

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MÜŞTERİ FİRMANIN YOLSUZLUK EYLEMİ KARŞISINDAKİ TUTUMU: ŞİRKET YOLSUZLUK VAKALARI VE YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME

Doç.Dr.Mehmet ÖZBİRECİKLi*

ÖZET

Bu çalışma, denetçinin kusur tespit etme ve raporlama sürecine ilişkin üç aşamalı bir modeli incelemeyi amaçlamaktadır: 1) Kusurlu işlem(ler)in fark edilmesi 2) Kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalinin ‘kastın amacı ve sorumlusu’ ile birlikte tespit edilmesi 3) Kusurun yönetim tarafından düzeltilmemesi halinde denetçinin duruma uygun bir görüş oluşturması veya görüşünü değiştirmesi. Söz konusu aşamalarla ilgili açıklamalar Sunbeam, Cendant, Waste Management, Enron and Worldcom gibi şirketlerde son zamanlarda yaşanan yolsuzluk vakaları ile desteklenmektedir. Böylece kusur tespit etme ve raporlama sürecinde denetçinin hatalı davrandığı noktaların tespit edilmesine çalışılmaktadır. Bu süreç ayrıca ABD’de Enron vakası sonrası denetim sürecini iyileştirmek amacıyla kabul edilen Sarbanes Oxley Yasası, ABD ve Avrupa’da yaşanan şirket vakaları sonucu Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan düzenlemeler ve yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı açılarından da inceleme konusu edilmektedir. Böylece söz konusu yasal düzenleme reformlarının bağımsız denetim sürecindeki sorunların göstergelerine ne ölçüde çözüm getirebildiği tartışma konusu edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: denetim süreci, kusur bulma ve raporlama

Behavior of Independent Auditor Against Fraudulence of Client: A Review From Perspectives of Corporate Fraudulent Cases and Legal Regulations

ABSTRACT

This study aims to investigate a model of the auditor’s deficiency detection and reporting process consisting of three main steps: (1) awareness of the transaction including efficiency (2) recognition of deficiency transaction and it’s probability of being knowingly (3) to give or to modify the audit opinion to disclose the nature of deficiency if management does not correct the deficiency. Explanations related to these three steps are supported with some recent fraudulent cases such as Sunbeam, Cendant, Waste Management, Enron and Worldcom. Thus, the failure point regarding auditor in the deficiency detection and reporting process is tried to define. This process is also investigated from perspectives of The Sarbanes-Oxley Act passed largely as a result of the Enron failure, attempts to improve the audit process for public companies in the US and The Turkish Trade Law Draft and The Capital Market Law of Turkey modified as a result of the recent fraudulent cases in Europa and US. So it is tried to discuss whether these legislative reforms may treat the symptoms of the problems in independent audit process.

Keywords: Audit process; deficiency detection and reporting

* Mustafa Kemal Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Antakya-Hatay. E-posta: ozbirecikli@mku.edu.tr

1. GİRİŞ

Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetleri 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ile yasal bir anlam kazanmıştır. Yönetmeliğin amacı "*kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması maksadıyla bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların, ...bağımsız denetleme kuruluşlarınınca denetlenmesine dair esasları belirlemek*" şekline tanımlanmıştır. Burada belirtilen amaçla, diğer ülkelerin bağımsız denetimin amacı için kullandıkları ifadeler farklı değildir. Dolayısıyla bağımsız denetimin evrensel bir amacı vardır: *sermaye piyasasında güven ortamı sağlanması ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması. Yani aldatılmasının önlenmesi.* Yasada belirtilen amaca ulaşılabilmesi için denetim faaliyetinin gerçekten "bağımsız" olması büyük önem taşır. Nitekim Yasa'nın 5. maddesinde "*Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Bu denetleme, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılır. Bunun yanı sıra, ortaklıkla işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler işbirliğine razı olduklarında bu denetleme, bu kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür.*" denmektedir.

Ancak, zaman zaman uygulamada yaşananlarla

yasada öngörülenler arasında uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluğun temel nedeni, meslek mensuplarının ve müşteri firmaların kusurlu davranışlarıdır.

Bu çalışmada, öncelikle standart bir denetim süreci modeli çizilmekte ve bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısında, bu sürecin değişik aşamalarında sergiledikleri ve mesleki özen ile mesleki kusur aralığında gidip gelen davranışları, son zamanlarda yaşanan bazı şirket yolsuzluk vakaları çerçevesinde inceleme konusu edilmektedir. Daha sonra, Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK'nın konuyla ilgili yasal düzenlemelerinin, yolsuzlukların önlenmesine sağladıkları katkılar açısından değerlendirilmesine çalışılmaktadır. Söz konusu değerlendirmeye ayrıca yeni Türk Ticaret Kanunu taslağı açısından da yer verilmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu başlık altında, çalışmanın iskeletini oluşturan denetim işlemleri süreci modelinin ana çizgilerinin nasıl çizildiği ve kullanılan kavramların nasıl belirlendiği açıklanmaktadır.

2.1. Denetim İşlemleri Süreci

Özellikle işletme okullarında lisans düzeyindeki son sınıf öğrencilerine verilmekte olan Denetim dersinde bazı kusurlar (hata veya hile) içeren vaka incelemeleri yapılırken, belirli bir işlem sürecinin izlenmesi gerektiği ve sürecin her aşamasında yapılan işlemler sonucunda bazı soruların yanıtlanması ve bu yanıtlara göre hareket tarzının belirlenmesi gerektiği anlatılır. Dolayısıyla öğrencilere denetim sürecindeki incelemelerle ilgili genel bir 'model' öğretilmiş oluruz. Denetimin, muhasebe işlemlerindeki kusurların tespitinden, denetim raporu tipinin kararlaştırılmasına kadarki kısmını kapsayan ve Şekil-1'de gösterilen bu süreci 'Kusurun Tespiti Ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci' olarak adlandırabiliriz.

Birinci Aşama	Muhasebe sistemindeki kusurlu işlemlerin fark edilmesi
İkinci Aşama	Kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalinin 'kastın amacı ve sorumlusu' ile birlikte tespit edilmesi
Üçüncü Aşama	Müşteri şirkete düzeltme kaydının (işleminin) yapılmasının önerilmesi
Dördüncü Aşama	Müşteri şirketin düzeltme yapması ve yapmaması halinde, kusurun önemliliğini de dikkate alarak nasıl bir rapor hazırlanacağına tespit edilmesi

Şekil-1: Kusurun Tespiti Ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci

Modelde görüldüğü gibi,

Birinci Aşamada; kusurlu bir işlemin mevcudiyetinin farkına varılması gerekir

İkinci Aşamada; işlemdeki kusur(lar) analiz edilerek, kusurun olası nedenleri ve kasıt içerip içermediği tespit edilir. Kusurun kasıtlı olması, denetçinin iç kontrol sistemini daha fazla incelemesi açısından önemli bir ipucudur

Üçüncü Aşamada; müşteri şirket yetkililerine gerekli düzeltmeleri yapmaları önerilir.

Dördüncü Aşamada; müşteri şirketin düzeltme yapması ve yapmaması halinde, kusurun önemliliğini de dikkate alarak nasıl bir rapor hazırlanacağı tespit edilir. Burada kusurun önemliliği konusunda kesin bir sınır olmamakla birlikte teamüllere göre kusurlu işlem tutarının hasılat, net kar, varlık toplamı vb değerlere oranlanması ile bulunan yüzde değerlerinin dikkate alındığı bilinmektedir.

