Deloitte.

DENETÇİNİN ROTASYONU

Hasan Kılıç

Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Gündeme Gelmesinin Nedenleri

Denetçinin rotasyonu başlıca Amerika'da ortaya çıkan Enron, Tyco, Worldcom, Kmart, AOL gibi birçok muhasebe skandalı sonrasında gündeme gelen Sarbanes – Oxley Yasası'nı takiben gündeme gelmiştir. Sarbanes-Oxley Yasası sadece gündeme gelmekle kalmamış, gündemi tamamen değiştirerek denetlenen şirketlere de, denetçilere de birçok farklı yükümlülükler getirmiştir.

Şirketlerin muhasebe ilke ve standartlarına uymaması ve yaratıcı muhasebecilik, birlikte yolsuzluk ve usulsüzlükler için ideal bir ortam oluşturmaktadır. Amerika'daki skandalların temelinde de bu yatmaktadır. Bunun bir yansıması olarak da mali tablolar ile dipnotlarda yeterli ve gerekli bilgiler verilmemiş, böylece adı muhasebe skandallarına karışan şirketlerin geçek mali durumu ve faaliyet sonuçları kamuoyundan gizlenmiş, daha doğrusu gizlenmeye çalışılmıştır.

Sorun temelde muhasebe hile ve usulsüzlüklerine başvurarak finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan daha iyi gösteren şirketlerden kaynaklansa da konunun önemi nedeniyle bağımsız denetim işlevi de yapılan tartışmaların odağını oluşturmuştur. Kurumsal yolsuzluklar ve usulsüzlükler yatırımcılar, borsalar, bağımsız denetim mesleği, düzenleyiciler ve kamuoyunu olumsuz yönde tekilemiştir. Bütün bunların ışığında denetçinin rotasyonu halen gündemi meşgul etmeye devam etmektedir.

Yeni Düzenlemeler ve Denetçi Rotasyonu

Şüphesiz yaşanmış olan muhasebe ususlsüzlükleri ve yolsuzlukları bağımsız denetim mesleğinin çehresini değiştiren gelişmelere neden olmuştur. Bunların bazıları aşağıda sıralanmaktadır:

- *Denetim mesleğin yakından gözetimi,*
- *Denetim dışı hizmetlerde sınırlamalar,*
- *Bazı hizmetlerin yasaklanması,*
- *Mali bilgilerini yanlış yayınlayan şirket yöneticilerine ağır cezalar verilmesi,*
- *Mali tablolarını bilerek yanlış hazırlayan üst düzey yöneticilerin mahkemeye verilmesi.*

Bu gelişmeler ilk olarak Amerika'da etkilerini göstermiş ve Temmuz 2002'de Sarbanes-Oxley Yasası onaylanmıştır. Sözkonusu yasa, bağımsız bir gözetim kurumunun oluşturulması (the Public Company Accounting Oversight Board), yönetim kurulları ve denetim kurulları için yeni sorumluluklar, halka açık şirketler için yeni raporlama yükümlülükleri ve kurumsal yolsuzluk ve usulsüzlükler hakkında daha ağır yaptırımlar getirmiştir. Ayrıca, denetim şirketlerinin müşterilerine verebileceği veya veremeyeceği denetim dışı hizmetler bu yasa ile tanımlanmış, yasaklanmış veya sınırlandırılmıştır. Kısaca, Sarbanes-Oxley Yasası ilgili tarafların faaliyet ve işlevlerini yeniden düzenlemelerini ve yeniden yapılanmalarını kaçınılmaz hale getirmiştir.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Dünyada Zorunlu Denetçi Rotasyonu

Amerika'da yaşanan onca skandala rağmen, Sarbanes Oxley Yasası sadece sorumlu ortak başdenetçi rotasyonunu detaylarıyla tanımlamaktadır. Kapsamlı ve birçok otorite tarafından örnek alınan sözkonusu yasada bağımsız denetim kuruluşu ile ilgili bir rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bilgi birikimi, uzmanlaşma, etkinlik, denetim kalitesi gibi birçok konuda sakıncaları olduğunu düşündüğümüz bağımsız denetim kuruluşu rotasyonu ile ilgili gerek ABD'de, gerekse Avrupa Birliği'nde ("AB") bir zorunluluk bulunmamaktadır.

