

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ KUVVETLENDİRİLMESİ ÜZERİNE İKİ ÖNERİ (*)

HOWARD F. STETTLER
Çev. Doç. Dr. Tuğrul Dirimtekin

Denetçinin bağımsızlığı üçüncü kişilerin güvenilir finansal bilgiler almak istemeleri sonucu önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı, denetçinin bağımsızlığının meslek için yegane konu olduğunu vurgulamak ve bağımsızlığın kuvvetlendirilmesi üzerinde açık görüşlerin neler olduğunu ortaya koymaktır.

Denetçinin bağımsızlığı konusu ilk olarak 1933 yılında ve 1934 yılında Federal Güvenlik Yasası'nda mevcut bir hükümlerle ele alınmıştır. Önceleri gelişigüzel üzerinde durulmuşsa da sonraları bu konunun denetim uygulamaları ile de ortaya çıkan önemi göstermiştir ki; bağımsızlık, yönetim kadrosu, yöneticiler ve finansal grupların hakları açısından çok önemlidir. Yönetim, hileler ve muhasebe hataları, amirler ise daha çok yasal kâr payı ödemelerinin yapılabilmesi için gerekli fonun sağlanması ile ilgilendirilir.

Kamuoyuna iletilen genellikle kurumların kârlarına ilişkin kayıtlar ile hisse senetleri ve tahvillerin fiyatlarını gösteren belgeler olmaktadır. Kurum yöneticileri bazen kâr paylarını sermayeye ilâve etmek durumunda kalabilirler. Böylece, kâr ve zarar hesabının doğru olarak saptanması ve sonucun sermayeye ilâve edilmesi gerekli olsa bile kârın ancak belirli bir kısmı sermayeye ilâve edilebilir ve yasal olarak dağıtılması gereken kısım ortaklara dağılır. Bu hesaplamaların doğru olarak yapıp yapılmadığının araştırılması ve ortaklar aleyhine bir durumun olmaması için denetçiler tarafından bu konunun incelenmesi oldukça yaygındır.

1890 larda işletmelerin birleşmeleri olgusu denetimi içe dönük olarak kullanma eğilimini yaratmıştır. Kurumların birleşmeleri sırasında bilançoların denetlenmesi ve gerekli verilerin sağlanması, çoğu zaman kurum sahiplerinin menfaatlerine uygun biçimde yapılmıştır. Bağımsızlık hakkı ve denetçinin hakları gözönüne pek alınmamış ve işletmelerin menfaatleri ve itibarı finansal gruplar karşısında daha ön plânda tutulmuştur.

Howard F. STETTLER: Kansas Üniversitesinde İş İdaresi Profesörüdür.

* Two Proposals For Strengthening Auditor Independence.
MSU Business Topics, Winter 1980.

1933 yıllarında her ne kadar temettü kayıtlarına aşırı önem verilmişse de, bazı ileriye görebilen işletmeler kısaltılmış bilançolar yanında kârı veren, kâr ve zarar hesabına da yer vererek ek finansal bilgi vermeyi uygun bulmuşlardır. Bu bilgiler her zaman denetlenmiş değildirler. Ancak, bankerlerin de bulunduğu bazı kredi görüşmelerinde denetlenmiş bilançoların sunulması istenmiştir. Bu gelişmelerle beraber genel kabul görmüş muhasebe prensipleri açıklanmış ve Serbest Muhasebe Uzmanlarının önemli fonksiyonu olan onay yetkisi kendilerine verilmiştir.

Ocak 1933 kararları onay yetkisi bakımından yol gösterici olmuş ve daha sonra 1 Temmuz 1933'te New York Menkul Kıymetler Borsasının yaptığı bir açıklama ile borsa listelerinde işletmelerin yer alabilmesi ancak finansal tablolarının denetlenmiş olması şartı ile mümkün olabileceği karar altına alınmıştır. 1932'de Fortune adlı bir dergide yer alan bir makalede, New York Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı kurumların sadece üçte ikisinin denetlenmiş olduğu ileri sürülmektedir. Şüphesiz, bu girişimler halka açık kurumların devlet lehine güvenilir bilgiler sunmasını sağlamıştır. 1933'de Federal Güvenlik Yasası'nda devlet menfaatleri en yüksek düzeyde tutulacaktır hükmü yer almıştır. Böylece, yatırımcının menfaatleri de açıkça korunmuş olmaktadır.