Örneğin denetçi, gelir tablosu açısından bir kalemin önemliliğini araştırıyorsa, o kalemin tutarının faaliyet dönemi net karına oranını saptar ve o işlem veya kalemin önemli olup olmadığına karar verir. Denetim uygulamasındaki yerleşmiş bir kurala göre; bir işlemin tutarı net karın %5'inin altında ise önemsiz, 10'undan fazla ise önemli kabul edilmekte ve bu değerler dikkate alınarak raporun türüne karar verilmektedir¹. Burada belirtilen kriterler uygulamada denetçinin yargısına bağlıdır ve denetçi için bağlayıcı nitelikte değildir. Ancak bu kriterler, dersin amaçları açısından, en azından öğrencilerin denetim işlemleri süreci ve sorunlu işlemler için nasıl bir tutum sergilenmesi gerektiği konusunda fikir sahibi olmalarına yardımcı olmaktadır

Bizim denetim dersinde kullandığımız modele benzeyen üç aşamalı bir modeli Cullinan (2004) 'Denetçinin Yanlış Beyanı Bulma ve Raporlama Modeli' (The Auditor's Misstatement Detection and Reporting Model)² olarak adlandırmıştır (Şekil-2).

1 **Güredin** Ersin, **Denetim**, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57, 1998, s.108.

2 **Cullinan** Charlie "Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? **Critical Perspectives on Auditing** Vol:15, Issue:67, 2004, August-October s.854

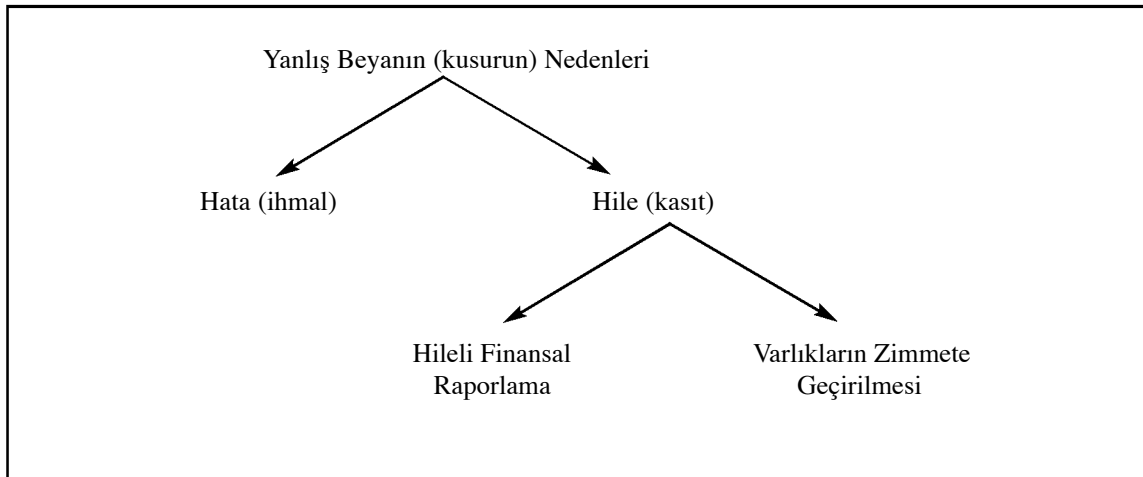
Birinci Aşama	Sorunlu işlem(ler)in fark edilmesi
İkinci Aşama	İşlem(ler)in bir sorun olarak tespit edilmesi
Üçüncü Aşama	Sorunun yönetim tarafından giderilmemesi durumunda görüşün değiştirilmesi

Şekil-2: Denetçinin Yanlış Beyanı Bulma ve Raporlama Modeli

2.2. Modelde Kullanılan Terimler

Şekil-1 ve 2’de görüldüğü gibi, Cullinan’ın modeli ile bizim denetim dersinde uyguladığımız model arasında mantıksal açıdan büyük benzerlik bulunmaktadır. Ancak Cullinan’ın modelinde **yanlış beyan** (misstatement) ve **sorunlu işlem** (problem transaction) şeklinde, bizim modelimizde ise **kusur** ve **kusurlu işlem** şeklinde iki temel kavram bulunmaktadır. Modelimizde bu terimleri kullanmamızın mantıksal nedeni şudur:

Bir denetçi, denetimini yaptığı şirketin beyanının doğruluğunu incelerken iki temel unsurun oluşturduğu “ortaya çıkaramama riski” ile karşı karşıyadır: kasıt (hile) ve ihmal (hata). Ülkemizde Borçlar Kanunu’nun 41/1.maddesinde kusur kavramı, kasıt ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dolayısıyla, Şekil-3’de görüldüğü gibi; sorumlusu kim olursa olsun (şirket yönetimi veya denetçi), yanlış beyan olgu olarak bir **‘kusur’**dur ve kusurun ihmal ve kasıt olarak iki boyutta incelenmesi gerekir.



Şekil 3: Yanlış Beyanın Nedenleri

Demek ki yanlış beyana neden olan ihmal ve kasıt sadece şirket yönetimi açısından değil aynı zamanda denetçi açısından da sorgulanmalıdır. Bu nedenle, modelimizde yanlış beyan yerine “kusur”, sorunlu işlem yerine “kusurlu işlem” terimleri kullanılmıştır. Bu kullanım şekli Cullinan’ın terimlerini hatalı bulduğumuz anlamına gelmemektedir. Sadece “kusur” kelimesini denetçinin ve şirket yönetiminin davranışları açısından alt anlamı ile ifade edebilmeyi amaçlamaktadır.

Bu çalışmada “kusur” kavramı, muhasebe ve denetim mesleği için sıkça kullanılmaktadır. Bu nedenle, kavramın daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla hukuki zemindeki anlamını “meslek kusuru” kavramı çerçevesinde ortaya koymakta yarar vardır.

2.2.1.Meslek Kusuru

Tekinay ve Diğ.(2003) kusur kavramını; hukuka aykırılığın sübjektif şartı olarak ifade ederek, hukuka aykırı bir fiil işleyen kimsenin hukuk düzenince beğenilmeyen zihin ve ruh hali içinde bulunması şeklinde tanımlamıştır. Bu yazarlara göre “Eğer hukuk düzeni, sözü edilen iradi ve zihni faktörleri kötü gözle görüyorsa, kusurdan bahsedilir. Demek ki işlenen bir haksız fiil ile, failin hukuk düzenince kötü karşılanan bir iradi ve zihni hali arasında bağlantı kurulamıyorsa kusur yoktur. Çünkü kusur, iradeyi gerektiren bir kavramdır”. Bu durumda eğer fail 1)Hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu biliyor (veya bilmesi gerekiyor) ve hukuka aykırı düşen sonucu istiyorsa (kasıt), ya da 2)Hukuka uygun hareket edebilmek imkanına sahip olduğu halde böyle hareket etmemişse (ihmal) **kusurludur**³.

2.2.1.1.Kasıt

Kasıt, failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir. Bir başka deyişle, haksız sonucun fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır. Kasıt bir irade bilincini içerir. Bilinç haksız sonucun tezahürü, irade ise sonucun düşünülen biçimi ve kabulüdür⁴.

Kasıtın özel bir tipi olan ve ihtimali kasteden kusur türüne gelince; eğer fail, hukuka aykırı bir fiili işlemeyi istememiş olmakla birlikte, işlediği fiilin hukuka aykırı bir sonuç verebileceğini görüyor ve ihtimale razı oluyorsa “ihtimali kasıttan” söz edilir. Bazı yazarlar ise bu ayrımı “doğrudan doğruya kasıt” ve “dolaylı kasıt” şeklinde ikiye ayırmaktadırlar. Doğrudan kasıt borçlunun meydana gelen sonucu doğrudan doğruya istemesi ve kabul etmesi, dolaylı kasıt ise meydana gelen sonucu istememekle birlikte onu göze almasıdır⁵.

