

Plenary Session V
Genel Oturum V
Ethics and Auditing
Muhasebe Denetimi ve Etik

Chair / Oturum Başkanı : Rifat NALBANTOĞLU, Board Member of TURMOB / TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi

Aslan COŞKUN, Deputy Chairman of The Turkish Auditing Standards Board/Yeminli Mali Müşavir, Türkiye Denetim Standartları Kurulu Başkan Yardımcısı, Denge Denetim Yeminli Mali Müşavir A.Ş.

Ethics in International Auditing Standards

Uluslararası Denetim Standartlarında Etik

Muhlis SELÇİK, Former President of the Disciplinary Board of TURMOB / TÜRMOB Disiplin Kurulu Eski Başkanı

Circumstances of Non-Independency in Auditing Profession

Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar

Murat KAYACAN, Chair, Ethics Committee of Chamber of CPAs, Istanbul / İSMMM Mesleki Etik Kuralları Komitesi Başkanı

Ethics and Education

Etik ve Eğitim

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINDA ETİK

Aslan COŞKUN
TÜDESK Başkan Yardımcısı

(IFAC Code of Ethics for Professional Accountants)

Profesyonel Muhasebeciler veya Muhasebe Meslek Mensupları için IFAC Etik kuralları veya yaygın deyim ile Uluslararası Muhasebe Etik kuralları 4 ana bölümden oluşur.

1.ci bölüm başlangıç konularını içerir. Bunlar tanımlar, giriş bölümü, kamu yararı, mesleki hedef, temel prensipler ve kapsam'la ilgili konulardır.

Takip eden 3 bölüm A, B ve C;

A-Bölümü : Tüm muhasebe meslek mensuplarınca uygulanacak genel kuralları içerir.

B-Bölümü : Sadece kamu hizmeti gören (bağımsız) meslek mensuplarınca uygulanacak kuralları içerir.

C-Bölümü : Bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanır, ancak bazı durumlarda kamu hizmeti gören muhasebecilere de uygulanabilir.

Tanımlar:

Etikle ilgili çeşitli terimlerin, örneğin tanıtım, müşteri, aile ilişkisi, mali çıkar gibi terimlerin tanımlarını içerir.

Giriş:

Her ülkenin kültür, lisan, hukuki ve sosyal sistemleri farklılık gösterir. Bu bakımdan her ülkenin ulusal meslek örgütü, ülkeye özgü karakteristikleri göz önüne alarak gerekli etik kuralları hazırlama görev ve sorumluluğu taşımaktadır.

Bununla birlikte IFAC muhasebe mesleğinin uluslararası düzeyde genel bir takım müşterek hedeflerin ve temel bir takım müşterek kurallarının olduğuna inanmaktadır.

Dolayısıyla muhasebe mesleğinin sorumlulukları,IFAC'ın meslekte rehberlik etme çabalarının devamlılığı ve genel anlamda uyumunun sağlanması konularındaki rolü göz önüne alındığında her ülkenin kendi mesleki örgütünün etik çalışmalarında temel alacağı “ Uluslararası Etik Prensiplerinin” oluşturulmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe mesleği dünyada değişik kültür ve kuralların uygulandığı bir çevrede

faaliyet gösterir. Ancak her ülke Uluslararası Etik Prensiplerinin temel felsefesini esas almalıdır.

Kamu Yararı :

Mesleğin önemli bir yönü kamuya karşı sorumlu olduğunun kabul görmesidir. Müşteriler, kredi kuruluşları, devlet, işveren, çalışan, yatırımcı ve finans dünyası kısaca ekonomik ve ticari düzenin sağlanmasında meslek mensuplarının objektif ve dürüst davrandıkları konusunda güvence oluşturulmuş olmalıdır. Bu güvence mesleğe kamu yararına olma sorumluluğu yükler. **Kamu yararı, meslek mensubunun hizmet verdiği kişiler ve kurumların toplumsal refaha ulaşmasındaki katkısı olarak tanımlanır.** Meslek mensubunun sorumluluğu sadece müşterisinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamaktan ibaret değildir. Mesleki standartlar ağırlıklı olarak kamu yararı kriterleri göz önüne alınarak belirlenmiştir. Örneğin ;

- **Bağımsız denetçiler**, finans kuruluşlarından kredi alınır veya halka arz suretiyle sermaye toplanırken takdim edilen finansal tabloların dürüst ve tarafsız olmasına yardımcı olurlar.
- **Mali işler müdürleri**, işletmelerde çeşitli şekillerde finansal yönetime katkıda bulunur ve işletme fonlarının etkili ve faydalı bir şekilde kullanılmasını sağlarlar.
- **İç denetçiler**, iç kontrol sisteminin doğru işleyişini temin ederek işverenin sunduğu finansal tabloların doğruluğuna katkıda bulunurlar.
- **Vergi Danışmanları**, vergi sisteminin etkin olması ve dürüst uygulanmasına yardımcı olurlar.
- **Yönetim danışmanları**, doğru yönetsel kararların alınmasında kamu yararı yönünden sorumluluk taşırlar.

Etik kurallar oluşturulurken kamu yararı her zaman göz önünde bulundurulmalıdır.

Hedefler:

Muhasebe mesleğinin hedefleri en yüksek seviyede profesyonel standartlarda hizmet görmek, en yüksek performans seviyesine ulaşmak ve genel olarak kamu yararını gözetmek olmalıdır.

Bu hedeflere ulaşmak için 4 temel gereklilik aranır:

- **İnandırıcılık:** Tüm toplum katmanlarında bilgi ve bilgi sistemlerine olan inandırıcılık sağlanmış olmalıdır.
- **Profesyonellik:** Meslek mensubu, müşteriler, iş verenler ve diğer ilgililerce muhasebe konusunda tam bir profesyonel olarak tanımlanabilmelidir.

- **Hizmet kalitesi** : Temin edilen tüm hizmetlerde en yüksek standart ve performans ulaşıldığına emin olunmalıdır.

- **Güvence**: Meslek mensubunun hizmet kullanıcıları, sunulan tüm hizmetlerin, mesleki etik güvencesi altında olduğuna güvence duymalıdır.

Temel Prensipler:

Meslek mensupları, muhasebe mesleğinin hedeflerine ulaşabilmek için birtakım temel prensiplere uymak durumundadırlar.

Bu temel prensipler;

- Dürüstlük,

Meslek mensubu, meslekle ilgili hizmetlerini sunarken dürüst(namumlu) ve (koy) anlaşılır olmalıdır.

- Tarafsızlık (Objektiflik),

Meslek mensubu, tarafsız olmalı ve başkalarının zarar verici işlemleri ile çıkar çatışmaları ve yarar sağlama çabalarının, tarafsızlığını etkilemesine izin vermemelidir.

- Mesleki yeterlilik ve bilgi,

Meslek mensubu; mesleğini, yeterli bilgi, yetenek ve çalışkanlıkla yerine getirmeli; bilgi ve yeteneğini müşterisinin veya işverenin, muhasebe, mevzuat ve teknik gelişme ve değişikliklerden en iyi şekilde faydalanmasını sağlamak üzere güncelleştirmelidir.

- Gizlilik,

Meslek mensubu mesleğini yerine getirirken edindiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır. Bu bilgileri herhangi bir kanuni veya mesleki zorunluluk veya geçerli ve düzgün bir şekilde alınmış bir yetki olmadıkça kullanmamalı ve açıklamamalıdır.

- Mesleki davranış biçimi,

Meslek mensubu, mesleğin itibarına uygun davranmalı ve bu itibarı sarsıcı hareketlerden kaçınmalıdır.

- Teknik standartlar,

Meslek mensubu hizmetlerini mesleki ve teknik standartlara uyumlu bir şekilde ifa etmelidir.

Meslek mensubu, müşteri veya işverenin talimatlarına dikkatli ve doğru olarak, ancak, dürüstlük, tarafsızlık ve kamu hizmeti görüyorsa bağımsızlıkla bağdaşık olarak yerine getirmelidir.

İlave olarak

- **IFAC (Uluslararası Denetim Standartları),**
- **Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu,**
- **Mensup olduğu meslek kuruluşu veya diğer düzenleyici kurumlar,**
- **İlgili mevzuat,**

tarafından yayınlanmış standartlara da uymalıdır.

A BÖLÜMÜ –

TÜM MESLEK MENSUPLARINA UYGULANACAK GENEL KURALLAR :

A 1-Dürüstlük ve Tarafsızlık:

Dürüstlük sadece yapılan işte namuslu olmayı değil aynı zamanda gerçekçi ve doğru olmayı da gerektirir. Tarafsızlık da muhasebecinin aydınca bir yaklaşım göstermesini ve her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını öngörür.

Muhasebeciler değişik durumlarda dürüstlük ve tarafsızlıkla - rını ortaya koymak durumundadırlar. Bu durumlar ifa ettikleri hizmet tipine göre değişir. Bazı durumlarda dürüstlüklerini etkileyebilecek bir takım baskılarla karşılaşabilirler. Tüm bu baskıları veya benzer durumları tanımlamaya çalışmak gerçekçi olmaz. Meslek mensubu aleyhte olabilecek, zarar verebilecek veya başkalarının dürüstlüğünü etkileyebilecek hatta böyle bir şüphe uyandıracak hareketten özenle kaçınmalıdır.

Ayrıca yanında çalıştırdığı personelin de dürüstlük prensibine bağlılığını sağlamalıdır. İş ilişkisinde buldukları kimselerden, yaptıkları işte dürüst olmalarını menfi etkileyebilecek hediye veya benzeri menfaatleri kabul etmemeleri gerekir.

A 2-Etik Çatışmalarının Çözülmesi:

Ara sıra meslek mensupları çıkar çatışması oluşturabilecek durumlar karşısında kalabilirler. Bunlar sıradan günlük sorunlardan hile veya benzeri kanunsuz faaliyetlere kadar gidebilir. Bu tür olayları listeleterek bir sıralama yapmak mümkün değildir. Meslek mensupları tüm bu tür olaylar karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır. Ancak meslek mensubu ile karşı taraf arasındaki dürüst bir görüş farklılığı mutlaka etik konusuna girmeyebilir. Her bir olay kendi çerçevesi içinde değerlendirilmelidir.

Örneğin :

Şef, müdür, yönetici veya ortak tarafından meslek mensubuna baskı uygulanabilir; veya ailesi veya şahsi yakınlık söz konusu olabilir; ya da menfaat ilişkisi sonucu böyle bir durum ortaya çıkabilir,

Meslek mensubundan teknik veya mesleki standartlara aykırı hareket etmesi istenebilir,

Meslek mensubunun üstü ile uygulanacak standart konusunda ihtilaf oluşabilir, Müşteri veya işverenin menfaatine oluşabilecek yanlış bir bilgi açıklanmış olabilir.

Tüm bu durumlarda, muhasebeci mensup olduğu organizasyon tarafından, bu gibi hallerde uygulanması istenen bir yazılı talimat varsa bu talimata göre hareket eder. Eğer bu talimat sorunu çözemiyorsa :

- Önce sorunu en yakın üstü ile, o da çözemiyorsa bir üstü ile görüşür. Eğer üst makam olaya karışmışsa, sorunu bir üste ve eğer bir üst genel müdürse, sırası ile icra kurulu, yönetim kurulu, genel kurula götürebilir.
- Bağımsız bir danışman veya meslek kuruluşunun tavsiye ve danışmanlığına başvurabilir.
- Tüm bu çabalar sonuç vermiyorsa istifa edebilir ve ilgili kuruluşun temsilcisi vasıtası ile kuruluşu bilgilendiren bir rapor sunabilir.
- Bazı ülkelerde yerel kanunlar veya mevzuat bu gibi durumların yetkili mercilere raporlanmasını öngörebilir.
- Yönetici pozisyonundaki herhangi bir meslek mensubu bağlı olduğu kurumda uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili gerekli talimatnamenin hazırlanmasını sağlamaya çaba göstermelidir.
- Meslek kuruluşları bu gibi durumlarda baş vurulabilecek danışmanlık ve yardım sağlama konularını temin etmeye çaba göstermelidirler.

A 3–Mesleki Yeterlilik:

Meslek mensupları kendilerini sahip olmadıkları uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdır.

Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamada ele alınır:

- Mesleki yeterliliği kazanma,

Bu yeterliliğe ulaşmak için yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra, mesleğe yönelik özel eğitim, pratik eğitim ve alıştırma, mesleki konularda sınav ve belirli bir süre mesleki deneyim gereklidir.

- Mesleki yeterliliğin korunması,

Yeterliliğin korunması, muhasebe ve denetime yönelik ulusal ve uluslararası gelişmeler, muhasebe mesleğindeki genel anlamda yenilikler, kanun ve mevzuattaki değişiklikler dahil her tür mesleki konuyu yakından takip ederek güncel halde bulunmayı gerektirir. Meslek mensubu, ulusal ve uluslararası uygulamalara uyumlu bir kalite kontrol programına tabi tutulmalıdır.

A 4-Gizlilik:

Meslek mensubu, müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir. Bu gizlilik görevi muhasebeci ile işvereni arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder.

Yetkili bir makam tarafından bilgiyi açıklama yetkisi verilmemişse veya yasal bir zorunluluk olmadıkça gizlilik ilkesi daima korunmalıdır.

A 5-Vergi Uygulaması:

Vergi danışmanlığı hizmeti sunan bir meslek mensubu, müşterisi veya işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlamak ve hizmetini profesyonel bir anlayışla yapmak, doğruluk ve tarafsızlıktan vazgeçmemek ve kanunla uyumlu olarak çalışmak durumundadır. Tartışmalı durumlarda; konu hakkında yeterince destek olması şartı ile, müşteri veya işveren lehinde çözüm aranmalıdır.

Vergi beyannamesi hazırlayan meslek mensubu beyanname içeriği konusunda esas sorumluluğun müşteri ya da işverende olduğunu müşteri veya işverene hatırlatmalıdır.

Müşteri yada işverene sunulan ve somut sonuçları olan vergi konusunda tavsiyelerin ya da görüşlerin düz yazı veya bilgi formu şeklinde dosyalanmak üzere kayıt edilmesi gerekir.

Meslek mensubu aşağıda sıralananlarla ilişkisi olabilecek hiçbir beyanname veya haberleşmeyle ilişkili olmamalıdır:

- yanlış ya da aldatıcı beyan,
- dikkatsizlik sonucu ya da doğru veya yanlış olduğu hakkında kesin bilgi sahibi olunmadan elde edilen beyan ve bilgi,
- teslim edilecek bilgilerin gereğinin yerine getirilmemesi, gizlenmesi ve bunun sonucu olarak gelir idaresinin aldatılması.

Eğer tahmine dayalı beyanda bulunulacaksa, ileride elde edilen bilgiden daha fazlasının ortaya çıkamayacağından emin olunmalıdır.

Vergi beyannamesi hazırlanırken meslek mensubu müşteri veya işverenin verdiği bilgiye göre hareket eder. Ancak gerekli hallerde mevcut bilgiyi destekleyici dosyaların ve verilerin sağlanması istenmelidir.

Ayrıca geçmiş yıl beyanları ile karşılaştırma yapılmalı, şüphelenilen durumlarda araştırma yapılarak defter ve kayıtlara inilmelidir.

Geçmişe ait beyannamelerde maddi hata yada atlama olduğunu fark eder yada beyannamenin ilgili mercilere teslim edilmediği anlaşılırsa uyarıda bulunarak durumdan gelirler idaresinin haberdar edilmesi gerektiği tavsiye edilir. Ancak meslek mensubu normalde gelirler idaresine bilgi vermek zorunda değildir ve bunu izin almadan yapamaz.

A 6-Sınır Ötesi Faaliyetler:

Sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensubu ister kendi ülkesinde ister hizmet sunduğu diğer ülkede yürüttüğü her bir işle ayrı ayrı ilgilenmelidir. Hizmetlerini uygun teknik standartlar ve ahlaki gerçeklere uyumlu olarak sunmalıdır.

Eğer iki ülke etik gerekleri arasında belirli farklılıklar varsa:

- Hizmet sunulan ülkedeki etik gerekleri IFAC etik kurallarından daha az sıkı ise IFAC etik kuralları,
- Hizmet sunulan ülkedeki etik kuralları IFAC etik kurallarından daha sıkı ise o ülkedeki kuralları,
- Kendi ülkesindeki kurallar hizmet sunduğu ülke ile IFAC kurallarından daha sıkı ise kendi ülkesindeki etik kuralları uygular.

A 7-Tanıtım:

Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları;

- mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalı,
- sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı,
- diğer meslektaşlarına iftira atmamalıdır.

B BÖLÜMÜ

SERBEST ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARINA UYGULANACAK KURALLAR

B 1-Bağımsızlık:

Kamu görevi gören meslek mensupları doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlıklarını zedeleyebilecek bir çıkar ilişkisinde bulunmamalı veya bu konuda herhangi bir şüphe uyandırmamalıdır.

Bağımsızlığı zedeleyebilecek veya şüphe uyandırıcı olduğu düşünülebilecek örnekleri sıralamak gerekirse:

- Müşterilerle veya işleri ile ilgili mali çıkar sağlamak,
- Müşterilerin idari organlarında görev almak,
- Denetleme hizmeti verilen müşterilere başka hizmetler sunma,
- Kişisel veya ailevi ilişkiler,
- Emsalinden yüksek veya alçak ücret almak veya alınan toplam ücret içinde o müşteriden alınan ücretin önemli bir yer tutması,
- Şarta bağlı ücret alınması,
- Müşteriden mal veya hizmet alımı veya aşırı misafirperverlik,
- Sermayeye iştirak,

- Meslekten ayrılan meslek mensubunun durumu,
 - Dava edilme veya dava edilme tehdidi ile karşılaşma,
 - Kıdemli personelin denetlenen müşteri ile uzun süreli ilişkisi
- Örnek olarak verilebilir.

