

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ETİĞİN MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN
ÖNEMİ: OLYMPUS SKANDALI VAKA ANALİZİ

NAMIK KEMAL SÜNNETCİ
2501980159

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. EVREN DİLEK ŞENGÜR

İSTANBUL – 2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : NAMIK KEMAL SÜNNETÇİ Numarası : 2501980159
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışman : DOÇ.DR.EVREN DİLEK ŞENGÜR
Tez Savunma Tarihi : 06.01.2020 Saati : 10.00
Tez Başlığı
ETİĞİN MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN ÖNEMİ: OLYMPUS SKANDALI VAKA
: ANALİZİ.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / **OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.EVREN DİLEK ŞENGÜR		KABUL
DOÇ.DR.A.TAYLAN ALTINTAŞ		
DOÇ.DR.NERMİN ÇITAK		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.MELİS ERCAN		KABUL
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		

ÖZ

ETİĞİN MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN ÖNEMİ: OLYMPUS SKANDALI VAKA ANALİZİ

NAMIK KEMAL SÜNNETCİ

Etik kurallar, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini geliştirmek, kamu güvenini korumak ve dürüstlük ve adalet göstermek için uymayı seçtiği temel ilkelere dayanır. Meslek örgütlerine katılan muhasebe meslek mensuplarının, mesleğin itibarını korumak için çaba gösterdikleri görülmektedir.

Muhasebe meslek etiği, hem kurallara sıkı sıkıya bağlı kalmayı hem de profesyonel muhakeme gerektiren özel durumların dikkatlice değerlendirilmesini içermektedir. Bağımsızlık, dürüstlük, gizlilik ve mesleki yeterlilik için etik çerçevelerin anlaşılması karar vermeye ve alanın itibarının korunmasına yardımcı olmaktadır. Meslek etiği, iş yapan insanların odaklanması gereken en önemli husustur. Özellikle muhasebeciler için gerçek kar ve zarar bilgileri ile açıklanan bir finansal tablo düzenlemenin temel sorumlulukları olduğu görülmektedir.

Muhasebe mesleğinin etik ilkelere ve kurallara bağlı kalması, kamuya açık ve anlaşılır bilgiler verilmesi, sağlıklı bir iş sağlanması, ekonomik ve sosyal yaşam için büyük önem taşımaktadır. Muhasebe meslek mensupları sadece görünüşte değil, gerçekte de güvenilir ve ahlaki davranış sergilerse mesleklerinde başarılı olacaklar ve böylece sağlıklı bir toplum geliştireceklerdir.

Bu tez çalışmasında muhasebe meslek etiğinin önemi literatür taraması ile tespit edilmektedir. Bu tez çalışmasının amacı, 2011 yılında Japonya’da ortaya çıkan Olympus skandalı kapsamında muhasebe etik ilkelerinin önemini, vaka analizi yöntemi ile araştırılmasıdır. Araştırma kapsamında, yönetim, çıkar çatışması ve muhasebe sahtekârlığı dâhil olmak üzere bu skandalın nedenleri ayrıntılı olarak analiz edilmektedir. Vak’a çalışmasında ayrıca Olympus’un büyük zararları gizlemek için muhasebe hilelerini kullanmasının etkileri ve sonuçları tartışılmıştır.

Bu tez çalışması muhasebe meslek etiğinin önemini literatür taraması yöntemi ile tespit etmek ve etik ilkelere ve kurallara uygun davranılmadığında sonuçların neler olduğunu belirlemek amacı ile önemli olup literatüre katkı sağlamaktadır. Ulusal literatür taramasında Olympus Vak'asının muhasebe meslek etiği açısından incelenmediği görülmüştür. Bu nedenle bu tez çalışması araştırmacılara, akademisyenlere, öğrencilere ve okuyuculara Olympus Vak'ası konusunda gelecekte yapılacak çalışmalarda kaynak olma konusunda fayda sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, etik, muhasebe meslek etiği, Olympus Vak'ası.



ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF ETHICS IN ACCOUNTING PROFESSION: THE CASE STUDY OF OLYMPUS SCANDAL

NAMIK KEMAL SÜNNETCİ

Ethical rules are the basic principles that professional accountants choose to comply with in order to improve their professions, protect public trust and show honesty and fairness. It is seen that professional accountants who participate in professional organizations have tried to protect the reputation of the profession.

Professional ethics of accounting involves both strict adherence to rules and careful consideration of special circumstances requiring professional judgment. Understanding ethical frameworks for independence, honesty, confidentiality and professional competence helps to decide and maintain the reputation of the area. Professional ethics is the most important issue that people should focus on. In particular, it is seen that there is a fundamental responsibility for the accountants to prepare a financial statement containing the actual profit and loss information.

Adherence to the ethical principles and rules of the accounting profession, providing clear and comprehensible information to the public, providing a healthy business is of great importance for economic and social life. If accounting professionals exhibit reliable and moral behavior, they will be successful in their profession and thus develop a healthy society.

Adhering to the ethical principles and rules in the accounting profession, providing public information, providing a healthy business have great importance for economic and social life. Accounting professionals will not only appear in appearance, but in fact, if they exhibit reliable and moral behavior, they will be successful in their profession and thus develop a healthy society.

In this study, the importance of accounting professional ethics is determined by literature review. In this context, the importance of accounting ethics in the context of the Olympus scandal, which was introduced in 2011 in Japan, was

investigated with case analysis method. Within the scope of the research, the reasons for this scandal, including management, conflict of interest and accounting fraud, are analyzed in detail. The implications and consequences of Olympus' use of accounting fraud to conceal great harms have been discussed.

This study contributes to the literature and it is important in order to determine the importance of professional accountant ethics by using literature review method and to determine the results when ethical principles and rules are not followed. In the national literature review, it was observed that the Olympus Case was not examined in terms of professional accountant ethics rules. Therefore, this study contributes to researchers, academics, students, readers and future studies on the Olympus Case.

Keywords: Accounting, ethics, professional accountant ethics, Olympus Case.

ÖNSÖZ

Tez çalışmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR'e teşekkür ederim.

Çalışmalarım boyunca manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan eşime, anneme, kardeşlerime ve çocuklarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmada gerektiğinde teknik açıdan yardımlarını esirgemeyen çok kıymetli kardeşim Cengiz SÜNNETCİ'ye, değerli yeğenim Arş. Gör. Kubilay Muhammed SÜNNETCİ'ye ve kıymetli arkadaşım Dr. Yasin ŞEKER'e teşekkürü borç bilirim.

İstanbul - 2020

Namık Kemal SÜNNETCİ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ixii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM ETİK KAVRAMI

1.1. Etik Kavramının Tanımı.....	4
1.2. Etik İle İlgili Kavramlar	6
1.2.1. Ahlak	6
1.2.2. Hukuk	9
1.2.3. Örf ve Adetler.....	9
1.2.4. Sosyal Sorumluluk	10
1.2.5. Töre	10
1.3. Etik Türleri	11
1.3.1. Betimsel Etik	11
1.3.2. Uygulamalı Etik	12
1.3.3. Meta Etik	12
1.3.4. Normatif Etik.....	13
1.4. Etik Teorileri	14
1.4.1. Teleolojik Teoriler.....	14
1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım.....	15
1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım	16
1.4.1.3. Hazcılık Yaklaşımı	18
1.4.1.4. Mutlulukçuluk Yaklaşımı.....	18
1.4.2. Görecelilik Teorisi.....	19
1.4.3. Deontolojik Teoriler	20

1.4.3.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı	21
1.4.3.2. Eşitlikçi Yaklaşım	23
1.5. Mesleki Etik Kurallar	24
1.6. Meslek Etiğinin Önemi	26
1.7. Meslek Etiğinin Faydaları	28
1.8. Meslek Etiğine İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	28
1.9. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler	29
1.9.1. Yasalar.....	30
1.9.2. Gelenek ve Görenekler.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. Muhasebe Mesleğinde Etik	32
2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi	33
2.3. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan İhtiyacın Nedenleri	34
2.4. Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Etmenler	36
2.4.1. Kişisel Nedenler	36
2.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama	37
2.4.1.2. Bireyin Bencil Davranması	37
2.4.1.3. Etik İkilim.....	38
2.4.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği	39
2.4.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler.....	39
2.4.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı	40
2.4.2.2. Haksız Rekabet.....	40
2.4.2.3. Meslek Ücreti	41
2.4.2.4. Karşılıklı Güvensizlik	41
2.4.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge	42
2.4.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi.....	42
2.5. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Düzenlemeler	42
2.5.1. Uluslararası Düzenlemeler	43
2.5.1.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA).....	43
2.5.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	49
2.5.1.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI).....	52

2.5.2. Türkiye ‘deki Düzenlemeler.....	54
2.5.2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB).....	54
2.5.2.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	57
2.6. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri	58
2.6.1. Temel İlkeler	59
2.6.1.1. Dürüstlük.....	59
2.6.1.2. Tarafsızlık.....	60
2.6.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen	61
2.6.1.4. Sır Saklama	62
2.6.1.5. Mesleğe Uygun Davranış	64
2.6.2. Diğer Etik İlkeler.....	64
2.6.2.1. Denetçinin Görevlendirilmesi	64
2.6.2.2. Çıkar Çatışması	65
2.6.2.3. İkincil Görüşler	65
2.6.2.4. Ücretler.....	65
2.6.2.5. Reklam	66
2.6.2.6. Hediyeler	67
2.6.2.7. Emanet Tutulan Eşyalar	68
2.6.2.8. Objektif Olma.....	68
2.6.2.9. Bağımsızlık.....	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OLYMPUS SKANDALI VAK'A ANALİZİ

3.1. Araştırmanın Konusu	70
3.2. Araştırmanın Amacı	70
3.3. Araştırmanın Kapsamı.....	70
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	71
3.5. Vaka Analizinin Tasarlanması	71
3.6. Vaka Analizi.....	72
3.6.1. Olympus Şirketi Hakkında Genel Bilgi	72
3.6.2. Olympus Şirketinde Gerçekleşen Olaylar	73
3.6.3. Ekonomik Arka Plan ve Olympus'ta Sorunların Kaynağı.....	80

3.6.3.1. Japonya’da Ticaret Hukuku Yapısı ve Denetçinin Sorumluluğu.....	82
3.6.3.2. Japonya'da MuhasebeMesleği	82
3.6.4. Olympus Şirketinde Muhasebe Uygulamaları	83
3.6.4.1. Muhasebe Standartları.....	83
3.6.4.2. Özel Amaçlı Şirketler.....	85
3.6.5. Olympus Şirketinde Denetim Uygulamaları	86
3.6.5.1. Bağımsız Denetim	86
3.6.5.2. İç Denetim	93
3.6.6. Olympus Şirketinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları	94
3.6.6.1. Yönetim Kurulu.....	94
3.6.6.2. Denetim Komitesi	96
3.6.7. Etik Teorileri Çerçevesinde Olympus Vak’a Analizi	96
3.6.7.1. Teleolojik Teoriler.....	97
3.6.7.2. Görecelilik Teorisi.....	97
3.6.7.3. Deontolojik Teoriler.....	98
3.6.8. Kohlberg’in Ahlaki Gelişim Modeli Çerçevesinde Vak’a Analizi	99
3.6.9. Ahlaki ve Etik Gelişimin Bileşenleri Çerçevesinde Vak’a Analizi	100
3.6.9.1. Duyarlılık	100
3.6.9.2. Yargılama	100
3.6.9.3. Motivasyon.....	101
3.6.9.4. Karakter	101
3.6.10. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri Çerçevesinde Vak’a Analizi	101
3.6.10.1. Dürüstlük.....	101
3.6.10.2. Tarafsızlık.....	102
3.6.10.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen	103
3.6.10.4. Sır Saklama	104
3.6.10.5. Mesleğe Uygun Davranış	105
3.6.11. Skandal’ın Japonya’daki Ekonomik ve Yasal Gelişmelere Etkisi Çerçevesinde Vak’a Analizi.....	105
SONUÇ.....	107
KAYNAKÇA	110

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Kohlberg Ahlak Gelişim Kuramı Aşamaları	7
Tablo 2: Etik Türleri.....	11
Tablo 3: Görecelilik Teorileri	20
Tablo 4: Etik Davranışları Etkileyen Faktörler	29
Tablo 5: TURMOB, AICPA ve IFAC Etik Kuralları	56



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:Yeni – Eski Denetçi Arasındaki İletişim Süreci..... 92



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri
BAC	: İşletme Muhasebe Konseyi
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
CEO	: İcra Kurulu Başkanı/Genel Müdür
CFO	: Mali İşler Müdürü
CPA	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ECOSOC	: Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi
FSA	: Kamu Mali Hizmet Ajansı
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IESBA	: Uluslararası Muhasebe Uzmanları Etik Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFPP	: INTOSAI Profesyonel Duyurular Çerçevesi
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISO	: Uluslararası Standardizasyon Teşkilatı
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
JICPA	: Japon Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü
J-SOX	: Japonya Sarbanes-Oxley
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SAS	: Denetim Standartları Açıklamaları

SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPE	: Özel Amaçlı İşletme
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TSE	: Tokyo Menkul Kıymetler Borsası
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe meslek mensupları, finansal yönetimde yardımcı olan, finansal tabloları hazırlayan ve bu tabloları denetleyen sorumlulardır. Bunun bir sonucu olarak, muhasebecilerin iyi kurumsal yönetim ve etik sürdürülebilir iş uygulamalarında önemli bir rol oynadığı söylenebilir. İşletmeler tarafından daha fazla şeffaflık ve kurumsal yönetim uygulamalarının yanı sıra mesleki ve etik değerlerin daha iyi benimsenmesi gerektiği tüm dünyada giderek önem kazanmaktadır.

Muhasebecilerin rolü ve önemi, genellikle büyük şirket skandallarının ortaya çıkması ve çöküşlerinde daha da net görülmektedir. 2000'li yılların başından itibaren görülen Enron, Worldcom, Olympus, Adelphia, OneTel, Kanebo ve Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa ve Avustralya'daki diğer önde gelen şirketleri içeren skandalların muhasebe mesleğinde yeniden düzenleme yapılması gerektiğini gündeme getirdiği görülmektedir.

Ticari faaliyetlerin ekonomik, sosyal, kültürel ve politik yaşam üzerindeki önemli etkisi, bu tür bir faaliyetin nasıl yapılması gerektiği ile ilgili soruların ekonomi alanıyla sınırlı kalamayacağı anlamına gelmektedir. İş faaliyetinin ahlaki yansımaları, periyodik olarak, genellikle geçici olarak medyayı dolduran şirket skandallarının çok ötesine uzanmaktadır. Bu duruma, kurumsal çöküşlerin ve ilgili skandalların yüzeysel tezahürlerinin ötesinde eleştirel bir incelemeyi gerektirmektedir.

Pazarın taleplerini karşılama dürtüsü çoğu zaman etik dışı bir uygulama kaynağıdır. İşletmeler gelişmek için, mümkün olduğu kadar çok maliyeti göz ardı etmek veya elimine etmek isterler. En büyük pazar başarısının elde edilmesi aynı zamanda en yüksek elimine edilen ve kabul edilmeyen maliyetleri de içerecektir. Bu sonuçlar son muhasebe skandallarının sonucu olarak yatırımcılar, alacaklılar, çalışanlar ve diğerleri tarafından kaybedilen milyarlarca doların çok ötesine geçmektedir. İşletme ne kadar büyük ve güçlü olursa, kâr elde etme uğruna

etik ilkeleri göz ardı etme ve tanınmayan maliyet kapasitesi de o kadar büyük olmaktadır.

Muhasebe, yalnızca şirket skandallarıyla ilgili, bilgilerin kötüye kullanılması veya genel başarısızlıkları nedeniyle değil, aynı zamanda ekonomik olarak işletmelerin hayatta kalabildikleri takdirde başkalarının rekabet koşullarını belirleyen finansal göstergeler olduğu için merkezi olarak önemlidir. Muhasebenin hem işletme uygulamalarında hem de bunların meşruiyetinde kilit roller oynadığı görülmektedir. Bu durum, muhasebe denetimi, etik, yönetim veya uluslararası muhasebe konularında vakalar üzerinden derinlemesine araştırmaların yapılmasının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde etik ve etik ile ilgili kavramlar incelenmektedir. Bu bağlamda ahlak, hukuk, örf ve adetler, sosyal sorumluluk ve töre kavramları üzerinde durulmaktadır. Daha sonra etik türleri ve etik teorileri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda, teleolojik teoriler, görecelilik teorileri ve deontolojik teoriler olmak üzere etik teoriler üç grupta incelenmektedir. Bölümün son kısımlarında meslek etiğinin önemi, faydaları ve meslek etiğine ihtiyaç duyulmasının nedenleri üzerinde durulmuş ve etik davranışları etkileyen faktörler irdelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, muhasebe meslek etiği ile ilgili kavramsal çerçeve belirlenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak muhasebe mesleğinde etik ve muhasebe meslek etiğinin önemi incelenmiştir. Muhasebe mesleğinde etik kuralların belirlenmesine neden ihtiyaç duyulduğu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren nedenler incelenmiştir. Muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler uluslararası ve Türkiye kapsamında incelenmiştir. Muhasebe meslek etiği ilkeleri ve kuralları bu bölümde ayrıntılı olarak araştırılmıştır.

Tezin son bölümünde Olympus Skandalı Vak'a analizi yapılmıştır. Bu kapsamda araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Vak'a analizine konu olan Olympus Şirketi hakkında genel bilgilendirme yapılmış, gerçekleşen olaylar ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Skandalın ekonomik arka planı ve

şirkette karşılaşılan sorunlar tartışılmıştır. Olympus Şirketi'nde muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları incelenmiştir. Etik Teoriler, Kohlberg'in ahlaki gelişim modeli, ahlaki ve etik gelişim bileşenleri, etik dışı davranışlara yönlendiren etmenler ve muhasebe meslek etiği ilkeleri çerçevesinde Vak'a analiz edilmiştir. Skandal'ın Japonya'daki ekonomik ve Yasal gelişmelere etkisi ele alınmıştır. Sonuç ve önerilerle çalışma tamamlanmıştır.

Bu tez çalışması muhasebe meslek etiğinin önemini literatür taraması yöntemi ile tespit etmek ve etik ilkelere ve kurallara uygun davranılmadığında sonuçların neler olduğunu belirlemek amacı ile önemli olup literatüre katkı sağlamaktadır. Ulusal literatür taramasında Olympus Vak'asının muhasebe meslek etiği açısından incelenmediği görülmüştür. Bu nedenle bu tez çalışması araştırmacılara, akademisyenlere, öğrencilere ve okuyuculara Olympus Vak'ası konusunda gelecekte yapılacak çalışmalarda kaynak olma konusunda fayda sağlayacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK KAVRAMI

Etik bir ahlaki ilkeler sistemi olarak açıklanmakta ve insanların nasıl karar verdiklerini ve yaşamlarını nasıl yönlendirdiklerini etkilemektedir. Etik, bireyler ve toplum için neyin iyi olduğu ile ilgilidir ve aynı zamanda ahlak felsefesi olarak da tanımlanmaktadır. Literatürde etik genellikle “kişisel” bir seçim meselesi olarak tasvir edilmektedir. Etik sorunların yalnızca meslek mensupları daha iyi insanlar olsaydılar daha iyi etik kararlar almaları durumunda problemler çözülebilirdi yaklaşımının olduğu araştırmalarda görülmektedir. Bu genel tanı, ahlaki açıdan yetersiz olan bireylerin, sorunların kaynağı olduğunu ve reçetenin, “doğru olanı yapmak” için motivasyona sahip ahlaki olarak dik, erdemli insanlar gerektirdiğini öne sürmektedir (Boyce, 2008; 266) .

Tezin bu bölümünde literatürde yer alan etik kavramının tanımları incelenecek ve etik ile ilgili kavramlar ayrıntılı araştırılacaktır.

1.1. Etik Kavramının Tanımı

Etik kavramı, Yunanca “*Ethos*” kelimesinin Türkçe karşılığı olarak ifade edilmektedir. Kelime anlamı olarak, adet (huy), gelenek, görenek anlamında kullanılmaktadır. Etik, en iyi seçeneği, iyi, doğru ve söz konusu şeylerin niteliği ile tutarlı olanı en iyi elde eden seçenek olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 2010: 159).

Etik kavramında mesuliyet duygusu vardır ve diğer insanlara karşı sorumluluğun bir çeşit sunumu olarak ifade edilmektedir (Kirik, 2007: 17).Bu açıdan etik, gelenek, karakter, adet, örf, alışkanlık, davranış biçimi anlamına da kullanılmaktadır (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 38).

Etik, felsefi bir disiplin olarak da ifade edilmektedir. İnsanların bireysel ve toplumsal ilişkilerinin temelinde yer alan kuralları, değer yargılarını, doğru veya yanlış, iyi veya kötü şeklinde ahlaki bakımdan araştırmaktadır (Yıldırım, 2016: 173).

Toplumun her bireyinin uyum içinde huzurlu bir şekilde yaşaması için belirli yasalara uyulması gerekmektedir. Bu yasaların bir kısmı yazılı hale getirilmektedir. Örneğin hırsızlık, dolandırıcılık, aldatma vb. birçok davranış yasalarda yer alan ve kurallara uyulmadığında cezalandırılan durumlardır. Fakat bazı kurallar yasalarda düzenlenmese de uyulması gerekmektedir. Etik yazılı olmayan kurallar arasında yer almaktadır. Fazilet, erdemli olma, fedakârlık gibi değerlerin yasalara bağlanması mümkün olmamaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58).

Etik, bireylerin neyi yapıp yapmaması gerektiğini ifade eden, ahlak standartlarını belirleyen, yazılı olmayan ilkeler bütünü olarak tanımlanabilir (Çiçek vd., 2013: 3).

Etik kavramı ile ilgili tanımlar aşağıda özetlenmektedir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012: 3; Kutlu, 2008: 146; Karapınar ve Çevik, 2014: 31; Savran, 2007: 7-8.);

- İnsanların manevi ve ruhsal olarak kendilerini uymaya zorunlu hissettikleri görevler ve kurallar bütünüdür.
- İşletmelerin operasyonlarında iyi veya kötü kurallarla ilgilidir.
- Bireyden bireye değişen göreceli bir kavramdır.
- Ahlaki erdemini yapısını inceleyen ve bireylerin davranışlarını inceleyen bir felsefe dalıdır.
- Eyleme geçmiş bir davranışı çeşitli boyutlarda ele alarak inceler. İncelerken belirli kriterler belirler bu kriterler davranışın olumlu veya olumsuz, haklı veya haksız, değerli veya değersiz gibi bir takım yönlerden inceler. Diğer bir ifade ile etik insan ilişkilerinden doğan davranışların iyi veya kötü olup olmadığı ile ilgili incelemeler yapmaktadır.
- Bireye doğru hareket etmenin ne olduğunu açıklayan fakat bu davranışı gerçekleştirmek için bireyi zorlamayan ilkelerdir.
- Etik kaidelere gereksinim olmadan kişilerin etkileşimlerini, kıymetlerini ve kanunlarını, hedeflerini, beraber hayatını idame ettirme lüzumunu

tespit etmektedir. Etik kaidelerin çoğunlukla yazılı tespit edici kaideler olmasını arzu etmektedir.

- Bir toplumun kabul ettiği değerleri kişiye onaylatma çabasıdır.
- Etik düzgün veya yanlış hareket etme fikridir.

1.2. Etik İle İlgili Kavramlar

Türk Dil Kurumu (TDK)'u etiği töre ve ahlak bilimi olarak tanımlamaktadır. Etik, örf, adet, ahlak, töre kavramlarının özünü içermektedir. Bu kavramlar yazılı ilkeler ve kurallar olmadığı halde geçmişten günümüze kadar gelmiştir (Slevani, 2018: 5). Tezin bu başlığının altında etikle ilgili kavramlardan ahlak, hukuk, örf, adet, töre, sosyal sorumluluk kavramları aşağıda incelenecektir.

1.2.1. Ahlak

Huy, mizaç, yaratılış anlamında kullanılan “hulk” kavramının çoğulu olan ahlak insanların birbirleriyle ilişkilerinde uyulması gerekli manevi ilke ve kurallar toplamı olarak tanımlanmaktadır (Karaman, 2015: 7). Ahlak, bir toplumun içinde insanlar arasındaki ilişkilerini düzenlemek amacıyla başvurulan, toplum tarafından ortaya konulan, önceden gelen davranış kurallarının ve ilkelerinin bütünü olarak ifade edilmektedir (Gök, 2012: 5).

Ahlak kavramına, kültürel değerlerin hangi şartlarda ve nasıl yaşatılacaklarını belirleyen kurallar bütünü olarak da bakılabilir (Cevizci, 2002: 7). Bununla birlikte, toplumun tüm fertlerinin bu kurallara uyacağına bir garantisi bulunmadığı gibi bu kurallara uyulması için yasal bir zorunlulukta yoktur. Toplum değerlerinin yanında kişisel değerler de bireylerin nasıl karar vereceklerini belirlemektedir (İşgüden, 2007: 57).

Ahlak, kültürel değerler ve ideallerle alakalı doğru ve yanlışların ne olduğu üzerinde dururken aynı zamanda nasıl davranılması gerektiği konuları üzerinde durmaktadır. Ahlaki kavramlar ve değerler bireyden bireye farklılık gösterebilir. Bireyin neyin iyi neyin kötü olduğunu değerlendirmesinde şahsi düşünceleri, dini inançları, güduları etkili olmaktadır (Özkan, 2003: 31).

Kohlberg, ahlak gelişim evrelerinin üç aşama olarak belirlemiştir. Her aşama 2 evreden oluşmaktadır (Koç vd., 2009: 759).

Tablo 1: Kohlberg Ahlak Gelişim Kuramı Aşamaları

Seviye 1. Gelenek Öncesi Ahlak Gelişimi

Yargılama kişisel ihtiyaçlara ve başkalarının kurallarına dayalıdır.

Evre 1: Ceza - İtaat Eğilimi

Cezadan kaçmak için kurallara uyulur. Davranışın iyi ya da kötü olduğu, onun fiziksel sonuçları tarafından belirlenir.

Evre 2: Kişisel Ödül Eğilimi

Kişisel ihtiyaçlar iyi ve kötüyü belirler. İyilik "sen beni kolla, ben seni kollayayım" hattı boyunca geri döner.

Seviye 2. Geleneksel Ahlak Gelişimi

Yargılama, başkalarının onayı, ailenin beklentileri, geleneksel değerler, toplum kuralları ve ülkeye bağlılığa dayanır.

Evre 3: İyi Çocuk Eğilimi

İyi "hoş olan" anlamına gelir. Memnun etme, yardımcı olma ve başkalarınca onaylanma yoluyla belirlenir.

Evre 4: Kural ve Düzen Eğilimi

Kurallar mutlaklıdır. Otoriteye saygı duymalı ve sosyal düzen devam ettirilmelidir.

Seviye 3: Gelenek Sonrası Ahlak Gelişimi

Evre 5: Sosyal Anlaşma Eğilimi

İyi, sosyal olarak kararlaştırılan kişisel hakların standartları tarafından belirlenir. Bu Amerikan Anayasası'na benzer bir ahlaktır.

Evre 6: Evrensel Ahlak İlkesi Eğilimi

İyi ve doğru kişisel vicdan sorunudur ve adalet, insanlık onuru ve eşitlik soyut kavramlarını kapsar.

Kaynak : Koç vd., 2009: 759.

Latince “moral”, İngilizce’de “ethics” sözcüklerinin Türkçe’de karşılığı, ahlak kavramıdır. Bununla birlikte, ahlak ve etik kuram ve uygulama açısından birbirinden farklı kavramlardır. Karaman’a göre, ahlak, yazılı olmayan diğer bir ifade

ile pratik kuralları içermektedir. Bu kurallar nasıl davranılmasına gerektiği ile ilgilidir. Etik ise daha somut kavramları içermektedir (Karaman, 2015: 7).

Kutluk ve Ersoy'a göre, ahlak insanın doğuştan sahip olduğu ya da sonradan edindiği, manevi derecesini açıklayan tutum ve davranışlar olarak açıklanırken, etik, ahlaki açıdan iyi-kötü, doğru-yanlış olanın niteliğini ve nedenini araştıran felsefe' olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile etik ahlak felsefesi olarak kabul edilmektedir. Ahlak, etiğin araştırma konusu olarak kabul edilmektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 425).

Etik, insan ilişkilerinin temelinde yer alan değerler olarak ifade edilirken ahlak bir dönemde benimsenen davranış kurallarının tamamı olarak kabul edilmektedir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012: 15).

Literatür incelendiğinde ahlak ve etik kavramı ile ilgili bazı özellikler aşağıda özetlenmektedir (Demir, 2018: 6; Dağlı, 2013: 7; İyi ve Tepe, 2011: 14; Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2013: 23);

- Ahlak, toplumun belirli alanlarına istikrar sağlayıcı ilke ve değerler bütünüdür.
- Ahlak, her bireyde bulunması gereken özellikler bütünü.
- Bireyin ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde, bireyin doğuştan getirdiği özellikler, yetiştirilme şekli, aldığı eğitim, yaşadığı toplum, önemlidir.
- Etik, ahlak kavramını da içine almaktadır.
- Ahlak, doğru-yanlış ve iyi-kötü davranışların neler olduğunu ortaya koymaktadır.
- Ahlak toplum içerisinde yaşayarak öğrenilmektedir.
- Etik çalışmaları, daha çok yazılı ilke ve kurallardan oluşmaktadır.
- Ahlak, farklı kültür ve değerleri birleştirmekle uğraşmaz.
- Ahlak, kültürün manevi yönüdür ve toplumdan topluma zaman ile değişiklikler göstermektedir.
- Etik, insanları ortak paydada buluşturmaya çabalar.

1.2.2. Hukuk

Hukuk, toplumsal düzenin sağlanması için uygulanması devlet tarafından yaptırıma bağlanmış kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Toplumsal refah ve düzenin sağlanması amacını taşımaktadır ve yaptırım gücüne sahiptir (Karacan, 2014: 31).

İnsanlar arasındaki ilişkilerde düzenin sağlanması amacıyla ahlaki değerler, örf ve adetler devreye girmektedir. Bunlar yetersiz kaldığında devlet yaptırım gücü kullanmaktadır (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2011: 24).

Hukuk, insanların davranışlarını düzenlemek için sosyal veya devlet kurumları tarafından oluşturulan ve uygulanan bir kurallar sistemidir. Hukuk, insan eylemlerini içermektedir. İncelemelerini ahlaki olarak değil yasalar ve kanunlar çerçevesinden yapmaktadır. Toplumsal yaşam hukuki normlar ile düzenlenmektedir. Bu şekilde çatışmaların azalması ve toplum bireylerinin eşit yaşam sürmesi sağlanmaktadır. Hukuk kuralları, yasalar ile düzenlenerek bireylerin hakları güvence altına alınmaktadır (Pieper, 2012: 110).

Hukuk yasaları, ahlaki, dini veya duygusal nedenlerden ötürü insanların çoğunluğu tarafından doğru ve önemli olarak kabul edilen iyi davranış kurallarıdır. Hukuk yasaları, bilinçli olarak düşünebilmeyi, plan kurarak karar vermeyi ve yasal beyanlarda bulunmayı ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında geleneklerden daha hızlı bir şekilde değiştikleri görülmektedir (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2013: 72).

1.2.3. Örf ve Adetler

TDK'na göre örf, kanunlar ile tespit edilmeyen, toplumun kendiliğinden uyduğu ananelerdir. Adet ise, toplumda eskiden beri uyulan yasa, töre olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr).

Örf ve adetler, sosyal hayatın mihenk taşları olarak kabul edilmektedir. (İşgüden, 2007: 49).Örf ve adetler belirli bir şekilde davranma alışkanlığı olarak da açıklanabilir. Toplum faydasına olan davranışlara sevk etmek için konulmuş

kurallardır ve toplum için hayatın her alanında önemli bir rolleri vardır (İşgüden, 2007: 59).

Karaman'a göre örfler halkın arzularından meydana gelen davranışlar ile durumları içermektedir (Karaman, 2015: 9). Örf ve adetler sosyal durumu düzenlemekte, denetlemekte ve kuralların uygulanmasında etkili olmaktadır (Özkaya, 2008: 9).

1.2.4. Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk ahlaki bir çerçevedir ve bir kuruluş veya organizasyonun, toplumun yararına hareket etme yükümlülüğü olduğunu ileri sürmektedir. Sosyal sorumluluk, her bireyin ekonomi ile ekosistemler arasındaki dengeyi korumak için yapması gereken bir görev olarak adlandırılmaktadır. Sosyal sorumluluk (veya kurumsal sosyal sorumluluk), işletmelerin hissedar değerini maksimize etmenin yanı sıra topluma yarar sağlayacak şekilde davranma zorunluluğu olduğunu iddia eden bir teoridir. Uluslararası Standardizasyon Teşkilatı (International Organization for Standardization, ISO) sosyal sorumluluğu bir işletmenin, ekonomik performansı takip ederken, toplumsal ve çevresel sorunları dikkate alarak faaliyet göstermesi olarak tanımlamaktadır (<https://www.iso.org/home.html>).

Toplumda yaşayan bireylerin, işletmelerin, organizasyonların yaptıkları her türlü davranışla ilgili, topluma karşı sorumlulukları bulunmaktadır (Kozak ve Nergiz, 2016: 65). Bu bağlamda sosyal sorumluluk, bireylerin ve şirketlerin, çevrelerinin ve toplumunun bir bütün olarak çıkarlarına en uygun şekilde hareket etmek zorunda oldukları anlamına gelmektedir.

1.2.5. Töre

TDK'na töre kavramını, bir toplulukta kabul görmüş, toplumda yerleşmiş davranış ve yaşama şekillerinin, kuralların, gelenek ve göreneklerin, alışkanlıkların, tümü olarak açıklamaktadır (www.tdk.gov.tr).

Bazı toplumlarda töre çok önemlidir ve kanun, yasa anlamına gelmektedir. Yazılmış kanunlar ile yazılmamış genel kabuller de törenin kapsamındadır. Töreler

insan ilişkilerini düzenlemekte, ahlak kurallarının büyük bir bölümünü oluşturmakta ve zaman içerisinde değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle törelerin her zaman uygulanma imkanı olmamaktadır (Karaman, 2015: 9).

1.3. Etik Türleri

Literatürde etik türleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 2: Etik Türleri

Betimleyici Etik	Ahlak alanındaki bilimsel veya materyalist yaklaşımı tanımlamaktadır. Diğer bir ifade ile bilimsel yaklaşımın ahlak alanına uygulanmasıdır.
Meta Etik	Ahlaki yargının doğası ile ilgilidir. Etik ilkelerin kökenlerine ve anlamlarına bakar.
Normatif Etik	Ahlaki yargıların içeriği ve neyin doğru neyin yanlış olduğuyla ilgili kriterler ile ilgilidir.
Uygulamalı Etik	Savaş, hayvan hakları ve ölüm cezası gibi tartışmalı konularla ilgilenmektedir.

