

Denetim Mesleğinde Etik Prensipler

Ahmet ARSLAN

*Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörü
MBA, CPA, aarslan9@muhasebat.gov.tr*

I. Giriş

Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, düzeltici nitelikte ve objektif olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır. Bu güven ve saygınlık ancak denetimde mesleki etik kurallara sıkı sıkıya bağlı kalmakla edinilip sürdürülebilir.

Türkiye’de kamu denetim elemanlarının sorumluluğu denince akla denetim elemanlarının yasal (hukuksal) sorumluluğu gelmektedir. Hâlbuki denetimin kalitesini ve denetim elemanlarının saygınlığını, yasal sorumluluğun yanı sıra mesleki etik sorumluluk da artırmaktadır.

Bu yazımızda denetimde genel kabul görmüş mesleki etik prensipler irdelenecek ve özellikle tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesi üzerinde durulacaktır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin özellikle ele alınması bunların çok iç içe olması ve birbirinden ayrı olamamaları nedeniyle kamuoyunda birbirine karıştırılması dolayısıyladır. Ayrıca, bu ilkelerin ağırlıklı olarak irdelenmesi kamu denetim elemanlarının bağımsız ve tarafsız olmadıkları fikrinden değil fakat özellikle tarafsızlığın denetim mesleğinin prestijini ve kalitesini arttıracacağı fikrinden hareketle yapılmıştır.

II. Etik Prensipler

Mesleki etik kodlar çok geniş olarak tanımlanmaktadır. Mesleki etik prensipler bir meslek için etik standartları ve rehberi ortaya koymaktadır. Bu prensipler etik kuralların çerçevesini oluşturmakta ve bir anlamda bunlara sütun olmaktadır. Bu sütunların üzerinde etik kurallar, ayrıntılı etik yorumları ve etik kararları yer almaktadır. Başlıca etik prensipler: sorumluluk, kamu kaynak bilgi ve pozisyonların yerinde kullanımı, tarafsızlık ve bağımsızlık, kamu menfaati, gereken özen ve ihtimamı gösterme, dürüstlük ve hizmetlerin kapsam ve niteliğidir.

1. Sorumluluk

Mesleki görevlerini yerine getirirken denetim elemanları profesyonel ve ahlaki hareket etmelidir.

Kamu denetim elemanları denetim sanatını ve kamu güvenini artırmak için sürekli olarak birbirleriyle işbirliği yapmalıdır. Mesleğin geleneklerini sürdürmek ve geliştirmek için bütün denetim elemanlarının ortak çabası gereklidir.

2. Kamu Kaynak, Bilgi ve Pozisyonlarının Yerinde Kullanımı

Kamunun kaynak, bilgi ve makamları sadece resmi amaçlar için kullanılmalı, denetim elemanının kendi şahsi menfaatleri için kanuna aykırı şekilde veya denetim biriminin veya denetlenen kurumun yasal menfaatlerine zarar verecek surette kullanılmamalıdır. Bu ilke hassas ve gizli bilgi veya kaynağın uygun bir şekilde muhafazasını içermektedir.

Kamunun (devletin) kaynaklarını korumak ve sahip çıkmak ve onları sadece izin verilen faaliyetler için uygun bir şekilde kullanmak kamunun denetim elemanlarından beklentilerinin bir unsurudur.

3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Kamu sektöründe bazen hakkında rapor düzenlenen kişilerce veya kamuoyunca denetim elemanlarının tarafı raporlar yazdıkları ve bu yüzden denetim organlarının yeniden yapılandırılması gerektiği şeklinde iddialar gündeme gelmektedir. Bu iddialardan bir kısmı kişilerce haklarında ileri sürülen suçlamalardan kurtulma veya denetim elemanlarını yıpratmak maksadıyla yapıldığı gibi bir kısmının de etik açıdan incelenmesi gerekebilir.