İlave Destek Gerekli Olmaktadır

Serbest Muhasebe Uzmanları yönetime hizmet için kiralandıklarında, raporları ve uygulamaya dönük önerileri, genellikle denetlenen kurum tarafından sorun olmaksızın kabul edilmekte ancak nadiren müşterinin, denetçinin erkek veya kadın olması dolayısıyla yaptığı seçim sonucu önemsiz sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu şartlar altında, denetçi tarafından saptanmış olan düzensizliklerin uygun biçimde giderilmesinde müşteri özgür olmaktadır, ancak, üçüncü kişilerin menfaatleri düşünüldüğünde şartlar değişmektedir. Denetçilerin saptamış oldukları muhasebe metodlarının uygulanmasına ilişkin aksaklıkların düzeltilmesinin müşteriler tarafından reddedilmesi karşısında denetçiler her ne kadar hüsrana uğrarlarsa da uygun yollarla müşteriye önerilerini kabul ettirmeye çalışmalıdırlar. Bunun yanında, bazen müşteriler acil düzeltilmesi gereken konular olsa dahi üçüncü kişilere zarar verebilecek yolları denemekten kaçınmayabilirler ve mevcut düzensizlikler üzerinde ısrar ederler.

Bunlar dışında denetçiler için geniş yetkiler veren ve durumlarını sağlamlaştıran yeni birtakım önlemlere gereksinme vardır. Bu da, değişen şartlar karşısında denetçilerin yetkilerinin artırılması ve hareket serbestisi olması ile mümkün olabilir. Denetçilere hareket serbestisi tanınmasına ilişkin ilk çalışma, muhasebe ders kitaplarının dışında, Amerikan Muhasebeciler Derneğinin organizasyonu ile basılan "Bilançoların Denetimi Üzerine Bir Çalışma" adlı bir el kitabında yer almıştır. Böyle bir çalışmanın hazırlanmasını Federal Ticaret Komisyonu empoze etmiş, sonuçta Federal Reserv Kurulu onaylamıştır. Kurul uygulanabilir onayıyla bu çalışmayı Nisan 1917 de Federal Reserv Bülteninde yayınlamıştır. Sonuç olarak, bu çalışma yeniden basılarak "Tekdüzen Muhasebe; Federal Reserv Kurulunca Kabul Edilen Öneriler" başlığı altında Amerikan Muhasipler Enstitüsü üyelerine, diğer muhasebe kuruluşlarına, bankalara, tüccarlara, imalatçılara ve bu grupların derneklerine dağıtılmıştır. Bu kitap daha sonra 1929 yılında Amerikan Muhasipler Enstitüsü tarafından yeniden gözden geçirilerek, Federal Reserv Kurulunca basılmış ve dağıtılmıştır.

Raporlamaya ilişkin sorunlar Menkul Kıymetler Borsasının 1929 yılında çöküşüne kadar önemli derecede çoğalmıştır. 1932 yılında, Amerikan Muhasipler Enstitüsü Ortak Çalışma Komitesi ile New York Menkul Kıymetler Komitesi, borsa fiyatlarının düştüğü yıllarda, ortaya çıkan yanıtıcı finansal rapor düzenleme konusu üzerine birlikte ciddi olarak gitmişlerdir. Bu görüşmeler sonucu raporlama işleminin öneminin farkına varılmış ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin saptanması ile ve Menkul Kıymetler Borsasının baskısı sonucu yeniden önem kazanmıştır. 1938 yılında Amerikan Muhasipler Enstitüsü Muhasebe Yöntemleri Komitesi'ni oluşturmuş ve bu konu üzerinde çalışmalar hızlandırılmıştır. Bu komite 1959 yılında Muhasebe Prensipleri Kurulu oluşturuluncaya kadar çalışmalarını sürdürmüştür. Bu kurulun yerini de, 1973 yılında göreve başlayan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu almıştır. Tablolara ilgili sorunların çözümünde, denetçinin yetkilerinin ne olduğunu belirleyen tebliğ mevcut olmadığından, söz geçirilemeyen inatçı müşteriler karşısında yetkilerinin ne olduğu da ortaya konulamamıştır.

