

MUHASEBE, KURUMSAL YÖNETİM VE ETİK ÜÇGENİNDE, ETİK KOD UYGULAMALARININ ÖNEMİ: *BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE ETİK KOD UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Yrd. Doç. Dr. Can Tansel KAYA*

Dr. A.Engin ERGÜDEN**

ÖZET

Şeffaflık ilkesini birincil amaç edinen muhasebe dünyası, bu amacının başarısı için bugün çok çeşitli girişim ve değişimleri yaşamaktadır. Sayısız skandala tanık olmuş bir yakın zaman kesiti incelendiğinde, ortak paydalar da muhasebe ve genel yönetim uygulamalarının kurumsal yönetim ve etik değerleri özümsememiş olduğu gerçeği karşımıza çıkmaktadır. Başta etik kavramı, iş etiği ve de etik beklentileri artırmak, etik konulardaki diyalogları yasallaştırmak, etik karar vermeyi teşvik etmek ve uygulamalar için yetkiyi kötüye kullanımın engellenmesini amaçlayan etik kodların, gerek olası skandalların önüne geçmesi; gerekse şeffaf ve hesap verebilir piyasalar yaratabilmesi için tüm şirketler tarafından özümsemesi bir olmazsa olmaz şart halini almıştır. Bu çalışmanın amacı, Sermaye Piyasası ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında halka açık şirketlerdeki etik kodların ne şekilde geliştirildiği ve etkin kullanıldığına araştırılmasıdır.

ABSTARCT

In the name of establishing the concept of transparency as its primary concern, world of accounting is currently facing a number of various attempts and changes. When the recent time era with many scandals is observed, it is obvious that the accounting and the general management practices do not embrace the corporate governance and the ethical values. In addition to the basic concept of ethics, ethical codes which aim to improve work ethics, ethical expectations, encourage ethical communication, ethical decision making, and prevent the misuse of authority, has become a necessity in order to prevent potential scandals and create transparent and accountable markets. The purpose of this study is to investigate how ethical codes are developed and how effectively they are applied in publicly held companies according to the Capital Markets and Turkish Commercial Code.

* T.C. Yeditepe Üniversitesi İİBF, İngilizce İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi

** SMMM - T.C. Yeditepe Üniversitesi İİBF, İngilizce İşletme Bölümü, Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi, Erler SMMM Muhasebe Denetim Hizmetleri Ltd. Şti., Ortak - Denetim Hizmetleri

1. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Asıl yapılanması 2000’li yılların başlarıyla birlikte şok dalgası yaratan skandalların toplumlar üzerinde yarattığı tepkiyle şekillenmiş olan kurumsal yönetim olgusu (Donaldson, 2007), günümüzde işletmelerin, şeffaflığı ve güvenilirliği sağlayabilmek adına olmazsa olmaz olarak gördükleri bir yönetim kültürü halini almıştır. Genel kabul görmüş tek bir tanımı olmasa da, kurumsal yönetim kısaca şirketlerin yönetilme ve kontrol edilme sistemidir. Literatüre oldukça geç girmiştir, çünkü ancak Enron gibi büyük skandalların patlak vermesi ile bir önleyici sistem ihtiyacı doğmuştur. Kurumsal yönetim çatısı altında şirket yönetimi ile hissedarların arasındaki ilişkiyi de yakından ilgilendiren vekalet teorisi (Jensen and Meckling, 1979); yönetim-hissedar arasında doğan çıkar çatışması vakalarına ışık tutmuştur. Kurumsal yönetimin şeffaflığa olan en büyük faydası, doğası itibarıyla şirket sahibi ile iç kontrol arasında bir ayrışma olduğunda yöneticilerin verdiği kararları etkilemesidir (Yu, 2009). Bu etkileşim, vekalet teorisi kapsamında verilen sağlıklı yönetim kararlarının önüne geçmeyi hedeflemesi bakımında büyük önem taşımaktadır. Tarafsız bir gözden bakıldığında, aslında yönetim kurullarının, fırsatçı yönetim davranışlarını farkederek daha oluşmadan onları önlemesi beklenebilir (Downes ve Russ, 2005). Kontrol bağlamında daha zayıf yönetim kurullarına sahip şirketlerin CEO larının daha yüksek miktarlarda tazminat aldığı, daha güçlü yönetim kurullarına sahip şirketlerde ise durumun tam ters olduğu gözlemlenmiştir (Elloumi ve Gueyié, 2001). Bütün bunların ışığında, kurum içi şeffaf ve güvenilir bir yönetimin sağlanması sorumluluğunu sadece yönetim kurullarından beklemek yeterli ve sağlıklı bir karar olmayacaktır.

Bütün bu iç içe geçmiş ilişkiler yumağında, şirketlerin şeffaf yönetilerek paydaşların hak ve çıkarları iç dinamikler tarafından eksiksiz korun-

malıdır (Mukweyi, 2010). Bekçilik yapanın hırsız olduğu bir ortamda şeffaflığın söz konusu olamayacağından dolayı, gerek şirketin paydaşlarının hakları; gerekse de tüm ekonominin sağlıklı bir seyirde hareket edebilmesi adına, kurumsal yönetim günümüzde olmazsa olmaz bir şart halini almıştır. Clarke (2006), kurumsal yönetimin bir hedeften ziyade hiç bitmeyen bir sefer olduğuna dikkat çekmekte.

Kurumsal bir yapıyı oturtmak için sadece iç kontrolün kuvvetli olması ya da bir dizi kuralları uygulamak yeterli olmayacaktır. Ayakları yere basan kurum içi değerlerin kurum felsefesiyle harmanlanarak mutlak olarak kurumun her kademesine iletilmesi şarttır. Yönetim kurulu yapısı denildiğinde kaç kişiden oluştuğu gibi artık günümüzde ikincil önem arz eden göstergeler yerine, kurul üyelerinin bilgi ve ehliyet seviyeleri anlaşılmalıdır (Maharaj, 2008). Bu konuda Vinten (2002), geçmişte yaşanan skandallardan alınacak derslerde kurumsal yönetim hakkında yapmış olduğu uzun ve detaylı çalışmadan özetle şunları söylüyor:

- Yönetim kurulu üyeleri çok iyi seçilerek eğitimlere tabi tutulmalı,
- İş etiğinin öneminin altı tekrar tekrar çizilerek şirketlerde bir etik yöneticisi atanmalı,
- Kurumsal yatırımcı ve bir şekilde organize edilecek hissedar ve ya paydaş grupları seslerini yönetim kurulunda duyurabilmeli,
- Altyapı olarak çeşitlilik yaratacak bağımsız yönetim kurulu üyelerine yer verilmelidir.

Yaşanan skandallar boyut itibarıyla o derece ürkütücü bir ağgözlülük gerçeğini ortaya koymuştur ki, kurumsal yönetimi iyileştirmek için artık sadece ilkeler ve ya öneriler yeterli olmayacaktır. Bunlar yerine, bu yaşanan skandalların tekrarlanmaması için çok katı düzenlemeler gerekmektedir (Proimos, 2005).

2. ETİK YÖNETİMİ - KURUMSAL ETİK YAPI

Etik kavramı Yunanca “ethos” sözcüğünden gelmekte, karakter ve alışkanlık anlamlarını içermektedir. TDK Türkçe Sözlüğü (1998) etik için önce “ahlak bilimi”, sonra da “ahlakla ilgili” sözcüklerini kullanmaktadır. Ahlak, daha çok “var olan” sosyolojik bir olguyu incelerken; etik, ilişkilerde ahlaki değerlere uygun ölçütlerin ve onlara rehberlik edecek davranış kurallarının “neler olması” gerektiğini inceleyerek “istenilir iyilere” odaklanır (Kılavuz, 2003, 19).