B 2-Mesleki Yeterlilik ve Meslek Mensubu Olmayanlardan Yararlanma:

Normal olarak bir meslek mensubu ihtisası olmayan, yeterliliği bulunmayan bir konuda iş kabul etmemelidir. Ancak uygun destek ve yardım alarak bu tür işleri yapabilir. Bu durumda bir diğer muhasebeci, avukat, mühendis, jeolog, bilirkişi gibi uzmanlardan destek isteyebilir.

Bu şartlarda teknik yeterliliğine baş vurulan uzmanla ilgili etik sorumluluk meslek mensubu tarafından da üstlenilmiş kabul edilir. Meslek mensubu etik konularda hizmetinden faydalanılan uzmanlara yol gösterici olmalıdır. Meslek mensubu üstlenilen işin herhangi bir anında etik gereklerin yardım aldığı kişilerce yeterince yerine getirilmediğinden şüphe duyarsa işi ya hiç üstlenmez veya başlanılmış işi derhal sona erdirir.

B 3-Ücret ve Komisyonlar:

Bir müşteriye hizmet veren meslek mensubu bu hizmeti dürüstlük, tarafsızlık ve teknik standartlara uyumlu olarak yerine getirdiğinin sorumluluğunu taşır. Bu sorumluluk meslek mensubunun staj ve deneyim sonucu elde ettiği bilgi ve becerinin kullanılması ile ilgilidir. Böylece meslek mensubu verdiği hizmetin karşılığında ücret almağa hak kazanır.

Ücret, müşteriye verilen mesleki hizmetin karşılığının adil yansımadır.

Ücreti hak etmek için 4 unsurun bir araya gelmesi gerekir:

- Verilen hizmetin gerektirdiği bilgi ve beceri,
- Verilen hizmeti ifa etmek için çalıştırılan kişinin öğrenim ve deneyim düzeyi, tecrübesi,
- Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli çalışma zamanı (saati),
- Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli sorumluluk derecesi.

Ücret yapılan çalışmanın karşılığı olan saat veya günlük oran olarak hesaplanmalıdır. Bu oran meslek mensubunun davranışı ve verilen hizmetin iyi planlanmış, kontrol ve idare edilmiş olduğu varsayımı üzerine hesaplanmalıdır.

Eğer söz konusu olan dönemde veya gelecek dönemlerden birinde uygulanan ücretlerde bir artış ihtimali varsa ve müşteri de bunu bilmiyorsa, ücreti tahmini bir ücret temeline veya bu tür bir tarifeye oturtmamak gerekir.

Herhangi bir müşteriden bir sonraki dönemde benzer nitelikte bir hizmet için önceki dönemde alınan ücretten daha düşük bir ücret talep etmek daha önce bahse konu olan 4 unsurun gözetilmesi şartı ile uygunsuzluk teşkil etmez.

Herhangi bir işin ücret alınmadan yapılması caiz değildir. Müşteri için cepten yapılan harcamaların özellikle yolculuk harcamalarının ücretin dışında tutulması ve doğrudan müşteriye yansıtılması gerekir.

Herhangi bir yanlış anlamayı önlemek için ücretin nasıl ve hangi temele göre hesaplanacağı, hizmet ifasından önce ve yazılı olarak açıkça tanımlanması, hem hizmet alan hem de hizmet veren yönünden faydalı olacaktır.

Komisyon

Meslek mensubu tarafından müşteri elde etmek için üçüncü kişilere komisyon ödenmesi veya komisyon karşılığı başkalarına müşteri önerilmesi tarafsızlık ve bağımsızlığa gölge düşürür. Ayrıca meslek mensupları kendi aralarında herhangi bir hizmet vermeden danışma adı altında ücret alırlarsa bu da komisyon alma ile eşdeğerdir.

B 4-Mesleki Faaliyetle Bağdaşmayan Uygulamalar:

Meslek mensubu dürüstlüğü, tarafsızlığı, bağımsızlığı, mesleğin şerefini zedeleyici hiçbir işe veya uygulamaya girişmemelidir.

İki ya da daha fazla mesleki hizmetin aynı anda yapılması dürüstlüğü, tarafsızlığı ya da bağımsızlığı kendiliğinden zedelemeyebilir. Ancak bu hizmetler birbirleriyle bağdaşık olmalıdır.

Meslek etiği ile bağdaşmayan, mesleki hizmet yapmayı engelleyici sonuç doğuran veya mesleki hizmetle alakalı olmayan işler bağımsız hizmet prensibi ile uyumsuzdur.

B 5-Müşteri Paraları:

Bazı ülkelerde yasalar müşterilere ait paraların bağımsız muhasebecilerce elde bulundurulmasına izin vermez. Bazı ülkelerde ise bu paraları elde bulunduran bağımsız Meslek mensuplarına yasal yükümlülükler getirilmiştir. Her ne şekilde olursa olsun meslek mensubu yasal olmayan işlerden elde edilen veya yasal olmayan işlerde kullanıldığına inandığı paraları elde bulundurmamalıdır.

Müşteri paralarını elinde bulunduran meslek mensubu bu paraları kişisel veya şirketinin parasından ayrı tutmalı, sadece önceden belirlenen amaç için kullanmalı ve her zaman bu paralarla ilgili hesap vermeğe hazır olmalıdır. Bu paralar için en az bir ayrı banka hesabı açmalı ve aldığı paraları zaman yitirmeksizin bu hesaba yatırmalıdır. Paraları bu hesaptan ancak müşteri talimatı üzerine çekmelidir. Eğer para uzun süre kalacaksa, paranın makul bir süre içinde faiz getirici bir hesaba yatması ve alınan faizin tamamının müşteri hesabına aktarılması gerekir. Meslek mensubunun tuttuğu hesaplarda her bir müşterinin paralarının ve elde edilen faizlerinin ayrı ayrı görülebilmesi mümkün olabilmeli ve en az yılda bir kez müşteriye hesabı ile ilgili rapor verilmelidir.

B 6-Diğer Bağımsız Meslek Mensupları İle İlişkiler:

Yeni İş Kabulü

Bir işletmenin işlerinin genişlemesi, yeni alanlara veya değişik bölgelere el atmasını gerektirebilmektedir. Bu gibi durumlarda müşterisi olan söz konusu işletmenin bağımsız muhasebecisi uygun hizmetleri söz konusu alanda veya bölgede sunabilecek başka bir serbest muhasebeciden hizmet almayı talep edebilir. Ayrıca, günümüzde, meslek mensuplarının hizmet sundukları faaliyet alanları gittikçe genişlemekte ve gerekli bilgi derinliği de sık sık özel beceri ve ihtisas gerektirmektedir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir muhasebecinin muhasebenin bütün alanları ile ilgili özel uzmanlık yada deneyim sahibi olması mümkün değildir. Muhasebe alanında faaliyet gösteren bazı kuruluşlar tüm özel uzmanlıkları kendi iç bünyelerinde oluşturmayı tercih ederken, bazıları da bunun gereksiz olduğuna karar vermişlerdir.

Meslek mensupları kendi yeterlilikleri ile sınırlı görev üstlenmeli, gerektiğinde uzman kişilere başvurmaktan çekinmemelidirler. Böyle bir davranış hem meslek hem de müşteri için faydalı olacaktır.

Özel bir konuda gerekli yeterliliği olmayan bir meslek mensubu, bu beceriye sahip diğer bir meslek mensubuna baş vurmamalı, çünkü o meslek mensubunun, özel konu dışında, müşterisi için kendi devamlı yaptığı işi de devralmasından korkabilir. Böyle bir durumda müşteri alması gerektiği danışmanlıktan yoksun kalır. Her ne olursa olsun müşteri, özel hizmet alma ve istediği meslek mensubunu seçme hakkından mahrum edilmemelidir. Bağımsız çalışan muhasebeci bu hakkı kısıtlamağa çalışmamalı aksine teşvik etmelidir.

Bir meslek mensubu, herhangi bir muhtemel müşteri tarafından hizmet talebi ile karşılaştığı takdirde, söz konusu müşterinin daha önceden bir muhasebecisi olup olmadığını araştırmalı, müşteri tarafından özellikle talep edilmedikçe, hizmetlerini önceden hizmet veren muhasebecinin hizmetleri ile sınırlı tutmalı ve önceden hizmet veren muhasebecinin müşteri ile olan ilişkisini destekleyici tarzda davranarak bütün bilgileri verme fırsatını tanımadan hiçbir eleştiride bulunmamalıdır. Kendisinden farklı ve belirli bir iş istendiğinde bu işi mutad standart işlerden ayrı bir talep olarak görmeli ve böyle yürütmelidir. Müşterisini mutad işleri yürüten muhasebeci ile görüşmesinin mesleki zorunluluk olduğu konusunda uyarmalı, tercihan yazılı olarak önceki muhasebeciyi bilgilendirmelidir. Eğer müşteri önceki muhasebeci ile görüşülmesine direnç gösterirse, bunun haklı bir sebebe dayanıp dayanmadığı mutlaka araştırılmalıdır.

Önceki muhasebeci de meslek mensubuna ihtiyacı olan bilgileri aktararak yardımcıda bulunmalı ve işbirliği yapmalıdır. Ancak bu konuda müşterinin de bilgi sahibi olması ve izni gerekir. Görevi üstlenen meslek mensubu bulgularını ve raporunu müşterinin de iznini alarak önceki muhasebeciye ulaştırmalıdır. Müşteri

bu iletişimi onaylamıyor veya engelliyorsa hizmetin hiç yapılmaması daha uygun olur.

Meslek Mensubu Değişikliği;

İş sahiplerinin istedikleri meslek mensubu ile çalışmak ve gerektiğinde değiştirmek konusunda tartışılmaz hakları vardır. Ancak kendisine iş teklif edilen meslek mensubuna da kendisine önerilen işin kabul edilmemesine yönelik sebepler olup olmadığını soruşturma hakkı tanınmalıdır. Bunun, önceki meslek mensubu ile iletişim kurmadan sağlıklı olarak yerine getirilmeyeceği kesindir. Bu iletişim sağlanırken aktarılacak bilgilerin müşterinin izni dahilinde ve yasal ve ahlaki düzenlemeler çerçevesinde olmasına özen gösterilmelidir.

Kurulan iletişim sonucunda değişiklik için müşteri tarafından öne sürülen sebeplerin gerçeklerle bağdaşmadığı, asıl nedenin eski muhasebecinin görevini doğru yapması sonucu müşteri ile aralarında önemli ilke ve uygulama farklarının oluşmasından kaynaklandığı ortaya çıkabilir.

Meslek mensubu değişikliği durumlarında iletişimin nasıl sağlanacağı, değişik durumlarda nelerin yapılması gerektiği açıklamalarda detaylı olarak tanımlanmıştır.

B 7-Reklam ve Teşvik:

Reklam ve teşvik konusu ülkeden ülkeye değişmekte, bazı ülke örgütleri yasal, sosyal ve ekonomik şartlara dayalı olarak yasaklamalar getirebilmektedir.

Yasaklanmış olmasa dahi reklamın amacı kamuyu bilgilendirmek, dürüst, ahlaklı ve gerçeklere dayalı tanıtma faaliyetinde bulunmaktır. Zorlayıcı, taciz edici, olumsuzlukları kullanan veya standartlarla çelişkili reklam yasaktır. Örnekler:

- Rapor sonuçları hakkında yanlış, aldatıcı, haksız beklentiler yaratmak,
- Herhangi bir davayı, mahkemeyi, kurumu veya memuru etkileme olasılığını ima etmek,
- Gerçeklere uymayan, kendini övücü beyanlarda bulunmak,
- Diğer meslek mensupları ile kendini kıyaslamak,
- Onay ya da tasdik içeren uygulamalar,
- Yanlış anlaşılmalara sebebiyet verecek açıklamalar,
- Muhasebenin bir alanında uzman olduğunu haksız olarak iddia etmek.

Reklamın serbest olduğu bir ülkede faaliyet gösteren bir meslek mensubu, bu faaliyetin yasak olduğu bir ülkede kendi ülkesi üzerinden reklam vermek suretiyle avantaj sağlamaya çalışmamalıdır. Aynı şekilde reklamın yasak olduğu bir ülkedeki meslek mensubu da diğer bir ülkede reklam yapmamalıdır.

Reklam yasağı uygulanan ülkelerde bazı şartlarda bilgilendirme amaçlı faaliyetlerde bulunulabilir. Örnek olarak:

- Atanmalar ve alınan ödüller,
- Ücretli iş veya mesleki iş arama ilanları,
- Rehberlerde yer alma,
- Kitap, makale, röportaj, konferans, radyo ve televizyon yayınları,
- Eğitim kursları, seminerler,
- Teknik bilgi içeren kitapçık ve belgeler,
- Reklam niteliği taşımayan personel ilanları,
- Müşteriler adına yayın,
- Broşürler ve firma rehberleri,
- Kırtasiye ve tabelalar,
- Gazete duyuruları,
- Müşteri tarafından yayınlanan bir belgeye meslek mensubunun adının dahil edilmesi.

Tüm bu örneklerde ön koşul yapılan duyurunun reklam niteliği taşıması, kamuoyunu yanlış yöne sevk edici nitelikte olmaması, sadece amacı ile sınırlı olması, mesleki itibara özen göstermesi ve meslek mensubuna, uygun olmayan bir ün yüklemekten uzak olmasıdır.

C BÖLÜMÜ

BAĞIMLI ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARINA UYGULANACAK KURALLAR

Endüstri, ticaret, kamu veya eğitim sektöründe bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarına uygulanacak, ancak bazı durumlarda, bağımsız çalışanlara da uygulanabilecek kurallardır.

C 1-Sadakat Çatışması:

Bağımlı olarak çalışan meslek mensupları hem işverenlerine hem de mesleklerine karşı sadakatle yükümlüdür. Ancak bazı durumlarda ikisi birbiri ile çatışabilir. Bağımlı çalışan için çalıştığı kurumun yasal ve ahlaki amaç ve çıkarları ile bu doğrultudaki kural ve yöntemler önceliklidir. Ancak:

- Yasaların çiğnenmesi,
- Mesleğin yasa ve standartlarının ihlali,
- Yalan söylenmesi veya işverenler için denetim yapanların aldatılması (sessiz kalarak aldatmak dahil),

- Gerçeği veya doğruyu göstermeyen belgelere isim yazılması, yada ilişkisinin bulunması durumlarında bağımlı çalışanın zorlanması kabul edilemez.

Bu tür çatışmalar önce kendi grubu içinde ve ilk olarak çalışanın en yakın amiri ile giderilmeye çalışılmalıdır. Sorunun devam etmesi durumunda daha yüksek düzeydeki yöneticilerle veya icra yetkisi olmayan müdürlerle görüşülmelidir.

Bütün çözüm yolları denendikten sonra hala sorun çözümlenemiyorsa istifa etmekten başka seçenek kalmaz. Bu durumda istifanın nedenleri işverene bildirilir, ancak gizlilik yükümlülüğünün göz önüne alınması gerekir.

C 2-Meslektaşlara Destek:

Bağımlı çalışan muhasebeci, mesleki konularda, özellikle amir pozisyonunda ise ve altında çalışan başka muhasebeciler varsa, kendi yargı değerlerini oluşturma ve geliştirme yönünde meslektaşlarına yardımcı olma ve yetişmelerine özen gösterme sorumluluğunu taşır.

C 3-Mesleki Yeterlilik:

Bağımlı çalışan meslek mensubundan yeterince bilgi veya deneyim sahibi olmadığı bir konu hakkında çalışması istenirse; muhasebeci kendi uzmanlık ve deneyim düzeyi hakkında işverenini aldatmamalı ve gerektiğinde bir uzman görüşü veya yardım istemelidir.

C 4-Bilgi Sunumu:

Bağımlı çalışan muhasebeci mali bilgiyi tam, doğru ve mesleğe özgü biçimde sunmalı ve anlaşılabilir olmalıdır.

Kayıtlar ve belgeler, ticari, mali olaylar gerçek tabiatına uygun olarak yansıtmak şekilde tutulmalı, zamanında ve düzenli şekilde kayda alınmalı ve meslek mensubu bunu sağlamak için elinden geleni yapmalıdır.

