

BULANIK FİNANSAL ŞEFFAFSIZLIK

BLURRY FINANCIAL TRANSPARANCY

Dr. Ahmet ÜNSAL*

Öz

Bu çalışmada çıkar gruplarına kullanırılması gerekirken, kullanırılmayan finansal bilgilerin teoriksel olarak yapısal nedenlerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaçla finansal kamu bilgisi analiz edildikten sonra, finansal bilgi ve kurumsal değer paylaşım sorumluluğu, güvenilirlik temelli finansal şeffaflık hiyerarşisi oluşturulmuştur. Daha sonra şeffaflık hiyerarşisi, finansal statik devlet yapısı ve finansal dinamik kamu yapısı ile bağlantıları kurularak, şeffaflık ve şeffafsızlık analiz edilmiştir. Finansal şeffaflıktaki eksikliğin nedenlerinin ortaya çıkarılabilmesi amacıyla, daha önce oluşturulan finansal kamu şeffaflık hiyerarşisi ve finansal özerklik hiyerarşisi, Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi kullanılarak, statik-devlet şeffaflılığı ve dinamik- kamu özerkliği ile bütünleştirilmiştir. Elde edilen teorik bulgulara göre, Türkiye uygulamasında resmi ve özel kamusal kurum sistemlerinde, etkin bir kurumsal özerklik beyanları ve bunların mekanizmaları bulunmamaktadır. Finansal devlet ihtiyaçlar hiyerarşisinin temel düzeyinde kurumsal reform (açılım) ihtiyacı ve bunun kurumları birincil ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Şeffaflık, “Finansal Tablolar”, Kamu, Şeffafsızlık, Kurumsallık

* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Abstract

In this study, lack of letting interest groups use the necessary financial information that must be used and revealing the structural reasons of this situation are aimed. For this purpose, after financial public information is analyzed and reliability based financial transparency hierarchy is formed. Afterwards, the connections between transparency hierarchy and financial static governmental structure and financial dynamic public structure are set and financial transparency is analyzed. In order to reveal the reasons of lacks in the financial transparency, the financial public transparency hierarchy and financial autonomy hierarchy are integrated with Maslow's needs hierarchy, static-governmental transparency and dynamic-public autonomy. According to the findings acquired, institution system and its subinstitutions are occurred as primarily need in the financial governmental needs hierarchy's base level.

Keywords: Accounting, Transparency, "Blurry Transparency", Public, "Financial Statements"

I. GİRİŞ

Serbest piyasa mekanizmasının üzerine oturduğu sistemler genellikle demokratik devlet sistemi olup, açıklık, şeffaflık, kurumsallık, sorumluluk, sürdürülebilirlik demokratik yönetim sistemlerinin temel değerlerini oluşturmaktadırlar. Kamu kurumlarında finansal şeffaflığın sağlanmasında genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve ilkelerini ve bunun yanında ilkelere dayalı standart beklentilerle iletişim sağlamaktadırlar. Şeffaf iletişim sağlama alanları ve muhasebesel araçların kullanıldığı kurumlar ise, Merkez Bankası, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu ve Şirketlerden oluşan özel kamu kurumları ve bunun yanında belediyeler ve diğer kamu kurumlarıdır. İletişimin şeffaflığında bu finansal iletişim sisteminde, raporlama sistem süz-

gecinde oluşturulan temel finansal bilgiler, kamunun bilgi ihtiyacının karşılanmasına dönüktür.

Finansal raporlama sistem araçları, ister resmi kamu kurumlarında, isterse özel kamu kurumlarında olsun, kurum dışındaki çıkar guruplarının bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik finansal medeniyet tarafından geliştirilen mekanizmalardır. Kurum Finansal raporlarının resmi kamu kurumlarınca gerek devlet sırrı ve gerekse özel kamu kurumlarınca ticari sır ve başka adlarla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'ye tabi şirketler dışında kamuya sunulmaması, sorunlu bir karar alanıdır. Türkiye ekonomisinin ağırlıklı olarak küçük ve orta boy işletmelerden oluşması ve belediye bütçelerinin neredeyse merkezi hükümetin bütçesine yakın mali kaynaklara sahipliği gerçeği, Kamu muhasebesel bildirimsizlik (Kamuhasebe beyan bildirimsizliği ¹) sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Sorunlara kaynakta mali çözüm üretilmesi ve koruyucu tedbirler geliştirilmede, kurumsal finansal raporların veri teşkil etmek üzere, bilim dünyasınca yararlanılamıyor olması, bilim dünyasının araştırma ve veri teminindeki yok-

¹ Klasik muhasebe kitaplarının tamamında finansal tabloların amacının, analizlerde ve kararlarda kullanılmak için işletme dışına raporlanan bilgilerin finansal tablo olarak ifade edilmektedir. Oysa teorideki bu gerçeklik, pratikteki tecrübe ile birkaç istisnası dışında neredeyse hiç örtüşmemektedir. Maliye başkanlığınca düzenlenmesi yapılan ve uygulamaya geçirilen Tekdüzen muhasebe sistemi sadece kamu maliyesinin bilgi ihtiyacını karşılar nitelikte olup, diğer kamu gruplarının bilgi ihtiyacını yerinde ve zamanında karşılamaktan İMKB'de işlem gören şirketlerin finansal bildirimi dışında neredeyse imkânsızdır. Bu gerçekliğin kabulü gerçekte finansal tabloların amaç tanımında bir çatışmayı da ortaya koymaktadır. Buna göre hazırlanan finansal tabloların teorideki esası pratik kamu tecrübesiyle bütünlüğü sağlamamaktadır. Bu nedenle biz bu çalışmada biçimsel finansal tablolar kavramı yerine, kavramın esasını ortaya koyabilmek için, finansal tablolar yerine Kamuhasebesel beyanları tanımlamasını benimsiyoruz. Çünkü işletme dışına sunulan muhasebe raporları sadece maliye için hazırlanmamakta aksine bütün kamu için hazırlanmakta ve kamuya ait raporlardır. Kamu kavram etimolojisi bir bütün kümeyi ifade etmekte olup, ka>mu kavramındaki "ka" birlikteliği ve beraberliği ifade etmekte, (ka+yır) "mu" ise bu birliktelikteki insan kümesini ifade etmektedir. Muhasebe kavram etimolojisinde ise, "mu" yine insanı ifade etmekte, "ha" ise ayrı olmanın (ha+yır) ifadesidir. "sebe" ise şarta bağlı "se, sa" sebebi yada sebebin gerekçesinin ifadesidir. Buradan kamu kavramındaki insan (mu) ile muhasebe kavramındaki mu'yu aynı paydaya aldığımızda kamusabe kavramına ulaşabiliriz. Buna göre kamusabe beyanı kamu için hazırlanan finansal raporların ifadesidir. Buna göre İMKB'ye tabi şirketler dışında neredeyse hiçbir kamu kurumu kamusabe beyanı sunmamaktadır. Sadece maliyeye finansal tablo sunulmaktadır ki sunulan beyanlar bir bütünlüğün esasını değil, bir kısmiliğin şekilliliğinin ifadesidir.

sunluğu da bir vakıadır. Bunun yanında herhangi bir ticari işletmenin, temel bilanço ve gelir tablosunun kararlarda kullanılabilmek için, çoğunlukla mahkeme kararıyla alınıyor ya da alınamıyor olması kamuya güven(siz)liğinin olumlu/olumsuz maliyeti olacağı da açık bir gerçektir. Bunun yanında Finansal bildirimler demokratik devlet sistem yapısını da yakından ilgilendirmektedir. Türkiye uygulamasında şeffafsızlığa ilişkin yasal ve yapısal boşluklar, çoklu disiplinler arası temel etkenlerin birlikte, karşılıklı ve karışıklı analizini gerektirmektedir. Şeffaflık analizlerinde devlet'in ne olduğu, bunun yanında kamu'nun ne olduğu mekanik ayrımının yapılmaması, yapılacak şeffaflık çalışmalarını da sonuçsuz bırakacaktır. Bu durum ise, devletin ne olduğu bilgisinden ziyade, devlet ve kamu kavramının teknik bağlantılarının ortaya konulmasında nasılı (ne+asıl) sorgulatmaktadır.

II. ŞEFFAFLIK

Kamusal şeffaflık, kurumsallaşmış ülkelerde bir sonuç olmasına karşın, kurumsallaşmakta olan ülkelere bir neden arayışına dönüşmektedir. Bu neden arayışlarında gerekçeler ise çoğunlukla içsellik, gerçeklik ve bütünlükü olmayan kısmi sistem parçaları, bütüne teşmil edilerek dışsallaştırılmaktadır. Oysa gerçekliğin gerçekliğinin gerekçesi, sonuçların gerçekliğinin şeklinden çok daha farklıdır. Şeffaflığın popüler uygulaması olarak son birkaç yıldır şeffaflık ve açıklık kavramları yerine Türkiye'de X, Y, Z ırk ve X, Y, Z mezhep, X, Y, Z sanat açılımları adlı açılımlar yapılmış olup, muhtemelen bu X, Y, Z açılımlarının sayısı ve esası olmaksızın artacak gibi görünmektedir. Bu değişik adlar adı altında yürütülen açılımlar, gerçekte gerek ulusal ve gerekse uluslararası geçmişten bugüne oluşturulan şeffaflık ve açıklık bilimsel bilgisinin ve bunun tecrübelerinin de ihmali anlamına gelmekte değildir? Acaba Türkiye'nin ihtiyacı bu tür açılımlar mı, yoksa kurumsal kamu açılımları mıdır? Bu makalenin konusu kamusal ve dolayısıyla finansal şeffaflık için, kurumsal açılımın gerekliliği üzerinedir. Diğer bir ifadeyle kamu

yönetiminde kurumsal şeffaflık reformu yapılmasının gerekliliği üzerinedir. Çünkü kurumsallık ile şeffaflık birbiri üzerinde işleyen sistemler olup, kamu ve devlet sistemiyle organik bağı bulunmaktadır. Kamu ya da devletin küçük bir parçası ise, kamusal şeffaflığı tümlememektedir.

Şeffaflığı ortaya koymadan önce, açılım nedir sorusunun açıklığa kavuşturulması, konu bağlantılarını birbirine bağlamada, şeffaflığı açılım kavramı üzerinden bağlantı/bağılantısızlığının ortaya çıkarılması bir gerekliliktir. Çünkü açıklık diğer batı dillerinde de aynı zamanda şeffaflık ve kamusal anlamına gelmektedir. Açıklığın ve şeffaflığın yerine “açılım” kavram kullanımı, Literatürde üzerinde görüş birliği olmayan bolca yüklem ifadelerle doludur. Gramatik olarak “açılım”, açmak fiil kökünden gelip, aktif kullanımında “açma”, pasif kullanımı ise “açılma”dır. Açma eylemi ise yapma ya da faaliyet ifade edip, açılma eylemin sonucunu ya da kimin tarafından yapıldığı belli olmayan bir faaliyeti ya da işlem sonucunu ifade etmektedir. Açma eyleminin önüne getirilen sıfatlar ise, çok parçalı kamunun bir parçasını ya da parçalarını temsil eden unsurlara doğru bir açıyı ifade etmekte, açılımın ters yönü ise açılımın parçalarını ifade etmeyen kısımlara ise bir kapanışı ifade etmektedir. Bu durum açılımın yönüyle şeffaflığın yönünün Buna göre; açılmak> açılma> açılım’dır. Diğer bir ifadeyle, yönetmek> yönetme> yönetim’ de olduğu bir sisteme dönüştürülmeye çalışılmaktadır.