Ahlaki davranışların rehberi olan fakat yasalarla düzenlenmeyen etiğin amacı; insanın iyi temellendirilmiş ahlaki kararları kendi başına vermek durumunda olduğunu ve başka hiç kimseye teslim olmaması gerektiğini gösterebilmektir. Temellendirilmiş sonuçlara varmayı hedefleyen etik, ahlakileştirme, ideolojiye dönüştürme veya dünya görüşü ortaya koyma gibi amaçlara sahip değildir. (Köseoğlu,2007:9)

Bireysel davranış ile kolektif refahı uyumlaştırmaya çalışan etiğin işlevleri şunlardır: (Ural, 2000:7)

1. Ahlaksal bilinci geliştirmek ve insanları burada neyin söz konusu olduğu konusunda aydınlatmak,
2. Etik kavramlara anlamlarını vermek, yani onların somut yaşantılar, durumlar ve olaylar içindeki rolünü göstermek ve konumlandırmak,
3. Kişilerin ve grupların ahlaksal yaşamını bir temele bağlı olarak kurmaktır.

2.1. İŞ ETİĞİ KAVRAMI

İş etiği kavramı; Milton Friedman (Nobel Ekonomi Ödülü Sahibi) ile Keith Davis’in (Arizona State Üniversitesi Öğretim Üyesi) tartışmaları ile 2000’li yılların başlarından itibaren güncellik kazanmıştır. Davis iş dünyasının sadece kar-

lılığı değil, aynı zamanda sorumluluğu da kucaklaması gerektiği konusunda ısrar ederken, Friedman etiğin iş dünyasının yetki alanı olmadığını savunmaktadır. Friedman iş dünyasının tek meşru rolünün, hisse sahiplerine kar sağlamak olduğunu savunarak kendi çıkarları için etik düşüncelere dayanmanın onun gerçek amacını saptırdığını öne sürmektedir. (Köseoğlu, 2007:24)

İş hayatında insan değerlerinin eskisinden daha iyi ortaya konması için iş hayatı uygulamalarının nasıl değiştirilip, geliştirilebileceği konusunda talimatlar ve tavsiyeler sunan, iyi ile kötü, doğru ile yanlış arasındaki bağlantıları, yani ahlaki kavramların meta-analizi uygulamasını, iş hayatı fenomeninin göz önüne alınmasını araştırdığını vurgulamaktadır. Bu da normatif iş etiği olarak ifade edilmektedir (Takala, 2005).

Küreselleşen dünya ekonomisi dikkate alınarak iş etiğinin gerekliliğini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Dünya nüfuzu artmakta ve bu artışla beraber istihdam ihtiyacı da giderek büyümektedir. Yeni iş imkanları oluşturulamazsa işsiz ve yoksul kesimler zenginlikten pay almak için sosyal ve siyasal şiddete başvuracak bu da medeniyeti tehdit edecektir.
- Yeni geliştirilen biyolojik ve askeri teknolojiler iş dünyasının kontrolindedir. Eğer bunlar belli bir sorumlulukla ele alınmazsa dünyayı yok edebilecek bir tehdit ve tehlike söz konusu olacaktır.
- Küreselleşme sonucunda değişik kültürlerden gelen insanların çok uluslu işletmelerde çalışması yeni etik sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu tür ortamlarda insanları birbirlerini anlamalı ve bir diğerinin kültürüne saygı göstermelidirler.
- Tüm dünyada daha fazla demokrasi ve insan haklarına talep vardır ve iş hayatında da

bu ilkeler önemli hale gelmektedir. Etnik köken, dil, din, cinsiyet gibi konularda iş hayatında ayrımcılık yapılmamalıdır.

- Artan çevre kirliliği çevreye duyarlı bir iş dünyasını zorunlu kılmaktadır.
- Farklı dinlerin iş dünyasındaki kültür ve değerleri nasıl etkilediği de iş etiği disiplini tarafından araştırılmaktadır.
- Gelişmekte olan ülkeler yolsuzlukla mücadele ederek temiz bir ekonomik hayat için uğraş vermelidirler (Arslan, 2001:10-11).

2.2. MUHASEBE MESLEK VE DİSİPLİNİNDE ETİK KAVRAMI

Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğine de gereklidir. Muhasebe mesleğini yerine getirenler de diğer meslek gruplarında görülen değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar (Fogarty,1995: 103 -115). Muhasebenin en önemli işlevlerinden biri ilgili taraflara doğru ve güvenilir mali bilgiler sunmaktır. Sunulan mali bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar işletmenin faaliyetleri ile ilgili sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe bilgi sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulması olarak tanımlanabilir.

Muhasebe meslek gelişimini sağlayacak olan, meslek mensubunun etik anlayışı olacaktır. Bu bağlamda meslek mensubunda bulunması gereken en önemli özellikler; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sosyal sorumluluk ve bağımsızlıktır (Akbulut,1998; 126). Diğer mesleklerde olduğu gi-

bi muhasebe mesleğinde de meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler; kişisel, mesleki ve ahlaki nitelikler olmak üzere gruplandırılabilir (Marşap, 1996: 122-123)

Kişisel Nitelikler;

Bir muhasebe meslek mensubunda olması gereken temel kişisel nitelikler; analitik ve zihinsel yetenek, iletişim yeteneği ve tarafsızlık olarak ifade edilebilir. Meslek mensubu muhasebe bilgi sistemi dahilinde muhasebe bilgi girdilerinden etkin çıktılar üretebilmelidir. Kişisel nitelikler tüm meslekler için önemli olmakla birlikte, meslek mensupları için daha üst bir öneme sahip olmaktadır.

Mesleki Nitelikler;

Bir meslek mensubunda bulunması gereken ikinci temel nitelik meslek mensubunun teknik yeterliliği ile ilgilidir. Mesleki teknik bilgi ve fikir birikimi olarak ifade edilebilecek yeterlilik, mesleki deneyimi de kapsamaktadır. Mesleki deneyimde yıllar itibari ile mesleki faaliyetle dolayısı ile mesleki bir fiil yerine getirmekle sağlanmaktadır.

Muhasebe Meslek Bilinci ve Meslek Mensubu Ahlaki Nitelikler;

Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken en önemli niteliklerin başında ahlaki değerler ön planda olmalıdır. Muhasebe meslek ahlakı, meslek mensubunun bağımsızlık ve dürüstlüğü temsil etmektedir. Ahlaki değerlere sahip muhasebe meslek mensubu toplumuna karşı sorumluluklarının farkındadır. Muhasebe mesleğinde güven unsuru çok önemlidir. 1988 yılında AICPA, profesyonel muhasebecilerin ahlaki duyarlılıklarını nitelendiren standartları belirlemiştir. Bu standartlar; Dürüstlük, Bütünlük, Objektiflik, Özenlilik, Uzmanlık ve Sır Saklamadır.

Muhasebe Mesleğinde Etik ile ilgili yapılan Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemeler;

Başta ABD olmak üzere uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etikle ilgili çalışmalar üç başlık altında toplanabilir (Sözbilir, 2000; 54).

- Şirketlere etik memurlarının atanması,
- Etik konusunda muhasebe meslek birliklerinin yayınları,
- Şirket yıllık genel kurullarında gündeme etilgin dahil edilmesi.

Muhasebe meslek birliklerinin yayınlarında yoğun bir şekilde etik kavramı üzerinde durulmaktadır. Ayrıca şirketler muhasebe sistemlerinin güvenilirliği açısından bu konu üzerinde yoğunlaşmakta ve yönetim kurullarında gerekli kararları almaktadırlar.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili uluslararası kurum ve kuruluşların yapmış olduğu düzenlemeleri kurum bazında aşağıda açıklanmıştır:

- **Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Amerika’da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur (Uslu, 1997; 26).

Mesleki Davranış Yasası’nda 6 prensip ve 11 tane de kural vardır (Uslu, 1997; 27-28). 6 prensip kısaca şu şekilde açıklanabilir.

Sorumluluk: Meslek mensupları mesleklerini

icra ederken mesleki duyarlılık ve moral değerleri göz önünde bulundurmalarıdır.

Kamu Yararı: Üyeler kamu yararına hizmet etmek zorundadırlar ve kamu güvenini sarsacak davranış içinde bulunamazlar.

Dürüstlük: Kamu yararını sağlamaya yönelik olarak meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar.

Tarafsız ve Bağımsız Olma: Meslek mensubu müşterilerine hizmet sunarken tarafsız olmalı ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde olmamalıdır.

