



**DENETÇİNİN SORUMLULUĞUNUN
SINIRLANDIRILMASINA İLİŞKİN
ULUSLARARASI DÜZENLEMELER,
UYGULAMADA KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÖNERİLER**

Bob COLSON / Grant Thornton International

DENETÇİ SORUMLULUKLARININ SINIRLARI

Bugün burada sizlerle “Türkiye’de Denetçi Sorumluluklarının Sınırları Üzerine Uluslararası Kurallar, Uygulamadaki Problemler ve Öneriler” hakkında tartışmaktan mutluluk duyuyorum. Bu konu oldukça geniş kapsamlı olup muhasebeci ve denetçilere bu mesleklerimizin başlangıcından beri sorunlar yaratmıştır. Bu konu içersinde yer alan soruya doğru bir yanıt bulabilse idik uluslar arası boyutta mesleki problemlerimizin daha açık ve net çözümleri olabilirdi. Bugün yapacağım yorumların bir çoğu NYSSoCPAs’ta kıdemli yönetici olarak çalıştığım günlerdeki tecrübelerime dayanmaktadır ve iki noktaya odaklanacaktır: Denetçilerin dünyanın her yerinde işlevlerinin değişmesine sebep olan küresel sermaye piyasalarındaki hadiseler ve denetçilerin sermaye piyasalarındaki mesleki faaliyetlerinin sürekli geliştirilmesini desteklemeyi sağlayacak özel sektör kurumları ve süreçleri inşa etmenin yolları. Tabi olarak benim görüşlerim tamamı ile bana aittir ve benim firmamın veya ortaklarımın görüşlerini yansıtmamaktadır.

Muhasebe ve denetim, iktisadi faaliyetlerin büyük kısmının merkezinde yer aldığından, ister pazar ister komuta ekonomisine sahip olsun ulusların büyük kısmı bugün muhasebe prensipleri ve denetim standartları olarak adlandırdığımız kavramlar üzerinde hakimiyetlerini kurmak ve sürdürmek merakındadırlar. Bazı ülkelerde odak noktası vergilendirme iken bazılarında sermaye piyasaları diğer bir grupta ise ulusal iktisadi kalkınmadır. Hatta ülke sınırları içerisinde bile gerçek sorunların çözümlenmesinde ortaya çıkan belirgin yaklaşım farklılıkları bulunabilmektedir. Bu şekilde pratiğe yönelik sorunlarla her zaman yüz yüze gelineceğinden bu tür temel değerlerin değişmesini beklemenin bir gereği yoktur ancak izleyen birkaç yıl içerisinde mesleki ilgimizi ulusal ve uluslar arası sorumluluklarımıza ortak bir payda bulabilmek amacı ile devamlı olarak bu alana yönlendirmemiz gerekmektedir.

Tarihte muhasebe ve denetim çeşitli ülkelerdeki değişik durumlara ve baskılara karşılık olarak gelişmiş ve farklı yerlerde farklı şekiller almıştır. Yenilikler genellikle tuhaf ve başlangıçta karşı koymayla yüzleşse de sonuç olarak ilerletici oldular. Muhasebe ve denetimin gelişiminin geçmiş 150 yılından edinilmesi gereken en önemli ders mevcut durumun devam ettirilmesi ihtimalinin çok az olmasıdır. Muhasebe ve denetim zamanın gerektirdiği görevlere adapte olmaktadır. Şu an yaptıklarımızdan fazlasıyla emin olmamız mümkün değildir. Her şey değişir.

Son zamanlara kadar çoğumuzun ufkunda “Denetçi Sorumluluklarının Sınırları Üzerine Uluslararası Kurallar” bulunmamakta idi. Sadece denetçiler için hakimiyet odaklı ulusal kurallar bulunmakta idi. Bu gerçek Grant Thornton International gibi global firmaların gelişimine yol açtı. Bu ağın üye firmaları

kendi ülkelerinin mevzuatlarına bağlı kalmakla birlikte çok yoğun bir şekilde ortak standartlara da uymak durumundadırlar. Birleşik Devletler’de Grant Thornton LLP ofisleri, ortakları, ve çalışanları (GTI Birleşik Devletler üye firması) sadece Birleşik Devletler federal hükümetinin değil iş gördükleri her bir eyaletin, Birleşik Devletler Anayasasının 1. maddesi gereğince kimi zaman federal hükümetin denetçilere uyguladığı kanunlardan daha fazla güce sahip olan, mevzuatına bağlı kalmak durumundadırlar.