2.2.1.2.İhmal

İhmal hukuka aykırı bir sonucu istememekle birlikte böyle bir sonucun oluşmaması için gerekli özenin gösterilmemesidir. Bir diğer deyişle, özen eksikliğidir. Bu, dikkatsiz bir çalışma veya alınması gereken önlemleri almama şeklinde ortaya çıkabilir. Anlaşıldığı üzere ihmalin ölçüsü objektiftir. Dolayısıyla ilgilinin sübjektif özellikleri dikkate alınmaz. Ortalama bir kişinin somut olayın koşullarına göre alınması zorunlu önlemlere harcayacağı çabaya göstereceği özene göre değerlendirilir. Ancak ihmalin değerlendirilmesinde her olay için somut koşullar göz önünde tutulur. Hekimlik mesleği ile ilgili bir

3 İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu-Rapor-15 Ocak 2003, s.19, 20.

4 a.g.e. s:20

5 a.g.e. s:20

örnekte; modern döşenmiş bir hastanede çalışan hekimden az gelişmiş bir yörede mahrumiyetler içinde bulunan bir hastanede çalışan hekime oranla daha fazla özen göstermesi gerekir. Bir başka örnekte pratisyen bir hekimin davranışı ortalama seviyedeki bir pratisyen hekimin davranışıyla; uzman bir hekimin davranışı orta seviyedeki uzman bir hekimin davranışıyla kıyaslanır. İhmalin değerlendirilmesinde aranacak özen belirlenirken, yapılan işin riski ve büyüklüğü de göz önüne alınır. İşin büyüklüğü arttıkça beklenen özenin ölçüsü de azalır⁶.

3. DENETİM İŞLEMLERİ SÜRECİ MODELİ

Şekil-1 ve 2'deki modellerin önceki kesimde tanımlanan kavramlar çerçevesinde (denetim dersinde kullandığımız modelin ikinci aşaması ile Cullinan'ın modelinin ikinci aşaması, üçüncü aşaması ile de Cullinan'ın modelinin üçüncü aşaması birleştirilerek) bileşimi ile diğer ikisinden biraz farklı olan üç aşamalı yeni bir model ortaya çıkmıştır (Şekil - 4).

Çalışmanın izleyen kesiminde, Kusurun Tespiti ve Raporlanması Modeli'nin aşamaları Securities Exchange Commission (SEC)'in web sayfasında yer alan bazı şirket yolsuzluk vakalarına

ilişkin bilgilerin de kullanılması suretiyle açıklanmaktadır.

3.1. Birinci Aşama

Modelin birinci aşaması, denetçinin mesleki deneyimini ve sezgilerini kullanarak, kusurlu olma ihtimali olan işlemleri belirlediği ve incelemek üzere seçtiği aşamadır.

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, denetçiden görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için çeşitli denetim kanıtları aracılığı ile yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir⁷. Dolayısıyla denetçi, bu işlemlerden gerekli gördükleri için daha fazla kanıt toplayacaktır.

Ancak denetçi, raporunda finansal tabloların yanlış beyan içermediği ve dürüstlüğü konusunda tam güvence vermez. Bu nedenle tüm işlemleri kontrol etmez. Müşteri firmanın yapısı, denetçinin hem inceleyeceği işlem sayısını hem de işlemlerin doğruluğunu kanıtlamak amacıyla toplayacağı kanıt türünü etkiler. Dolayısıyla, denetçinin sadece sınırlı sayıda işlemi kontrol etmesi nedeniyle, kusurlu işlem(ler)in denetçinin seçtiği örneklerin dışında kalma ihtimali vardır. Bu nedenle denetçinin örneklem dışında kalan

Birinci Aşama	Kusurlu işlem(ler)in fark edilmesi
İkinci Aşama	Kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalinin 'kastın amacı ve sorumlusu' ile birlikte tespit edilmesi
Üçüncü Aşama	Kusurun yönetim tarafından düzeltilmemesi halinde denetçinin duruma uygun bir görüş oluşturması veya görüşünü değiştirmesi

Şekil-4: Kusurun Tespiti ve Raporlanması Modeli

6 a.g.e. s:20

7 **Ataman** Ümit, Rüstem Hacıüstemoğlu ve Nejat Bozkurt **Muhasebe Denetimi Uygulamaları** Alfa Yayınevi, İstanbul. 2001, s:30.

işlemleri 'kusurlu' olarak teşhis etme imkanı yoktur. Öte yandan Sikka'ya (1998) göre, bir denetçinin kusurlu işlemin farkına varmaması ihtimali, denetçinin sorumluluk anlayışı ile kamuoyunun denetim faaliyetinden beklentileri arasında süregelen beklenti boşluğunun en önemli unsurlarından biri olmaya devam etmektedir⁸.

3.2.İkinci Aşama

Modelin ikinci aşaması, denetçinin bir işlemin gerçekten kusurlu olduğunu kanıtlarla tespit etmesidir. İşlemlerin ayrıntılı şekilde incelenmek üzere seçilmesi (birinci aşama) bir işlemin 'kusurlu' olarak kabul edilebilmesi açısından önkoşuldur. Ancak kusurlu bir işlemin fark edilmesi, bu işlemin mutlaka kusurlu kabul edilmesi ile sonuçlanmayabilir.

Denetçinin, şirketin beyanının doğruluğu açısından kusurlu olduğunu fark ederek seçtiği bir işlemi 'bir kusur' olarak tanımlayamamasının hata (ihmal) ve hile (kasıt) şeklinde iki temel nedeni olduğunu belirtmiştik. Bu çalışmada, genel olarak şirketin hile yapması şeklindeki kusurlarla, denetçinin bu hileleri ortaya çıkaramaması şeklindeki (kasıtlı veya ihmalden kaynaklanan) kusurlar üzerinde durulmaktadır.

3.2.1.İkinci Aşamaya Yönelik Vaka Örnekleri

Denetçinin, bir işlemin kusurlu olduğunu tespit edememesine neden olan kasıtlı davranış örnekleri, genellikle yönetim tarafından sahte/hayali belgeler oluşturulması şeklindeki eylemleri içermektedir. Bu kasıtlı davranışlar karşısında

ise denetçilerin ihmal veya kasıt şeklinde kusurlu davranışlar sergileyebildikleri görülmektedir.

3.2.1.1.Craig Consumer Electronics Vakası

Merkezi California'da bulunan Craig Consumer Electronics Şirketinin Hong Kong ofisi üst düzey yöneticisi (Vice-President-Managing Director of the Hong Kong Office) Bonnie K. Metz'in manipülasyonları bu konuya örnek verilebilir. Craig nakit sermaye ihtiyacını banka kredisi yolu ile temin etmekteydi. Ancak banka bu krediyi şirketin sağlam ve yeni olan mamul stokları ile yurt içi satışlardan doğan alacaklarını dikkate alarak vermekteydi. Şirketin muhasebe sistemi ise kusurlu mamullerin satış kaydının yapılmasına izin vermeyecek şekilde programlanmıştı. Metz 1996'da Hong-Kong'dan Güney Amerika'ya gönderilen 1,03 milyon \$ tutarında kusurlu mamul için sahte konşimento* düzenleyerek mamulleri Brooklyn'e gönderilmiş gibi göstermiş, kusurlu mamulleri sağlam mamuller kategorisine transfer ederek şirket hesaplarında ve dosyalarında ise yeni ve sağlam stokların ve alacakların olduğundan fazla görünmesini sağlamıştır⁹.

Şirket yönetiminin üçüncü kişilerle (tarafarla) danışıklı dövüş yapması da kasıt şeklinde bir kusurdur ve denetçinin bir işlemi 'kusurlu' olarak kabul etmesine engel teşkil edebilir. Bu durum aşağıda Carme vakası ile açıklanmaktadır

3.2.1.2.Carme Vakası

Merkezi California'da bulunan Carme Şirketinin üst düzey finans yöneticisi (CFO) Maria Mei Wenner ile şirketin CEO'sunun ve satış

8 Cullinan Charlie "Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? **Critical Perspectives on Auditing** Vol:15, Issue:67, 2004, August-October s.855.