Kaynak: Literatür taranarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.3.1. Betimsel Etik

Betimleyici etik, ahlak alanındaki bilimsel veya materyalist yaklaşımı tanımlamaktadır. Diğer bir ifade ile bilimsel yaklaşımın ahlak alanına uygulanmasıdır (Berkman, 2010: 17). Bu yaklaşımda kuralların belirlenmesi yerine, insan eylemlerinin gözlemlenerek sonuçlarının ortaya konması amaçlanmaktadır. Kavi ve Koçak, 2013: 6).

Demir'e göre betimleyici etik, davranışların sadece ahlaksal açıdan incelendiği etik anlayışı olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında belirli bir toplumdaki hareket ve davranış şekilleri, etkin değerler ve geçerlilik talepleri açısından araştırılmaktadır. Toplumun geneli tarafından bağlayıcı olarak kabul edilen ahlak kurallarının tümüne ilişkin yargıları kapsamaktadır (Demir,2018: 7).

Betimsel etik yargıları, davranış ve durumların doğru ya da yanlış olduklarını gösteren olgusal yargılardan oluşmaktadır (Cevizci, 2015: 38). Betimsel etik kapsamında bir grup veya geleneğin, etik standart ya da ilkelerinin gerekçelere dayandırılarak açıklanmasına çalışılmaktadır (Kozak ve Nergiz, 2016: 38).

1.3.2. Uygulamalı Etik

Etik kavramında teorik boyutu kadar önemli bir diğer husus uygulama boyutudur. Etik kavramı insanların, sosyal, ekonomik, siyaset, tıp, mühendislik, turizm ve ticaret hayatı gibi tüm alanlarda üzerinde hassasiyetle durulan bir kavram haline gelmiştir. Yaşamın her alanında uygulama yönüyle ele alınmaktadır ve iş hayatında etik dışı uygulamalardan sıkça bahsediliyor olması da, odak noktalarını iş etiği ve meslek etiği üzerine çekmektedir (Kavi ve Koçak, 2013: 11). Uygulamalı etik, doğrulara, değerlere, kurallara ve hataya anlam kazandıran, tüm toplum bireylerinin beraber yaşamasını olanaklı kılan davranışları düzenlemektedir (Kılıç, 2008: 26).

1.3.3. Meta Etik

Meta-etik, ahlaki düşüncenin, konuşmanın ve uygulamanın metafizik, epistemolojik, anlamsal ve psikolojik, varsayımlarını ve taahhütlerini anlama çabası olarak tanımlanmaktadır. Meta etik denildiğinde, bir kuram akla gelir. Bizzat etik düşüncenin yapısıyla ilgilenirken etiğin konusunu neyi içerdiğini açıklamaktadır (Pieper, 2012: 79).

Meta-etik, terimlerin ve kavramların doğasını ve ahlaki teorilerin ardındaki temel varsayımları anlama girişimini, bu nedenle, etik özelliklerin, ifadelerin, tutumların ve yargıların doğasını anlamaya çalışan bir etik dalı olarak kabul edilmektedir. Ahlaki gerçeğin ne olduğunu bildiğimiz (ve ahlaki gerçek olsa bile) ve ahlaki gerçekler hakkında nasıl öğrendiğimizi çevreleyen çok çeşitli soruları kapsar. Meta-etik sorular, doğası gereği soyuttur. Meta etik, analitik veya eleştirel etik olarak da adlandırılan ve ahlak felsefesinde günümüzün çağdaş yaklaşımını ifade eden bir kavram olarak kabul edilmektedir (Berkman, 2010: 17).

Meta- etik, etiğin bir bilim olarak eleştirisine odaklanmaktadır. Etiğin eleştirel olarak kendi yöntemine yönelmesi ve mantığın araçlarıyla ahlak ve ahlakilik ilişkisi hakkında kendi değerlerini analiz etmesi meta-etik kapsamında incelenmektedir (Demir,2018: 7).

Meta-etik felsefi analiz oluşturan bir etik biçimi olarak kabul edilmekte ve aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır (Güven, 2014: 145):

- Tanımcı kuramlar; etik ve değer yargılarını her durumda temellendiren savunan kuramlar.
- Sezgici veya doğalcı olmayan kuramlar; insanın temel ilkelerinin ve değer yargılarının sezgisel ve kendiliğinden apaçık olduğunu savunan kuramlar.
- Bilişselci veya betimleyici olmayan kuramlar; değer ve etik yargılarının, kişilere ve eylemlere nitelikler yükleyen ifadeler ya da iddialar olmadığını savunan kuramlar.

1.3.4. Normatif Etik

Norm uyulması gereken kurallar olarak adlandırılabilir ve normatif kelimesinin kökenidir (Kavi ve Koçak, 2013: 7). Bu bağlamda normatif etik, nasıl yaşamamız gerektiğini ve “Ne yapmalıyım?” sorusunun cevabını verecek süreçleri açıklamayı ve bu kapsamda ahlaki ilkeleri araştırmaktadır(Berkman, 2010: 17).

Normatif etik, hayatta en yüksek değere, sahip olduğumuz şeylerin neler olduğunu ve buna bağlı olarak adil bir toplumun hangi unsurlara sahip olması gerektiğini, bir insanı ahlaki açıdan iyi kılan şeylerin neler olduğunu sorgulamaktadır (Kozak ve Nergiz, 2016: 7).

Normatif etik yaşarken neye göre yaşamamız gerektiği ile ilgili ahlaki kuralları incelemektedir Adaletin tam anlamıyla sağlanması için neler yapılması gerektiğini araştırmaktadır. Aynı zamanda bireyleri ahlaken doğru yapan unsurları sorgulamaktadır (Cerit, 2010: 21).

Normatif etik, ahlaki felsefenin ya da ahlaki olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunun ölçütleri ile ilgili olan etik türü olarak ifade edilmektedir. İnsan eylemlerinin,

kurumların ve yaşam tarzlarının nasıl olması gerektiği konusunda doğrudan etkileri olan ahlaki kuralların oluşturulmasını içermektedir. Normatif ahlakın temel sorusu, temel ahlaki standartlara nasıl ulaşıldığını ve gerekçelendirildiğini belirlemektir. İnsanlara yaşamlarında hangi amaçları edinmeleri gerektiği, nasıl yaşam sürdürmeleri gerektiğiyle alakalı bilgi verip onların ahlaki faaliyetler için normlar ve ilkeleri ortaya koymaktadır (Cevizci, 2015: 42).

1.4. Etik Teorileri

Etik insan haklarını ve sorumluluklarını, iyi bir yaşam sürmenin yolunu, doğru ve yanlış dilini ve iyi ile kötü arasındaki farkı kapsamaktadır. Literatürde etik teorileri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır;

- Teleolojik Teoriler
- Deontolojik Teoriler
- Görecelilik Teoriler

1.4.1. Teleolojik Teoriler

Grekçe’ de ‘‘Telos’’ kelimesinden türetilen teoloji kavramı, sonuç ya da amaç anlamına gelmektedir. Teleoloji ahlaki bir bakış açısı olarak iki temel düşünceye dayanmaktadır (Orman ve Parlak, 2009: 65-66);

- İnsanlar için değerli olanın ne olduğu ile ilgili iddia.
- Bir faaliyetin, davranışın ahlaki açıdan kabul edilebilir olup olmayacağı.

Teleoloji, bir felsefe öğretisi olarak kabul edilmektedir. Sadece insan eylemlerinin değil, aynı zamanda tarih ve doğa olaylarının da, bütünü olduğu gibi tek olayların da amaçlarla belirlenmiş ve yönetilmiş olduğunu kabul etmektedir. İyilik kavramı teleolojik teorilerin temelini oluştururken dürüstlük ve yükümlülük kavramlarını da kapsamaktadır (Gök, 2012: 8).

Teleolojik teoriler, bir davranışın ya da alınan bir kararın sonucunun etik açıdan uygunluk seviyesini değerlendirmeyi açıklamaktadır. Diğer bir ifade ile yapılan davranışın sonucunun kabul edilir olmasından dolayı doğru sonucun elde

edilmesidir (Sayım, 2011: 49). Bu teori, karar almada en yüksek faydayı sağlayacak tercih hakkının doğru olduğu ilkesine dayanmaktadır (Soylu, 2018: 22).

Teleolojik teorilerine göre, bir fiili, eylemi, davranışı, iyi veya kötü yapan, sonucudur. Sonuçta bir fayda elde ediliyorsa iyi olarak kabul edilmektedir. Faydacı yaklaşım etik olmayan fiil ve davranışlara izin vermekle, hatta etik olmayan bu durumlara teşvik etmekle eleştirilmektedir (Göçerdir, 2016: 16).

Teleolojik teorilere göre, ahlaki açıdan en iyi davranış, eylem ve faaliyet, en büyük iyinin üretilmesi olasılığına sahip olandır. Teleoloji, temelde bir amaca, hedefe yönelik, yönlendirme olarak açıklanmaktadır. Bir eylem istenen sonuca ulaşmayı sağlıyorsa, bu durumda ahlaki açıdan doğru ve iyi olarak kabul edilmektedir (Özgener, 2004: 33).

Teleolojik teorilere göre, hangi davranışın ortaya konulacağı veya hangi eylemde bulunulacağı konusundaki seçim, bu davranışların ve eylemlerin her birinin meydana çıkaracağı sonuçların incelenerek değerlendirilmesi sonucunda gerçekleşebilir (Gök, 2007: 8).

Teleolojik teori yaklaşımları aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır (Efendi, 2018: 27);

- Bireyci yaklaşım
- Faydacılık
- Hazcılık
- Mutlulukçuluk

1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım

Bireycilik, bir kişi için doğru kabul edilebilir davranışları, sonuçlarına dayanarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşımın temelinde, davranışın bireyin çıkarlarına hizmet ettiği takdirde davranışın ahlaki olduğu yer almaktadır. Bu açıdan yaklaşıldığında bir davranış bireye uzun vadede hizmet ediyor, çıkarlarına uygun düşüyor ve fayda sağlıyorsa etik sayılabilmektedir (Kozak ve Nergiz, 2016: 41).

Bencillik olarak da adlandırılan bu düşüncede, doğrunun zaman içinde kişiye fayda getiren hareketi yerine getirmesi yaklaşımı olduğu anlaşılmaktadır. Bu yaklaşımda en önemli konu kişinin kendisi adına iyi kötü ayırımında işine en fazla geleni sonuç olarak görmesidir (Şahin, 2017: 7).

Birey kendisine fayda sağlayan ve iyi olan en yüksek sonucu sağlayan seçeneği tercih edecektir. Bencil (egoist) olarak nitelendirilenler, bireylerin başkalarına karşı yükümlülüğe ve fedakârlığa katlanması gerektiğini iddia etmektedir. Bir davranış, uzun zaman dikkate alındığında en iyiyi ortaya çıkarıyorsa veya çıkarması imkân dâhilinde ise, bu davranışlar doğru olarak kabul edilmektedir. Bu durumda bireyler istenen bu davranışları yapmalıdır (Orman ve Parlak, 2009: 66).

Egoizme göre, kişiler kendilerine ilerleyen dönemlerde maksimum faydayı sağlayacak olaya bakarak karar alırlar. Bu hareket şeklinde, kişinin kendisi için faydalı-zararlı değerlendirmesinde, şahsına maksimum faydayı getirecek olan sonuç en önemli noktadır. Bu yaklaşıma göre, bireyler şahsi çıkarlarını ileri sürme güdüsüyle hareket ettikçe genelin çıkarları da üste çıkacaktır. Bu da sonuçta gelişme anlamına gelmektedir. Oysaki bu yaklaşım dürüstlük, gerçekçilik ve benzer kavramlar üzerine konduğu vakit asıl anlamına varacaktır. Aksi görüşlerde ise, kişisel faydanın, kişisel çıkar haline gelmesi sebebiyle fiiliyatta sapmaların oluştuğu ileri sürülmektedir (Selimoğlu, 2006: 5).

Bu yaklaşımda birey çıkar analizi yapar ve elde ettiği veya edeceğini düşündüğü en fazla faydaya odaklanır. Bu yaklaşıma göre bütün bireyler kendi yararını ön planda tutma güdüsüyle davranışta bulunursa toplumsal çıkarlar da bu duruma paralel olarak üst düzeye yükselecek ve ilerleme gerçekleşecektir (Akdoğan, 2005: 297).

1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım

İngiliz filozoflar Jeremy Bentham ve John Stuart Mill'e mal edilen faydacı teoride, mutluluk iyi olarak kabul edilmektedir. Herkesin mutluluğu da kendisi için bir iyiliktir. Ancak en çok bireye en yüksek seviyede mutluluk sağlayan eylem iyi olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan, bireyin mutluluğunu aşan bir mutluluk anlayışı

söz konusudur. Bütün toplum için maksimum iyi nasıl elde edilecek sorusuna, “bir eylem başkaları için haz verici olmadıkça benim için de haz verici olamaz” şeklinde cevap vererek olaya iyimser bakış açısıyla yaklaşmaktadırlar (Kızıltoprak, 2006: 3).

Jeremy Bentham, doğanın insanlığı acı ve sevinç olmak üzere iki otoriteye tabi tuttuğunu ve ne yapmamız gerektiği kadar, neyi yapacağımızı belirlemede de, yol gösterici olanların bu iki otorite olduğunu ifade etmektedir (Çilingir, 2014: 84).

Bu yaklaşıma göre, eğer davranışlar en fazla sayıda bireyin mutluluğuna izin veriyorsa doğrudur, aksi halde, yanlış kabul edilmektedir. İnsanın mutluluğunun toplumun tamamının mutluluğuna bağlı olduğu kabul edilmektedir. Bentham, bireyin kendi iyiliği için herkesin iyiliğini göz önünde tutmak zorunda olduğunu savunurken (Özgener, 2009: 39), John Stuart Mill ise bu yaklaşımın reform ve sosyal iyileştirme ile ilgisini ortaya koymaktadır (Ural, 2003: 11).

Bir davranışın, eylemin sonuçları en fazla ölçüde haz ve mutluluk, en az ölçüde acı ve üzüntü veriyorsa ahlaki kabul edilebilir. Bu yaklaşımda öncelikli olarak karardan etkilenecek olan kısımlardan çoğunluğun tatminini temel alan bir yaklaşım söz konusudur (Selimoğlu, 1997: 149).

Bu teoriye göre, ulaşılması gereken amaç mutluluk olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda faydacı yaklaşıma göre, bir toplumda bulunan herkesi en yüksek seviyede mutlu kılan davranışlar, ahlaki olarak doğru kabul edilmektedir (Bayrak, 2001: 9-10).

Faydacılık yaklaşımında, eylemin sonuçlarından etkilenecek olan tüm taraflar için muhtemel alternatifler değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucunda çoğunluğu oluşturan gruba, en fazla tatmini ve faydayı sağlayacak davranış biçimi kabul edilmektedir. Bunun için öncelikle karar sonucu etkilenecek bireyler için var olan seçenekler değerlendirilir. Daha sonra, bireyler içerisinde çoğunluğu oluşturan gruba en fazla tatmini sağlayacak davranış biçimi esas alınır. Sonuç itibariyle yaklaşımın özü, etik açıdan bireyi mutlu eden davranışları doğru, mutsuz eden davranışları ise yanlış kabul eden bir yaklaşım biçimidir (Zeytin, 2007: 65).

Faydacılık yaklaşımı çok fazla bireyin en fazla faydayı sağlaması için gerekli davranış seçimlerinin yapılması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan tercih edilen davranış daha fazla iyilik ve yarar sağlıyorsa bu eylemin tercih edilmesinin doğruluğu ortaya konulmuş olacaktır (Ünal ve Nardalı, 2010: 7).

1.4.1.3. Hazcılık Yaklaşımı

Hazcılık, yaşamın anlamını hazda bulan dünya görüşü, yaşamda haz her zaman iyidir ve amaçtır düşüncesini savunmaktadır (İyi ve Tepe, 2011: 26). Bir insan davranışı, özellikle ahlaksal açıdan, fakat haz veren ya da hazzı amaçlayan bir davranışsa gerçekten doğru olduğuna inanılır. Haz mutluluktur ve büyük ölçüde bedensel haz olarak ifade edilmektedir. İnsan eylemlerinin nihai amacının bedensel haz olması doğal kabul edilebilir. Çünkü insanlar doğaları gereğince, acıdan kaçarak haza yönelmektedir (Özlem, 2004: 60).

1.4.1.4. Mutlulukçuluk Yaklaşımı

Mutlulukçuluk yaklaşımına göre amaç, yaşamda kişinin kesintisiz, sürekli bir iç dinginlik, huzur ve sağlık, mutluluk içerisinde olmaktır. Burada kastedilen mutluluk, sürekli iyi durumda olma halidir (İyi ve Tepe, 2011: 24).

Mutlulukçuluk, belirli bir amacın ortaya çıkmasında kişinin yeterlilik durumuna göre yükümlülükte bulunabileceği, doğruluk, bilgelik, yardımseverlik, alçakgönüllülük vb. kavramların ortak adı olarak açıklanmaktadır. Bu yaklaşıma göre ulaşılmak istenen amacın, bireyin gerçekleştirmiş olduğu eylemlerin sonucunda mutluluk sağlamak olduğu ileri sürülmektedir (Özgener, 2004: 35).

Felsefe tarihinde “en yüksek iyi” problemini ana sorun olarak gören etik teorilerin en eski teoriler olduğu görülmektedir. Aslında etik tarihinin, en yüksek iyinin ne olduğunu tanımlama girişimiyle başladığı ifade edilmektedir. Bu teorilerde “en yüksek iyi”, ulaşılmaması, elde edilmesi gereken bir amaç olarak da mutluluk ile birlikte ifade edilmektedir (Özlem, 2004: 46).

1.4.2. Görecelilik Teorisi

“Farklı insanlar için farklı vuruşlar ” göreliliğin en basit ve en az tartışmalı ifadesi, iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış ya da doğru ya da yanlış olanın farklı insanlar için farklı olabileceği fikri olabilir. Görecelilik, ahlakta genel geçer ahlak kurallarına bağlı kalınmaması gerektiğini, değerlerin, çağlara, toplumlara, kişilere, kültürlere, yaşam biçimlerine göre değiştiğini ifade etmektedir. Bu teoriye göre etik davranış, bireysel veya grup deneyimlerinden hareketle öznel yargılardan meydana gelmektedir. Genel kurallar ve ilkeler yerine, her toplumun kendine özgü kuralları ve davranış biçimleri olduğunu ileri sürmektedir. Toplumsal durumlara göre değiştiği için toplumlar arasında farklılıklar yaşanmaktadır (Efendi, 2018: 32).

Görecelilik, tüm bakış açılarının eşit derecede geçerli olduğu ve tüm gerçeğin bireye bağlı olduğu felsefi bir tutum olarak açıklanmaktadır. Bu, tüm ahlaki konuların, tüm dini sistemlerin, tüm sanat formlarının, tüm siyasi hareketlerin, vb., bireye göre gerçekler olduğu anlamına gelmektedir. Görecelilik teorisine göre ahlaki davranış, bireylerin ve toplulukların kazanımlarından veya kültürel değerlerinden çıkarılan bir faktör olarak açıklanmaktadır. Bireyler arasında ahlak kavramının aynı şekilde kabul edilmeyeceğini ifade etmektedir (Özgener, 2004: 49-50).

Görecelilik teorisine göre, insanların yaşadığı toplumlarda birden çok bakış açısı vardır ve sorunların çözümüne bireyler arasında var olan/oluşan uzlaşmalar öncülük eder. Aslında anlatılmak istenilen kararların alınması için taraflar arasındaki anlaşmalar ve kavgalar dikkate alınmalıdır. Bu teoriye göre doğru ve iyi olan şey, bir kültürün doğruluğunun kabul edilmesidir. Davranışın belirlenmesinde grup arasındaki uyum yani çoğunluğun oyu etik olarak kabul edilir (Kozak ve Nergiz, 2016: 46).

Görecelilik, görüşlerin algı ve düşüncedeki farklılıklarla ilgili olduğu düşüncesidir. Göreceliliğe göre evrensel, nesnel bir gerçek yoktur, aksine her bakış açısının kendine has bir gerçeği vardır. Göreceliliğin ana kategorileri kapsamalarına göre farklılık gösterir Literatürde görecelilik teorileri aşağıdaki tabloda görülmektedir (Özgener, 2004: 49-50);

Tablo 3: Görecelilik Teorileri

Saf Relativist	Alınan ahlaki kararların tamamen kişisel olduğu, her bireyin olayları değerlendirmesine ve ahlaki önceliklerini esas alarak harekete geçmesine izin verilmesi düşüncesini savunmaktadır.
Rol Relativizm	Bireyin yalnızca sosyal rolüyle bağlı olan bir takım yükümlülüklerin bilincinde olması gerektiğini ifade etmektedir.
Sosyal Grup Relativizmi	Alınan kararların herkes tarafından kabul görmüş uygulamalara dayandığını savunmaktadır.
Kültürel Relativizm	Kültürün herhangi bir yönüne atıfta bulunabilir - din, dil, günlük davranış -ancak pratik olarak kültürel görecelik genellikle hangi davranışların kabul edilebilir veya kabul edilemez olduğu ile ilgilidir. Örneğin, bahşiş vermek, çocuklarla evlenmek ve sığır eti yemek, bazı kültürlerde doğru olarak kabul edilirken bazılarında yanlış kabul edilen davranışlardır.

Kaynak: Literatür taraması yapılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.4.3. Deontolojik Teoriler

Deontolojik yaklaşım eylemin kendisi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Deontolojik teoriler, görev ve hak konseptine dayalı etik teorisi olarak tanımlanmaktadır (Şahin, 2017: 7).

Deontolojik etik sistemi, Immanuel Kant (1724-1804) tarafından geliştirilmiştir. İkelere bağlı olarak ortaya çıkan karar verme olarak açıklanmaktadır. Karar, faaliyet ve davranışların tercihlerinde önemli olanın ilke olduğunu doğrulamaktadır (Kavi ve Koçak, 2013: 8).

Deontolojik teoriler, çağdaş ahlak felsefesinde, hangi seçimlerin ahlaki olarak gerekli olduğu, yasaklandığı veya izin verildiği ile ilgili normatif teorilerden biridir. Başka bir ifade ile deontoloji, ne tür bir insan olduğumuzu ve ne yapmamız

gerektiğini yönlendiren ve değerlendirenlerin aksine yaptığımız seçimlerimizi yönlendiren ve değerlendiren ahlaki teoriler alanına girmektedir. Herhangi bir davranışın sonuçlarından ziyade davranışa yüklenmiş niyetleri ve bireylerin haklarını esas alan ahlak felsefesi olarak açıklanmaktadır. Deontolojik teoriler, insan refahı sonuçlarına bakılmaksızın, en azından bazı eylemlerin ahlaki olarak zorunlu olduğunu ileri sürmektedir (Özgener, 2004: 42).

Deontolojik teoriler, herhangi bir davranışın sonuçlarından çok o davranışla ilgili ahlaki değerler, kurallar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu teoriye göre, tüm insanlara eşit şekilde saygı gösterilmesi zorunlu kabul edilmektedir (Torlak, 2006: 125).

Deontoloji sonuçlardan ziyade davranışla ilgili niyetler ve faaliyetler önemlidir (Karacan, 2014: 83). Meslek etiği ile ilgili hususlarda etkili olan deontolojik yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre kişi ile gruplar ana vazife ile hakları paralelinde hareket etmektedir. Kişinin davranışını belirleyen etik mecburiyetler ve vazifelerdir. Kant'a göre bir eylem vazife duygusuyla gerçekleştirildiği an etik değer taşımaktadır. Bu yaklaşımda, hareketin iyi ya da kötü olarak tanımlanması bir anlam taşımamaktadır. Çoğunluğun veya maksimum faydanın olmadığı durumlarda kabul edilmesi lazım olan haklar ve sorumluluklar olduğu fikri deontolojik düşüncenin ana fikrini oluşturmaktadır (Şahin, 2017: 7).

1.4.3.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Kuralların her koşulda herkes için geçerli olduğu bu yaklaşımın temel konusudur. Bu yaklaşım, bütün bireyler ve grupların temel hak ve özgürlüklerini korumayla ilgilidir. Bu haklar ve özgürlükler Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nde yer alan haklar olarak kabul edilmektedir. Örneğin yaşama, sağlık, özgürlük, mülkiyet ve gizlilik hakları bu kapsamdadır (Özgener, 2004: 46).

Meslek üyeleri bir konuda meslek etiği ile ilgili karar verirken toplumdaki diğer bireylerin haklarına zarar vermemeye özen göstermelidir. Bu bağlamda, haklar kişilerin birey olmalarından ötürü getirdikleri hürriyet, kuvve ile dokunulmazlık türünden hususi menfaatler şeklinde tanımlanmaktadır (Şahin,2017: 8).Etik ve haklar

yaklaşımının temel aldığı bu konular meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yaparken ve karar alırken dikkat etmeleri gereken hususlardır (Anuk, 2015: 22).

Bu teoriye göre, ahlaki karar kendinden etkileneceklerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teori başkalarının kararı sonucunda insanların en temel haklarının ellerinden alınamayacağı varsayımına dayanmaktadır(Türk, 2004: 5).Diğer bir ifade ile insanların bazı hakları olduğunu ve aldıkları tüm kararlara saygı gösterilmesi gerektiğini savunmaktadır. En önemli hususta bütün insanlar özgürdür ve iyi bir şekilde yaşama hakkına sahiptir (Karacan, 2014: 35).

Haklar teorisini savunanlar çoğunluk mantığına karşı çıkmaktadırlar. Bu teoriye göre bir hareketin faydalı ya da zararlı kabul edilmesi için çoğunluğun kabul etmesi gösterge olarak alınamaz. Haklar teorisinde fayda mantığı kabul edilmemektedir. Çoğunluğun ya da maksimum faydanın ileri sürülemediği durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülüklerin varlığı bu yaklaşımın temel felsefesini açıklamaktadır(Selimoğlu, 2006: 149).

Haklar teorisine göre, kurum ve kuruluşlar karar alırken toplumun diğer bireylerinin haklarını ihlal etmemelidir (Kutlu, 2008: 14).Bu hakların meslek mensuplarının alacakları kararlarında göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Meslek mensupları mesleki karar alma aşamasında karardan etkilenecek bireylerin haklarını korumaya dikkat etmelidirler (Demir,2018: 20).

Haklar teorisine göre haklar, insan olmanın bir gerekliliğidir ve devlet tarafından verilmemektedir (Özkaya, 2008: 39). Bu teoriye göre, insanlar birçok hakka sahiptir. Bu haklara birkaç örnekle aşağıda yer verilmiştir (Türk, 2004: 6):

- Doğruyu Öğrenme Hakkı; Her birey doğruyu bilme ve kendisini önemli ölçüde etkileyecek olaylar hakkında bilgilendirme hakkına sahiptir.
- Kişisellik Hakkı; Başkalarının hakkına tesir etmediği sürece bireyler kendi özel hayatlarında istediğine inanma ve söyleme hakkına sahiptir.
- Zarar Verilmeme ve İncitilmeme Hakkı; Bireyler bilinçli ve özgürce cezayı hak etmediği sürece zarar verilmeme hakkına sahiptir.

1.4.3.2. Eşitlikçi Yaklaşım

John Rawls, liberal geleneğe sahip Amerikan siyasi filozofudur ve eşitlikçi yaklaşımı geliştirmiştir. Rawls'ın teorisine göre adalet, eşit temel haklara sahip olan ve eşitlikçi bir ekonomik sistem içinde işbirliği yapan özgür vatandaşlar topluluğunu tanımlamaktadır. Politik liberalizm teorisi, demokraside politik gücün meşru kullanımını açıklar ve özgür kurumların izin verdiği dünya görüşlerinin çeşitliliğine rağmen sivil birliğin nasıl devam edebileceğini öngörür. Rawls'ın halkların yasası konusundaki yazıları, sürekli barışçıl ve hoşgörülü bir uluslararası düzen yaratmayı amaçlayan liberal bir dış politika oluşturmuştur. Eşitlikçi yaklaşım, yönetsel kararların ve davranışların, fayda ve maliyetleri bireyler ve gruplar arasında ne ölçüde eşit dağıttığına göre değerlendirme yapmaktadır. Rawls'a göre, bireylerin toplum anlayışı adaletle tanımlanmaktadır. Sosyal kurumlar, ırkları, cinsiyetleri, dinleri, menşee sınıfları, doğal yetenekleri, iyi yaşamın makul anlayışı vb. Ne olursa olsun toplumun işbirliği yapan tüm üyelerine karşı adil olmalıdır (Bayrak, 2001: 15).

Bu yaklaşımda tarafsızlık, adalet ve eşitlik ilkeleri ele alınmaktadır. Bireysel farklılıkların, normların ve yükümlülüklerin net olarak ve hak sahiplerini gözeterek şekilde ortaya konması zorunludur (Soylu, 2018: 23). Bu yaklaşım, bireylerin eşit olduğunu, bu nedenle tüm bireylere karşı adil ve tarafsız davranılması gerektiğini ilke edinmektedir (Anuk, 2015: 22).

Bu yaklaşım, eşitlik, tarafsızlık ve adalet kavramlarını esas alarak, meslek örgütü için aşağıda yer alan ilkeler üzerine kurulmuştur (Akdoğan, 2005: 299);

- Meslek mensuplarının tamamı eşittir ve farklılıklar sadece görev ve sorumluluklardan kaynaklanmaktadır. Bu görev ve sorumluluklarda yetenek ve bilgilerine paralel olarak verilmektedir.
- Meslek örgütü, meslek üyeleri arasında, meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmalıdır.
- Tarafsızlık temel ilke olarak kabul edilmektedir. Meslek örgütüne, meslek mensuplarının mesleğe uymayan davranışları nedeniyle verdikleri zararın

bilinçli olarak verilip verilmediğinin araştırılması ve kasıtlı bilerek yapılan bir zarar verme davranışı ise gereken cezanın verilmesi gerekmektedir.

Eşitlikçi yaklaşımın savunduğu ilkeler için yapılacak hukuki düzenlemelerin meslek odaları ve ilgili kurum arasında yapılması önemlidir. Bu yaklaşım, faydalı olma yaklaşımının getirdiği zorluklardan arınırken (Dağlı, 2013: 10), diğer taraftan bireyci yaklaşımın sebep olabileceği bireysel çıkarlardan soyutlanmaktadır (Selimoğlu, 1997: 149).

Eşitlikçi yaklaşım, hukuki düzenlemelerin meslek örgütü ile ilgili kurum temelinde kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Meslek örgütüne, karara varma basamaklarında karşılaşılan menfaat sorunları ya da ikilemelerinin neden olduğu sorunlardan kurtulmak için pozitif ölçütler bütün şeklinde eşitlikçi düşünce önerilmektedir (Özkaya, 2008: 39).

1.5. Mesleki Etik Kurallar

Etik kural ve standartların tespit edilmesinde, toplumlar arasındaki kültür farklarının göz önünde bulundurulması önemlidir. Dünyadaki tüm toplumları ve ülkeleri kapsayacak şekilde dünya etik kuralları oluşturulması kolay değildir. Bununla birlikte, farklı uluslararası etik kurullarının geliştirdikleri etik kurallar, ülkelere yol gösterici olmaktadır. Etik kurallar meslek mensuplarını, muhatapları ve üçüncü kişileri korumaktadır. Bu kurallar toplumsal eşitsizlikle mücadele ederken aynı zamanda meslek üyelerinin statü, refah ve güç gibi ayrıcalıklarını koruyarak diğer kişiler aleyhine eşitsizliğe yol açabilmektedir(Ergün ve Gül, 2005: 143-154).

Mesleki etiği, bir iş grubunun, meslekle ilgili olarak, meslek mensuplarına emreden, meslek mensuplarını belli bir davranış kalıbı içerisinde hareket etmesini sağlayarak bireysel hareket etmelerini kısıtlayan, meslek yaşamının etik değerlerine uymayan meslek mensuplarını dışlayan, iş hayatındaki var olan rekabeti düzenleyen ve koruyan mesleki ilkeler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2011: 49).

Meslek etiği, meslek üyelerine mesleki faaliyetlerini yerine getirirken bir takım kurallar koyan ve bu kurallara uymaya zorlayan kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Demir,2018: 9).

Meslek etiği, bağımsız hareket edebilme, meslek mensubunun kendi kendini kontrol etme ve dürüstlüğünü ifade eden bir kavramdır. Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun (Yıldız, 2010: 160);

- Mesleğe ilişkin oluşturulmaktadır.
- Meslek mensubunun uyması zorunludur.
- Meslek içi adaleti ve düzeni sağlar.
- Mesleki ilkeler bütünüdür.

Mesleki etik kurallar, üyelerin iş fonksiyonlarını sağlıklı ve tutarlı etik ilkelere göre yerine getirmelerine rehberlik etmek için profesyonel kuruluşlar tarafından oluşturulmaktadır. Meslek etiği, bir meslek dalına ait üyelerin birbirleri ile ilişkilerini yönlendiren kuralları ve standartları oluşturan etik kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Kahraman, 2003: 20).

Meslek etiği, genel kabul görmüş etik kuralların meslek alanına uygulanmış şekli olarak da tanımlanmaktadır. Muhasebe etiği, yasal etik, tıp etiği, mühendislik etiği meslek etiğine örnek olarak gösterilebilir. Etik kurallara meslek mensuplarının uyması meslek dalı ve meslek mensubuna itibar kazandırmaktadır (Demir, 2018: 9).

Meslek etiği kuralları, düzenleyici, ilham veren ve eğitsel meslek etiği kuralları olarak ele alınmaktadır. Düzenleyici meslek etiği kuralları, açıktır ve şüpheye yer yoktur. Bu kurallar ilke ve kurallarla birleşik durumdadır. İlham veren meslek etiği kuralları, meslek mensubunun erişmek istediği ve bunun için çaba sarf ettiği kurallar olarak ifade edilmektedir. Eğitsel meslek etiği kuralları, meslek mensubuna faydasının değil zararının dokunacağını iddia etmektedir ve bilinçli davranışı ne sürerek kişinin mantıklı düşünce ve davranışın daha faydalı olacağını kabul etmektedir (Anuk, 2015: 25).