Açılım, bilimsel ya da kamusal bir sistem midir? Bilimsel bir sistem olabilmesi için, bütün kamuya uygulanması ve genel geçerliliği, güvenilirliği olması gerekmektedir. Hukuksal sistem gerekçelerini aramada da yine aynı tümlemeler yapılacaktır. Bu genel geçerlilikler olmamasından dolayı, açılım bir sistem değildir. Kaldı ki eğer aranan açıklık ise, kamunun bir parçasını değil, bütün kamuyla ilişkilendirildiğinden dolayı sistemleşecektir. Oysa kamusal ve finansal tanınırlıkta, neyin nasıl olacağı konusunda beklentilerin önceden bilinmesi ve bunların olumlu karşılık bulması şeffaflık olacağı gibi, olması gereken kamusal beklentilerin olumsuz karşılık bulması da tabiatıyla şeffafsızlık olacaktır.

2.1. Kamusal Şeffaflık Bilgisi

Kamusal olumlu/olumsuz beklentide, beklentiyi önceden bilinir ve hissedilir kılan ve kamusal olumlu/olumsuz beklentiyi yaratan kimdir sorusunun cevabı bizi kamu ve devlet nedir? Kavramlarına götürecektir. Buna göre, kamu kavramı olarak ulusal bir kümeye ait insan topluluğunu ifade etmekte olup, kavram kendi içinde resmi kamu, sivil kamu, özel kamu, özerk kamu şeklinde içsel alt kümelerdeki görevlerin ayrılığına dayalı, dinamik yaşamın ifadesi olan insanlardan oluşmaktadır. Bunun insan olmayan pasif yapısını ise, devlet oluşturmaktadır. *Ancak devlet ulusal düzeyde alt kümelerle birlikte birleşik bir yapı iken, uluslar arası düzeyde ayrı tek bir kişilik kazanmaktadır.* Diğer bir ifade ile ülke sınırları içerisinde devlet bir birlikteliği ifade etmekte olup, ülkenin en üst yönetiminde bulunan kişi bile, devlet başkanı olmamakta aksine cumhurun başkanı, Cumhurbaşkanı olmaktadır. Ancak cumhurun başkanı, yurtdışında bulunduğu diğer devletlerde veya devletlerarası ilişkilerde devlet başkanı olmaktadır.

Hal böyle iken, eğer ülke içinde kamu kurumlarından veya kamu kurumlarının herhangi bir temsilcisi çıkıp, ben devlet'im iddiasında bulunuyorsa, bu gerçekte biraz fazla mafya filimi izlediğinin göstergesi de olabilir. Gerçekte devlet kavramının yurt içinde kullanımında daha çok mafya, hem kendini devlete karşı blok görmekte, hem de kendisini bazen devlet ya da derin devlet yerine koymasından kaynaklanmaktadır. Bu anlamda eğer bir kişi, yurt içinde devleti temsil ettiğini iddia etmesi, işlemlerine kuşkuyla bakılmasını da gerektirmektedir.

Kamu yönetimi teoriksel ve pratik olarak üzerinde mutabık kalınan ve uluslar arası toplum tarafından tanınan devletin, kurumları aracılığıyla yönetme yetkisini /iznini veren ile yönetme yetkisini /iznini kullananı ve bunların sürekli kontrolünü ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile tam anlamda sivil, askeri, resmi, özel ve özerk kamu kurumlarınca devlet otoritesinin paylaşılmasını ifade etmektedir. Kamu bilgisi, herkese ait (yönetenler-yönetilenler) kul-

lanıma hazır bilgiyi ifade etmektedir. Devletin ilgili kurumundan alınan yetkiye dayalı olarak sivil, askeri, resmi, özel, özerk kamu kurumların faaliyetlerinin işlem sonuç bilgisini ifade etmektedir. Kamu yönetimi Literatürde genellikle tam anlamının dışında, en dar anlamda sivil, askeri, özel ve özerk kamu kurumları ihmal edilerek, devletle resmi kamu kurumu tehlikeli biçimde neredeyse birbirine eşitlenmektedir. Oysa resmi kamu kurumu devletin kurumlarından sadece biri olup, devleti de bütünlememektedir. Kamu bilgisi kamu güvenilirliğini ve güvenliğini tehlikeye sokmayan, ama yönetime etik olmayan yollarla avantaj sağlayabilecek bilginin, kamuya verilmesinin gerekliliğini ifade etmektedir ki, aynı zamanda olması gerekene aykırı kamusal-hukusal olursanmazlıklar yapılmasın.

2.1.1. Temel Finansal Resmi Kamu Kurum Bilgisi

Şeffaflığın sağlanmasında, muhasebe bilgi sistemleri önemli işlev görmekte olup, finansal suiistimallere karşı muhasebe sistemlerinin etkinlik düzeyi hassas tepki vermesine ya da hiç tepki vermemesi muhasebe finans sisteminin etkin(siz)liğini göstermektedir. Resmi kamu kurumlarının ve bunların şirketlerinin ayrıca Belediyelerin de finansal tablolarını kamuya açıklamada sosyal, etiksel ve hukuksal sorumluluğu bulunmaktadır. Çünkü teoriksel ve kamusal resmi kamu kurumları, kamudan aldıkları yetkiyle hizmet görmekte ve bu hizmetin mali sonuçlarını da yine kamuya sunması kendilerinden beklenmektedir. Gelişmiş ülke uygulamalarında bu sorumluluklar, belediyelerin kurumsal web sayfalarında açıklanılarak yerine getirildiğinin, çok sayıda örnekleri bulunmaktadır.

İster herhangi para birimi olsun, isterse sermaye piyasaları olsun, bunların hepsinin esası, finansal sürdürülebilirliklerini sağlayan güvenilirliklerinin inanılrlılığıdır. Peki o halde inanılrlılık nedir? Diye sorulacak olursa, cevabı yine finans kavramının içindedir. Finans inanılrlılık üzerine kurulu bir sistemdir. Finansal yönetimde esas olarak kredi veren ve alanın inanılrlılıklarının ya

da güvenilirliklerinin yönetimidir. İnanılrlık ve güvenilirlik derecesini ise, yine hakkında bilinen kadar finansal güven sağlamaktadır. Güveni sağlama- da bilgisine erişilemeyen ise, tabiatıyla bilinmezlik ve risk alanı olacaktır. İnanılrlığı olmayan bilinmezlikler karşısında, hiç değİLse en azından güveni- lirlik olması gerekir. Ancak güvenilirlikte yine inanılrlıkla yakından ilişkili olup, inanılrlığın olmaması şartsız güvenin varlığını gerektirmesidir ki, bu durum parasal olayların işlediği yer ve durumlarda neredeyse imkânsızdır.

2.1.2. Temel Finansal Özel Kamu Kurum Bilgisi

1990'lar boyunca muhasebe mesleği daha çok etik konular ve bunun standartları ile uğraşırken, muhasebenin asıl konusu olan kamu çıkarlarının korunması üzerinde fazla durulmamıştır. Kamuoyunda muhasebeye karşı büyüyen bir güven eksikliği oluşmuş, bağımsız denetimin başarısızlıkları yan- lış bir şekilde şirket başarısızlıklarına neden olmuş ve bunun sonucunda dene- timin etkinliği, güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Muhasebe veya finansal bilgilerin yeterli, tarafsız ve güvenilir olmaması, önemli ölçüdeki ekonomik kaynakların kaybı veya yanlış kullanımı ile sonuçlanan, yanlış kararların alınmasını ortaya çıkarmaktadır. IFAC'in 2002 yılında yayınlamış olduğu "*Finansal Raporlamada Kamuoyunun Güveninin Yeniden Kazanılması*" adlı raporunda, güvenirliliğin; özellikle algılamayla ilgili ciddi bir problem olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun nedeni kamuhasebe beyanları finansal raporlama sürecine katılan unsurların ortak ürünüdür. Bu unsurların finansal raporlama sürecinde etkin olması gereklidir. Finansal raporlama sürecine katı- lan kişi ve kurumlar rollerini gereği gibi oynamadıkları zaman, finansal rapor- lama süreci düzgün işlemeyeceği için, süreç sonucunda ortaya çıkan mali tab- lolar da amaç ve fonksiyonlarını tam olarak yerine getiremeyecektir(Arı, 2009: 410-411).

Finansal raporların kamuya açıklanmasının ekonomideki rolü, ekonomik kararları belirlemek değil, kurumsal ve kamusal sosyal sorumluluğun bir par-

çası olarak, bu karar alma süreçlerinde kullanılacak finansal belge (Meta Information) sağlamaktır. Finansal bildirim; mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi sağlayanlara, karlılık, riskler, öngörülmesi zor, nakit değişimleri gibi konularda ya da resmi kamu kurumlarının finansman kaynakları ve bunların kullanım yerleri hakkında, doğru bilgiye ihtiyaç duyan diğer girişimcilere finansal belge sağlamaktadır. Bu durum finansal kamu bilgi üretiminin merkezine muhasebeyi ve muhasebecileri oturtmaktadır. Peki bu kadar önemli bir özgörü üstlenen muhasebeci, kurumsal destek mekanizmalarına sahip midir? İzleyen kısımlarda gerekçelendirileceği üzere, bizce sahip değildir.

Muhasebenin dallarından biri olan finansal muhasebe, şirketin dış hissedarlarına faydalı bilgi sağlamakla ilgilenir. Çünkü dış hissedarların, firmanın içsel finansal faaliyetlerine erişim imkânları yoktur. Kaldı ki, içsel faaliyetlerin özetini gösteren içsel raporlar, zaten yönetimin ihtiyaçlarını karşılamak üzere gereksinime göre her zaman hazırlanmaktadır. Çıkar kurumlarından, sadece devlet maliyesine dönük finansal raporlama yapılması ise, muhasebenin kendisinden beklenen görevde çıkar kurumları ile finansal iletişimi yok edeceği açıktır. Bunun yanında özel kamu kurumu olan şirketlerde de yine, kamu muhasebe beyanları metodolojik olarak, kamu için dışsal olarak hazırlanmasını gerektirmekte, yönetim raporları ise zaten, içsel olarak yönetime raporlanmaktadır. Çünkü özel şirket'te olsa devletten aldığı kamu yetkisine göre ticari faaliyet yapmaktadır. Eğer devletten kamu yetkisini almayan şirket zaten, işlem ve faaliyet yapamaz. Kamu yetkisinin kullanılmasında esas olan güvenilirliliktir. Güven olmadan firmanın ürünleri nasıl satın alınıp tüketilebilir? Güvenin kontrolünü yapan ise, yine kamu ve bunun mevzuatıdır.

Finansal raporların güvenilirliliği ile ilgili olarak, kurumun yönetim sistemi ile finansal raporlama sistemi arasında oldukça sıkı ilişki bulunmaktadır. Birindeki gelişme veya daralma diğeri üzerine de etki ederek yönünü değiştirir. Bu etkileşim karışıklıdır. Bilgideki asimetrik bilgi seviyesi düştükçe, kurumsal şeffaflıkta derinleşecektir. Finansal raporların sunulma sürecinde, finansal raporlama sisteminde, kurumun farklı tarafları arasında güç/yetki

dengesi ve buna bağlı olarak bazen çıkar çatışmalarını ortaya çıkarır(Melis, 2005: 109). Bu çıkar çatışmalarında, yönetim kurulu yönetimin yaptığı işleri ortakların çıkarları doğrultusunda gözetim altında bulundurması gerektiği için, üst düzey yöneticinin başkanlık ettiği, bir yönetim kurulunun bu fonksiyonunu tam olarak yerine getirmesi beklenemez(Arı, 2009: 412).