* Konşimento: uluslararası deniz taşımacılığı kullanılan ve malın gemi kaptanı tarafından, alıcıya verilmek üzere teslim alındığını gösteren belge (Nakip ve diğ.2001:113)

9 Securities Exchange Commission-(SEC) (2000) Bonnie K.Metz Dosyası, <http://www.sec.gov.litigation/admin/34-43361.htm> (erişim tarihi 03/06/2005)

müdürünün de adının karıştığı yolsuzluk vaka sında, 1993’de Carme’yi karlı göstermek amacıyla yaklaşık olarak 20 müşteri firmaya her ay aslı olmayan satış faturaları kesilmiş ve böylece suni bir satış hasılatı ile alacak hesabı oluşturulmuştur. Nitekim, Carme’nin Kanada’da bulunan müşterisi Axel Craft şirketine kestiği bu tip faturalarla bazı ay sonlarında bu şirkete 800.000 \$’ı aşan tutarlarda satış yapılmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu tutarlar, toplamda yıllık olarak 1,6 milyon \$’ı aşmaktadır. Aslı olmayan fatura keserek abartılı kar rakamları oluşturma faaliyeti 1994’ün üçüncü çeyreğine kadar sürmüştü ve şirketin Eylül 1994 sonu itibariyle alacakları 2,4 milyon \$, net kazancı ise 450.000 \$ abartılmıştır¹⁰

Carme’nin 1994 yılı finansal tablo denetimi esnasında, Carme şirketinin denetçisi, Axel Craft Şirketinden olan 800.000 \$ tutarındaki alacak hesabının teyidini almak istemiştir. Ancak Wenner, Axel Craft’ı bu tutarı onaylaması hususunda ikna etmiş ve denetçiye gönderilen doğrulama mektubunun olumlu olmasını sağlamıştır Carme’de cereyan eden bu olayları Ocak 1995’de şirketin muhasebe müdürü ve şimdiki CFO’su fark etmiş ve ortaya çıkarmıştır¹¹).

Dolayısıyla bu durumu denetçiler saptayamamıştır. Denetçilerin buradaki davranışını “ihmal” çerçevesinde açıklamak mümkündür. Çünkü denetçinin buradaki durumu; ihmalin “*hukuka aykırı bir sonucu istememekle birlikte, böyle bir sonucun oluşmaması için gerekli özenin gösterilmemesi, yani özen eksikliği*” şeklindeki tanımına uymaktadır

Benzer şekilde, denetçinin bir işlemi “kusurlu” olarak nitelendirememesinin olası nedenlerinden biri de incelemek üzere seçtiği işlemle ilgili kanıt toplarken gereken özeni göstermemesidir. SPK’nın 16 nolu tebliğinin 12.Maddesinde **Mesleki Özen ve Titizlik** “*Denetçiler, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılarına vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Gerekli özen ve titizliğin asgari kistası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilebilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı zamanda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’ndan da biri olan mesleki özen kavramının bu tanımının denetim disiplini açısından evrensel bir anlam taşıdığı açıktır

3.2.1.3.Fine Host Vakası

Mesleki özen ve titizlikle ilgili olarak, Deloitte&Touche Denetim Firması’nın ortağı Jeffrey Bacsik’in, Fine Host Şirketi’nin denetimi esnasındaki davranışı örnek verilebilir¹²: Fine Host Şirketi, masrafların varlık hesaplarına kaydedil

10 **Securities** Exchange Commission-(SEC) (1998) Maria Mei Wenner Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/3440290.txt> (erişim tarihi 01/06/2005).

11 a.g.e.

12 **Securities** Exchange Commission-(SEC) (2001) Jeffrey Bacsik Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/3445196.htm> (erişim tarihi 03/06/2005).

mesi ve gelirlerin maniple edilmesi suretiyle vergi öncesi karını 1992-1996 mali yılları boyunca her yıl 28 milyon \$'ın üzerinde, 1997'nin ilk üç çeyreğinde ise 21 milyon \$'a varan tutarlarda fazla göstermiştir. Şirket 1994, 1995 ve 1996 mali yıllarında vergi öncesi gelirini sırasıyla %149, %213 ve %197 oranında abartmıştır

Deloitte denetim ekibinde ortak denetçi olarak görev yapan Bacsik, sorunlu olduğunu fark ettiği bazı işlemler için uygulaması gereken denetim işlemlerini uygulayarak, sözü edilen şirket yolsuzluklarını ortaya çıkarabilecek kaliteli kanıtlar elde etmek yerine, şirket yönetiminin ifadelerini temel denetim kanıtı kaynağı olarak dikkate almıştır. Yönetimin sözlü ifadelerine fazlasıyla itibar ettiği için de yeterli ve kaliteli kanıt elde etmeye gerek duymamıştır. Sonuç olarak Bacsik, önemli ölçüde yanlış beyan edilmiş işlemleri "kusurlu" olarak nitelendirememiştir. Bacsik, mesleki özen göstermeyerek ihmal kapsamında bir kusur işlemiş ve sürecin **ikinci aşaması** açısından başarısız olmuştur

3.2.1.4.Perry Drug Vakası

İhmalden kaynaklanan bir diğer **ikinci aşama** başarısızlığı, Coopers&Lybrand denetim firmasının denetçilerinden biri olan Richard Valade'nin adının karıştığı Perry Drug vakasında yaşanmıştır¹³: Valade, müşteri firmanın stoklarında son derece önemli bir sorun olduğunu fark etmiştir. Ancak topladığı fiziksel kanıtlar açıkça önemli bir yanlış beyanın söz konusu olduğunu gösterdiği halde, Valade fiziksel kanıtlara göre daha düşük kaliteli olan analitik kanıtlara fazlasıyla itibar etmiş ve yanlış beyan edilmiş işlemleri "kusurlu" olarak nitelendirememiştir. Dolayısıyla Valade, mesleki özen göstermeyerek ih-

mal kapsamında bir kusur işlemiş ve sürecin **ikinci aşaması** açısından başarısız olmuştur

3.2.1.5.Worldcom Vakası

İhmalden ziyade kasıt niteliği taşıyan bir **ikinci aşama** başarısızlığı da Arthur Andersen'in Worldcom Şirketi'ndeki denetim faaliyetinde yaşanmıştır¹⁴: Worldcom vakası Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerin çok saldırgan bir şekilde ihlal edilmesi ile ilgilidir. Nitekim Worldcom, masraflarını varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle karını 3,8 milyar \$ şişirmiştir. Söz konusu masraflar fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kiralardan oluşmaktaydı. Worldcom, hat maliyetleri (line costs) olarak adlandırılan bu tutarların bir kısmını 2000 yılı 3.çeyreği ile 2002 yılı 1.çeyreği aralığında varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış ve karın abartılı hesaplanmasını sağlamıştır. SEC'in Worldcom ile ilgili dosyasının 5.sayfasında yer alan tabloda yukarıda belirtilen dönem aralığında raporlanan hat maliyeti toplamı 49,13 milyar \$, gerçek hat maliyeti ise 57,1 milyar \$ görünmektedir. Yani raporlanan tutarla gerçek tutar arasında 7,97 milyar \$ fark bulunmaktadır. Buna göre; aynı dönemde raporlanan vergi öncesi kar 13,93 milyar \$ olurken gerçek kar tutarı da 5,96 milyar \$ olarak saptanmıştır. Dolayısıyla, vergi öncesi kar da toplamda 7,97 milyar \$ abartılı hesaplanmıştır

Denetçi Arthur Andersen'in Worldcom'un denetim komitesine, 31 Aralık 2001 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak sunduğu 6 Şubat 2002 tarihli raporda "*Yönetimle aramızda finansal tablolar açısından önemli sayılacak veya hazırlanmış olduğumuz denetçi raporunda değişiklik yapmamıza neden olabilecek bir uyuş-*

13 **Securities** Exchange Commission-(SEC) (1998) Richard Valade Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/3440002.txt> (erişim 01/06/2005).