Özenli Çalışma: Meslek mensubu görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalıdır. Ayrıca mesleki sorumluluklarını disiplinli ve düzenli bir çalışma içerisinde yerine getirmelidir.

Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasası’nın prensipler bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle meslek mensubu sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

Mesleki Davranış Yasası’nın 11 kuralı şunlardır;

Bağımsızlık: Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığına bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.

Genel Standartlar: Tüm üyelerin uyması gereken 4 tane genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.

Standartlara Uyma: Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

Muhasebe Prensipleri: Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şarta Bağlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunsuz Davranışlar: Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
- İstihdamda ayrılık yaratma,
- Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmal-kar davranmak.

Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu

yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.

Komisyon ve Danışma Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

• **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yayınlanmıştır. 18 bölümden oluşan bu kuralların 7 bölümü bütün muhasebecilere, 7 bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, 4 bölümü de bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir (Pekdemir, 1999; 22).

Bütün muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;

- Doğruluk ve tarafsızlık,
- Ahlak çatışmalarının çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,

- Sınır ötesi faaliyetler, yani bölgesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği,
- Tanıtım.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır:

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
- Ücretler ve komisyonlar,
- Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
- Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,
- Kamu yararına uygulamalar,
- Reklam ve teşvik.

Bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır;

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik ve bilginin sunuluşu.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili ulusal kurum ve kuruluşların yapmış olduğu düzenlemeleri kurum bazında aşağıda açıklanmıştır:

• **Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre muhasebenin temel kavramları 12 başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı MSUGT'ye göre muhasebe mesleğinde etikle ilgili düzenlemelerdendir.

• **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

3568 sayılı kanunda meslek mensuplarının uyması gereken kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar ile muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmeye dönük düzenlemeler şunlardır;

- Unvanların haksız kullanılmaması,
- Yemin,
- Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk,
- Meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar,
- Meslek sırları,
- Reklam yasağı,
- Mesleki yasaklar,
- Ücret,
- Disiplin suçları.

• **Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelikte denetimde etiği sağlamaya yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmeliğin 12. maddesinde denetim faaliyetinde bulunanların yapamayacakları işler "yasaklar" başlığı altında açıklanmıştır.

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı resmi Gazetede yayınlanan Seri X, No:16 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin ikinci bölümünde de bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerine ilişkin esaslar açıklanmıştır. Bu esaslar şunlardır:

- Mesleki Yeterlilik,
- Bağımsızlık,
- Mesleki Özen ve Titizlik,
- Reklam Yasağı,
- Sır Saklama,
- Rekabet Yasağı,
- Raporlamaya İlişkin Esaslar:

2.4. ETİK KODLARI

Etik kodlar, muhasebe mesleğinin daha güven verici ve şeffaf bir ortamda icra edilmesine ilişkin başlatılmış girişimlerdir. Günümüze dek yaşanmış şirket skandalları incelendiğinde, ortak paydalarda buluşulan genel kanı, karar vericilerin etik değerlerden uzak uygulamalar yapmış olduğudur. Bu da genel anlamıyla tepe yöneticilerin birçoğunun etik değerleri özümsemediği ve bu durum ise, artık neredeyse normal karşılar olduğumuz şirket skandallarına neden olmaktadır. Şirketin sinir sistemi niteliğindeki muhasebe fonksiyonu, yapı itibarıyla hile ihtiva ettiğinde diğer tüm fonksiyonlarla karşılaştırıldığında en büyük tahribatı açmakta olduğundan, etik kod uygulamalarının muhasebe hilelerinin önüne geçmede büyük bir destek sağlamaktadır.

Etik kod ve davranış kuralları işletmenin değerlerinden kaynaklanan sistemleştirilmiş ve resmileştirilmiş ilkelere ilişkin bir manifestodur. İşletmenin kimliğini tanımlar, işlerin hangi ilke ve esaslara göre yürütüleceğini, hangi davranışların kabul edilir olduğunu belirtir (Hosmer, 1996, 149). Bunun yazılı olarak açıklanmasının işlevsel bir yararı vardır: Yöneticiler ve çalışanlar kendilerinden bekleneni ve buna uymama halinde olası yaptırımları daha net olarak göreceklerdir. Ülkemizde ise bu yönde gelişmeler özellikle 2000'lerden sonra hızlanmıştır.(TÜSİAD, 2009: 99)

Etik kodları birçok farklı tanımlamaya sahiptir ve tek, yaygın tanımlamaya henüz ulaşılabilmiştir. Etik kodları ile ilgili aşağıdaki tanımlamalar bulunmaktadır:

- Etik kodları resmi ve yazılı dokümanlardır,
- Etik kodları, uyum politikalarını içeren dokümanlardır. Bu politikalar; ahlaki standartlar, temel değerler, prensipler, organizasyonun etik uyumunu ifade eden cümleler şeklinde tanımlanabilir.
- Bu politikalar iş görenlerin davranışlarına veya organizasyonun tümüne rehberlik etmesi amacıyla meydana getirilmektedir.

Etik kodları, yapılacak işlerde saptanan standart davranış kuralları olarak kabul edilebilir davranışların minimum özelliklerini ortaya koymaktadırlar. Kodlar yazılı veya yazısız olabilirler, fakat yazılı kodlar kamuoyu için sorumluluk ölçüsü olarak zorlayıcı olabilirler ve uygulanabilirler. Yazılı kodlar bir işletme organizasyonunda ve mesleki örgüt organizasyonda oluşturulabilir.

Çıkar çatışması olduğu ve belli konular arasında bir seçim yapılması gerektiği durumlarda, insanlar bu değerleri benimsedikleri oranda, olayın etik yönünden yana ağırlıklarını koyacaklardır. (Gürlek, Gürol,1993:196-197). Etik kodları, piyasanın aktörleri tarafından, belirsiz ve karmaşık durumlarda karar vermeyi kolaylaştırmak amacıyla geliştirilen yazılı veya yazılı olmayan davranış kalıpları olarak tanımlanabilir. Etik kodları, iş görenin ahlaki çıkmazla karşılaştığında hareket yönünü tayin eden bir yön göstericidir.

2.4.1. ETİK KODLARIN İÇERİĞİ

Kodların içerikleri, bir sektörden diğerine farklılık göstermekle birlikte, kusursuz, tam etik kod hiçbir zaman bulunmayacaktır. Ancak, günümüzün is yaşamının bir gerçeği olan etik kodlarının

oluşturulmasında temel ilkeler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Gürlek, Gürol,1993:196-197)

- Önce insan,
- İnsan mutluluğunun (çalışanın, müşterinin ve toplumun bir bütün olarak mutluluğu) araç değil amaç olması,
- Temelde dürüstlük ve yasalara bağlılık,
- Özeleştirici,
- Duygu ve değerlerin ortak kültürü,
- Güven ve karşılıklı saygı,
- Sürekli gelişim,
- Demokratik katılım,
- Tutarlılık,
- Bütünsel bakış açısı,
- Yaratıcılık ve uzlaşmayla sonuçlanan çıkar çatışmaları,
- Ürüne ilişkin olarak güvenilirlik ve kalite,
- İşyeri hijyen koşulları ve güvenliği.