Bağımsızlık kuralları, denetim biriminde görev yapan kişiler ve denetlenenler arasındaki ilişki

üzerinde odaklanmaktadır. Denetimde bağımsızlığın hem gerçekte hem de görünürde sağlanması gerekmektedir. Gerçekte bağımsızlık denetim elemanının denetim süreci boyunca bağımsızlığını tehlikeye atacak ilişkilerden kaçınmasıdır ve bu gerçekten bağımsız olup olmadığı hakkında denetim elemanının kendi durumu ile ilgilidir. Görünürde bağımsızlık ise başkalarının (üçüncü kişilerin) denetim elemanının bağımsız olup olmadığı hakkındaki kanaatidir. Denetim elemanı gerçekte bağımsız olsa bile üçüncü kişilerin kendisinin bağımsız olmadığını düşündürecek ilişkilerden kaçınmalıdır.

Türkiye’de denetimin bağımsızlığı denilince denetim biriminin yasal bağımsızlığı akla gelmektedir. Hâlbuki önemli olan yasal bağımsızlığın yanı sıra bireysel olarak her bir denetim elemanının denetlenen kişilerden ekonomik ve sosyal anlamda bağımsız olmasıdır. Bu açıdan denetim elemanlarının denetledikleri kişilere göre pozisyon olarak üstün, ekonomik ve sosyal menfaat açısından onlardan ilişkisiz olması gerekmektedir. Mesleki etik prensiplere göre; maddi menfaatler, akrabalık ilişkileri, denetlenenle daha önceden var olan ahablık ilişkisi, denetlenenle borç veya alacak ilişkisi, denetlenenle ortaklık veya iş ilişkisi, denetlenenlere denetim dışında ücret karşılığında bazı hizmetlerin sağlanması, denetlenenle davalı ve davacı durumunda olunması, denetlenen birimde kilit roldeki kişilerle ilişkinin bulunması halleri bağımsızlığı zedeleyen haller olarak varsayılır.

Bu konuda vurgulanması gereken bir diğer önemli nokta denetim sırasında denetim ekibinden veya denetim ekibini etkileyebilecek birisinin denetlenen işletme veya kurumla iş (istihdam) müzakereleri yapması durumudur. Böyle bir durumda söz konusu denetim elemanı derhal bu durumu denetim birimindeki yetkili kişiye bildirmeli ve iş müzakereleri sonuçlanıncaya veya iş teklifini reddettiği ana kadar söz konusu denetim ekibinden ayrı olmalıdır. Aynı şekilde, eğer söz konusu kişi denetlenen birimde denetim konusundaki kilit rolde bir pozisyona geçerse, bu transferin ayrıldığı denetim ekibinin bağımsızlığını ne ölçüde zedeleyebileceğinin denetim ekibi tarafından değerlendirilmesi gerekir.

Tarafsızlık ise bir düşünce (kanaat) halidir. Bu kural kanaatte dürüstlük, nesnellik, önyargıdan

ve çıkar çatışmasından uzaklık ve yansızlığı gerektirmektedir. Bağımsızlığın aksine, tarafsızlık ister kendisine denetim raporu sunulan kişiye bağlı veya ondan bağımsız olsun bütün denetim elemanları için gereklidir. Bu açıdan, herhangi bir birime bağlı veya ona karşı sorumlu olsa bile denetim elemanının denetim süreç ve raporunda tarafsız olmak zorunluluğu vardır. Bu denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en temel prensiptir. Tarafsızlığı zedeleyen hallerden ilk akla geleni hediye alma ve eğlenmedir. Etik prensiplere göre, hediye alma ve eğlenmede temel kural bunların “makul” (reasonable) olmasıdır. Makullük, diğer faktörlerin yanı sıra, aşağıdaki faktörlere göre belirlenir:

- Hediye veya eğlenmenin niteliği,
- Hediye veya eğlenmeye yol açan durum,
- Hediye değeri veya eğlenmenin maliyeti,
- Diğer hediye veya eğlenmelerin sıklığı, niteliği ve maliyeti,
- İster doğrudan görevin icrasından önce, görev sırasında veya görevden sonra olsun eğlenmenin görevin icrasıyla ilişkili olup olmaması,
- Eğlenmeye kimlerin katıldığı.

Diğer taraftan hediye veya eğlenme önemsiz olmadıkça denetim elemanının denetlenen kişilere hediye sunması veya teklif etmesi durumunda da tarafsızlık ilkesi zedelenmektedir.