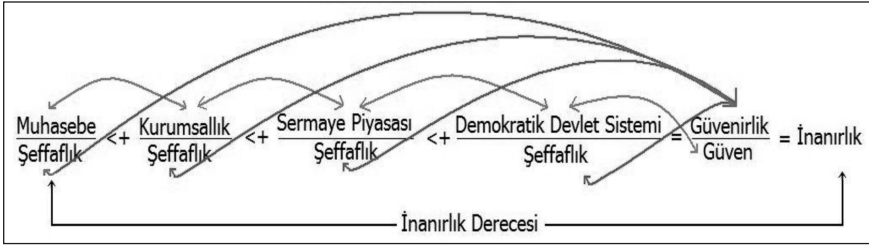
2.2. Kamusal Şeffaflık Sistemi

Şeffaflık devletin hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmalardan biri olup, bununla şeffaf bir sistem yönetenlerin, kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlar için kullanıldığı konusunda, gerekli bilgiyi kamuya sunar. Bir yaklaşıma göre şeffaflığın üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar kurumsal politikaların ve bunların düzenlemelerinin kamuya açıklanması (Kurumsal söz yasası) ve bunlara ilişkin değişikliklerin duyurulması ve son olarak ise, yasa ve düzenlemelerin yeknesak tarafsız ve akılcı bir şekilde kullanılmasıdır. Aynı zamanda yönetenlerin elindeki bilgiyi ters ve kendi çıkarlarını gözetken bir şekilde kullanılmamasına yardımcı olur(Tepev, 2006: 55). Bu anlamda Türkiye’de resmi, özel, sivil ve askeri hiçbir kurumun kurumsal söz yasalarına uygun mekanizmaları bulunmamaktadır.

Şeffaflık açıklığı ifade etmekte olup, Açıklığın bittiği yer ise, şeffafsızlığın ifadesidir. Şeffafsızlık, bir kişi ya da kurumun açıklanması gereken bir bilginin bilerek saklamasını ifade etmektedir. Şeffaflık ise, bilerek bir bilginin bilinir kılınmasıdır. Bunun yanında bir bilginin bilerek saklanması durumundaki bilgiler ise belirleyiciliği olan stratejik bilgilerdir. Kamusal şeffaflıkta neyin gizli ya da şeffaf olacağı bilgisinin ya da prosedürlerin önceden (Statik Şeffaflık-Gizlilik) açıklanmasını ifade etmektedir. Bunun yanında dinamik durumların varlığında (duruma göre) nelerin şeffaflanacağını ya da gizleneceğinin uygulamasını sağlamak amacıyla karar vericiye, kararlarında iradesini serbestçe kullanma yetkisi veren cesaret /destek mekanizmalarının varlığını gerektirmektedir.

Kamusal şeffaflık muhasebe biliminin, kamu yönetiminin, sermaye piyasasının ve demokratik devlet sistemlerinin ortak paydasıdır. Kamu yetkisini alan resmi kamu yönetimi ve mesleki muhasebe kurumları ve bunun kamusal görevlileri, kamu yetkisini veren kamuya karşı yaptığı kamusal görev değeri, finansal bildirim yapması kamusal bir zorunluluktur. Kamu değeri, kurumsal değer, kamu yönetim hizmetlerinde, geleneksel kamu yönetim hizmetlerini, politikacıların yönlendirmelerinden kamu güven ve/veya güvensizliğinin yerine, kuruma karşı taşınan sorumluluğun oturtulmasıdır. Kamu değeri, kurumsal değer; yetkilendirme ve yetki ölçümünün dinamik sürecinde ortaya çıkmış bir kavramdır. Yetkilendirme, bir kurumla kamu çıkarının nasıl birbirine bağlanacağını ve çıkar grupları arasında nasıl bir yasallık oluşturulacağını ve bunun sınırlarını ifade etmektedir. Demokratik süreçler yoluyla kamu beklentilerini yönetmek, belirliliklerin belirlenmesinde (stratejilerin), planlar ve seçimler yapma konusunda anahtar roldeki kişi ve kurumların sorumluluklarında uzlaşmadır (Fauch, 2006: 5). Diğer bir ifade ile bir kurumun hedef belirliliklerinin ve nesnel amaçlarının gerçekleştirilmesidir.

ŞEKİL 1: Kamusal Finansal Şeffaflık Hiyerarşisi



Çıkar gruplarından/kurumlarından kamu maliyesi, finansal muhasebenin yılsonunda sunduğu bilgilerden sadece mali karla ilgilenmekte, bunun dışında zaten ulusal mali mevzuat yapısı itibariyle, aylık üçer aylık olmak üzere, daha çok kaynaktan kesilen vergilerle mali bildirimleri düzenli olarak almaktadır. Bu anlamda kamu maliyesi, bir çıkar kurumu olmaktan da öte, şirketin

gizli ortağı ya da görün(mez)ür denetçisidir. Bu durum ise Kamuhasebesel beyanların kontrol edilebilirliğinin ve objektifliğinin de düşüklüğünün açık bir göstergesidir. Çünkü İMKB'ye tabi şirketler dışındaki şirketlerin çıkar guruplarından sadece resmi kamu maliyesine dönük finansal tablo hazırlanması, hazırlanan raporların da bütünlüğünü de ortadan kaldırarak, muhasebesel bilgileri yanlandıracaktır. Yanlandırılmış bilgi ise, tabiyatıyla bütünlük sağlama da yetersiz kalıp, kamusallaşmayacaktır.

Bu gerçekliklerin kabulü mali tabloların kamu için mi hazırlandığı yoksa sadece kamunun küçük bir parçasını oluşturan resmi kamu maliye kurumu için mi hazırlanıp hazırlanmadığını sorgulatmaktadır. Kamunun bilgi düzeyinin artırılması, kamusal şeffaflığı sağlayarak, hem demokrasinin güçlenmesine, hem de kamu kurumlarının işlerliğinin artmasına imkân verecektir. Kamu güveninin sürdürülmesi için ise, finansal bilgilerin tam ve doğru olarak açıklanması gerekir. Eksik ya da hileli raporların sunumu ise kamu güvenini ortadan kaldıracak ya da azaltacaktır (D'Aquila, 2001: 234). Uslener (2003) yüksek güven seviyesine sahip toplumlarda, serbest/sosyal piyasa ekonomisi daha yerleşmiş ve daha iyi bir performansa sahiptir. Bu toplumların ekonomik gelişme seviyesi daha yüksektir. Ayrıca bir toplumda, güven düzeyinin yükseldikçe, olması gerekene aykırı olursanmazlıkların azaldığı gözlenmiştir. Bu bulgulardan hareketle piyasa ekonomisini yerleştirmenin ve ekonomik gelişme seviyesini yükseltmenin hatta toplumsal dilgilendirmelerin (disinformation) önlenmesinde güven artırıcı politikalar önemli rol oynamaktadır. Bunlar 1. İşleyen bir piyasa mekanizmasının hayata geçirilmesi, 2. Katılımcı demokrasiyi sağlayacak adımların atılması, 3. Kamu kesimindeki israfı önleyici ve kamu şeffaflığının sağlanmasıdır(Özsağır, 2007: 60). Kurumsal yönetim katılımcıları; Üst yönetim takımı, yönetim kurulu, denetim komitesi iç denetçileri, bağımsız dış denetçiler ve düzenleyici kurullar oluşmaktadır. Mali tabloların kalite, doğruluk, şeffaflık ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi tüm olarak kurumsal yönetim sorumluluğunun yerleştirilmesine bağlıdır(Arı, 2009:412).

2.2.1. Statik Finansal Şeffaflık Sistemi: Devlet-Mevzuat

Şeffaflık kavramı herhangi bir ismin önüne ve arkasına getirilerek birçok durumun şeffaflığı ifade edilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu ifade edilmeye çalışılan şeffaflık durumları kendi başına statik bir durumu ifade etmede yetersizdir. Çünkü finansal şeffaflık bir kavramı ifade etmeden öte, bir sistemin ifadesidir. Diğer bir ifade ile finansal açıklığı sağlayan şeffaf muhasebe mekanizmaları olmadan, şeffaf sermaye piyasası olmayacağı gibi, buna bağlı olarak şeffaf devlet sistemi olmadan da, kurumsal şeffaflıktan bahsedilmesi gerçekçi bir yaklaşım değildir. Bir sisteme ait sistem parçası ile diğer sistem parçaları bir arada, bütünlük sağladığında ancak şeffaflık gerçekleşebilmektedir. Bu bütünlüğü sağlamayan sistem parçaları ise, kişiye ya da gruba özgü, öznel araçları yada açıklamaları ifade etmektedir.

Kamusal finansal şeffaflık zinciri işlem hacminin büyüklüğü ve birbirlerine göre öncelikleri, ortak şeffaflık payda sıralamasına göre; 1. Muhasebe Şeffaflığı, 2. Kurumsal Şeffaflık, 3. Sermaye Piyasası Şeffaflığı, 4. Demokratik Devlet Sistemi Şeffaflığıdır. Şekil 1' deki kamusal şeffaflık hiyerarşisinden ya da şeffaflık zincirinden bir halka çıkarılsa dahi, kamusal şeffaflıktan bahsedilemez. Bu anlamda kamusal şeffaflık zincirinin ilk halkasını muhasebe şeffaflığı, diğer bir ifade ile şeffaflığın özünü oluşturmaktadır. Kamusal işlemlerde şeffaflığın iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan biri ulusal mevzuat ve bunun mekanizmalarını oluşturan statik bir yapıdır. Diğerisi ise bu mevzuat ve mekanizmaların içine yerleştirilmiş, kamu görevlilerinin görev özerkliğidir. Çünkü kamusal şeffaflığın gerçekleşebilmesi, kamu izni ve yetkisi ile sermaye piyasasındaki ya da devlet sistemi içerisinde resmi ve özel kurumlara muhasebe yetkilisince, muhasebe yöntemibiliminin nitelikli uygulamasıyla ülke mevzuatını bütünlüştürmez.

2.2.2. Dinamik Finansal Şeffaflık Sistemi: Kamu-Özerklik

Kamu finansal yönetiminde özerklik, resmi kamu kurum yönetiminde özel kamu kurum yönetiminde ve mesleki kamu kurum yönetiminde, kamu yetkisi ya da izninin yetki verilen kamu görevlilerince kullanılmasını ifade etmektedir. Resmi kamu kurum yönetiminde, yetkiyi demokratik sistemlerde halk parlamentoya vermekte, parlamento ise almış olduğu yetkiyi milletvekillerinden birine vererek hükümet kurma görevi vermektedir. Özel kamu kurumlarının yetki ve/veya izin kaynağı ise ulusal mevzuata uygun olarak işlem ve faaliyet yapma yetkisinin verilmesidir. Mesleki kamu kurumlarının yetki kaynağı ise bir mesleki yeterlilik alanı olarak kabul edilen mesleki faaliyetin ulusal mevzuat hükümlerine uygun olarak, meslek birliklerince bir faaliyeti yapmaya yeterlilik izin ve yetkisinin verilmesini ifade etmektedir(Ünsal, 2009:194).