2.4.2. ETİK KODLARIN ÖNEMİ

Etik yönetimin anahtar öğelerinden birisi olan etik kodların belirlemenin temel amacı, iş yaşamındaki belirsizlikleri azaltmaktır. Etik değerleri benimseyen karar vericiler belli kurallar içinde hareket edecekleri için sözleşme yapabilmek amacıyla, onların davranışlarını teker teker öğrenmek gerekmeyecektir. Bu da denetime daha az kaynak ve zaman harcayan, dolayısıyla daha etkin bir mekanizmanın oluşmasını sağlayacaktır. (Ersel, 1998:19)

Etik kodları etik beklentileri artırmak, etik konulardaki diyalogları yasallaştırmak, etik karar vermeyi teşvik etmek ve uygulamalar için yetkiyi kötüye kullanımının engellenmesi amaçlan-

maktadır. Bazıları kodların birilerinin eylemlerini sınırlamak için tasarlandığına inanırlarken, kodlar aslında üyeleri ve gönüllüleri daha bir güvenli ve çok etkili kararlar almak için özgürleştirmek ve güçlendirmek amacıyla oluşturulmuştur. (www.shrm.org/ethics/chapter-coe.pdf, 2005)

2.4.3. ETİK KODLARIN ROLÜ

Etik kodlarının rolü bir işletmenin, kodların paydaşları ile ilgili sorumlulukları yerine getirmek için kodların sebep olabileceği baskılara karşı çıkarak boyutlarını arttırmak olmalıdır. Etik kodlarının rolü aşağıdaki şekilde belirtilmektedir: (Köseoğlu,2007:47)

- Kişi orijinal bir durumla karşılaştığında grup rehberliği sağlaması,
- Mesleklerin değerlendirilmesinde ve kamu beklentilerinde temel sağlaması,
- Organizasyonun üyeleri arasında yaygın amaç duygularını güçlendirmesi,
- Meslek ününü ve kamu güvenini arttırması,
- Mesleğe karşı yerleştirilen güçlü eğilimleri koruması,
- Yaptırımları tanımlayarak ve etik olmayan davranışların doğrulanarak raporlanan bir ortam yaratarak etik olmayan davranışlardan caydırması,
- Etik olmayan davranışlarda bulunma baskısı ile karşılaşan kişilere destek vermesi,
- Üyeler veya üye olmayanlar arasında ve meslek üyeleri arasında tartışmaları düzenleme vazifesi görmesi.

2.4.4. ETİK KODLARIN GELİŞTİRİLMESİ

Etik kodlarının geliştirilmesi temel değerlerin tanımlanması ve uygulanması olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir.

Temel değerlerin oluşması; etik kodlarının geliştirilmesinde, ilk olarak değerlerin gözden geçirilip yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığına bakılması gerekmektedir. İkinci olarak başarılı hizmet sunmayı engelleyebilecek değerler veya etik davranmaya engel olarak tehdit oluşturabilecek değerler gözden geçirilmelidir. Etik kodları yılda en az bir kere güncellenmelidir. (Köseoğlu, 2007: 48)

Etik kodların oluşturulmasında seçimle meydana gelen bir komite tarafından demokratik ve katılımcı bir yöntem uygulanması yararlı olacaktır. Bu çerçevede geliştirilecek etik kodlarının kapsamı şu şekilde sıralanabilir: (TÜSİAD, 2005: 106)

- Etik davranışların özendirilmesi ve etik dışı davranışların önlenmesi,
- İş görenlerin davranışlarının değerlendirilmesi için bir dizi yazılı standart ölçütler belirlenmesi,
- İş görenlerin karar verme sırasında sosyal sorumluluk ve organizasyon yararıyla bireysel çıkar arasında tercih yaparken bir güçlük karşılığında yararlanacağı bir rehber olması,
- İş görenin faaliyetin sonuçlarıyla ilgili hak ve sorumluluklarını belirlemesi,
- İş görenin örgütsel ya da mesleki olarak amaçladığı hakkaniyet, tarafsızlık gibi temel ilkeleri oluşturması,
- İş görenleri ile diğer gruplar arasında faaliyete ve hizmete ilişkin kuralları belirleyen bir anlaşma olması,
- İş görenin mesleki ve etik gelişimiyle ilgili kuralları belirlemesi,
- Mesleki kuralların ve bu kuralların ihmal halinde ya da etik dışı davranışlar ortaya çık-

tığında uygulanacak yaptırımların temelini sağlanması,

- İş görenin toplumdaki konumunu güçlendirecek kurallar oluşturması.

2.5. ETİK KOMİTESİ, ETİK GÖREVLİLERİ, OMBUDSMAN

Etik yapılanma çeşitli biçimlerde olabilmekle birlikte, genellikle etik komitesi ile başlamaktadır. Komiteler, etik komitesi ismini taşıdığı gibi değişik başlıklar altında da faaliyet gösterebilmektedir. Bazı örnekler aşağıda sunulmuştur: (TÜSİAD, 2009: 102)

- Motorola: İş Etiği Uyum Komitesi (Business Ethics Compliance Committee)
- Pacific Bell: Etik Danışma Komitesi (Ethics Advisory Committee)
- USAA: Etik Konseyi (Ethics Council)
- United Technologies: İş Uygulamaları Birimi (Business Practices Unit)
- American Express: Uyum ve Etik Birimi (Compliance and Ethics Unit)

Bazı firmalar düzenlemelerini şirketin başkan yardımcısı düzeyinde yapmakta ve etik komitesini -kurulunu başkan yardımcısının sorumluluğuna vermektedir. Bazı örnekler aşağıda sunulmuştur:

- General Dynamics: Etikten Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı (Vice President in charge of Ethics)
- Bell Atlantic: Etik Uyum, Çeşitlilik ve Organizasyonel Gelişimden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı (Vice President in charge of Ethics, Compliance, Diversity and Organizational Development)
- General Electric: Kurumsal Vatandaşlıktan Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı (Vice President in Charge of Corporate Citizenship)

Son yıllarda ise şirketlerin, Chief Executive Officer, Chief Financial Officer, Chief Information Officer ünvanlarından esinlenilerek Chief Ethics Officer ünvan ve pozisyonu da kimi şirketlerde tercih edilmektedir (örneğin, USSA).

Etik komiteleri ya da kurulları genellikle ilke, kural ve standartların tanımlanmasında ve etik eğitim programlarının geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu kurulların içinde genellikle bir de yürütme kurulu oluşturulur ve bu alt kurul, etik kurulunun kararlarını izler ve uygular. Ayrıca, etik programlarını koordine eder ve yürütür. Benzer işlevleri ile “etik ofisi”nin de kurulduğu örnekler vardır. Etik görevlileri (ethics officer) etik savunucusu rolü ile bu süreçte günlük doğabilecek sorunlarla ilgilenir, etik ihlallerini değerlendirir ve sonuca ulaştırır. American Express gibi dev bir finansal hizmetler şirketinde 200 kadar personel etik görevlisi, yardımcı ve destek elemanı olarak görev yapmaktadır (Trevino ve Nelson, 2007, 348). Bazı firmalar da her departmanda bir etik sorumlusu görevlendirmişlerdir. Ancak, mevcut disiplin kurullarının işlevleri ile etik birimlerinin işlevleri birbirine karıştırılmamalıdır. Disiplin ilintili kararlar ve yaptırımlar disiplin kurulu tarafından verilmelidir.

Etik görevlisinin, üst yönetim tarafından görevlendirilen bir muhbir olarak nitelendirilmemesi için, hem seçiminin çok dikkatli yapılması, hem de icraatının tarafsız ve adil olması gerekir. Bu bakımdan yakın tarihlerde kimi firmalar “ombudsman” ya da “ombudsperson” sözcüğünü tercih etmiştir. Ombudsman, kamu yönetimi sürecinde vatandaşın idare ile arasındaki anlaşmazlıklarında hakemlik yapan bir organ olarak ortaya çıkmış ve kötü yönetime karşı duran bir simge olmuştur. Hakemlik ve tarafsızlık vurgusu, ombudsman’ın iş dünyasında da popülerlik kazanmasına yol açmıştır. Örneğin, United Technologies şirketi ombuds programı oluşturmuş, çalışanların “ombudsperson”lara etik ih-

lallerini iletmeleri için bürokratik olmayan süreçler ve çalışanın kimliğini saklama gibi yöntemler uygulamıştır (Trevino ve Nelson, 2007, 349). Hatta kimi firmalar ombudsman/person olarak kurum dışından kişiler seçmişlerdir. Kurum dışından seçilen bu uzman kişilerin etik danışmanı olarak isimlendirilmesi de görülmektedir.

Bazı kuruluşlar etik komitesini bir başkan yardımcısının ya da yönetim kurulu üyesinin sorumluluğunda yönetim kurulu alt komite olarak kurup, doğrudan CEO’ya rapor vermek üzere görevlendirilebilir. Bazı durumlarda ise, komite dışarıdan ve sivil toplum kuruluşu temsilcilerinden oluşabilmekte ve bu komite şirketin yönetim kuruluna yıllık ya da altı ayda bir rapor vermektedir.