AB'nin bağımsız denetime ilişkin düzenlemesi olan 8. Direktifinde "Denetim şirketi adına denetimi yürüten sorumlu ortak başdenetçi en fazla yedi yılda bir değişmelidir ve en az iki yıl geçmeden tekrar ilgili şirketin denetçisi olmamalıdır" hükmünü getirmektedir. Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere bağımsız denetim şirketi rotasyonu AB düzenlemelerinde zorunluluk olarak yer almamaktadır. 8. Direktif'te bu husus eklerde bir alternatif olarak yer almakta ve insiyatifi üye ülkelere bırakmaktadır. 8. Direktif'in ana maddeleri tüm üye ülkeler tarafından uygulanmak zorunda olup; eklerinin uygulanıp uygulanmaması konusunda üye ülkeler serbest bırakılmaktadır. AB'de sadece İtalya'da denetçi rotasyonu bulunmaktadır. İtalya'da aynı denetim firmasıyla birbirini izleyen altı hesap dönemi için sözleşme düzenlenebilmektedir. Bu süre bir 6 yıl daha uzatılabilmektedir. Buna göre en fazla aynı denetim firmasıyla 12 hesap dönemi sözleşme düzenlenebilir.

Kanada, Japonya ve Avustralya'da da hem iş hem akademik çevrelerde rotasyon ve etkileri tartışılmış, ancak bu ülkelerin hiçbirinde yasal bir zorunluluk haline getirilmemiştir.

Türkiye'de Zorunlu Denetçi Rotasyonu

Amerika'daki Sarbanes-Oxley Yasasının etkileri Türkiye açısından son derece hızlı gelişmeleri beraberinde getirmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile Bankacılı Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) denetim mesleği ile ilgili mevzuatlarını değiştirmiştir. SPK, Seri X, No 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile denetim firması rotasyonunu yedi yıl, BDDK da Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile sekiz yıl olarak belirlemiştir. SPK Tebliği 2003 yılından BDDK Yönetmeliği de 2002 yılından başlayarak denetim firması rotasyonunun 2010 yılından itibaren uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu süreler SPK'nın eski Tebliğinde 5 yıl, BDDK'nın eski Yönetmeliğinde de 4 yıl olarak öngörülmekteydi. Her iki düzenleyici de bu süreleri 2006 yılında yeni düzenlemeler ile artırmıştır.

Denetçi Rotasyonunu Savunanların Gerekçeleri

Bağımsız denetçi rotasyonu zorunluluğu tezinin en önemli savlarından biri, aynı denetçi firmayla uzun yıllar süren ilişkilerin bağımsız denetim firmasının tarafsızlığını ve bağımsızlığını azalttığıdır. Rotasyonu savunan görüşler üç noktada odaklanmaktadır; yönetime yakınlık, körelme ve umursamama ve son olarak ta müşteriyi memnun etme arzusu. Bu üç başlık altında gündeme getirilen unsurlar aşağıda irdelenmektedir.

Müşteri ile yoğun temas, sorunlu hale gelen çok yakınlaşma, hassas konuların gündeme gelmesiyle çıkar çatışması yaşanması, yeterli mesleki şüpheciliğin bulunmaması ve eski denetçinin işe alınması denetçinin yönetime yakın olması konusunun odaklandığı hususlardır.

Denetçinin rotasyonunu savunan tezlere göre, eski denetimlerin sıkıcı tekrarının yaşanması, önceden sonuçların ve denetimin tahmin edilmesi, denetim çalışmalarının ağırlıkla önceki yıl çalışma kağıtlarına

dayandırılması ve daha az tecrübeli denetim ekibi görevlendirilmesi denetimde körelme ve umursamazlık yaratmaktadır.