Resmi ve özel kurumlar tarafından sağlanan bilginin ilk güvencesi, muhasebe bilgisini hazırlayıp sunmakla sorumlu olan muhasebe yöneticileridir. Mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde, sorumlulukla mesleki özerklik arasında, uygun dengelemenin yapılmasını gerektirir. Sorumluluk ve özerklik birbirine zıt kavramlar olmayıp, birbirini tamamlayan kavramlardır(Coy Vd, 2001: 8). Özerklik olmadan sorumluluk olamayacağı gibi, sorumluluk olmadan da özerklik olamaz. Kamusal faaliyetlerin yürütülmesinde kamu görevi gören kurum ve kuruluşların ortak paydası kamusal özerkliktir. Bu faaliyetler içerisinde Muhasebeci de kamusal görev görmektedir. Buna göre finansal kamusal özerkliğin kullanılmasının mihenk taşı muhasebecinin mesleki özerkliğidir. Kamusal özerklik hiyerarşisinden ya da özerklik zincirinden bir halka çıkarılsa dahi, kamusal özerklikten bahsedilemez. Muhasebecinin mesleki özerkliği, kurumsal etik değer sistemleri ile kurumun kurumsallaşmasına katkı sağlamakta ve bu işlemler kamusal etik değer sistemlerini kurumsallaştırmaktadırlar. Kamusal faaliyetlerde olması gereken aykırı kamusal olursanmazlıklar ve kamusal bozulmalara karşı yasal yaptırım-

lar ve kamusal beklentileri yükseltmek için ise teşvikler uygulanmaktadır. Bu durum ise, kamusal faaliyette bulunanlara etiksel cesaret vermektedir. Buna göre Kamu özerklik hiyerarşisinde kopma ya da bozulmalar kamusal cesareti olumsuz etkileyecektir.

Sosyal sermayenin etkinliğini sağlayan kamusal özerkliğin korunması ve teşvik edilmesi ülke ekonomisine ve etkin yönetimine pozitif katkı sağlayacaktır. Parasız (1997) Ülkelerin ekonomik gelişimleriyle pozitif etkileşim içinde olan sosyal sermayeye, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik başarı için acil olarak yatırım yapılması zorunlu olan bir alandır. Çünkü az gelişmiş ülkelerin ekonomik gelişim süreçlerinde, sosyal problemler ekonomik zorluklar karşısında çoğunlukla görölmezlikten gelinmektedir. Ancak geline nokta, ikinci plana itilen sosyal sorunların olumsuz etkilerinin, ülkelerin ekonomik alandaki başarısızlığında çok önemli rol aldığı görölmektedir. Bu nedenle kamunun, ekonomik ve sosyal politikalarla, sosyal ve özel kesimlerdeki bütünleştirme farklılığının giderilmesi amacıyla, iktisadi gelişmeye katkı yapması gerekmektedir(Karagöl Ve Masca, 2005:49).

2.3. Gücsüz Kurumsallaştırma Düzenlemeleri

Olması gerekene aykırı kamusal olursanmazlıkların sonucu olarak, batıda 30 yıldır, Türkiye’de ise son 10 yıldır kurumsallaşma ve kurumsal değişim kavramları Literatüre girmiştir. Kurumsallık kavramını ve bunun unsurlarını ortaya çıkaran nedenler, gerçekte tutarlılığı ve genel geçerliliği bulunmayan güven azaltıcı kurumsallığın zıddı olan kişimsel uygulamaların sonucudur. Bu nedenle kişiye bağlı değerlerden, kuruma bağlı değerlere geçiş tecrübe edilmiştir. Kamu çıkarının (hizmetinin) sağlanmasında bu değişimlerde devletlerin başarısızlığı ve politik tartışmalar iki farklı alanda yürütölmektedir. Bunlardan birincisi devletin kanun ve yönetmeliklerle hizmet sağlama görevi, diğeri ise sürdürülebilir mülkiyet haklarıdır. Sosyal değişim konteksine gelişmekte olan ülkeler ikincisine yerleşmektedir. Kurumsal kapasitelerinin eksik-

liği yüzünden, Mülkiyet haklarındaki başarısızlıktan kaynaklanmaktadır. Bunun yanında daha önemlisi var olan önceki kurumsal/kamusal yetkini dağıtılmasının kurumsal kapasiteyle bağdaşmazlığıdır. Bu nedenle kurumsal değişimin sağlanmasında kurumsal reformlara ihtiyaç vardır. Bu reformlar kurumsallığı tanımlamak kadar, ekonomideki zayıf uygulamaların eksikliklerini politik düzenlemelerle gidermek de önemlidir(Khan, 2002:1).

Olması gerekene aykırı muhasebe olursanmazlıkları, politik olursanmazlıklar ve finansal krizler, kurumların ve muhasebenin kamu sorumluluğunun iç hissedarların yanında, dış hissedarlara karşı sorumluluğu olduğunu bir kez daha ortaya koymuştur. Çünkü şirketlerde meydana gelen finansal çöküşün ve finansal krizlerin faturasını sadece şirket iç hissedarları değil, bütün çıkar kurumları ödemiştir. Bu nedenlerle çıkar kurumları olumsuz sonuçları paylaştıkları gibi, muhasebe uygulamalarının dürüstlüğü hakkında, kurumların mali ve ekonomik durumlarını ve kurumsal değerlerini de bilmek istemektedirler. Bilgi paylaşımı yanında kurumsal değerlerin paylaşımı çalışanların başarısızlığını, örgüt değerleri, ödül ve yaptırım sistemi ile tutarlı bir cevap olarak içermektedir. Dış hissedarlara danışmaksızın değerler yaratmak, kamu beklentilerini karşılamayan gerçek dünyanın dışında gelişen bir kurum kültürü yaratılmasına yol açabilir (Colle Ve Gonella, 2002: 89).

Kamuda denetim sonuçlarına ilişkin faaliyet raporlarının hazırlanmaması veya hazırlananlarında şeffaflığın bir gereği olarak etkin mekanizmalarla kamuya sunulmaması yolsuzlukların ortaya çıkmasında ve bunlarla mücadele aşamasında önemli sorunlar yaratabilmektedir(Tepav, 2006: 55). Sorunları giderilebilmesi için yazılı basında ve siyasetçiler arasında sıkça kullanıldığı şekilde kamuya hizmet etmek değil, kamuya hizmet sağlanması gerekmektedir. Çünkü Hizmet etmek ile hizmet sağlamak aynı şeyi ifade etmemekte olup, birincisinde kişimselliğe bağlı; zaman ve yer kısıtı bulunurken, diğesinde bu kısıtlar kamusalığa ya da kurumsallığa dönüşmektedir. Kişimsel uygulamaların olumsuz sonuçları karşısında ABD’ de 2002 yılında işletmelerde kurumsal etik sistemine atıf yapan Sarbanes- Oxley kanunu kabul edilmiştir.

Kurumların hileli finansal raporlamayı önlemeye yönelik bazı maddeleri aşağıdaki gibidir(Ünsal, 2007: 355-356).

- Yönetim kurulu ve muhasebe yöneticisinin şirket mali tablolarını onaylama yükümlülüğü,
- Şirket avukatlarının yasa dışı fiilleri rapor etme sorumluluğu,
- İşletmelerde kurumsal etik sisteminin uygulanıp uygulanmadığının açıklanması,
- Kanun dönemsel finansal tablolarla birlikte Muhasebe yöneticisi, Muhasebe denetçisi ve benzeri görevleri ifa eden görevlilere uygulanabilecek, etik değerlerin belirlenip belirlenmediği konusunda, kamuya açıklama yapılmasını öngörmektedir.

Kamu Yönetiminin iyileştirilmesi ve Yeniden Yapılanması Özel ihtisas Komisyonuna, Özdemir'in sunduğu bir rapor'a göre (1999) Kurumsal reformların yapılabilmesi için; a) İdari reform, b) Mevzuat reformu, c) Personel reformu yanında, d) Kamu bilgisi ve kamuda bilgi hizmetleri reformu da gözden kaçırılmaması gerektiğini ve bunun yanında kamusal yönetim yapısının yeniden düzenlenmesinin, bir anda ve belirli bir alanda, şekilsel bazı değişikliklerin yapılmasından ibaret bir çalışma olmadığını, aksine esas itibariyle bakanlıklar ve kuruluşlar ile bunlar arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesiyle ilgili olduğuna vurgu yapmaktadır. Bunda amacı ise, daha verimli çalışacak kamusal bir kurumsallaşma ile masrafları azaltmak ve bu alandaki engelleri ortadan kaldırmanın ve yeniden düzenlemeyle, çalışmalarını, siyasetten uzak, tamamen objektif bir yaklaşımla ele alınmasını ve alınan kararlar uygulamaya konulmasını(Özdemir, 1999:1). Gerektiğini önermiştir. Türkiye'de kamuyla kurumsal bilgi paylaşımının ve kamu güvenilirliğinin artırılması amacıyla esası yetersiz bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler;

- 4982 “Bilgi Edinme Hakkı” kanunu ile resmi kamu kurumu ve mesleki kamu kurumlarından bilgi isteme hakkı tanınmıştır.
- Sermaye Piyasası Kurumu tarafından 2003 de yayınlanan “Kurumsal Yönetim İlkeleri” ile özel kamu kurumlarından İMKB’ye tabi şirketlerden bilgi alma hakkı tanınmıştır.

- 5176 sayılı yasa ile ise “Kamu Görevlileri Etik Kurulları kurulması hakkında” kanun ve bunun yönetmeliği kabul edilmiştir.
- Bunun dışında 5018 sayılı kanunla “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu” kabul edilmiştir.

Buna benzer farklı düzenlemeler neredeyse birçok ülkenin ulusal mevzuatlarına eş zamanlı olarak girmiştir.

2.3.1. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Hakkında

Bilgi alma hakkı ilk kez 1766 tarihinde İsveç basın kanununda düzenlenmesine karşın, son 20 yıl içinde sosyal piyasa ekonomisini benimsemiş birçok ülkede yürürlüğe konulmuştur. 2003 yılında ise, Türk mevzuatına girmiştir(Soykan, 2007:63). “Bilgi edinme hakkı kanunu” kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanmak ve bilgi edinme hakkının bir gereği olarak, bu kanundaki sınırlamalar saklıdır(Anameriç, 2004:173). Bu haliyle bilgi edinme hakkındaki kanunun a) Kanunsal (içeriksel) ve b) Mekanik (devlet) sınırlandırmaları olmak üzere 2 tip sınırlandırması bulunmaktadır. Bilgi edinme kanunun uygulamasında neredeyse bütün bilimsel yazıtlarda ve yazılı basında devletten bilgi alma hakkı vb tanımlamalar kullanılmaktadır. (Bkz, Anameriç (2004), Soykan (2007))

Kanun bu haliyle kamu kurumlarını resmi, askeri kamu kurumları ve özerk kamu kurumlarında bilgi talep edilebilirliği ile sınırlandırmış, sivil toplum örgütleri (dernek, vakıf, siyasi partiler), özel kamu kurumlarını (şirketler) düzenleme dışı bırakmıştır. Diğer bir ifadeyle sivil toplum kuruluşları ve siyasi partiler, bunun yanında özel kamu kurumları kamunun ya da devletin bir parçası olarak değerlendirilmemekte midir? Mevcut bilgi edinme kanun kapsamına göre sivil ve özel kamu kurumları kanun kapsamında tutulmayıp, sadece resmi kamu kurumları bu kanun kapsamındadır. Bunun yanında da resmi kamu kurumuna (hükümet) devlet sırrına karar verme ve saklama yetkisi verilmektedir.