	AVRUPA BİRLİĞİ	ABD	TÜRKİYE
Referans Kaynak	Mayıs 2002 Tavsiye Kararı + 21 Mayıs 2005 Bildirimi	Sarbanes Oksley Kanunu	Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı / 3568 Sayılı Kanun
İlgili Kişiler	Denetim Ekibi Sorumlu Ortaklar Diğer Profesyoneller	Baş Denetim Ortağı Denetim Ortağı	Denetim Ekibi Sorumlu Ortaklar
Denetçinin atanması	Yönetim dışı kişiler	Evet	Evet
Diğer hizmetler	Kamu yararına olması olması halinde Evet	Evet	Kamu yararına olması halinde
Kalite kontrol	Evet	Evet	Hayır
Denetim şirketlerinde hissedarlık	% 50 +		% 100
İç yedekleme sistemi	Evet	Evet	Kamu yararına olması halinde Evet
Ücretlerin açıklanması	Evet	Evet	Hayır
Finansal çıkar	Evet	Evet	Evet
İş ilişkileri	Evet	Evet	Evet
Müşteri de işe girme	Evet	Evet	Evet
Denetim firmasında işe girme	Evet	Evet	Hayır
Dahili bağlantılar	Evet	Evet	Evet

Denetim dışı hizmetler	Evet	Evet	Evet
- Kayıtların hazırlanması			
- Teknolojik sistemlerin kurgulanması ve uygulanması	Yedek önlemi alınacaktır	Hukuki hizmetleri ve Yatırım danışmanlığını da içerecek şekilde Kesinlikle Yasak	Denetlenen şirket için yasak Ayrıca diğer tüm danışmanlık hizmetleri kesinlikle yasaklanmıştır.
- Değerlendirme - İç kontrole iştirak etme - Hukuki ihtilafların çözümü - İstihdam yöneticileri			
Denetçilerin Ücreti	Evet		Hayır
Rotasyon	Kamu yararına olması halinde	Evet	Evet Kamu yararına olması halinde Evet
- Kim?	Başlıca denetimden sorumlu ortaklar	Sorumlu Ortaklar: 5 yıl	Denetim firması rotasyonu
- Zaman aralığı	7 yıl	Diğer ortaklar: 7 yıl	5 yıl

DENETİM MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIĞI ORTADAN KALDIRAN DURUMLAR

Muhlis SELÇİK

TÜRMOB Disiplin Kurulu Eski Başkanı

I.GİRİŞ

Meslek mensupları, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Çünkü, denetim raporundan yararlananlar, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheye düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olur. ¹ Dolayısıyla, her aşamada bağımsız davranma mesleğin temel unsurlarındandır. ² Nitekim, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın 200 numaralı uluslararası denetim standardında denetimin genel ilkeleri başlığı altında bağımsızlık ilkesi birinci sırada sayılmıştır. ³ Diğer yandan, 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın ⁴, Yasaklar başlıklı 45. maddesinde ve bu yasaya dayanılarak yayınlanan kısa adıyla Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin ⁵ 9. maddesinde ve ayrıca dolaylı olarak 6, 39, 43, 44 sayılı maddelerinde ve yine TÜRMOB'un Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararı'nda ⁶, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 19 Sayılı Tebliğ ile değişik, Seri KS, 16 Sayılı Tebliğ'in ⁷ 10. ve 11. maddelerinde, bağımsızlık ilkesi ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerdeki ortak anlayış; bağımsızlık ilkesinin, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü olduğudur. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarının yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bir diğer deyişle denetçi, bağımsız davranmasını sağlayacak her türlü koşula sahip olmalıdır.

-
- ¹ Güredin Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Sayı:20, İstanbul, Mayıs 1997, s.123
 - ² Selçik Muhlis, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Disiplin Suçu", M.Ü. SBE Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000, s.67
 - ³ IFAC/ TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları Çevirisi., TÜRMOB Yayınları, Sayı:238, Ankara, 2004, 200 No.lu Standart, s.3
 - ⁴ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 T. ve 20194 No.lu R.G.
 - ⁵ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 3.1.1990 T. ve 20391 R.G.
 - ⁶ TÜRMOB, Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 T. ve 24557 No.lu R.G.
 - ⁷ Sermaye Piyasası Kurulu, 19 Sayılı Tebliğiyle Değişik Seri X 16 Sayılı Tebliğ, 2.11.2002 T. ve 24924 R.G.

Denetçiler, denetim ve tasdik işlerinde, kamu yararı ilkesini gözetmenin yanında, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız olmaları gerekir. Aksi takdirde denetçi, meslek tekniği yönünden ne kadar yeterli olursa olsun tarafsızlığını yitirmiş olacaktır.

Dolayısıyla, denetçiler, tüm konularda bağımsız düşünmek ve bağımsız davranmak zorundadırlar.

Bilindiği gibi, gerek Enron gerekse daha sonra dünyada ortaya çıkan finansal raporlama skandalları dünya genelinde yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenini sarsmış, bu çerçevede denetim mesleği de yara almıştır. Yatırımcıların yeniden güvenini kazanmak için ABD’de Sarbanes-Oksley Yasası, Avrupa’da ise Parmalat ve Ahold skandallarının ardından yeni denetim direktif tasarısı hazırlandı. Avrupa Komisyonu dolandırıcılık ve yolsuzlukla başa çıkabilmek için finansal tabloların denetimiyle ilgili direktifinde denetçilerin görevlerini netleştirerek yeni ahlak ilkelerini kurmayı hedeflemektedir. Bu amaçla, Komisyon, 8. Direktifi yeniden ele alan bir önergeyi Parlamento’ya sunmuştur.⁸

Gerek ABD’deki gerekse Avrupa’da ortaya çıkan usulsüzlükler ülkemizde de yankı bulmuş ve konuyla ilgili otoriteleri harekete geçirmiştir. Bu çerçevede, Sermaye Piyasası Kurulu Seri:KS No:19 Tebliğini yayınlamıştır.

Anılan düzenlemelerle, denetim kalitesinin yükseltilmesi ve denetim mesleğine olan güvenin artırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, bağımsızlık ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar gerek dünyada gerekse ülkemizde daha da önem kazanmıştır.

Aşağıda, esas itibarıyla, 3568 Sayılı Meslek Yasası ve bu yasaya dayandırılarak yayımlanan Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, TÜRMOB Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı ile Sermaye Piyasası Kurulu’nun konuyla ilgili Tebliği’nde yer alan bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar hakkında değerlendirmeler yapılacaktır. Ayrıca, bu bildiriye, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve ABD’deki Sarbanes-Oksley Yasası ile denetçinin bağımsızlığını zedeleyen hususlar hakkında bazı örnek ve kısa açıklamalara da yer verilecektir.

II. BAĞIMSIZLIĞI ORTADAN KALDIRAN DURUMLAR

Giriş bölümünde belirtilen düzenlemelerde, bağımsızlık ilkesinin tanımı yanında bazı hallerde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar da yer almış bulunmaktadır. Bu cümleden olmak üzere, 3568 Sayılı Meslek Yasası’nın 45.maddesinde;

⁸ Süer Ayça Zeynep, “Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri”, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Ekim 2004, s.95 ve Dipnotu (Bilanço Dergisi, TÜRMOB Sayı:90, Nisan 2004, s.13)

- Meslek Yasası'nın 2.maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerin yanında hizmet akdi ile çalışılması,
- Yeminli mali müşavirlerin, 3.dereceye kadar akrabalarının ve bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakması,
- Yine, yeminli mali müşavirlerin yukarıda sayılan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işlerin tasdik edilmesi, kanunla yasaklanmış olup, kanaatimizce bu davranışlar bağımsızlığı zedeleyen davranış biçimleridir. Ayrıca, Yasa;
- Ticari faaliyette bulunulmasını,
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşılmasını, da yasaklanmış olup, bu davranışların da dolaylı olarak bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar arasında sayılması mümkündür.

Öte yandan;

Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 43. maddesi ile Meslek Yasası'nın 45. maddesindeki ticari faaliyet yasağına paralel bir düzenleme yapılmış ve ticari faaliyet yasağı açıklanmıştır. Buna göre;

- Ticari mümessillik,
- Ticari vekillik ve acentelik,
- Adi ve kollektif şirketlerde ortaklık,
- Komandit şirketlerde komandite ortak,
- Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı, görevlerinin yapılması yasaklar arasında sayılmıştır.

Söz konusu durumlar dolaylı olarak bağımsızlığı zedeleyen fiil ve hareketlere örnek gösterilebilir.

Ayrıca, adı geçen yönetmeliğin 6. ve 9. maddeleriyle;

- Meslek mensuplarının çıkar çatışmalarının tarafı olamayacakları,
- Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişki ve davranışlarda bulunamayacakları,

öngörülmüş olup, bu hal ve hareketler bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar dandır.

Meslek Yasası kapsamında yayınlanan TÜRMOB Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararı'nın 9. maddesinde ise;

- Meslek mensuplarının müşterilerine, sözleşme öncesi ya da sonrasında, maddi ya da gayri maddi güvence vermesini,

bağımsızlık ilkesini zedeleyen durum olarak açıklanmıştır.

Aynı meslek kararının 18. maddesinde, müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek cezai yaptırımları taşıyan sözleşme yapılamayacağı gibi komisyon vb. ödemelerin yapılmasını yasaklamış bulunmaktadır. Dolayısıyla, şartlı ücret, bağımsızlığı zedeleyen durumlar olarak öngörülmüştür.

Diğer yandan, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 19 Sayılı Tebliğ ile değişik Seri:KS 16 Sayılı Tebliği'nin 11. maddesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar başlığı altında; bağımsızlığı zedeleyen davranış biçimleri belirlenmiştir. Şöyle ki;

A. Bağımsız denetim kuruluşunun kendisi veya ortaklarının, yöneticilerinin, murakıplarının ve denetçi yardımcıları ile bunların 3'üncü derece dahil kan ve sıhri hısımları ile eşlerinin;

a. Menfaat Temini

- Müşteri veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan ya da dolaylı olarak bir menfaat temini veya menfaat vaadinin, ilgili denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

b. Ortaklık İlişkisi

- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla ortaklık ilişkisine girilmesi,
- Müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımlarından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu kişilerle ortaklık ilişkisine girilmesi,
- Müşterinin nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmesi,

c. Görev Alınması

- Müşteri ile iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması (Türk Ticaret Kanunu'nun 347-359'uncu maddelerine göre yapılacak görevlendirmeler hariç)

d. Borç-Alacak İlişkisi

- Müşteriler veya iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

B. Geçmiş Yıl Ücretlerinde Aksaklık

- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi,

C. Şartlı Ücret

- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması

D. Yüksek veya Düşük Ücret

- Denetim ücretinin piyasa rayicine göre düşük veya yüksek olması

E. Müşteriye Verilen Diğer Hizmetler

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ile diğer personelin, ilgili dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- Defter tutması ve buna ilişkin diğer hizmetler vermesi,
- Finansal bilgi sistemi kurması ve geliştirmesi, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapması, belge düzenlemesi ve rapor hazırlaması,
- Değerleme ve aktüerya hizmetlerinin verilmesi,
- İç denetim destek hizmetleri verilmesi,
- Tahkim ve bilirkişilik yapılması,
- Diğer danışmanlık hizmetlerini verilmesi, faaliyetleri yasaklanmıştır.

Ancak;

3568 Sayılı Meslek Yasası çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri bu paragrafta belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmemiştir.

Ayrıca;

Dolaylı Danışmanlık Hizmetleri

- Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti vermesi,
- Bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri, de yasaklamaya dahil edilmiştir.

Rotasyon

Aynı Tebliğ'in 24. maddesinde bağımsız denetim kuruluşları; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için seçilebilecektir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunlu tutulmuştur.

Diğer yandan;

Tebliğ'in 13. maddesi ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağını düzenlemiş olup, bu maddedeki düzenlemelere aykırı fiil ve hareketler, dolaylı olarak bağımsızlık ilkesini de zedeleyebileceğinden konuyla ilişkin yasaklara ayrıca değineceğiz. Bu çerçevede;

- Ticari faaliyette bulunulması (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı dahil),
- Başka bir bağımsız denetleme kuruluşunda ortak olunması,
- Başka bir bağımsız denetleme kuruluşunun yöneticisi ve denetçisi olunması (Başka bir denetim kuruluşu ile birleşmesi ve merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç.),
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyet ve davranışlarda bulunulması, yasak haller arasında sayılmıştır.

Ülkemizde ilan edilen “bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar” Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nca belirlenen düzenlemelerle benzerlik göstermektedir. Bunlara örnek olarak aşağıdaki kurallar sıralanabilir; ⁹

1. “*Kişisel Menfaat Tehlikesi*” bir firmanın veya denetim ekibinin bir üyesinin, müşteri nezdinde mali menfaatleri veya müşteri ile kişisel menfaat anlaşmazlığı olması durumunda ortaya çıkar.

Örnek;

- a. Müşteri nezdinde doğrudan veya dolaylı maddi menfaat sağlanması,
- b. Müşteriden, yönetici veya memurlarından alınan veya bunlara verilen borç ya da teminat,
- c. Ücret tutarı üzerinde müşteriye aşırı bağımlılık,
- d. İş kaybetme olasılığının verdiği endişe,
- e. Müşteri ile yakın iş ilişkisi,
- f. Müşteri tarafından olası bir istihdam
- g. Denetim sonuçlarına ilişkin şarta bağlı ücret alınması.

2. “*Kişisel Eleştiri Tehlikesi*” aşağıdaki hallerde ortaya çıkar:

Önceki dönemlerde yerine getirilen bir çalışmanın bilahare çalışma yapılan yıl üzerinde sonuca ulaşmak için yeniden değerlendirilmesi gereği.

Denetim ekibinin bir üyesinin geçmişte müşterinin yöneticisi veya memuru olması veya

- a. Denetim ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte müşterinin yöneticisi veya elemanı olması,
- b. Denetim ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte denetimin konusu üzerinde doğrudan ve önemli bir nüfuz icra edebilecek bir görevde olması,

⁹ Coşkun Aslan, IFAC ile SPK tarafından ilan edilen “Bağımsızlığı Tehlikeye Düşüren Unsurlar” arasındaki benzerlikler, TMUD Aylık Toplantıları, Yayınlanmamış Bildiri, Mayıs 2003, s.8-10

- c. Müşteri nezdinde yapılan denetimi doğrudan etkileyebilecek hizmetler verilmesi,
 d. Finansal tabloların oluşturulmasında kullanılan orijinal bilgilerin veya denetim konusu olan başka kayıtların hazırlanmasında bilfiil bulunması

3. “Taraf Tutma Tehlikesi” denetim firması veya personelinin, müşterinin nesnellliğini tehlikeye düşürecek veya tehlikede olduğunu farkedirebilecek bir aşamaya varacak kadar taraf tutması veya bunu yaptığının farkedilmesi halinde oluşur. Böyle bir durum, denetim firması veya personelinin kendi muhakemelerini müşterinininkine tabi kılması halinde ortaya çıkar.

Örnek;

- a. Müşteri nezdinde hisse senetleri veya başka menkul değerlerle iştilal etmek veya bunları tanıtmak,
 b. Üçüncü şahıslarla ihtilaf halinde olan bir müşterinin bu konuda savunucusu olmak,
 4. “Samimiyet Tehlikesi” bir firmanın veya denetim ekibinin bir üyesinin, müşterinin veya yöneticilerinin ve müstahdemleri ile olan yakın ilişkileri sonucu müşterinin menfaatleri için fazla cazip bir hale gelmesi halinde oluşur.

Bu tehdidi yaratabilecek koşullardan bazı örnekler, bunlarla sınırlı olmamak kaydı ile aşağıda gösterilmiştir.

- a. Denetim ekibinin bir üyesinin, müşterinin bir yöneticisi veya memurunun yakın akrabası olması,
 b. Denetim ekibinin bir üyesinin, yapılacak işin konusuna nüfuz icra edecek bir durumda bulunan biri ile yakın akrabalığı olması,
 c. Denetim ekibinin bir üyesinin müşteri ile uzun süreli dostluk, arkadaşlık ilişkisi içinde bulunması,
 d. Değerlerinin bariz bir şekilde önemsiz olması hali dışında, müşteri, yöneticileri, memur veya müstahdemlerinden hediye veya ikram kabul etmek.
 5. “Yıldırma tehlikesi” bir denetim ekibi üyesinin, bir müşterinin yöneticisi, memur ve çalışanlarının fiilen veya dolaylı bir şekilde hareket etmediği ve mesleki şüphesizliği uygulamadığı zaman vakit meydana gelir.

Bu tehlikeyi oluşturabilecek koşullar, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıda tanımlanmıştır:

- a. Bir muhasebe kuralının uygulanması konusundaki anlaşmazlık yüzünden değiştirilme tehdidi,
 b. Ücreti düşürmek niyetiyle, yapılan çalışmaların kapsamının yersiz olarak azaltılması için yapılan baskı.

Ayrıca,

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla, denetçi rotasyonuna ilişkin etik kuralını gözden geçirerek “Kasım 2001’de görüşe açtığı taslağını sonuçlandırarak baş denetçilerin sözleşme sonunda iki yıllık bir süre için tekrar görev yapamayacaklarını” kararlaştırmıştır. ¹⁰

Diğer yandan;

ABD’de Sarbanes-Oksley ile denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek hususlar hakkında bazı yasaklamalara gidilmiştir. Bunlara aşağıdaki örnekler verilebilir: ¹¹

a. İşletmelerin mali tablo ve muhasebe kayıtlarının tutulması ve benzeri hizmet verilmesi

b. Değerleme hizmetlerinin verilmesi

c. Hayat sigortası hizmetleri

d. Finansal bilgi sistemleri

e. İç denetim hizmetleri

f. Yönetim görevi ve insan kaynakları

g. Aracılık hizmetleri

h. Yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri

i. Hukuki hizmetler

j. Denetim faaliyeti dışında ekspertiz hizmetleri

k. Sorumlu ortağın, müşteriye, denetim, gözden geçirme ve onaylama hizmetleri dışında diğer hizmet vermesi

l. Muhasebe denetim kurulu tarafından belirlenecek diğer yasaklar

Sayılan bu yasakların dışında, denetim ekibindeki belirli sorumlu ortakların rollerine bağlı olarak beş ya da yedi yıldan fazla aralıksız denetim hizmeti vermelerini yasaklamıştır. ¹²

III. DEĞERLENDİRME

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, finansal raporlama skandallarının önlenmesi ve yatırımcıların bağımsız denetçilere olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla, bağımsızlık ilkesi ve bağımsızlığı ortadan kaldıran

¹⁰ “IFAC Denetçi Rotasyonuna İlişkin Etik Kuralını Gözden Geçirdi”, TÜRMOB Haber, Sayı: 3, Ağustos 2004, s.6

¹¹ “Kıriloğlu Hilmi, Akyel Nermin, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, MUFAD-Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 23, İstanbul, Temmuz 2004, s. 32

¹² Süer Ayça Zeynep, a.g.e. s.87

durumlar hakkında, dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de önemli değişikliklerin yapıldığı ve bu değişikliklerin dünyadaki örnekleriyle benzerlikler taşıdığı görülmektedir.