14 **Securities** and Exchange Commission-(SEC) (2002) Worldcom Dosyası, Litigation Release No.17866 /November 26 2002, <http://www.sec.gov/litigation/admin> (erişim 04/06/2005)

mazlık bulunmamaktadır." ifadesine yer verilmektedir¹⁵. Raporun 13. sayfasında (Worldcom Judgement and Estimate Processes-Worldcom Yargı ve Tahmin İşlemleri başlığında) kesimin başında sözü edilen fiber optik ve veri iletim hatları ile ilgili kiralama maliyetleri için yapılan denetim işlemleri açıklanmaktadır. Buna göre, hat maliyetleri tanımlanmakta, doğrulama işleminin Worldcom tarafından belirlenmiş olan hat uzunluğu ölçüleri dikkate alınarak yapıldığı ve bu konuda denetimle ilgili bir riskin söz konusu olmadığı belirtilmektedir

Denetçinin içeriğini bildiği bu kalemle ilgili olarak doğrulama yapmış olması (ki bu kalemin tutarı milyar \$ ile ifade edilmektedir) ve denetim riskinin de bulunmadığını belirtmesi dikkat çekicidir. Dolayısıyla Andersen, Worldcom'un GKGMİ'ye aykırı olan bu işlemi (hat maliyetlerinin varlık hesabına kaydedilmesi) fark etmiş ancak bu durumun tespitini yapmamış görünüyor. Böylece sorunlu işlemin tespiti (sürecin **ikinci aşaması**) açısından kusurlu davranmıştır

Bu yaşanmış olayların dışında, akademik literatürde de denetçilerin sorunlu bir işlemin teşhisinde her zaman yeterli ve gayretli olamayabildikleri yönünde kanıtlar bulunmaktadır. Örneğin; Bernardi (1993) çoğu başdenetçinin hileli bir işlemi teşhis etmeyi başaramadığını, yönetici düzeyindeki denetçilerin sadece %61,5'inin hileli işlemleri teşhis edebildiğini ortaya koymuştur. Waggoner (1990) denetçilerin iç kontrol sürecinden sapmaların sadece %59'unu teşhis edebildiklerini saptamıştır¹⁶.

Ülkemizde bir dönem YMM Disiplin Kurulu Başkanlığı yapmış bir YMM, YMM'lerin sınırsız sorumluluklarına rağmen genelde en iyimser tahminle tüm belgelerin yaklaşık olarak %60'ını

incelediğini ifade etmiştir. Bir ilimizin SM ve SMMM Odası başkanı da ilginç bir benzerlikle en iyimser inceleme oranının %60 olduğunu belirtmiştir.

3.3.Üçüncü Aşama

Denetim sürecinin üçüncü aşaması denetçinin denetim faaliyeti sonucu şirketin muhasebe sistemi hususunda ulaştığı yargısını kaleme aldığı aşamadır. Bu aşamada denetçi "denetim raporu"nu düzenler. Denetçinin düzenlediği raporun, şirketle ilgisi olan kişi veya kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi olabilir. Dolayısıyla, raporun esas amacına ulaşabilmesi için şirketin içinde bulunduğu durumu yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerekir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda da aynı şekilde yer aldığı üzere, SPK'nın 16 nolu tebliğinin 6.maddesinde **Bağımsız Denetleme Raporları** ile ilgili açıklamalara şu şekilde yer verilmektedir: "*Bağımsız denetleme sonucunda, yetkili denetleme kuruluşları tarafından mali tablo ve raporlara ilişkin olarak "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" denetleme raporları düzenlenir.*

Olumlu Rapor", ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların mali durum ve faaliyet sonuçlarının, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıttığının tasdiki anlamındadır. "Olumsuz Rapor" ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların var olması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir.

3.3.1.Üçüncü Aşamaya Yönelik Vaka Örnekleri

Yukarıdaki açıklamalara göre; bir denetçinin,

15 **Securities** Exchange Commission-(SEC) (2001) Arthur Andersen Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-44444.htm> (erişim 03/06/2005).

16 **Cullinan** Charlie (2004) "*Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?* **Critical Perspectives on Auditing** Vol:15, Issue:67 August-October s.855.

yanlış beyan edilmiş finansal tabloların tasarruf sahiplerine (potansiyel veya mevcut yatırımcılara) ulaşmasını engellemesi için finansal tablolarda hile tespit ettiği firmaların yönetimlerine şartlı veya olumsuz rapor düzenlemesi gerekir. Ancak uygulamada denetçiler her zaman gerektiği gibi davranmayabilmektedir. Bu kesimin alt başlıklarında denetçilerin denetim raporu düzenleme aşamasındaki davranış şekilleri örnekler yardımıyla açıklanmaktadır

3.3.1.1.Springer&Haugen Vakası

Springer&Haugen vakası üçüncü aşamayı temsil eden güzel bir örnektir¹⁷: Colorado’da bulunan Haugen, Springer Co, PC denetim ve danışmanlık firmasının ortak denetçisi Charles Springer, Vari-L Şirketinin 1997 yılı finansal tablo denetiminde, Vari-L’in gelirlerini dürüst bir şekilde tespit etmediğini, işçilik giderleri ile genel giderleri varlık hesaplarına kaydettiğini, stoklarını olduğundan fazla gösterdiğini, aslı olmayan satışlar için fatura düzenlediğini anlamış ve Vari-L’in 1997 dönemi finansal tabloları için şartlı denetim görüşü içeren bir rapor düzenlemiş, dolayısıyla sürecin ilk iki aşamasında başarılı olup **üçüncü aşamasını** da gerektiği gibi sonuçlandırmıştır

Ancak, sorunlu işlemler olduğu halde ilk iki aşamada başarısız olan bir denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirme olasılığı yoktur Dolayısıyla önceki aşamalar için verilen örneklerde denetçiler **üçüncü aşama** açısından da başarısız olmuşlardır

3.3.1.2.Waste Management

Üçüncü aşamayı temsil eden diğer önemli bir

örnek de Arthur Andersen’in Waste Management Şirketi’nde yaptığı denetimle ilgilidir¹⁸: Bu vaka Arthur Andersen’in Waste Management’in finansal tablolarının yanlış beyan edildiğini öğrenmesi üzerine denetim işini (anlaşmasını) bırakması ile ilgilidir Andersen’in çalışma kağıtları, denetçilerin toplam gelirin %12’si oranındaki bilinçli yanlış beyanı “önemli” görmediklerini ortaya koymaktadır. SEC, Andersen’in, çok değerli bir müşterisini korumak ve kaybetmemek amacıyla denetim işini bırakmış olabileceğini kastetmektedir. Aslında bu vaka bir anlamda Andersen’in, modelin **üçüncü aşamasını** gerçekleştirmede başarısız olduğunu göstermektedir.

3.4.Birden Fazla Aşamayı İlgilendiren Şirket Vakalarının İncelenmesi

3.4.1.Sunbeam Vakası

Bu vaka, Merkezi Florida’da bulunan Sunbeam Şirketi’nin finansal tablolarının geniş kapsamlı manipulasyonunu içermektedir¹⁹: Bu manipulasyonun iki önemli kaynağı vardır: 1)Gelirlerin usule aykırı tespit edilmesi 2)Fonların oluşturulması. Burada söz edilen fonlar, yönetimde meydana gelen değişim sonrası yeniden yapılanmaya harcanmak üzere oluşturulmuştu. Ancak bilinçli olarak çok şişirilmişti. İzleyen dönemlerde faaliyet giderleri cari dönemin olağan gelirlerine uygulanmamış, bunun yerine sözü edilen fonlardan düşülmüştür. Yani gelir rakamının azalmaması sağlanmıştır

Gelirlerin tespitini ilgilendiren diğer bir sorun ise; gerçekte satılmamış olan malların fatura edilerek satılmış gibi gösterilmesi ve böylece satış

17 **Securities** and Exchange Commission-(SEC) (2001) Charles K. Springer Robert ve S.Haugen (Haugen, Springer&Co.,PC) Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-44858.htm> (erişim tarihi 03/06/2005).