TABLO 1: Bilgi Edinme Hak Sınırlamaları

Dğer Ülkelerde Bilgi Edinme Sınırlamaları	Türkiye’de Bilgi Edinme Sınırlamaları
-Savunma	-Ülkenin Ekonomik Çıkarlarına İlişkin Bilgi Ve Belgeler
Ulusal Ekonomik Çıkarlar	Özel Hayatın Gizliliği
-Uluslar Arası İlişkiler	-Yargı Denetim Dışında Olan İşlemler
-Kişi Güvenliği	-Devlet Sırrına İlişkin Bilgi Veya Belgeler
-Yasaların Uygulanması Ve Adalet Sistemi	-İstihbarata İlişkin Bilgi Ve Belgeler
-Kamusal Ve Ticari Çıkarlar	-Adli Soruşturma Ve Kovuşturmaya İlişkin Bilgi Ve Belgeler
	-İdari Soruşturmaya İlişkin Bilgi Ve Belgeler
	-Haberleşmenin Gizliliği
	-Fikir Ve Sanat Eserleri

Kaynak: Anameriç’den (2004) uyarlanmıştır.

Resmi kamu kurumlarından biri olan bakanlar kurulu devlet mi demektir? Ki resmi kamu kurumu devlet demek de değildir. Çünkü yurt içinde hiçbir kurum devlet yetkisini tek başına üstlenemez eğer üstlendiğini iddia ediliyorsa bu durumda demokratik devlet varlığından da söz edilemez. Eğer bu gerçekliklere rağmen devlet sırrı kurumu varsa, resmi kamu kurumunun devleti bütünlemediğinden varsayımla, bu devlet sırrı diye nitelendirilen sır, kamu kurumlarının birbirleri arasındaki ilişkilerin sırrını mı, yoksa resmi kamu kurumunun diğer kurumlarla ilişkilerinin sırrını mı yoksa belirliliği olmayan kurumlar arasındaki sırrı mı ifade ediyor? Bazı resmi kamu kurumu yöneticilerinin on yıllardır zaman zaman bizim de açıklayacağımız ya da elimde dosyası ve başka var ifadelerinin anlamı bu devlet sırrı denilen sırrı mı kapsamaktadır? Bir kurumun devlet yetkisini kullandığı iddiası ancak uluslar arası ilişkilerde geçerlilik kazanacak bir iddiadır. Kaldı ki ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi ve belgeler başlığı altında (Tablo 1) zaten böyle bir sır saklama yetkisi bulunmaktadır. Bunun yanında yargı denetimi dışında kalan işlem-

ler başlığı ve iradi soruşturmaya ilişkin bilgi ve belgelere ilişkin kısıtlamalar bilgi edinme amacındaki faydayı daha doğmadan yok etmektedir.

2.3.2. (İradi) Kurumsal Yönetim İlkeleri Hakkında

SPK tarafından kabul edilen ve yürürlüğe konulan “Kurumsal Yönetim İlkeleri” (KYİ) her ne kadar bazı yazarlar ve SPK tarafından küresel uygulamalardaki “Organization’s Code Of Ethics” uygulamalarının, Türkiye şartlarına uyarlanmış eşdeğerliliği olarak gösterilse de, bu düzenlemenin küresel uygulamalarla ne şekil, nede içerik olarak hiçbir benzerliği ya da eşdeğerliliği bulunmamaktadır (Ünsal Ve Akdoğan, 9-11). Bilgi edinme yasasında kapsam dışı bırakılan, kamu özel kurumlarına gerçekte kurumsal yönetim ilkelelerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle de İMKB dışındaki diğer şirketler kapsam dışı kalmıştır. Ayrıca kurumsal yönetim ilkeleri zorunlu bir uygulama olmayıp, sadece İMKB’deki şirketler için geçerli üstelik uygulanıp uygulanmaması iradi olan bir uygulamadır. Oysa KYİ, konunun uzmanı olmayan kişilerce, zorunlu bir uygulamaymış algısı yaratılarak yanıltıcı olabilmektedir. Bunun yanında kayıtsız ekonomi şöyle dursun, kayıtlı Türkiye ekonomisi içinde, İMKB’de işlem gören şirketlerin ağırlığı bile toplam ekonomi içinde, çok küçük bir parçayı oluşturması finansal şeffaflığın sağlanmasında ulaşılabilen şeffaflık düzeyinin ne kadar düşüklüğünü göstermektedir.

Küresel uygulamalarda kurumsal etik kod geliştirme yaklaşımı olarak kurumsal söz yasası, muhasebe usulsüzlüklerinden sonra ortaya çıkmış bir yaklaşım olup, Kurumsal söz yasalarının merkezine muhasebecileri oturtmuştur. Muhasebe usulsüzlüklerinden sonra, muhasebecilerin rollerinde köklü değişiklikler olmuş, bunun yanında muhasebeciler kurumsal etik stratejilerinin yönetiminde etkin görev almışlardır. Etik söz yasalarında iç ve dış hissedarlarla kurum arasında meydana gelebilecek, etiksel çatışmaların çözümünde kurumsal hangi değer parametrelerinin öne çıkarılacağı açıkça önceden kamuoyuna duyurulmaktadır. Buna göre etiksel çatışmaların çözümünde reh-

ber değerler çözüm aracı olarak kullanılmaktadır. Bu her bir değerlerde kurum bünyesine ve bulunduğu sektöre ya da görev çevresine göre değişmektedir (Ünsal, 2007: 242-290). Bu anlamda Türk sermaye piyasası kurumlarında yasal bir etik değerler sistemi ve bunun mekanizmaları bulunmamaktadır. SPK ve merkez Bankası görünürde ve prosedürel olarak özerk olmalarına karşın, başbakanlığa bağlı etik kurumuna bağlı olmaları da özerkliklerini gölgelemektedir. Özerklik ve kurumsal etik davranış birbiriyle tamamen örtüşen bir yapı olup, özerklikte birine ya da bir kuruma bağlılık özerklik mevzuatındaki düzenlemelerinin pratiğe geçirilmesinde engelleme derecesini de yükselteceği açıktır.

2.3.3. Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulması

17. Standby döneminde IMF'ye verilen 3 Mayıs 2001 tarihli niyet mektubunda ve 18. standby döneminde IMF'ye verilen 5 Nisan 2003 tarihli niyet mektubunda öngörülen kamu çalışanları için ahlaki, mesleki kodlar geliştirilmesi konusu, 25/05/2004 tarihinde kabul edilen 5176 no'lu Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la, kamu yönetiminin gündemine girdi (Sabuktay, 2009: 1).

25.5.2004 tarih ve 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kamu görevlilerinin uymaları gereken şeffaflık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkelerini belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere kurulmuştur. 5176 sayılı Kanunun 2. maddesi gereğince, Kurul üyeleri; biri kurul başkanı olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından seçilmekte ve atanmaktadır. Genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ve bunların birlikleri, kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan bütün kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan; yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst

kurul başkan ve üyeleri dâhil tüm personeli Kanun kapsamındadır. Ancak; Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı mensupları ile üniversiteler hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz(<http://www.etik.gov.tr>).

Cumhurbaşkanı Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı mensupları ve üniversitelerin ile üniversitelerin Kamusal etik değer uygulamalarında, kanun hükmüne tabi olmaması önemli bir eksikliktir. Çünkü etik değer uygulamaları en alt düzeyde çalışanından, en üst düzeyde çalışanına kadar herkes için geçerli bir uygulamadır. Küresel uygulamalarda kurumsal ve kamusal etik değer uygulamaları da bu yöndedir. Değerlerin ve ilkelerin yönetimi olan etik, tek bir kanunla sivil, askeri, özel ve özerk bütün kamu görevlilerine tek tip etik ilkelerin belirlenip uygulanabilirliği olanaklıdır? Bırakın toplam kamu etiğini, özerk mesleki kuruluşların birlikte tek bir meslek etiği olabilir mi? Bizce bunların gerçekleşmesi neredeyse imkânsızdır. İş etiğiyle muhasebe etiği nasıl aynı şeyler değilse, asker etiğiyle siyaset etiği de aynı şeyler değildir. Bunlardan muhasebe etiği ilke temelli işler ve genel kabul görür, iş etiği ise, fayda temelli işler ve genel kabul görür. Bu anlamda kamu kurumlarının dış çevresel ilişkileri ve bunların değer ve ilkelerine göre, düzenleme yapılmasını teşvik edecek yasal düzenlemenin bulunmaması büyük bir eksikliktir.

2.3.4. Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

Resmi ve özel kamu kurumlarında muhasebe sistemi, mesleki ahlak çevrelerine bağlı olarak, farklı alanlarda uzmanlaşmış muhasebe meslek uzmanlarından oluşur. Meslek uzmanları uzmanlık sertifikalarını ve mesleği yapma yetkilerini ilgili mesleki kamu kurumlarından alırlar. Kurumsallaşmış ülke uygulamalarının aksine, Türkiye uygulamasında bu yetki kamu kurumlarında (muhasebe yetkilisi) maliye bakanlığından, özel kamu kurumlarında ise, özel kurum yönetiminden alınmaktadır. Ayrıca resmi ve özel kamu kurum, muha-

sebe yönetici ve denetçilerinin kendilerine ait meslek örgütleri de bulunmamaktadır.

Tıpkı özel kamu kurumlarında olduğu gibi, resmi kamu kurumları da bünyelerine muhasebeci atamalarını, kurumların kendi belirledikleri prosedüre ve yeterliliğe göre yapılarak muhasebe yetkilisi unvanı verilmektedirler. Oysa muhasebe yetkilisi ya da yöneticisi, denetçisi unvanı özerk meslek kurumu tarafından verilmesi gereken, devletin kamusal yetkisidir. Bu anlamda resmi, özel muhasebe yöneticisi ve deneticisi unvanı veren, özerk bir meslek kurumu Türkiye’de bulunmaması önemli bir eksikliktir. Ve bunların kendilerine ait özerk mesleki kurumlarının olmaması, uygulama sonuçlarını da özerk şeffaflıktan, özel şeffaflığa itebileceği açık bir gerçekliktir.

III. ŞEFFAFSIZLIK

Bütün bir kamuyu kapsayacak şekilde genel ifadelerle tek bir kamu değerler sistemi oluşturulması gerçekleştirilmesi neredeyse imkânsızdır. Türkiye uygulamasında kamusal etik değer uygulamaları kurumsal çevrelerine göre oluşturulmamıştır. Etik değer uygulamalarında görünürde özerk kurumlar olan SPK ve Merkez Bankası’ da başbakanlığa bağlanmıştır. Sivil ve kamu özel kurumları bilgi alma hakkı kapsamında düzenleme dışında tutulmuş, bilgi alma hakkı tanınan kurumlarda ise, şeffaflığı engelleyici sınırları belli olmayan bariyerler mevcuttur. Kayıt dışı ekonomi bir tarafa bırakılsın, kayıtlı ekonomi içinde muhasebesel şeffaflık İMKB’de işlem gören şirketler düzeyine indirgenerek, iradi kurumsal yönetim ilkeleri gerçekte örtülü ve sınırlı bilgi alma yasasının uygulamasıdır. Bununla birlikte kurumsal etik değer paylaşımı ve yönetimine ilişkin hiçbir gerek kurum içi ve gerekse kurum dışı resmi güvence vermemektedir.