Yapılan değişiklikler özellikle; rotasyon, denetimden sorumlu komiteler, mali tabloları hazırlayanlara getirilen sorumluluklar, denetim hizmetlerinin kapsamı ve danışmanlık ve benzeri hizmetlerin yasaklanması noktasında yoğunlaşmıştır.

Ancak, dünyada denetçilerin rotasyonu söz konusu iken, Sermaye Piyasası Kurulu'nca yapılan düzenlemede denetim firmalarının rotasyonunun esas alındığı anlaşılmaktadır. Denetim firmalarının rotasyonunu doğru bulmakla birlikte sorumlu denetçilerin rotasyona dahil edilmemiş olması bize göre bir eksikliklerdir. Bu husus ileride bazı sıkıntılara yol açabilir.

Esasen, bir denetçinin maksimum çalışma saatinin kurala bağlanmamış olması, iş temini ve ücretin doğrudan müşteriden alınması sistemin zafiyetidir. Gerek dünyada gerekse ülkemizde yapılan bu düzenlemelerin anılan zafiyetin ortadan kalkmasında olumlu katkılar sağlayacağı kuşkusuzdur. Ancak, bütün bu önlemlere rağmen yeni bir Enron ve benzeri olayların olmayacağına garanti yoktur.

Dolayısıyla;

- Bir denetçinin maksimum çalışma saatinin kurala bağlanmamış olması,
 - Doğrudan iş temini yerine bağımsız bir kurul aracılığıyla denetim sözleşmesinin imzalanması ,
 - Ücretin doğrudan müşteriden alınması yerine, bağımsız niteliği olan bir kurul veya kurumun tediye mahalli olarak tayini,
- ciddi olarak tartışılmalıdır.

Öte yandan, ülkemizde denetçilerin mali sorumluluk risklerini azaltan bir meslek sigortası arzu edilen ölçüde yoktur. Bu yönde bazı sigorta poliçeleri düzenlenmekte ise de gerek sigorta primlerinin yüksekliği gerekse sigorta süresinin zaman aşımı süresini kavramaması ve diğer sorunlar nedeniyle geçerli ve yaygın bir sigorta güvencesinden bahsetmek mümkün değildir. Bu bağlamda;

- Denetçi yardımcıları ve diğer personelin kasten veya ağır ihmal sonucu kusurlu halleri dahil, denetçilerin ise bu halleri hariç geçerli bir meslek sigortasına ihtiyaç olduğu ileri sürülebilir.

IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bugüne kadar muhasebe denetim mesleği, dünyada ve Türkiye'de ilgililere ve topluma doğru ve güvenilir bilgi sunulmasında önemli fonksiyonlar icra etmiştir. Küreselleşme olgusu, kamuya ve diğer ilgililere bağımsız ve tarafsız güvenilir bilgi sunulması ihtiyacını giderek arttırmıştır. Dolayısıyla, denetim mesleğinde bağımsızlık ilkesinin önemi daha da öne çıkmıştır. Bu bağlamda, gerek

bağımsızlığın korunması gerekse mesleğin işlevini gereği gibi yerine getirebilmesi için yapılan düzenlemelere ilaveten aşağıdaki önerilerimizin tartışılması ve dikkate alınmasının yararlı olacağı kanısındayız. Bu çerçevede;

1. Müşteriler en az üç (sayı tartışılabilir) denetim firmasıyla yapılan ön anlaşmayı denetçinin bağlı bulunduğu odaya önermeli, oda, denetçinin maksimum çalışma saatini, yapılacak denetimin boyutunu ve denetim firmalarının donanım ile yoğunluğunu göz önüne alarak, bunlar içinden birini seçmelidir.
2. Ücretin doğrudan müşteriden alınması yerine, bağımsız niteliği olan bir kurum veya bağlı bulunduğu oda aracılığıyla tahsil edilmesi düşünülmelidir.
3. Tüm meslek mensuplarının bir yılda yapacakları maksimum çalışma saati belirlenerek kurala bağlanmalıdır.
4. Rotasyon, denetim firmaları yanında denetçiler için de geçerli olmalıdır.
5. Meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkin makul bir meslek sigortası talepleri desteklenmelidir. Bu çerçevede, sigorta teminatlarının, denetçi yardımcıları ve diğer personelin kast ve ağır ihmale dayanan kusurlu fiilleri dahil, ancak, denetçilerin ise bu fiilleri hariç, diğer kusurlarından doğan zararları kapsamaması gerekir.
6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'nce yayınlanacak ulusal denetim standartlarının, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC'ın standartlarıyla genellikle uyumlu olmasına özen gösterilmelidir. Ayrıca, TÜRMOB'un da üyesi olduğu bu kuruluşa ülkemizin de daha çok katkısı sağlanmalıdır.¹³
7. TÜRMOB/Türkiye Denetim Standartları Kurulu bünyesinde meslek ahlak komitesi oluşturulmalı ve bu komite tüm meslek mensupları için etik kuralları kodlayarak yayınlamalıdır.¹⁴
8. Meslek ruhsatının, kamunun ve diğer ilgililerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasında bir güvence olduğu tüm kesimlere anlatılmalıdır.¹⁵

13 Selçik Muhlis, "Küreselleşmenin Muhasebe denetim Mesleğine Etkileri ve Ahlak Kurallarının Uyumlaştırılması", Diyalog dergisi, Sayı:9, Eylül 1997, s.75

14 Selçik Muhlis, a.g.m.

15 Selçik Muhlis, a.g.m.

KAYNAKÇA

Coşkun Aslan, IFAC ile SPK tarafından ilan edilen “Bağımsızlığı Tehlikeye Düşüren Unsurlar” arasındaki benzerlikler, TMUD Aylık Toplantıları, Yayınlanmamış Bildiri, Mayıs 2003

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği, 3.1.1990 T. ve 20391 R.G.

Güredin Ersin, “Denetim Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, III: Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Sayı:20, İstanbul, Mayıs 1997.

IFAC/TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları Çevirisi, TÜRMOB Yayınları, Sayı:238, Ankara 2004.

Kırhoğlu Hilmi, Akyel Nermin, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”

MUFAD-Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, İstanbul, Temmuz 2004.

Selçik Muhlis, -“Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Disiplin Suçu”, M.Ü. SBE Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000.

-“Küreselleşmenin Muhasebe Denetim Mesleğine Etkileri ve Ahlak Kurallarının Uyumlaştırılması”, Diyalog Dergisi, Sayı:9, Eylül 1997.

Sermaye Piyasası Kurulu, 19 Sayılı Tebliğ ile Değişik Seri:KS 16 Sayılı Tebliğ, 2.11.2002 T. ve 24924 R.G.

Süer Ayça Zeynep, “Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Ekim 2004.

TÜRMOB, -Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 T. ve 24557 No.lu R.G.

-“IFAC Denetçi Rotasyonuna İlişkin Etik Kuralını Gözden Geçirdi”, TÜRMOB Haber, Sayı:3, Ağustos 2004.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 T. ve 20194 No.lu R.G.

ANONİM ŞİRKETLERİN SOSYAL SORUMLULUKLARI VE ETİK DEĞERLER

Dr. Murad KAYACAN
İMKB Eğitim ve Yayın Müdürü

I. KÜRESEL TEMAYÜLLER

Kişisel olarak benimsesek de benimseyemesek de günümüz toplumlarının gündeminde yerini alan küreselleşme süreci ile kol kola kendini gösteren devlet yapısı, ekonomi, siyaset yapısına ilişkin bazı gelişme ve temayüllerin altını çizip; bu gelişmeleri iyi algılamak gereklidir. Çünkü dikkatli algılanması gereken bu gelişme ve temayüller özellikle günümüzün yükselen değerleri arasında çok dikkat çekmekte olan ve Batılı sermayenin bayrak yaptığı “sosyal sorumluluk, etik değerler, iyi yönetim, hukuki uyum” gibi ilkelerin anlaşılmasında büyük yarar sağlayacaktır. Söz konusu gelişmeler toplumlar ve kültürler arasında benzerlik gösteren davranış biçimlerinden üst yapı unsurlarının genel kullanım eğilimlerine kadar geniş bir alanda kendini gösterebilmektedir. Söz konusu temayülleri sırasıyla aşağıdaki şekilde ele almak mümkündür:

1. Uluslararası şirketler hemen tüm ulusal ekonomilerde gerek yerli şirketlerle oluşturdukları ortaklıklar gerekse de birleşmeler yolu ile giderek ulusal ekonomilerde birer oyuncu haline gelmektedirler. Bu gelişimi en karlısından başlamak üzere tüm sektörlerde gözlemlemek mümkündür.

2. Uluslararası şirketlerin gün geçtikçe ulusal ekonomilerde daha fazla kendini göstermesi ile ülkede mevcut mevzuatın her bir ekonomik birime aynı şekilde uygulanması gerekliliği öne çıkarmış olup; gerek yasama ve gerekse de yürütmeye kamu erkini kullanan kurum ve bireylerin görev ve sorumluluklarını eşitler arasındaki rekabeti bozucu şekilde kullanmaları ile sonuçlanan tasarruflarının da ortadan kaldırılmasına yönelik düzenlemelerin hızla yapılması yönünde ciddi bir baskı olduğu gözlemlenmektedir. Özellikle kamusal alanda şeffaflığın sağlanması ve rüşvetçiliğin önlenmesi yönünde atılan ortak adımlar dikkat çekici olup; Türkiye ile AB ilişkilerini yapılandırmak ve AB müktesebatına uyum amacıyla çıkarılan yasa ve düzenlemeler bu küresel temayüle örnek olarak gösterilebilir.

3. Uluslararası rekabetin ulusal ekonomilerde de kendini göstermesi neticesinde gelişmekte olan ülkelerde mali piyasalara hakim olan mevcut hukuksal yapının da Kıta Avrupası ya da yöresel hukuk sistemlerinden Anglo-sakson hukuk sistemlerine doğru kaymakta olduğu görülmektedir. Örneğin Türkiye’deki serma-

ye piyasalarının gelişimi incelendiğinde tüm hukuksal süjelerin kuruluşlarından itibaren öz düzenleyici ¹ olarak yapılandırıldığı ve böylelikle yasama, yürütme ve yargı gibi erklerin bir kısmının bağımsızca kullanılabilmesi ile özellikle finans sektöründe yaşanan sorunların, çok hızlı çözümlenmesine imkan tanındığı ve parlamenter demokrasilerin genel sıkıntısı olan siyasilerin kişisel çıkar bazlı müdahalelerinden de, sistemde feodal çok başlılığa doğru bir kayış olmaktadır suçlamalarına rağmen bir ölçüde kurtulma imkanı bulunduğu gözlemlenmektedir. ² Gerek Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Rekabet Kurulu (RK), Enerji Üst Kurulu (EK) ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) ve gerekse de Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) ile yeni yapılandırılmış ilk özel hukuk tüzel kişisi sermaye piyasası borsası olan İzmir Vadeli İşlemler Borsası (VOBAS) örneklerinde de görüldüğü gibi özerk bütçeli ve idari olarak bağımsız bu yapılarda Kıta Avrupası hukukundaki kaçınılmaz merkezi hükümetin müdahale olasılığı iyice zayıflatılmıştır.

4. Yukarıda bahsedilen, ulusal ekonomilere uluslararası şirketlerin sızma temayülü neticesinde medya ve iletişimde ulusal oyuncuların yanında uluslararası oyuncular da yerine almakta ve buna karşın ekonomi teorisinin ayakta kalabilmeye ilişkin temel kuralları gereği uluslararası Batı menşeli medya tekelleri yanında yerel medya şirketleri de sadece ulusal seviyede rekabetçi olmanın yeterli olmadığını gün geçtikçe daha fazla anlamaktadırlar. İşte bu yüzden hemen her ülkede CNN, BBC, FOKS TV gibi yayın mecraları çok bilinir hale gelmiştir. Bu yüzden ulusal yayın şirketleri de uluslararası rekabetçiliklerini koruyabilmek için çeşitli adımlar atmak zorunda kalmışlardır. Bu gelişmeyi bölgesellikten uluslararası pazara geçişin şart olduğunun anlaşılması şeklinde de yorumlamak mümkündür. Uluslararası bir dilde de yayınlara başlama ve gerek içi ve gerekse de dış pazarda kaliteyi artırma çabaları da hep bu kabilden faaliyetler olarak gözlemlenmektedir. (mesela El-Cezire)

5. Ulusal ve uluslararası ekonomideki sayılı büyük oyunculara karşı çevrenin ve çalışanların haklarını korunması için ortak hareket eden çeşitli sivil toplum örgütleri gittikçe daha etkin olup; ses getirir olmuşlardır. Uluslararası Şeffaflık Örgütü ³, Uluslararası Af Örgütü ⁴, Yeşil Barış Örgütü ⁵, ve Uluslararası Standart-

¹ Self-regulatory

² Bkz. Manipülasyon ve İçeriden Öğrenenlerin Ticaretine ilişkin tespit ve cezalara ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu ilke kararlarına, www.spk.gov.tr

³ Transparency International

⁴ Amnesty International

⁵ Grenpeace

lar Örgütü ⁶ gibi birçok örneklerini sayabileceğimiz bu yapıların ulusal gündemleri takip eden bağlı örgütlerinin de gittikçe daha fazla ses getirdikleri ortadadır. Söz konusu sivil toplum örgütlerinin belirgin özellikleri ise doğrudan veya dolaylı hiçbir devletle maddi ya da siyasi işbirliği kurmuyor olmaları olup; ulus devletlere ve diğer uluslararası şirketlere de aynı mesafede durma iddialarının altını çizmekte yarar vardır.

6. Küreselleşen dünyada ulus devletlerin de gelişmeleri yönlendirmek ve sorunlara silah kullanımı ve sıcak çatışma dışında çözüm bulmayı amaçlayan çeşitli uluslararası örgütlerin de ulus devletler desteği ile varlıklarını sürdürüp daha müdahil oldukları da dikkat çekmektedir. Bu örgütlere de çok çeşitli örnekler vermek mümkündür. Mesela Birleşmiş Milletler ⁷, Dünya Bankası ⁸, Uluslararası Para Fonu ⁹, Uluslararası Finans Örgütü ¹⁰, Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü ¹¹, Amerikan Devletleri Örgütü ¹², Uluslararası Çalışma Örgütü ¹³, Dünya Sağlık Örgütü ¹⁴ ve Avrupa Birliği ¹⁵ başlıcaları olarak sıralanabilir. Böyle bir devletler ve uluslar üstü sorunun çözüm çabasına örneği ise Birleşmiş Milletlerden vermek mümkündür. Buna göre sürdürülebilir ve kapsamlı bir küresel ekonomi için ortak bir tavır alınmasına yönelik olarak Genel Sekreter Kofi Annan tarafından 31.01.1999 tarihinde Dünya Ekonomik Forumu'nda önerilen ve Haziran 2000'de uygulamaya geçilen 'Küresel Sözleşme' ¹⁶ ile uluslararası şirket ve iş çevrelerine insan hakları, işgücü ve çevre ile ilgili çeşitli kurallara uyum konusunda çağrı yapılarak üye devletlerin de bu yönde işbirliği istenmiştir.

7. Yukarıda bahsi geçen temayüllere bağlı olarak tarihsel süreç içerisinde ulus devletlerde yoğunlaşmış olan gücün, yavaşça diğer uluslararası oyunculara kaymakta olması bir diğer ve çok çarpıcı gelişmedir. Gerçekten de ulusal hukuk yapı ve normlarının yeknesaklaşması ile öncelikle ulusal ekonomilerdeki rekabetle başlayan itme uluslararası oyuncular ve uluslararası destekli sivil toplum ör-

⁶ International Standarts Organization (ISO)

⁷ United Nations (UN)

⁸ Word Bank (WB)

⁹ International Monetary Fund (IMF)

¹⁰ International Finance Corporation (IFC)

¹¹ Organization For Economic Cooperation and Development (OECD)

¹² Organization Of American States

¹³ International Labor Organization (ILO)

¹⁴ World Health Organization (WHO)

¹⁵ Avrupa Birliği (AB)

¹⁶ The Global Compact

gütleri yardımıyla hükümetlerin baskı altına alınması ile küreselleşmenin etkilerinin arttığı görülmektedir. Ve böylece ulusal hukuk sistemleri ile kamusal oyuncuların davranış biçimleri diğer küreselleşme ile daha önceden tanışmış ulusların benzeri yapı ve kalıpları ile benzerlik göstermeye başlamaktadır. Bu gelişmeye esas neden olan iktisadi dengeler ise ulusal nüfusların hızla artıyor olması ve dolayısıyla söz konusu nüfusun beslenmesi için gerekli kaynak ve istihdam potansiyeline ulaşmada yabancı sermaye ve müteşebbise olan ihtiyacın hızla artmasıdır. Söz konusu uluslararası şirketlerin mali büyüklükleri ile ülke gayri safi milli hasılları kıyaslandığı zaman sermaye gücünün büyüklüğü gerçekten şaşırtıcı olmaktadır. Mesela General Electric şirketi eğer bir ulus devleti olsaydı dünya üstündeki 25. en büyük gayri safi milli hasılaya sahip olacaktı. Ya da bugün Nijerya da petrol işletmeleri olan BP gibi petrol şirketlerinin tek tek veya toplamda hakim oldukları mali büyüklükle ulus devletin senelik bütçesi ya da gayri safi milli hasılası karşılaştırıldığında da aynı şaşırtıcı resim kendini göstermektedir.