Meslek mensupları, mesleğe özgü yazılı ya da yazılı olmayan mesleki davranış kurallarını belirler ve geliştirirler. Yazılı olmayan ve meslek mensupları tarafından uygulanan bu kuralların yazılı hale getirilerek tüm meslek mensuplarına ulaştırılması ve genel kabul görmesi önemlidir. Bu kuralların yetkili bir mesleki kurum tarafından onaylanması, kuralları ihll edenlere uygulanacak yaptırımların

belirlenmesi ve kuralların sürekli yenilenmeye açık olması gerekmektedir. Yazılı hale getirilen mesleki davranış kurallarına, meslek mensupları tarafından uyulup uyulmadığı denetlenebilir. Bu kurallara uymayanlara yaptırımlar uygulanabilir ve toplumun mesleğe olan güveni ve saygısı geliştirilebilir. Bu kurallar, meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içinde kalan meslek mensuplarına neyin doğru neyin yanlış olduğunun belirlenmesinde yol gösterici ve yardımcıdır. Kuralların etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve başarısı, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımı ile mümkün olmaktadır (Yıldız, 2010: 161).

1.6. Meslek Etiğinin Önemi

Etik, bir kişi veya grubun uygun davranışını düzenleyen ahlaki ilkeler sistemidir. İyi etik, her mesleğin temel gereğidir. İşin başarısının da ayrılmaz bir parçasıdır. İyi ahlakı korumak, doğru ahlaki davranış kurallarının ilkeleri ile tutarlı olmaktır. Bu açıdan bakıldığında meslek etiğinin tüm mesleklerde çok önemli bir yeri vardır. Bir mesleğe ait etik kuralların yazılı hale getirilerek meslek mensupları tarafından kurallara uyulmasının sağlanması, meslek ve meslek mensuplarına güven duyulmasına yardımcı olmaktadır (Ergün ve Gül, 2005: 144).

Bütün mesleklerin işle ilgili kıymetleri, ilerlemeleri lisanslamayı gerçekleştirecek aynı zamanda diğer kişilerce bilinmesini imkân dâhiline sokacak teşkilatları vardır. Mesleksel ahlak prensiplerini tespit etmekten daha mühimi bunların hangi şekilde tatbik edildiği ve yaptırımlarının ne olduğu, en mühimi de örgüt kültürünün bir parçası oldukları ya da olmadıklarıdır. Örgütte bulunan kültürel durum ve ahlaksal siyasetler ile bunlarla tenasüplük içerisinde yoksa bunların yalnız bir şekilde yararlı olması imkânsız olacaktır (Arslan, 2012: 108).

Çoğu meslek mensubu, bir noktada, genç ve deneyimsiz profesyonellerden oluşmaktadır. Dolayısıyla meslek etiği, yeni meslek mensuplarına aktarılan bir tür kolektif, zamana göre test edilmiş bilgeliği temsil etmektedir. Ayrıca değişen yasalar, teknolojiler ve alanlarla ilgili, getirilen mesleki standartlar mesleği yeni zorluklardan ve ortaya çıkan problemlerden uzak tutmak için çalışacaktır. Bir mesleğin itibarı, meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleşmesi ile yakından

ilgilidir. Mesleki görev ve sorumluluklar yapılırken etik dışı davranışlara meyil edilmesinin olumsuz sonuçları, tüm toplumu ekonomik veya sosyal olarak etkilemektedir (Güney ve Bozkurt, 2011: 2).

Çoğu profesyonelin hizmet ettikleri kişilere göre bilgi üstünlüğü vardır. Bu güç asimetrisi, profesyonellerin avantajlarından yararlanmak için kullanılabilir ve dolayısıyla, müşterinin en iyi uzun vadeli menfaatinde hareket etmesini zorunlu kılar. Ayrıca, uygun önlemleri almak ve gerekli açıklamaları yapmak ve müşteriye korumaktadır. Mesleki etik, bu ahlaki tehlikeleri tespit etmenin ve uygun sakınma veya çalışma stratejilerinin sağlanmasında yararlı bir işlev sağlamaktadır (Aydın, 2012: 185).

Ahlaki prensipleri oluşturmanın ana hedefi de farklı davranışları kanuni nizam içerisinde aynı tür hareketlere dönüştürmektir (Uzunçarşılı vd., 2000: 43).

Meslek etiği, örgütsel etkiye veya otoritenin gücüne karşı etkili bir dengeleyici güç olarak hareket etmektedir. Mesleğin oto kontrol sağlaması, dış müdahalelerin en aza indirilmesine ve meslekî otoriteye bağlı olarak etik kuralların etkinliği değerlendirilmektedir (Ergün ve Gül, 2005: 145).

Meslek etiği bireyler arası ilişkilere göre şekillenmektedir. Meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkilerde belirli davranışları sergilemeleri, meslek etiğinin gereğidir. Dünyanın neresinde olursa olsun meslek mensuplarının belirli davranış kurallarını sergilemesi meslek etiğinin en önemli yanlarından biri olarak ifade edilmektedir (Özyürek, 2012, ss.125-137).

Bir mesleğin toplumda itibarlı olması yalnızca yasa çıkarmakla gerçekleşmemektedir. Mesleki etik genellikle meslek örgütleri tarafından yaygınlaştırıldığı sürece, bu standartları ihlal edenlere yönelik uygulama ve disiplin cezası konusunda rol oynayabilir. Mesleğin geleceğine güvenle bakılabilmesi, meslek mensuplarının uyması gereken kural ve prensiplere uyulmasına bağlıdır. Toplum gözünde mesleğin itibar kazanması, değerleri bir meslek olarak değerlendirilmesi mesleki etik kurallara uyulması ile mümkün olmaktadır (Arıkan, 2005: 234).

1.7. Meslek Etiğinin Faydaları

Meslek etiğinin faydaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Sayım ve Usman, 2016: 249; Kutluğ, 2013: 70-71; Tepe, 2009: 28; Kolçak, 2013: 70);

- Mesleklere kişilik kazandırmakta ve mesleğı belli kurallara dayandırmaktadır.
- Meslek hayatında doğru ve güvenilir ilişkilerin gelişmesine katkı sağlar.
- Daha gelişmiş ve bilinçli bir toplum olma yönünde faydalar sağlar.
- Bütün meslek mensupları aynı değerlere uymak zorunda olduğu için standartlaşma sağlanır.
- Bireysel eğilimler kısıtlanır.
- Mesleki açıdan yetersiz ve prensipsiz üyeler meslekten ihraç edilir. Bu nedenle meslekte kalite artar.
- Mesleki rekabeti düzenleyerek haksız rekabeti önler.

1.8. Meslek Etiğine İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Son zamanlarda, iş dünyasında etik meseleler, birçok büyük şirketin uluslararası ve çeşitlendirilmiş doğası ve ekonomik, sosyal, küresel, politik, yasal ve idari düzenlemelerin ve özelliklerin zorluğu nedeniyle daha karmaşık hale gelmiştir. Etik, insan kaynakları yönetimi, muhasebe bilgileri, üretim, satış ve pazarlama, fikri mülkiyet bilgisi ve becerisi, uluslararası işletme ve ekonomik sistemler gibi yönetim uygulamalarının çekirdeğı ile de ilgilidir. İş dünyasında, kurumun kültürü, iyi veya kötü, doğru veya yanlış ve adil veya haksız arasındaki farkı şekillendirmek için standartlar belirler. Etik değerlere sahip bir işletme ve sahipleri, yalnızca kendilerine değil, müşterilerine ve tüm girişime daha iyi hizmet eder.

Ahlaki prensiplerin ilerletilmesi, kuruluş içerisinde ahlaki hareketlerin kurumsallaşmasında önemlidir. Örgütün kıymet sistemini betimleyen bu prensipler, örgütle alakalı hedeflerinin meydana getirilmesinde, bunlarla münasip kararlar alınabilmesinde yönlendirici olmaktadır (Uzunçarşılı vd., 2000: 43).

Kişilerin teşkilat içerisindeki ahlak ya da ahlaka aykırı hareketleri, bağı bulunan toplumsal çevre ile aileden alınan öğrenim ve din türünden öğelerle çalışılan

şirketin teşkilat kültürünün tesirleri ile meydana gelir. Kişisel, sosyal ahlakla işyeri ahlaki iş ahlakının ana taşıdır. İş ahlakına tesir eden öğeler, alıcılar, hisse sahipleri, rakipleri politik ve kanuni içeriği meydana getiren kuruluşlarla toplum gibi dış çevre faktörleridir (Akdoğan, 2003: 11)

1.9. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

Bireylerin toplumun değerlerini algılaması o kişinin alacağı kararları etkileyebilir. Çevresel faktörler toplumsal olarak değerlendirilmektedir. Bu etkiler, aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Leonard vd., 2004, s. 148).

Tablo 4: Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

Bir toplumun inanç sistemi	Birinin manevi veya dini ortamında gelişen dini değerler ve inançlar
Kişisel değerler	Aile, akranlar ve birinin kendi değerleri, deneyimleri, ahlaki seviye
Profesyonel	Davranış kuralları, mesleğin davranış kuralları ve mesleki beklentiler
Yasal	Yasalar, hukuk, mevzuat ve hükümet
İşletme	Şirket hedefleri ve politikası, kar amacı. İş ortamı, bir kişinin çalıştığı işin kurumsal hedeflerini ve kar amacını yansıtır
Sonuçlar	Davranışların kendini ve / veya başkalarını etkileyen sonuçlara sahip olabileceğinin farkındalığı.

Etik davranış meslek için iyi olma eğilimi göstermeyi ve dürüstlük, adalet, eşitlik, onur ve bireysel hakları içeren temel ahlaki ilkelere saygıyı içermektedir. Etik davranış yanlış doğrudan ayırmayı ve daima doğru davranışları yerine getirerek ahlaklı olmayı ifade etmektedir. Ahlaklı davranışta bulunma ise toplumu oluşturan bireylerin, iyi, doğru, güzel, kabul ettiği kurallara uygun davranmakla belirlenmektedir. Toplumun her bireyi bu kuralları aynı seviyede algılayamaz ve farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu durumda toplum düzenini sağlamada en önemli etken

hukuki kurallara uymaktır. Bununla birlikte mesleki davranışı etkileyen unsurların yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğu kabul edilmektedir (Sözbilir, 2000: 20).

Çoğunlukla bu hareketler, özelde yolsuzluk sürekli gündemde var olmuştur. Kişiler başkalarınınkine oranla varlıklarını mecburi ve ya müsaade ederek daha iyi bir mevkiye dönüştürmek için uğraştılar. Yolsuzluk da içinde bulunması şekliyle kanuna aykırı ve yasa dışı biçimde kazanç getirmek, talep etmek ve ya tavsiye etmek ahlaka aykırı hareketlerin temelini meydana getirir. Hukuka aykırı hareketlerin içeriğinin fazlaşması politik ve yönetsel yasallığa kötü tesir yapar. Problemler meydana gelir. Problemin bitirilmesi adına milli, uluslararası düşünceler ile çözümler ortaya atılır (Slevani, 2018: 13). Etik davranışları etkileyen faktörler Tablo 4'de belirtilmiş olup bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

1.9.1. Yasalar

Yasal ortam belirli bir durumda önemli bir etkiye sahip olabilir (Leonard vd., 2004, s. 148). Toplumda düzen ve huzurun sağlanması amacıyla yasalar çıkarılmaktadır. Toplumda yasalara uygun davranışlar sergileyen insanlar olduğu gibi yasa dışı faaliyetler gösteren insanlar da bulunmaktadır. Yasaya uygun davranışlar ahlaki olarak değerlendirilirken uygun olmayanlar da ahlak dışı adlandırılmakta ve kabul görmemektedir (Karaman, 2015: 19).

Meslek örgütleri de yasaların çıkarılmasıyla benzer amaçları taşıyarak meslek etiği kuralları çıkarmaktadır. Meslek etiği kurallarına uygun davranmayan meslek mensupları meslekten çıkarılmaya kadar gidecek bir takım yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu nedenle çıkarılan yasa ve kurallar meslek mensuplarının davranışlarını etkilemektedir (Sözbilir, 2000: 23).

1.9.2. Gelenek ve Görenekler

Sürdürülebilir bir toplumsal yaşamın gereği, ortak değerlerin olmasıdır. Etik değerlerin toplum geleneklerinin temel yapısını oluşturduğu söylenebilir. Bireylerin bu değerlere kendini uymak zorunda hissetmesi toplumsal yaşamı düzenleyen bir durumdur. Bir ülkede yaşayan insanların yaşamlarıyla ilgili bazı anlayışlar

kazanmanın iyi bir yolu onların gelenek ve göreneklerine bakmaktır. Bunlar sadece orada yaşayan insanlar için neyin önemli olduğunu değil aynı zamanda nasıl rahatladıklarını ve eğlendiklerini de göstermektedir. Evrensel etik değerler vardır ve bunlara kimse karşı çıkamaz. Dürüstlük yerine yalancı olmayı, sahtekârlık yapmayı doğru bulmaz. Bunun yanı sıra ihaneti sadakat yerine, haksızlığı adalet yerine tercih etmez. Bireyler ahlaki olmayan davranışlarını ahlaki çerçevede göstermeye çalışırlar. Bu gibi durumlarda davranışların ahlaki değerlerle olan uyumu önemlidir (Gümrah,2017: 27).

Meslek etiği kurallarının yalnız yasalarla düzenlenmesi yeterli değildir. Bunun yanda, toplumun geleneklerinin de dikkate alınması gerekir. Etik dışı davranışların sonuçları tüm toplumu etkilemektedir. Sonuçları itibariyle sosyal, ekonomik ve politik yapı olumsuz etkilendiğinden toplum tarafından kabul edilmez (Kirik, 2007: 20).

İnsan davranışlarının birçoğunu yasalarla düzenlemek her zaman mümkün olmaz. Bu nedenle toplum da kabul görmüş davranışların dikkate alınması önemlidir. Ahlaki olmayan davranışlar istikrarsızlığa neden olacağından toplumda kabul edilmez. “Doğru olanları yapmanın yasa olduğu bir toplumda” bireylerin çıkarları toplumun çıkarlarından sonra gelmektedir (Sözbilir, 2000: 25).

Etik değerlere ve kurallara uygun davranmak uzun vadede toplumun tümüne fayda sağlamaktadır. Bu tür etik değerlerin uygulandığı toplumlarda sistemi, ilişkileri, kurumları ve işleyişini hukuk ve yasalardan çok etik ilkeler düzenlemektedir. Gelişmiş toplumlarda hukuki yaptırımlar yanında etik kurallara uymamaktan kaynaklanan tepkiler önem taşımaktadır (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012: 27).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Günümüzde ekonomik koşullarda oluşan daralmalar neticesinde mesleki sorumluluk anlayışında negatif bir ivme gözlemlenmektedir. Şahısların birbirlerini dolandırmak için çeşitli yollara başvurmaları negatif ivmenin göstergelerindedir. Bu durum neticesinde sosyal düzen ve dokuda oluşan yıpranma tehlikeli boyutlara ulaşmıştır. Sorumluluk duygusunun tekrar tesis edilebilmesi için meslek etiği ilkeleri oluşturulmalı ve taviz verilmeden uygulanmalıdır. Bu ise organize gruplar eşliğinde sağlanabilir. Bu amaçla, birçok profesyonel meslek birliği kurulmuştur. Ayrıca, muhasebe mesleğinde etik kurallara uygunluk, bağımsız denetim raporunun kalitesini etkilemekte, etik kurallara uygunluk arttıkça, denetim raporlarının kalite seviyesi de artmaktadır (Aliasghar ve Aliakbar, 2015: 1023).

Küreselleşen dünyada; vergi kaçırma, rüşvet, adam kayırma gibi ahlaki çöküntü göstergesi olan davranış biçimlerinin yaygın olduğu toplumlarda mesleki etik kurallarının benimsenmediği görülür. Bu durumun değişebilmesi için insan unsurunun eğitilmesi gerekir. Meslek çalışanı meslek etiğini benimsemeden yalnızca kendi menfaatlerini düşünerek faaliyetlerini gerçekleştirdiğinde maalesef topluma büyük zararlar vermektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64).

2.1. Muhasebe Mesleğinde Etik

Bir meslekte etik davranışların benimsenmesi mesleğin varlığı ve gelişmesi için önem arz eder. Etik davranışlar belirlenirken sadece meslek mensupları değil tüm toplum göz önünde bulundurulmalı, kamu yararı da gözetilmelidir (Demir, 2018: 15, Kaya ve Yanık, 2011: 297). Muhasebede mesleğinde etik ise, kanunlara uygun işlemleri, meslek mensuplarının bağımsızlığını dürüstlüğünü, kendi kendini kontrolünü, ahlaki ikilemleri içeren karar alma süreçlerinde doğru karar verebilmeyi ifade eder (Yıldız, 2010: 160; Maruszewska, 2011: 27; Gül, 2006: 57; Yıldırım, 2016: 182).

İş dünyası çalışanları bazen çelişkide kalarak, karar sürecinde zorlanabilirler. Çelişkide kalan bireylerin doğru olanı seçebilmesi ve bu yönde hareket edebilmesi etik ilkelerin varlığı ile daha kolay hale gelecektir. Etik ilkelerin uygulanabilir olmaları ve tecrübeye dayanmaları gerekir. Meslek çalışanları da sosyal sorumluluk bilincinde olmalı ve etik ilkeleri benimseyerek hayatlarına geçirmelidirler(Çukacı, 2006: 98). Muhasebe mesleğinde, bilgilerin niteliği de etik davranış açısından önemlidir. Anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık sağlanması gereken niteliklerin başında gelmektedir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 30).

Muhasebe mesleğinde mali nitelikli bilgilerin hazırlanması, mali defter kayıtlarının tutulması, gizliliğin sağlanması, denetim ilkeleri standartları üzerinde titizlikle durulması, denetimde bağımsız olunması, adalete ve tarafsızlığa yer verilmesi takım konularında oldukça önemlidir. Göz ardı edilmeleri halinde ise oluşacak etik olmayan uygulamalar toplumu ve meslek çalışanlarını fazlasıyla olumsuz etkileyecektir(Demir, 2018: 16).

2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi

Muhasebe mesleği neredeyse bütün toplumu etkileyebilecek şekilde yaygın bir uygulama alanına sahiptir. Doğrudan ya da dolaylı şekilde çok çeşitli kesimlere hitap ederek geniş kitlelere hizmet verir. Bilgi vermek muhasebede temel amaçlardan biridir. Verilen bilgiler güvenilir, doğru ve güncel olmalıdır. Muhasebenin ürettiği bu bilgiden çıkar grupları fayda sağlar. Bu çıkar grupları yatırım sahipleri, işletme sahipleri, devlet vs. şeklinde sıralanabilir(Gökgöz, 2012: 326).

Muhasebe mesleği, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tablolarla birçok alanı etkilemektedir. Başta devlet olmak üzere, işletme yönetimleri, potansiyel yatırımcılar, vergi kurumları, toplumun neredeyse her kesimi bu alanlara örnek verilebilir (Karabınar ve Çevik, 2014: 30). Bu sebeple muhasebe çalışanlarının etik değerlere uymaları son derece önemlidir. Etik olmayan davranışlar toplumunun büyük bir kısmını olumsuz etkileyecektir(Gökgöz, 2012: 326).

Dünyanın her yerinde ve Türkiye’de yolsuzluk ve iyi olmayan yönetim neticesinde iflas eden şirket sayısındaki kayda değer ciddi bir artış görülmektedir. Bu

durum muhasebe mesleğinin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur. Bu olumsuzlukların çoğunu, objektif, tarafsız meslek etiğine uygun muhasebe uygulamalarıyla giderilebilir. Ayrıca denetim tedbirlerinin alınması şarttır (Kutlu, 2008: 39).

Meslek etiği kuralları diğer bütün alanlarda olduğu gibi muhasebede de yasalar kadar etkilidir ve şarttır (Uçma, 2007: 36). Yapılan araştırmalara göre muhasebe meslek mensuplarının tamamına yakını etik konusunda hassastır. Etik olmayan davranışlar sergileyen grupta ise onları bu davranışa iten baskı gruplarının olduğu gözlenmiştir. Bu baskı gruplarının başında mükellefler gelir (Yıldız, 2010: 177).

Meslek mensubunun ahlaki ya da gayri ahlaki olmayan davranışları neticesinde, işletmenin kâr dağılımını değiştirebilir. Bu değişim sonucunda ödenecek vergi tutarı azalır. Böylece bu vergiyi kullanacak olan bütün kesimler etkilenir (Özkaya, 2008: 34).

Gün geçtikçe işletme faaliyetleriyle alakalı daha çok muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum muhasebe mesleğinin önemini artırmakta ve öne çıkarmaktadır. Sağlıklı, güvenilir, doğru finansal raporlama, ayın zamanda sağlıklı bir ekonominin temel taşlarından biridir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 60). Vergiler devletin en başta gelen gelir kaynaklarından biridir ve muhasebe çalışanları tarafından hesaplanmaktadır (Kutlu, 2008: 145). Muhasebe meslek etiğinden uzaklaşmak, vergilerde dâhil birçok veriyi değiştireceği için finansal krizlerin başlıca nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Gökgöz, 2012: 318).

2.3. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan İhtiyacın Nedenleri

Meslek etiği kuralları karar verme sürecinde meslek çalışanlarına yardımcı olmak neyin doğru, neyin yanlış olduğunu daha belirgin, daha net hale getirmek için düzenlenmiştir. Kaliteli bir denetimin planlanıp uygulanabilmesi için son derece önemlidir (Milos, 2012: 335). Muhasebede yapılan gayri ahlaki olan hileli davranışlar neticesinde, toplum, işletme ortakları vb. yanlış yönlendirilebilmektedir (Dinç ve Tunçer, 2015: 320).

Meslek etiği kuralları, meslek mensupları tarafından benimsendiğinde ve bu kurallara karşı hassas olunduğunda, muhasebe verilerinin sonuçları güvenilir, edinilen bilgiler doğru olacaktır. Bu nedenle bağımsız karar alabilmek, tarafsız ve güvenilir olmak toplum dzenini, iyileşmesi ve gelişmesi için bir gerekliliktir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58- 59).

Muhasebe alanı çalışanları her zaman ahlaki ikilemlerle karşılaşabilirler. Ahlaki ikilemler bazen net olsa da bazen karmaşıklığından dolayı fark edilmesi zorlaşabilir. Satışı yapılmayan ürünün satılmış olarak gösterilmesinde ahlaki ikilem nettir. Muhasebeci kendisinden istenen ile doğru olan arasında kalmıştır. Tüm ahlaki kavramlar hatırlanarak, istenen olaydan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen taraflar gözden geçirilmelidir. Ahlaki olan ve olmayan davranışların neticeleri karşılaştırılmalıdır. Ahlaki standartlara ve yasalara uygun karar verilmelidir. Ayrıca daha önemlisi da bu etik davranış azim, kararlılık ve cesaretle sürdürebilmektir (Kılıç, 2002: 428).

Yaşanan olumsuzlar neticesinde, etik değerler konusunda kamuoyundaki duyarlılık ve talepler yoğunlaşmış, etik değerlere yönelik ilke ve standartların belirlenmesi önemli hale gelmiştir. Muhasebecilerin müşteri işletmelere, meslektaşlarına ve topluma karşı taşıdığı sorumluluk, mesleki çalışmalarında etik ilkelere uygun davranmalarını zorunlu kılar (iftci ve iftci, 2003: 80).

Muhasebe mesleğinde tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik, zen, gizlilik, başta olmak üzere mesleğin temelinde bulunması gereken temel etik ilkeler, ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından ulusal ve uluslararası alanda muhasebe meslek etiğine yönelik birçok düzenleme ile belirlenmiştir (iftci ve iftci, 2017: 111).

Mesleğe ait etik değerler bu alandaki bütün çalışanlar tarafından benimsenirse meslekte uzmanlaşma sağlanır (Uçma, 2007: 39). Tarafsızlık ve dürüstlük muhasebe çalışanının ilk özellikleri arasında yer almalıdır. Mesleki nitelikleri de yeterli olduğunda, ahlak standardının oluşturulması daha kolay olacaktır. Muhasebe alışanları faaliyetlerini yüksek mali cezalar riski ve zor koşullar altında yürütmektedir. Muhasebe alışanları için bu zorlukları azaltıcı önlemlerin, tedbirlerin

alınması gerekir. Bunlardan en önemlisi mali müşavirlerin, Muhasebe çalışanın mükelleflerine olan bağımlılığı önlenmelidir. Mükellef sayılarına ilişkin, iş yüklerine bağlı olarak alınacak önlemler, etik kuralların daha etkin uygulanmasına yarar sağlar (Subaşı ve Fidan, 2015: 31).

Etik ilkelerden biride muhasebe çalışanlarının gizli bilgileri koruması üzerinedir. Muhasebeciler şahıslarla çalışırlar ve bunun doğal bir sonucu olarak maaş kayıtları, gelecek iş planlar, bütçeleri ve finansal durumları gibi çeşitli bilgilere çok rahat ulaşırlar. Bu tip durumlarda muhasebecinin bu bilgilerin gizliliğine saygı göstermesi ve koruması gerekir (Dağlı, 2013: 44;Anuk, 2015: 37).

2.4. Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Etmenler

Genel olarak etik olmayan davranışlar, toplum tarafından genel kabul görmüş kuralların dışına çıkılmasıyla, etik ilkelerin terk edilmesiyle oluşur. Güncel hayatımızda, yaşam şartlarının oldukça kompleks bir hal alması etik dışı davranışları tetiklemektedir (Dağlı, 2013: 12).

Etik olmayan davranışların nedeni, yaptıkları işin önemini kavranmamasıdır. Yapılan işin toplum çıkarını etkilediğinin farkına varılmamasıdır (Özkaya, 2008: 14). Etik olmayan davranışların sebebi temelde toplumsal yozlaşmadır (Gül, 2006: 68). Sosyal çevre, aileden alınan eğitim, din ve çalışılan kurumun örgüt kültürü, şahısların etik ya da etik olmayan davranışlarında etkilidir (İşgüden, 2007: 61).

2.4.1. Kişisel Nedenler

Etik olmayan davranışların nedenleri arasında kişinin karakteri, eksiklikleri, ikilemleri, sosyo-psikolojik yapısı vardır. Şahısın, mesleğin gereklerini yerine getirmek için gerekli yeterliliğe sahip olmaması, gerekli bilgi düzeyine ulaşmamış olması, problem çözme, karar verme becerisi eksikliği, etik dışı davranışa neden olur (İşgüden, 2007: 61). Etik dışı davranışların sebepleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Özkaya, 2008: 15):

- Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama
- Bireylerin Bencil Davranması
- Etik İkilemler
- Mesleki Bilgi Yetersizliği

2.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama

Etik ölçütlerin, toplumca benimsenen genel kabul görmüş şekliinden farklı yorumlamasıdır. Sebebi ise, kişinin kültürü ve aldığı eğitimidir. Meslek mensuplarına yol gösteren, Meslek örgütleri tarafından yayınlanan ve meslek çalışanlarına yol göstermeyi hedefleyen etik kurallarda çoğunlukla genel niteliktedir ve detayları belirsizdir ve anlaşılabilirlik açısından yeterli olmayabilir. Bu nedenle kuralların farklı yorumlanıp farklı değerlendirilmesi bazen kaçınılmaz olabilmektedir (Özkaya,2008: 15-16).

Meslek çalışanın kişisel etik değerleri ile toplum genelinde kabul görmüş kriterler birbirinden farklı olabilmektedir. Meslek çalışanın aldığı eğitim, yetiştiği çevre, ailesi ve kültürü etik kriterleri farklı algılamaya, farklı yorumlamaya sebep olmaktadır (Karaman, 2015: 16; Dağlı, 2013: 13).

Kişiler etik olmayan davranışlarını normalleştirmek için savunma mekanizmaları geliştirebilir, mantıksal nedenler ileri sürerek davranışı etik dışı görmeme veya etik dışı olduğunu bilmeme gibi tavırlar sergileyebilirler (Kırel, 2000: 52). Yapılan araştırmalara göre, kişilerin karakter oluşumunda ve kendilerine seçtikleri yaşam biçiminde etkili olan en önemli iki kriter aldıkları eğitim ve kültürdür (İşgüden, 2007: 62).

2.4.1.2. Bireyin Bencil Davranması

Bencillik, bireyin başkalarını düşünmemesi, göz ardı etmesi gelişmeleri ben merkezli değerlendirmesi ve yönetmesi demektir. İş hayatında bencil davranış işe işverenlerin, yöneticilerin, çalışanların kendi menfaatlerini, toplumun menfaatlerine

tercih etmesidir. Bunun sonucunda bireyler gelişen olayları değerlendirirken sadece kişisel kazançlarını ya da kayıplarını düşünürler (Gül, 2006: 70).

Bu tür durumlarda meslek çalışanları yanlış olduğunu bilmelerine rağmen, etik kuralları çiğneyebilmektedir (Karaman,2015: 16). Etik olmayan davranışların çoğu bencil davranış sebebiyle ortaya çıkar (Özkaya, 2008: 16; Kutlu, 2011: 145).

Bencillik üç başlık altında incelenebilir. Bunlar aşağıda yer almaktadır (İşgüden, 2007: 63);

Kendine düşkünlük, en fazla görülen etik olamayan davranış biçimidir. Bazen kişiler ve yaptığı davranışlarını ailesinin ya da çalıştığı kurumun iyiliği şeklinde gösterip davranışlarını normalleştirme yolunu seçerler ve bu özelliklerini kötü olarak algılamazlar.

Kendini korumak, haksızlığa uğrama korkusundan ya da bir şeyi yapmayı istememekten kaynaklanır; yalan veya aldatma gibi davranışlarla neticelenir.

Kendini haklı görmek, benciliğin en sorunlu halidir. Kişi kendini sürekli haklı görür ve kurallara ve yasalara açık biçimde karşı çıkmaz ama yine de kendi bildiğini yapar.

2.4.1.3. Etik İkilem

Etik ikilem, etik paradoks olarak da bilinir. Bir olayın çözümünde, karar sürecine gelindiğinde oluşan kararsızlık halidir. (Kutlu, 2008: 150). Bireyin birbirleriyle çatışan ama etik açıdan geçerliliği olan iki durum arasında olmasıdır (Küçüköğlü, 2012: 183). Bu tür durumlarda iki durumda doğru ve yanlış tarafları net değildir ve tartışmaya açıktır. Bu durum da etik ikilemi doğurur (İşgüden ve Çabuk, 2006: 63).

Günlük yaşantıda sıkça karşılaşılan, etik dışı davranışı geçerli gösteren kalıplar aşağıda sıralanmıştır (Dağlı, 2013: 14):

- Bunu herkes bunu yapıyor
- Bu benim emeğim ve hakkım
- Ben yapmasam başkası yapar

Etik kuralların tüm durumları içermesi mümkün değildir. Bu yüzden etik kurallar genellikle ahlaki ikilemleri çözüme ulaştırmada yeterli olmaz. Etik ikilemlerde, iki aşamalı bir sorun karşımıza çıkmaktadır. Birincisi tartışmaya açık durumlarda hangi etik kuralın geçerli olduğunun belirsizliğidir. İkincisi ise, etik kuralın hedefinin ne olduğu konusundaki belirsizliktir. Muhasebeciler bu tip ahlaki belirsizlikleri, mesleki teknik bilgileriyle aşmayı tercih etmektedirler (Toraman ve Akcan, 2003: 61). Etik ikilemlerde doğru ile yanlış net değildir ve bunları birbirinden ayırt etmek oldukça zordur (İşgüden ve Çabuk, 2006: 63).

Etik dışı davranışların önlenmesinde en önemli etken eğitimidir. Bu eğitimin amacı etik değerlerin bireylere benimsetilmesidir. Bu eğitim aile, okul ve çevre tarafından verilmeli, hukuk kurallarıyla desteklenmelidir (Kutlu, 2008: 151).

2.4.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği

Muhasebe mesleğinin profesyonel şekilde yürütülmesi için mesleğinin gerektirdiği bilgilere teorik ve uygulamalı olarak sahip olmak gerekir. Kişilerin eksiklikleri ve yetersizlikleri gidermelidir. Bunlar giderilmedikçe rasyonel davranışlar sergilenemez, hatalar artar, işini kaybetme korkusu oluşur. Bu olumsuzlukların bir sonucu olarak etik dışı davranışlar artar (Akdoğan, 2003: 13-14).

2.4.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler

Kişiler günlük hayatlarında çevrelerindeki insanların tutum ve davranışlarından etkilenirler (İşgüden, 2007: 65). Kişileri etik olmayan davranışlara sürükleyen ve dışarıdan kaynaklanan nedenler aşağıda sıralanmıştır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 21):

- İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı
- Haksız Rekabet
- Meslek Ücreti
- Karşılıklı Güvensizlik
- Sahte ve Yanıltıcı Belge
- Etik Davranışların Esnetilmesi

2.4.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı

Kişinin karakterinin belirlemede rol alan eğitim ve kültür faktörünün baskın gelmesi sonucu meslek mensubunun etik kriteri ile toplumun etik değerleri arasında farklılıklar oluşmaktadır (Akdoğan, 2003: 12).

İşletme çalışanları ya da yöneticilerin etik olmayan davranışları yükselmek için kullanabilirler. Çalışanlar, yöneticilerin etik olmayan davranışlarını işini kaybetme korkusu ile görmezden gelebilirler (Dağlı, 2013: 15). Etik olmayan davranışa karşı tepkisizlik bu davranışın meşru algılanmasına sebep olabilir.

2.4.2.2. Haksız Rekabet

Haksız rekabet, başka bir şirketin rekabet avantajı elde etmek için yanlış veya aldatıcı iş uygulamaları kullanması durumunda ortaya çıkar. Haksız rekabetin ana kategorisi, müşterilerin ürünün nereden geldiğine ilişkin kasıtlı karışıklık, ikincil kategori ise adil olmayan ticaret uygulamalarıyla ilgilidir. Dürüstlük kurallarının ihlal edilerek veya aldatıcı davranışlar sergilenerek, rekabetin bozulmasına "haksız rekabet" denir. Haksız rekabete ilişkin hukuki düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda yer almakta ve kişilerin çıkarını değil, rekabet düzenini korumayı amaçlar. Haksız rekabet beraberinde meslek onuruyla bağdaşmayan işleri, hak edilmeyen kazançları getirir. Meslek çalışanları arasında yasayla düzenlenen rekabet yasağı vardır (İşgüden, 2007: 66).

Haksız ticaret uygulaması, iş bulmak için çeşitli aldatıcı, sahte veya etik olmayan yöntemlerin kullanılması anlamına gelmektedir. Haksız ticaret uygulamaları arasında yanlış beyan, yanlış reklam veya bir mal veya hizmetin temsili, bağlı satış, yanlış ücretsiz ödül veya hediye teklifleri, aldatıcı fiyatlandırma ve imalat standartlarına uymamak sayılabilir.

2.4.2.3. Meslek Ücreti

Hizmet karşılığı olarak belirlenen asgari miktardır. Bu miktarın altında iş çalışılması ya da çalışmaya talip olunması yasaktır. Aksi durumda haksız rekabet oluşur ve etik olmayan davranışlar şeklinde neticelenir (Arıkan, 2005: 158). Meslek çalışanın halledebileceği sayıda iş alması ve belirli ideal kriterlerde hizmet vermesi gerekir (Özkaya, 2008: 19; Karaman, 2015: 19).