Etik komitesinin, denetim komitesi ile de iletişim kurması ve sürdürmesi gerekir. Kurumsal yönetim ilkelerine göre zaten halka açık şirketlerin denetim komitesi kurmaları zorunludur. Bundan öte, örneğin, ABD’de Sarbanes-Oxley yasasıyla denetim komitelerine yeni görev ve sorumluluklar verilmiş, üyelerin finansal konularda uzman olması öngörülmüş, dış denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetler sınırlandırılmıştır. Ülkemizde de Borsa İstanbul’da hisse senetleri işlem gören şirketlerin 2003 yılından bu yana denetim komitesi kurmaları zorunlu olmuştur. Finansal raporlama süreçlerini izlemek, iç denetim ve dış denetim çalışmalarını değerlendirmek durumunda olan denetim komitesi ile etik komitesinin belli bir diyalog ve işbirliği içinde olması ihtiyacı açıktır. Ayrıca, etik komitesinde firmanın çeşitli kademelerinden temsilcilerin bulunması yararlı olacaktır. Ancak, komitenin etkili ve işlevsel olabilmesi bakımından, üye sayısının da sınırlı tutulması gözetilmelidir. Özetle, etik komitesi saygın, etik görevlileri de tarafsız ve adil bir görünüm sergilemelidir. (TÜSİAD, 2009: 103)

2.6. ETİK HATTI VE SORUN BİLDİRME SİSTEMLERİ

Etik hattı, işletmede etik dışı bir eylemin bildirilmesini veya etik ilintili sorulara yanıtlar verilmesini sağlamak amacı için özel telefon hattı, e-mail ya da form kullanımının sunuma açılmasıdır. Günümüzde kurumlar, iş ortamını ve şirket itibarını olumsuz etkileyen suiistimal, hırsızlık, rüşvet veya etik olmayan davranışlarla sıkça karşılaşmaktadır. İşletme çalışanlarına iş ortamında gördükleri ve duydukları problemleri, işlerini kaybetme korkusu duymadan bildirebilecekleri bir mekanizma sağlamak, işletme yönetiminin bu problemleri çok daha erken tespit etmesini ve işletme kayıplarını minimize etmesini sağlayabilir.

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Suiistimal Denetçileri Birliği) suiistimal tespitine ilişkin yapılan araştırma, kişiler tarafından yapılan ihbarların suiistimalin tespit edilmesinde en etkin yol olduğunu göstermektedir. Ayrıca 2010 yılında aynı birliğin yaptığı araştırmaya göre, incelenen 1.843 suiistimal vakasının %40'ının ilk tespiti ihbar yoluyla olmuştur.¹

İhbar mekanizmasının şirketlerde yarattığı katma değerleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Etik problemlerin hızlı bir şekilde ortaya çıkarılarak maddi zararların yanı sıra itibara gelebilecek zararların azaltılması,
- Anonim ihbar mümkün olduğu için, kişiler tarafından güvenilen ve daha çok kullanılan bir mekanizma olması,
- Suiistimale karşı ekonomik bir caydırıcı etken olması,

- Şirketin çalışanlarına ve diğer paydaşlarına karşı olumlu bir imaj yaratması,
- Şirketin şeffaf bir yapıyı benimsediğinin ve etik konuları tolere etmediğinin vurgulanması,
- Şirketin etik kültürünü iyileştirmeye katkı sağlaması,
- Çeşitli iletişim mekanizmaları ile çalışanların farklı ihtiyaçlarına karşılık verilebilmesi

Türk yönetim kültürünün toplulukçu özelliği dikkate alınır, etik sorunların birey tarafından değil

grup içinde tartışılması ve değerlendirilme olasılığının daha yüksek olduğu ve zaman zaman “dedikodu” boyutunun öne çıkabileceği söylenebilir. Ayrıca bazı alt kültürlerde sorun bildirme “aykırılık”, ihbar etme de “gammazcılık”, “ispiyonculuk” olarak negatif bir biçimde nitelendirilebilir. Başka ülkelerde de genellikle ihbarcular (*whistle-blowers*²) sonuçta zor durumda kalan taraf olmuş ve çoğu zaman da çalıştıkları kurumdan ayrılmak durumunda bırakılmıştır. (TÜSİAD, 2009: 104)

Bu bakımdan, bir kuruluşta yasa ya da etik dışı davranışların, kurum içi ya da dışı mercilere bildirilmesi olan olguya “ihbar” yerine “ifşa etme” ya da “problem bildirme” sözcüklerinin kullanılması daha uygun olabilir. Genel yaklaşım ifşacıların kurumuna bağlı kişiler olduğu ve ifşa etmenin erdem olduğu yönündedir.

Kurum çalışanları etik değerlerine aykırılık görmeleri nedeni ile ifşada bulunabilecekleri gibi, bazen kişiler arası çekişmelerden kaynaklanan nedenlerle de ilgili mercilere başvurabilirler. Yönetim için dikkat edilecek husus, kurumun

¹ ACFE Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2010

² “Whistle-Blower”, İngiltere’de 19. yüzyılda, Türkiye’de eski mahalle bekçileri gibi, sokaklarda devriye gezen polislerin, bir suç işlendiğini görünce düdüğünü çalmasından ilham alınan bir deyimdir.

bütünlüğünü koruyarak etik değerlere bağlı çalışanları ve etik dışı eylemleri bildirenleri korumak ve ödüllendirmektir.

2.6.1. İHBAR MEKANİZMASININ ÇALIŞMA BİÇİMİ

- Şirkete kendine özel bir telefon numarası, faks numarası, e-posta adresi ve posta kutusu verilir. Şirket çalışanları bu iletişim mekanizmalarını kullanarak şirketin etik hattına ulaşabilir.
- Şirketin etik hattını arayan kişiler, konusunda eğitilmiş ve tecrübeli çağrı merkezi profesyonelleri ile görüşerek ihbarlarını yapar. Görüşmenin sonunda arayan kişiye sadece kendisine ait bir çağrı takip / referans numarası verilerek, arayan kişi ile ihbar raporu güvenli bir şekilde ilişkilendirilir.
- Telefon veya diğer iletişim mekanizmaları ile iletilen ihbarlara ilişkin ihbar raporları hazırlanarak, işletmede seçilmiş olan yöneticilere belirlenen süre içinde güvenli bir şekilde iletilir.
- Etik hattı tarafından alınan ihbarların aylık özeti işletmede seçilmiş olan yöneticiler ile güvenli bir şekilde paylaşılır.

3. İŞ ETİĞİ VE ETİK KODLAR İLE İLGİLİ DÜNYA UYGULAMALARI VE TÜRKİYE-DEKİ GELİŞİM SÜRECİ

3.1. DÜNYA UYGULAMALARI

İş etiği kavramının günümüzdeki konumunu ve durumunu daha iyi analiz edebilmek için batıdaki sanayileşme sürecinin, piyasa mekanizmasının, özel sektör ve girişimciliğin gelişiminin ana hatlarını analiz etmek gerekir. İş etiğinin dünyadaki tarihsel gelişimi 19. yüzyıl; 1900–1950 dönemi; 1950–1970 dönemi; 1970–2000 dönemi ve 2000’li yıllar olarak 5 ana başlıkta analiz etmek uygun olacaktır.