II. SOSYAL SORUMLULUK VE YENİ ŞİRKET DEĞERLERİ

Günümüzde özellikle yoğun kapital birikimi olan Batı ülkelerinde izlerini açıkça takip edebildiğimiz iş dünyasının devlerinin topluma yönelik “hayırseverlik” faaliyetleri, ülkemizde olduğu gibi tüm gelişmekte olan ülkelerde de yerli yabancı tüm şirketlerin bütçelerinin reklamlara ayrılan kaleminden sonraki en büyük kalem olarak kendini göstermektedir. Mesela okullar, öğrenci yurtları, kütüphaneler inşa edilerek işletmesinin kamusal alanda görevli kurumlara devredilmesi hep bu kalemden faaliyetler olarak sayılabilecek olup; hatta Fatih Sultan Mehmet Köprüsünün Rumeli tarafında göndere çekilen büyük Türk bayrağı bile böyle bir harcamanın sonucudur.

Bu nevi harcamalara ilişkin sebep analizinde şirketlerin çevreye ve topluma karşı işledikleri geçmiş günahların öngörülebilir sonuçları yani “DİYETİ” olarak kabul edilen bahsi geçen hayır işlerini, biraz duygusal bir yorumla kapitalizmin ilk günlerinde yola çıkan sanayici ve ticaret erbabının biriktirdiği zenginliğin kişisel vicdanlarında yaptığı baskıdan kaynaklanan ve fakirlerin çektiği sıkıntıyı hafifleterek kütüphaneler, tiyatrolar ve müzeler gibi zenginliğin kültürel tadlarını maddi gücü olmayan yığınlara sağlamayı amaçlayan yardım ve hayırseverlik faaliyetleri olarak da tanımlamak mümkündür.

Günümüzde bu tanım, hizmet ve mal üretimi ile kar amacı güden kapitalist şirketlerin yapmak zorunda olduğu DİYET ödemelerinden ziyade şirketlerin sosyal sorumluluk tanımı altındaki birçok faaliyetten biri olarak ön plana çıkmaktadır. Böylece hayırseverlik faaliyetleri, geçmiş günahların (!) hafifletilmesi için zengin şirketlerden hiçbir şeyi olmayanlara kaynak aktarma şeklinde karikatürize edilerek yapılandırılmış tanımın çok ötesine geçmektedir.

Tabi yine de söz konusu kapitalist şirketlerin, sosyal sorumluluk kavramını ken-

dilerini balinaları, yağmur ormanları ya da yabancı ülkelerdeki siyasi mahkumlarla, çocukları korumayı amaçlayan Sivil Toplum Örgütlerinin pençesinden kurtarmak için kullandıkları bir iş hayatı manevrası olarak da görmek mümkündür!!!

O zaman soruyu iyi kurgulamak konuya ilişkin doğru cevaba ulaşmak açısından şart olmaktadır: “Uluslararası büyük şirketlerin misyon ve kısa dönemli mali amaçları içerisinde yerini alan sosyal sorumlulukla alakalı hedeflerin esbabı mucibesi nedir?”

Kanaatimizce cevap, özetlenmek gerekirse topluma karşı GÜVEN tazelemektir. Teorik çerçeveden baktığımızda meselenin uzmanlarının tümü açısından bir oy birliği gerçi mevcut olmasa da, birçok uzman kar amaçlı bir işletmenin toplum tarafından yaşamasına izin verilme nedeninin toplumun ortak çıkarına uygun davranması olduğunda hem fikirdir. İşletmeler toplumun tabi ve entelektüel kaynaklarını söz konusu toplumun ihtiyaçlarını gördükleri kadar kullanmaya izinlidirler. İşletmeler; ürün, hizmet ve istihdam sağladıkları için ortak kaynakları da kullanabilirler. Tabi ödedikleri vergi, yarattıkları altyapı ve içinde buldukları toplumun daha iyi yaşamasına yönelik tüm yaptıkları hep bu toplumsal yarar amacının ayrılmaz parçasıdır.

Gerçekten de insan oğlunun sanayileşme devriminden sonra yakın sanayileşme tarihi birçok büyük uluslararası şirketin kötüye kullanma, sömürme ve açgözlülük içeren eylemlerle dolu!!! Bu Sivil Toplum Örgütlerinin ¹⁷ (devlet dışı örgütler) altını çizerek gündeme getirdiği bir sorun günümüzde... Ortaya konan deliller ise dev kapitalist şirketlerin Dünya Ticaret Örgütü ¹⁸, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu ¹⁹ öncesinde dünyamızın kaçınılmaz kirlenmesi ve kaynaklarının geri dönüşü olmaksızın sonlandırılmasına ilişkin sorumlu olduklarını açıkça ortaya koymaktadır. Fakat görünen odur ki sözkonusu uluslararası şirketlerin vakıf, sosyal hizmet programları ve diğer yardım kurumlarına olan destekleri de bir yandan bu gerçeğin medyada dillendirilmesinin önüne geçmektedir.

İşte uluslararası büyük şirketler 40 yıl ve daha fazladır büyük bir cömertlikle karlarının bir kısmını bu amaçla dağıtmaktadırlar. Böylece literatürde bazı uzmanlarca vurgulanan “zimni anlaşma” ²⁰ yaklaşımına göre kapitalist şirketler toplumla aralarında yıllardır mevcut olan hizmet ve diğer yararlar üretme karşılığında ortak kaynaklara erişim imkanını veren ikili anlaşmaya olan sadakatleri-

¹⁷ non-governmental organizations (NGOs)

¹⁸ World Trade Organization (WTO)

¹⁹ World Bank and International Monetary Fund (IMF)

²⁰ Bu kavram için bkz. ‘Corporate Social Responsibility: A New Standart’, Frank J. Navran, www.ethics.org

ne iman tazelemektedirler!! Sanıyoruz ki bu ‘anlaşma’ hala ilgili tüm taraflar için geçerliliğini sürdürüyor. Özellikle de komünist dünya görüşünün yıkılarak kapitalist üretim, dağıtım süreçlerine alternatif bir görüşün haklılığının savunulmadığı bugünlerde...

Öyle ya da böyle bahsi geçen bu zımni anlaşma nedeniyle şirketler topluma ait kaynaklardan aldıklarının karşılığını veriyorlar. Gerçi gün geçmiyor ki tekel karşıtı davalar açılmasın ve konuya ilişkin yargılamalar dünya basınında ses duyurmasın! Bu manşetlerin hepsinin ortak noktası da şirketlerin sosyal sorumluluklarına ilişkin zımni anlaşmayı ihlalden başka bir şey değil! Demek ki şirketlerin söz konusu zımni anlaşmaya ilişkin taahhütlerini yerine getirmeleri yönünde alabildiğine baskı olmasına rağmen yine de yerine getirmediklerini gösteren yüzlerce olayı cımbızla çıkartmak maalesef içten bile değil!!!

Tabi meseleye bir de iyi tarafından bakacak olursak görüyoruz ki küresel anlamda genel bir kanı var ve tüm taraflar en azından bu zımni anlaşmaya olan bağlılıklarını açıkça ifade ediyorlar. İktisat tarihinin sayfalarındaki uzun ve sancılı ekonomik gelişmeler sürecinin akabinde en azından günümüzde, kalkınmış batı ülkelerinde yerine oturmuş olan anlayışın uluslararası şirketlerin söz konusu “zımni anlaşma”nın gereklerini yani kendilerine düşen edimleri, anlaşmanın tarafı olarak yüklenmek ve yerine getirmek olduğunu müsaade ediyoruz. Tabi konuştuğumuz tarafa göre bu yükümlülükler para ayırmaya ilişkin ifade edilen esas sebepler çok çeşitli olup, farklılık arz etmektedir. Tabi uluslararası toplumların da gelişmişlik düzeyine göre şirketlerden istedikleri gittikçe artmakta ve küreselleşme ile bu ihtiyaç ve talepler listesi her coğrafyada kendini göstermektedir.

İşte bu nedenle günümüz uluslararası şirketlerinin bahsi geçen “zımni anlaşmanın” gereklerini yerine getirirken yeni bir gündem geliştirme mesajı verdiklerini tespit etmekte fayda var!! Bu gündem de **“toplumun güvenini kazanmak için kendilerinin temel imkan ve değerlerini iyileştirmek”** olarak ifade edilebilir. Yani içinde buldukları toplumun ihtiyaçlarına tek tek cevap vermeden önce kendi çalışanları ve paydaşlarına sundukları imkanları artırmak ve onlara karşı kullandıkları yöntemlere dayanak teşkil eden temel değerleri belli bir seviyeye çıkarmak. İyileştirme yapılacak değer ve imkanların listesi uzun olmakla beraber toplumun istekleri sürekli geliştiği için listedeki temel değerlerin aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür: ²¹

²¹ Şüphesiz küreselleşmenin etkileri ve yarattığı olumsuzluklarla beraber bundan sonra da sayıları artabilecek olan sözkonusu temel değerlerin İngilizce karşılıkları da okuyucuya kolaylık olması için sırasıyla verilmiştir.

1. Küresel Hukuki Uygunluk ²²: Toplum kanunları yapar ve şirketlerde bu mevzuat çerçevesine uymak zorundadır. Şirketlerin üretim faaliyetlerinin kanuni olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanılan ve ulusal ve uluslararası düzenleyici yapılar tarafından dayatılan kanun ve düzenlemelere söz konusu şirketlerin etkin bağlılığı ve kararlılığı olarak da tanımlanabilir. Fakat şirketler harf ve kelimelerin arkasına saklanarak değil kanunun ruhuna uyarak mevzuata uymak zorundadırlar.

2. Etik İş Uygulamaları ²³: Şirketlerin adil olma, dürüstlük, sorumluluk, denetlenebilirlik, mükemmeliyetçilik ve saygı gibi daha birçoğunu sayabileceğimiz temel değerlere hem kendi aralarındaki hem de toplumla ilgili işlerde uyumlu hareket etmeleri gereklidir.

3. Rüşvet (İrtikap) ve Fesat Karıştırmanın Önlenmesi ve Şeffaflık ²⁴: Şirketlerin, hükümetlerin toplum menfaatine çalışması yönünde katkıda bulunması gerekir. Özellikle de hükümetleri toplumları ile karşı karşıya getiren rüşvetçilik ve kokuşmanın önlenmesi için şirketlerin özellikle çaba göstermeleri gerekir. Asla şirketin karını artırmak amacıyla hükümetlerdeki bürokrat ve siyasilerin rüşvet karşılığı şirketlerini kayırması yönünde talepte bulunmamalı ve kamudan bu şekilde gelen taleplere de olumlu yaklaşmamaları gerekir. Şirketlerden rüşvetçiliğin engellenmesi ve bozulmayı önleyici mevzuata da tam bir uyum beklenmektedir.

4. İyi Yönetişim ²⁵: Toplum, şirketlere kendi kendilerini yönetme özgürlüğü vermektedir. Enerji devi Enron, kapitalist dünyada dış denetimin dört büyüğünden biri olan Arthur Anderson gibi yakın ve Barings ve Sumitomo Bank gibi daha önceki örnekler şirket yönetim kurulları ve üst düzey yöneticilerinin kendi maddi çıkarlarına öncelik vererek son planda şirket ve toplum ihtiyaçlarını dikkate almadığını ortaya koyduğundan toplum, şirketlerin sahip olduğu yönetim yapılarının, kural ve süreçlerin örgüt ve topluma yararlı olarak kurgulanması ve şirket faaliyetlerini gözetim ve denetiminin de bu amaca uygun yapılandırılması hususlarında ısrarcı olmaktadır. İyi yönetişim, işletmenin toplumla arasında var olduğunu varsaydığımız “zımni anlaşmayı” algılayıp gereğini yapmasını emretmektedir.

5. Sağlık, Güvenlik ve Çevresel Şartların Korunması:²⁶ Toplum tabi ki şirketler için kaynak kullanımını mümkün görmektedir ama kaynakların tamamen

²² Global Legal Compliance

²³ Ethical Business Conduct

²⁴ Transparency, Anti-bribery and Anti-corruption

²⁵ Good Governance

²⁶ Health, Safety and Environmental Standarts

tüketilerek ya da bir daha kullanılamaz hale gelmesi anlamına gelen bir sömürüyü değil! Şirketler çalışmalarını, kamuyu ve çevreyi makul bir sağlık, güvenlik ve çevre koruması seviyesini gerçekleştirmek şartıyla sürdürebilirler ve bu temel ilkeleri şirket faaliyetlerinde benimsetmek ya da ulusal ya da uluslararası mevzuatta bu yöndeki her türlü kurala uyum sağlamak için her türlü maddi külfete katlanmak zorundadırlar.

6. Farklı Kültürlere Saygı²⁷: Geçen yüzyıllar boyunca ulusal ve kültürel sınırları aşan örgütlerin ekonomik emperyalizm ve sömürge temayüllü olduğunu gören toplum, temel değerlerinin muhafaza edilmesi konusunda ısrarcıdır. Saygı bu değerlerin başında gelmektedir. Tabidir ki, işletmeler farklı kültürlerin hakim olduğu coğrafyalarda faaliyet gösterirken, bu süreçte sözkonusu farklı kültürlerin de zarar görmemesine azami özeni göstermelidirler.

7. İnsan Hakları²⁸: İşletmeler şirket faaliyetleri için istihdam ettikleri insan sayısından çok daha fazlasını etkilerler. Kendini oluşturan bireylerin haklarının korunması da tabi ki toplumun ilgi alanına girmektedir. Toplum, şirketlere işinizi yapınız ama temas ettiğiniz süjelerin haklarını ayaklar altına almayınız demektedir. Ve tabi toplum adil olma, dürüstlük, sorumluluk, denetlenebilir olma ve saygı gibi belirtilen temel değerlere uygun olarak kar amacı güden faaliyetlerin yürütülebileceğinin altını çizmektedir.

8. Yerel Toplum Tarafından Kabul Görme²⁹: Genellikle ‘iyi şirket vatandaşlığı’ olarak da özetlenebilecek bir ilke olup; şirketlerin içinde faaliyet gösterdikleri toplumda kabul ve saygı görececek bir şekilde faaliyet göstermeleri şartını ifade eder.

9. Çocuk İşgücü Çalıştırma Dahil Çalışma Standartları³⁰: Şirketlerin çocuk işçiler de dahil istihdam ettikleri tüm çalışanlara uygulayacakları muamelelere ilişkin ulusal ya da uluslararası kurallara uygun davranmaları gerektiğini ifade eden bir ilkedir.

10. Kanunun Uygulanması³¹: Toplum şirketleri yanında hükümetlerinde uygulanmasına izin vermektedir ve hükümetler de şirketler gibi mükemmellikten uzaktırlar. Toplum şirketlerden faaliyetleri ve sivil toplum üzerinde kamusal yetkisi olan devlet kurumlarının desteklemesini ister ki böylece sivil toplum güçlenebilsin.

11. Şirket Sosyal Sorumluluğu³²: İşletmelerin ortak ve sahiplerinin kar amaçlı hizmet ve mal üretimine yönelik çalışmalarında toplumun entellektüel serma-

27 Respect for Differing Cultures

28 Human Rights

29 Acceptance by Local Communities (Good Corporate Citizenship)

30 Labor Standarts – Including Child Labour Concerns -

31 Rule of Law

32 Corporate Social Responsibility

yesi dahil tüm kaynaklarını kullandırma yönünde uygun vermesi için toplumun genel ihtiyaçlarının şirketçe karşılanması ilkesidir.

Bu aynı zamanda şirketle toplum arasında imzalandığı varsayılan zımni anlaşmanın gereklerini yerine getirmek olarak da değerlendirilmektedir.

12. Sürdürülebilir Gelişme ³³: Bu da toplumun ilgi alanların en yenisi olarak uzmanlarca vurgulanmaktadır. Çünkü bu noktada dikkat edilmesi gereken unsur toplumla işletmeler arasındaki “zımni anlaşmanın ” ancak toplumun refahından geriye gidilmediği sürece varolabileceğidir. Yani tabii ki toplum içinde işletmeler de varlıklarını sürdüreceklerdir ama bu durum toplumun her sene refahının biraz daha artması sonucu da beraberinde getirdiği müddetçe mümkün olabilecektir. Toplum, şirketlere kaynakları kullanarak mal ve hizmetlerinizi üretin ve bireylere de sonunda bir önceki duruma göre somut bir iyileşme sağlayın demektir. Uygulama da mesela gelişmekte olan ülkelerde bu ifade, yeni yollar, okullar, hastaneler, ticareti öğrenen çalışanlar, vergi toplayabilen hükümetler anlamına gelmektedir.