Günümüzde altı global denetim firmasının her biri ulusal ve uluslar arası ofislerini, özellikle kote edilmiş şirketlerinin denetimleri için, standardize etme çabasıdadır. Uluslar arası muhasebe ve denetim standartlarına uyum sağlamaya ve gelişmeye gösterdikleri isteklerinin özellikle hassas oluşu Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile birlikte gerçekleştirdikleri faaliyetlerinde de kendisini göstermektedir.

Global standartların geliştirilmesinde bu güne kadar gösterilen gayretlerin çoğunun özel sektör konvansiyonları yolu ile olmasına rağmen birtakım gelişmeler düzenleyici kurumlar ile işbirliğinin istenen sonuçlara ulaşmada gerekli olacağı görüşünün tanınmasında hızlandırıcı bir etkiye sahip olmuştur. Avrupa Birliği, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları’nı siyasi bir değerlendirmeye tabi tutmayı seçerek bu standartlara yönetsel (governmental) yetki vermiştir. Birleşik Devletler Sermaye Piyasası Kurulu Birleşik Devletler Finansal Muhasebe Standartları Kurulu üzerindeki gözlemlerini artırmakta ve kurulu UFRS ile uyum için zorlamaktadır. Bu tür gelişmelerin çoğunun ilk motivasyonu kredi piyasalarının ve bankacılığın küreselleşmesi iken, bugün kote edilmiş şirketlerin muhasebe ve denetiminin küresel uyumu konusundaki isteğin büyümesini sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve global iş dünyasının diğer yönleri körüklemektedir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) “Türkiye’de Kurumsal Yönetimin: Bir Pilot Çalışma” başlıklı 2006 yayınında birçoğu uygulaması tüm ülkeler için zor olacak önerilerde bulunmuştur:

- UFRS’na uyum sağlamak için finansal raporlama standartlarının belirlenmesi sürecinin merkezileştirilmesini tamamlamak ve bu standartları çelişen yollarla değil destekleyen yollarla tamamlamak.
- Gözetimin teksirini azaltmak ve denetçilerin murakebesinde tutarlılık sağlamak amacı ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kurulan bir kanuni düzenleyici organizasyon yardımıyla denetim gözetimi sürecini yeniden yapılandırmak ve derinleştirmek.
- Uluslararası denetim standartlarının tüm finansal düzenleyiciler tarafından temel standartlar olarak kabul edilmesini ve yeni yayınlanan uluslararası dene-

tim standartlarının çeviri ve adaptasyonunun denetçiler için bahsi geçen kanuni düzenleyici organizasyon veya başka bir konsorsiyum tarafından sağlamak.

Bu etkinliklerin uygulamaya konmada hükümet süreçlerinin içerisinde olduğunu anlamaktayım. Dahası bu aktivitelerin muhasebe ve denetim uygulamaları açısından özellikle tüm ilgililerin bu genel standart ve prensiplerin muhasebeci ve denetçiler tarafından hizmet verilen sayısız işletmeye nasıl uygulanacağını tartıştığı bir ortamda geçici problemler yaratabileceğini anlamaktayım. Bu problemler Türkiye'ye özgü değildir. Genel sermaye piyasaları geliştirmek, aynı kurallar veya sermaye piyasası bilgilendirme ihtiyaçlarına sahip olunmayan, yoğun bir şekilde özel sektör firmalarından oluşan bir ekonominin yanı sıra, kote edilmiş şirketler için finansal şeffaflığın getirdiği sorumlulukların yol açtığı problemler bugün bütün hareketli ekonomilerin karşılaştığı gerçeklerdir. Bütün gelişmiş ülkeler borsaya kote olan ve olmayan firmalar arasındaki muhasebe ve denetim farklılıklarını gidermek için çözümler bulmaya çalışmaktadır. UMSK'nun liste edilmiş şirketler ve küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ayrı standartlar yaklaşımını benimsemiştir ve bu alanda Birleşik Devletler'den çok daha ileride bulunmaktadır. AB bir problem olduğunu fark etmiş ve bu problemin tanımlanması için aksiyon almıştır. Kişiler spesifik gereklilikler hakkında görüş ayrılıklarına sahip olabilirler ancak temelde yer alan problemin tanınmış olmasından dolayı hoşnut olmalıdırlar.