3.1.1. 19. YY: SANAYİLEŞME, SERBEST PAZAR VE GİRİŞİMCİLİĞİN GELİŞİMİ

Özellikle 19. yüzyılın ortalarından itibaren sömürgecilikle ve yeni dünyada hammaddeye kolay ulaşım, hızlanan üretim ve sanayileşme iş dünyası ve Kilise arasındaki çekişmeyi artırmıştır. Bu dönemde faiz dinen meşrulaştırılmış, çok çalışma, ticari başarı ve servet önemli ve arzu edilir olgular olarak vurgulanmıştır. İslam dininde, iş yaşamına ilişkin önemli ilkeler ve kurallarda mevcuttur. İslam dini kaynakları, genellikle iş ve ticaret faaliyetlerini olumlu görmüş ve teşvik etmiştir. Ancak bunların adil, doğru, dürüst ve sorumlu yapılmasını emredilmiştir. (TÜSİAD, 2009: 45)

3.1.2. 1900–1950: İŞLETMECİLİĞİN GELİŞİM DÖNEMİ

İş etiği hakkındaki tartışma ve araştırmalar, 20. yüzyılın başlarında Avrupa’da ve ABD’de geleneksel liberal ideolojinin karşısına özellikle Sovyetler Birliğinde ve Çin’de sosyalist akımın çıkması ile dinsel bağlamdan uzaklaşmaya devam etmiştir. Bu tartışmalar genellikle kapitalizmin aşırı kar maksimizasyonuna yönelik eleştirisi, refahın bölüşülmesindeki adaletsizlikler, sanayileşmenin çalışanlar üzerindeki olumsuz etkileri gibi konular etrafında gelişmiştir. Ayrıca işletmecilik bu dönemlerin başında meslek ve disiplin olarak gelişmiştir.

İş yeri güvenliği, çalışma koşullarının iyileştirilmesi ve adil ücretler gibi işletmeciliğin etik yönleri bu dönemde ifade edilmeye başlanmış ve bunların bazıları da yasal düzenlemelerle işletmeler için zorunlu tutulmuştur. (Arslan, 2001: 27).

3.1.3. 1950 -1970: İŞ ETİĞİNİN CANLANMASI

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonraki yirmi yılda hem ABD’de, hem de Avrupa’da ekonomi hızlı

bir gelişim göstermiş ve refah artmıştır. Kitlesele üretim yapan dev firmalar ve gittikçe uluslararası nitelik kazanan şirketler iş dünyasına ege-men olmuştur. Bu süreçte işletme konuları da iyice ayrılmış, işletmelerde pazar araştırmacısı, reklamcı, halkla ilişkiler sorumlusu, personel yöneticisi, kalite sorumlusu gibi uzman yöneticiler çoğalmıştır. Bu bağlamda, özellikle ABD’de üniversitelerde iş etiği konusunda araştırma ve tezler yapılmış, bazılarında ise iş etiği ders programına dahil edilmiştir. ABD’deki gelişmeler küreselleşme ile gittikçe artan bir hızda ve yoğunlukta diğer ülkelere ve doğal olarak ülkemize yansımaktadır. (Berkman, 2005: 46-47).

3.1.4. 1970 - 2000: ETİK İŞLETME GELİŞİMİ

Bu dönemde siyasette patlayan “Watergate” skandalı, etik konusunu daha da yoğun biçimde gündeme getirmiştir. Şirketler ve yöneticiler için artık “sorumlu kurum”, “ahlaklı firma” tanımlarının önemi açıkça ortaya çıkmıştır. Ayrıca iş yaşamına ve işletme yönetimine ilişkin akademik çevrelerdeki yeni kavramlar tartışılmaya başlanmıştır. (TÜSİAD, 2009: 49)

İşletmelerin ekonomik birimler olduğu kadar sosyal birimler de olduğu ve çevreleriyle etkileşim halinde oldukları vurgusu, paydaş kavramını doğurmuştur. Müşteriler, çalışanlar, ortaklar, hissedarlar, yatırımcılar, tedarikçiler, dağıtıcılar, yerel kuruluşlar, ilgili kamu kuruluşları, sivil toplum kuruluşları ve medya kuruluşları işletmelerin çevresindeki paydaşlar olarak değerlendirilmiştir.

3.1.5. 2000’LER: İŞ ETİĞİ ZİRVEDE

Gerek son 40 yılda yaşanan bu gelişmelerin, gerekse Enron, Tyco, WorldCom, Adelphia, Ahold, Parmalat gibi büyük şirketlerin hileli finansal raporlama skandallarının gündeme gel-

mesi sonucunda, iş etiği 2000’lerden itibaren yönetim ile alakalı yazılarda yerini almış, hatta baş aktör haline gelerek güncel terminolojide yerini almıştır.

Bu bağlamda, iş dünyasında işletmeler ve yöneticiler için etik en önemli yönetim konularından birisi olmuş, gerek ulusal gerekse uluslararası piyasalarda rekabet avantajlarını sürdürmek adına etik kodu olmayan ve kurumsal sosyal sorumluluk projeleri yürütmeyen büyük şirket kalmamıştır. Strateji oluşturma sürecinde muhtemel etik boyutlar ve paydaş yönetimi kesinlikle değerlendirmeye alınır olmuştur. (TÜSİAD, 2009: 55)

Ayrıca, yönetici atamalarında ve terfilerde “etik” temel kriterlerden biri halini almıştır. Özellikle büyük şirketler, her yıl etik göstergelerini değerlendiren raporlarını kamuoyuna sunmuşlardır.

Etik işletme ve sosyal performans ile finansal performans arasındaki ilişkiyi inceleyen çok sayıda araştırma ve çalışma da yapılmıştır. 1980’lerde yürütülen ilk çalışmaların sonuçlarında farklılık bulunmazken, 1990 ve 2000’lerde yürütülen çalışmalarda sosyal performans ile finansal performans arasındaki ilişkinin sektörden sektöre değişebileceği öne sürülmüştür. (TÜSİAD, 2009: 55)

3.2. İŞ ETİĞİNE İLİŞKİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞMELER

İş etiğine ilişkin Türkiye’deki gelişmeleri sağlıklı değerlendirebilmek için devlete, işe ve işadamaına bakışın ülkemizdeki tarihsel gelişimini incelemek gerekir. Bu bakımdan Osmanlı öncesi ve Osmanlı dönemi, daha sonra da 1923–1950, 1950–1980, 1980–2001 ve 2001 sonrası dönemlerindeki gelişmeleri irdelemek daha mantıklı olacaktır.

3.2.1. OSMANLI ÖNCESİ VE OSMANLI DÖNEMİ

Eski Türk devletlerinde inanç sistemleri, etik ilkeleri ve adalet anlayışını biçimlendirmiştir. (Özgener, 2004: 74). Yazılı olmayan bu kurallar adalet, eşitlik, haksızlığa karşı durmak, iyilik, sözünü tutmak, merhametli olmak gibi değerleri ve ilkeleri esas almıştır.

Nitekim Anadolu Selçukluları döneminde, Türklerin sadece askerlik, hayvancılık ya da çiftçilik değil, tüccarlık da yaptıkları ve bir Türk tüccar sınıfının var olduğu çeşitli kaynaklarda belirtilmektedir. Bu süreçte “ahilik” de 13. yüzyıldan itibaren özellikle Anadolu’da sosyal-ekonomik yaşamda etkili olmuştur.

3.2.2. 1923–1950 DÖNEMİ

1923 - 1950 döneminde Cumhuriyet’in temellerini oluşturmak üzere çeşitli alanlarda inkılaplar ve düzenlemeler yapılmıştır. Çağdaşlaşma ve sanayileşme stratejik hedefleri kapsamında, iktisadi konulara önem ve öncelik verilmiş, milli bir sanayi oluşturmak için adımlar atılmıştır. Bu ilk adımlarda özel sektör de kendine bir yer edinmeyi başarmıştır. 1929 büyük iktisadi krizinin Türkiye’yi de etkilemesi ve bu arada özel sektörün kendinden beklenen performansı sergileyememiş olması karşısında “devletçilik” ilkesi benimsenmiş; iktisadi hayatın ve kalkınmanın devlet eliyle ve öncülüğünde yürütülmesi esas olmuştur.

3.2.3. 1950 –1980 DÖNEMİ

İkinci Dünya Savaşı sonrasında dünyadaki siyasal ve ekonomik gelişmeler Türkiye’yi de etkilemiştir. BM ve NATO’ya üyelik, yeni uluslararası düzene uyum adına atılan ilk adımlar olmuştur. Marshall Planı çerçevesinde ABD ile ilişkiler daha da kuvvetlenirken, liberal iktisadi anlayış tekrar canlanmıştır.

1960 sonlarında özellikle sermaye - yoğun üretim yapan bazı büyük ölçekli kuruluşların yapılarını değiştirmesiyle, ilk büyük holdingler kurulmuştur. 1970’ler sonrasında hızlanan bu transformasyon, iş örgütlerinin yeni modeli haline gelmiş, bu model özel sektör ve hükümet ilişkilerinde yeni açılımlar gerektirmiştir.