3.1. Kişimselleşmiş Kurumlar

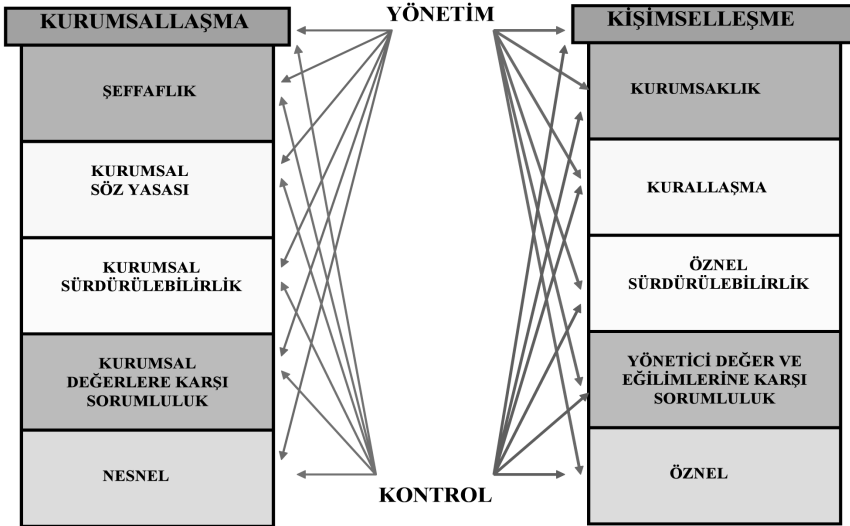
Eğer bir ekonomide veya kurumda uygulamalar açık bir şekilde uygulanmayıp, zımni bir şekilde uygulanıyorsa ya da kamusal niteliklerine göre değil, kişisel niteliklere göre açılım sağlanıyorsa, bu tür uygulamaların adı nedir? Diğer bir ifadeyle olağanüstü bir durum olmaksızın, kurumsal ya da kamusal yönetimde yönetici değişikliği ile yeni yöneticinin şahsında kurumsal veya kamusal algılamalar ve yargılamalar değişiyorsa, bu durum gerçekte kişimsel yönetimin ifadesidir. Kurumsallık, kurumların çevreyle iletişimlerinde iletişim aracı olarak, bilginin paylaşımına verilen olumlu değer ile başlar.

Kurum dışındaki çıkar gurupları için hazırlanan temel yıllık finansal beyanlar kamu bilgisi olduğu gibi, kamudan aldığı yetkiye dayalı finansal işlemler yapan belediyelerin, bütçe kaynaklarını ve bunların kullanımını gösteren finansal bildirimlerde kamu bilgisini oluşturmaktadır. Kamu yetkilisi, kendisine işlem yapma yetkisini veren kamuya karşı, burada yaptığı finansal işlem sonuç bilgisini vermesi sorumluluk gereğidir. Finansal bilgiler kamuya açıklandığı anda bu tür bilgiler kurumlaşır. Çünkü bilgiyi sunanların varlığından bağımsızlaşır ve kamuya ait olur(Ünsal, 2009:187-188). Finansal bilgilerin kamuya verilmemesi ise kurum bilgilerini kamulaştırılmayarak, kurumda saklanmasını diğer bir ifade ile kurumsaklaşmasını meydana getirir. İç ve dış hissedarlarla bilginin ve kurumsal değerlerin paylaşımı düzeyinde iletişime girmeyen, kamuyla paylaşması gereken bilgiyi paylaşmayıp saklayan, kurumsaklı kılan firmaların kurumsallığından da bahsedilemez. Bu anlamda her iki kavram birbirini etkileyen ve birbiriyle ters orantılı işleyen sistemlerdir. Kurumsal bilgi ve değerlerin paylaşımında, kurumsallaşma düzeyi arttıkça, kurumsaklaşma düzeyinin düşeceği açıktır.

Kurumsallığın zıddı olarak kamu beklentilerini karşılamayan kurumlar, nasıl ifade edebiliriz? Literatürde kurumsallığın zıddı olarak bazen “Kurumsal olmayan” ya da “Kurumsal değil” sıfat ya da cümlecigi kullanılmaktadır. Oysa bu sıfat veya cümlecik kurumsallığın tam zıddını vermemektedir. Çünkü

güzel sıfatının zıddı “Güzel olmayan” ya da “Güzel değil” cümlesi olmayıp, güzel olmayan tümcesi, “çirkin kelimesi ile kıyaslandığında bire bir zıtlık da sağlamamaktadır. Çünkü güzel- çirkin kelimeleri arasında tam bir zıtlık varken, güzel olmayan ya da güzel değil sıfat veya cümlecisi çirkin sıfatıyla eşdeğerliği bulunmamaktadır. Bunun yanında “Kurumsal olmayan” ya da “Kurumsal değil” cümle ve sıfatı kuruma ait olmamayı ifade etmekte olup, kurumsallığın zıddı ile de hiçbir ilişkisi de bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal tanımlamasının eşiği “kuruma ait olmayı ifade etmekteyse ki öyledir. Bu durumda kurumsal yetkili bir kişiye ya da yönetime ait ancak kurumsal sürekliliği olmayan öznel işlemin ifadesi olan kişimseliktir. Bunun yanında çağdaş yönetim sistemlerinde yönetimin olduğu yerde kontrolde vardır. Denetimler kişimsel eğilimlere göre değil, kamusal, kurumsal ve mesleki değerlere göre yerine getirilir.

ŞEKİL 2: Kurumsal/Kişimsel Bazlı Yönetim Yaklaşımı:



Muhasebe ve bağımsız denetim firmalarındaki; rekabetçi baskılar, çıkar çatışmaları, etkin olmayan bağımsız denetim fonksiyonları, çok sayıda gerçekleşen hileli finansal raporlama olayları ile denetim başarısızlıkları ve düzgün işlemeyen düzenleyici kurullar; finansal tablo denetiminin doğruluğu, objektifliği ve kalitesi üzerindeki algılanan güven eksikliğini ortaya çıkarmıştır. Arı Kurumsallaşmanın başarısız olmasının nedenleri(Arı, 2009: 412-414) olarak şunları göstermiştir.

- a. *İşletme Üst Yönetiminin Başarısızlıkları*
- b. *İç Denetim Başarısızlıkları*
- c. *Etkin Olmayan şirket Yönetim Kurulları*
- d. *Bağımsız Denetim Başarısızlıkları*

Türkiye uygulamasında İMKB'ye tabi şirketler dışındaki şirketlerin temel finansal tablolarını sadece kamu maliyesine açıklama gibi, üstü kapalı bir genel kabulün olması, diğer çıkar gruplarının bilgisine sunulmaması, kamu maliyesine sunulan temel finansal bilgilerin ise çıkar guruplarının kullanımına sunulmaması kurum kurumsaklaşmasını doğurmaktadır. Kurumsaklaşma sonucu saklanan bilgiler ise, kurumsak bilgiyi ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile çıkar gurupları için hazırlanan temel finansal bilgilerin çıkar guruplarının bütününe hizmetine sunulmamasının ifadesidir. Eğer bu tür kurumsak bilgilerin açığa çıkarılmaması etik olmayan kurum politikası haline getirilmişse, bu tür kurumlar da kurumsaklı kurumlardır.

3.1.1. Kayıt İçi Kurumsaklılık Bilgisi

Muhasebe bilgisinin finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda etkililiği zamanlılık ile doğru orantılıdır. Eğer birileri, bilgiye diğerlerinden önce ulaşıyorsa, elde edilen bilgiyi kendi lehine kullanma imkânına sahip olabileceği gibi, sahip olunan bilgi de bilgi eşitsizliğine yol açacaktır. Asimetrik bilgi, yöneticilerin kendi kurumlarının geleceği hakkında, profesyonel fon yöneticilerinden bile, daha fazla bilgiye sahip oldukları iddiasına dayanır.

Ahlaki tehlike gizli bilgiye sahip olan tarafın bundan çıkar sağlaması, sahip olmayan tarafın ise, zarar görmesidir(Bayırlı, 2006: 102-103). Kurum yöneticilerinin, muhasebe raporlarında muhasebe prosedürlerinin doğru uygulanmasından ziyade, kendi faydalarını maksimum kılacak, muhasebe prosedürlerini seçmeleri muhtemel olduğu gibi, muhasebe prosedürlerinin seçilmesinde, muhasebe sınırları içinde kalarak kendi güçlerini sınırlayabilmeleri de muhtemeldir(Melis, 2005: 109).

Kurumsallık, gerçekte kişimsel uygulamaların bir sonucu olarak, son on yılda ortaya çıkmıştır. Türkiye’de kurumsallık düzeyinin yüksekliğinden dolayı, bazı firmalar kendilerini kişimselleşmeden uzaklaştırmak için kaynaklarının önemli bir kısmını, kurumsallaşma uğrunda sarf etmektedirler. Bunun yanında şeffaflaşma düzeyini ölçebilmek için, kurumsallaşma düzeyini bilmek gerekir. Veya bunun tam tersi olarak kurumsallaşma düzeyini bilebilmek için, kurumsallaşma düzeyini bilmek gerekir. Bunun ölçülmesinde kullanılan ölçü aracı ise, kurumun kamusal bilgilerini ve kurumsal değerlerini kamu ile paylaşp paylaşmadığının ya da paylaşma derecesinin ölçülmesi önemli bir ölçüt olacaktır.

Yönetim Kurulu ve denetim komitesinin gözetim fonksiyonlarındaki eksiklikler, açgözlü kişimselleşmiş yönetimleri, üst yönetim tarafından işlerin uygun olmayan şekilde yürütülmesi, etkin olmayan denetim fonksiyonları, gevsek düzenlemeler, yetersiz ve fazla şeffaf olmayan finansal açıklamalar, dikkatsiz yatırımcılar gibi birçok faktör muhasebe skandallarını ortaya çıkarmıştır. Yetersiz muhasebe düzenlemelerinin kötü niyetli uygulayıcılar tarafından manipüle edilmesi, muhasebe skandallarından önceki on yıllık süre boyunca, şirket performanslarının olumlu olarak gösterilmesi yönünde, dramatik bir şekilde piyasa baskılarına dayanamayan, bazı şirket üst yöneticileri kendi çıkarlarını da öncelemeye yarayan bazı finansal tablo hilelerini tercih edebilmişlerdir(Arı, 2009:410).

3.1.2. Kayıt Dışı Şeffafsızlık Bilgisi

Kayıt dışı ekonomi olgusu, evrensel bir olgu olup, hem kurumsallaşmış ülkelerin, hem de kurumsallaşmakta olan ülkelerin yoğun olarak karşı karşıya kaldıkları bir sorundur. Kayıt dışı ekonomi (KDE) genel olarak; Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistik yöntemlerine göre, tahmin edilemeyen, gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü, şeklinde tanımlanabilir(Çiloğlu, 1998:67). Bunun yanında KDE tanımlaması, bilinirlik şöyle dursun, tahmin bile yapılamadığı üzerine kurulu bir tanımlamadır. KDE ekonominin boyutları konusunda farklı yazarlarca farklı oranlar ifade edilmiş olmakla birlikte, Ülker'e göre (2001) bu oran gelişmiş ülkelerde %10'lar, gelişmekte olan ülkelerde ise, %20-50'ler düzeyinde olduğu, bazı ülkelerde ise oranın çok yüksek düzeylerde olduğu gözlenmektedir(Aslanoğlu, 2008:199). Aydemir'e göre Türkiye'de KDE' nin boyutlarının ölçülmesine yönelik 1984-1992 yılları arasındaki çalışmalarda, elde edilen KDE/GSMH oranının % 1 ila % 137 arasında değişmektedir. % 137 lik oran esasen bilimsel tekniklere aykırı görünse de, temelde cezai müeyyideler nedeni ile gizlilik içinde yapılan faaliyetlerin bıraktıkları varsayılan izlerinden hareket edilmesi ve her bir tekniğin ayrı varsayımlara dayanmasından kaynaklanmaktadır(Çiloğlu, 1998:70). Frey ve Schneider, (2000) Ekonomik faaliyetlerin önemli ve artan bir bölümünün resmi ekonomi dışında gerçekleştiğine dair yaygın bir kanaat vardır. Ekonominin işleyişini bozan neden, yalnızca gayri resmi ekonominin varlığı değildir. Esasen KDE bir takım mali, siyasal, sosyal ve ekonomik aksaklıklar nedeniyle ortaya çıkan bir sonuçtur(Büyükkuşoğlu Ve Çetinkaya, Rekabet Dergisi;3-4).