Zorunlu denetçi rotasyonunun en hararetli tartışmaları denetlenen müşteriyi memnun eetmenin denetime devam etme garantisi olarak algılandığı noktasında yapılmaktadır.

Rotasyon Çözüm Değildir

Bilgi alışverişinin ve denetim fonksiyonunun layıkıyla yerine getirilebilmesi için denetçi, sürekli olarak yönetimle temas halinde olmalı ve denetçi müşteri ilişkisi zorunlu rotasyon sonucu süreye bağlı olmamalıdır. Bunu sağlanabilmesinin ön koşulu şüphesiz yönetimin bilgi paylaşımına sıcak bakmasıdır. Belge ve bilgi paylaşımı ile belge incelemesi birbirinin ayrılmaz parçalarıdır. Rotasyon ile yıllar geçtikçe edinilen bilgi birikiminin boşa harcanmasıdır.

Sürekli bir iş ilişkisiyle pekişen önceki yıllarda edinilen deneyim denetimde etkinliği artırır. Bu sayede işletmeye özgü hususların ve işletmedeki değişimlerin çabuk kavranması sözkonusu olmaktadır. Ayrıca, denetimin sürekliliğinin sağlanması denetlenen firma açısından günlük işlerin daha az kesintiye uğratılmasını beraberinde getirmektedir.

Zorunlu bağımsız denetim firması rotasyonu bağımsız denetim firmalarının dahili yapısı ve müşteri reaksiyonları açısından olumsuz olarak nitelendirilmektedir. Öncelikle bağımsız denetim faaliyetinin kısa vadeli hizmetler haline dönmesi nedeniyle mesleğe ilginin azalması sözkonusudur. Ayrıca, çalışanların denetlenen müşterilere geçmesi ve denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması veya yasaklanması nedeniyle kısa vadeli sayılabilecek denetim hizmetleri için uzman çalıştırmanın maliyeti sektörü olumsuz yönde etkilemektedir.

Denetim firması rotasyonunun daha iyi denetim sağladığına ilişkin bir güvence kanıtlanamamıştır. Aksine, araştırmalar rotasyonun denetim kalitesini düşürdüğünü ve hem denetim firmalarının maliyetlerini hem de şirketlerin denetim harcamalarını artırdığını işaret etmektedir. Rotasyona uğrayacak müşteri için daha az ve deneyimsiz kaynak tahsis edilmesi riski de gözardı edilmemesi gereken bir husustur.

Bütün bunların ötesinde rotasyonun en önemli sakıncaları rotasyon baskısıyla müşteriyi memnun etme güdüsünün daha fazla olması ve denetçi görüşü konusunda müterinin denetçiye baskı yapmasıdır (opinion shopping). Zorunlu rotasyon denetim firmalarının baskı altına alınması için denetlenen şirketler tarafından olumsuz yönde kullanılabilir.

Zorunlu Rotasyon Yerine Yapılması Gerekenler

Bütün bu muhasebe usulsüzlük ve yolsuzluklarından sonra çıkarılan dersler sonucu neler yapılmalıyı ikiye ayırıp işletmelerin ve bağımsız denetim şirketlerinin yapabilecekleri irdelenmelidir.

Basında yeralan açıklamalardan hatırladığımız bazı muhasebe usulsüzlük ve yolsuzluklarına karışmış şirketlerin üst düzey yöneticilerinin yapılanlar bilgim dışında olmuştur, yapılanları anlamadım, konunun uzmanı değilim gibi talihsiz demeçlerini hepimiz hatırlarız. İşte meselenin özü buradadır. Üst yönetim, şirketin faaliyetleri hakkında gerekli her türlü bilgi ve deneyim birikimine sahip olmak zorundadır. İşin yönetimi rakam ve mali tabloların yönetiminden daha önemlidir. Faaliyetlerini daha iyi gözlemleyen ve müdahale eden yöneticiler mali tablo ve finansal bilgileri daha iyi analiz etmektedir. Basiretli yönetim kurulları ve denetim kurulları başta üst düzey olmak üzere çalışanların denetimi ve gözetimini

artırmalıdır. Bu açıdan, denetim kurullarının işlevsel hale getirilmesi kurumsallaşma açısından son derece önemlidir.