13. Serbest Piyasa Ekonomisi ve Yapılarının Toplumsal ve Siyasi Sistemlerin Demokratikleştirilmesi ile Desteklenmesi ³⁴: Şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülke ve bölgelerde serbest piyasacılığı desteklemesi ile mevcut toplumsal ve siyasi sistemlerin demokratikleştirilmesi yönünde çaba göstermesi şarttır. Özellikle bu ilke ve bunla ilintili olarak yabancı şirketlerin ulusal alanda ortaya koydukları çaba, doğrudan yatırım yapan uluslararası sermaye şirketlerinin veya portföy yatırımı yapan yabancı yatırım şirketlerinin ulusal ekonomilerde faaliyet göstermeye başladıktan sonra en çok eleştirildiği ve ulusalcı güçlerce şüpheye izlenen noktadır. Bu iki durumu da küreselleşmenin yaşanmış örnekleri ışığında gözden geçirirsek aşağıdaki analiz yapılabilecektir:

1) Birinci durumda yabancı uluslararası şirket, dışa kapalı ekonomilerde yoğun olarak karşılaşılan kemikleşmiş feodal ilişki ve taraflı uygulamaları ortadan kaldırmak ve rekabetçiliğine ket vuran her türlü ulusal engeli aşmak böylece ulusal rakipleri ile eşit şartlara ulaşmak için haklı çaba gösterir. Bunun da gerçekleşebilmesi için siyasi sistemde ve devlet yapısında şeffalık sağlanması ve rüşvet yapısının kırılarak liberal bir ekonomi yapısının canlandırılması gerekir. Bu durumda muhtemelen kendilerini ulusalcı olarak isimlendiren bir grup özel veya tüzel hukuk kişisinden kaynaklanan milli kaynak ve imkanların peşkeş çekildiği yönündeki bir vaveyla ve ilgili tarafların içine yerli yersiz çekildiği bir tartışma tüm gelişmekte olan ve sermaye ihtiyacı nedeniyle yabancı yatırıma açılan ülkelerde yapılmış ve yapılmaktadır. Eğer i) gerekli rekabet mevzuatı, ii) yuka-

³³ Sustainable Development

³⁴ Emerging Free Market Systems and Structures

rıda sayılmış on üç ilkenin gereklerinin ulusal toplum adına yabancı şirketlere dayatıldığı mevzuat altyapısı ve iii) son olarak da söz konusu şirketin yer aldığı sektörde istihdam edilebilecek ulusal beşeri sermayenin de halihazırda yeterince mevcut ve yurtdışındaki eşitlerinin yerlerini alma teşebbüsüne karşı gerek kişisel yeterlilikleri ve gerekse de ancak uluslararası karşılıklılık esasına dayalı işgücünün seyyaliyetini imkan veren ulusal mevzuat altyapısı ile korunmaları sağlanmışsa; o zaman iç rahatlığı ile yerli ortak ile birleşerek veya özelleştirme süreciyle ekonomiye giren yabancı şirketlerin, doğrudan yatırım yaptıkları düşünüldüğünde kısa ve uzun vadede ülke yararına katkı sağlayacakları tartışma götürmezdir. Bunun nedeni ise çok açıktır: i) sermaye ihtiyacı olan ulusal ekonomiye nüfusun beslenebilmesi ve ek istihdam yaratılabilmesi için yeni sermaye girişi olmaktadır ve ii) aynı zamanda uluslararası piyasalara ulusal ekonominin riskinin alınabildiği gösterildiği için uluslararası arena da ulusal ekonominin eşitleri arasında itibar artışı gerçekleşecek ve daha sonraki yatırımlar için uluslararası camiadan daha kolay ve ucuz finansal destek bulunabilecektir. 2) İkinci durumda ise gerçekten sıcak para girişi ulusal ekonominin sermaye ihtiyacını geçici bir süre gidermektedir ama gerek para gerekse sermaye piyasaları vasıtası ile her an ülke terk edebileceği için ulusal ekonomiye kalıcı bir rahatlık sağlanamayacaktır; bu nedenle söz konusu sermaye girişlerinin ulusal ekonominin nabzını tutan kamusal otorite tarafından dikkatle takibi şarttır. Çünkü gelişmekte olan ülke ekonomilerinde çok sık yaşanan örneklerde olduğu gibi bahsi geçen ani çıkışlarda ulusal para ve sermaye piyasalarında kalıcı hasarlar oluşabilmektedir.

Bütün bu analiz ışığında şu tespiti de dile getirmek sanıyorum yerinde olacaktır: Yabancı yatırımcının doğrudan yatırım yapmak üzere ulusal ekonomiye gelişine ve eşitler arasında adil bir rekabeti yaratmak için var gücüyle sisteme baskı yapmasına olağan şartlarda direnmek iki şeye delalettir: 1) O tarihe kadar siyasi destekle iktidar olan siyasetçilerin; hükümet aygıtını ulusal ekonomiyi uluslararası rekabete hazırlayıcı gerekli düzenlemeleri yapmak üzere kullanmadıkları ve daha ziyade kişisel refahlarını artırıcı ve kamusal kaynakları oya tahvil edici faaliyetlerle ülkenin kaynaklarını popülist amaçlara peşkeş çekip çarçur ettiklerine, 2) Ya da şüphesiz Cumhuriyetimizin kurulduğu yıllarda çok yerinde bir karar olarak uygulanmış olan milli sanayinin korunması yaklaşımının artık miyadını doldurduğu modern zamanlarda, yerli sanayicilerin; siyasileri kişisel çıkar bazlı çeşitli yöntemlerle sözkonusu kamusal korumayı muhafaza ettirerek duvarının arkasında o güne kadar tatlı ve rahat karlara olan alışkanlıkla uluslararası rekabet öncesi bünyelerini kuvvetlendirecek yapısal tedbirler hazırlayacak ve makine parkları ile teknolojilerini üretimlerini artırma yolunda geliştirecekleri yerde günlerini kişisel refahlarını yurtdışında istiflemek ve yerli siyasilerle işbirliği imkanlarını rüşvet ve benzeri yollarla artırıp yeni kamusal ihalelerin yollarını gözlediklerine.

Tüm gelişmekte olan ekonomilerde uluslararası ekonomilerle iletişime geçildiğinde hep benzeri senaryolar yaşanmakta olup; yukarıdaki analizin gerçekçiliğini kişisel çıkarları nedeniyle görmezden gelen bir kısım sözde ulusalcı direniş odaklarının da eninde sonunda uluslararası şartlar ve dengeler nedeniyle tutunmasına imkan kalmamakta ve maalesef olan gerek toplumla şirketler arasında ‘zimni anlaşmayı’ dayatan mevzuatın eksikliği nedeniyle ulusal tüketiciye ve iş gücünün seyyaliyetine ilişkin karşılıklılık esaslı düzenlemelerin yapılmamış olması nedeniyle de ulusal işgücüne olmaktadır. Şu açıktır ki, bu analizin ayırıcında olmayan bürokrat ve siyasiler, ülkemiz olduğu gibi ilk seçimler sonrasında ve öte yandan korunma duvarları arkasında palazlanmış ulusal tatlı su sanayicileri de bir süre sonra uluslararası rakipleri tarafından oyun dışı bırakılmaktadırlar.

O zaman biraz önce şirketlerin gelirlerinin bir kısmını niye toplum için harcadıklarına ilişkin sordüğümüz sorunun cevabına tekrar dönelim...

Sosyal sorumluluk, toplum için iyi olduğundan tüm yönleri ile şirketler için de iyidir. Şirketler içinde buldukları toplum onlara kaynaklarını verdiği için varlıklarını sürdürebilirler. Böylece eğer toplumlar refah ve gönenclerini artırıyorlarsa zımni anlaşmadan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getiren şirketler de zenginlik düzeylerini artırıyor demektir.

Sosyal sorumluluğu dayatan bu ilişkiye ve umulan sonuca ister şirketlerin terbiye edilmiş kişisel çıkarları diyelim ya da başka bir isim verelim ama sonuç olarak şirketler sayılabilecek birçok nedenden ötürü doğru olanı yapmaktadırlar ve toplumların ayrılmaz bir parçası olarak, şirketler yapılacak en doğru işin sosyal sorumluluğa sahip çıkarak iş hayatlarına devam etmek olduklarını anlamak zorundadırlar.

Makalenin başında bahis edilen ve günümüze damgasını vuran uluslararası camiada mevcut temayüller, şüphesiz öncelikle bazı ulusların ve onların hükümetlerinin menfaatine ve karlılığına çalışabilecektir. Ama genel olarak ve eninde sonunda tüm toplumların yararına olan bazı değerleri ve hatta keşifleri öncelikle ilk doğduğu ya da yapılandırıldığı belli bazı öncü toplumlara yarar sağlıyor diye küçümsemek ve kötülemek aslında her özgün kültürde yeri olan ahlaki zorunlulukların atıfta bulunduğu temel insani değerlere sırt çevirmek anlamına geleceği için yanlış bir tutumdur ve ‘muasır medeniyet seviyesine’ ulaşma yolunda Ulu Atatürk’ün işaret ettiği hedeften sapmak anlamına gelecektir. Ayrıca yönetsel anlamda da gittikçe şartları ağırlaşan iş ve aş bulmada güçlüklerle karşılaşan ulusla bizatihi devletin küsmesi ve kopmasını doğuracağı için, kısa vadede ve reddiyatçı tepkilerden ziyade uyumlaştırıcı adımlar atılması geliştirmekte olan ülkeler gerçeğinde çok daha yerinde olacaktır.

III. SOSYAL SORUMLULUK VE ETİK GİBİ YENİ DEĞERLERİN TERCİH EDİLMESİNE KATKI SAĞLAYAN SÜREÇ VE KAVRAMLAR

Son on senede iş hayatında hem artan rekabet hem de gerek iletişim imkanlarının gelişmesi gerekse de para ve sermaye piyasalardan ateşlenen ulusal ekonomilerin bütünleşme süreçleri nedeniyle hızla etkinliğini artıran küreselleşme süreci, toplumla şirketler arasında teorik olarak mevcut olduğu varsayılan ‘zimni anlaşma’ya uyumun şirketler tarafından gittikçe daha çok ihmal edilmesine sebep olmuştur. Ve artık söz konusu anlaşmanın korunabilmesinin kapitalist sistemlerin varlığını sürdürebilmesi için sin qua non (olmazsa olmaz) bir hal aldığı tartışmasız kabullenilmiştir.

Örneğin Barings Bankın batışı, Güneydoğu Asya Krizi ve Rusya Krizi gibi oluşumlarda; ulusal ve bölgesel karakteri başat olan krizlerin küreselleşme nedeni ile çok daha fazla yapısal ilişkide oldukları ulusal ekonomiler boyunca hızla yayılarak doğdukları coğrafyalardan çok farklı coğrafyalarda da etki göstermesinin mümkün olduğu gözlemlenmiş ve böylece finans literatürüne de ‘sistemik risk ve kriz’³⁵ ile bulaşma etkisi³⁶ gibi çeşitli yeni kavramlar girmiştir. Böylelikle mesela Güneydoğu Asya’da Tayland’ın para birimi bahtın keskin düşüşü bir anda Japonya’da söz konusu coğrafyaya kredi kullandırmış bankaların bilançolarını bozup ve bu bankaların ABD devlet tahvilleri portföyünü satma riskini ortaya çıkarmış; bu da ABD faiz piyasalarında faizlerin beklenmedik bir şekilde düşmesi beklentisine sebebiyet vermiştir.

Buna benzer World.com, Enron şirketleri gibi sektörlerinin önemli oyuncularının da özellikle yönetim kurulları ve üst yönetimlerinin, paydaşların çıkarlarından ziyade kişisel zenginliklerini ön plana alan faaliyet ve ihmallerinden kaynaklanan krizler ve hemen akabinde anglo-sakson sistemin güvenilirliğinin kildi durumundaki bağımsız dış denetim firmalarından Arthur Anderson’da meydana gelen denetim sorumluluğunun danışmanlık işlevinden kaynaklanan gelirin gölgesinde kalarak şaibe altına düşmesi ve denetim şirketinin tasfiyesi ile sonlanan zafiyeti; gündeme sosyal sorumluluk ve beraberinde etik değerler gibi temel değerlere atfedilen önemin artmasını getirmiştir.

Tabi tüm bu krizler hem Batı ülkelerinde hem de sermaye piyasaları ile menkul kıymet piyasalarının yeni geliştiği ve yabancı şirketlerin de yavaş yavaş rekabetçi olduğu gelişmekte olan ulusal piyasalarda sadece etkin denetim yeknesaklarının iyice gözden geçirilmesini değil aynı zamanda istihdam edilecek bireylerin sosyal sorumluluk ve etik gibi yeni değerlerle teçhiz edilmiş olmasını gerekli kılmıştır.

³⁵ Systemic risk and crises:

³⁶ Contagion effect:

İş hayatının çok çeşitli boyutlarının algılanmasında şirketlerin karşısına çıkan sosyal sorumluluk ve bunun bir parçası olarak etik değerler şirketlerin aldığı kararlarda, uyguladıkları politikalarda ve aldıkları önlemlerde kendisini göstermektedir. Etik kurallar büyük ölçüde paydaşlar³⁷, çıkardaşlar ile beraber belirlenmekte olup; sosyal sorumluluğun bir parçası olarak etik değerlerinde misyon, vizyon gibi şirket tarafından önceden belirlenip duyurulmasında tüm taraflar açısından uzmanlarca fayda mülahaza edilmektedir. Tabi bu noktada unutulmaması gereken husus etik kurallar oluşturulurken kanuni süreçlere uygunluk ve kanuni olarak oluşturulmuş mevzuat çerçevesinin paydaşlarca aşılması öncesinde engelleyici bir duyarlılık yaratmak esas olmalıdır.

Öte yandan özellikle şirketler açısından büyük önem arzeden kalite sürecine ilişkin yapılan ölçümlerde de bir kuruluş sadece finansal yeterliliği ile değerlendirilmeyip finansal olmayan yönleri ile de değerlendirilmekte olup; bu yönlerin başında kuruluşun sosyal ya da toplumsal sorumluluğu gelmektedir. Yani bir kuruluşun toplumla arasındaki ‘zimni anlaşma’ gereği topluma karşı kabullendiği ve gereğini yerine getirmek zorunda olduğu taahhütler dikkate alınmaktadır!! Değerlendirmede şirketin toplum üzerindeki olumlu etkilerini artırıp, olumsuz etkilerini de mümkün olduğu kadar aza indirme cabası prim toplamaktadır. Önceleri kalite sadece müşteri memnuniyeti olarak algılanıyorken şimdi yeni eklemelerle büyük ölçüde iş etiği ve iyi yönetim kavramlarını içerir hale gelmiştir.

Bugünlerde çok gündemde olan diğer bir kavram olan ‘kurumsal yönetim’³⁸ konusuna da göz attığımızda etik kuralların sürecin ayrılmaz parçası olduğu gözlemlenmektedir. Bunun nedeni sadece müşterinin değil, tüm paydaşların, çıkarı ve ilgisi olan tüm tarafların şirketin faaliyetlerinden memnun olmasının amaçlanmış olmasıdır.

IV. İŞ HAYATINDA ETİK OLMAYAN DAVRANIŞLAR VE NEDENLER

Hangi konularda daha çok etik sorunlar çıktığı hususunda yapılan çeşitli araştırmalarda yöneticilerin en çok şikayette bulunduğu etik olmayan davranışlar arasında şunlardan bahsedildiği görülmektedir: amire yalan söylemek, kayıtları ve belgeleri değiştirmek, alkol ve uyuşturucu bağımlılığı, çıkar çatışmaları ve bunun neden olduğu verimsizlikler, şirketin malını özel nedenlerle kullanmak, hırsızlık, hediye almak, firma politikasına aykırı davranışlarda bulunmak. Görüldüğü gibi şirket bünyesindeki bu ve benzeri tüm uygulamalar şirket yönetsel yapısında hangi seviyede olunursa olunsun sonuçta menfi bir etkinin ortaya çıkma-

³⁷ Sermayedar, yönetim, çalışanlar, tüketici, tedarikçi, devlet ve toplumdur.

³⁸ Corporate governance

sına ve bir kar müessesesi olan işletmelerin üretim kabiliyetlerinin düşerek birim zamandaki üretim kapasitelerinin azalmasına neden olmaktadır.

Çalışma hayatında niçin böyle sorunlarla yani etik olmayan davranışlarla karşılaşırız sorusuna da genelleme yapılarak verilecek cevaplar aşağıda sıralanmış olup; çok daha çeşitlendirilebilir:

- 1) Yöneticinin çalışanlara ulaşılması zor ya da gerçekçi olmayan hedefler koyması,
- 2) Çalışanların iş programına yetişme kaygısı, zamanın yetişmemesi,
- 3) Batmamak için kriz zamanında her şeyin denenebilmesi,
- 4) Şirket yönetiminin nepotizme (hısmcılık) tavır alacak kadar profesyonel olmaması,
- 5) Şirket ile çalışanların ya da çalışanla diğer bir çalışanın çıkarlarının çatışması (şirket için tamam da benim için bu adımda ne kar var sorgulaması),
- 6) Çalışanların ödüllendirmesinde ve maaşların belirlenmesinde eşitliği sağlayıcı somut bir yöntemin olmadığı inancı,
- 7) Şirket yönetiminin tecrübesizlik ya da kişisel yetersizlik nedeniyle yönetsel zafiyet içinde olması ya da çalışanlarca öyle algılanması,
- 8) Şirket yönetiminin paydaşlar nezdinde şirket itibarını yüksek tutmak adına mevzuata aykırı davranması,
- 9) Şirket yönetimindeki bireylerin kişisel zenginleşmelerini herşeyin üstünde tutması.