Kayıt dışı ekonominin nedenlerini Aslanoğlu (2008), Mali ve ekonomik nedenler, hukuki ve idari nedenler, sosyal ve yapısal nedenler deki yetersizlikler ya da işlev eksiklikleri olarak sınıflamakta, Çiloğlu (1998) ise, a) Daha iyi yaşama isteği, b) Geleceğe yönelik belirsizliklere karşı ihtiyat ayrılması, c) Kamu hizmetlerinin yetersizliğidir. Büyükkuşoğlu Ve Çetinkaya' ya göre

KDE'nin olumsuzluğa yol açan nedenleri; a) Ülkelerin sahip olduğu ekonomik sistem, b) Ekonomik tercihler ve uygulanan politikalar, c) Kamu kesiminden kaynaklanan nedenler, d) Devlet tarafından yapılan düzenlemelerin yoğunluğu, e) Kamu sektörü hizmetleri, f) Değişen üretim yapısı g) Vergi muafiyeti ve istisnaları, h) İktisadi kriz ve durgunluk dönemleri, ı) Vergi oranlarının yüksekliği, i) Vergi mevzuatı, elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, j) Ülke içi ve dışı rekabetin yoğun olmasıdır(Rekabet Dergisi, 4-11).

3.1.3. Kayda Kapalı Kurumsaklılık Bilgisi

Kayıt dışı ekonomi tanımlamaları şeffafsızlığı tanımlamada yetersiz olup, bunun yanında olması gerekene aykırılığın son halkası olan, kayıt içi kaydı kapalı kurumsaklılıktır. Diğer bir ifadeyle kaçakçılık rüşvet, Yeraltı ekonomisi, Kaçak ekonomi ve başkalarıdır. Kayıt içi kurumsaklı ekonominin, kaydı kapalı kurumsaklı ekonomiden farkı, birincisinde kayıtlı bilgi olmasına rağmen, bu bilginin kamuya ya da çıkar gruplarından (maliye hariç) saklanması geçerliyken, diğerinde gizli işbirliği ile çift taraflı saklanması ya da görülen ve bilinen işlemlerin görmemezlikten ve bilmemezlikten gelinmesi ve bunların kayıt altına dahi alınmamasını oluşturmasıdır. Bu tür bilgilerin ne muhasebe sisteminde, nede bir başka kayıt sisteminde genellikle yer almamaktadır.

3.2. Kamusal Bulanık Şeffaflık Tecrübeleri

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın (İSMMMO) "Belediyelerin Reklâma Kapalı Yüzü" başlıklı araştırması, aynı zamanda Türkiye'de Kamuhasebesel bilgiye erişimin zorluğunu da ortaya koymaktadır. Buna göre bazı resmi kamu kurumlarının (Belediyeler) gerek resmi internet siteleri taranılarak gerekse bu kurumlar tek tek telefonla aranılarak resmi kamu bilgisine erişmeye çalışılması, bu çalışma çerçevesinde ulaşılan 81 il

belediyesine ait çarpıcı araştırma sonuçlarına ulaşmıştır. Buna göre tespitler (İSMMMO, 2009: 1);

- Belediyeler tarafından kullanılan bütçenin açıklanmadığını,
- Birçok belediyenin, gelir ve gider bütçesini paylaşmak istemediğini,
- Belediye başkan adaylarının bile belediye bütçeleri hakkında bilgi edinemediğini,
- Avrupa Birliği'ne uyum yasaları ve bilgi edinme yasasına göre şeffaf bir şekilde her kalemiyle açıklanması gereken belediye bütçeleri halktan ve denetim organlarından gizlenmekte olduğunu,
- Belediye bütçeleri toplamının neredeyse merkezin hükümeti bütçesini yakaladığının tahmin edildiğini,
- Türkiye'de Belediyelerin en büyük yatırımcı kuruluşlar arasında yer aldığını,

Ve bunların dışında resmi rakamlara göre toplam 3 bin 335 yerel yönetim birimi, 81 il özel idaresi, 16 Büyükşehir belediyesi, 101 Büyükşehir ilçe belediyesi, 283 Büyükşehir ilk kademe belediyesi, 65 il belediyesi, 749 ilçe belediyesi ile 2 bin il belde belediyesinin toplam bütçe rakamı 2007 yılında 33.4 milyar TL olarak açıklanırken; İSMMMO'nun hesaplamaları, sadece 16 Büyükşehir'in ihaleler hariç gelir bütçesinin bu rakama ulaşıldığı ortaya konulmaktadır (İSMMMO, 2009: 1).

Yapraklı, (2008) 2002-2005 yılları arasındaki Türkiye'nin de içinde yer aldığı 36 üst orta gelir düzeyindeki ülke örneklemini üzerinde, kurumsal yapının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi üzerine yaptığı çalışmada, pozitif ilişki tespit etmiştir. Buna göre, kurumsal yapının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi Analiz sonuçları, kurumsal yapı göstergelerinden ifade özgürlüğü ve şeffaflık, politik istikrar, düzenlemelerin kalitesi ve hukukun üstünlüğü değişkenlerinin ekonomik büyüme üzerinde negatif, yönetimin etkinliği ve yolsuzluğun önlenmesi değişkenlerinin ise, ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir(Yapraklı, 2008: 301). Bu tür kurumsak uygulamaların ise, muhasebeciyi baskı altına alması ve muhasebe

amaçlarından uzaklaştırması güçlü bir olasılıktır. Muhasebeci kurumsaklı uygulamalara karşı sigorta görevi görmelidir. Bunun gerçekleştirilmesi ise, muhasebecinin görevlerinin destek mekanizmaları ile güçlendirilmesini gerektirmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin etkinliği üzerine, SPK talepleri ve kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporlarının biçimsel uygunluğu üzerine yapılan bir çalışmada, Ünsal ve Akdoğan (2009) bulgulara göre, Kurumsal Yönetim İlkelerine biçimsel genel uyum derecesi % 33 ve biçimsel dar (net) uyum % 45 düzeyinde bulunmuştur. İçeriksel uygunluk araştırması yapıldığı takdirde, bu oranın çok dağa aşağı ineceği ileri sürülmektedir. Bunun yanında Yapılan çalışmada görülmüştür ki bazı firmalar hiçbir şekilde KYİ'ni açıklamamış, bazıları şirketlerinin web sitelerinde Kurumsal Yönetim İlkeleri vermekle birlikte, bu linklerde hiçbir kurumsal yönetim beyanı verilmemiş ya da verildi ise bile, bu belgelerin içi gerçekte boş bulunmaktadır. Çalışanlar içinde gösterilen muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe denetçilerinin mesleki konumlarına ve faaliyetlerinin niteliğine hiçbir şekilde yer verilmemektedir. Oysa diğer birçok ülkede Kurumsal Etik İlkeleri uygulamalarında işletmedeki muhasebecilerin sorumlulukları çalışanlardan ayrı olarak ifade edilmektedir(Ünsal Ve Akdoğan, 2009: 15-16).

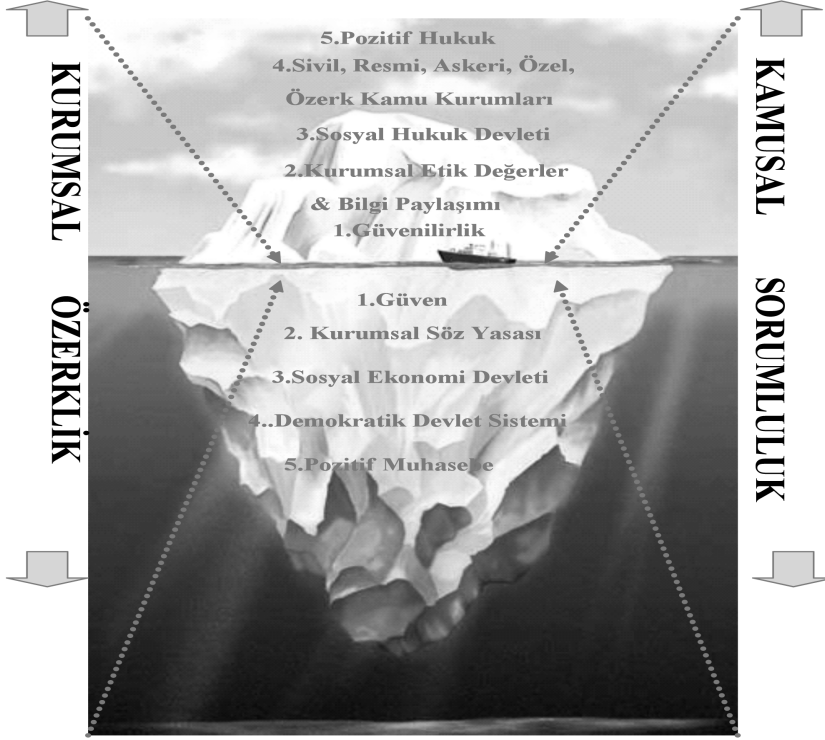
3.3. Kurumsallık Reformuna Duyulan İhtiyaç

Bir kaynak ne kadar fazla uzmanlığa ve ne kadar az ön yargı eğilimine sahip olursa, o ölçüde daha fazla güvenilir olarak algılanır. Finansal bilgi kaynaklarının daha uzman ve daha objektif olarak algılanması, muhasebesel raporlamaya olan güveni de arttıracaktır. Eğer kamuoyunun profesyonel muhasebecilerin yargıları hakkında bir güvene sahip olmaları isteniyorsa, her şeyden önce, muhasebecilerin yeterlilik ve dürüstlük özelliklerini kazandıklarını göstermeleri gereklidir. Bilgi kaynağı yeterlilik ve objektiflik kriterlerine uyduğu ölçüde bilginin güvenirlilik algılamasının olumlu yönde artacağı bek-

lenir(Arı, 2009:410). Temple (2000) en az iki kişi arasında, güvene dayalı bir şekilde kurulabilen iletişim imkanı, biraz daha geniş bir tanımlamayla, toplumu oluşturan fertler, sivil toplum örgütleri ve kamu kurumları arasındaki koordinasyon faaliyetlerini kolaylaştırarak toplumun üretkenliğini arttıran, güven, norm ve iletişim ağı sosyal sermayeyi oluşturur (Karagül ve Masca, 2005:38 -39). Sosyal sermayenin niteliğini ortaya koyan ise, şeffaflığı ve kamusal özerkliğidir.

Todaie Kamu etiği sempozyumu değerlendirme bildirisinde, (2009) şeffaflığın a) Yolsuzlukların önlenmesi veya azaltılmasına yardımcı olacağı, b) şeffaflığın kurumsallaşmasında bilgi edinme hakkının varlığı ve etkin kullanımının önemi, c) Bu hakla birlikte toplumun, kamusal eylem ve işlerin mahiyetini, nedenlerini ve sonuçlarını bilme imkânına kavuşacağı; hesap verilebilirliğin, yönetimin bürokratik gücünü sorgulama konusu yapacağını, d) Kamu bürokrasisinin keyfilikten uzaklaşmasında etkin işlev üstleneceği görüşü(Sabuktay, 2009: 6) ortaya atılmıştır. Bunun gerçekleştirilmesi ise, ancak şeffaflığın önündeki bariyerlerin ortadan kaldırılması ile olanaklıdır. 2002-2004 yılları arasında yapılan kurumsallık düzenlemeleri İMF'ye verilen taahhütler ve Avrupa birliğine uyum çerçevesinde gerçekleştirilmiş olup, bu düzenlemeler işlevsel mekanizmalardan yoksun, biçimsel düzenlemeleri oluşturmaktadır. Bu nedenlerle biçimsel olmayan etkin kurumsallık sağlayıcı mekanizmalara ihtiyaç bulunmaktadır.