Tarafsızlık konusunda bazen gündeme gelen hususlardan birisi de denetim raporlarının siyasi güdü veya baskı altında düzenlendiği iddialarıyla ilgilidir. Türkiye’de her denetim biriminde denetim elemanlarını kendisine rapor sunulan üst makam veya kişilere (bakan, müsteşar veya genel müdür) karşı bağımsızlık yönünden koruyan çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin denetim elemanına kanaat şeklindeki raporunun belli bir yönde olması için üst mercilerce talimat verilememesi, denetim elemanının rızası veya talebi olmadığı müddetçe denetim görevinden başka bir göreve atanamayacağı gibi. Bu tür korunmalar yargı kararlarıyla da desteklenmektedir. Bu yüzden, siyasi (veya yasal) açıdan bağlı veya bağımsız olmak raporun tarafsızlığı açısından tek başına yeterli bir argüman değildir. Dolayısıyla bağımlılığın taraflı bir rapor veya bağımsızlığın tarafsız bir rapor yazmanın gerekçesi olarak ileri

sürmenin geçerli olmadığı düşünülmektedir. Siyasi açıdan yapılan baskılar sonucunda düzenlendiği düşünülen raporların tarafsızca düzenlenip düzenlenmediğinin hukuki olarak tespiti zor olabilese bile etik açıdan tespiti zor değildir. Çünkü her bir denetim biriminde denetim elemanlarının belli bir sosyal çevre ile ilişkileri meslektaşları tarafından az çok bilinmektedir. Tarafsızlığın meslek içerisinde etik açıdan sağlanması o denetim mesleğinin geleceği ve itibarı açısından son derece önemlidir. Bu yüzden taraflı rapor düzenleyen denetim elemanları meslektaşları tarafından en azından kınanmalı ve onlara önemli denetim görevleri verilmemelidir.

Şöyle bir soru akla gelebilir: Yasal olarak bağımsız bir denetim kurumu ideal değil midir? Bu soru daha çok Türkiye’de vergi idaresinin özerk hale getirilmeye çalışılmasıyla da biraz ilgilidir. Fakat bu soruya cevap için ilk olarak örneğin Türkiye’deki bağımsız bir yargı sisteminin gerçekten tarafsız olup olmadığını irdelenmesi gerekir.

İkinci olarak, Türkiye uygulamasında özerk veya bağımsız kurumların hesap verilebilirlik, şeffaflık ve kamu kaynağının etkin kullanımı konusunda ciddi zafiyetleri bulunmaktadır. Üçüncü ve son olarak, ideal bir çözüm için gelir idaresinin özerkleşmeye başladığı tarihten bugüne kadar özerkliğin vergi yönetimi ve denetimi üzerindeki katkısı (varsa) araştırılmalı, analiz edilmeli ve kamuoyuna tatminkâr açıklamalar yapılmalıdır. Bugüne kadar gelir idaresi defalarca yapılandırılmıştır. Her bir başarısız yeniden yapılandırma kaynak israfına ve vergi denetim elemanlarında motivasyon kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle yeniden yapılandırmalarda pasta paylaşımı yaklaşımının artık terk edilmesi gerekmektedir. Yeniden yapılanmayla ilgili olarak vurgulanması gereken bir diğer nokta denetim fonksiyonunu genel olarak bağımsız hale getirmek amacıyla denetim birimlerinin son yıllarda yeniden yapılandırılması yoluna gidilmesinin yol açtığı olumsuz sonuçlarla ilgilidir. Bunun tipik bir örneği mali (harcama) denetim sistemine ABD kamu sektöründe etkili olduğu (gerçekte değildir) gerekçesiyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen iç denetimin (internal audit) yarattığı karmaşadır. Söz konusu karmaşa hem daha önce kapsamlı harcama denetimi yapan Maliye Bakanlığı elemanlarını (muhase-

bat, bütçe kontrolörleri ve muhasebe denetmenleri gibi) hem de iç denetçilerin tam anlamıyla denetim fonksiyonlarını yerine getirememesine yol açmaktadır.

Söz konusu başarısız reform projelerin mimarları kamu harcama mevzuatı gereğince kamu kaynağını kullanmaları nedeniyle hesap verme sorumluluklarını hatırlamalıdır. Denetim birimlerinin yeniden yapılandırılma yerine onları daha fonksiyonel hale getirmenin kamu kaynaklarının verimli kullanımı ve denetim elemanlarının motivasyonu üzerinde daha etkili olacağı aşikârdır.