Ücret konusunda meslek çalışanlarını koruyucu tedbirlerin alınması gerekir. Örneğin ücretin hizmeti alan tarafından doğrudan ödenmesi bağımsızlık ilkesini etkileyecektir (İşgüden, 2007: 67).

2.4.2.4. Karşılıklı Güvensizlik

Güven, tüm ilişkilerin ve etkileşimlerin temelini oluşturur. Mesleki ilişkilerde, kişisel ilişkilerde olduğu kadar önemlidir. İşyerinde güçlü bir güven duygusu yaratabilen bir şirket, rekabetin neden olduğu fırtınaları daha iyi atlatabilir ve şirketin neyi temsil ettiği konusunda daha net bir vizyona sahip olabilir. Başarılı işletmeler ilişkiler üzerine kuruludur. İşveren ve çalışanlar, personel ve müşteriler, iç paydaşlar ve dış paydaşlar arasındaki ilişkiler. Tüm ilişkilerin temelinde güvendir. Tarafların birbirlerine güvenmemeleri durumunda, bir konuda bir anlaşmaya varma veya uzlaşma sağlama yeteneği her zaman tehlikeye girecektir.

Çalışanların kendi aralarında ve yöneticilerine ve birbirlerine karşı güven duymaları, aralarında oluşan iletişimin kalitesi açısından son derece önemlidir. İş ortamlarında güvene dayalı bir iletişim kurulmadığı takdirde etik dışı davranışlar artacaktır (Dağlı, 2013: 16).

2.4.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge

Yasal olarak geçerli olması için gerekli ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelere sahte belgeler denir. Yanıltıcı belgeler şekil koşullarına göre düzenlenmiş olsa da yanlış bilgiler içerirler (Özkaya, 2008: 21).

Sahte ve yanıltıcı belgelerin tespiti uğraştırıcı bir iştir (Karaman, 2015: 19). Herhangi bir kontrol ya da denetimde ortaya çıkması halinde etik olmayan davranışların kanıtını oluşturur (İşgüden, 2007: 67).

2.4.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi

Küreselleşme beraberinde, etik davranışlara esnek yaklaşımlar getirmekte ve etik olmayan davranışlara daha fazla olabilmektedir (İşgüden, 2007: 68). Etik ilkeler eğitim seviyesine göre, kültür düzeylerine göre ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Örneğin bir ülkede etik sayılacak davranış göstermek zorunda olan bir işletme, diğer ülkede şartlardan dolayı etik dışı davranabilmektedir. Örneğin gelişmiş bir ülkeye ihracat yapan bir şirket o ülkenin bütün etik kurallarına ve yasalarına uyarken az gelişmiş bir ülkeyle çalışırken ülkenin özelliğine göre daha esnek davranabilir (Dağlı, 2013: 17).

2.5. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinin her mensubu ahlaki kurallara uymak zorundadır. Yazılı etik kuralların varlığı meslek çalışanlarının bu kuralları benimsemesini ve uygulamasını kolaylaştırmaktadır. Bu kurallara uymayanların belirlenmesi, cezalandırılması toplum tarafından da güven verici unsurlar olarak kabul görmektedir (Slevani, 2018: 39).

Bu başlık altında muhasebe meslek etiği ile ilgili uluslararası ve ulusal düzenlemeler açıklanacaktır.

2.5.1. Uluslararası Düzenlemeler

Küreselleşen dünyada, muhasebe mesleğinin uluslararası düzeye çekilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu sebeple, muhasebe uygulamalarında etik değerlere uyum konusunda ortak standartlar geliştirilmiştir (Demir, 2018: 46).

Etik standartların oluşturulmasında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe mesleği ve uygulamaları ile ilgili en kapsamlı çalışmaların yapıldığı ülke Amerika'dır. İlk etik kuralları ile ilgili çalışma 1917 Amerika'da Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA) tarafından yapılmıştır. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları 1966 yılında AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında tekrar değerlendirilerek daha kapsamlı ve detaylı şekilde yeniden yayınlanmıştır (Demir,2018: 46).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), yine muhasebe alanında meslek etiğine ilişkin düzenlemeler yapan bir kuruluştur. Ülkeler arasında işbirliği sağlamayı amaç edinmiştir ve Türkiye IFAC'ın bir üyesidir (Uçma, 2007, s.45).

2.5.1.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA)

AICPA, 1887 yılında kurulmuştur. Muhasebe mesleğini temsil ederek, muhasebe mesleği ile ilgili kural koyma ve standart belirleme konusunda çalışmalar yapmaktadır. AICPA, muhasebe meslek mensupları tarafından özel şirketlerin ve diğer hizmetlerin denetimleri için standartlar geliştirmektedir. Aynı zamanda üyelerine eğitim rehberliği materyalleri sağlamaktadır. Mesleğe girecekler için sınavları düzenleyerek mesleğin teknik ve etik standartlarına uyumunu izler ve uygular. AICPA kuruluş amacını, muhasebe mesleği için titiz eğitim gerekliliklerini sağlamak, yüksek mesleki standartlar ile mesleki etik kuralları geliştirmek olarak açıklamıştır. AICPA, günümüzde iş ve sanayi, kamu uygulamaları, hükümet, eğitim ve danışmanlık gibi birçok uygulama alanını temsil eden 122 ülke ve bölgede 429.000'in üzerinde üyesi ile çalışmalarına devam etmektedir (<https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>).

AICPA toplumun muhasebe ihtiyaçlarını karşılayan çalışanlar için bir kurallar bütünü oluşturmak amacıyla hareket etmektedir. Üyelerin etik sorumluluklarının gelişmesi için çalışmalar yaparak üyelerine bu konuda rehberlik eder (Karacan, 2014: 98).

AICPA Eğitim Komitesi etik kuralların ne kadar önemli olduğunu vurgulamış meslek çalışanları için etik kaynaklar yayınlamıştır (Altuk, 2006: 41).AICPA, güncel bilgileri üyelerine ulaştırmak ve rehberlik için CPA'lar, CFO'lar, finans uzmanları ve danışmanlar tarafından kullanılan kaynakları web sitesinden sunmaktadır. Profesyonel materyalleri, meslekle ilgili ihtiyaç duyulan bilgilere üyeler rahatlıkla erişim imkânı elde etmektedir (<https://www.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/store.html>).

AICPA'nın oluşturduğu meslek etiği ilkelerine uyulması zorunlu değildir. Meslek çalışanına tavsiye şeklindedir. Fakat meslek etiği kurallarına uyulması meslek çalışanı tarafından zorunludur (Karaman, 2015: 62).

AICPA 1917 yılında etik kavramalar ile ilgili çalışmalar yayınlamıştır. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları ilk olarak 1966'da AICPA tarafından yayınlanmıştır. 1988 yılında yeniden gözden geçirilmiş ve "Meslekî Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı ve Meslekî Davranış Yasaları" şeklinde yayımlanmıştır (Kutluk, 2010: 78).

AICPA, muhasebe meslek mensupları için sorumluluklarını yerine getirirken rehberlik edecek 6 adet ilke ile 12 adet kural belirlemişlerdir. AICPA Meslekî Davranış İlkeleri ve Kuralları son olarak 15.12.2014 tarihinde revize edilmiştir. Bu ilkeler (<https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>);

- Sorumluluklar
- Kamu yararını gözetme
- Dürüstlük
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık

- Mesleki Özen Gösterme
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği

AICPA'nın belirlediği kurallar;

- Bağımsızlık
- Dürüst ve Tarafsız Olma
- Genel Standartlar
- Standartlara Uygun Davranma
- Muhasebe İlkeleri ile Uyum
- Sır Saklama
- Şarta Bağlı Ücret
- Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
- Reklam Yasağı
- Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
- Meslek Unvanı ve Şirketleşme
- Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

Burada ilke ve kural arasındaki farkı açıklamak gerekmektedir. İlkeler, içinde bulunulan duruma göre, yorumların da eklenebileceği temel nitelikte prensipleri ifade etmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106). İlkeler muhasebe meslek mensupları tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum ‘mesleki yargı’ olgusunu ön plana çıkarmaktadır (Yürekli ve Susmuş, 2019: 1). Kurallar ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümleri ifade etmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106).

a) AICPA Mesleki Davranış İlkeleri:

- Sorumluluklar: Muhasebe meslek mensupları profesyonel olarak sorumluluklarını yerine getirirken, üyelerin tüm faaliyetlerinde hassas, mesleki ve ahlaki kurallara uygun hareket etmeleri gerekir. Üyeler ayrıca, muhasebe mesleğini geliştirmek, halkın güvenini korumak ve mesleğin gerektirdiği özel sorumluluklarını yerine getirmek için birbirleriyle işbirliği yapma konusunda sürekli bir sorumluluğa sahiptir. Mesleğin geleneklerini sürdürmek ve geliştirmek için tüm üyelerin ortak çabaları gerekmektedir (AICPA Code of Professional Conduct, 0.300.020).

- Kamu Yararını Gözetme: Muhasebe meslek mensupları, kamu yararına hizmet edecek şekilde davranma, kamu güvenini onurlandırma ve profesyonellik taahhüdünü gösterme yükümlülüğünü kabul etmelidir. Bir mesleğin ayırt edici işaretlerinden birisi de kamuya karşı sorumluluğunun kabul edilmesidir. Muhasebe meslek mensuplarının ürettiği bilgileri kullananlar, müşteriler, kredi danışmanları, hükümetler, işverenler, yatırımcılar, iş ve finans sektörü, ticaret yapanlar, akademisyenler vb. çevrelerdir. Bu bilgi kullanıcıları üyelerin tarafsızlığı ve bütünlüğüne güvenmek isterler. Bu güven üyelere kamu yararı sorumluluğu getirmektedir. Kamunun menfaati, mesleğin hizmet verdiği kişi ve kurumlar topluluğunun refahı olarak tanımlanmaktadır. Mesleki sorumluluklarını yerine getirirken üyeler bu grupların her birinin çelişkili baskılarıyla karşılaşabilirler. Bu ihtilafların çözümünde, üyeler halka karşı sorumluluklarını yerine getirdiğinde, müşterilerin ve işverenlerin çıkarlarının en iyi şekilde karşılanmaları şartı ile hareket etmelidir. Nitelikli hizmet sunmaları, ücret düzenlemeleri yapmaları ve bir dizi hizmet sunmaları beklenmektedir (AICPA Code of Professional Conduct, 0.300.030).

- Dürüstlük: Halkın güvenini korumak ve yaygınlaştırmak için, üyelerin tüm profesyonel sorumluluklarını en yüksek dürüstlük anlayışıyla yerine getirmeleri gerekir. Dürüstlük, profesyonel tanınma için temel olan bir karakter unsurudur. Bu kalite kamu güveninin ortaya çıktığı ve bir üyenin sonuçta tüm kararları test etmesi gereken ölçüttür. Dürüstlük, bir üyenin diğer şeylerin yanı sıra müşteri gizliliğinin kısıtlamaları dahilinde dürüst ve samimi olmasını gerektirir. Hizmet ve halkın güveni

kişisel kazanıma ve avantaja tercih edilmemelidir. Dürüstlük, yanlışlıkla yapılan hatayı ve dürüst fikir farklılığını barındırabilir fakat aldatmaca veya prensiplerin göz ardı edilmesini barındıramaz. Bütünlük, doğru ve adil olanla ölçülür. Belirli kurallar, standartlar, rehberlik veya çelişkili görüşler karşısında üye “dürüst bir insanın yapacağı şeyi yapıyor muyum? ve dürüstlüğüme korudum mu? ” vb. soruları kendisine sorarak kararlarını almalı ve faaliyetlerini sürdürmelidir. Dürüstlük bir üyenin hem teknik hem de etik standartların hem biçimini hem de ruhunu gözetmesini gerektirir. Dürüstlük ayrıca bir meslek mensubunun tarafsızlık, bağımsızlık ve gerekli özen ilkelerini gözetmesini de gerektirir ((AICPA Code of Professional Conduct, 0.300.040).

- Tarafsız ve Bağımsız Olma: Meslek mensupları, profesyonel sorumluluklarını yerine getirirken tarafsızlığını korumalı ve çıkar çatışmasından uzak olmalıdır. Aynı zamanda, denetim ve diğer onaylama hizmetleri verirken bağımsız olmalıdır. Tarafsızlık, bir üyenin hizmetlerine değer veren bir kalitedir. Mesleğin ayırt edici bir özelliğidir. Tarafsızlık, entelektüel olarak dürüst ve çıkar çatışmalarından arınma zorunluluğu getirmektedir. Bağımsızlık, bir üyenin onaylama hizmetleri sunma konusundaki tarafsızlığını olumsuz etkileyebilecek ilişkileri engeller (AICPA Code of Professional Conduct, 0.300.050).

- Mesleki Özen Gösterme: Meslek mensupları, mesleğin teknik ve etik standartlarına uymalı, yetkinliği ve hizmetlerin kalitesini geliştirmek için sürekli çaba göstermeli ve mesleki sorumluluğu gereğince faaliyetlerini yerine getirirken kabiliyetini en üst seviyeye çıkarmak için çaba göstermelidir. Mükemmellik arayışı, gereken özenin özüdür. Gerekli özen, bir üyenin mesleki sorumluluklarını yetkinlik ve titizlikle yerine getirmesini gerektirir. Meslek mensupları mesleki faaliyetlerini özenli yaparak, halka karşı sorumluluğuyla tutarlı olacaktır. Yeterlilik, bir eğitim ve deneyim sentezinden kaynaklanır. Meslek mensupları gereken ortak bilgi birikimine hakim olmalıdır. Yetkinliğin korunması, bir meslek mensubunu mesleki yaşamı boyunca devam etmesi gereken öğrenme ve mesleki gelişime bağlılık gerektirir. Bu meslek mensuplarının bireysel sorumluluğudur (AICPA Code of Professional Conduct, 0.300.060).

- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği: Mesleki Davranış Kanununun ilkeler bölümünde meslek mensuplarının sunacağı hizmetlerin kapsam ve niteliği açıklanmıştır. Meslek mensupları, sağlanacak hizmetlerin kapsamını ve niteliğini belirlerken Mesleki Davranış İlkelerini gözetmelidir (AICPA Code of Professional Conduct,0.300.070).

b-) AICPA Mesleki Davranış Kuralları:

Mesleki Davranış kuralları aşağıda açıklanmaktadır (<https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>);

- Bağımsızlık: Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız davranmalıdır. Denetçinin şahsi olarak müşterisi ile mali bir ilişki içerisinde bulunması, yönetim danışmanlığı yapması bağımsızlığa zarar veren öğeler unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi ya da muhasebe çalışanı denetim hizmetinde tam bağımsız olmalıdır.
- Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek çalışanı faaliyetlerinde dürüst ve tarafsız olmak zorundadır. Tüm çalışanların uyması gereken 4 tane genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı; mesleki özen standardı; planlama ve denetleme standardı; yeterli ve geçerli veri standardıdır.
- Genel Standartlar: Üyelerin tamamının uyması gerekli genel standartlar; mesleki özen, mesleki yeterlilik, koordine edilmiş ve kabul gören veri standartları olmak üzere 4 tane olarak belirlenmiştir.
- Standartlara Uygun Davranma: Meslek çalışanı faaliyetleri esnasında mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış ilgili standartlara uymak zorundadır.
- Muhasebe İlkeleri ile Uyum: Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm muhasebe çalışanları için geçerlidir.
- Sır Saklama: Muhasebe çalışanı elde ettiği bilgileri müşterisinin iznini almadan açıklayamaz. Eğer mahkeme çağrısı vara muhasebe çalışanı buna uymak zorundadır ve bu bilgileri ilgili ve yetkili makamlara aktarmakla yükümlüdür.
- Şarta Bağlı Ücret: Meslek çalışanı gerçek bilgilerin değiştirilmesine yönelik ücret tekliflerini asla kabul edemez.

- Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler: Meslek onuruna, itibarına ve dürüstlüğüne zarar veren davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

a-) Müşteriyle ilgili kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulması müşteriye verilmemesi

b-) İstihdamda ayrılık yaratma

c-) Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak

d-) Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak

- Reklam Yasağı: Meslek çalışanı doğru olmayan aldatıcı reklamlarla müşteri kazanamaz. Baskıyla, tacizle, dolandırıcılıkla iş yapmak yasaktır.
- Komisyon ve Bilirkişi Ücreti: Hiçbir meslek çalışanı bir mal veya ürün tanıtımı için müşterisinden komisyon ve benzer ücret talebi edemez.
- Meslek Unvanı ve Şirketleşme: Bu kurala göre meslek çalışanı meslek faaliyetini yürütmek için şahsi işletme, adi ortaklık, anonim şirketi kurabilir. Yanıltıcı şirket ismi kullanamaz. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.
- Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar: Mesleki davranış kuralları ile meslek mensuplarının kurallara uyup uymadıkları denetlenebilmekte, uyulmadığı takdirde yaptırımlar uygulanabilmektedir.

2.5.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, Almanya Münih'te düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, 7 Ekim 1977 tarihinde, kamu yararına çalışmalar yapmak ve küresel bazda muhasebe mesleğini güçlendirmek amacıyla kurulmuştur. IFAC, kuruluş amaçlarını aşağıdaki şekilde açıklamaktadır (<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>);

- Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek

- Üye kuruluşları arasında işbirliğini destekleyerek kolaylaştırmak
- Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermek

IFAC, günümüzde 130 ülkede 175 meslek kuruluşuna bağlı 3 milyona yakın meslek mensubunu temsil etmektedir (<https://www.ifac.org/who-we-are/membership>). IFAC kamu yararına hareket etmekte ve kar amacı gütmemektedir. IFAC, yüksek kaliteli uluslararası standartlara katkıda bulunmak ve bunları desteklemek, oluşturmak, muhasebe meslek mensupları, muhasebe firmaları ve muhasebe meslek mensuplarının yüksek kaliteli uygulamalarını teşvik etmek, kamu yararı konularında çalışmalar yapmaktadır (<https://www.ifac.org/system/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb--2014.pdf>).

Federasyonun meslek etiği ile ilgili çalışmaları 1990 yılında başlamıştır. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi liderliğinde “Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama” adlı yönetmelik yayınlanmıştır. 1998 yılında ise IFAC, “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları” nı çıkarmıştır. Bu şekilde, etiğe uygun olan davranış şekillerini detaylı açıklayarak muhasebe meslek mensuplarına yol gösterici olmuştur (Sayım ve Usman, 2015: 100- 101). Türkiye'den TÜRMOB'un da üyesi olduğu bu kuruluş meslek ahlakıyla alakalı çalışmalar yapmaktadır (Soylu, 2010: 53). IFAC, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirerek güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı sağlamaktadır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 47). Dünya genelinde uyumlu hale getirilmesi için yerel muhasebe birlikleri ve ulusal muhasebe organizasyonlarını bir araya getirir (Şahin, 2010: 10).

IFAC tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kuralları (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dâhil) (Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants) 15 Haziran 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere revize edilmiştir. Kapsamlı yeniden yapılandırma değişikliklerine ek olarak, kurallar, kavramsal çerçeve de dâhil olmak üzere önemli revizyonlar içermektedir. Kavramsal çerçeve, tüm muhasebe meslek mensuplarının etik ilkeleri ve kuralları uygulama gerekliliklerini ve uyguladıklarında

bağımsız olacaklarını açıklamaktadır. Toplum faydası ön planda olması muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayıran en belirgin özelliktir. Dolayısıyla bu meslekte çalışan bir kişi sadece müşterisine değil topluma karşıda sorumludur (<https://www.ethicsboard.org/international-code-ethics-professional-accountants>).

IFAC'ın Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu'nun (IESBA) en son olarak 2019'da yürürlüğe giren baskısıyla güncellenmiş olduğu "Profesyonel Muhasebeciler için Etik Standartlar El Kitabı" 3 bölümden oluşmaktadır. Bölüm A, profesyonel muhasebeciler için temel mesleki etik kuralları, Bölüm B ve Bölüm C, kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel prensiplerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler içermektedir. Bu bölümler ayrıca, tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlar. Bölüm B bağımlı çalışan, Bölüm C bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ile ilgilidir. Bağımsız çalışan meslek mensupları, belirli durumlarıyla ilgili olarak Bölüm B nin kapsamından da faydalanabilirler (IFAC, The International Code of Ethics for Professional

Accountants, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>).

Bölüm A (Genel Uygulama, Temel İlkeler, tüm meslek mensuplarının uygulaması gereken kurallar);

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen
- Gizlilik
- Mesleki Davranış

Bölüm B (Bağımlı Çalışanlar);

- Çıkar Çatışmaları

- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
- Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme
- Finansal Çıkar
- Hediye ve Ağırılama
- Yasalara Uyumlu Olmayan Sözleşme ve Kuralları
- Rüşvet

Bölüm C (Bağımsız Çalışanlar)

- Çıkar Çatışması
- Mesleki Görev
- İkincil Görüşler
- Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar

2.5.1.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organisation of Supreme Audit Institutions,INTOSAI) dış devlet denetim topluluğu için bir şemsiye organizasyon olarak faaliyet göstermektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) 1953 yılında kurulmuştur. Denetim ve yönetimle alakalı konulardaki gelişmelerin tartışılarak karara bağlanmasını sağlayan bir formata sahiptir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 59).

50 yıldan fazla bir süredir, yüksek denetim kurumlarına, bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında devlet denetimini geliştirmek ve mesleki kapasitelerini artırmak, üyelerin kendi ülkelerinde etkilerini artırmak için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamıştır. INTOSAI üyeleri arasındaki deneyim alışverişi ve bunun sonucunda ortaya çıkan bulgular ve içgörüler, devlet denetiminin yeni gelişmelerle sürekli olarak ilerlemesinin garantisi olarak görülmektedir. INTOSAI özerk, bağımsız ve siyasi olmayan bir organizasyondur. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC) ile özel danışma statüsünde olan

bir sivil toplum kuruluşudur. INTOSAI 1953 yılında Küba SAI Başkanı Emilio Fernandez Camus'un girişimi ile kurulmuştur. O zaman, 34 SAI üye Küba'da düzenlenen 1. INTOSAI Kongresi için bir araya gelmiştir. Günümüzde INTOSAI'da 194 Tam Üye, 5 Ortak Üye bulunmaktadır (<http://www.intosai.org/about-us>).

INTOSAI, Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik kurallarını ilk olarak 1998'de ISSAI 30 adıyla kabul etmiştir. 2016 yılında günümüzdeki versiyonu onaylanmıştır. INTOSAI Profesyonel Duyurular Çerçevesinin (IFPP) kurulmasıyla, 2019'daki editöryal değişikliklerle ISSAI 130 olarak yeniden yayınlanmıştır (<https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/>):

- Dürüstlük: Denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık prensiplerine bağlı kalmalarını, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına uymalarını, kamu yararını gözeterek karar vermelerini ve işlerin yürütülmesi ile Yüksek Denetleme Kurumlarının kaynaklarını kullanımda tam bir dürüstlük göstermeleri gerektiği belirtilmektedir.
- Bağımsızlık ve Tarafsızlık; Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Yüksek Denetim Kurumu'nun gerçekte var olan ve kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır.
- Çıkar Çatışmasından Kaçınılması: Denetçilerin bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyecek veya böyle bir görüntünün verilmesine neden olabilecek ortamlardan ve ilişkilerden kaçınmalıdırlar.
- Meslek Sırlarının Saklanması: Denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamaları gerektiğini belirtmektedir.
- Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık olma: Denetçiler denetimlerinde mümkün olan en yüksek nitelikteki metot ve uygulamaları kullanmalıdır ve yetersiz oldukları konularda görevi üstlenmemelidirler. Yürürlükteki yasa ve standartlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.

2.5.2. Türkiye ‘deki Düzenlemeler

Ülkemizde 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği etik kuralların etkisini artırmak, uygulamaları yaygınlaştırmak, muhasebe meslek etiği kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaştırılmasını sağlamak amacı ile özel sektörde yayınlanmak üzere ilk çalışmaları yapmıştır (Demir, 2018: 38).

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaygınlaşan muhasebe skandallarından sonra yasaların tek başına yeterli olmadığı anlayışı kabul görmüş, meslek etik ilkelere uygun olarak hareket etmenin gerektiği anlaşılmıştır. Bu bağlamda meslek örgütleri tarafından muhasebe meslek etik ilke ve kurallarının yeniden gözden geçirilmiş olup yeni yasaların çıkarılması sağlanmıştır (Yıldız, 2010: 156).

2.5.2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB)

Türkiye’de, 2000 yılında mesleklere Avrupa Birliği standartları getirilerek 250 mesleğe ilişkin standartlar oluşturulmuştur (Dağlı, 2013: 68). Muhasebe meslek mensupları ile ilgili olarak da, 3568 sayılı kanun ile çalışma usul ve esasları hakkında hükümler zorunluluk haline gelmiştir (Uçma, 2007: 48).

Türkiye’de ulusal düzeyde muhasebe meslek etiği kurallarına, 3568 sayılı kanunda, TÜRMOB düzenlemelerinde ve SPK düzenlemelerinde yer verilmiştir (Karacan, 2014: 106). “3568 Sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 19.10.2007 tarihli 26675 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 6. maddesinde muhasebe meslek etiğinin ilkelerine değinilmiştir. Buna göre muhasebe meslek etiğinin ilkeleri aşağıda kısaca özetlenmektedir;

- Dürüstlük ilkesi; meslek mensuplarının tamamına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma sorumluluğu getirmektedir.

- Mesleki Yeterlilik ve Özen ilkesi; meslek mensuplarına hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu yüklemektedir.
- Tarafsızlık ilkesi; meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması ya da üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu getirmektedir.
- Mesleki Davranış ilkesi; meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma sorumluluğu getirmektedir.
- Gizlilik ilkesi; meslek mensuplarına müşterisi veya işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu getirmektedir.

TÜRMOB tarafından, 28954 sayılı 27/03/2014 tarihli Resmî Gazete de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması” hakkında düzenlenen tebliğ, meslek etiği gelişimi açısından yapılan önemli bir diğer çalışmadır. Tebliğin amacı birinci maddede “etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek.” olarak açıklanmaktadır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327-6.htm>).

Tablo 5'de TURMOB, Amerikan meslek örgütü AICPA ve uluslararası meslek kuruluşu IFAC'ın meslek etiği kuralları karşılaştırmalı olarak yer almaktadır. Tablo incelendiğinde her üç meslek kuruluşu tarafından belirlenen meslek etiği kurallarının birbirinden farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır (Ergün ve Kudret, 2005: 146).

Tablo 5: TURMOB, AICPA ve IFAC Etik Kuralları

Kural	TURMOB	AICPA	IFAC
Bağımsızlık	Bağımsızlık dürüstlük güvenilirlik ve tarafsızlık	Bağımsızlık ve bu ilke ile bağdaşmayan uygulamalar	Bağımsızlık
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük tarafsızlık ve güvenilirlik bağımsızlık dürüstlük ile bağdaşmayan işler ve davranışlar	Dürüst ve tarafsız olma, uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık, bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunuluşu ve vergi uygulaması
Genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum	Mesleki uzmanlık muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu mesleki Özen ve titizlik denetim standartları ve öngörü yasağı	Genel standartlar standartlara uyum, muhasebe ilkeleri, özenli çalışma, mesleği icra biçimi	Mesleki yeterlilik, muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına ilişkin sorumluluk
Sır saklama	Sır saklama	Mükellef ile ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik
Sorumluluklar (mükellef, kamu ve meslektaş)	Denetimde kamu sorumluluğu sır saklama diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı haksız rekabet yasağı	Sorumluluklar, kamu yararı, mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Aldığı ücreti hak etme, meslektaşlarına destek, gizlilik, tanıtım ve vergi uygulaması
Etik çalışmalar		Etik çalışmaların çözümü ve sadakat çatışması	
Ücretler	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı	Şartlı ücret, Komisyon ve başvuru ücretleri	Şarta bağlı ücretler, ücret ve komisyonlar, müşteri hesapları
Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağdaşmayan işler	Bağımsızlık	Bağımsızlık, meslekle bağdaşmayan uygulamalar ve tanıtım
Reklam yasağı	Reklam ve teşvik yasağı		Tanıtım reklam ve teşvik

Kaynak: Ergün, Halil, ve Gül, Kudret. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları Ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (25), 146-147.

2.5.2.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmeleri gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2.11.2011 tarihinde kurulmuştur. KGK Başbakanlıkla ilişkili idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul'dur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarını doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Ayrıca Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarını da yetkilendirdiği ifade edilebilir (KGK, 2016: 3).

KGK Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının son sürümünü, 30/11/2017 tarihli ve 30256(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayımlamıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı iki kısımdan oluşmaktadır. Kısım A; Etik Kuralların Genel Uygulamasını kapsamaktadır. Bu kısım aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır (KGK, 2017: 2):

- 100: Giriş ve Temel İlkeler
- 110: Dürüstlük
- 120: Tarafsızlık
- 130: Mesleki Yeterlilik ve Özen
- 140: Sır Saklama
- 150: Mesleğe Uygun Davranış

Kısım B ise Bağımsız Denetçileri kapsamaktadır. Bu kısımda kavramsal çerçevenin belirli durumlarda nasıl uygulandığı açıklanmış ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere karşı alınabilecek önlemlere ilişkin örneklere yer verilmiştir. Tehditlere karşı alınabilecek herhangi bir önlem olmadığı zamanlarda bu tür tehditlerin daha oluşmadan önlenmesi için gerekli uygulamalar örneklendirilmiştir (KGK, 2017: 4).

Muhasebe çalışanları, muhasebe işlemlerini kontrol eden, sistemin doğru, güvenilir çalışmasını sağlayan, zamanlı bilgi üretiminden sorumlu kavramsal anlayış ve analitik ustalığa sahip kişilerdir (Demir, 2018: 17).

KGK'nın yayımladığı Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının Giriş ve Temel İlkeler bölümünde denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri olarak, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir denilmektedir. Bir denetçinin sorumluluğu sadece müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları gözetir ve bu Kurallara uygunluk sağlar denmektedir (KGK, 2017: 4).

2.6. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

Muhasebe meslek etiğinin temelinde, meslek üyesinin konuyla alakalı kanunlara ve tüzüklere uymak zorunda olması bulunur. Meslek çalışanları, kendilerini küçük düşürecek davranışlardan uzak durmalıdırlar (Slevani,2018:32). Ayrıca mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmalıdırlar. İletişim yetenekleri, kişisel yetenekler, entelektüel yetenekler, genel kültür bilgisi, örgüt ve işletme bilgisi, mesleki bilgi, sosyal sorumluluk, bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük alanlarında sürekli olarak kendini güncelleyerek ve gelişmeleri takip etmeli, kendilerini yenilemeli, kişisel gelişimlerine katkıda bulunmalıdır (Özyürek, 2012: 143).

Mesleğe uygun olmayan davranışlar mesleğin saygınlık ve güveni konusunda olumsuz yargı oluşturabilecek her türlü iş ve davranış olarak tanımlanmaktadır (IESBA, 2015: 29; IESBA, 2016: 178).

Ayrıca, meslek çalışanları kendilerini tanıtırken dürüst ve doğru sözlü davranmalı ve mesleki hizmetlerini pazarlarken meslek itibarını zedelemekten kaçınmalıdır. Bu bağlamda meslek çalışanı; kendisi ve çalışmaları hakkında abartılı ifadelerde bulunmamalı, meslektaşlarına yönelik asılsız kıyaslamalardan kaçınmalıdır (Çiftci ve Çiftci, 2017: 113).

Meslek mensuplarının kamu yararı doğrultusunda hareket ederken etik kuralları gözetmesi ve bu kurallara uygunluk sağlaması gerekmektedir (KGK, 2017: 4).Bu başlık altında aşağıda KGK tarafından 30/11/2017 tarihinde yayınlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı”nda yer alan temel ilkeler açıklanacaktır.

2.6.1. Temel İlkeler

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının Giriş ve Temel İlkeler bölümünde yer alan temel ilkeler aşağıda sıralanmaktadır(KGK, 2017: 4);

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Sır Saklama
- Mesleğe Uygun Davranış

2.6.1.1. Dürüstlük

Dürüstlük kavramına sahip kişiler; hareketleri ve sözleri tutarlı olan kişilerdir (Akışık 2005: 83). Meslek mensuplarının, mükellefleri ile olan ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmaları (Demir, 2018: 18) mesleki hizmetlerin doğrulunu muhafaza etmeleri ve aldıkları kararlarda da objektif olmaları gerekir (Özyürek, 2012: 145).

Dürüstlük, verilen bilginin doğruluğu ve güvenilirliği için de önemlidir. Muhasebe mesleği kamu yararı sağlayan bir meslektir ve kamuyu aldatıcı davranışlarda bulunulmamalıdır. Muhasebe mesleğinde güvenin tesis edilebilmesi için dürüst davranışlar sergilenmesi ve güveni devamlı kılması gerekir (Soylu, 2010: 22; Özkaya, 2008: 40).

KGK'nın yayınladığı standartta denetçiler için beş temelden birisi de dürüstlük olarak açıklanmıştır. Dürüstlük tüm mesleki ilişkilerde dürüst, doğru, açık ve güvenilir olmak şeklinde tanımlanmıştır. Dürüstlük ilkesi, tüm meslek

mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir (KGK, A110.1 U1).

Standartta dürüstlüğün doğru iş yapma ve güvenilir olmayı kapsadığı ifade edilmektedir. Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır (KGK, A111.1).

2.6.1.2. Tarafsızlık

Üçüncü şahısların önyargılı davranarak haksız ve uygunsuz şekilde yaptıkları baskının, meslek mensubunun karar verme sürecinde etkili olmamasıdır (Demir, 2018: 18). Tarafsızlık ilkesi menfaat çatışması gibi durumlarda objektifliği elden bırakmadan mesleki ve ya ticari yargıları tehlikeye sokmama mecburiyetini getirir. Bir muhasebe meslek mensubu tarafsız davranamıyorsa mesleki faaliyeti yöntemince yapamayacaktır (TÜRMOB, 2013: 25). Tarafsızlık (aynı zamanda eşitlik veya dürüstlük olarak da bilinir), adaletsizlik, önyargılılık veya uygunsuz nedenlerle bir kişiye karşı yararı tercih etmekten ziyade kararların objektif kriterlere dayanması gerektiğine dair bir adalet ilkesidir. Profesyonel bir muhasebeci, başkalarının önyargısına, çıkar çatışmasına veya aşırı etkisine izin vermemelidir.

3568 sayılı kanununda; yapılan işlem ve faaliyetlerin sağlıklı, güvenilir olarak yürütülmesini, ilgili mercilere tarafsızlık ilkesine uygun şekilde hazırlanıp sunulmasını düzenler. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı şu şekilde ifade edilmektedir; “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmaktır” (Kaya, 2014: 79).

Tarafsızlık ilkesi tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin kanuna uymayan baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir (KGK, A112.1).

Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensupları tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmalı ve söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmemelidir (KGK, A112.2).

Muhasebe mesleğinde önemli uğraş alanlarından bir tanesi de işletmelerin mali hareketleridir. Bu aşamada tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ön plana çıkmaktadır. Enron gibi skandallar etik kavramlardan yoksun davranışlar sergileyen çalışanların nasıl bir ekonomik tahribata ve meslek dejenerasyonuna sebep olduklarını gözler önüne sermiştir. Meslek mensupları etik ilkeleri tam anlamıyla idrak edip uygularken bir takım zorluklarla karşılaşabilirler (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 90).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler meslek tüzüğüne, vergi yasalarının, öbür kanunların incelenmesini gerçekleştirirken, öz yorumlarından uzak durmalı, yalnızca gerçeği anlatmalıdırlar (Slevani, 2018: 46).

2.6.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

Muhasebe çalışanın mesleki faaliyetlerini, teknik, mesleki ve etik standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde sürdürmesidir (Demir, 2018: 18; TÜRMOB, 2013: 26). Mesleki açıdan yetersiz kaldığı durumlarda gerekli yardımı alma yoluna gitmelidir. Mesleki sorumluluğunu, uzmanlık disiplini dâhilinde düzenli ve azimli bir çalışma şekli oluşturarak yerine getirmelidirler (Dağlı, 2013: 51).

Profesyonel bir muhasebecinin, bir müşterinin veya işverenin uygulamadaki, mevzuattaki ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayanan yetkin profesyonel hizmetler almasını sağlamak için gereken düzeyde profesyonel bilgi ve beceriyi sürdürme görevi devam etmektedir. Bir muhasebe meslek mensubu, profesyonel hizmetler verirken özenle ve uygulanabilir teknik ve profesyonel standartlara uygun hareket etmelidir.

Muhasebe çalışanlarının uyacakları etik ilkeler hakkındaki yönetmeliğin 10. ve 11. maddeleri mesleki yeterlilik ve özen ile alakalıdır. Yönetmeliğin onuncu maddesine göre “Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir.” (Resmi Gazete, 2007).

Meslek çalışanları 3568 numaralı yasanın ikinci maddesine göre meslek mensupları, unvanları dâhilinde yetkili oldukları mesleklerine ait faaliyetleri sürdürürken özenli ve titiz davranmalıdırlar. Özenli ve titiz davranma biçimi kendileriyle sınırlı kalmamalı, birlikte çalıştıkları personelinde aynı hassasiyeti göstermelerine dikkat etmelidirler (<http://www.turmob.org.tr>).

Yeterlilik kapsamında meslek mensuplarının yapmaları gerekenler aşağıda sıralanmıştır (Saban ve Atalay, 2005: 57);

- Hünere, marifet ve bilgilerini sürekli geliştirerek mesleki yeterlilik düzeylerini en üst seviyede tutmak ve bu seviyeyi korumak
- Faaliyetlerini yasa, tüzük ve teknik ölçütler çerçevesinde yapmak
- Açık raporlar düzenlemek ve öneriler sunmak

2.6.1.4. Sır Saklama

Muhasebe çalışanı bilgilerin gizliliğine özen gösterir. Gizlilik kuralını ihlal edenler o kurumlarda çalıştırılmamalı ve başka meslek mensuplarına da bu kişilerin kurallara uymadığı bildirilmelidir (<http://www.turmob.org.tr>). Gizlilik ilkesi, hizmet akdinin sona ermesinden sonra da devam etmektedir (Koçberber, 2008: 75; Sözbilir, 2000: 135). Muhasebe mesleğinin sır saklama mesleği olduğu bilinmektedir (Karaman, 2015: 43). Tam açıklama kavramına göre yapılması zorunlu olan açıklamalar ile kamuyu bilgilendirme amacıyla yapılması gereken açıklamaları sır olarak değerlendirilmezler (Okay, 2011: 31).

Muhasebe çalışanının mesleki faaliyetleri neticesinde elde ettiği bilgileri, açıklamasını gerektirecek bir hak veya yükümlülüğü olmadıkça üçüncü şahıs, taraf veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin çıkarları için kullanılmaması gerekmektedir (Demir, 2018: 18).

Muhasebe çalışanları faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak edindikleri bilgileri üçüncü kişiler, taraf veya gruplarla yazılı veya sözlü olarak paylaşamazlar. Bu bilgiler çok önemli ve gizli niteliğe sahip olabilir ve kanuni bir yükümlülük olmadıkça kimseyle paylaşamaz, kendilerinin ya da başkalarının menfaatine kullanılamazlar (Kaya ve Yanık, 2011: 296).

Muhasebe çalışanlarının uyacakları etik ilkeler hakkındaki yönetmenlikte 12. maddeye göre :“Gizlilik ilkesi, meslek çalışanına, müşterisi ya da işveren ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yükler”(Resmi Gazete, 2007):

Meslek mensupları faaliyetleri neticesinde öğrendikleri bilgileri ifşa edemezler ifşa sonucu oluşacak menfaatlardan yaralanamazlar. Fakat suç unsuru içeren durumların yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Tam açıklama kavramı muhasebenin temel ilkelerindedir. Zorunlu olarak yapılması gereken açıklamalar kamuyu aydınlatma için kanunlar çerçevesinde düzenlenen ilan ve raporlar sır olarak değerlendirilmezler (Kutlu,2011: 127).

Yasal ya da profesyonel bir açıklama gerekli olmadığında ya da yetkilendirilmedikçe ya da yetkili mercii, bilginin açıklanmasına izin vermediği sürece, müşteri ya da işveren dışındaki kişilerle profesyonel bir ilişki sonucu elde edilen bilgileri ifşa edemez.

- Yasal olarak zorunluluğu olmadığı ve yetkili bir makam açıklanmasına izin vermediği sürece mesleki faaliyet neticesinde edinilen bilgiler ifşa edilemez.
- Mesleki faaliyet neticesinde edinilen bilgiler kişisel çıkar uğruna kullanılamaz ve kullanıyor izlenimi verilemez.

2.6.1.5. Mesleğe Uygun Davranış

Meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma sorumluluğu getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi veya grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

Meslek çalışanının yasa ve yönetmeliklere uyararak ve meslek itibarını zarar verecek her türlü davranıştan kaçınması gerektiğini ifade etmektedir (SM, SMMM, YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 07.02.2018).

2.6.2. Diğer Etik İlkeler

Bu başlık altında, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da yer alan tehditler açıklanmaktadır.

2.6.2.1. Denetçinin Görevlendirilmesi

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Bölüm 320'de Denetçinin Görevlendirilmesi konusu ele alınmıştır. Bu bölümde denetçilerin temel ilkelere uymaları ve tehditleri belirlemeleri, ele almaları ve değerlendirmeleri gerektiği girişte açıklanmaktadır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 320.1). Yeni bir müşteri ilişkisinin kabulü ya da mevcut bir işteki değişiklikler, bir ya da daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir tehdit oluşturabilir (320.2). Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, müşteri ile ilgili (Müşterinin yasa dışı faaliyetlere karışması, finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları, dürüst olmaması, etik olmayan diğer davranışlarda bulunması) konularda olabilir. Denetçinin haberdar olması hâlinde bu tehditleri değerlendirerek görevi kabul etmesi veya reddetmesi gerekir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 320.3).

2.6.2.2. Çıkar Çatışması

Çıkar çatışması, tarafsızlık ilkesine uyum için bir tehdit oluşturmaktadır. Bununla birlikte diğer temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri de oluşturabilir. Meslek mensubu yeni bir müşteri ilişkisini, işi veya iş ilişkisini kabul etmeden önce, çıkar çatışması oluşturabilecek şartları belirlemek için gerekli adımları atmamakla yükümlüdür (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 310.2).

2.6.2.3. İkincil Görüşler

Meslek mensubunun mevcut müşterisi olmayan bir işletmeye ikinci görüş verilmesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 321.2). Meslek mensuplarından, müşterisi olmadığı halde bu ilgililer adına belirli durum veya işlemlere ilişkin denetim, muhasebe, raporlama ya da ilkelerin uygulanmasına dair ikinci bir görüş vermesi talep edilebilir. İkinci görüşün, kendisinden önceki meslek mensubuna sağlanan gerçeklere dayanmaması ya da yetersiz kanıt dayanması durumunda bir tehdit ortaya çıkabilir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 321.3).

2.6.2.4. Ücretler

Ücretler Oda ve Birlik tarafından tespit edilir ve duyurulur. Meslek çalışanlarının belirlediği ücretin aşağısında çalışmak, çalışmaya aday olmak yasaktır (<http://www.turmob.org.tr>).

Oda ve Birlik tarafından saptanmış ücretlerin altında çalışma yasağı, denetim faaliyetini yürüten meslek çalışanlarının, denetim faaliyetine göre ücret belirlemelerini önlemek amacını taşır. Eğer ücret denetim sonucu ile ilişkili olursa, denetçi meslek çalışanının tarafsızlığı ve bağımsızlığı zedelenecektir (Akay, 2002: 83-90). Ücretler, müşteriye sunulan hizmetin adil ve tam karşılığı olarak aşağıdaki maddelere göre belirlenmelidir (Zeytin, 2007: 73):

- Profesyonel hizmet verilmesi için gerekli bilgi ve becerileri
- Hizmeti verecek şahsın eğitimi ve tecrübesi

- Hizmeti veren şahsın harcadığı zaman
- Hizmet verme sorumluluğu
- Ülkedeki sosyal, ekonomik faktörler
- Muhasebe meslek mensubunun, hizmeti için tahmini bir değer bildirmemesi, ön ödeme şeklinde alması önerilir.

Meslek çalışanları belirlenen ücret tarifesinin altında çalışamazlar yada ek ücret talep edemezler (Karaman, 2015: 44).

2.6.2.5. Reklam

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun yürüttüğü iyileştirme çalışmaları doğrultusunda, meslek çalışanları kendi tanıtımlarını yaparken, işlerini kötüleyecek sözler veya kapasitelerinin üstünde sözler söylememeli, meslektaşlarını yermemelidirler. Tanıtımın ana hedefi halka nesnel şekilde veri sunmaktır. Baskı sonucu ya da mecburen yapılan destek yasaklanmıştır (Akay, 2002: 83).

TÜRMOB'a göre reklam yasağını aşağıdaki gibi tanımlamıştır (24557 sayılı Resmi Gazete, 2001, madde 17):

“Meslek çalışanları müşteri çekmek, iş elde etmek amacıyla açık veya imalı, doğrudan ya da dolaylı reklam yapamazlar, reklam yapmaları yasaktır. Meslek çalışanlarının, kartvizitlerine, yazışma kâğıtlarına, meslek unvanlarını, iletişim bilgilerini, farklı şubelerinin adlarını yazmaları reklam kapsamında değerlendirilmez. Devamlı olmamak şartıyla dergilerde bilimsel nitelikte yazı yazıp yayımlayabilirler.”

Reklam yasağına uymayan meslek mensuplarına ilk olarak kınama cezası verilir. Üç yıllık süre içerisinde reklam yapma yasağı tekrarlanırsa geçici olarak meslekî faaliyetten men cezası uygulanır (Karaman, 2015: 46). Bununla birlikte bağımsız denetim kuruluşları tanıtıcı bilgiler içeren broşür hazırlayabilir, eleman aramak amacıyla ilan verebilir ve meslekî alanlarıyla ilgili bilimsel makaleler yazabilirler (Karaman, 2015: 46).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) profesyonel muhasebeciler için ahlak kurallarını yayımlanmıştır. Bu kurallara göre reklam bilgilendirme amaçlı olmalı, objektif olarak gerçeği yansıtmalı, tarafsız, dürüst olmalıdır. Bu özellikleri sağlamayan reklam haksız rekabet oluşturur (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 2015).

Ülkemizde muhasebe çalışanlarının reklam faaliyetleri TÜRMOB ve SPK belirler. Reklam yapılırken dergi ve gazete gibi haber araçlarından faydalanılmaz basına duyuru yapılamaz ve bildiri dağıtılamaz, sahip olunan firmanın üstün nitelikleri anlatılamaz (Slevani, 2018: 50).

2.6.2.6. Hediyeler

Meslek mensubuna hediyeler ve teşvik teklifinde bulunulması meslek mensubunun bunları kabul etmesi, temel ilkelere uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, yakınlık tehdidi ya da yıldırma tehdidi oluşturabileceğinden dikkat edilmesi gerekmektedir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 340.2). Hediye ve teşviklere örnekler aşağıda yer almaktadır (340.4);

- Hediyeler
- Ağır lanma
- Eğlence
- Politik bağışlar veya hayırseverlik bağışları
- Arkadaşlık veya sadakat ilişkilerinden istifade etme
- İstihdam veya diğer ticari fırsatlar
- İmtiyazlı davranış, haklar veya ayrıcalıklar

Meslek mensuplarına yukarıda belirtilen türde tekliflerde bulunulmasını ya da bunların kabul edilmesini yasaklayan, rüşvet ve yolsuzlukla ilgili olanlar gibi mevzuat hükümleri birçok ülkede yer almaktadır. Meslek mensubu, bu tür mevzuat hükümlerine ilişkin bilgi sahibi olmalı ve bu tür durumlarla karşılaşması halinde yasal hükümlere uymalıdır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A340.5)

2.6.2.7. Emanet Tutulan Eşyalar

Meslek mensubunun müşteri varlıklarını elde tutması, etik ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 350.2). Meslek mensupları, mevzuat tarafından açıkça izin verilmediğinde, müşterinin parasının ya da diğer varlıklarının alınmasına ilişkin her türlü koşula uyulmadığında emanet olarak bu tür varlıkları tutamayacağı etik kurallar arasında yer almaktadır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 350.3).

2.6.2.8. Objektif Olma

Onaylama ile kontrol işi gerçekleştiren meslek mensupları mesleki hizmetlerinde objektifliğe zarar veren hareketlerde bulunmaları yasaktır. Fakat istisnai bazı durumlar vardır onlar da şunlardır; çeşitli konularda yazı yazmaları, halkın faydası için yapılan politik etkinlikler, edebi yazılar, gazetecilik, avukatlık, öğretim üyelikleri meslek ile uyuşan işler bu duruma örnektir. İdari danışmanlık mesleki etkinlik kabul edildiğinde uyuşmayan işlerden kabul edilmez (<http://www.turmob.org.tr>).

Onaylama ve kontrol faaliyeti yürüten meslek çalışanlarının personelin profesyonel hizmetlerinde tarafsızlığa zarar veren eylemlerde bulunmaları yasaktır. Ancak edebi yazılar, halkın yararına politik faaliyetler, gazetecilik, avukatlık, eğitim gibi istisnai durumlar mevcuttur (<http://www.turmob.org.tr>).

2.6.2.9. Bağımsızlık

Bağımsızlık ilkesi, meslek çalışanlarının özgürce hareket etmesi olarak anlaşılmalıdır. Meslek çalışanının sorumlu olduğu birçok kanun, kural ve yasa vardır ve bunlardan bağımsız hareket edemezler. Dolayısıyla, bağımsızlık ilkesi etik olarak değerlendirilmeli ve herhangi bir bireyin veya kurumun çıkarlarını ön plana çıkarmadan faaliyetlerin sürdürülmesi olarak anlaşılmalıdır (Kutlu,2011: 124).

Bağımsızlık ilkesi, denetim görevini üstlenen meslek çalışanlarıyla daha çok ilgilidir ve denetim mesleğinin temelini oluşturur. Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde bağımsızlık oldukça önemlidir ve denetimi yapanların müşteriden

bağımsız olması gerekir. Bu ancak yönetici ve çalışanları arasında belirli sınırlamalarla sağlanır (Resmi Gazete, 2007).

Şirketlerin finansal nitelikteki ve parasal hareketlerini kayıt altına alan ve taraflara raporlar şeklinde taraflara sunan muhasebe uygulamalarında bağımsızlık ilkesi sağlanması gereken temel şartlardandır (Kaya, 2014: 83). Bu raporları kullanan finansal tablo kullanıcıları; üst düzey yöneticiler, çalışanlar, karşılıklı yüksek rakamlı çalışılan şirketler, ulusal ve uluslararası yatırımcılar, bankalar, kredi kuruluşları ve kamudur (Subaşı ve Fidan, 2015: 40).

Bağımsızlık, meslek mensubunun kontrol faaliyetini, müşteri şirketin baskısı olmaksızın yapmanın ilk şartıdır (Slevani, 2018: 35) ve muhasebe mesleğinin temelidir (Akışık, 2005: 82). Meslek mensubu, bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyebilecek kişisel çıkarlardan ve menfaatlerinin söz konusu olabileceği her türlü olasılıktan kaçınmalı, hediye veya ödül almamalı yapmış olduğu işlerde sorumluluk duygusu içinde nesnel ve tarafsız davranmalıdır (Koçberber, 2008: 74; Akdoğan, 2003: 42; Okay, 2011: 29).

Ekonomik hayattaki değişimler sonucu özel sektörün ekonomideki varlığı artmış daha baskın hale gelmiştir. Bunun sonucu devlet muhasebeciliği anlayışı sektör muhasebeciliğine kaymıştır. Muhasebede sosyal sorumluluk sonucu devlet ile özel sektör arasında denge sağlama görevini oluşturmuştur. Bu durum neticesinde mesleğin bağımsız olmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Muhasebecinin müşterisine ücret açısından bağımlı oluşu, bilgi sunma zorunluluğu, bağımsızlık ilkesini etkilemez. Meslek çalışanı, müşterisine karşı görevlerini yerine getirirken meslek ahlakına ve deontolojiye uygun hareket eder (Kutlu,2011: 125).

SMMM veya YMM kontrol göreviyle alakalı tüm konularda, bir kuruluş ve ya kuruma bağlanmaksızın düşünmesine, karar almasına ve ona göre hareket etmesine imkân tanıyacak şartlara sahip olmalıdırlar. Yeminli Mali Müşavirler onay işlerinde nesnellliğini kamu faydası adına kullanmalı müşterisine karşı objektif, nesnel olmalıdır (<http://www.turmob.org.tr>).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OLYMPUS SKANDALI VAK'A ANALİZİ

14 Ekim 2011 tarihinde gün yüzüne çıkan Olympus skandalı sonucunda, yapılan hileli işlemlerin ve şirketin gizlediği yatırım zararının 1,7 milyar doları bulduğu, tespit edilmiş, ilk yabancı CEO olarak görev yapan Michael Woodford görevden alınmıştır. Olympus skandalında görevden alınan başkan yardımcısı Hisashi Mori, istifa eden Hideo Yamada ve daha önce başkanlık görevinden istifa eden Tsuyoshi Kikukawa suçlu bulunmuştur. Japonya'da muhasebe standartları ve denetim konularında düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu önemli etkileri nedeni ile tez çalışmasının bu bölümünde Olympus Şirketi etik açıdan irdelenecektir.

3.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, etiğin muhasebe mesleği açısından öneminin incelenmesidir. Bu kapsamda Olympus skandalı vaka analizi yöntemi ile irdelenmektedir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amaçlarından bir tanesi muhasebe meslek etiğinin önemini literatür taraması yöntemi ile tespit etmektir. Araştırmanın amaçları arasında etik ilkelere ve kurallara uygun davranılmadığında sonuçların neler olduğunu belirlemek de yer almaktadır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmada ilk olarak Olympus Şirketi'nde gerçekleşen olaylar literatür taraması yapılarak açıklanmıştır. Olympus Şirketi'ndeki etik sorunlar belirtilmiştir. Hangi etik ilke, kural ve değerlere aykırı davranıldığı açıklanmıştır. Olympus Vak'ası, muhasebe, denetim, kurumsal yönetim uygulamaları, etik teorileri,

Kohlberg ahlaki gelişim modeli, ahlaki ve etik gelişimin bileşenleri, etik dışı davranışlara yönlendiren etmenler, muhasebe meslek etiği ilkeleri ve Japonya'daki yasal ve ekonomik gelişmelere etkisi çerçevesinde analiz edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada vaka analizi yöntemi kullanılmıştır. Vaka analizi, genellikle sosyal bilimlerde ve yaşam bilimlerinde görülen bir araştırma metodolojisidir. Vaka çalışması araştırmasının tek bir tanımı yoktur. Ancak, bir vaka çalışması, bir kişi, bir grup insan ya da bir birim hakkında, birkaç birim üzerinde genelleştirmeyi amaçlayan yoğun bir çalışma olarak tanımlanabilir. Vaka analizi ayrıca, araştırmacının çeşitli değişkenlerle ilgili derinlemesine verileri incelediği tek bir birey, grup, topluluk veya başka bir birimin yoğun, sistematik bir araştırması olarak tanımlanmıştır. Vaka analizi yaklaşımı bir araştırma stratejisini ifade etmektedir (Altunışık vd., 2005: 245).

Vaka analizi, muhasebe konusu, öğrenme süreci, modernizasyon ve muhasebe uygulamalarının tüm bölümlerinin inovasyonunun geliştirilmesinde önemli bir unsurdur. Akademik vaka analizleri, düzenleyiciler, denetçiler, vergi danışmanları ve diğer meslek mensubu muhasebeciler için etkili bilgi ve anlama sağlamaktadır (Knyvienè, 2014: 159).

Vaka analizi yönteminin önemli bir yararının, teknik ve teorik konuların çok pratik bir bağlamda sunulmasıyla, bu yaklaşımın benimsenmesinin, öğrenmeye aktif bir yaklaşımı teşvik ederek anlayış derinliğine katkıda bulunabileceği iddia edilmektedir (Boyce vd., 2001: 37-60).

3.5. Vaka Analizinin Tasarlanması

Vaka analizinde yedi aşamalı bir karar verme modeli kullanılmaktadır (Boyce, 2008: 266);

- Gerçekleri belirlemek
- Etik konuyu tanımlamak

- Başlıca ilkeleri, kuralları ve değerleri belirlemek
- Alternatifleri belirtmek
- Değerleri ve alternatifleri karşılaştırmak ve net bir karar olup olmadığına bakmak
- Sonuçları değerlendirmek
- Karar vermek

Bu araştırmada takip edilen aşamalar aşağıda yer almaktadır;

- Olympus şirketi hakkında genel bilgi verilmiştir.
- Olympus Şirketinde gerçekleşen olaylar açıklanmıştır.
- Ekonomik arka plan ve sorunların kaynağı belirlenmiştir.
- Olympus'da muhasebe, denetim ve yönetim uygulamaları tespit edilmiştir.
- Etik teoriler, Kohlberg'in ahlaki gelişim modeli ve Ahlaki ve etik gelişim çerçevesinde vaka analiz edilmiştir.
- Etik dışı davranışlara yönlendiren etmenler, muhasebe meslek etiği ilkeleri ve Japonya'daki ekonomik ve yasal gelişmelere etkisi çerçevesinde vak'a analiz edilmiştir.
- Sonuçlar değerlendirilerek öneriler sunulmuştur.

3.6. Vaka Analizi

3.6.1. Olympus Şirketi Hakkında Genel Bilgi

Olympus önde gelen optik ve dijital hassas teknoloji üreticisidir. Olympus, yenilikçi tıbbi teknoloji, dijital kameralar ve bilim ve sanayi için çözümler geliştirmekte ve satmaktadır. 12 Ekim 1919'da kurulan Olympus, 2019'da 100. yılını kutlamaktadır. Olympus'un 2019 yılı itibariyle dünya genelinde 35.933 çalışmanı bulunmaktadır. Olympus, gastrointestinal endoskopik ekipmanlar bölümü en kârlı bölümdür ve dünya endoskop pazarın %70'ini elinde bulundurmaktadır (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 460). Dünya çapında 20.000 patente sahip bir şirkettir. Bu patentlerin %42'si tıp alanında üretilmiştir. Olympus dünya genelinde 36 ülkede 99 grup şirketi ile faaliyetlerini sürdürmektedir. 1966'dan bu yana Olympus, yenilikçi ürün tasarımları için prestijli Red Dot ve iF Ödülleri de dahil olmak üzere uluslararası 275 tasarım ödülü almıştır. Olympus ve sayısız iştirakinin

organizasyonu, satış iş merkezleri, imalat iş merkezlerinin yanı sıra servis ve onarım tesislerinden oluşmaktadır. Satış organizasyonu dört bölüme ayrılmıştır (<https://www.olympus-europa.com/company/en/about-olympus/>);

- Olympus'un en büyük iş alanı olan Medicol Sistemler Bölümü, endoskoplardan cerrahi enerji cihazlarına kadar en modern teşhis ve tedavi teknolojilerini sunmaktadır.
- Bilimsel Çözümler Bölümü, yaşam bilimleri mikroskopları veya endüstriyel test teknolojisi gibi bilim ve endüstri profesyonelleri için çok çeşitli yenilikçi araçlar ve hizmetler sunmaktadır.
- Tüketici Ürünleri Bölümü, görüntü ve ses kayıt cihazları satarak hayatın en değerli anlarını yakalamayı amaçlamaktadır. Örnekler arasında OM-D veya PEN serisi gibi aynasız kamera sistemleri, yüksek kaliteli ses kayıt cihazları ve profesyonel dikte için cihazlar bulunur.
- Kurumsal Bölüm, Finans ve Kontrol, İnsan Kaynakları ve Bilgi Teknolojisi gibi tüm merkezi fonksiyonların yönetiminden sorumludur.

3.6.2. Olympus Şirketinde Gerçekleşen Olaylar

1980'lerde, yükselen bir yen ve düşen dolar, birçok Japon şirketi için kâr marjı ve gelir sorunlarına neden olmuştur. Bazı şirketler, azalan geliri bir tür spekülasyon yatırımlarla telafi etmeye çalışmıştır. 1987 yılından önce kâr elde eden Olympus, 1991 yılına kadar 2,1 milyar yen zarar kaydetmiştir. 1990'ların sonunda kayıplar daha da büyümüş şeffaf davranıp zararları kabul etmek yerine, şirket yönetimi riskli yatırımlar yapmaya devam ederek zararı saklamış ve sonuçta zararı ikiye katlamıştır. Olympus, zarar ve kayıpları bilançosundan çıkarmak için farklı yollara başvurmuştur. Cayman Adaları'nda bulunan şirketleri satın almıştır. İlk yabancı CEO'su Michael Woodford bu uygulamaları sorguladığında, iki hafta sonra işten kovulmuştur. Skandalın ortaya çıkması, yönetim kurulu üyelerinin tutuklanmasına, hisse fiyatında% 80'lik bir düşüşe, Tokyo Borsası'nda listeden çıkma tehdidinde ve Japon Kurumsal Yönetişimine uluslararası bir bakış açısı getirmiştir (Elam vd., 2014: 325).

1980'de Toshiro Shimoyama, Olympus'un başkanı ve CEO'su olmuştur. Olympus'un işletme geliri, özellikle 1985 yılından sonra yen'in değerlenmesinden dolayı önemli ölçüde düşmüştür. CEO (Toshiro Shimoyama), Hideo Yamada (iç denetçi) başkanlığında Muhasebe Departmanı içinde agresif bir finansal varlık yönetimi (aggressive asset management) birimi geliştirmeye karar verilmiştir. Bu birimin amacı, spekülasyon yatırımlar yapmaktır. Bu agresif varlık yönetimi faaliyetlerinden yüksek kârlar elde edilmiştir.

1987 yılında, finansal varlık yönetimi biriminden sorumlu Yamada ile birlikte, Hisashi Mori (Başkan Yardımcısı), yatırım anlaşmalarında birlikte hareket etmişlerdir. Zamanla Yamada ve Mori'nin anlaşmaları onların üst yönetime gelmesini sağlamıştır. Mori, başkan yardımcısı ve yönetim kurulu başkan yardımcısı, Yamada daimi kurumsal denetçisi olmuştur. Spekülasyon yatırım faaliyetler 10 yıl boyunca önemli kayıplara neden olmuştur. Yamada ve Mori'nin yatırım grubu, yüksek riskli, yüksek getiri sağlayan ürünler ve riskli, karmaşık yapıdaki tahvillerin yanı sıra faiz artışı sağlayan riskli finansal ürünlere yatırım yaparak zararların iki katına ve üç katına çıkmasına neden olmuştur (McKenna, 2012).

1990'ların sonunda, Olympus'taki yatırım kayıpları yaklaşık 2.1 milyar yen'e ulaştı. Yine de Yamada ve Mori, zararları geri almak için umutsuz bir teklifle riskli yatırımlarda parayla oynamaya devam etti. Bu zararlar, finansal varlıkların maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme yönteminin kullanılmasına izin veren bir Japon muhasebe standardıyla maskelenmiştir.

1997'de, Japonya'yı zorlayan muhasebe kanunları değiştirilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamasının bir parçası olarak gerçeğe uygun değer muhasebe sistemi benimsenmiştir (Mintz, 2012). Muhasebeciler olarak Yamada ve Mori, kayıt altına aldıkları değer düşüklüğüne uğramış varlıkların, gerçeğe uygun değerini açıklamak zorunda kalacaklarını biliyorlardı.

1998'de, Shimoyama'nın bilgisi ve onayı ile Yamada ve Mori, yeni pazardan pazara (mark to market) muhasebe yasaları üzerinde çalışmak üzere bir "kayıp

ayırma planı” geliştirdiler. Olympus'un edindiği, neredeyse değersiz olan finansal varlıkları, Olympus'un finansal tablolarına konsolide edilmeyen şletmelere devredecek bir plan kabul edildi. Bu şletmeler bilanço dışı olan “özel amaçlı şletme” (special purpose entity, SPE)” olarak adlandırılmaktadır. Bu plan, varlıkların defter değerinden SPE'lere satılmasını içermektedir. Zararları gizlemeye devam etmek için Yamada ve Mori'nin yeni SPE kurması gerekli olmuştur. Olympus, Axes Japonya Menkul Kıymetler Başkanı ve Axes Amerika Başkanı'ndan bu sahte kuruluşları kurmasını istemiştir (Bacani, 2011).

1998 yılında, “Central Forest”, olarak adlandırılan ve Cayman Adaları'na kayıtlı ilk “alıcı fon” ya da SPE, zararları gizlemek için kurulmuştur. Yamada ve Mori, Liechtenstein 'daki bir bankadan finans desteği almıştır. Bu sahte varlığı finanse etmek için kredi teminatı olarak Yamada ve Mori, Olympus'un sahip olduğu Japon devlet tahvillerini, bankayla birlikte yaklaşık 2,1 milyar yen değerinde, 3,0 milyar yen karşılığında yatırmıştır.

Olympus'un varlık yönetim birimi, bu bankanın yönettiği bir sınıf fonuna da 35 milyar yen yatırım yapmıştır. Liechtenstein'daki bankadan borç almanın yanı sıra, Yamada ve Mori, Singapur'daki bir bankadan 45 milyar yen daha almak için Central Forest'i kullanmıştır.

“Central Forest” kurulduktan sonra Yamada ve Mori, Easterside Investments adı verilen ikinci bir SPE kurmaya başlamıştır. Yamada ve Mori, bu kuruluşa, 60 milyar yen daha yatırım yapmıştır (Bacani, 2011).

1998 yılına kadar Yamada ve Mori, bu sahte varlıklarını Central Forest'taki 64 milyar yen'lik bir defter değeriyle gizlemeyi başardılar. Son bir SPE olarak Yamada ve Mori, 3,2 milyar yen defter değerine sahip Quick Progress 'i kurmuşlardır.

Yamada ve Mori, kayıpları yok etmenin bir yolunu bulmaları gerektiğini biliyorlardı. Bu yüzden kayıpları yok etmek için bir planlama yaptılar. Bu planlama şişirilmiş fiyatlarla, girişimciler ve girişimcilik girişimlerinin satın alınmasını ve

birleşme ve devralma (M&A) anlaşmaları için devasa danışmanlık ücretlerinin ödenmesini içeriyordu.

Bu şişirilmiş alımlar için Olympus'tan akan paranın bir kısmını SPE ve diğer yükümlülükleri finanse eden bankalardan kredi almak ve yatırım fonlarına giren parayı geri almak için kullandılar. Şirketlerin yüksek alım fiyatları, Olympus'un bilançosunda şerefiye olarak muhasebeleştirildi.

Yamada ve Mori, bunun çok iyi bir yöntem olduğuna inandılar çünkü şerefiye zaman içinde itfa edilerek sıfıra indirilecekti. Ardından Yamada ve Mori varlıklardaki değer düşüklüğünü, SPE'lere aktarmıştır (McKenna, 2012).

Yıllar sonra, Olympus'un bağımsız denetçisi KPMG, satın alma işlemine atfedilen çok fazla değer verilen şerefiyelerle ilgili kayıtlar konusunda aynı fikirde değildi. Olympus, 2009 yılının Mart ayında 55,7 milyar yen, 2010 yılının Mart ayında da 1,3 milyar yen değer düşüklüğü gideri yazmaya zorlanmıştır.

Şirket finansal bir etki yarattı, ancak Yamada ve Mori'nin bakış açısına göre, değer düşüklüğü, SPE'lerinde sakladıkları yatırım zararlarının bir kısmını bertaraf etmelerine izin verecekti. Yamada ve Mori daha sonra Gyrus adlı bir şirketi satın almak için bir plana başladılar. Bu işlemin amacı, Easterside'ye verilen ve bağışta bulunan paranın temsil ettiği 62 milyar yen'i bir şerefiye olarak ödünç almak için başka bir girişimde bulunmaktı. Bu işlemlerle Yamada ve Mori, en son yatırım kaybindan kurtulacaklarına inanıyorlardı. Bu nedenle Yamada ve Mori, bir şekilde Gyrus'u satın almak için alım fiyatını şişirmek zorunda kalmıştır.

Birleşme ve Devralma (M&A) danışmanı olarak görev yapan Axes America ve Japonya'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları(CEO), Olympus'un 670 milyon ABD Doları için satın aldığı Gyrus imtiyazlı hisse senetleri için yaptığı 12 milyon ABD Doları tutarında nakit ödemesini müzakere etmiştir. Böylece Yamada ve Mori'nin 3.2 milyar yen tutarında fon kullanmasına izin verildi. Bu, sakladıkları yatırım zararlarının sonuncusunu temsil ediyordu. Son adım, Gyrus anlaşmasından şerefiye ayırmak ve bu şerefiyeyi on ila yirmi yıl boyunca itfa etmek

oldu. Yine, KPMG ödenen aşırı birleşme ve devralma danışma ücretini sorguladı (Bacani, 2011).

Yamada ve Mori, Ernst & Young denetim görevini KPMG'den devralmadan önce imtiyazlı hisselerini değiştirmesini beklemiştir. Ernst & Young ise 177 milyon ABD Doları'nın Gyrus iktisabı için şerefiye olarak rezerve edilmesine izin vermiştir.