V. AHLAKİ DEĞER YARGILARI VE BİREYLERDE ETİK BİLİNCİN GELİŞİMİNE KATKISI

Bilindiği üzere toplumdan topluma değişen ve her bir uygarlığın üzerine kendini ve kültürel gelişimini kurduğu ve genelde üzerine kutsallık atfedilen kaynaklardan beslenen ve insanlık tarihi boyunca çeşitlilik arz etmiş olan vicdani ve ahlaki kurallar da etik kuralların oluşturulmasında çok büyük bir önem taşımaktadır.

Kişisel olarak ahlaki gelişim incelendiğinde bireylerin birbirini takip eden aşamalarla ahlaki manada tekamül ettiğini görmekteyiz:

- 1) Birinci aşamada bireyin doğruyu tercih edip yanlıştan kaçınma sebebi belli bir güce, otoriteye karşı itaatkar olma ve cezalandırılmama kaygısıdır.
- 2) İkinci aşamada ise faydacı yaklaşım devreye girer ve sadece ceza almamak yani zarar görmemek değil aynı zamanda bir ödül ve faydalanma elde edeceği için birey doğru olanı yapar ve ahlaklı olur.
- 3) Üçüncü aşama da düşünme kapasitesi biraz daha gelişmiş olan bireyler tek başına yaşamadıklarını fark ederek mevcut kurallara uyum sağlamak adına ve iş

arkadaşları ya da diğer çevredeki insanlar tarafından dışlanmaktan çekinerek bilakis kabul görme amacıyla doğru ve ahlaki olanı yaparlar.

4) Dördüncü aşamada ise bireyler sosyal bir uzlaşmanın gerekliliğinin bilincine vararak sadece bir grup içinde değil, toplumun içinde yaşadıklarını fark ederek hukukun belirlediği, toplumun da beklentilerine karşılık verecek davranışlar sergilemek zorunda kalırlar.

5) Beşinci aşamada ise toplumla bir sosyal sözleşmenin mevcudiyeti yani ‘zimni anlaşma’ nedeniyle bireylerin ve bireylerden oluşmuş çıkar grupları ya da şirketlerin varlığının toplumun geneli tarafından desteklenmedikçe, sürdürülebilir olmadığı anlayışı ile birey ve bireylerden oluşmuş tüm birimler herhangi bir kaos ve karmaşanın önüne geçebilmek için sosyal mutabakata uymakta ve böylece ahlaklı ve doğru olanı yapmaktadırlar.

6) Aslında bireyleri etik değerlerle de buluşturan bu son aşamada ise, bireyler sadece ulusal sınırlar içerisinde toplumun parçası olmadıklarının idraki ile aslında dünyanın bir parçası olduklarını algılayarak evrensel ahlaki kaideleri öğrenip, uygulamak yolunu tercih edebiliyorlar. Bu durumda uygulamaya çalıştıkları evrensel değerler bazen yerel değerlerle çatışabiliyor ve içinde bulunulan toplumdaki birkaç on yıl ileride olan ayrıklı bireyler olarak toplum tarafından dışlanabiliyorlar. Söz konusu bireyler, evrensel değerler peşindeki azınlık olarak toplumun geneli için zamanın gerisinde kalmış ahlaki değerlerin ileriye doğru değiştirilebilmesi amacıyla olası tüm tehlikeli toplumsal tepkilere göğüs gerip değişimde öncü rol üstlenebildikleri gibi bu tehtidin üstesinden gelecek gücü bulamayıp toplum dışına çıkarıldıkları da çok sık gözlemlenebiliyor. Aksi taktirde geriye kalan son tercih yani toplumun değerlerine uymuş gibi gözüküp takiiyyeyi yaşamak zorunda kalabiliyorlarki herhalde bu enzoru olsa gerek.

Aslında Meslektaşlarımızın da topluma yön vermesi gereken eğitim ve bilgi birikimleri ile ekonomide yaşanan ve çoğu zaman kamu ya da özel sektördeki sorumlu bireylerin kişisel çıkarlarını toplumun önüne almalarından kaynaklanan kronik sorunlar karşısında oynadıkları rolde aslında kişisel ahlakın tekamül sürecinin son seviyesindeki evrensel değerlerin farkında olan aşkın bireylerin durumuna benziyor. Anadolumuzda halkın içine işlemiş evrensel aklın bir tezahürü olarak kullanılan çok güzel bir deyişte Meslektaşlarımızın bu durumu ifade ediyor sanıyorum: ‘iki cami arasında bi namaz’ kalmak!!

VI. ETİK DEĞERLERE AYKIRI UYGULAMALARIN GİDERİLMESİNDE ETİK EĞİTİMİ

Toplumsal faydanın azamileştirilmesi sürecinde Etik Değerler Eğitimine temelde üç ayrı aşamada ihtiyaç olduğu gözlemlenmektedir:

1) Bunlardan ilki özellikle gelişmiş ve sermaye birikimi yüksek Batı ülkelerinin-

den tutun dünyanın diğer coğrafyalarında da ardı ardına patlak verip çok hızlı bulaşan finansal krizlerde kendisini hissettiren ve ağırlıklı olarak yöneticilerdeki sosyal sorumluluk bilinci ve etik değer eksikliğinden kaynaklanan krizlerin aşılmasında; bu süreçlerin ve çıkartılan derslerin incelenmesi yoluyla etik kurallar konusunda duyarlı hale gelmiş çalışanların istihdam edilebilmesi için üniversite eğitiminde etik değerler dersinin müfredatın ayrılmaz parçası haline getirilmesi;

2) Diğer bir aşama ise şirket içi etik değerler yönetimini kurgulamak için adım atan ve başta yönetim kurulu olmak üzere, tüm çalışanları ve paydaşlarına etik değerleri benimsetmek ve şirket kültürünü de bu şekilde değiştirmek isteyen şirketlerin etik değerlerin ne amaca hizmet edeceği ve nasıl kullanılarak, etik kurallara uyumsuzlukların ne zaman ve nasıl gözetleneceğın ilişkin çeşitli eğitimler düzenledikleri aşama olup; bu eğitim ve sonrasında etik kuralların uygulamaya sokulması söz konusu şirketin rekabetçiliğı ve verimliliğının artışı için büyük önem arzedecektir.

3) Mesleğımız açısından çok kritik olan diğer bir aşama ise, yaşanan her finansal krizden sonra toplum tarafından dolaylı da olsa suçlanıp görevini tam anlamıyla yapmadığı iddiası ile töhmet altında kalan muhasebe mesleğı mensubu meslekdaşların gerek kendi içlerinde gerekse görev yaptıkları şirketlerde daha etkin ve olası risk ve krizlere karşı daha duyarlı olmalarını sağlayıcı etik değerler ve takibi hususunda bilinçlendirici eğitim aşamasıdır.

Tabiki yukarıda bahsi geçen her üç aşamada da bireylere sosyal sorumluluk ve etik değerlerden eğitim yoluyla bahsetmek toplumsal kalkınma manasında da önemli sonuçlar verecek olup; gerek iş hayatı öncesi ve gerekse iş hayatına atıldıktan sonra içinde buldukları iş ortamında şirket kültürünün ihtiyacına istinaden daha ayrıntılı ve çalıştıkları şirket ve sektöre göre şekillendirilmiş özel etik programlarına tabi kılınmaları sosyal sorumluluğın topyekün yerine getirilmesi manasında yararlı olacaktır.

Dünyada etik değerler dersinin ilk defa müfredatlara girişı incelendiğinde görülmektedir ki öncelikle 1960'larda ABD'de çeşitli işletme ağırlıklı üniversite programlarında 'etik ilkeleri' ve 'iş ahlakı' adları altında bağımsız bir ders olarak müfredatlara girmeye başlamış ve hemen akabinde kamusal alanda yapılan mevzuat değişiklikleri ile şirketlerde 'etik komiteleri' oluşturulup 'etik sorumluları' görevlendirilmeye başlanmıştır.

Ülkemizde ise ilk defa Bilkent Üniversitesi'nde 'iş ahlakı' adlı bir ders İşletme Yüksek Lisans Programında 1992 senesinde yer almış ve bunu Boğaziçi, ODTÜ, Dokuz Eylül, İstanbul Bilgi ve Erciyes gibi üniversitelerimiz yıllar içerisinde takip etmiştir. Keza etik değerlere ilişkin faaliyetlere yön vermek, ulusal ekonomimizdeki şirketlerin uluslararası benzerleri ile rekabetinde katkı sağlayarak bu konuda bir toplumsal duyarlılık yaratmak üzere Türkiye Etik Değerler Mer-

kezi Vakfı (TEDMER) ³⁹ Mart 2002'de Resmi Gazete'de yayınlanarak faaliyete geçmiştir.

Öte yandan ülkemizde etik değerlerin yaygınlaştırılmasına yönelik olarak dünya uygulamalarıyla da benzerlik taşıyan bir diğer gelişme de özellikle finans sektöründe olmak üzere yaşanmıştır. Her sektörde paydaşlarca yapılandırılan dayanışma örgütlerinin kendilerini ilgilendiren hususlarda ortak davranış kurallarını dayanışma örgütleri içerisinde duyurmasının yanında kendi aralarında düzeni sağlamak amacıyla mesleki faaliyetlerde üyelerinin uyması gereken ve haksız rekabet gibi çeşitli fiilleri men eden çok temel hususlarda kurallar oluşturmaları ve böylece üyelerin ve mesleğin namını korumaya çalışmaları süreci etik değerlerin yapılandırılmasına sebebiyet vermiştir. Mesleki kurallar ya da etik değerlerin yapılandırılarak tüm üyelere duyurulması ve takibine ilişkin olarak yöntemlerin geliştirilmesi aşamasına ilişkin ulusal finans sektörümüzden örnek verecek olursak Türkiye Bankalar Birliği tarafından Kasım 2001'de duyurulan 'Bankacılık Etik İlkeleri' ⁴⁰ ya da Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliği tarafından Ocak 2002'de sektördeki paydaşlara duyurulmuş olan 'Sermaye Piyasaları Meslek Kuralları' ⁴¹ sayılabilir.

Ayrıca zaman içerisinde çeşitli sektörlerdeki meslek erbabının sosyal sorumluluk ve etiğe ilişkin bilgilendirilerek gelişmeleri takip edebilmeleri için çeşitli zorunlu eğitim programları da yapılandırıldığı görülmekte olup; örneğin ulusal menkul kıymet sektörümüzde Aralık 1988'den beri düzenli olarak gerçekleştirilmekte olan İMKB Üye Temsilcisi Programları bünyesindeki Hisse Senetleri, Tahvil Bono ve Vadeli İşlemler Piyasalarında çalışacak Üye Temsilcilerini (broker) yetiştiren ve her biri kendi içinde ayrı ayrı yapılandırılan programlarda, Mesleki Örgütler ve Etik Değerler dersi Aralık 2000 tarihinden beri müfredatın ayrılmaz bir parçası olarak yerini almıştır. ⁴²

Yine bu bağlamda sürmekte olan çalışmalar açısından örnek verilecek olduğunda İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'ndan bahsetmekte yarar var çünkü meslek mensuplarının gerek belge almasına ilişkin zorunlu ön eğitimlerde (staj eğitimleri) gerekse meslek mensubu olunduktan sonra belli aralıklarla meslek ahlakı ve etik değerler hususunda eğitim çalışmaları yapılması yönündeki öneriler tartışılmakta ⁴³ ve Oda Yönetim kuruluna bağlı olarak ça-

³⁹ Vakfın tarihçesi için bkz. www.tedmer.org.tr

⁴⁰ Bkz. www.tbb.org.tr

⁴¹ Bkz. tspakb.org.tr

⁴² İMKB Eğitim ve Yayın Müdürlüğü Üye Temsilcisi Programları için bkz. www.imkb.gov.tr

⁴³ Meslek mensubu adaylarına ve meslek mensuplarına yönelik etik değerler eğitimi için yapılan öneriler hakkında bkz. İSMMMO Mesleki Etik Kurallar Komitesi Raporları, İSMMMO Olağan Genel Kurul Çalışma Raporları 2003/2004/2005 ya da ismmmo.org.tr

İşmakta olan Mesleki Etik Kurallar Komitesi tarafından diğer mesleki dayanışma örgütlerinin örneklerinden hareketle bir ‘**mesleki ahlak ve etik kuralları**’ metni üzerinde çalışmalar yapılmaktadır.

Özellikle dayanışma örgütleri ve şirketlerinde kendi içsel kurgularına uygun olarak yapılandırılacak mesleki ahlak ve etik değerler metinleri şirket içi eğitimlerde sürekli gözden geçirilmeden önce şirketlerin danışmanlar ve etik sorumluları tarafından her seviyedeki çalışanlarla yapılan anket ve görüşmeler sonrası ortaya çıkarılmalı ve üst yönetimin onayını almış olan verim artırıcı davranış kalıpları ve normlarını içermelidir. Dolayısıyla benimsetici şirket eğitimlerinde önemli olan söz konusu etik kurallar metninin çalışanların da sahiplenmesi için onlardan zaman zaman gelen katkılar ile geliştirilmeye açık olması ve söz konusu etik değerler metnine işlerlik kazandırmak amacıyla kurallara uymayanların nasıl şikayet edileceği ve bunun yönetimce nasıl takip edileceğinin çok açık ve şeffaf bir şekilde kurgulanarak tüm şirket çalışanlarına anlatılması şarttır.

İçerik açısından etik değerler metinleri incelenerek dünyadaki örnekleri gözden geçirildiğinde Avrupa’daki ağırlığın çalışanların davranışlarıyla ilgili kurallarda olduğu ABD’de yapılandırılanlarda ise müşteri ilişkileri, devlet ve siyasetçi ile ilişkiler ve tedarikçiyle ilişkilere ağırlık verildiği gözlemlenmektedir ⁴⁴.

Gelişmiş Batı ülkelerindeki örneklerinde olduğu gibi kar merkezi olarak müteşebbis tarafından ulusal mevzuata uygun olarak kurulmuş olan şirketlerin kendi bünyelerinde verimliliği artırma ve şirket varlığının ortadan kalmasına kadar gidebilecek yönetsel sorunların önüne geçebilme adına yapılandırmak isteyecekleri etik kurallar ve takip mekanizmasını yapılandırma ve bunu tüm şirkette benimseterek uygulama çabasının başarılı olabilmesi için öncelikle etkin şirket içi iletişim ve tüm seviyelerdeki bireylerin eğitimi yoluyla bir etik duyarlılık ve farkındalık yaratılması gerekmektedir.

Tabi Enron şirketi ve yol açtığı finansal krizler gibi örnekler göstermiştir ki başarı için muhakkak modern denetim ve izleme faaliyetlerinin işletmede yerleşmesi ve yeni raporlama yöntemlerinin kurumsal yönetim esasına dayalı olarak benimsenmesi gerekmektedir.

⁴⁴ Sema Aşcıoğlu; İş Etiğindeki Gelişmeler, www.tedmer.org.tr

KAYNAKÇA

1. **Frank J. Navran;** TEDMER Ethics Officer Certification Programme, www.ethics.org, 2005
2. **Sema Aşcıoğlu;** İş Etiğindeki Gelişmeler, www.tedmer.org.tr
3. Ethics Today Online, vol. 1: September 2002 to August 2003, October 2003, www.ethics.org
4. **Edward L. Pittman, Frank J. Navran;** “Corporate Codes of Ethics and Sarbanes- Oksley”, Wall Street Lawyer, ISSN: 1095-2985, vol. 7, nr. 2, July 2003
5. Türk Sermaye Piyasasında Etik Değerler ve İş Adabına İlişkin Çalışma Kuralları, İMKB Yayınları, 1998, İstanbul
6. Türk Sermaye Piyasasında Mesleki Etik Kurullar & Yatırımcı Hakları, TSPAKB Yayınları, No:4, Mart 2002, İstanbul
7. Sermaye Piyasası Meslek Kuralları, TSPAKB Yayınları, www.tspakb.org.tr, Ocak 2002, İstanbul
8. Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşlar Birliğı Statüsü, Resmi Gazete No: 24315, Şubat 2001, www.tspakb.org
9. Türkiye Bankalar Birliğı Bankacılık Etik İlkeleri, Tebliğ No: 1012, Kasım 2001, www.tbb.org.tr
10. Mesleki Etik Kurullar Komitesi Raporları, İSMMMMO Olağan Genel Kurul Çalışma Raporları 2003/2004/2005, İstanbul
11. İMKB Eğitim ve Yayın Müdürlüğü Üye Temsilcisi Programları, www.imkb.gov.tr

TARTIŞMA

Başkan- Evet efendim, siz mi Ülkü Bey söz istemiştiniz.

Buyurun.

Kürsü şeref duyacak sizinle

Ülkü SÖNMEZ- Sayın Başkan, değerli konuşmacılar; tekrar huzurunuzdayım.