18 **Securities** Exchange Commission-(SEC) (2001) Arthur Andersen Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-44444.htm> (erişim 03/06/2005).

19 **Securities** and Exchange Commission-(SEC) (2001) Sunbeam Corporation Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/33-7976.htm> (erişim 03/06/2005).

gelirlerinin artırılmasıdır Sunbeam, bu şekilde 1997 yılı sonu itibariyle finansal tablolarında 189 milyon \$ gelir göstermiştir. Ancak bu rakamın 62 milyon \$'lık kısmı (yani %32,8) manipasyondan kaynaklanmıştır. Şirket'in CEO ve CFO'su tarafından oluşturulan bu hileli rakamlar, Şirket'in hisse senedi fiyatını 1996-1998 döneminde 12 \$'dan 52 \$'a yükseltmiştir.

SEC raporunda; Sunbeam denetçisinin 1997 denetiminde şirket yönetiminden gelirle ilgili rakamlarda sadece %16 oranında düzeltme istediği ifade edilmektedir. Çünkü denetçi %16 dışında kalan sorunlu işlemleri de görmüş ancak bunları önemli kabul etmemiştir.

Dolayısıyla denetçinin, tasarruf sahiplerini hisse fiyatları açısından önemli düzeyde etkileyen bu hileli rakamları fark ettiği, ancak hepsi için düzeltme istemediği gibi bu sorunları raporuna da yansıtmadığı anlaşılmaktadır Böylece denetçi, toplam yanlış beyanın (32,8) sadece %16'sını sorunlu olarak nitelendirdiği için **2.aşama** açısından, bilinen bir yanlış ifşa etme isteği duymadığı için de **3.aşama** açısından başarısız olmuştur. Bu vakada denetçinin **ikinci aşamadaki** başarısızlığının nedeninin ihmal veya kasıt olduğu bilinmemektedir.

3.4.2.Cendant Vakası

Merkezi New York'da bulunan Cendant Şirketi'nde yaşananlar da fonların manipasyonu, gelirlerin usule aykırı tespiti ve giderlerin olduğundan az gösterilmesi gibi hileler içermektedir. Bu vakada şirket yönetimi, denetçinin yanlış beyanı ortaya çıkarmasını önlemek için gizli bir düzenek (kaba tabirle tezgah) oluşturmuştur. Örneğin; Cendant kasıtlı olarak yanlış beyan edilmiş fonları (karşılıklar), ayrıntılı bir denetme maruz kalmayacağını bildiği bağlı şirketlerin

hesaplarında gizlemiştir²⁰. Bu kasıtlı hareket, denetçinin hata bulma ve raporlama sürecinin **1.aşamasında** aksamaya neden olan "işlemlerin denetçi tarafından fark edilmeyebileceği" gerçeğini ortaya koymaktadır. Gerçekten de Cendant'ın denetimini yürüten Ernst&Young'ın denetim elemanları bu hileyi fark edememişlerdir.

Cendant ayrıca; 49 milyon \$ tutarındaki nakit dengesini 100 milyon \$ şişirerek 149 milyon \$ olarak raporlamıştır. Bu yanlış beyan, yıl sonu banka mutabakatlarında (hesap özetinde) 100 milyon \$'lık bir banka işleminin olmaması sonucu rahatlıkla görülebileceğinden, herhangi biri denetçinin bu hileli işlemin farkına varabileceğini düşünebilir. Ancak denetçilerin Cendant'ın söz konusu döneme ilişkin finansal tablolar ile ilgili görüşünü değiştirmemesi, verilen örneğin bir "sorun" olduğunu fark etmediklerini göstermektedir. Nitekim, Ernst&Young denetim firmasının Cendant denetiminde yer alan bir denetçi, sorunlu işlemin tespitindeki başarısızlığı "*Cendant'daki insanların böyle şeyler yapacak insanlar olabileceğini hiç düşünmedik*" şeklinde açıklamaktadır

Bu profesyonel bakış açısı eksikliği, ihmal niteliğinde bir kusurdur ve denetçinin modelin **ikinci ve üçüncü aşamalarında** da başarısız olmasına neden olmuştur.

3.4.3.Enron Vakası

Enron vakasının bağımsız denetim süreci ile ilgili kısmı Arthur Andersen Şirketi'nin hatalarını içermektedir. Burada söz konusu hata ve ihlallerden sadece kusur bulma ve raporlama süreci ile ilgili olanlar ele alınmakta ve süreçteki yeri tespit edilmeye çalışılmaktadır

20 **Securities** and Exchange Commission-(SEC) (2000) Cendant Corporation Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-42933.htm> (erişim 03/06/2005).

Arthur Andersen Şirketi'nin belgeleri (çalışma kağıtları), Enron'un yüksek risk içeren muhasebe uygulamaları olduğunu gösteren kanıtlar içermektedir. Andersen de dahil olmak üzere çoğu büyük denetim şirketi, müşterilerinin faaliyetlerini öğrenmek, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyum sağlayıp sağlamadığını tespit etmek ve denetim sürecinde harcamaları gereken çabayı öğrenmek için yıllık müşteri risk analizi yaparlar. Andersen'in 1999 ve 2000 yılında Enron için hazırladığı müşteri risk analizinde, şirketin maksimum risk kategorisinde olduğu belirtilmiştir. Bu analizlerde maksimum risk ölçümünü anlatan bazı spesifik yorumlar yer almıştır: “*Enron'un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlemler yapmaktadır.*” Andersen Şirketi, Enron'un karmaşık yapıdaki Özel Amaçlı Girişimleri'ne ilişkin muhasebe uygulamalarını G.K.G.M.İ. ye uydurma çabası içine girmiştir. Andersen, Enron'un bilanço dışında izlenen bir hesabında gözüken borcun değerlendirilmesinde muhakeme hatası yaptığını kabul etmektedir²¹.

Bununla birlikte, Eichenwald ve Glater (2002), Andersen içinde işlemlerin açık ve dürüst olarak sunulmadığına inanan Mesleki Hizmetler Grubu (Professional Services Group) ile Enron'un kusurlu işlemleri için muhasebe düzeltmesi istemekten imtina eden ortak denetçi David Duncan arasında bir iç tartışma (anlaşmazlık) yaşandığını ve Duncan'ın, denetim ekibindeki birçok yardımcı denetçinin Enron'un bazı muhasebe işlemleri ile ilgili kaygılarını dikkate almadığını ifade etmektedir²². Bu, en azından Andersen Örgütü'nün bir kısmının, finansal tabloların açık ve dürüst bir şekilde sunulmadığını bildiğini

göstermektedir. Yine de Andersen, finansal tablolara ilgili olumlu görüş bildirmiştir. Dolayısıyla, denetçilerin G.K.G.M.İ. ye uygun olmayan işlemlerin farkına vardığı ancak bunları “kusurlu işlemler” olarak tespit etmelerine fırsat verilmediği anlaşılmaktadır.

Böylece denetçiler, kusur bulma modelinin ikinci aşamasında Duncan'ın kasıtlı davranışı sonucu başarısız olmuşlardır. Bu durum sürecin **ikinci aşamasında** aksamaya neden olduğundan **üçüncü aşamanın** da yanlış seyrine neden olmuştur.