4. Kamu Menfaati

Bir mesleğin ayırt edici özelliği halka karşı sorumluluğunu kabul etmesidir. Kamu denetim mesleğinde halk vergi mükellefleri, devlet (hükümet), devlete mal, hizmet veya kredi sağlayanlar ile toplum düzeninin adilce işlemesi için denetim elemanlarının tarafsızlık ve dürüstlüğüne güvenen diğer kişilerdir. Bu güven (dayanma) kamu denetim elemanları üzerinde kamu (halk) menfaatleri sorumluluğunu yüklemektedir. Kamu menfaati denetim hizmeti sunulan toplumdaki birey ve kurumların müşterek refahı olarak tanımlanmaktadır.

Mesleki görevlerini ifa ederken denetim elemanları değişik kesimler (gruplar) arasındaki çatışan baskılara maruz kalabilirler. Bu çatışmaları çözüme denetim elemanı kamuya ve müşterilere (mükelleflere) en iyi şekilde görev ifa edecek şekilde dürüstlikle hareket etmelidir.

5. Dürüstlük

Dürüstlük mesleki esas karakterin bir unsurudur. Halkın güveninin kaynaklandığı bir nitelik ve denetim elemanının bütün kararlarını nihai olarak test etmesi gereken bir kıstastır.

Dürüstlük denetlenen diğer unsurların yanı sıra kişilerin mahremiyetinin kısıtları içinde açık fikirli ve içten olmayı gerektirir.

Halkın güveni ve görev, herhangi bir kişisel menfaat ve kazanca feda edilmemelidir. Dürüstlük kasıtsız bir hata ve görüş ayrılığını ihtiva edebilir, fakat aldatmaya (hile) ve prensibi feda etmeye izin vermez.

Dürüstlük neyin doğru ve haklı olması açısından ölçülür. Spesifik kurallar, standartlar ve rehberin yokluğunda veya görüş ayrılığıyla karşılaşılması durumunda denetim elemanı kararlarını: “Yapmakta olduğum şeyi dürüst biri yapar mıydı? Dürüstlüğü mü muhafaza ediyor muyum? Şeklinde sorular sormak suretiyle test etmelidir.

Dürüstlük konusunda dikkate alınması gereken başka bir davranış kalıbı da denetim elemanının vergi mükellefiyetini tam ve zamanında yerine getirmesidir. Bu mükellefiyetin yerine getirilmesi ABD’de mesleki etik kuralların ihlali olarak algılanmakta ve denetim mesleğiyle ilişkinin kesilmesi sonucunu doğurabilmektedir.

6. Gereken Özen ve Dikkati Gösterme (İhtimam)

Gerekli özen ve dikkati göstermenin esası mükemmeliyeti aramadır. Bu prensip denetim elemanının mesleki görevlerini ehliyet ve çalışkanlıkla yerine getirmesini gerektirir.

Ehliyet eğitim ve mesleki deneyimin bir bileşimidir. Ehliyet göstermenin devamlılığı denetim elemanının meslek yaşamı boyunca devam etmesi gereken öğrenme ve mesleki gelişime kendini adanması ile mümkün olmaktadır. Bu prensip denetim elemanının bireysel sorumluluğudur.

Bu ilke denetim elemanının görevini ustalıkla yerine getirmesini sağlayacak anlama ve bilgi düzeyine ulaşma ve bunu devam ettirmedir. Ehliyet ayrıca sadece hakkında yeterli bilgi, beceri ve deneyim sahibi olunan görevlerin üstlenilmesini ve denetim konusu denetim elemanın mesleki seviyesini aştığı durumlarda denetim elemanının başkalarına danışma veya yönlendirme yapmasını gerektirmek suretiyle denetim elemanının kabiliyetlerinin sınırlarını belirlemektedir.

Her bir denetim elemanı kendi ehliyetini değerlendirmekle – eğitim, deneyim ve hüküm verebilmenin sorumluluğun yüklenilmesi için yeterli olup olmadığına kanaat getirmekle- sorumludur. İhtimam denetim elemanının sorumlu olduğu her bir mesleki faaliyetini planlaması ve gözetlemesini de gerektirir.