Mali tabloların doğruyu ve gerçeği yansıtması bir işletmenin temel ilkesi olmalıdır. Akıllı ve yaratıcı muhasebecilikten uzaklaşılmalıdır. Karlılık, ikramiye ve diğer ayni haklara ağırlık verilmesi tehlike sinyali olabilir. Bu açıdan, mevzuat ve standartların agresif yorumlanmasına son verilmelidir. Bunun başarılmasının olmazsa olmazı, kurumsal dürüstlük ve etik kurallarının oluşturulmasıdır. Unutulmamalıdır ki, güven bir kez yitirildi mi yeniden kazanılması hemen hemen imkansızdır.

Durum bağımsız denetim mesleği açısından ele alındığında da meslekle ilgili bütün düzenlemelerde bağımsızlık ve etik ilkeleri açıkça vurgulanmaktadır. Bağımsızlık mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü, etik de yazılı olmayan kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim şirketleri bu ilkeleri daha da güçlendirerek mesleki özen ve titizliği ön planda tutmalıdır. Bağımsızlık ilkesini tehlikeye düşürecek her türlü ilişki ve işlerden kaçınılmalıdır.

Bağımsız denetim şirketlerinin en asli görevlerinden birisi çıkar çatışmalarından uzak kalarak mesleğini yerine getirirken otoritelerin düzenlemeleri çerçevesinde toplumsal çıkarlar, hissedarların çıkarları, çalışanların çıkarları ve diğer finansal tablo okuyucularının çıkarlarını eşit derecede gözetmeleridir.

Bağımsız denetim şirketleri risk yönetimi ve bağımsızlık ilkelerini daha güçlü hale getirerek mesleki bağımsızlığı gölgeleyecek riskleri bertaraf edecek sistemleri pekiştirmelidir. Bağımsız denetim firmaları temel ilkelerine geri dönerek müşteri kabulü ve varolan müşteriye hizmet vermeye devam etme genelgelerini uygulayıp yüksek riskli müşterilere hizmet vermekten imtina etmeleri gerekmektedir.

Yapılan denetim çalışmalarının sorumlu denetim müdürü ve ortağı tarafından gözden geçirilmesi konusuna daha da titizlikle eğilinmeli ve yapılan denetim çalışmalarını ve denetim çalışmaları sırasında belirlenen riskleri ve bunlar için geliştirilen testleri ikinci bir ortağın kalite kontrolü açısından incelemesi gerekmektedir. Denetim sırasında tespit edilen hususların yönetime raporlanması ve yönetimin bir eylem planı çerçevesinde tespit edilen hususları düzeltmesi gözetilmelidir.

Rotasyon İle İlgili Bazı Araştırmaların Sonuçları

Bağımsız denetçi rotasyonunun AB'de zorunlu olduğu tek ülke olan İtalya'da bağımsız denetçi rotasyonuyla ilgili olarak yapılan en kapsamlı çalışma sonrası yayınlanan Bocconi Üniversitesi'nin raporuna göre İtalya'da zorunlu bağımsız denetçi rotasyonunun maliyetleri artırıcı, denetim kalitesini, bağımsız denetçi rekabetini ve denetlenen firmaların hisse değerlerini azaltıcı etkileri bulunmaktadır.

2003 yılında ABD Genel Muhasebe Ofisi (''US General Accounting Office, GAO'') bağımsız denetim firmalarının rotasyonuyla ilgili çalışmasını sonuçlandırmış ve rotasyonun dezavantajlarının avantajlarından fazla olduğuna karar vermiştir. Bu çalışmaya göre, zorunlu denetim firması rotasyonunun faydaları kanıtlanamamıştır. Yapılan çalışma sırasında Fortune 1000 firmalarını kapsayan bir anket yapılmış ve Fortune 1000 firmalarının %99'unun denetim firması rotasyonu politikasının bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

PCAOB tarafından yapılan bir araştırmaya göre denetimin yetersiz bulunması ilk iki yılda 3 kat daha fazla olarak göze çarpmaktadır.