2007 yılında, Olympus İngiliz CEO'su Michael C. Woodford'u atamıştır. Temmuz ayında Facta adlı küçük bir Japon dergisi, Olympus'un muhteşem para kaybeden yatırımları hakkında bir makale yayınlamıştır. Diğer bir dergi Zaiten, Olympus'un başarısız yatırım kolu ITX'in ifasıyla devam etmiştir. Bu Woodford'un şirket kayıtlarını incelemeye başlamasına neden olmuştur. Woodford, 12 Ekim'de şirket başkanı Tsuyoshi Kikukawa'yı "ciddi yönetim kaygıları" nedeniyle istifaya çağırmıştır. Olympus yönetim kurulunun cevabı Woodford'u yönetici pozisyonundan çıkarmak ve yönetimle olan kültürel çatışmalar nedeniyle kovulduğu Japon medyasında yer almıştır(<https://www.theguardian.com/commentisfree/2011/nov/03/japan-olympus-scandal>).

2006'dan itibaren Olympus'ta gerçekleşen gizemli işlemler oldukça fazladır. 2006-2008 yılları arasında şirketin 73.5 milyar ¥ karşılığında üç firma satın aldığı ve 2009 yılında bunları 55.5 milyar ¥ olarak yazdığı söylenmektedir. Şirket, 2008 yılında İngiltere'deki tıbbi enstrüman üreticisi Gyrus Group'u satın alarak 210 milyar dolar harcamış ve bunun üçte biri ABD'deki ve Cayman Adaları'ndaki iki mali müşavirlik firmasına ödenmiştir. Basında yer alan haberlerin birçoğu, öncelikle Gyrus'u ilgilendiren anlaşmalara odaklanmıştır. Ancak Olympus'un üç şirkete (SPE) yaptığı yatırımlar (Altis, bir atık imhası ve geri dönüşümü bir besin takviyesi üreticisi / yüz kremi satıcısı olan Humalabo şirketi ve mikrodalga fırın ve varlık yönetimi firması satıcısı olan News Chef) şirketteki temel sorunları açık şekilde ortaya koymuştur. Bununla birlikte, Olympus, üç SPE'e ciddi bir şekilde yatırım yapmaya başladığında, Humalabo ve Altis aynı adresi paylaşmıştır. Üç SPE de aynı denetçi olan Minoru Tanaka tarafından denetlendiğini açıklamıştır (<https://www.theguardian.com/commentisfree/2011/nov/03/japan-olympus-scandal>).

Woodford, şirket kayıtlarında yer alan tutarsızlıkları gidermek amacıyla yönetimle konuşmuş ve iki hafta sonra 14 Ekim 2011'de Olympus tarafından kovulmuştur. Woodford daha sonra bu bilgileri İngiliz makamları (kendisi İngiliz olduğu için) ile paylaşmış ve skandal ortaya çıkmıştır (Japan Times, 2012).

Japon, ABD ve İngiliz yetkililer olayı birbirinden bağımsız olarak araştırmıştır. Hisse senedi fiyatları, 22 Temmuz 2011 tarihinde 2.767 yen seviyesinden 11 Kasım 2011 itibariyle 460 yen seviyesine gerilemiştir. 6 Temmuz 2012 tarihi itibariyle Olympus hisseleri 1.291 yenden işlem görmüştür. 3 Mart 2014 tarihi itibariyle hisse senedi 3.425 yen olarak işlem görmüştür (Tokyo Menkul Kıymetler Borsası, 2012).

Woodford, CEO yapıldığında gizli kurumsal belgeleri kamuoyu ile paylaşmaya karar vermiştir. Birkaç saatlik bir röportajda Financial Times Tokyo muhabirine, Kikukawa'nın tartışmalı Olympus alımları, alışılmadık yüksek fiyatlar ve danışmanlık komisyonları ile ilgili tüm bilgileri anlatmıştır. Bu röportajda ayrıca Olympus'un Woodford'un iddiaları hakkında yorum yapmayı reddettiği de yer almaktadır. Şirket, açıklaması gereken tüm şirket bilgilerinin kamuoyu ile paylaşıldığını savunmuştur. Woodford daha sonra Londra'ya gider. Orada Japon vergi makamları, Scotland Yard ve Amerikan FBI'yı konu ile ilgili bilgilendirir. Woodford ailesinin evi, Yakuza'nın işleme dahil olduğuna dair şüpheli olduğu için polis gözetimi altındadır. Ancak, bu varsayımın yanlış olduğu daha sonra ortaya çıkar. Woodford konu ile ilgili çok sayıda gazete ve televizyonda röportaj yapmıştır. Olympus, dört gün içinde hisse fiyatını yaklaşık % 44 düşürdü. Muhasebe skandalı hakkında daha fazla ayrıntı kamu tarafından bilinmiyordu. Şirketin kilit hissedarları iddialar hakkında bağımsız soruşturma talep etmiştir (Raatz, 2014: 2).

Olympus, 19 Ekim 2011 tarihli bir basın açıklamasında, PwC raporunun spekülasyon olduğunu ve spekülasyona dayanan çok miktarda materyal içerdiğini ve içeriğinin gerçeklerle farklı ve yanlış yorumlamaya açık olduğunu belirtti. 26 Ekim 2011'de Olympus, Tsuyoshi Kikukawa'nın tüm görevlerinden istifa ettiğini açıkladı. Şirket iddialara karşı kendini savunduktan sonra hissedarların baskısı altında 8 Kasım 2011 yılında, denetim için bağımsız bir komisyon oluşturmak zorunda

kalmıştır. Eski bir Yüksek Mahkeme hakimi başkanlığında altı kişilik komite, Olympus skandalını araştırmak için atanmıştır. Komisyon, söz konusu hileli işlemlerin gizlice gerçekleştirildiğini, bu eylemleri üst düzey yönetim altındaki küçük bir üst düzey yönetici grubun yaptığını, Yönetim Kurulu'na ve Denetim Kurulu'na gerekli bilgilerin neredeyse hiçbirinin verilmediğini açıklamıştır (Raatz, 2014: 3).

Bu komitenin araştırmasının sonuçları 6 Aralık 2011 tarihinde kamuoyuna açıklanmıştır. Olympus Tokyo Borsasından (Tokyo Menkul Kıymetler Borsası, TSE) çıkarılma ihtimalinden kurtulmuştur. TSE, Olympus şirketini dünyanın en büyük ikinci borsasından otomatik atma için izleme listesinden çıkardı (Japan Times, 2012).

Skandalın 2011'de ortaya çıkmasından beş ay sonra, Olympus hissesi eski değerinin yalnızca % 16'sından işlem görmüştür. Şirket, Tokyo Borsası'ndan hisse devri potansiyeli ile karşı karşıya kalmıştır. Şirket 130.000 ABD doları tutarında küçük bir para cezası ödemiştir. Olympus başkanı ve 18 yetkiliye dava açılmıştır. Yönetim Kurulu, Nisan 2012'de istifa etmiştir. Japonya, Olympus Yönetim Kurulu Başkanı Kikukawa, Mori ve Yamada ile üç danışman hakkında soruşturma başlatmıştır (Kez, 2012).

Shuichi Takayama, Shimoyama'nın 2011 yılının Kasım ayında istifa etmesinden sonra Olympus'un Başkanı ve CEO'su olarak göreve başladı. Toplamda, Takayama üç komite oluşturdu: bir yönetim reformu komitesi, yönetim kurulunun sorumluluğunu araştıracak bir avukattan oluşan bir komite ve yönetim kurulunda olmayanların (yönlendiriciler ve şirket denetçileri) sorumluluğunu inceleyen bağımsız avukatlardan oluşan başka bir komite.

Olympus, 8 Ocak 2012'de Olympus yöneticilerine tazminat davası açmıştır. Olympus, Tokyo Bölge Mahkemesinde 19 eski ve mevcut şirket yöneticisine karşı tazminat talebinde bulunmuştur. Sadece eski başkan Kikukawa hakkında 3,61 milyar yen (37 milyon euro) tutarında dava açılmıştır. CEO Shuichi Takayama dahil diğer yöneticilere, toplam 16.5 milyar yen zarar için dava açılmıştır (Raatz, 2014: 3).

Olympus, davaya katılan tüm yönetim kurulu üyelerinin, 2012 yılının Mart / Nisan aylarında yapılacak bir acil durum hissedar toplantısında görevlerini bırakacağını açıklamıştır. 20 Ocak 2012 tarihinde, Tokyo Menkul Kıymetler Borsası 10 milyon yen veya 130.000 ABD Doları tutarında küçük bir para cezası ödedikten sonra Olympus'un listede kalmasına karar verilmiştir (Japan Times, 2012).

Şubat 2012'de Japon savcılar, Olympus'un eski başkanı Tsuyoshi Kikukawa'yı, diğer iki eski yönetici olan Hisashi Mori ve Hideo Yamada'yı ve skandalla işbirliği yaptığı iddia edilen danışmanlık şirketlerinden üç kişiyi cezai suçlamalarla tutuklayıp suçlamıştır.

3 Temmuz 2013'te Kikukawa, Tokyo mahkemesi tarafından 1.7 milyar dolarlık dolandırıcılık ve örtbas etme suçundan suçlu bulundu. Yamada ve Mori de suçlu bulundu. Her biri üç yıl hapis cezası aldı ama ceza ertelenmiştir. Olympus'a finansal raporlarını tahrif etmekten 700 milyon yen ceza ödemesi talimatı verilmiştir. Commerzbank, Societe Generate ve SG Bond'dan Bay Chan, dolandırıcılıktan dolayı Olympus'tan 10 milyon dolar fazla para almıştı. Bay Chan ABD'de tutuklandı ve en fazla beş yıl hapis cezasına çarptırılan suçlamalar nedeniyle Eylül 2013'te federal mahkemede suçlu bulundu. Bay Woodford'un Olympus'taki işini geri alma girişimi başarısız olmuş fakat haksız işten çıkarma nedeniyle multi-milyon dolarlık bir tazminat elde etmiştir (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 472).

Michael Woodford, işten çıkarılmasından dolayı bir İngiliz mahkemesinde dava açmıştır. Dava sonucunda Woodford, 12,4 milyon euro kıdem tazminatı almıştır. Woodford, Sunday Times, The Independent ve The Sun tarafından 2011 Yılı İş İnsanı seçilmiştir. 29 Kasım 2012'de Michael Woodford'un kitabı çıkmıştır. "Exposure: Inside the Olympus scandal: How I went from CEO to whistleblower" Amazon'dan en çok satan ekonomik biyografiler listesinde 1 numara olmuştur. Bu arada, film hakları da satılmıştır (Raatz, 2014: 4).

3.6.3. Ekonomik Arka Plan ve Olympus'ta Sorunların Kaynağı

Olympus'un 2011'deki sorunlarının altında yatan nedenler, 1980'lerde ortaya çıkan makroekonomik olaylara dayanıyordu. O zamanlar Japonya, dünyanın en hızlı

büyüyen ekonomilerinden biriydi. Almanya ile birlikte Japonya büyük ticaret fazlası veriyordu. Önemli bir olay, Eylül 1985'te Fransa, Almanya, Japonya, Birleşik Krallık ve ABD'den temsilcilerin, aşırı değerli ABD dolarını zayıflatmaya başlamak için bir plan geliştirmesiyle gerçekleşti. Japonya ve Almanya'nın iç talebi canlandıracağı ve para birimlerinin değer kazanmasına izin vereceği kabul edildi. Aynı zamanda, ABD Federal Rezervi para politikasını kolaylaştıracak ve doların düşmesine izin verecekti. New York Plaza Otel'de formüle edilen ve bu nedenle Plaza Anlaşması olarak bilinen politikalar, yen'in dolar karşısında değer kazanmasında olağanüstü bir etki yarattı. Sonuç olarak, Japonya'nın ihracat artışı 1986'da durmuş ve Japon ekonomisinde düşüşe neden olmuştur. Japon hükümeti gerekli baskılara agresif tepki verdi. Makroekonomik teşvik, 1989 yılına kadar sürdürülen olağanüstü düşük faiz oranlarına sahipti (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 460).

1980'lerde, Japon ekonomisinde önemli bir kredi büyümesi ve artan varlık fiyatları görülmeye başlamıştır. Yen'in yükselen değeri, büyük ölçüde ihracata bağımlı olan Olympus gibi şirketlerin kârlılığı üzerinde baskı oluşturmuştur. Olympus kameraları gibi ürünler, ABD'de satıldığında daha az kar bırakmış ve şirketin gelirinde düşüşe yol açmıştır. Olympus'un net geliri 1985'te 6,8 milyar Euro'dan 1986'da 3.1 milyar Euro'ya gerilemiştir. Olympus'un başkanı Shimoyama, finansal ürünlerden spekülasyon kazançlar elde edilmesini istemiştir (Woodford 2012, 182). Bu yöndeki değişim 1980'lerin ortalarında çok işe yaramıştır. Çünkü hisse senedi fiyatları 1985 ile 1989 arasında üçe katlanmıştır.

Bununla birlikte, 1990'da Japon varlık fiyatlarındaki balon patlamış ve Nikkei borsa endeksi bir yıldan az bir sürede değerinin yarısını kaybetmiştir. Olympus, yatırım portföyünde önemli kayıplar yaşamıştır. Finansal varlıkları tasfiye etmek ve zararları açıklamak yerine, Olympus "iki katına çıkma" stratejisini benimsemiştir. Böylece daha riskli finansal araçlara dahi yatırım yapmaya başlamıştır. Bu yüksek riskli strateji olağanüstü başarısız olmuş ve 1995'e kadar gerçekleşmemiş zararlar on milyarlarca yen'e ulaşmıştır (Olympus Corporation - Üçüncü Parti Komitesi 2011, 11; bundan sonra, Araştırma Raporu).

1993 yılında Olympus'un başkanı Masatoshi Kishimoto, kendisinden önceki başkan Shimoyama gibi zararları açıklama konusunda isteksiz davranmıştır. Finans grubu Hideo Yamada'ya şunları söylemiştir: “Bekleyeceğiz çünkü piyasa düzeldiğinde kayıplar azalacak ve sonra işler düzelecek ”(Woodford 2012,183).

Kishimoto ve Yamada, Japon muhasebe standartlarında yapılacak yeni bir düzenlemenin Olympus'un zararlarının kapanması için gerekli zamanı vermeyeceğini fark etmemiştir.

3.6.3.1. Japonya’da Ticaret Hukuku Yapısı ve Denetçinin Sorumluluğu

Alman Ticaret Kanunu, Japonya’nın Şirketler Yasası’nın gelişimini etkilemiştir. 19. yüzyılın sonunda, Japonya’yı bir yasa hukuku ülkesi olarak sınıflandırmada etkili olmuştur. Japon ticaret yasalarında, alacaklıların korunmasının en az hissedarların korunması kadar önemli olduğu düşünülmektedir. Amerikan mali ve ticari yasaları, II. Dünya Savaşı sonrası Japon yasalarının modernizasyonunu etkilese de, Alman medeni hukukunun temel özellikleri yerinde kalmıştır. Japonya da dâhil olmak üzere kanun hukuku ülkelerinde genel olarak hissedarlar ve yöneticiler arasında yakın ilişkiler bulunmaktadır. Japon sermaye piyasasında, kurumsal başarısızlık durumunda bile denetçilere dava açma riskinin olmadığı görülmektedir. Araştırmalar Japon halkının denetimler için hiçbir beklentisinin olmadığını ve bunun da denetçilerle halk arasında önemli bir beklenti açığına neden olduğunu göstermektedir. Japonya’daki kurumsal sahtekârlık davalarının çoğunda, halk sahtekârlık şirketlerinin denetçisinin sahtekârlıktan sorumlu bir taraf olduğunu düşünmemiştir. Bu tutum, Japonya’da muhasebe sahtekârlığı durumlarının ardından denetçilere karşı açılan dava oranının düşük olmasına neden olmaktadır (Hu, D., 2014: 209).

3.6.3.2. Japonya'da Muhasebe Mesleği

Japon hükümeti, Japon Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (Japanese Institute of certified Public Accountants, JICPA) ile karşılaştırıldığında muhasebe politikalarının oluşturulmasında daha güçlü bir etkiye sahip olduğu görülmektedir (Ball, Kothari, Robin, 2000: 1–51).

Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA), ABD’de denetim standartlarını belirleme yetkisine sahipken, Japon denetim standartları, Kamu Mali Hizmet Ajansı (Financial Service Agency, FSA) altındaki bir danışma organı olan İşletme Muhasebe Konseyi (Business Accounting Council, BAC) tarafından kontrol edilmektedir. Japon muhasebe meslek mensuplarının etkisi ve rolü, Anglo-Amerikan ülkelerindeki daha olgun ve gelişmiş muhasebe meslek odaları ile doğrudan karşılaştırılmaz. Japon hissedarlarının denetim kalitesi konusundaki beklentilerinin, CPA'ların Japon sermaye piyasasında daha az bağımsız ve etkili bir rol oynadığı düşünüldüğünde, Anglo-Amerikan ülkelerdeki hissedarlarla karşılaştırıldığında nispeten daha düşük olması beklenmektedir. Bu düşük beklenti, Japon firmalarının denetçilerinin itibarını etkileyen yeni duyuruların ardından pazarda daha zayıf tepkilere yol açabilir (Hu, D., 2014: 209).

3.6.4. Olympus Şirketinde Muhasebe Uygulamaları

Olympus skandalına yol açan en önemli unsurlarından biri şirketin yaptığı yanlış ve hatalı muhasebe uygulamalarıdır. Olympus içinde bulunduğu durumu olduğundan farklı göstererek, borçlarını ve zararlarını yatırımcılardan yıllarca gizlemiştir. Olympus’un içinde bulunduğu durumu olduğundan iyi gösteren finansal tabloları sundukları ve gerçek değer muhasebesi uygulamalarını suistimal ederek kullandıkları görülmektedir. Bunun sonucunda yanlış finansal tablolarla kamuoyunu yanıltmıştır. Bu başlık altında muhasebe sorunları irdelenecektir.

3.6.4.1. Muhasebe Standartları

Olympus, 1980’lerin ortalarında finansal varlıklara yatırım yapmaya başladığında, Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Japon GAAP), bu yatırımların, şirketin takdirine bağlı olarak, tarihi maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı (Lower of cost or market, LCM) ile değerlendirilmesini sağlamıştır.

Maliyet yöntemi, varlıkların satın alındıkları tarihteki maliyet değerleri ile bilançoda raporlandığı bir yöntemdir. Bu yöntemde, yatırımlarda kazançların, yatırımlar satıldığı sırada, yalnızca gerçekleştiğinde kaydedilmesini gerektirir. Gerçekleşmemiş kazançların muhasebesi yoktur. Öte yandan, alış fiyatı veya piyasa

fiyatından düşük olanı ile değerlendirme (Lower-Of-Cost-Or-Market Method, LCM) yöntemi gerçekleşmemiş zararların erken muhasebeleştirilmesini gerektirir, ancak gerçekleşmemiş kazançların tanınmasını yasaklar. Zarar durumunda, yatırımlar piyasa değerine indirgenir ve bilançodaki net varlıklar bölümünde “gerçekleşmemiş kazançlar ve zararlar” için ilgili bir indirim yapılır. O zamanlar, Japon borsalarında listelenen tüm firmaların yaklaşık yarısının maliyet yöntemini seçtiği tespit edilmiştir (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 462). Olympus bu şirketler arasındaydı.

Maliyetleri düşük olan yatırımların rapor edilmesi Olympus'un, Japon borsalarındaki keskin düşüş nedeniyle yaşadığı büyük gerçekleşmemiş zararları açıklamaktan kaçınmasını sağlamıştır. Bu, Olympus'a fiyatların yükselmesini beklemenin lüksünü sağladı; bu sırada Olympus, kayıplarını telafi edebilirdi. 1990'lar boyunca, Japonya'nın İşletme Muhasebe Konseyi (BAC) finansal araçlar için muhasebe standartlarını gözden geçirmek amacıyla ağırlık vermeye başlamıştır. Finansal araçların geçmiş maliyetleriyle değil piyasa değerleriyle raporlanmasını gerektiği konsey tarafından açıklanmıştır. BAC, menkul kıymetler için muhasebe reformunu baskı altına almayı başardı ve 1997 yılında niyetini Finansal Ürünler için Muhasebe Elden Çıkarma Standartları için Tartışma Noktaları yayınlamakla işaret etti. Ocak 1999'da BAC, Finansal Ürünler için Muhasebe Standartları No. Yeni standartlar 1 Nisan 2000 veya sonrasında başlayan tüm mali yıllar için geçerli oldu. Olympus'un 31 Mart 2001 tarihinde sona erecek olan mali yılda yeni standartları uygulaması gerekecekti (Araştırma Raporu 2011, 14).

ABD'deki GAAP'a benzer şekilde, yeni standart, menkul kıymetleri elinde tutma niyetine dayanan kategorilere göre yapılan yatırımları sınıflandırdı. Her kategoriye farklı muhasebe yöntemleri uygulanmıştır. Bu sınıflandırma aşağıda yer almaktadır (Koga ve Yao 2011, 55-58);

- Bir şirket tarafından tutulan alım satım amaçlı menkul kıymetler piyasa hareketlerinden kar elde etmek içindir. Piyasa değerinde bilançoda mevcut dönemin gelirine dahil edilen kazanç ve kayıplar ile sunulmaları gerekir.

- Vadeye kadar elde tutulacak menkul değerler, şirketin vadeye kadar elde tutma niyetiyle satın aldığı borçlanma senetleridir. İtfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- İştiraklerdeki ve ilişkili şirketlerdeki öz sermaye yatırımları tarihi maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- “Satışa Hazır Menkul Kıymetler”, alım satım amaçlı menkul kıymetler, vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler veya bağlı ortaklık ve ilişkili şirketlerdeki yatırımlar dışındaki diğer menkul kıymetlerdir. Bilançoda piyasa değerinde sunulurlar. Satışa Hazır Menkul Kıymetler’deki piyasa değerindeki değişiklikler bilançoda özkaynaklarda raporlanır.

Yatırımların alım satım veya diğer olarak sınıflandırılması değerlemede çok az fark yaratmıştır. Yatırımlar alım satım amaçlı menkul değerler olarak sınıflandırılmışsa, bilanço değerindeki düşüşü kaydeder ve ilgili zarar gelir tablosunda görünür. Yatırımlar Satışa Hazır Menkul Kıymetler olarak sınıflandırılmışsa, Bilanço yine de zararları ortaya çıkarır. Cari dönemde herhangi bir gelir etkisi olmamasına rağmen, varlıktaki değer artışı bilançodaki özkaynaklar bölümünde açıkça görülecektir. Olympus, hiçbir seçeneğin kabul edilemediğine karar verdi ve bunun yerine bir “kayıp ayırma planı” üzerine çalışmaya başladı. Bu planlama şişirilmiş fiyatlarla, girişimlerinin satın alınmasını ve birleşme ve devralma (M&A) anlaşmaları için devasa danışmanlık ücretlerinin ödenmesini içeriyordu(Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 463).

3.6.4.2. Özel Amaçlı Şirketler

Muhasebe standartlarındaki değişiklik, Olympus'un artık gerçekleşmeyen zararları yatırım portföyünde rapor etmekten kaçınamayacağı anlamına geliyordu. Bazı tahminlere göre, bu kayıplar 1998 yılına kadar neredeyse 100 milyar yen seviyesine yükselmiştir (Araştırma Raporu 2011, 15).

Olympus'un yöneticileri, özel amaçlı şirketlere yapılan yatırımlarını ve bunlara karşılık gelen gerçekleşmemiş zararları Olympus'un muhasebe kayıtlarından çıkarmaktan başka bir yol bulunmadığına inanıyorlardı. Bunu yapmak için, Olympus

bu varlıkları tarihi maliyetleriyle satın almaya istekli bir alıcı bulmak zorunda kalacak ve bu da piyasa değerinin çok üstünde olacaktır. Açıkçası böyle bir alıcı bulunamamıştır. Olympus'un deneyimli yöneticileri Yamada ve Mori, zararları yok etmek için bir plan tasarladılar. Buna göre;

Yamada ve Mori, Olympus'un yatırımlarını satın alacak olan Central Forest Corporation (CFC) ve Quick Progress Company'yi (QP) iki SPE kurdu. İki yeni şirket, "tobashi" olarak adlandırıldı. Olympus'un finansal tablolarında konsolide edilmek zorunda olmayan alıcı fonları olarak kuruldu. Bir sonraki sorun, yatırımları satın almalarını sağlayarak bu şirketlere fon yönlendirmektir. Olympus, CFC ve QP'ye gerekli fonları doğrudan sağlayamadı. Çünkü eğer CFC ve QP, Olympus için elverişli işlemlerde bulunacak olursa kırmızı bayraklar yükseltirdi. Olympus, bunun yerine, Liechtenstein'daki LGT Bank'a Japon devlet tahvillerini yatırdı ve bankanın bu tahvilleri CFC'ye verilen kredi için teminat olarak kullanması amacıyla düzenlenmiştir. CFC ödünç alınan fonları Olympus'un yatırımlarını Olympus'un orijinal satın alma maliyetinden almak için kullandı. Bu nedenle Olympus, LGT'ye yatırdığı miktarı geri kazanmış ve zararlı varlıkların SPE'lerine "satılmış" olarak kabul edilmiştir. Böylece Olympus bu menkul kıymetlerdeki zararları tanımaktan kaçındı (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 463).

3.6.5. Olympus Şirketinde Denetim Uygulamaları

Olympus skandalına yol açan diğer önemli unsur denetim uygulamalarıdır. Bu başlık altında Olympus Şirketinde bağımsız denetim ve iç denetim sorunları incelenecektir

3.6.5.1. Bağımsız Denetim

Kamera ve tıbbi ekipman üreticisi Olympus'un, birleşme danışmanlarına ve SPE'lere yapılan ödemeleri kullanarak büyük menkul kıymet zararlarını gizlediği ortaya çıkmış ve Japonya'nın en büyük kurumsal sahtekarlıklarından biri olarak kabul edilmiştir. Olympus hissedarları, Olympus'un bağımsız denetçilerinin yasal olarak sorumlu olup olmadıklarını doğrulamak için bağımsız bir soruşturma açılmasını yargıçlardan istemiştir. Hissedarların bu talepleri, Olympus'un

denetçilerinin Olympus'un mali tabloları hakkında uygun bir denetim görüşü yayınlama görevini yerine getirmediklerinin bir işareti olarak kabul edilmiştir. Japonya'nın en büyük denetim firmalarından ikisi, eski Olympus denetçileri KPMG AZSA ve EY & Young ShinNihon (E&Y), muhasebe usulsüzlüklerini ortaya çıkarmak için daha fazlasını yapıp yapamayacaklarını belirlemek için yetkililer tarafından araştırılmıştır (Hu, D., 2014: 206).

Olympus vakasında denetim firmalarının sahtecilik tespitinde müşterilerle ilişkilerinde sahip oldukları göreceli olarak zayıf konumlarından dolayı daha güçlü bir rol oynamasının zor olduğu ifade edilmiştir. Kansai Üniversitesi'nde denetim profesörü olan Matsumoto, *Uluslararası Muhasebe Bülteni'nde* yaptığı açıklamada, skandalın sebeplerinin, Japon denetim mesleğinin, nispeten düşük denetim ücretleri ve muhasebe usulsüzlüklerini tespit etmek için yetersiz yasal güçlerin bir kombinasyonundan kaynaklandığını ifade etmiştir.

Japon denetim ortamında, işletme yönetimlerinin gücünün CPA'lerden çok daha güçlü olduğu görülmektedir. Bu nedenle, denetçiler olarak CPA'lar bu yöneticilere ve yönetimlere karşı daha sert bir tavır alamamışlardır. Denetçinin gücünün yönetime kıyasla zayıf olması ve yöneticilerin karşılıklı izlenmesi gibi kurumsal yönetişimin Japon geleneksel şirketlerde olduğu gibi Olympus'da da etkili olmadığı, dolandırıcılık ve usulsüzlükleri kolaylaştırdığı görülmüştür. Matsumoto, mali tablolarda yönetim sahtekârlık ve usulsüzlük yaptığında, genel olarak denetçilerin bu yapılan usulsüzlükleri tespit edemediğini çünkü denetçilerin yasal bir yetkisinin olmadığını ifade etmiştir.

Japon denetim şirketlerine, yaptıkları denetim hizmetleri için ödenen ücretler genellikle ABD denetim şirketlerinin aldığı ücretlerden daha az olmaktadır. Ayrıca yerli denetim şirketlerinin üzerinde daha fazla baskı olduğu ve bağımsız hareket edemedikleri görülmektedir.

2004'te Japonya'da meydana gelen Kanebo skandalı sonrasında Japon Finansal Hizmet Ajansı, denetim standartlarını, CPA Yasasını ve Finansal Araçlar ve Borsa Hukuku'nu gözden geçirirken, İç Kontrol Raporu ve Denetim ile üç aylık mali

tablo incelemelerini de gözden geçirmiştir. Bu, denetçiler için çok daha fazla çalışma yaratmış ancak ücretler, ilave çalışma saatlerini kapsayacak kadar yüksek bir oranda artmamıştır, bu da denetim çalışmasının tam olamayacağı olasılığını artırmıştır. Matsumoto, bu reformlardan sonra, denetim ücretlerinin 2007 yılına göre 1,5 kat daha yüksek olduğunu fakat ABD denetim ücreti ile karşılaştırıldığında, Japon denetim ücreti ortalama % 30 civarında olduğu ifade edilmiştir. Japon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü ve Japonya Finansal Hizmetler Ajansı, KPMG AZSA ve E&Y ShinNihon'u Olympus denetimleri üzerine araştırmıştır. Sonuçtan bağımsız olarak, Matsumoto, Japonya'nın üç büyük denetim şirketinin ününün, itibarının tehdit altında olduğunu savunmuştur. Kanebo skandalı, eski denetçi PwC'nin Japonya'daki itibarını, ağın eski üyesi PwC ChuoAoyama'yı kapatmak ve sıfırdan yeniden inşa etmek için ihtiyaç duyduğu ölçüde yok ettiği görülmüştür. Bu, PwC'nin geleneksel rakiplerinden çok daha küçük olmasına yol açmıştır. Sadece üç büyük denetim şirketi kaldığından, Japon denetim mesleğinin başka bir büyük çöküşle karşı karşıya kalabileceği ifade edilmektedir(<http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/olympus-scandal-japanese-auditors-lack-power-to-detect-fraud>).

KPMG AZSA LLC, 1974'ten bu yana Olympus'un denetçisiydi ve 2008'de, Denetim Kuruluna üç yerli şirketin satın alınması ve ayrıca Gyrus devralımı için ödenen fahiş mali danışmanlık ücretleri hakkında endişelerini dile getirmiştir. Spesifik olarak, KPMG AZSA, Denetim Kuruluna, üç yerli şirket için ödenen fiyatların ve Gyrus devralımı için ödenen finansal danışmanlık ücretlerinin oldukça yüksek olduğunu bildirmiştir. Birçok istişareden sonra, Nisan 2009'da, KPMG AZSA, Denetim Kurulundan aşağıdakileri incelemesini istemiştir (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 471-472);

- Üç yerli şirkete ödenen hisse fiyatlarının makul olup olmadığı,
 - ✓ Hisseler iki taksitte satın alındı: Mart 2006 ve Mart 2008.
 - ✓ İkinci satın alma, 2006'daki satın alımdan 1.4 ila 2.1 kat daha yüksek olmasına rağmen, kazanç artışı tahminlerin gerisinde kalmasına rağmen gerçekleşti.

- Gyrus'un satın alınması ile bağlantılı danışma ücretinin makul olup olmaması,

- ✓ Normalde, yabancı sermayeli yatırım bankalarının ücretlerinin yüzdesi işlem tutarının yüzdesidir. Satın alma fiyatının yüzde 12'sini aşan bir miktar anormal derecede yüksektir. (Bu, tercih edilen hisselerin çıkarıldığı Nisan 2009 itibariyle danışma ücretlerinin tahminidir.) Sonuçta, ücretler alım fiyatının yüzde 31'ine yükselmiştir.

Bu talebin ardından, KPMG AZSA ve üst düzey Olympus yöneticileri arasında çok sayıda toplantılar gerçekleştirildi. Sonunda KPMG AZSA menkul kıymetler, SPE'ler ve geçmişleri bilinmeyen yatırım fonları ile yapılan işlemlerle ilgili makul olmayan açıklamaların şirket yöneticileri tarafından yıllardır yapıldığını bu durumun finansal işlemlerle ilgili şüphelere yol açtığını açıklamıştır. Bu nedenlerle eğer önceki dönemlerde yapılan açıklamalara benzer açıklamalar yapılmaya devam edilirse gelecekte denetim anlaşmasına devam etmenin zor olacağını ifade etmiştir. İki hafta sonra, 21 Mayıs 2009'da Kikukawa, Olympus'un Haziran 2009'dan itibaren yerini Ernst & Young ShinNihon ile değiştireceğini bildirmek için KPMG AZSA ofislerini ziyaret etti. Verilen bu kararın sebebi, üç yerli şirketin iş değerlemesinin muhasebe işlemine ilişkin muamele çatışması ve Gyrus için danışma ücretlerinin ödenmesiydi. Ayrıca, Olympus yönetimi, KPMG AZSA'nın bu sorunları sorgulamasının, görevlerini aştığını ve şirketin yönetimine karıştığını belirtmiştir (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 471-472).

Eski denetçi ve yeni denetçi arasındaki iletişim ilgili Japon denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. 11 Haziran 2009 tarihinde yapılan iki denetçi arasındaki toplantıda, iki firma arasındaki değişim sınırlı bilgilendirme yapılmıştır. Bu görüşmede Ernst & Young ShinNihon, şirkette muhasebe sorunu olduğunu duyduklarını ve denetim işini neden bıraktıklarını KPMG AZSA'ya sormalarına rağmen ayrıntılı bir görüşme yapılmamıştır. Bu, denetçiler arasındaki son görüşme olmuştur ve arka arkaya daha fazla tartışma yapılmadan süreç tamamlanmıştır (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 472).

Japonya'nın en iyi finansal kurumu olan Finansal Hizmet Ajansı (Financial Service Agency,) “iki bağımsız denetim firması tarafından herhangi bir kasıtlı eylem veya ağır ihmal” bulamadı, ancak Ernst & Young ShinNihon’u denetimi devraldığında eski denetim firması KPMG AZSA ile tam olarak iletişim kurmadıkları için suçlamıştır (Uranaka 2012) .