Birleşik Devletler Sermaye Piyasası Kurulu'nun, Birleşik Devletler menkul kıymetler piyasasına tescil olmak isteyen yabancı firmaların finansal tablolarını Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları yerine UFRS'ye göre hazırlamalarına mutabakat sağlanmadan izin vereceğini gösteren harita AB'nin birçok mevkinde artarak büyüyen bir destek bulmuştur ve şimdi de Birleşik Devletler'de destek bulunmaktadır. Birleşik Devletler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenen en son toplantıda yer alan analistler mutabakatsız UFRS kullanımını kabul etmeye açık olup analistlerin mutabakatın yapılıp yapılmayacağını ve eğer yapılacaksa bunun nasıl olacağını belirlemelerinin daha uygun olacağını belirtmişlerdir. Mutabakat olmaksızın UFRS kullanımını öne süren "haritanın" orijinal başlangıç tarihi olarak 2009 yılı belirlenmiş olmasına rağmen bir çok kişi bu tarihin 2008'e kadar çekilebileceğini tahmin etmekte ve 4 Nisan'da New York'ta yapılan bir konferansta UFRS ve Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları arasındaki uyumun 2011'de gerçekleşebileceği önerilmiştir. Bunun gerçekten olup olamayacağı ise ilerleyen zamanlarda görülecektir.

Denetim tarafında ise, muhtelif eyaletlerin kanunları nedeni ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından tescil edilmiş olması gereken 17000 işletmenin denetçilerinin düzenleyicisi olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Üst Kurulu (PCAOB) AB ve Çin'deki meslektaşları ve diğer ülkelerdeki önemli ulusal

yargı daireleri ile çok uluslu şirketlerin denetçileri için birleşik bir düzenleyici yaklaşım oluşturmak adına toplantılar düzenlemektedir. Bu süreçte OECD'nin "Türkiye'de Kurumsal Yönetim" üzerine yapılan pilot çalışmasında kanıtlandığı üzere IAASB'nin Uluslararası Denetim Standartları'na olan ilgi oldukça ön plana çıkmıştır. Denetçilerin uluslararası düzenlemelerinin geleceği ulusal denetçi düzenlemelerinin uluslararası konsorsiyumunun IAASB ile nasıl ilerleyeceği ve IAASB'nin yönetim süreçlerinin nasıl gelişeceğine bağlıdır. PCAOB'ye tescil edilmiş yaklaşık olarak 1700 denetim firmasının olması ve bunların yaklaşık 500 tanesinin Birleşik Devletler dışındaki ülkelerde mukim olması ilginizi çekebilir. Daha çok ilginizi çekebilecek bir gerçek de Birleşik Devletler'de yaklaşık 40,000 denetim firmasının ve Birleşik Devletler Federal Menkul Kıymetler Yasası'na tabi olmayan 12 milyon işletmenin bulunmasıdır. Bu PCAOB'ye tescil edilmemiş olan denetim firmaları iş yaptıkları eyaletlerin kanunları tarafından yönetilmektedir. PCAOB'ye tescil edilmiş olan firmalar da kote edilmemiş olan firmalarının hem denetim hem de denetim dışı hizmetleri için bağlı buldukları eyalet düzenlemelerine tabidirler. Mali müşavirlik lisansları eyaletler tarafından verilmektedir. Birleşik Devletler hükümeti profesyonellere lisans vermemektedir.

Bütün ülkelerdeki denetim ve muhasebe uzmanları işletme ve sermaye piyasaları bu şekilde hızlı bir küreselleşme sürecinde olduğunda benzer durumlarla karşılaşmaktadırlar. Benim görüşüme göre tüm ülkelerde karşılaşılan fakat değişik şekillerde yaşanan problemlerin en büyüklerinin bazıları aşağıdaki sorunların etrafına odaklanmaktadır:

- Eğitim. UFRS ve UDS bir çoğumuz için yenidir ve bu standartları, içeriklerini ve bunların kendi durumlarımıza ve iş çevremize uygulanmasını öğrenmek için bazı mekanizmalara ihtiyaç duymaktayız. Bir çok durumda, firmalar ve profesyonel çevreler bu tür bir öğrenme için fırsatlar sunmakta liderlik rolünü almak durumunda kalabilirler. Sonuç olarak, daha yüksek eğitim sistemi, uzmanlığa yeni giren gençlerin uluslar arası muhasebe prensipleri ve denetim standartları konusunda iyi hazırlanmış olmalarından emin olmak için, geliştirilmek zorundadır. Yeni standartlar ve prensipler konusundaki eğitim için gerekli olan zaman mevcut sistemlerin tümünde sıkıntılar yaratacaktır çünkü bir çok durumda eski yaklaşımların bazı yönlerinin aynı zamanda sürdürülmesi gerekecektir.
- Profesyonel amaç. Uzmanlıklar genellikle cemiyetler tarafından organize edilmektedir çünkü cemiyetlerin sergilemek durumunda oldukları rol ne hükümetler ne de iş sektörü için çoğunlukla uzmanlığın amacı yönünden uygun değildir. Sermaye piyasaları küreselleştikçe ve gittikçe artan sayıda kişinin yaşamları ve servetlerinin sermaye piyasalarının ne kadar iyi işlediğine bağlı bir hale gelmesi ile özel yatırımların bilgi şeffaflığı son derece önemli hale gelmek-

tedir. Sermaye piyasaları açısından denetçilerin rolü işletme yönetimine dahil olmayan fakat birikimlerini bu işletmelere direk veya adil bir getiri bekleyen araçlar yolu ile yatıran kişilerin bilgi edilme haklarını arttırmaktır. Sermaye piyasalarının düzgün işleyebilmesi için yatırımcılar edindikleri bilgilerin kendi kullanımları için doğru ve güvenilir olduğundan emin olmalıdırlar. Sermaye piyasalarında profesyonel amaç tarafından yönlendirilmeyi koruyabilmek, değişim ve geçiş süreçlerinde fevkalade zor olmaktadır.

- Sorumluluğa karşı bağlılık. Denetim ve onun küresel düzenlemelerinin geleceği sürekli evrimleşecektir. Muhasebe ve denetim dinamik kurumlardır. Değişik ülkelerdeki denetçilerin çoğunlukla değişik kültürlerden, eğitimlerden, kişiliklerden ve rollerden geliyor olmaları nedeni ile UFRS ve UDS'nin bazı yönleri herkesi zorlayacaktır. Müstakil sorumluluğa duyulan bağlılık, bilgi paylaşımı, karşılıklı saygı ve sağlam ve rekabetçi küresel denetim uzmanlığının uzun süreli çok taraflı gelişimi hepimizin amaçlaması gereken bir hedeftir.

- Denetimin gelişmesini destekleyecek kuruluşlar. Denetimin doğası devletin ve kanunun desteğini gerektirse de (kimse denetlenmeyi sevmez), konu sermaye piyasaları olduğunda özel sektör devletin genlikle başaramayacağı önemli bir rol oynamaktadır. Özel sektör kuruluşları – eğitim amaçlı kuruluşlar, denetim firmaları, firmaların oluşturdukları gönüllü birlikler veya bireysel denetçilerin gönüllü birlikleri – prensip ve standartları ve bunların uygulamalarını anlamakta ve iletmekte önemlidirler. Denetçilerin oluşturdukları gönüllü birlikler özellikle pratik uygulamalarda ortaya çıkan sorunların çözülmesinde ve uzmanlığın kişilikle birlikte “moralinin” gelişiminde işe yarayabilirler.

Geleceğe doğru uzun bir bakış attığımızı söyleyerek bitirmeme müsaade edeniniz. Bugünkü konumuzla bağlı olarak, her bir on yılın geçişi ile birlikte servet yaratımı ve dünyanın herhangi bir yerinde gerçekleşen işletme aktivitelerinin dengelenmesini sağlayacakları güne kadar Asya'da, özellikle Çin ve Hindistan'da, daha da büyük sermaye piyasası hareketleri gerçekleşecektir. Biraz tarih duygusu veya kıtaların konfigürasyonu hakkında bilgisi olan herhangi biri doğunun ve batının Türkiye'de buluştuğunu görebilir. Gelecek parlak görünmektedir.

Nazik ilginiz için teşekkür ederim.