Avrupa Muhasebeciler Odası (FEE) zorunlu denetçi rotasyonuyla ilgili bir çalışma raporu düzenleyerek rotasyona karşı çıkmış ve gerekçe olarak rotasyonunun yarardan çok zararı bulunduğunu, firma rotasyonunun sorumlu ortak başdenetçi rotasyonunun yerine geçmemesi gerektiğini, uzun süreli bir

denetçi-müşteri ilişkisiyle oluşturulan şirket faaliyetlerinin anlaşılması ve denetlenmesinin kısa süreli denetimlerde kurulamayacağını ve rotasyondan sonraki ilk yıllarda denetimin başarısızlığının olası olduğunu açıklamıştır.

AICPA bir çalışma yaparak mahkelerde görüşülen denetimlere ilişkin istatistikler incelendiğinde bağımsız denetimin ilk yıllarda ortalamanın üzerinde başarısızlığa yolaçtığını ileri sürmüştür.

Sonuç

Muhasebe hile ve usulsüzlüklerine başvurarak mali durumu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan daha iyi gösteren şirketlerin neden olduğu skandallar sonucu denetim firmalarının faaliyetleri mercek altına alınmıştır. Bunun sonucunda, kaçınılmaz olarak yeni düzenlemeler şirket yönetimlerine ve bağımsız denetim şirketlerine yeni yaptırımlar getirmiştir.

Şirketler açısından temel olan mali tabloların ve mali bilgilerin doğruluğu ve gerçekliğidir. Şirketin üst düzey yönetimi faaliyetlerin doğru bir şekilde yürütüldüğü ve raporlandığıyla ilgili birincil sorumluluk sahibidir. Bunu sağlamak için de gerekli her türlü bilgi ve deneyim birikimi ile donanmalıdır. Faaliyetler kontrol edilmeden faaliyetler sonucu ortaya çıkan mali tablolar ve mali bilgilerin kontrol edilmesi ve analizi pek de mümkün değildir. Faaliyetlerin denetimi ve gözetimi açısından yasak sağıcı denetim kurullarının yerini işlevsel denetim kurulları almalıdır.

Bağımsız denetim mesleği geçmişte olduğu gibi gelecekte de hissedarların varlıklarının korunması, çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde bütün mali tablo ve mali bilgi okuyucularının çıkarlarının korunması açısından bir güvence olmaya devam edecektir. Yaşanan olumsuz olaylardan ve yeni düzenlemelerden sonra bağımsız denetim işlevinin gelişimi ve geleceği açısından yasal sınırlama ve yasaklardan çok önlemler gözönüne alınmalıdır. Elbetteki alınacak en güzel önlem şirketlerde doğru ve gerçeği yansıtacak rapor ve bilgilerin düzenlenmesini sağlayacak kurumsal sistemlerin oluşturulmasıdır.

Son yıllarda yaşanan gelişmeler ışığında firmalarla bağımsız denetçilerin ilişkilerinin çok detaylı bir şekilde belirlendiği ve kontrol edildiği Amerika'da ve diğer gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçi rotasyonuyla ilgili herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Denetçi rotasyonu iş, politik ve akademik çevrelerde yoğun bir şekilde tartışılmış ancak rotasyonun yararından çok başarısız denetimlere yol açabileceği, maliyetleri artırıcı, denetim kalitesini, bağımsız denetçi rekabetini ve denetlenen firmaların hisse değerlerini azaltıcı etkileri nedeniyle zorunlu hale getirilmemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında zorunlu denetçi rotasyonu yerine AB ve diğer uluslararası uygulamalar gözönüne alınarak denetimden sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu sağlanmalıdır.

Hasan Kılıç
Sorumlu Ortak Başdenetçi
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.