Aranan Desteğe Yardımcı Olarak Bağımsızlık

Amerikan Serbest Muhasipler Enstitüsü ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu için kural koymada en önemli unsur tamamen bağımsız olmalarıdır. Her ne kadar yüksek düzeyde bağımsızlığa sahipse de, muhasebe firmalarının bağlı olduğu Muhasebe Prensipleri Kurulu, bazen belirli olaylar karşısında kendi görüşlerinden daha çok müşterilerin görüşlerini de benimser.

Denetim sözleşmeleri düzeyinde müşterinin etkisinde kalmamak oldukça önemli bir konudur. Denetim sözleşmesi eğer karşılıklı yapılmaktaysa ve muhasebe ile ilgili bir sorun ortaya çıkmışsa bu sorunun müşterinin aleyhine çözümlenebilmesinde, bağımsızlık, "Demoklesin Kılıcı" gibi olayı açıklığa kavuşturabilir. Son zamanlarda mahkemelerdeki birçok davanın sonuçlanmasında, muhasebe ile ilgili rakamların açıklanması ve saptanması, büyük rol oynamıştır. Mahkemelerde denetçilerin kararlarından dönmeleri için muhakkak ki etki yapılmak istenir, ancak gerçek bağımsızlık söz konusu olduğunda şahsi kanaat ve tercihler ağırlık kazanır.

Müşterilerle Yüz Yüze Görüşmeler ve Gresham Kanunu

Bir müşterinin herhangi bir anlaşmazlık, açıklama ya da muhasebe uygulamasından doğabilecek potansiyel kaybı ile yakından ilişkili olarak bir önceki muhasebeci ile çıkan ihtilâfta müşteri ve müşterinin durumunu daha iyi anlayabilecek anlayışlı muhasebeciler bulmak müşteri için zor olmayacaktır. Yeni muhasebeci müşterinin yaptığı seçimi kesinleştirmenin bir aracı olarak müşterinin beklenen durumunu onaylama eğiliminde olduğu ölçüde, paranın dolanımıyla ilgili Gresham Kanunu muhasebecilerin dolanımına da uygulanabilir. Ancak, önceki ve yeni muhasebeciler arasındaki farklılık aslında, para konusunda olduğu gibi iyi ve kötü anlamında değildir. Bu farklılığın, standartlar veya yorum ya da uygulama standartlarındaki bir farklılığı temsil etme ihtimali daha kuvvetlidir. Bu farklılıklar mevcut olduğunda, mesleğe ilişkin standartların uygulanmasında temayül en azından genele yakın olmalıdır.

Standartların uygulanması üzerindeki bu baskıdan kaçınmak, müşteri karşısında muhasebecisinin durumunu kuvvetlendirmek, müşterinin yanında olmak veya tarafını tutmak, denetçi tarafından mesleğe ilişkin ahlâki kuralların uygulanmadığı

anlamına gelir. Böyle bir durumun sözkonusu olduğu düşünülürse ki, ilk denetçi değişik muhasebe uygulamalarını veya açık olmayan bilgileri vermeyi kabullenmiş olabilir, sonraki denetçi bunları kabul etmek zorunda değildir. Denetçinin değişmesi durumunda ortaya çıkacak ihtilâfların çözümünde uygulanacak işlemin ne olduğu Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun 8-K no'lu tebliğinde açıklanmıştır.

Bununla beraber, hata her zaman müşteride aranmamalı ve denetçinin de hatalı olabileceği ihmal edilmemelidir. Müşterilerin doğal olarak bazı talepleri olacaktır. Müşteri ile denetçi arasındaki bu anlaşmazlıklar gittikçe artmaktadır, bu bakımdan temyiz kuruluna kadar gelmiş olan sorunların çözümü için yapılacak masrafların hem müşteriden hem de denetçiden alınarak Finansal Muhasebe Vakfına yatırılması uygun olacaktır.