7. Sunulan Hizmetlerin Kapsam ve Niteliği

Yukarıda belirtilen prensipler belli durumlarda denetim dışındaki bazı hizmetlerin sunulup sunulmasına karar vermede göz önünde bulundurulmalıdır. Bazı durumlarda denetim dışındaki bazı hizmetler belli bir kitleye sunulabilir. Bu hizmetlerin sunulması konusunda kesin ve katı bir kural geliştirilemez fakat denetim elemanları bu konuda yukarıda bahsedilen mesleki prensiplerin ruhunu akılda tutmalıdır. Bunu gerçekleştirmek için denetim elemanları;

- Hizmetin (görevin) kapsam ve niteliğinin denetim fonksiyonunu yerine getirmede menfaat çatışması oluşturup oluşturmadığını belirlemeli,
- Verilecek hizmetin denetim elemanlığı mesleğiyle bağdaşıp bağdaşmadığını muhakeme etmelidir.

III. Öneriler

1. Her ne kadar her bir denetim biriminde denetim elemanlarının bir yetiştirme süreci (stajyerlik, yardımcılık) mevcut olsa ve denetim elemanlarının mesleki etik sorumluluğu birim (kurul) içerisinde informal anlamda çok islenmiş olsa da, bu sürecin denetim elemanlarının etik olarak bağımsızlık ve tarafsızlığını sağlamak için denetim mesleğine özgün yaptırımlarla güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu yaptırımların disiplin suçları veya ceza hukukundaki görevi ihmal veya görevi kötüye kullanma gibi çok net olmayan ve ekstrem statülerle belirlenmesi yeterli ve gerekli değildir.

2. Her bir denetim biriminde denetimde mesleki etik kuralların (ethics code) yayınlanması, bütün denetim elemanlarının etik kursundan geçmeleri, iç denetim görevinin yeterli ve ehliyetli bir şekilde ifa edilmesini sağlayan iç kalite kontrol sisteminin tesis edilmesi gerekir. Etik komitelerin oluşturulması ve etik kuralları ihlal etmenin denetim elemanlarının denetim mesleğiyle ilişkisinin kesilmesi noktasına kadar ağır yaptırımlara tabi tutulması gerekir. Denetim mesleğiyle ilişkisi kesilen denetim elemanının, bağımsızlığın gerekli olmadığı icrai kamu görevine atanması mümkün olmalıdır. Bu tür bir yaptırım hem denetim mesleği hem de kamu (halk) menfaatleri için gereklidir.

3. Denetim elemanın ayrıldığı kuruma karşı görev alma yasağının daha yakından incelenmesi ve takip edilmesi gerekmektedir. Daha önceden denetlenmiş veya ilişkili bir kurum/şirkette mali koordinatör, danışman veya yönetim ve denetim kurulu üyesi gibi icra edilen görevin tanımının çok net olmadığı ve dolayısıyla statü kullanımına (eski meslektaşlarla ilişkiler) açık pozisyonlardaki nüfuz kullanma olayının hukukiliğın yanı sıra etiksel açıdan sorgulanması gerekmektedir.

4. Özerk üst kurullarda teşkilatlanma aşamasında denetim mesleğine eleman alımının ilgili mevzuatlarına eklenen geçici maddelerle “toplama” yoluyla sağlanması uygulamasından kaçınılmalıdır.

Sonsöz

Sonuç olarak,

1. Denetim mesleğinde etik kuralların en az yasal kurallar kadar, tarafsızlığın da bağımsızlık kadar önemli olduğu,

2. Tarafsızlık için bağımsız olmanın gerekli ve yeterli olmadığı ve dolayısıyla bağımsız bir denetim örgütünün tarafsızlığı garanti edemeyeceği,

3. Etik prensiplerin kodifiye olmadığı bir denetim örgütlenmesinin mesleki kalite ve kamu güveni sorunları yaşayabileceği kanaatindeyim.

Kaynak:

Professional Ethics: The American Institute of Certified Public Accountants Comprehensive Course, by Catherine R. Allen, CPA.