Wright ve Wright (1997) denetçilerin olumlu denetim görüşü bildirmeden önce müşteri firmadan, finansal tablolardaki yanlışlıkları düzeltmelerini istemeyebildikleri yönünde kanıtlara ulaşmıştır. Humprey ve Moizer'e (1990) göre denetçiler günün sonunda ücretlerini ödeyen memnun müşterinin baskısı altındadır. Caramaris (1998) bazı Yunan denetim firmalarının, müşterilerinin finansal tablolarının dürüst bir şekilde sunulduğu yönünde görüş bildirirken iyi niyetli davranmaktan uzaklaştıklarına dair kanıtlar elde etmiştir. Caramaris, 6 büyük muhasebe firmasının (Big Six) Yunanistan denetim piyasasına girmesiyle, denetimi yapılan şirketlerin taleplerini yerine getirmeyen mevcut denetim firmalarının, denetim piyasasının dışında kaldığına dikkat çekmektedir. Bu iddia, denetim piyasasında kalanların müşteri isteklerini yerine getiren firmalar olduğunu göstermektedir. Koo ve Sim (1999) Koreli denetçilerin rol çatışmalarını inceleme konusu etmiş ve örneklerinde yer alan denetçilerin %75'inin şirket yönetiminin (management oriented), %25'inin ise kamuoyunun (public oriented) çıkarlarını gözettiği sonucuna ulaşmıştır²³.

21 Süer Ayça Zeynep **Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, İstanbul SMMMO Odası Yayını, İstanbul, 2004, s.74.

22 Cullinan Charlie “*Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? Critical Perspectives on Auditing* Vol:15, Issue:67 2004 August-October, s.858.

23 a.g.e. s:856

4. MODELİN YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

Önceki kesimlerde bir denetçinin, denetim sürecinde uyması gereken kusur bulma ve raporlama modeli, bazı şirket vakaları açısından incelenmeye çalışıldı. Çalışmanın bu kesiminde ise model halka açık şirketleri ilgilendiren yasal düzenlemelerden ikisi, Sarbanes-Oxley ve SPK, açılarından inceleme konusu edilmekte, ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nun yeni taslağının konuyla ilgili maddeleri de değerlendirilmektedir. Böylece, yasal hükümlerin modele hangi noktalarda yardımcı olduğu ve örnekleri verilen yolsuzlukları önlemedeki etkisi değerlendirilmeye çalışılmaktadır

4.1.Sarbanes-Oxley Yasası

Sarbanes-Oxley Yasasının denetçilerle ilgili iki önemli maddesi olduğu görülmektedir. Bunlardan birisi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun oluşturulması, diğeri ise, denetimi yapılan müşteriye belirli bir danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanması. Yasa ayrıca CEO'lara 3'er aylık ve dönemlik olarak finansal tabloların dürüstlüğüne onayladığına ve etkin iç kontrol sistemleri oluşturma sorumluluğunu kabul ettiğine dair raporu imzalamaya yükümlülüğü getirmiştir. Bu rapor SEC'de de dosyalanacaktır. Ek maddeler, bilinçli olarak yanıltıcı finansal tablo sunduğu saptanan şirket personeline verilecek cezaları artırmıştır CEO ve cezalarla ilgili hükümler finansal tabloların önemli ölçüde yanıltıcı bir şekilde hazırlanmasını önlemek amacıyla tasarlanmıştır Böylece bu hükümlerin aynı zamanda denetçinin kusur bulma ve raporlama sürecine katkı sağladığı söylenebilir²⁴.

Sarbanes-Oxley Yasası'nın denetçileri ilgilendi-

ren diğer önemli maddesi "bağımsızlık" ile ilgilidir. Bu madde, bir denetçinin denetim hizmeti verdiği müşterisine bilgi sistemleri tasarımı ve değerlendirme hizmetleri gibi, denetçinin kendi çalışmasını ileriki bir tarihte denetmesi ve değerlemesi anlamına gelen danışmanlık hizmetleri vermesini yasaklamaktadır²⁵. Bir denetçi muhasebe işlemlerine ve finansal tablolara dayanan görüşünde bağımsız olursa, daha gelişmiş bir sorun tespit etme kabiliyetine sahip olabilir.

Sarbanes-Oxley'in bağımsızlık konusundaki önemli maddelerinden biri de en az 5 yılda bir rotasyon şartı getiren maddesidir. Böylece bir denetçinin müşteri firma ile çok yakın ve kişisel diyaloglara girme riski ortadan kaldırılmış olmaktadır. Çünkü, kişisel diyalogların gelişmesi, denetçinin objektif davranmasını dolayısıyla da müşteriyle ilgili bir sorunu ortaya çıkarma konusunda istekli davranmasını sınırlandırabilmektedir. Ayrıca bu kapsamda, bir denetçinin, denetimi yapılan yıldan bir önceki yılda aynı denetim firmasında birlikte çalıştığı bir meslektaşının bir şirketin önemli bir muhasebe departmanı pozisyonuna veya yönetim kademesine geçmesi durumunda, bu şirketin denetimini yapması yasaklanmıştır. Bu yasaklamanın, bir denetçinin yanlış beyan incelemesi ile ilgili bir konuda eski bir meslektaşı ile karşı karşıya gelmek istemeyebileceği fikrine dayandığı söylenebilir

Sarbanes-Oxley Yasası'na kamuoyunun zarar görmesiyle sonuçlanan vakalar açısından bakıldığında, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği görülmektedir. Örneğin danışmanlık hizmetlerinin yasaklanmasının, kusur bulma ve raporlama sürecinin ikinci ve üçüncü aşamaları için yararlı olabileceği söylenebilir.

24 **Özbirecikli** Mehmet "ABD 107.Kongresinde Kabul Edilen Yeni muhasebe meslek kanunu-1" Çeviri. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2003 Sayısı No:17.s:98-102.

25 a.g.e. s. 101

Denetçinin özellikle sürecin birinci aşamasında başarılı olabilmesi için yaratıcı düşünme ve sezme gibi becerilere sahip olması gerekir. Ancak Yasa'nın denetçilerin bu tarz becerilerini geliştirmek için tasarlanmış maddeler içermediği görülmektedir. Örneğin; Ernst&Young'ın Cendant vakasındaki başarısızlığı, Sarbanes-Oxley Yasası ile önlenebilecek bir kusur değildir.

Dolayısıyla Sarbanes-Oxley Yasası'nın, sürecin aşamalarını sınırlı ölçüde etkin kıldığı anlaşılmaktadır.

4.2.Sermaye Piyasası Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu 2 Kasım 2002'de, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim ile ilgili tebliğde değişiklik yapılmasına dair Seri:X 19 nolu tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğ²⁶ göre; bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak; defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme, finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama, değerlendirme ve aktüerya hizmetleri verme, iç denetim destek hizmetleri vermek, tahkim ve bilirkişilik yapma, diğer danışmanlık hizmetlerini verme faaliyetlerinde bulunamazlar.

Tebliğdeki ikinci değişiklik bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonu ile ilgilidir. Yapılan değişikliğe göre; bağımsız denetim kuruluşları sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönem için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim

sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur.

Söz konusu tebliğde “Denetimden Sorumlu Komiteler” ile “Mali Tablo ve Yıllık Rapor Hazırlanması ve Bildiriminde Sorumluluk” başlıklarında iki madde daha yer almaktadır. Buna göre; hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda, yönetim kurulunca kendi üyeleri arasından seçilecek üyelerden oluşan denetimden sorumlu komite kurulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirimler

SPK'de yer alan yeni maddelerin denetçinin bağımsızlık alanını genişletmeye yönelik olduğu açıktır. Ayrıca sorumluluğu komitelere de vermekle bir otokontrol mekanizması oluşturulması amaçlanmaktadır. Ancak tüm bunlara rağmen, denetçinin denetim örneklemini dışında kalan kusurları fark etmeme ve yeterli kanıt toplamadığı için kusurlu işlemleri “kusurlu” olarak nitelendirememesi riskleri saklı görünüyor.