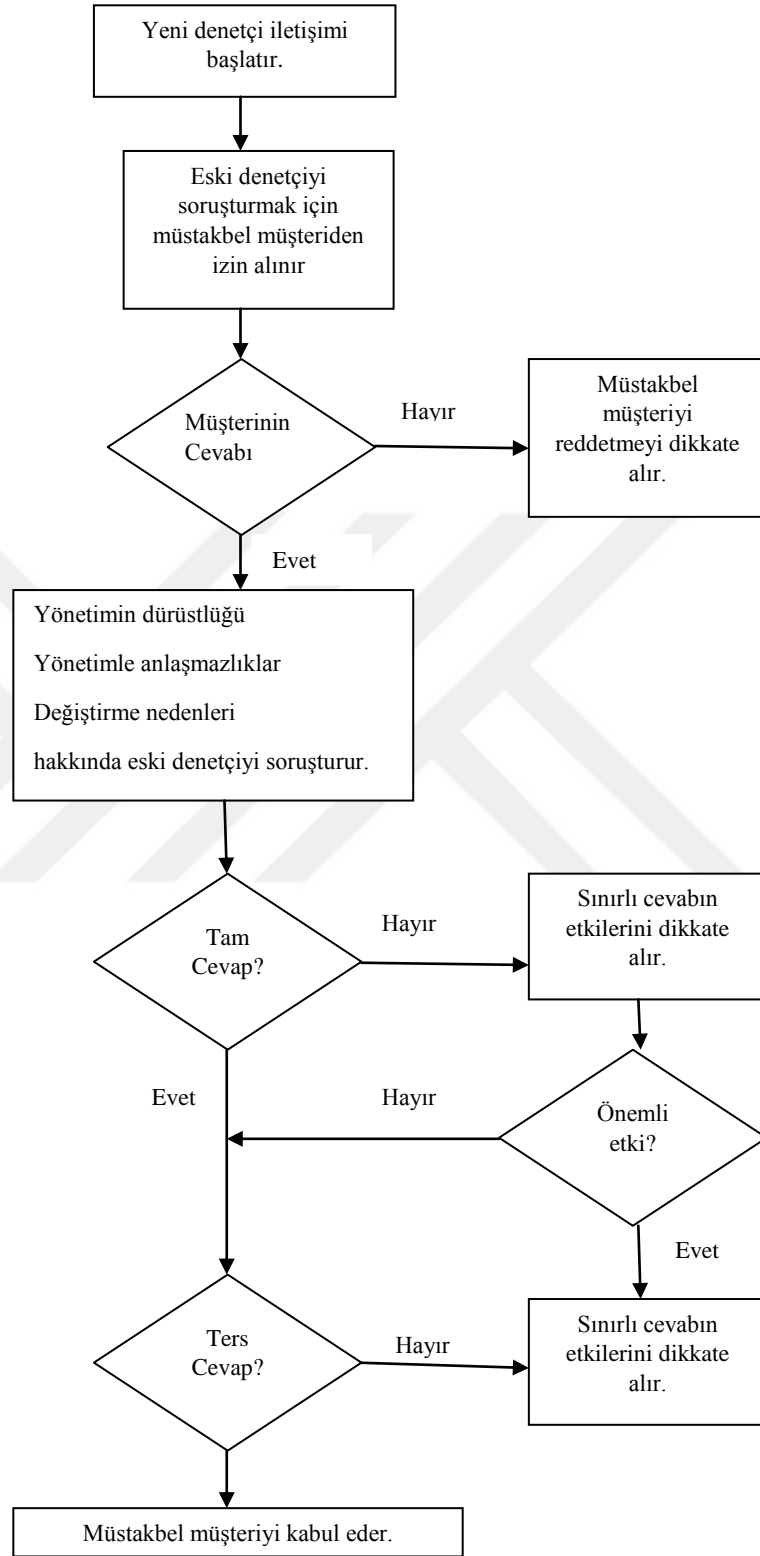
Denetçi değişikliği yapıldığında yeni ve eski denetçiler arasında iletişim kurulması gerekmektedir. Bu iletişimi düzenlemek için Statement on Auditing Standards (SAS) No.84, “Yeni ve Eski Denetçiler Arasındaki İletişim” düzenlenmiştir. Konu ile ilgili bir diğer düzenleme SAS No. 93 “Omnibus Denetim Standartları Beyanı-2000”(Omnibus Statement on Auditing Standards – 2000) olmuştur. SAS 84’de denetçiler arasında değişiklik yapılması durumunda eski ve yeni denetçiler arasındaki iletişimlerin nasıl olması gerektiği hakkında rehberlik etmektedir. Ayrıca, önceki denetçi tarafından bildirilen mali tablolarda olası yanlışlıklar tespit edildiğinde iletişimin nasıl olması gerektiği de bu düzenlemede açıklanmaktadır (<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/audit/attest/downloadabledocuments/au-00315.pdf>).

SAS No. 84’te belirtilmiş olan önceki ve yeni denetçi arasındaki iletişim süreci gereğince, denetçinin işi kabul etmesinden önce, eski denetçi ile iletişim kurması ve şirketin sözleşmeyi kabul etmeme nedenlerini öğrenmesi gerekmektedir. Bu iletişimde, işin kabul edilememesinde mesleki nedenlerin olup olmadığının araştırılması önem taşımaktadır. SAS No.84’e göre, eski denetçinin çalışma kâğıtlarına erişime ne derecede izin vereceği eski denetçinin profesyonel mesleki yargısıdır.

KGK tarafından yayınlanan etik standartlarda eski yeni denetçi ilişkisi düzenlenmiştir. Denetçi değişikliği ile ilgili bölümde potansiyel bir müşteri tarafından diğer bir denetçinin yerine geçmesinin istenmesi durumunda yapılması gerekenler açıklanmıştır. Düzenlemede bir başka denetçinin elindeki işe teklif vermeyi düşünmesi veya başka bir denetçinin işi açısından tamamlayıcı veya ilave niteliğinde olacak bir işi üstlenmeyi düşünmesi, durumunda söz konusu işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığını araştırması gerektiği ifade

edilmiştir. Örneğin, denetçinin tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabileceği açıklanmıştır. Düzenlemede eski yeni denetçi iletişiminin tercihen yazılı olması gerektiği ve müşteriden izin alınması gerektiği bilgisi de yer almaktadır (KGK, A320.4). Yeni denetçi eski denetçi ile iletişime geçemediğinde muhtemel tehditlere ilişkin bilgileri alabilmek amacıyla gerekli diğer adımları atmalıdır (KGK, A320.6) Eski denetçi talebi düzenleyen mevzuata uymalı ve kendisinden istenen her türlü bilgiyi dürüstçe ve açık bir şekilde yeni denetçiye sunmalıdır (KGK, A320.7).

Yeni - eski denetçi arasındaki iletişim süreci aşağıda yer almaktadır (Kızılgöl ve İşgüden, 2007:3-11).



Şekil 1: Yeni - Eski Denetçi Arasındaki İletişim Süreci

Kaynak: Taylor, Donald H. Ve Glezen, G. William (1997), Auditing: An Assertions Approach, 7. Ed”, Toronto: John Wiley & Sons Inc., s. 212, aktaran Kızılgöl ve İşgüden, 2007: 7.

3.6.5.2. İç Denetim

Şirket yönetimi, etkili bir iç kontrol sistemi uygulamaktan ve sürdürmekten sorumludur. İyi iç kontrolün iki önemli ilkesi, görevlerin ayrılması ve iş rotasyonu olarak ifade edilebilir. Ancak Olympus Şirketi'nde görevlerin ayrılığı ilkesine aykırı olarak dış finansman içeren işlemler için, Hazine Grubu, bu işlemleri hem gerçekleştirdi hem de onayladı. Ayrıca, Yamada Finans Bölümü yöneticisi olmasına rağmen aynı zamanda başka görevleri de olmuştur. Bunlar, Denetim Daire Başkanlığı, İdare Yöneticisi, Kurumsal Merkez Müdürü ve Denetimden sorumlu memur. Bu durum alışılmadık bir güç konsantrasyonu yarattı. Ek olarak, finans ve muhasebe bölümlerindeki faaliyetlerin yüksek düzeyde uzmanlık ve uzun süreli operasyonel deneyim gerektirdiği algısı vardı. Bu nedenle de Olympus'ta bu bölümlerde asgari iş rotasyonu vardı (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 469).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) İç denetim fonksiyonunun Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu ile doğrudan bir iletişim hattına sahip olması ve özünde ve şekliyle kuruluşun geri kalanından bağımsız olmasını önermektedir. Bununla birlikte Olympus'ta, 2002'den 2009'a, kadar Yamada, Finans Bölüm yöneticisi olarak görevini yerine getirirken aynı zamanda İç Denetim Bölümü Başkanlığı yapmıştır. IIA tarafından yayınlanan iç denetim standartlarına göre, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı, muhasebe ve finans fonksiyonlarından sorumlu olan kişi tarafından denetlendiğinde bozulmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda İç Denetim Departmanının, yedi yıl boyunca finans fonksiyonunun tek bir denetimini yapmadığı görülmüştür (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 470).

Olympus, skandaldan bu yana paydaşların güvenini yeniden kazanmak için mücadele etmektedir. "Güven İnşa Etme: İlk 100 Gün" başlıklı 2012 CSR-Report'da Şirket kurumsal yönetim yapısını, iç kontrol sistemini ve uyum sistemini iyileştirme çabalarını rapor etmiştir. Bu kapsamda, kurumsal yönetim yapısı ile ilgili olarak, operasyonel ve denetleyici faaliyetler net olarak ayrılmıştır. Bunun yanı sıra 11 üyeli Yönetim Kurulu'nda, yarıdan fazlası, yani 6 kişi, bağımsız dış üyelerden oluşacaktır. Ek olarak, iç denetçilerden birinin artık bağımsız bir kişi olmasıyla Denetim Kurulu güçlendirilmiştir. İç denetçiler iki bağımsız denetçi tarafından desteklenecektir.

Uyumluluk konularına ilişkin farkındalık yaratma hedefinin bir parçası olarak, yönetim felsefesi, Kurumsal Davranış Tüzüğü ve Davranış Kuralları, Olympus Şirketi'nin 30 üst yöneticisi, iş etiği ve hukuk uzmanlarının katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalarla yeniden tanımlanmıştır (Raatz, 2014: 6).

3.6.6. Olympus Şirketinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Olympus yönetim kurulu ve denetim komitesi kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında incelenecektir.

3.6.6.1. Yönetim Kurulu

Asimetrik bilgi yaklaşımı, finansal bir sözleşmedeki tarafların sahip oldukları bilginin farklı olması halinde ortaya çıkar. (Şen, 2015:2). Bilgi asimetrisinin varlığı, kazanç yönetimi nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Literatürde bilgi asimetrisi ile kazanç yönetimi düzeyi arasında sistematik bir ilişki olduğu savunulmaktadır. Bilgi asimetrisinin varlığı, yöneticileri doğru olmayan bilgileri sunmaya teşvik etmektedir. Özellikle de bilginin yöneticinin performans ölçümü ile ilgisi olması durumunda, Vekâlet teorisi (Agency Theory)'ne göre yöneticiler ile hissedarlar ve diğer bilgi kullanıcıları arasında bilgi asimetrisi oluşacaktır. Vekiller veya yöneticiler her zaman hissedarların yararına hareket etmeyebilmektedir (Bonazzi ve Islam, 2007:8). Bilgi asimetrisi, yöneticilerin hissedarlara ve diğer paydaşlara kıyasla şirket içindeki bilgi ve gelecek beklentileri konusunda daha bilinçli olduklarında ortaya çıkmaktadır (Korive Rasmini, 2017: 147).

Olympus Şirketinde bilgi asimetrisinin oluştuğu görülmektedir. Bunun nedenleri arasında, farklı iş kollarında faaliyet gösterilmesinin yönetim uygulamalarında karmaşıklığa yol açması yer almaktadır. Yürütme yetkisi olmayan yöneticilerin giderek artan risklerle, karmaşık hale gelen muhasebe, finans ve yönetim konularında çok fazla bilgiye sahip olmadıkları anlaşılmaktadır. Yönetim kurulunun bu konularda etkisiz kaldığı görülmektedir. Yönetim Kurulu'nun bir diğer önemli hatası Olympus'un özel amaçlı işletmeler kurarak kazançlarını yüksek göstermelerini benimsemeleridir.

2001 yılının Nisan ayında, Yönetim Kurulu ve komitelerini etkileyen kurumsal yönetim sisteminin bir revizyonu şirket içinde yapılmıştır. Japonya’da genel uygulama yöneticilerin Japon olması yönündedir. Farklı ülkelerden yönetici tercih edilmemektedir. Bununla birlikte Haziran 2005’te ilk defa olağan genel kurul toplantısında dışarıdan (yabancı ülke vatandaşı) yöneticiler seçilmiştir. Ancak, yabancı yöneticilerin eklenmesi yönetimde çok fazla bir etkiye sahip değildir. Çünkü bu kişiler nadiren yönetim kurulu toplantılarında sorular sormuşlardır. Revizyonun bir parçası olarak, Yönetim Kurulu ve Yönetim Komitesi (komite, iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur) yerine, yedi ila sekiz üyeden oluşan bir Yönetim Uygulama Komitesi kurulmuştur. Bu Komite üyeleri başkan, başkan yardımcısı ve şirket başkanlarından oluşmuştur. Komite ve şirket başkanı farklı kişilerdir. Komitenin görevleri, komite başkanının belirleyeceği operasyonel konularla ilgiliydi ve Komite başkanın karar vermesini destekleyecekti. Yönetim Uygulama Komitesi, esasen Olympus'ta işletme kararları için en yüksek karar organı haline geldi ve Yönetim Kurulu bir formalite haline geldi. Yönetim Kurulu toplantılarında göreceli olarak aktif sorgulama ve tartışma olsa bile, nihai karar başkan tarafından muhalefet olmadan alınmıştır. Genel olarak, onay ve onaylamanın açıkça kanıtlanabileceği bir oy kullanma yöntemi benimsenmemiştir. Birleşme ve satın alma projeleriyle ilgili konular gündem maddelerinin değiştirilmesiyle tartışılmış ve aynı gün içerisinde ilgili materyal dağıtılmış ve geri toplanmıştır. Böylece yöneticilerin sorunları inceleme ve anlama yetenekleri azalmıştır. Bu değişikliklerle ilgili endişe duydukları ve bu konularda yeterli görüşlerin bulunmadığı, yönetimin “maddenin Yönetim Uygulama Komitesinde yeterince tartışıldığı” iddiasıyla savunulmuştur (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 470).

Soruşturma sonucunda Olympus'taki sorunlara katkıda bulunan Yönetim Kurulu'ndaki üç yapısal eksiklik dikkati çekmiştir. İlk olarak, Kurulda uzmanlık çeşitliliği eksikliği vardır. Örneğin, finans ve muhasebe sorumlusu dışında, finans ve muhasebe tecrübesi veya çalışma bilgisine sahip başka bir yönetici yoktur. İkincisi, yöneticiler genellikle kendi uzmanlık alanlarında bulunmayan konulara ilgisiz kalmıştır. Her yönetici sadece kendi alanlarını gözden geçirmiştir. Yöneticilerin

ilgisizliği, hem üç yerli Őirketin alımında hem de Gyrus alımı ile bağlantılı olarak alınan danıŐmanlık ücretlerinde açıkça ortaya çıkmıŐtır. Bu iŐlemlerin ayrıntılı bir Őekilde tartıŐılması ve sorgulanması çođu organizasyonda gerçekteŐirken, Olympus'ta hiğbiri olmamıŐtır. Üçüncüsü, yöneticiler baŐkandan yeterince bağımsız değildi, çünkü baŐkan yönetici tazminat ve personel konularında özel karar alma yetkisine sahipti. Sonuç olarak, Kurul, bir kez baŐkan tarafından onaylandıktan sonra, 1999'daki zararların ertelenmesi, üç yerli Őirketin satın alınması ve Gyrus'un iktisabı ile ilgili danıŐma ücretleri dahil olmak üzere tüm kurumsal eylemleri imzalamıŐtır. Woodford, yıllardır bilinen fakat ifade edilmeyen skandalı belirttiğinde, yöneticiler iddiaların özünü araŐtıramadılar ve Kikukawa'yı göz ardı ederek Woodford'un görevden alınmasına karar verdiler. SoruŐturma sonucunda, mesleki bilgi sahibi ve bağımsızlığı yüksek olan yöneticiler bağımsız üyeler arasından sečilmediđi sürece, bu rolü kullanamayacakları ortaya çıkmıŐtır. Bu nitelik eksikliğinden dolayı, yönetim kurulunun kurumsal yönetim merkezi olarak yerine getirmesi gereken denetim sorumluluğu yerine getirilmemiŐtir (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 471).

3.6.6.2. Denetim Komitesi

Olympus'ta Denetim Komitesi iki iç denetçiden ve iki bağımsız denetçiden oluşuyordu. İki iç denetçi uzun zamandır Şirketin çalıŐanıydı. Denetçilerden biri, başkanın okulda sınıf arkadaŐı, diğerisi ise Olympus ile tedarikçi ilişkisi olan bir Şirketin eski çalıŐanıydı. Ayrıca, 2000'den 2012'ye kadar bu komiteye atananlar arasında yalnızca Yamada, muhasebe, denetim ve hukuk konularında profesyonel bilgiye sahip olmuştur. Bu nedenle, yöneticiler muhasebe ve finans konularında karar alırken Yamada'nın bilgisine başvurmuş ve sonrasında karar almışlardır (Dutta, Caplan, Marcinko, 2014: 471).

3.6.7. Etik Teorileri Çerçevesinde Olympus Vak'a Analizi

Bu başlık altında teleolojik, görecelilik ve deontolojik teoriler kapsamında vaka analiz edilecektir.

3.6.7.1. Teleolojik Teoriler

Olympus'ta üst yönetim yaklaşık 20 yıl boyunca 1,7 milyar dolarlık yatırım zararını gizlemeyi başarmıştır. Bağımsız denetçiler ise durum tespiti yapmamışlar ve tüm sahte işlemleri tespit edememişlerdir. Olympus'un üst yönetimi, büyük kayıplarla sonuçlanan başarısız yatırımları sürdürmeye devam etmiştir. Olympus bu kayıpları gizlemek için özel amaçlı şirketler kurmuştur. Zararları gizlemek amacıyla Olympus, Gyrus'u satın almış ve yatırım zararlarını şerefiye olarak ayırmıştır. Olympus vakası, etik olmayan bir kurum kültürünün finansal tablo sahtekârlığında oynadığı rol hakkında fikir vermektedir. Kâr ve hisse senedi fiyatlarına vurgu yapan bir kurum kültürü, yöneticilerin olumlu finansal tablolar üretme konusunda baskı altında olduklarını hissettikleri bir ortam yaratmaktadır. Bu tür bir kültür genellikle kurumun finansal performansına dayalı teşvikler sağlar. Bu durumun sorunlu olduğu ifade edilebilir. Çünkü yöneticiler şirkette önemli bir kişisel finansal hisseye sahip olduğunda, şirketin finansal durumunu yanlış gösterme olasılıklarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

3.6.7.2. Görecelilik Teorisi

Görecelilik teorisine göre ahlaki davranış, bireylerin ve toplulukların kazanımlarından veya kültürel değerlerinden çıkarılan bir faktör olarak açıklanmaktadır. Bireyler arasında ahlak kavramının aynı şekilde kabul edilmeyeceğini ifade etmektedir. Göreceliliğe göre evrensel, nesnel bir gerçek yoktur, aksine her bakış açısının kendine has bir gerçeği vardır. Olympus vakası incelendiğinde görecelilik teorisinin önemi vurgulanabilir. Japonya'nın ekonomik bir güç olarak yükselişine katkıda bulunan Japon iş kültürünün sahtekarlık tespitini zorlaştıracak bir rol oynadığı görülmektedir. Japon ve Batı kültürleri, etik yaklaşım (doğru ve yanlış davranış tutumları) bakımından farklılık göstermektedir. Japonlara göre, doğru ya da yanlış, zamana, yere, ilgili insanlara ve diğer koşullara göre değişmeyen, evrensel bir etik ya da ilke kurallarına dayanmamaktadır. Batılılar samimiyetin dürüstlük ve doğruluk olduğunu düşünürken, Japonlar uyumun korunması için tüm yükümlülüklerin gerektiği gibi yerine getirilmesi olarak düşünmektedir. Ayrıca, itibar kaybına neden olacak hiçbir şey söylememeye veya

yapmamaya dikkat etmek anlamına gelmektedir. Olympus'daki kültür, pek çok Japon şirketi gibi, sadakate değer vermektedir. Olympus şirketinin açık bir şekilde içerde olup bitenler konusunda sessiz kalma kültürüne sahip olduğu görülmektedir (Gwyther, 2012).

Olympus şirketindeki yanlış işlemleri ihbar eden ise farklı bir kültürden gelen bir yabancıdır. İngiltere Liverpool'lu olan Michael Woodford, yaşam koşulları adil olmayan bir ailenin işçi sınıfı mahallesinde büyümüştür. Olympus ile olan deneyimi 1980 yılında kısmen Olympus'a ait olan bir İngiliz endüstriyel ve cerrahi ekipman üreticisi olan KeyMed'e katıldığında başlamıştır. Woodford'un mükemmel bir satış kabiliyet becerisi olduğu kabul edilir ve satış yöneticisinden, genel müdür yardımcılığına kâr artışı için ödül olarak terfi ettirilir. 1990'ların başında, KeyMed, Olympus şirketinin en karlı kısmı olur ve Woodford, yönetim tarafından yükselen bir yıldız olarak kabul edilir. Kikukawa 2001 yılında CEO olduğunda, Woodford'u Olympus'un küresel gelirinin yüzde 40'ından fazlasını üreten Olympus Europe Holding yönetim kurulu başkanı olarak atar. 2011 yılının nisan ayında Woodford, Olympus'un Başkan ve Operasyon Direktörlüğüne terfi etmiştir. Woodford, Japon bir şirketin başkanlığını kazanan ilk Japon olmayan kişi olmuştur. 25 yıl Olympus için çalışmış olmasına rağmen, Woodford bir yabancı olarak kabul edilmiştir. Bu 25 yıllık süreçte Japonca konuşmamış, okumamış ve yazmamıştır. Bu nedenle terfi ettirildiğini "Japon olsaydım, o zaman başkan olmazdım" sözleriyle ifade etmiştir (Morgan, Burnside, 2014).

3.6.7.3. Deontolojik Teoriler

Etik ve haklar yaklaşımına göre, kurallar her koşulda herkes için geçerlidir. Bu yaklaşım, bütün bireyler ve grupların temel hak ve özgürlüklerini korumayla ilgilidir. Bu teoriye göre, ahlaki karar kendinden etkileneceklerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teori başkalarının kararı sonucunda insanların en temel haklarının ellerinden alınamayacağı varsayımına dayanmaktadır Haklar teorisine göre haklar, insan olmanın bir gerekliliğidir. Bu teoriye göre, her birey doğruyu bilme ve kendisini önemli ölçüde etkileyecek olaylar hakkında bilgilendirme hakkına sahiptir. Bununla birlikte Olympus şirketin üst yönetiminin yaklaşık 20 yıl boyunca zararını

gizlediği, paydaşlarını bilgilendirmediği ve tüm paydaşlarının doğruyu öğrenme haklarını ihlal ettiği görülmüştür.

3.6.8. Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Modeli Çerçevesinde Vak'a Analizi

Kohlberg tarafından geliştirilen modelde, ahlak gelişimi devreleri giderek yükselen bir ahlak anlayışını içermektedir. Gelişim, üç seviye ve bunların her birindeki iki aşama ile belirlenmektedir. Birey, etik farkındalıkta her bir üst seviyeye veya aşamaya ilerleme olarak görülmektedir. Olympus vakası, Kohlberg modeline göre analiz edildiğinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır;

- Seviye bir, aşama iki, bu aşamadaki bireyler kişisel çıkar yönelimini sergilemektedir. Olympus Yöneticileri Hideo Yamada ve Hisashi Mori, hiçbir şeyin yanlış olmadığı fikrini sürdürmeye devam ederek bu temel seviyede faaliyet göstermektedirler. Bu durum daha büyük kayıpları gizleme zorunluluğuyla sonuçlanmıştır. Pek çok skandal gibi, gerçek ortaya çıktığında, asıl kaybın bildirildiğinden çok daha kötü olduğu görülmektedir.
- Seviye ikide bireyler otorite ve sosyal düzeni sağlama üzerinde çalışırlar. Olympus Şirket yönetimi zararlarını bildirmekte isteksiz davranmaktadır. Şirket yönetiminin otoritesi sonucunda zararların açıklanması engellenmiştir. Olağandışı bir sorun yaşamadan şirketin çalıştığını göstermek için bir sosyal norm sürdürüldüğü görülmektedir.
- Olympus yöneticileri seviye üçe göre tamamen başarısız olmuştur. Bu noktada bireylerin davranışı, sosyal sözleşme kavramını yansıtmalıdır. Ancak Olympus, yöneticileri kendi Kurumsal Kültürünün ötesindeki bireylere daha fazla çağrı yapmaktan ziyade, kişisel çıkarların alt aşamalarını tercih etmiştir.

Yöneticilerin Olympus'ta, başarısız olduğu görülmektedir. Yeni atanan CEO tarafından yapılan finansal işlemler sorgulandığında, bu konularda yıllardır devam eden hatalı ve hileli işlemlerin devam etmesini tercih ettikleri ve bunu düzeltme konusunda isteksiz oldukları anlaşılmaktadır. Bu durum kurumsal yönetimin olumsuz bir resmini çizmektedir.

Finans çalışanları ve diğer yöneticiler, aldıkları promosyonları ve yüksek puanları düşürüldüğünde dolandırıcılıktan finansal olarak kazançlı görünmüyorlar. Kişisel gururlarından, şirketin itibarı için yanlış yönlendirilmiş kaygılardan ve kişinin şirketten kovulmaya hazır olması gerektiğine dair kurumsal bir kültürde misilleme korkusundan bu davranışları yaptıkları görülmektedir (Bacani, 2011).

3.6.9. Ahlaki ve Etik Gelişimin Bileşenleri Çerçevesinde Vak'a Analizi

Ahlaki ve etik gelişimin dört bileşeni duyarlılık, yargılama, motivasyon karakter olarak sıralanabilir. Bu bileşenler çerçevesinde Olympus Vak'ası aşağıda analiz edilecektir.

3.6.9.1. Duyarlılık

Etiksel duyarlılık, hassasiyeti, etik olanı, etik olmayandan ayırt etme yeteneğini ifade etmektedir. Aynı zamanda duyarlılık, problemi çözülmesi gerekli sorun olarak görebilme kabiliyeti anlamına da gelmektedir (Ünsal, 2009: 414). Bir konunun muhtemel etkilerini tanımayı, mevcut olan faaliyetin alternatif yönlerini belirlemeyi ve bu faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmeyi kapsamaktadır. Bir konunun etkileri doğru bir şekilde belirlendiğinde etik bir yargıda bulunulacaktır (Shafer, 2002: 246).

Olympus yöneticileri, menfaat sahiplerine karşı etik sorumluluklarına duyarsız olduklarını kanıtlamışlardır. 20 yıldan fazla süren bir sahtekarlığı problem olarak görmeyerek etik duyarlılık gösterememişlerdir. Hataların yanlış olduğunu kabul etmeyi ve kayıpları rapor etmeyi reddetmiş ve birçok yıl etik ve ahlaki bir gelişme olmadığını göstermiştir. Olympus'un üst yönetimi etik değerlerin eksikliğini göstermiştir. Yolsuzlukları örtbas ettiklerinde, gerçeğin asla ortaya çıkmayacağına inanmışlardır.

3.6.9.2. Yargılama

Mesleki yargılamalar, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. Meslek mensuplarının temel ilkelere uygun tercihler yapabilmeleri, etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı gerekli kılmaktadır. Etiksel yargılama aşaması uygulama aşaması

olarak ifade edilebilir (Ünsal, 2009: 415). Olympus Şirketi'nde zarar ciddi boyutlarda olmasına rağmen, ihbar eden Michael Woodford açısından, ne olacağını anlamada başarısızlık gösterdiği ve bir yargılama eksikliği ortaya koyduğu anlaşılmaktadır.

3.6.9.3. Motivasyon

Etiksel niyet ve çıkar çatışmalarından kaçınma olarak da adlandırılan motivasyonda karar verici kendi kişisel çıkarlarını, ahlaki değerlerden ayırarak önceliği etiksel değerlere vermektedir (Ünsal, 2009: 413). Tersine bir motivasyon durumunda yöneticiler işlenen suç, tüm hissedarların, bayilerin ve müşterilerin dezavantajlarına karşı korumaktadır. Bu bencil bir motivasyon olarak ifade edilebilir ve Olympus Şirketi'nde olumsuz yönde bir motivasyon geliştiği görülmektedir. Bireysel çıkarların ön plana çıkarıldığı etiksel değerlerin hiç önemli olmadığı anlaşılmaktadır.

3.6.9.4. Karakter

“Doğru olanı yapmak” için istekli olma, karakterin nihai standardıdır. Bununla birlikte Olympus yöneticilerinin tam bir karakter eksikliği gösterdiği ifade edilebilir. Olympus'taki yöneticiler sürekli yanlış yapmıştır. Woodford'un ihbarından sonra bile yanlışların devam ettiği görülmektedir. Nitekim şirket doğru olanı yapmak zorunda kalana kadar doğru düşünmemiştir. Bu nedenle skandal, kamuoyu mahkemesinde ve sonuçta yasal felaketle sonuçlanmıştır (Myyry, 2003).

3.6.10. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri Çerçevesinde Vak'a Analizi

Bu başlık altında muhasebe meslek etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış ilkeleri bağlamında Olympus Vak'ası analiz edilecektir.

3.6.10.1. Dürüstlük

Olympus Şirketi'nde gerçek bilgilerin tüm paydaşlarla paylaşılması gerektiği halde şirketin zarar ettiği yıllarca tüm çevrelerden gerçek bilgilerin saklandığı ve bu

konuda dürüst davranılmadığı görülmektedir. Hatta 1999'dan 2003'e kadar Olympus'un bazı muhasebe teknikleri ve uygulamaları kullanarak zararları gizlemeyi başardığı görülmektedir. Bu zararların bazılarını şerefiye olarak kaydederek bu tarihler arasında itfa ettiği görülmektedir. Şirketin yıllardır zarar ettiğini açıklaması gerekirken, bu durumu açıklamamak ve gizlemek için hileli işlemler yaptığı, gerçek durumu şirket dışında kimsenin öğrenmediği görülmüştür.

Olympus skandalında altta yatan etik değer eksikliğinin, Enron sonrası şeffaflık döneminde bile tam bir açıklamadan mahrum kaldığını göstermektedir. Aslında, gizlilik gibi temel kültürel değerlerin Japonya gibi ülkelerde devam edebilmesi, tam açıklama ve yatırımcıların ve alacaklıların hem iyi hem de kötü finansal işlemler hakkında tam olarak bilgilendirilme hakları gibi etik değerlerin ötesinde itibarını kaybettiğini göstermektedir. Ayrıca bu vakada, şirketin çıkarlarını, diğer paydaşların önüne çıkardığını ve her şeyden önce şirket yöneticilerinin kendi kişisel çıkarlarını gözettiğini göstermektedir.

3.6.10.2. Tarafsızlık

Meslek mensubu tarafsızlığı gereği, hesaplama, sonuç çıkarma, raporlama, yorumlama ve görüş bildirme gibi işlemlerde, herhangi bir kurum, şahıs veya topluluktan yana olmamalıdır. Mesleğini herhangi bir taraf tutmadan, yalnızca mesleki bilgileriyle, hiçbir etki altında kalmadan yapmalıdır. Tarafsız ve bağımsız olduğu ölçüde ürettiği bilginin güvenilir olduğu kabul edilir (Özkaya, 2008: 41-42).

Üst düzey Olympus yöneticileri, Kasım 2011'de, İngiltere'deki Nitelikli Dolandırıcılık Bürosu (Serious Fraud Office, SFO) ve ABD Federal Soruşturma Bürosu (Federal Bureau of Investigation, FBI)'nin başlattığı soruşturmalardaki 1,7 milyar dolarlık yatırım zararını gizlemek için on yıllarca süren bir çaba yürüttüğünü kabul etmiştir. Bu zarar gizleme programına dahil olan üç yönetici şirketten ayrılmıştır. Ancak Olympus yönetim kurulunun geri kalanı kontrolü ellerinde tutmak için çaba göstermeye devam etmiştir. Yönetim kurulu üyelerini destekleyenlerin, en büyük Japon şirketleri üzerinde önemli etkiye sahip olan, büyük kredi verenler ve büyük hissedarlar olarak hizmet veren, ülkenin en büyük bankaları olduğu

görülmektedir. Bu durum şirkette görev yapan meslek mensupları üzerinde baskı oluşturmuş ve tarafsız davranmalarını engellemiştir.

Denetim işinin doğası gereği bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine bağlılık denetçinin ve denetim şirketinin sigortası olarak ifade edilebilir (Cömert ve Uzun, 2014: 353).

3.6.10.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

Olympus Şirketinde 2000'den 2012'ye kadar sadece finans müdürü Yamada, muhasebe, denetim ve hukuk konularında profesyonel bilgiye sahip olmuştur. Bu nedenle, yöneticiler muhasebe ve finans konularında karar alırken Yamada'nın bilgisine başvurmuş ve sonrasında karar almışlardır. Bu durum muhasebe denetim alanında görev yapan personelin mesleki konularda yetersiz olduğunu göstermektedir. Tek kişinin bilgisi dahilinde yapılan işlemleri denetleyecek başka biri şirkette olmadığında sıkıntıların ortaya çıkacağı aşikardır.

Denetçilerin bir denetim başarısızlığından sorumlu olduğu algılandığında, yatırımcılar iddia edilen denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporlarının diğer denetçilerle karşılaştırıldığında daha düşük güvence seviyeleri sağlayacağını beklemektedir. Sahtekârlıktan kaynaklanan denetim başarısızlığı, müşterilerin finansal tabloları yatırımcılara sistematik olarak yanlış sunabilmesi ve denetçileri karanlıkta tutmak için kilit bilgileri kasten saklayabilmesi nedeniyle daha fazla endişe yaratmaktadır (Hu, D., 2014: 209). Olympus Şirketinde sahtekârlığın yirmi yıldan fazla sürdüğü üst yönetimin yaklaşık 20 yıl boyunca 1,7 milyar dolarlık yatırım zararını gizlemeyi başardığı görülmektedir. Bağımsız denetçiler ise durum tespiti yapmamışlar ve sahte işlemleri tespit edememişler ve bu konuda gereken özeni gösterememişlerdir.

SAS No. 84 ve BDS 240'da belirtilmiş olan yeni ve önceki denetçi arasındaki iletişim süreci gereğince, denetçinin işi kabul etmesinden önce, önceki denetçi ile iletişim kurması ve şirketin sözleşmeyi kabul etmeme nedenlerini ayrıntılı bir şekilde öğrenmesi gerekmektedir. KPMG AZSA ve Ernst & Young ShinNihon arasındaki

değişim irdelendiğinde bu ilişkinin yeterli olmadığı denetçilerin bu konuda gerekli özeni göstermediği anlaşılmaktadır.