Desteği Geliştirmede Kaynak Olarak Tasarruf Hakkı

Önerinin amacı, kamu muhasipliği mesleğini uygulanabilir hale getirerek muhasebe prensiplerinin uygulanmasında güçlük çıkaran hayalperest ve açıklıktan hoşlanmayan müşterilerin elemine edilmesidir. Denetçilerin ücret bakımından müşterilere bağlı oldukları düşünülürse tamamiyle bağımsız oldukları da söylenemez. Belki bu yüzden 1933 yılında Federal Güvenlik Yasası çıkarılırken Birleşik Devletler Kongresi, onay yetkisinin sorumluluğunu federal hükümetin üzerine almasını istemişlerdir. Tüm endişelere rağmen bu öneri reddedilmiştir. Menkul Kıymetler Komisyonu üyesi Louis Rappaport'un, SEC Muhasebe Uygulamaları ve Yöntemleri tebliğinde: "Bağımsız onaylamanın en iyi seçim olduğuna katılıyorum, ayrıca hepinizin katıldığına da inancım tamdır", biçiminde bir yorumuna yer verilmiştir.

Kamusal ücret ödemeleri üzerinde yapılan hükümet denetimindeki aşikâr ihmalkârlıkları hedef almadan bağımlılıktan ziyade bağımsız olmanın faydalarını elde etmek gibi denetçiler için sonlu bir tasarruf sistemi önerilmektedir. Öyle bir tasarruf sistemi ki, denetçi ve müşteri ilişkilerini düzenleyecek ve denetçinin müşteriden yana olma baskısını ortadan kaldırarak uygun bir hale getirecektir. Önerinin anahtar sözcükleri *sonlu* ve *tasarruf hakkı* olmaktadır ve her dönem sonunda denetçinin değişmesi yerine, belirli seneler için denetim sözleşmelerinden doğan bir ilişkiyi yansıtmaktadır.

Kabul edilmiş antik yedili Musevi kavramı ve akademik geleneği kullanarak yedi senelik bir tasarruf periyodu önerilmektedir. Daha uzun periyodlar müşteriyi, belirli bir denetçiye, makul olmayan bir zaman için bağlayacaktır ve saptanmış periyodun dışında sözleşme fiilinin gerektirdiği sürede zoraki bir durum yaratacaktır. Herşeye rağmen periyod, yeni denetçinin telkinlerinin getireceği maliyetleri mümkün olan en çok hizmet yılına dağıtabilmek için, oldukça uzun olmalıdır. Denetçi değişiminin getirdiği maliyeti kısmen dengeleyen yeni bir yaklaşım ise bazı şirketlerin uyguladığı gönüllü olarak denetçi değişimidir.

Bağımsızlığın Maksimize Edilmesi

Denetçi-müşteri ilişkileri ne olursa olsun, müşterinin finansal tablolarının objektif olarak denetlenmesi ve üçüncü şahısların finansal menfaatlerinin korunması esastır. Denetçinin bağımsızlığının zedelenmemesi için ortaya çıkan aykırılıkların hemen çözümlenmesi gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığı çeşitli biçimlerde

kuvvetlendirilebilir; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve mesleğe ilişkin ahlâki kurallar çağdaş denetim anlayışı içinde denetimin bağımsız olarak yapılmasını ortaya koymaktadır. Denetçi, müşteri ve üçüncü şahıs üçgeninde güçlü olanın müşteri olduğu unutulmamalıdır. Denetçinin müşterileri ile karşı karşıya pazarlık yapabileme gücünün kuvvetlendirilebilmesi için iki öneri yapılmıştır. Öncelikle, denetim mesleği, ahlâki kurallar gözönüne alınarak yüksek düzeyde tutulmalı ve müşterisiyle finansal muhasebe standartlarının uygulanması konusunda ihtilâfa düşen bir denetçinin işten el çektilmesi yerine aksine kendisine destek olunmalıdır. Konuya ilişkin olarak, muhasebe konusundaki sorunların çözümlenmesine yardımcı olan bağımsız itiraz kurulu denetçinin üzerindeki baskının ağırlığını düşünerek tercihini denetçi lehine kullanmalıdır. İkincil olarak, halka açık şirketlerde denetçi angajmanları yedi senelik bir tasarruf periyoduna dayandırılmalı ve birbirini izleyen tekrar atama işlemi yapılmamalıdır.

Not: Bu yazımızda müşteri sözcüğü denetlenen firmayı ifade etmektedir.