ŞEKİL 3: Aktif/Pasif Kurumsal İhtiyaçlar Hiyerarşisi



İhtiyaçların karşılanmasında, ya da belirliliklerin yönetilmesinde Maslow'un ² kişilik kategorileri kendi aralarında bir dizilim oluşturur ve her ihtiyaç kategorisine bir kişisel gelişim düzeyi karşılık gelir. Birey bir alt düzeydeki ihtiyaçları tam gidermeden, bir üst düzeydeki ihtiyaç kategorisine ya da kişilik düzeyine geçemez (<http://tr.wikipedia.org>). Yaşayan organizas-

² Maslow ihtiyaçlar teorisi insanın belli kategorideki ihtiyaçlarının karşılanması, kişinin sahip olduğu kişilik gelişim düzeyi ve içinde bulunduğu zaman dilimindeki baskın olan ihtiyaç kategorisi tarafından belirlenmektedir. Bu ihtiyaçlar en temel ihtiyaçtan başlamakta ihtiyacın giderilmesine göre bir sonraki evreye geçilmektedir. Bunlar; 1- Psikolojik ihtiyaçlar, 2-güvenlik ihtiyacı, 3 -Gruba ait hissetme ihtiyacı, 4-Takdir edilme ihtiyacı, 5-Kendini gerçekleştirme ihtiyacıdır.

yonlar olan devletlerinde Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisinde olduğu gibi, demokratik/sosyal/finansal gelişmişlik düzeyi birbirinden farklıdır. Bununla birlikte ihtiyaçlar hiyerarşinin pasif sistemler ya da nesnelerin geliştirilmişlik düzeyleri ve sosyal ya da finansal işlemezlilikler karşısında da ihtiyaç kategorilerinden seçim yapılabilir.

Kurumlar ve devletlerde yaşayan organizmalar olduklarına göre, neden Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi bir devlete uygulanmasın? Şekil 1'deki **Kamusal Finansal Şeffaflık Hiyerarşisi** Şekil 3'de Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi ile birleştirilmesinden elde edilmiştir. Buna göre canlılar için (kamu için) aktif ihtiyaçların en üst noktasındaki kendini gerçekleştirme, en alt noktasında da psikolojik güven ihtiyacı bulunmaktadır. Dinamik kamunun kendini gerçekleştirmesi ise, kamusal özerklikle olanaklı olabilir. Kamusal özerkliğin uygulanabilirliği ise, etkin özerklik mekanizmaları ise sağlanabilir. Buna göre şekildeki buzdağının üst kısmı sivil, resmi, Askeri, özel ve özerk kurumların (devlet) görünen mevzuatını oluşturmaktadır. Ancak görünen mevzuat hiçbir zaman kendi kendine harekete geçip, karar veren bir canlı değildir. Bunu harekete geçiren kamudur. Kamunun ya da kamu görevlilerinin görev ayrılığına dayalı her birinin kamusal sorumluluğu bulunmaktadır. Bu görev ayrılıklarının hepsinin birleştirilerek tek bir kamu görevlileri etik ilkelere oluşturulması, her şeyden önce etik ilkelere aykırıdır. Ayrıca görünürde özerk olan merkez bankasının ve SPK' nın davranışları düzenleyen etik ilkelere başkanlığa bağlı olması, özerkliği sakatladığı gibi, etik de değildir. Bunun yanında etik ilkeler kamu görevlileri içindir, bu kurumların cansız varlıkları için değildir.

SONUÇ

Şeffaflık ile ilgili akademik yazıtlarda ağırlıklı olarak şeffaflık başlığı altında, şeffafsızlık anlatılmakta ve bu analizler genellikle şeffaflık sisteminin bir parçası ele alınarak yargılarda bulunmaktadır. Oysa şeffaflık sadece bir

kavram olmayıp, sistemin ifadesidir. Bunun yanında aktif bir yapı olarak kamu, pasif bir yapı olarak da devletle bir bütünü oluşturmaktadır. Bu yapının ele alınmadan ve birbiriyle bağlantıları kurulmadan, şeffaflığın spesifik bir parçasından bütüne teşmili gerçeklikle bütünleşmeyecektir. Bu anlamda şeffafsızlık ya da şeffaflık kamu sisteminin muhasebe sisteminin şeffaflığından, kurumsal şeffaflığa, kurumsal şeffaflıktan, siyasetin şeffaflığının birbirine bağlanması ile gerçekleştirilebilir. Ancak şeffaflık uygulamasının başlangıcı kurumsal özerk muhasebe sistem yapısıdır. Bu nedenle Türk muhasebe kurumlarının işlevsel çevrelerine göre yeniden yapılandırılması ve içinde yer aldığı “çevrim sistemi” ile ilişkilerinin süreç boyutunda tanımlanması bir gerekliliktir. Bu bağlamda, konuya ilişkin fikri arka planın yukarıda değinilen ilke ve değerler esas alınarak oluşturulması gerekmektedir. Bu arka plan içeriğinin, etkin kamusal süreçleri yönlendirebilecek anlayış ve yaklaşımlarla yaşama geçirilmesi tüm sektörlerin sorumluluğundadır.

Şeffaf olmayan kurumsal sistem ve kurumsal ve mesleki özerklikleri bulunmayan bunun uygulayıcılarının, sivil, resmi, askeri, özel ve özerk kurumlarında şeffafsızlaşmasına, buna bağlı olarak sermaye piyasasının ve kamusal sistemin şeffafsızlaşmasına yol açmaktadır. Bu durum finansal sistemleri şeffaf olmayan ülkelerin finansal şeffafsızlık derecesi ile kamusal şeffafsızlık arasında kuvvetli bir bağ olduğunu göstermektedir. Çünkü finansal sistemlerle zaten kamusal sistemlerle birleşik sistemlerdir. Türk muhasebe sisteminin özünü oluşturan işlevsel kamu ve özel muhasebe yöneticiliği/ deneticiliği kurumunun ve buna bağlı olarak, bunların kendi özerk meslek örgütlerinin bulunmaması ve bugünkü haliyle üyeleri meslek organı tarafından unvanlandırılmamaktadır. Bu alandaki kamu görevinin yerine getirilmesinde ve bu unvanlandırmanın özelde, özel şirket yönetimince, kamuda maliye bakanlığı tarafından yapılması, bu alanda yapılan muhasebe hizmetlerini mesleki özerklikten uzaklaştırmaktadır. Evrensel kabul görmeyen bu uygulamalara karşı, gerek kamuda ve gerekse özelde muhasebe kalitesini yükseltecek kurumsal reform yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Bunun yanında

popüler ancak sürekliliği bulunmayan tabirle kurumsal açılım, bilimsel ifade-
siyle sivil, resmi, askeri, özel ve özerk kamu kurumlarında kurumsal reform
ihtiyacı ertelenmekte olan ancak tüm kamu kurumları için aynı zaman dili-
minde bütününe birden uygulanması gereken bir gereklidir. Parçalı uygulama-
lar bütünlüğü sağlamayacağı gibi, var olan yapıyı olduğundan geriye götüre-
cektir.

KAYNAKÇA

Anameriç Hakan, (2004), “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Ve Kurumsal
Bilgi Yönetimi İlişkisi” **Bilgi Dünyası** 5, 2 (2004) : 168-186

Arı, Mustafa, s(2009), “Finansal Raporlama Skandalları Ve Mali
Tabloların Güvenirliliği”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**
23, (2009) : 409-419

Aslanoglu, Suphi (2008), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiye Azaltmaya
Yönelik Çözüm Önerileri” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 39, (2008) : 199-211

Bayırlı, Rıdvan (2006), **Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri Ve Örnek
Bir Uygulama**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi

Büyükkuşoğlu Burak ve Çetinkaya Murat, “Kayıtdışı Sektörün Rekabet
Politikasına Etkileri” **Rekabet Dergisi** [çevrimiçi erişim:

www.Rekabet.Gov.Tr/Word/Dergi24/3-Bu%20sayıda.Doc,]

Colle De Simone ve Gonella Claudia (2002), “The Social And Ethical
Alchemy: An Integrative Approach To Social And Ethical Accountability”
Business Ethics: A European Review 11 (2002) : 86-96

Coy, D., Fisher, ve M., Gordon T. (2001). “Public Accountability: A New
Paradigm For College And University Annual Reports” **Critical Perspectives
On Accounting**, 12 (2001) : 1-31

Çiloğlu, İsmail (1998) “Kayıt Dışı Ekonomi İşleyişi Ve Kamu Bütçesine
Etkisi” **Hazine Dergisi** 11 (1998) : 67-91

D’aquila Jill M., (2001) ” Financial Accountants' Perceptions Of

Management's Ethical Standards" **Journal Of Business Ethics** 31; 3 (2001) : 233-244

Fauch Rebecca "Public Value And Learning And Skills"

[Http://Tr.Wikipedia.Org/Wiki/Maslow_Teorisi](http://Tr.Wikipedia.Org/Wiki/Maslow_Teorisi), (erişim Tarihi:26.06.2009)

[Http://Www.Etik.Gov.Tr/Gorevveyetkiler.Htm](http://Www.Etik.Gov.Tr/Gorevveyetkiler.Htm), (erişim tarihi: 28.03.2010)

Belediyelerin Reklama Kapalı Yüzü(2009). İSMMMO : Basın Bülteni, Karagül Mehmet ve Masca Mehmet(2005). "Sosyal sermaye üzerine bir inceleme", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 52 (2005) : 1-37

Khan H. Mustaq, (2002 Haziran) "State Dailure İn Devolving Countries And Strategies Of İnstitutional Reform", **World Bank Conference**, Oslo'da sunulan bildiri

Melis, Andrea (2005), "Critical Issues On The Enforcement Of The "True And Fair View" Accounting Principle. Learning From Parmalat". **Corporate Ownership & Control**, 2; 2 (2005) : 108-119

Özdemirci, Fahrettin(1999). **Kamu Yönetiminin Yapılanması Ve İşleyişi –Kişisel Rapor—** (Alt Komisyon Çalışmaları) **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi Ve Yeniden Yapılanması Özel İhtisas Komisyonu Çalışmaları--75. Komisyon--**. Ankara: DPT,

Özsağır Arif, (2007), "**Ekonomide Güven Faktörü, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi** 6; 20 (2007) : 46-62

Soykan Cavidan, (2007),"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (2007) : 63-74

Tepev (2006) **Yolsuzlukla Mücadele**. 2bs. [y.y.] : Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı

Ünsal Ahmet, (2009)" Muhasebede/Muhasebecinin Hesabi Takdir Yetkisi" **Mali Çözüm**, (2009) : 183-209

Ünsal Ahmet(2007). **İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi

Ünsal, Ahmet ve Akdoğan, Nalan (2009). "İMKB'de İşlem Gören

Holding İşletmelerinin Kurumsal Etik Değerlere Uyum Düzeylerinin Karşılaştırılması  zerine Bir İnceleme, **M dav** 3 (2009) : 1-18

Yapraklı, Sevda (2008),” Kurumsal Yapının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Üst Orta Gelir Düzeyindeki  lkeler  zerine Bir Uygulama”, **Ege Akademik Bakış** 8; 1 (2008) : 301 – 317

Sabuktay Ayřegül, (2009), Değerlendirme Bildirisi, **Todaie Kamu Etiği Sempozyumu**.