20 Mayıs 2009 tarihinde, KPMG AZSA, Olympus'un 2009 yılı finansal tabloları hakkında net bir görüş bildirmiştir. Kikukawa, KPMG AZSA'ya Olympus'un denetçileri olarak çalışmaya devam etmeyeceklerini bildirmiştir. Bu, öncelikle KPMG AZSA ve Olympus yönetimi arasındaki, denetçilerin rolünü "fazla abartmak" ve şirket işlerinde "karmakarışık" olarak algılanan, satın alma ile ilgili çeşitli maliyetlerin uygun şekilde muhasebeleştirilmesiyle ilgili görüş farklılığından kaynaklanmıştır. KPMG AZSA'nın Olympus'un satın alma ile ilgili maliyetleri ile ilgili endişeleri denetim riskini etkilemiştir.

Krizlerde bankalar, hedge fonları, derecelendirme kuruluşları, gözeticiler veya merkez bankaları sorgulanırken ve derinlemesine analiz edilirken, denetçilerin rolünün önemsenmediği görülmüştür. Hissedarlar, yatırımcılar ve vatandaşlar, 2007-2009 döneminde zarar açıklayan şirketlere bilhassa bankalara- Anglo Irish Bank, BAE Systems, Lehman, Satyam , Olympus gibi- denetim firmalarının neden olumlu görüş içeren denetim raporu verdiği yönündeki sorularının cevaplarını alamamışlardır (Cömert ve Uzun, 2014: 351). Bu durum bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsayan mesleki özen ilkesinin (KGK, 113.1 U3) ihlalinin bir sonucu olarak ifade edilebilir.

3.6.10.4. Sır Saklama

Meslek mensupları müşterilerinin izni olmadan edindikleri veri ve bilgileri ifşa edemezler çünkü bunlar gizli kalmak zorundadır. Denetçilerin en önemli yükümlülüklerden birisi şüphesiz sır saklamadır. Denetçiler müşterilerine karşı sorumlu oldukları kadar topluma karşı da sorumludurlar. Denetçilerin kanun gereği açıklaması lazım olan bilgiler sır olarak kabul edilmezler (Akdoğan, 2003: 43; Özkaya, 2008: 43).

20 Aralık 2011'de (Woodford'un şirkette olan olumsuzlukları ihbar etmesinden yaklaşık iki ay sonra) Japon makamları, ortaya çıkan belgelerle birlikte şirketin Tokyo'daki merkezine baskın düzenlemiştir. Skandalın ortaya çıkması bu

ihbarla mümkün olmuştur. Woodford'un şirket bilgilerini paylaşmasının kamu sorumluluğuna uygun olduğu ifade edilebilir.

Skandalın ortaya çıkmasından sonra şirketin borsa değeri yüzde 50 oranında azalmıştır. Yabancı yatırımcılar, olumsuz bilgilerin ifşa edilmesini engellemeye çalışan eski tarz Japon şirketlerinin kültürünü sorgulamaya başlamıştır.

3.6.10.5. Mesleğe Uygun Davranış

Mesleki davranış ilkesi gereğince meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uyması ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir (Yıldız, 2010: 163). Bununla birlikte Olympus'da gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin hileli olduğu, ortaya çıkan zararların finansal tablolara yansıtılmadığı, yapılan tüm sahtekarlıkların ortaya çıkmasından sonra muhasebe meslek mensuplarına olan güvenin sarsıldığı ifade edilebilir.

3.6.11. Skandal'ın Japonya'daki Ekonomik ve Yasal Gelişmelere Etkisi Çerçevesinde Vak'a Analizi

Japonya'da Olympus skandalının ortaya çıkmasından sonra savcılık, Japonya'nın haber ajansı Jiji Press, finansal tablolarda gizlenen zarar tutarının daha önce bu seviyede görülmediğini ifade etmiştir. Skandal, Japon ekonomisine olan güveni baltalamıştır (Raatz, 2014: 4).

Japonya'da yaşanan skandallar sonrasında, 2006 yılının Haziran ayında Sarbanes Oxley Yasası'nın Japon versiyonu, J-SOX (Financial Instruments and Exchange Law) yasalaşmış ve 2008 yılında yürürlüğe girmiştir (Ayalp, 2019: 39).

J-SOX, borsaya kayıtlı şirketlerin mali tablolarının doğruluğunu sağlamak ve kalemleri açıklamak için sistemler kurmasını ve bu sistemlerin verimliliğini değerlendirmesini gerektirir. Yöneticilerin yıllık olarak iç kontrol raporlarını hazırlaması ve sunması gerekmektedir. Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller sadece finansal tabloları ve dipnotlarını değil, aynı zamanda Menkul Kıymet Raporlarının diğer alanlarında açıklanan maddeleri de içerecektir (<https://www.nsk-europe.com.tr/tr/company/investor-relations/corporate-governance.html>).

Olympus dolandırıcılığının ortaya çıkmasında ihbarcının etkisi büyük olmuştur. Bu skandalın ortaya çıkmasında ihbar eden kişi, dolandırıcılık döneminde atanan başkan ve CEO Michael C. Woodford.Üst düzey yöneticinin, şirketindeki dolandırıcılık için ihbarda bulunması oldukça nadirdir. 1981'den bu yana bir Olympus çalışanı olan Woodford, daha önce Olympus Medical Systems Europa'nın Genel Müdürü'dür. 1919'da kurulan Olympus da CEO olarak görevlendirilmiş fakat görevlendirmeden kısa süre sonra, görevden alınmıştır. Olympus'un yeni CEO'su olarak Woodford, İngiltere'deki tıbbi ekipman üreticisi Gyrus'un devralınmasını içeren muhasebe usulsüzlüklerini ve şüpheli anlaşmaları ortaya çıkarmıştır. Yaşanan gelişmeler nedeniyle Japonya'da 2006 yılında koruma yasası çıkartılmıştır. Japonya'nın Muhbir (Whistleblower) Koruma Yasası yalnızca çalışanlar için geçerli olduğu bu nedenle yetersiz olduğu düşünülerek eleştirilmiştir. İhbar eden şirketten ayrılırsa, artık Kanun kapsamında korunmamaktadır. Ek olarak, Kanun, ihbar edenleri cezalandıran şirketleri cezalandırmamaktadır (Morgan, Burnside, 2014).

Japonya'nın Muhbir Koruma Yasası kapsamındaki ilk davası, 2012 yılında gerçekleşmiştir. Olympus Corporation çalışanı olan Hamada bu davada yargılanmıştır. 2008 yılında, tedarikçi şikâyetini bildirdikten sonra, şirketin kendisine haksız davranarak işten uzaklaştırdığını belirterek dava açmıştır. 2011'de, Tokyo Yüksek Mahkemesi Olympus'a Hamada'ya 2,2 milyon yen (28,000 \$) ödeme yapmasını emretmiştir. Olympus, Japonya Yüksek Mahkemesine gönderilen bu karara itiraz etmiştir.

SONUÇ

Finansal tablo hilelerinin çoğu, birileri durumu ihbar etmeden önce yaklaşık 3-5 yıl sürebilmektedir. Şirket bir hata yapar ya da dolandırıcılık yapanlar yakalanırsa onlarla birlikte şirketinde çöktüğü görülmektedir. Fakat bu durum, Japon kamera ve tıbbi görüntüleme ekipmanı üreticisi Olympus'da aynı şekilde olmamıştır. Sahtekârlığın yirmi yıldan fazla sürdüğü görülmektedir. Bu vakayı diğer muhasebe skandallarından farklı yapan iki önemli sonuçtan biri, uzun yılları kapsayan hileli işlemlerin devam etmesi, ikincisi ise şirketin skandal ortaya çıkmasına rağmen iflas etmemiş olmasıdır.

Muhasebe hilelerinin yapılmasında Olympus Şirketinde etkin çalışan bir kontrol sisteminin olmamasının etkili olduğu görülmüştür. Manipülasyon yapan şirkette etik değerler geri plana atılarak agresif muhasebe politikaları izlendiği anlaşılmıştır. Şirketin kurumsal yönetim anlayışına sahip olmamasının da hilelerin uzun süre gizli kalmasında etkili olduğu düşünülmektedir.

Skandalın ortaya çıkmasında ihbarcının önemi büyüktür. Skandal Japonya'nın Muhbir (Whistleblower) Koruma Yasasını 2006 yılında çıkarmasına katkıda bulunmuştur. Dolandırıcılık faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasında ihbar hattının kurulmasının önemli olduğu ve bu konuda yapılacak çalışmaların hileli işlemleri, yanlışları ve dolandırıcılık faaliyetlerini önlemede etkili olacağı düşünülmektedir.

Japonya'daki ekonomik olayların Olympus'un iş stratejisini ve risklerini etkilediği anlaşılmaktadır. Olympus bağlamında, ekonomik olayların işletme riskine yol açtığı bununda finansal raporlama riskine ve nihayetinde denetim riskine yol açtığı ifade edilebilir.

Olympus, 1980'lerin sonunda 1990'larda çok fazla değer kaybeden önemli yatırımlar yapmıştı. Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Japon GAAP) bu yatırımların maliyeti ile değerlendirilmesine izin verdiği için, Olympus bu yatırımları satmayarak gerçekleşmemiş zararları finansal tablolarda raporlamadan gizleyebilmiştir. US GAAP'ine göre, menkul kıymetlere yapılan yatırımların 1993

yılında SFAS No. 115'in kabul edilmesinden bu yana gerçeğe uygun değeri ile rapor edildiği görülmektedir. Ayrıca UFRS 39 (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'nda da Menkul Kıymetler Gerçeğe Uygun Değer'i ile raporlanır. Finansal raporlamada maliyete karşı gerçeğe uygun değerde yatırım yapmanın artıları olduğu görülmektedir. Muhasebe kurallarındaki farklılığın çeşitli yargı alanlarında (US GAAP, IFRS, Japon GAAP) küresel yatırımlar üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Dünya çapında tek bir yüksek kaliteli muhasebe standardı setine ihtiyaç olduğu ortaya çıkmaktadır. Şerefiye muhasebesi konusunda UFRS kuralları önemlidir. Olympus, şerefiyeyi hesaplamak için Japon GAAP kullanmıştır. Özellikle, danışmanlara ve birleşme ve satın alma danışmanlarına (660 milyon \$) ödenen ücretler satın alma maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmiştir. Bu değerlerin Japon GAAP kapsamında 20 yıl boyunca itfa edilmesi planlanmıştır.

Olympus vakası bağlamında da bir şirketin işlemleriyle ilgili yönetsel karar vermenin muhasebe kurallarından etkilendiği görülmektedir. Olympus'taki yatırımların değerlendirilmesi bağlamında bu durum görülmektedir. Olympus'taki karşılık ayırma ve karşılık iptali planı ile ilgili olarak kurumsal yönetim zayıflıkları bu planların bu kadar uzun süre tespit edilememesine neden olmuştur. Kurumsal yönetim zayıflıklarına ek olarak, denetçilerin izlemesi gereken kırmızı bayraklar vardır. Rutin denetim prosedürleri, denetçilerin bu hileleri tespit edememesine neden olmaktadır.

Olympus, bankalara verilen kredilere eşit miktarda fon yatırarak bankaların verdiği kredilerin garantörlüğünü yapmıştır. Bunun bir ilişkili taraf ilişkisi yarattığı görülmektedir. İlişkili taraflarla ilgili denetim standartları önemlidir. İlişkili taraflarla yapılan işlemler daha detaylı bir incelemeye tabi tutulmalıdır.

Bu vakada bağımsız denetimin önemi ortaya çıkmaktadır. İç denetimin yeterli olmadığı, anlaşılmaktadır.

Elde edilen bulgular, Aralık 2011'de bir soruşturma başlatıldığını, hazırlanan raporda, Olympus'un üst düzey yetkililerinin neler olup bittiğini bildiğini ve yeni başkanların eskilerinin aldığı kararları her zaman kabul ettiği fakat bir yabancı

olduğu için bunun Woodford'a açıkça söylenmediği görülmüştür. Bu durum Japonya'da çalışan bir yabancıya güvenmemenin ve gerçekte şirkette olup bitenlere onu dâhil etmenin gerekmediğine inanmanın bir sonucu olduğu iddia edilmiştir. Haklar teorisine göre haklar, insan olmanın bir gerekliliğidir. Bu teoriye göre, her birey doğruyu bilme ve kendisini önemli ölçüde etkileyecek olaylar hakkında bilgilendirme hakkına sahiptir. Bununla birlikte Woodford'un bilgilendirilmediği ve doğruyu öğrenme hakkının çiğnendiği görülmektedir. Benzer durumun şirketteki diğer paydaşlar için de geçerli olduğu görülmektedir. Bu bulgulardan hareketle şirketlerin finansal bilgileri doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bir şekilde tüm paydaşlara, uluslararası standartlara uyumlu bir şekilde açıklamasının önemli olduğu ifade edilebilir.

Bu çalışmada Olympus skandalı muhasebe sorunları, kurumsal yönetim sorunları ve denetim sorunları açılarından ele alınarak irdelenmiştir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda konunun farklı yönleri ile incelenmesinin faydalı olacağı ifade edilebilir.

Literatür taraması sırasında Olympus skandalının ulusal literatürde çalışılmadığı görülmüştür. Gelecek çalışmalarda skandalın diğer skandallardan farklı yönleri ve kültürel değerlendirme açısından incelenmesi yapılabilir.

Gelecekteki çalışmalarda dünyada Muhbir (Whistleblower) Koruma Yasası uygulamalarının incelenerek Türkiye'deki uygulamalarla karşılaştırılması ve bu konuda atılacak adımların tespit edilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akay, H.: “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri**, 2002, C:5, S.8, s.83-90
- Akdoğan: (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (1).
- Akdoğan, H.: (2003) Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Akışık, O.: (2005).Uluslararası Karşılaştırmalı Bir İnceleme Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları. Ankara: TÜRMOB Yayınları,s.82-255.
- Aliasghar, N., ve Aliakbar, A.: (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. Management Science Letters, Vol 5, Iss 11,s.1023.
- Altuk, Vildan, Evrim: (2006). “Türkiye'de Muhasebe Etiği Eğitimi” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.36-41.
- Arıkan, Y.: (2005) Meslek Hukuku Uygulamaları, İstanbul SMMMO Yayınları, İstanbul.

- Arslan, M.: (2012). İş Ve Meslek Ahlakı, Dünya Ve Türkiye Örnekleri (3. Baskı).Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Ayalp, G. E.: (2019). Türkiye'de ve Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları, yapılan düzenlemeler, usulsüzlük yapan şirket ve bankaların incelenmesi (Master's thesis, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü).
- Ayan Anuk, S.: (2015). Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Aydın, İ.: (2012). Yönetmel, Mesleki Ve Örgütsel Etik (5. Baskı).. Ankara: Pegem Akademi Yayınları.
- Aymankuy, Y. Sarıoğlan, M.: (2005).“ Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama” Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14/8, s.23 – 45.
- Bacani, Cesar, The Olympus Scandal: Now It All Makes Sense, Questex, CFO Innovation<https://www.cfoinnovation.com/accounting-compliance/olympus-scandal-now-it-all-makes-sense>

Bacani, Cesar, The

Olympus Scandal:

When a Foreign CEO Rebels, Questex, 24 October

2011 <https://www.cfoinnovation.com/olympus-scandal-when-a-foreign-ceo-rebels>

Ball, R., Kothari, S.P., Robin, A.:

2000. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. J. Acc. Econ. 29 (1), 1–51

Banyan, Arrested:

Development, *The Economist*, March 6, 2012

Başpınar, N. Ö., Ve Çakıroğlu, D.:

(2012). Meslek Etiği. Ankara: Nobel.

Bayrak, S.:

(2001). İş Ahlakı Ve Sosyal Sorumluluk, İstanbul: Beta Basım A.Ş.Bozkurt.

Berkman, Ümit:

(2010) Muhasebe Meslek Etiği, 2. Muhasebe Etik Kongresi, Yaşamda Ve Meslekte Etik, TÜRMOB Yayınları-380, 20 Şubat 2010, İstanbul.

Bilen, A., ve Yılmaz, Y.:

(2014). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (6).

Bilen, A., ve Yılmaz, Y.:

(2014). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi(6), s.57-72.

Bonazzı, L., Islam,S.:

(2007). “Agency Theory and Corporate Governance”, Journal of Modelling in Management, Vol. 2 No. 1,s. 7-23.

Boyce G., Williams S.

Kelly A., Yee H.:

(2001), Fostering deep and elaborative learning and generic (soft) skills development: the strategic use of case studies in accounting education, Accounting Education: an international journal 10 (1), pp. 37-60

Boyce, G.:

(2008). The Social Relevance Of Ethics Education In A Global (İsing) Era: From Individual Dilemmas To Systemic Crises. Critical Perspectives On Accounting, 19 (2).

Bozkurt, B.:

(2011). Küreselleşme Sürecinin Muhasebe Ve Denetim Meslek Etiği Üzerindeki Etkileri: İzmir İlinde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABDİ.

Cerit, B.:

(2010).Hemşirelerin Profesyonellik Davranışları İle Etik Karar Verebilme Düzeyi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.

Cevizci, A.:

(2002). Etiğe Giriş. İstanbul:Paradigma Yayınları

Cevizci, A.:

(2015). Etik Ahlak Felsefesi. İstanbul: Say Yayınları.

Choudhury, Ambereen and Vaughan, Liam, Diamond Quits as Pressure Mounts on Barclays, July 3, 2012.

- Cömert, N., & Uzun, A. K.: (2014). Bağımsız Denetçiler İçin İtibar Yönetimi.s.343-359.
- Crain, W. C.: Chapter Seven, Kohlberg's Stages of Moral Development, *Theories of Development*.Prentice-Hall. pp. 118-136,
- Çiçek, H., Canbaz, S., Ve Keskin, A.: (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. Tekirdağ SMMMO Sosyal Bilimler Dergisi.
- Çiftci, Y. & Çiftci, B.: (2003). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 3(10): Eylül, 79-95.
- Çilingir, L.: (2014). Ahlak Felsefesine Giriş. Ankara: Elis.
- Çukacı, Y. C.: (2006). “ Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Anlayışı Ve İzmir İlinde Bir Uygulama” Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8/1, s.89 - 111.
- Dağlı, S.Ş.: (2013). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Dinç, E., ve Tunçer, M.: (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. Uluslar arası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi(14), s.318-338.
- Dutta, S. K., Caplan, D. H., & Marcinko, D. J.: (2014). Blurred vision, perilous future: Management fraud at Olympus. Issues in Accounting education, 29(3), 459-480.
- Efendi, M.: (2018), Yerli Turistlerin Paket Turlarda Yapmış Oldukları Etik Dışı Davranışların Belirlenmesi Ve Bu Davranışlara Yönelik Etik Kodlar. Adnan Menderes Üniversitesi SBE, Turizm İşletmeciliği ABD, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Elam, D., Madrigal, M., & Jackson, M.: (2014). Olympus Imaging Fraud Scandal: A Case Study. American Journal Of Business Education, 7(4).
- Ergün H. ve Gül K.: “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları Ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, 2005, Sayı.25, 143-154.

Gallagher, Chris,

Negishi, Mayumi:

Japan Prosecutors Charge Key Figures in Olympus Scandal, Reuters, March 7, 2012. <http://www.reuters.com/article/2012/03/07/us-olympus-idUSTRE8260C920120307>

Göçerdir, T.:

(2016). Kazanç Yönetimi Ekseninde Etik Değer Algı Analizi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat.

Gök, S.:

(2012). Çalışma Yaşamında Etik. S. Gök, B. D. Oral, B. Özer, T. Ural, H. B. Buzlu, T. Bıyıklı, Et Al. İçinde, Etik (S. 1-26). İzmir: Zeus Yayınları.

Gökgöz, A.:

(2012). Küresel finansal krizin muhasebe temelli nedenleri bağlamında kurumsal yönetim ve muhasebe meslek etiğinin önemi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(3-4), s.313-331.

Gül, H.:

(2006). Etik dışı davranışlar ve ussallaştırılması: Devlet hastanelerinde bir uygulama, Selçuk üniversitesi Karaman İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10, 65-79.

Güredin, E.:

"Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMM Yayınları. Yayın No: 20, Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, s. 117-127.

- Güven, A.: (2014). Etik Kuramları (Yaklaşımlar). M. Işık İçinde, İletişim Ve Etik Konya: Dizgi Ofset. ss.140-146.
- Gwyther, M.: (2012, Nov 1). Japan: The descent of the rising sun. Management Today. <http://www.managementtoday.co.uk/go/news/article/1155926/japan-the-descent-rising-sun/>
- Hu, D.: (2014). Japanese stock market reaction to announcements of news affecting auditors' reputation: The case of the Olympus fraud. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 10(3), 206-224.
- IFAC: (2006) Code of Ethics For Professional Accountants, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>.
- IFAC: (2013). Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı. TÜRMOB yayınları, Journal of Business Ethics, 72 (1), s.17-25.
- İşgüden, B.: (2007). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 9 (16), s.49-84.
- İşgüden, B.: Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Melek Etiği Üzerine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir, 2007, s.61-71.
- İyi, S., ve Tepe, H.: (2011, Eylül). Etik. Anadolu Üniversitesi Yayınları,

- Kageyama, Y.: (2012, June 29). Whistleblower wins in Supreme Court in Japan first. Seattle Times.http://seattletimes.com/html/business/technology/2018564418_apasjapanwhistleblower.html.
- Karabınar S. ve Çevik, Z.: (2014). Türkiye'deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16(2), 29-44.
- Karacan, S.: (2014). Etik Kavramı Ve Muhasebe Meslek Etiği, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, S.35-108.
- Karaman, E.S.: (2015). Muhasebe Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı (Balıkesir İli Örneği). Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Kavi, E., & Koçak, O.: (2013). Çalışma Yaşamında Etik. Bursa, Ekin Basın Yayın.
- Kaya, Murat: (2014),”Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Mesleki Etik Kuralları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya,s.79-83.
- Kaya, N. & Yanık, R.: (2011). Muhasebe meslek ahlakı, etik ve müşteri tatmini ilişkisi, EKEV Akademi Dergisi, 15 (49),s. 293-306.

- Kevin Dowd: Too Big to Fail?: Long-Term Capital Management and the Federal Reserve, Briefing Paper, Number 52, September 23, 1999.
- KGK: Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu, (2017), Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı,
- KGK: Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu, 2019, Tanıtım Kitapçığı,
- Kılıç, H.: “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, “Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, Ekim 2002,s.428.
- Kılıç, S.: (2008). Çevre Etiği; Ortaya Çıkışı, Gelişimi Ve Sonuçları, Ankara, Orion
- Kızılgöl, Ö., & İşgüden: (2007), B. Yeni Ve Eski Denetçiler Arasındaki İletişim. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 5(8), 2-14.
- Kızıltoprak, K.: (2006). Düşünce Tarihinde Ahlak Ekolleri Ve Görüşleri, Köprü Dergisi, 12 (3),S.3.
- Kirik Z.: 2007. “Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi,Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Knyvienė, I.: (2014). A new approach: the case study method in accounting. *Ekonomia i Zarządzanie*, 6(4).
- Koç, M., Çolak, T. S.,
Kocaman, O., Bayraktar, B.: (2009). Kohlberg'in ahlaki gelişim kuramına göre üniversite öğretim elemanları ve öğrenciler arasındaki etkileşimin ahlaki düzeyi. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi [Bağlantıda]*. 6:2.
- Koçberber: (2008). Dünya'da ve Türkiye'de denetim etiği, *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Koga, C., and J. Yao: 2011. *Japan GAAP Guide*. Tokyo, Japan: CCH Japan Limited.
- Kolçak, M.: (2013). *Meslek Etiği (2. Baskı)*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, S.70.
- Kori, O. D., & Rasmini, N. K.: (2017). Struktur good corporate governance sebagai pemoderasi pengaruh asimetri informasi pada manajemen laba. *E-Jurnal Akuntansi*, 144-172.
- Kozak, M. A., & Nergiz, H. G.: (2016). *Turizmde Etik*. Ankara: Detay Yayıncılık, S.7-65.
- Kutlu, H.: (2013). *Meslek Etiği (2. Baskı)*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, s.71-70.
- Kutlu, H. A.: (2008), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayınları, I. Basım, Ankara, Şubat.

- Kutlu, H. A.: (2011), Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Akademik Yayıncılık, 2. Basım, Ekim 2011,s.124-145.
- Kutlu, H.A.: (2008). Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, 63 (2), 144-170.
- Kutluk, F. A., ve Ersoy, A.: (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. Ege Akademik Bakış, 11(3),s. 425-438.
- Küçüköğlu, M.T.: (2012). Etik değerler ve etiğin kurumsallaşması, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(1),s. 177-185.
- Leonard, L. N., Cronan,
T. P., & Kreie, J.: (2004). What influences IT ethical behavior intentions—planned behavior, reasoned action, perceived importance, or individual characteristics?. Information & Management, 42(1), 143-158.
- Low, M., Davey, H., & Hooper, K.: (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas And Educational Challenges. Critical Perspectives On Accounting, 19(2), 222-254.
- Maruszewska, E. W.: (2011). “Ethical Education Of Accounting Students In Poland” General and Professional Education, s.26 -30.

- McKenna, Francine: The Olympus Fraud Dissected, Forbes, January 2, 2012.<https://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2012/01/02/the-olympus-fraud-dissected/#61cc33aa4ce8>
- Milos, J.: (2012). The Impact Of Ethics On Quality Audit Results. International Journal For Quality Research, Vol 6, Iss 4,s.335.
- Mintz, Steven: Financial Statement Fraud at Olympus, Ethics Sage, January 6, 2012.<http://www.ethicssage.com/2012/01/financial-statement-fraud-at-olympus.html>
- Morgan, A. R., & Burnside, C.: (2014). Olympus corporation financial statement fraud case study: The role that national culture plays on detecting and deterring fraud. Journal of Business Case Studies (Online), 10(2), 175.
- Myyry, Lisa: *Components of Morality*, Academic Dissertation, University of Helsinki, November 24, 2003.
- Okay: (2011). Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,Karaman,s.29-31.
- Orman , S., Ve Parlak, Z.: (2009). İşletmelerde İş Etiği. İstanbul: Sosyal Yayınları.
- Özbirecikli, Mehmet: (2007), “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”,Muhasebe ve Finansman Dergisi, S: 33, s. 73-80.

- Özgener, Ş.: (2009). İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım. Ankara: Nobel Yayınları.
- Özgener, Ş.: 2004, İş Ahlakının Temelleri, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Özkan, A., ve Hacıhasanoğlu, T.: (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri Ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(1), ss..38-137.
- Özkan, Y.: (2003). Örgütsel Bağlılık Ve Yönetimin Çalışanlara Karşı Ahlakı Sorumluluğunun Örgütsel Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Özkaya, İsmail Nezi: (2008), Muhasebe Etiği Ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Özlem, D.: (2004). Etik: Ahlak Felsefesi. İstanbul: İnkılap Kitabevi.
- Özyürek, H.: (2012) Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4 (1), s.139-148.
- Özyürek, H.: (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4 (1), 125-137.

- Pieper, A.: (2012). Etiğe Giriş (2. Baskı B.). (V. Atayman, & G. Sezer, Çev.) İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Raatz, S.: (2014). Der Olympus-Skandal, Teil A (Das Dilemma des Michael Woodford) und Teil B (Was dann geschah).
- Resmi Gazete: (2007). Tebliğ: 28954. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözlüşme Yapılması Hakkında Tebliğ,
- Resmi Gazete: (2007,19 Kasım). Yönetmelik: 26675. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.
- Resmi Gazete: (2007), Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, Tarih: 19.10.2007, Sayı:
- Resmi Gazete: (2007). “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, Tarih: 19.10.2007, Sayı: 26675.
- Saban, M. ve Atalay, B.: 2005. Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi, Muhasebe ve Denetime Bakış,s.51 - 57.

- Savran, G.: (2007). Etik İklim Ve Tükenmişlik Sendromunun Kalite Yönetim Sistemleri Üzerine Etkileri: Bir Laboratuvar Uygulaması. Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Projesi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Toplam Kalite Yönetimi ABD.
- Sayım, F.: (2011). Sağlık Piyasası Ve Etik. Bursa: MKM Yayınları.
- Sayım, F. Usman, Ö.: (2016). Etik Kavramı Ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı – Yalova Örneği, Maliye Dergisi, 170, ss. 49- 146.
- Sayım, Ferhat ve Usman, Özlem: (2015), “Muhasebe Mesleği ve Etik”, Akademik Arge Finans Araştırmaları,s.100-101-249.
- Selimoğlu, S., K.: 1997. Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. III.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Alanya: İSMMMÖ, s. 5-146-159-444.
- Selimoğlu, Seval K.: (2006) “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, Mali Çözüm Özel Sayı, 437-456.
- Serbest Muhasebecilik: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (28.08.2017).
- Sevilengül, O.: (2007). Genel muhasebe, Ankara: Gazi,s.29-34.

- Silver-Greenberg, Jessica & JP Morgan
Discloses \$2 Billion in Trading Losses,
Dealbook, May 10, 2012,
- Slevani, R.M.A.: (2018), Irak Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutumları:DUHOK Örneği, Selçuk Üniversitesi SBE, İşletme ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Soylu, Yasemin: (2010), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, s.22-53.
- Sökmen, A. ve S. Tarakçıoğlu: (2011) Mesleki Etik, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Sözbilir, Naciye: (2000), Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Akü Yayınları, Afyonkarahisar.
- Subaşı, Şerife ve Meral Erol Fidan: (2015), “Muhasebede Etik Eğitimi: SMMM Adayları Üzerinde Bir Araştırma”, Dora Yayınları: Bursa, s.31-60.
- Şahin F.: (2017). Büyük Adamlar Düşüncesinden Liderlikte Özellikler Kuramına Kavramsal Bir Bakış. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 13 (1),7-8- 143-149.

- Şahin N.: (2017). Muhasebe Dersi Alan Lisans Öğrencilerinde Etik Karar Alma Davranışları: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Örneği, SBE, İşletme ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bilecik.
- Şahin, E.: (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan -16, TMS - 36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum,s.10.
- Şen, A.: (2015). Asimetrik bilgi-finansal kriz ilişkisi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (14).
- Taylor, Donald H. ve Glezen,
- G.William: (1997), Auditing:An Assertions Approach, 7.Ed", Toronto: John Wiley & Sons Inc., s. 212.
- Tepe, H.: (2009). Etik Ve Meslek Etikleri (2. Baskı).Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu.
- The Accountant: US Will Not Be Pressured into Adopting IFRS, February 28, 2012,<http://www.theaccountant-online.com/news/us-will-not-be-pressured-into-adopting-ifrs>

- The Japan Times: Olympus Survives TSE Delisting for Now, January 21, 2012,<http://www.japantimes.co.jp/news/2012/01/21/business/olympus-survives-tse-delisting-for-now>
- The New York Times: <http://dealbook.nytimes.com/2012/05/10/jpmorgan-discloses-significant-losses-intrading-group/>
- Toraman, C. ve Akcan, A.: (2003), “ Muhasebe Denetiminde Etik Teorileri” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S:8, Ocak, s. 59-69.
- Torlak, Ö.: (2006). Pazarlama Ahlakı (3.Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Türk, Zeynep: ”Muhasebe Meslek Ahlakı” Adana 2004,S.5-6.
- TÜRMOB: yayımları (2010). Profesyonel muhasebeciler için etik kurallar el kitabı, (Y.Öztürk, çev.), Ankara: TÜRMOB, 402.
- TÜRMOB: (2015), ed. Masum Türker vd., Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 470, Ankara,s.1-6.
- TÜRMOB: (2013). Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu.

Uçma, Tuğba: (2007), “Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla,s.39.

Uluslararası Muhasebeciler

Federasyonu: (2015). 18 Haziran 2015 tarihinde <http://www.ifac.org> adresinden erişilmiştir

Ural, T., Özbirecikli, M.: (2004). Muhasebe Mesleği Mensuplarının Etiksel Davranışlarına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma. MODAV Muhasebe Ve Bilim Dünyası Dergisi, 6(2), 60-102-119.

US Sentencing Guidelines, FBOP Sentencing Table, USSG FBOP Sentencing Guidelines Chart.

Uslu, S.: "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, GŞMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya/Antalya, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, s.27.

Uslu, Selçuk: “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı Ve Moral Değerler”

Utku-Demirel, B.: (2009). Etik davranışlar: Muhasebe meslek mensubu olmaya aday iktisadi idari bilimler fakültesi öğrencileri üzerinde bir araştırma, MÖDAV, 2009\4 s.211-232.

- Uyar, Süleyman: (2005), Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler, s.2.
- Uyar, Süleyman: (2008), “Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesi’nde Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı Dergisi (MÖDAV), Sayı:1, s.79-107.
- Uzunçarşılı, Ü., Toprak, M., Ersun, O.: (2000). Şirket Kültürü Ve İş Prensipleri.İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Ünal, A., & Nardalı, S.: (2010). İşletme Ve Pazarlama Etiğine Giriş. C. Ay, B. Kartal, & S. Nardalı İçinde, Pazarlamada Etik Yaklaşımlar, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ünsal, A.: (2009). Muhasebe etik eğitim sistem bileşenlerinde sürekli etkin eğitim. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (22), 409-442.
- Yalçın, S.: (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları Ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması” Muhasebe Ve Finansman Dergisi,52, S. 47 – 66.
- Yıldırım, A.: (2016) Muhasebe Meslek Mevzuatı Ve Etiği 2.Baskı Dora Yayınları.

- Yıldız, G.: (2010), Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 156 Sayı: 36, Ağustos-Aralık.
- Yıldız, G.: (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (36), 155-178.
- Zeytin, Mustafa: (2007). “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Diğer Kaynaklar

3568 Sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu,43. madde

3568 Sayılı SMMMlik ve YMM’lik Kanunu

İnternet Kaynakları

<http://www.turmob.org.tr>, E.T.05.05.2019.

www.turmob.org.tr, 31.04.2019.

<http://www.turmob.org.tr>, E.T. 06.04.2019.

<http://www.turmob.org.tr> E.T. 07.04.2019.

<http://www.turmob.org.tr>, E.T.08.04.2019.

www.ifac.org, 10.04.2019.

<https://www.iaaer.org> (E.T. 06.05.2019)

<http://www.intosai.org/about-us.html> (E.T. 06.05.2019)

<https://www.iaesb.org/about-iaesb> (E.T. 06.05.2019)

<https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html> (E.T. 22.10.2019)

<https://www.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/store.html>(E.T. 22.10.2019)

<https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html> (E.T. 23.10.2019)

<https://www.ifac.org/who-we-are/membership> (E.T. 23.10.2019)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN/02-1SELÇUKUSLU.doc>

<http://aaahq.org/Portals/0/documents/BoardCouncil/AAA%20Shared%20Values.pdf>
(E.T. 06.05.2019)

<http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/olympus-scandal-japanese-auditors-lack-power-to-detect-fraud>.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf)

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf

<https://www.theguardian.com/commentisfree/2011/nov/03/japan-olympus-scandal>

[Www.Tdk.Gov.Tr](http://www.tdk.gov.tr)