3.2.4. 1980 –2001 DÖNEMİ

Türkiye 1970 sonlarında girdiği büyük iktisadi krizden 24 Ocak 1980 kararları ile çıkmaya çalışmıştır. Bu yeni iktisadi politikanın temeli, ithal ikamesi politikasını terk ederek yerine ihracatı teşvik etmek ve devletin iktisadi faaliyetlerini azaltmak üzere özelleştirmeye yönelmek üzerine kurulmuştur.

1990’ların ikinci yarısından sonra Avrupa Gümrük Birliği’ne uyum girişimleri de önemli dönüşümleri beraberinde getirmiştir. Dönüşüm sürecinde yeniden yapılanmanın yavaş kalması, yeni kuralların tam özümsememesi, bazı bütçe dışı fonların oluşturulması ve keyfi kullanımları, denetimin yetersiz kalması, yönetsel reformların gerçekleştirilememiş olması, yargının ağır işleyen düzeni, şeffaflığın olmaması gibi nedenler 1970’lerdeki iltimas, rüşvet ve yolsuzlukların 1980 sonrasında da süregelmesine imkan vermiş ve “skandal”lar arka arkaya gelmiştir.

Terminolojiye, rüşvet ve yolsuzluk sözcüklerinin yanına “etik yoksunluk”, “kirlilik”, “yozlaşma” dahil olmuştur. “Temiz toplum” için çağrılar yapılmış, iş dünyasının etik karar ve davranışlarıyla ilgili kaygı ve arayışlar sıklaşmaya başlamıştır. STK’lar devreye girmiş, çeşitli platformlarda konuyu gündeme taşımış ve toplumda ve devlette harekete geçilmesine katkıda bulunmuştur. (Özgener, 2004: 87)

3.2.5. 2001 SONRASI

1994 ve 1997 krizlerini, 2001 başındaki iktisadi kriz takip edince, Türk ekonomisi hayli zayıf ve

kırılgan bir duruma düşmüştür. 2001 krizi sonrasında, 1990'larda yozlaştırılan liberal iktisat anlayışı ve uygulamasının, artık özüne uygun işletilmesi amaçlanmıştır. Temel adım siyasetin ekonomi üzerindeki keyfi ya da çıkara yönelik müdahalelerine imkan vermeyecek düzenlemeler yapmak ve serbest piyasa sistemini sağlıklı biçimde egemen kılmak olmuştur. İzlenen politika sonucu iktisadi kurallar ve öncelikler, siyasi etkilerin ve önceliklerin önemli ölçüde önüne geçmiştir. Devletin ve kamunun faaliyet alanı daraltılmış, özelleştirmeler ile bu süreç hızlandırılmıştır. (TÜSİAD, 2009: 68)

3.2.5.1. KAMU YÖNETİMİNDEKİ DÜZENLEMELER

Gerek siyasetin nüfuz alanını daraltmak, gerekse özelleştirilen bazı sektörlerin düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla, SPK, RK, BDDK, EPDK, TK ve KİK gibi bağımsız düzenleme ve denetim kurulları oluşturulmuştur. Bu dönemde ayrıca AB'ye uyum girişimleri ve düzenlemeleri daha etkili olmaya başlamıştır. Türk kamu yönetimindeki bu yeni yapılanma sürecinde diğer bir önemli gelişme de, 2004 yılında "Kamu Görevlileri Etik Kurulu"nun (KGEK) kurulmasıdır.³

3.2.5.2. İŞ DÜNYASINDA VE KURULUŞLARINDA İŞ ETİĞİNE İLİŞKİN GELİŞMELER VE KATKILAR

1990'lara ve özellikle 2000'lere kadar Türkiye'de bu konudaki gelişmeler yavaş ve seyrek, çünkü ABD'de gibi güçlü ve sistematik bir dış baskı, gerek STK'lardan gerek medyadan gerekse tüketici ve çalışanlardan gelmemiştir. Örneğin, ABD'de Tüketici Hakları Bildirisi

1962'de çıkmış, Avrupa'da bu konular 1980 sonrası ciddi bir şekilde ele alınmışken, Türkiye'de Tüketicinin Korunma Yasası 1995'te kabul edilmiştir.

Özellikle son on yılda ise daha ziyade büyük kuruluşlar iş etiği ve sosyal sorumluluk konularını "kurumsal" boyuta taşımıştır. Örneğin, "etik kod"lar geliştirilmiş, etik işletmenin bünyesinde kurumsallaştırılmış ve STK'lar ile işbirliği içinde projeler uygulanmıştır.

4. UYGULAMA

4.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE AMAÇI

Özellikle 2000'li yılların başlarında başta A.B.D. ve dünya ekonomisini derinden sarsan Enron, Worldcom, Parmalat gibi muhasebe hile ve skandalları sonrası A.B.D.'de yürürlüğe giren Sarbanes & Oxley (SOX Act.) yasası ile, başta A.B.D. olmak üzere diğer gelişmiş ekonomilerde uygulama alanı bulan Kurumsal Yönetim İlkelerinde yer alan etik kodların, ülkemizde hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık anonim şirketlerde, oluşturup oluşturmadıklarının tespit edilmesi bu araştırmanın konusunu ve kapsamını oluşturmaktadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmamız hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören 439 adet anonim şirketin Kamuyu Aydınlatma Platformu (www.kap.gov.tr) aracılığı kurumsal web sitesinin incelenmesini kapsamıştır.

Şirketlerin oluşturdukları etik kodlar ile ilgili olarak araştırma kriterlerimiz;

³ Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 5176 sayılı ve 25.5.2004 tarihli Kanun 8.6.2004 tarih ve 25486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı

- Şirket'in etik kod el kitabının mevcut olup olmadığı,
- Etik kod kitabı olmayan şirketlerde, etik kodların ne şekilde yayınlandığı,
- Etik kod kitabı olmayan ve kurumsal yönetim beyanlarında etik kodlarını açıklayan şirketlerin, etik kodlarının yeterli olup olmadığı,
- Hiç bir şekilde etik kod oluşturmayan şirketlerin belirlenmesi

ile oluşturulmuştur.

4.3. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE SONUÇLARIN ANALİZ EDİLMESİ

Araştırmanın sonuçlarını irdelemeden önce Sermaye Piyasası Kanununda Kurumsal Yönetim İlkeleri, Menfaat Sahipleri Bölümü:

“3.5 Etik Kurallar ve Sosyal Sorumluluk maddesine göre, Şirketlerin etik kodlarının hazırlanmasında herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak bu hususa uyulmaması halinde, bu durum gerekçesiyle birlikte Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu ile kamuya açıklanır” denmektedir. Bu kapsamda araştırma, araştırma sonuçları aşağıda tabloda özet halinde sunulmuştur:

Sıra No	Durum	Şirket Sayısı	%
1	Etik Kod El Kitabı Mevcut	87	19,82
2	Etik Kod Kurumsal Yönetim Uyum Raporunda Bölüm Olarak Alınmış	60	13,67
3	Etik Kod Kurumsal Yönetim Uyum Raporunda Paragraf Olarak Alınmış - Yetersiz	92	20,96
4	Etik Kod Oluşturulmamış	175	39,86
5	Etik Kod Oluşturulmamış- Hazırlanması gündemde	4	0,91
6	Etik Kod Oluşturulmamış- Hazırlık Aşamasında	5	1,14
7	Etik Kodu El kitabı Oluşturulmuş Ancak Kamuya Duyurulmamış	9	2,05
8	İnternet Sitesi Mevcut Değil	7	1,59
	TOPLAM	439	100,00

Yukarıdaki tabloda da görüleceği gibi:

- Etik kodlarını oluşturmayan şirket sayısı analize dahil ettiğimiz şirketlerin % 40'ına yakını (175 şirket) oluşturmaktadır. Tespit edilen bu yüksek tutar halka açık anonim şirketlerin yüksen bir tutarının etik kodlar hakkında bilgisinin olmadığı bir sonucu olarak yorumlayabiliriz.
- Sadece 87 şirketin (analize dahil edilen şirketlerin %20'ine yakını) etik kod kitapçığının olduğu, bu şirketlerinde genellikle Borsa İstanbul-100 endeksine dahil kurumsallaşmış ve holding şirketleri olduğu,
- Analize dahil edilen 60 şirketin (%14'üne yakını) etik kodlarını Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarında bir bölüm olarak aldıkları ve en azından etik kodlarını belirlediği,
- Analize dahil edilen 92 şirketin (%21'ine yakını) etik kodlarını Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarında genelde bir paragraf olarak genel anlamda yetersiz bir şekilde oluşturdukları,
- Analize dahil edilen şirketlerin %61'ine yakın bir şirketin etik kodlarını oluşturmadıkları ve oluşturdukları etik kodların çok yetersiz olduğu tespit edilmiştir.
- Analize dahil ettiğimiz çok az şirketin (toplam 18 şirket) etik kodlarını, hazırlamalarının gündemlerinde olduğu, hazırlanması aşamasında oldukları ve hazırladıkları halde bunları kamuya açıklamadıkları tespit edilmiştir.
- Son analiz sonucumuz ise, analize dahil edilen 7 Şirket'in internet sitesinin mevcut olmayışıdır. Özellikle 2012 Temmuz ayında

yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 6335 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonrası denetime tabi olacak (SPK'na tabi şirketler denetime tabidir) şirketlerin internet sitesi oluşturma yükümlüklerine rağmen internet sitesi oluşturmaması da farklı ve değişik bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

5. SONUÇ

Yakın zamanda birbiri ardına gelen, çoğunluğu muhasebe uygulamalarında etik dışı yöntemler içeren kurumsal skandallar, artık açgözlülük seviyesinin kontrol dışı hale geldiğini gözler önüne sermektedir. Etik değerlerin şirketlerin tepe yönetimleri tarafından özümsememiş olmasının yarattığı bunalımlar, devletlerin sağladığına çok yakın seviyelerde olan özel sektör istihdamı dikkate alındığında, bu bunalımların yansımalarının sadece şirket seviyesinde değil, aslında toplumun birçok kademesinin omuzlarına yüklenmektedir. Günümüzde bir yasal zorunluluk getirilmemiş olmasıyla birlikte, Borsa İstanbul'da kota şirketlerin % 40'ının hala etik kod oluşturmamış olduğu gözlemlenmiştir. Bir diğer öne çıkan bulgu ise, Borsa İstanbul'a kota olan 100'deki şirketlerin neredeyse hepsinin etik kod kitapçığına sahip olduğudur. Çalışmanın bulguları ışığında, etik kavramının Borsa İstanbul dahilinde tüm şirketler tarafından daha özümsememiş olduğu gerçeğine rastlanılmıştır.

Rekabetin gün geçtikçe artmasının yarattığı kısıyol arayışları, şirketlerin etik dışı uygulamalara sıcak bakmasına yol açmaktadır. Ancak yaşanan tüm bunalım yaratan skandalların tekrarlanması için, ülkemizde başta halka açık olmak üzere, tüm şirketlerin etik kod uygulamalarını bir an önce hayata geçirmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKBULUT Yıldız, Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 1998
- ARSLAN Mahmut, İş ve Meslek Ahlakı, 1. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001
- BERKMAN Ümit, İşletmelerin Toplumsal Sorumluluğu: Gelişimi ve Geleceğine İlişkin Bazı Gözlemler, İşveren Dergisi, 43,10,2005, 46-48.
- CLARKE Christopher J. The sum of all fears: do directors Have Valid Concerns on the nintended Impact of New Regulations?, Corporate Governance, , pp. 6-10, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1472-0701 DOI 10.1108/14720700610649418 / Vol. 6 No. 1 2006.
- DONALDSON Thomas (2007). Closing reflection“Ethical blowback”: The Missing Piece in the Corporate Governance Puzzle – The Risks to a Ccompany which Fails to Understand and Respect Its Social Contract, pp. 534-541, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1472-0701 DOI 10.1108/14720700710820614 / Vol. 7 No. 4, 2007
- DOWNES Meredith, RUSS Gail S. Antecedents and Consequences of Failed Governance: The Enron Example, Corporate Governance, pp. 84-98, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1472-0701 DOI 10.1108/14720700510630077 / Vol. 5 No.5, 2005.
- ELLOUMI Fathi, GUEYIE Jean-Pierre. CEO Compensation, IOS and The Role of Corporate Governance, p p . 23 - 33, MCB University Press , 1472 – 0701 / Vol.1, No. 2, 2001.
- ERSEL Hasan, “Araçların Kendi İç İşleyişinde ve Müşterileri İle Olan İlişkilerinde Etik Değerler”, Türk Sermaye Piyasasında Etik Değerler ve İş Adabına İlişkin Çalışma Kuralları, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Acar Matbaacılık A. Ş., İstanbul, 1998,
- FOGARTY Timorhy J., “Accountast Ethics: A Brief Examination of Meglected Sociological Dimersions”, Journal of Business Ethics 14, 1995, s.103-115
- GÜRLEK Bilgehan, GÜROL Mehmet Ali, “Kalite’ ye Giden Yolda Etik Yapının Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, İzmir, 1993
- JENSEN Michael C, Meckling William H. “Rights and Production Functions: An Application to Labor-managed Firms and Codetermination”, The Journal of Business / Vol. 52 No. 4, pp. 469-95, 1979
- KÖSEOĞLU Mehmet Ali, Etik Kodların Rekabet Stratejilerine Etkileri ve Bir Alan Araştırması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2007
- Maharaj Rukmin. View From The Top: What Directors Say About Board Process, Corporate Governance, pp. 326-338, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1472-0701 DOI 10.1108/14720700910964370 / Vol. 9 No. 3, 2008.
- MARŞAP, Beyhan; “Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri” Yaklaşım Dergisi, Sayı 37, 1996
- MUKWEYI Alison I. Managerial Fraud and Corporate Governance in American Corporations, International Journal of Business and Public Administration, pp. 57-70 / Vol. 7, No. 1, Summer 2010.
- PEKDEMİR Recep, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, Muhasebe Finansman Dergisi, Ekim 1999
- PROMIOS Alex. Strengthening Corporate Governance Regulations, Journal of Investment compliance, pp. 75-84, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1528-5812, DOI 10.1108/15285810510681900 / Vol. 6, No. 4 2005.

- SÖZBİLİR, Naciye,” Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No: 26, Afyon 2000
- ÖZGENER Şevki, “İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım”, Nobel Kitapevi, Ankara,2004
- TAKALA Tuomo. “Postmodern Business Ethics – Is It Possible, Is It Relevant?”, Electrical Journal of Business and Organization Ethics, <http://www.jyu.fi/ejbo/archive/takala3.html/> Vol. 3 No. 1, 2005.
- TÜSİAD, Devlette Etikten Etik Devlete: Yasal Altyapı, Saydamlık ve Ayrıcalıklar Tespit ve Öneriler, Cilt 2, TÜSİAD Devlette Etik Altyapı Dizisi No: 2, Yayın No. TÜSİAD-T/2005 – 11/411, İstanbul, 2005
- TÜSİAD, Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi, Yayın No: TÜSİAD/T-2009-06-492, İstanbul, 2009
- TREVINO L. ve NELSON K. A., Managing Business Ethics: Straight Talk About How to Do It Right, Wiley & Sons, 4th edition, 2007
- URAL Tülin, Pazarlama Yöneticilerinin Etiksel Karar Sürecini Etkileyen Değişkenler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,2000, Adana
- USLU Selçuk, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, 3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya 1997
- VINTEN Gerald. The Corporate Governance Lessons of Enron, Corporate Governance, www.emeraldinsight.com/1472-0701.htm, pp. 4-9, MCB UP Limited, 1472-0107 / Vol. 2, No. 4, 2002.
- YU Minna. Analyst Recommendations and Corporate Governance in Emerging Markets, International Journal of Accounting and Information Management, pp. 34-52, Emerald Group Publishing Limited, 1834-7649 DOI 10.1108/18347641111105926/ Vol. 19 No. 1/2011.