Temel, otobüsün direksiyonunda bayır aşağıya doğru gidiyor, ayağını frene koyuyor fren yok. Sol tarafa bakıyor kaldırımında bir tane adam gidiyor, kafasını sağa çeviriyor bir pazar yeri yüzlerce insan. Karar veriyor hiç olmazsa bir kişiyi öldürürüm diyor direksiyonu sol tarafa kırıyor. Bir patırtı kütürtü 100 ölü, 150 yaralı. Hakimin karşısına çıkıyor, evladım diyor ne yaptın sen diyor, nasıl girdin pazar yerine. Vallahi efendim böyle böyle oldu, frene bastım fren yok, bak tım solda bir tane adam direksiyonu diyor onun üstüne kırdım. Peki pazar yerine nasıl girdin diyor? Her şey o adamın pazara koşmasıyla başladı diyor.

Şimdi bugüne geldik, etik anlamda, denetim anlamda biz o pazara nasıl girdik bilemiyorum, kimi takip ettik, hangi yoldan geldik, nasıl geldik.

Şimdi Sayın Aslan Coşkun, bir sunumunuzda bir pasaj var müşteri paralarıyla, hesaba yatırılan paralarla ilgili. Diyorsunuz ki, paraları emniyette saklamalı. Fakat, TÜRMOB'un da bir kararı var müşteriden para alınmaz diye. Bu hangi paralar onu bize bir açarsanız sevinirim.

İkincisi, çılğınca para kazanma isteğiyle dolu bir müteşebbis var karşımızda. Kurnalsız, naylon faturanın kol gezdiği, hiçbir kuralın olmadığı, yani çok açık bir şekilde basite indiriyorum hadiseyi. Bir sigorta şirketinden para alabilmek için eksperle anlaşıp 100 milyon liralık arabasına 500 milyon lira hasar çıkartıp, bunun 100 milyon lirasını tamirciye, 400 milyon lirasını kendine almayı düşünen ve bunu da kazanç sayan bir işveren mantığıyla karşı karşıyayız.

Fakat bunun sonucunda gerek denetim anlamında yeminli malî müşavirlik mesleğinde, gerek bağımsız denetim anlamında bağımsız denetim kuruluşlarında, gerekse serbest muhasebeci malî müşavirlik anlamında muhasebe işlemlerinde, bir tarafta 10 mükellefi olan, bir tarafta 1000 mükellefi olan, bir tarafta 5 tane tam tasdiki olan, öbür tarafta 150 tane tam tasdiki olan.

Bu durum, etik kurallar sistemi içerisinde nasıl oluşacak, fiyat kırmalar, verimsiz, kalitesiz, meslek icraatının denetimi yok, çünkü sonuç itibarıyla denetimler farklı, neden anlıyoruz denetim olmadığını? Şimdi, deminden beri bahsediyoruz, işte banka olayları patlıyor. Niye patlıyor? Bağımsız denetim yok. Vergi incelemelerinde matrah farkları çıkıyor. Niye? Çünkü doğru dürüst vergi incelemesi yok, devletin vergi ve diğer sistemleri buna uygun değil.

Bu etik kuralları hep yapacağız diye konuşuyoruz. Bu durum Kayseri’de nasıl oturacak, biz buna yetişebilecek miyiz, nerelere kadar varacak?

Bunların cevaplarını verebilirseniz sevinirim.

Başkan- Başka bir sorusu olan var mı efendim.

Buyurun.

İbrahim AKTAN- Sevgili hocalarım, sevgili meslektaşlarım, sevgili panelistler hepimizi saygıyla selamlıyorum.

Ben İbrahim Aktan, İstanbul Yeminli Malî Müşavir Odası Başkan Yardımcısı.

Özellikle bu toplantıdan ve bu Sempozyumdan çok yararlandığımı ifade etmek istiyorum. Her geçen gün bizlere bir şey öğretiyor. Rahmetli annem derdi ki, annem Karadenizliydi. Uşağım derdi her geçen gün senin dağarcığına bir şeyler girecektir, onu sen göreceksin ileride, derdi. Gerçekten de öyle, her geçen gün bir şeyler dağarcığa giriyor.

Sevgili arkadaşlarım, sevgili meslektaşlarım; burada Sempozyumun bugünkü son konusu “Etik Değerler” idi. Etik değerler de esasen biliyorsunuz yazılı olmayan kurallar. Etik kurallar yazılı olmayan kurallar.

Sayın Aslan Coşkun Türk Dil Kurumundan tanımını alarak bize verdi ve toplumun kabullenmediği kurallar olarak tanımladı. Tabî ki, biraz daha ileri gitmek gerekiyor diye düşünüyorum. Önce kişinin kendisinin kendi öz benliğiyle kabul edilmediği kurallar olarak algılaması gerekir. Eğer, kişi etik kuralları kendi öz benliğiyle bağdaşmayan kurallar olarak değerlendirirse zannediyorum daha rahat ilerleme sağlanır.

Şimdi, tabî bizim yazılı olmayan etik kurallarımız, her ne kadar yazılı olmayan kurallar ise de, bunların bir şekilde yazılı hâle getirilmesi gereken kurallar olduğunu hepimiz biliyoruz. Aksi takdirde kaos ortamı çıkar ve birine göre etik birine göre değildir. Bunun da ana hatları gene de belirlenir.

Peki, bunları kimler koyacak? Her toplumun kendisinin o kuralları ortaya koyması gerekir, o kurallara uymayanları da eleştirmesi gerekir, ayıplaması gerekir. Eğer, o kuralları toplum tarafından benimsenen kurallar olarak ortaya koyar ve onlara sahip çıkar, onları uymayanları eleştirir ise, işte o zaman asıl amaç elde edilmiş olur.

Bizler de maalesef toplumumuzun büyük bir bölümünde, bu da yapılır mı diyoruz. Bakıyoruz ki kendimiz o işi yapıyoruz. Nasıl etik kuralı koyacağız?

Bir fıkra var biliyorsunuz, hoca vaaz veriyor camide, işte karınız, kızınız, geçmişte bu yaşanmış, hatta canlı olduğunu söylerler. Mini etekli geziyor, bu günahdır vesair falan. Hoca diyorlar, sizin de kızınız karınız böyle. Ya, onları karıştırma onlara yakışıyor diyor hoca.

Şimdi bizler de biraz galiba böyleyiz. Bu kuralları bizlerin koyup ve bizlerin de buna sadık kalmamız lâzım, sahip olmamız lâzım. Başkaları gelip bu kuralları bize koymayacak mı?

Sayın Muhlis Selçik bir örnek verdi, dedi ki, bizde içtihat oluşmadı. Evet, biz bu meslekte içtihat oluşturamadık arkadaşlar. Kimler bunu oluşturacak? Odalarımız oluşturacak. Ben de bir Oda yöneticisi olarak bunları söylüyorum.

Yine arkadaşımız, üniversiteden bir arkadaşımız söyledi, yani canım işte bu, kol kırılır yen içinde kalır. Yani, bu bizim çok eski bir gelenek, eskiden gelen bir sözümüz, son derece bana göre de yanlış, yanlış yerlerde kullanıyoruz, belki onun kullanıldığı çıkış yeri doğrudur ama, biz bunu yanlış yerde kullanıyoruz. Eğer bir yerde kırık bir kol varsa o kolu tedavi edelim, tedavi etmeliyiz, ama onu saklamamalıyız.

Az önce arkadaşımız söyledi ve üç tasdiki olan var, efendim 150 tasdiki olan var, efendim 5 tane defter tutan arkadaşımız var, 150 defter tutan arkadaşımız var, bunların hepsi de biliniyor. Ama, hiçbirimiz doğru dürüst bunların üzerine gidemedik. Niye? Bizdeki anlayış hele bir çıksın devlet anlayışı. Ya bir problem yok, çıktığı zaman bakılır. İş işten geçtikten sonra biz problem çözmeye kalkıyoruz, ondan sonra problemlerin içerisinde boğulup kalıyoruz.

Halbuki bunu çok rahat bir şekilde kurallarını biz Odalar ve TÜRMOB'la birlikte koyabilmeliyiz ve bunu da sıkı bir şekilde takip etmeliyiz. Bu kadar kural, yazılı kurallar, bu kadar konuşmalar var, neye yarar takip etmezseniz. Kuralı korsunuz, bu kurala uyuyor mu uymuyor mu arkadaş ona bakarsınız.

Biz şimdi diyoruz ki, efendim bu kadar kayıt dışılık falan var. Arkadaşlar biz 70 bin meslek mensubuyuz, yani neyiz, neredeyiz, biz bu işin neresindeyiz, bu yeterli mi?

Biz de bu işe etkin olarak müdahale etmeliyiz ve çıkıp söylemeliyiz Bak şurada şurada şurada bu var, böyle oluyor kardeşim, ey Hükûmet, ey Bakan, Başbakan, bunları çok açıkça söyleyebilmeliyiz. Yani, biz yani gelen ağam, giden paşam mantığıyla eğer işimize bakacak olursak işte bunları çok rahatlıkla her zaman konuşuruz ve yaşarız ve hiçbir de sonuç elde etmeden toplanır çeker gideriz.

Yapmamız gereken hiçbir zaman için, bazen ben söylüyorum hiç okur yazar olmaya gerek yok, üniversite mezun olmaya gerek yok. Bir olayı ... anlat, yoldan geçenlere sor şu olay nasıl olmalı falan, ne diyorsa yap korkma, o mantığıyla söylüyor. Hukuk denilen şey o mantık değil mi, o mantığıyla doğruyu söylüyor korkma.

Bir anımı anlatarak sözlerime son veriyorum.

Bir Merkez Uzlaşma Komisyonuna girdim yıllar önce, mükellef beyannamesini 1 gün sonra vermiş, muhtasar vergisini de süresinde ödemiş. Diyorum ki, Mer-

kez Uzlaşma Komisyonuna, sadece usulsüzlük var diyorum, affedersiniz vergi dairesi kaçakçılık, beyannameyi süresinde vermediği için kaçakçılık cezası kesmiş, uzlaşmaya gidiyoruz. Diyoruz ki, burada bir şey yok bakın, usul hatası yapmış, usulsüzlük, çok cüzi bir rakam, buna rağmen para ödemek istiyoruz. Hayır diye diretiyorlar, işte pazarlık oluyor falan. Sonuçta diyorum ki, ben Merkez Uzlaşma Komisyonuna, efendim bu konuda diyorum görüşünüz var, idarenin görüşü var diyorum. Yok diye diretiyorlar, var diyorum, söylüyorum, PTT'ye verdiğiniz şu görüş. Efendim o kamu kurumu diyor.

Vergi kanunlarında, mükellefiyet anlamında özel sektör, kamu kurumu ayrımı var mı? Onlar şuna gelmeye çalışıyor. Bizim yani, bir şeyleri biz görmek istemiyor muyuz, anlamak mı istemiyoruz yahut anlıyoruz içimizde mi kalsın diyoruz.

Açıkçası onlar hep kafamızda soru.

Çok teşekkür ediyorum, sağ olun.

Başkan- Sağ olun efendim.

Evet arkadaşlarım bu akşam için salonun bir zaman problemi var. Sayın Coşkun'a bir söz verelim soruyu, sayın üstadın sorusunu yanıtlasın.

Aslan COŞKUN- Sayın Sönmez'e cevap vermek istiyorum.

Şimdi, ben denetim, ahlâk kurallarını açıklarken ahlâk kurallarının bir temel olduğunu, bu temelin bir asgari müşterek teşkil ettiğini ve bazı ülkelerin yetkili kurumlarının bunun üzerine, bunu temel alarak bunun üzerine birtakım kurallar koyabileceğini söylemişim.

Şimdi, müşteri paraları da böyle bir kural. Şimdi, müşteri paraları bazı ülkelerde müşterilerin paralarının bulundurulması yasaklanmış, Türkiye'de bunun aynı uygulamasını görebiliyoruz. Ama, eğer müşteri paraları yasak olmayacaksa o zaman bunun ne şekilde kullanılacağına kuralı konmuş, yani olay bu.

Şimdi öbür konuya gelince, ben tabîî kötümser olmak istemiyorum, kötümser zaten olmamak lâzım. Bazı konuları konuşabiliyor olmak, birtakım platformlarda dile getirebiliyor olmak bence çok olumlu bir adımdır. Zaten kötümser olursak hiçbir yere varamayız, yani iyimser olarak yaklaşmak lâzım olaylara.

Ben ümitsiz değilim, zaman içinde, bazı şeyleri zaten görüyoruz yavaş yavaş, bazı şeyler, bazı konular anlaşılmaya başlıyor ve yavaş yavaş bunların yerleşeceğine inanıyorum.

Bu yalnız Türkiye'ye mahsus değil ayrıca, bazı ülkelerde de kendilerine özgü olarak birtakım aksaklıklar, birtakım uygulama sorunları, uygulama boşlukları olabiliyor, ama işte düzeliyor, bir şekilde düzelecek ve ben düzeleceğine de inanıyorum.

Sağ olun.

Başkan- Efendim, son Sayın Kayacan'ın eklemek istedikleri var, kısa bir söz verelim.

Murat KAYACAN- Sayın Başkan teşekkür ederim.

Kıymetli meslektaşlar, katılıyorum Aslan Beye, kesinlikle yeis duymamak lâzım ve çok tipik bir örneği vardır bunun, geçen gün Odamızda yaptığımız bir toplantıda da aynı örneği vermiştim. Herkes kendi kapısının önünü süpürmeye başlarsa, ki ucundan biraz bireylere de, kendi kişisel çıkarlarınıza da, menfaatlerinize de bir noktada dokunacak bazı noktalarda.

Bunu herkes yaparsa toplamda sonuç almak mümkün, çünkü işte sabahın kör ışığında denize vurmuş, sahile vurmuş denizyıldızlarını yavaş yavaş güçsüz koluyla denize atmaya çalışan yaşlı adam yanından geçen gençler tarafından alaya alındığı zaman elini kaldırıp, denizyıldızını, elindekini gösterip siz gülüyorsunuz ama, şu attığım için çok şey değişti deyip, onların tamamını atamazsın ki, yaşlı adam, niçin uğraşıyorsun, burada en az 10 bin tane denizyıldızı var söylemine bir tavır alıyor.

Demek ki bizler de, işte etik kurallar tesisleriyle adımlarımızı minik minik de olsa atmak zorundayız. Çünkü, çok güzel örnekler var. Meselâ, 1986 yılında faaliyete başlayan İstanbul Menkul Kıymetler Borsası. 1999 senesinde hatırlıyorsunuz bir çoğunuz ya müşterisinin ya kendinize ait portföyleri olmuştur ve bazı sorunlar yaşanmıştır muhtemelen.

Meselâ, bir örnek söyleyeyim size. Falanca A.Ş.'nin kendi ticarî faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarına ilişkin çıkarılmış olan senetler, vermiş olduğu senetlerin avukatlar tarafından direkt Takasbanktaki kendi portföyündeki mallar üzerinden haczi mümkündür. Ama, bu haciz aslında işin ruhuna uygun değildir, çünkü o mallar hisse senetleri ve para müşterilere ait, "...” dedikleri yabancıların hesapların ayrıştırılması kuralı o tarihlerde hukuk sistemimizde daha gerçekleşmediği için sanki o şirketin malıymış gibi bütün müşterilerin mal ve parasına el konuyordu. Ne oldu? Bundan ders alındı, hemen hesaplar arası ayrıştırma gerçekleştirilerek bugün şimdi siz kalkıp elinizdeki herhangi bir aracı kurumun, SPK'dan aracılık izni almış kurumun senediyle kalkıp Takasbanka hacze gide miyorsunuz, mevzuat buna izin vermiyor.

Elbette birilerinin canı yandı, elbette birileri bu yolda maddî hasar gördü, ama şimdi bakın aynen TMSF, aynen bankalar sisteminde olduğu gibi bugün yatırımcıyı korumak için bir fon var, 3.5 milyara kadar siz her bir yatırımcıyı koruyorsunuz.

Demek ki adım adım 16 senede birçok şey yapılabilir, bundan sonra da yapılacaktır. Bizim sektörümüzde de, bizim denetim alanımızda da çok somut adımlar atılması işten değildir, yeter ki bizim mukavim ve yeis duymadan konunun üzerinde ısrarcı çaba gösterelim.

Arz ettim.

Başkan- Teşekkür ederiz.

Evet, gerçekten son söz alan değerli arkadaşlarımın görüşlerine ben de aynen iştirak ediyorum. Geldiğimiz mesafe, kat ettiğimiz mesafe hiç de küçümsenecek noktada değildir. Sadece etik kimi kuralların konması, ahlâkî kimi değerlerin örgütümüz ve meslektaşlarımız arasında oturması anlamında değil, gerçekten meslekle ilgili çalışmaların, mesleğin gelişmesiyle ilgili çalışmaların, denetimin bu mesleğin özü olmasına ilişkin çalışmalarda 15 yılda belki de bir toplumsal süreç olarak gözleme imkânımız olmayacak kadar hızlı bir şeyi yakaladık.

Biz sabah uyandığımızda her iş düzelmiş olmayacak, öyle bir sabah olmayacak, böyle bir sabah olmayacak asla, ama biz işte her gün taşın üstüne bir taş daha koyarak, yaptığımız çalışmalara, tartışmalara her gün bir yenisini ekleyerek mutlaka daha doğruyu, daha iyiyi hep birlikte bulacağımız konusunda benim en azından ve değerli arkadaşlarım ve tabî ki sizlerin de en ufak bir kuşkusu olmadığını biliyorum.

Verdiğiniz bilgilerle katılımınız için ben İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası adına ve Düzenleme Kurulu adına bir kez daha sizlere teşekkür ediyorum.