4.3.Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı

Türk Ticaret Kanunu'na köklü değişiklikler getirecek şekilde hazırlanan taslağ²⁷ göre halka açık olsun veya olmasın tüm anonim şirketlerde finansal tabloların denetimi ile birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması gibi işlemlerin denetimlerinin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre denetim yetkisi almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir-

26 **Sermaye** Piyasası Kanunu, www.spk.gov.tr (erişim 21/05/2005)

27 **Türk** Ticaret Kanunu (taslağı) www.ismmmo.org.tr (erişim 15/07/2005)

vir unvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları Bağımsız Denetim Kuruluşlarına, Uluslararası Standartlara göre yaptırılması öngörülmektedir.

397.maddenin birinci fıkrasında, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenmesi zorunluluğu kanuni bir yüküm olarak öngörülmektedir. Buna göre;

- Denetlenecek olan, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir.
- Denetim noktasal değil **bütünseldir**.
- Finansal tabloların tabi olduğu standartları ve raporlara hakim ilkeler 514 ve devamı madde hükümlerinde, denetimin konusu ve kapsamı da 398 inci madde öngörülmüştür.
- Denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli (Tasarı Md.1501); hakla açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne ilişkin tüm anonim şirketler dahildir.

397. maddenin ikinci fıkrasına göre, denetimden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık raporlar düzenlenmemiş hükmündedir. Bu hüküm, yıllık ve altı aylık finansal tablolar için öngörülmüş olup, açılış ve ara bilançoları ile tasfiye bilançolarına ve diğer bilançolara uygulanmaz. Ancak bunların denetimi ve sonuçları özel hükümlere tabidir

Ayrıca daha önce uzman bilgisine sahip bulunmayan “murakıp(lar)” tarafından yapılan denetleme, taslakta yerini, bir bağımsız denetleme kuruluşunun veya yeminli mali müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla, muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Taslağa göre, küçük anonim şirketlerde denetim en az iki yeminli mali müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından yapılabilir. Denetimin, denetçilik mesleğinin gereklerine, etiğine ve uluslararası standartlara göre yapılması şart koşulmuştur.

Maddenin birinci fıkrasına göre, finansal tablolar ile yıllık raporların denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile denetlenmesidir. Bu denetleme özel değil geneldir; kısmi veya bazı işlemlerin, ya da halka açılma, menkul değer çıkarma, sermaye artırımı gibi bazı olayların denetimi olmayıp, bütünsel bir denetimdir. Gereğe göre, Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları izin vermiş olsa dahi denetim sondaj usulü ile yapılamaz.

397.maddenin üçüncü fıkrasında, denetleme zamanı finansal tablolar ile yıllık raporların sunulma zamanı olarak öngörülmüş olup, denetleme süreci içinde veya öncesinde bunlarda düzenleyici organ tarafından denetleme raporunu etkileyecek nitelikte değişiklikler yapıldığı takdirde, denetlemenin yeniden yapılacağı ve sonucun raporda özel olarak açıklanacağı hükme bağlanmıştır. Fıkra onay yazısının yeniden denetlemeyi de içereceği belirtilmektedir. Gerekli olduğu halde yapılmayan yeniden denetim, denetimi ve onay yazısını (denetçi görüşü) geçersiz hale getirir.

- Denetçi, yönetim kurulunun, 398.madde uyarınca şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelik taşıyan tehlikeleri zamanında teşhis eden, etkin bir sistem kurmadığını, bu sistemi işletip işletmediğini ve kendisine sunulan sonuçları değerlendirip önlem alıp almadığını da denetler ve raporuna kaydeder.

Tasarının 400. maddesinde A.Ş.lere bağımsız denetim hizmeti verebilmesi için denetçinin taşınmaması gereken özellikler sıralanmaktadır. Bu özellikler Sarbanes-Oxley’dekilere benzemektedir ve denetçinin bağımsız davranma alanını genişletmeye yöneliktir.

Oldukça kapsamlı olan yeni TTK taslağı 397.

maddesi ile denetim faaliyetini noktasal olmaktan çıkarıp **bütünsel** hale getirmekle denetim kavramını göze çarpan bazı işlemleri tek tek ele alan veya sondaj adı verilen tesadüfi anlayıştan çıkarıp, denetimin ilk ortaya çıktığı dönemde olduğu gibi neredeyse %100 denetimi öngörmektedir. Öte yandan denetçiler şirketin genel kurulu tarafından seçilmektedir ve denetim şirket yönetiminin denetimi niteliğindedir. Dolayısıyla şirket yönetimi her altı ayda bir denetime tabi olduğundan daha temkinli ve dürüst hareket etmek durumundadır.

Bütünsel denetim anlayışı ve yönetimin denetimi, modelin birinci aşamasını tehdit eden riskleri ortadan kaldıracak niteliktedir. Denetçinin uzman ve deneyimli olması ve etik ilkelere uygun davranması ise ikinci aşamada daha dikkatli olunmasını sağlayabilir Sürecin ilk iki aşamasını sağlıklı yürütebilecek mesleki bilgi, beceri ve bağımsızlığa sahip olan bir denetim ekibinin, özellikle (md.397-3'e göre) düzenleyici organlar tarafından yapılacak bir inceleme sonucu meydana gelen değişiklikleri belirtmek üzere yeniden denetim raporu düzenlemeleri gerektiği, tabir yerindeyse denetimin de denetime tabi olduğu dikkate alınır, üçüncü aşamada da başarılı olma ihtimali yüksektir.

TTK taslağının konumuzla yakın ilgisi olan başlıklarını incelediğimizde halihazırdaki uygulamaların etkinliğini önemli ölçüde artıracak nitelikler taşıdığını söylemek olasıdır

5. SONUÇ

Vakaların incelenmesi sonucunda, şirket yönetimlerinin kasıt niteliğinde, denetçilerin ise çoğunlukla ihmal kısmen de kasıt niteliğinde kusurlu davranışlar sergiledikleri tespit edilmiştir. Kusurlu davranışlar genellikle modelin ilk iki aşamasında vuku bulmaktadır. Ancak bu durum,

üçüncü aşamanın da bozulmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla mesleki özen eksikliğinin giderilmesi halinde modelin sağlıklı bir şekilde işlemesi mümkün görünmektedir.

Konuya yasal düzenlemeler açısından bakıldığında; uygulamadaki aksaklıkların giderilmesinde ve meslek mensuplarının davranışlarının belirli bir disiplin çerçevesinde düzeltilmesinde yasal düzenlemelerin etkisi yadsınmaz. Ancak kuralların belirlenmesi, uygulanması, uygulanmaması ve bozulması da sonuçta “insan” faktörünün eserdir. Yasal düzenlemeler sonucunda inceleme kapsamı genişlese dahi, denetçinin kusurlu işlemi fark etmesi ve o işlemin kusurlu olduğunu kanıtlanması ayrı bir konudur Nitekim bir YMM'nin de halihazırda sınırsız sorumluluğu vardır ve dikkatinden kaçan bir kusurdan sorumludur. Ne var ki bu sınırsız sorumluluk tüm YMM'lerin dürüst davranmasını sağlamaya yetmemektedir. Bu tür gerçeklerin meydana getirdiği karamsarlıkla baktığımızda, meslek mensuplarının ve şirket yöneticilerinin muhasebe yolsuzluğu dehalarının tamamıyla önlenmesinin mümkün olmayacağını düşünebiliriz. Ayrıca, bir denetim süreci modelini doğru uygulayıp denetim dersinde başarılı olmaya çalışan öğrencinin kaygısı ile bir meslek mensubunun (denetçinin) kaygısı aynı olmadıkça yasal düzenlemelerin etkisinin sınırlı kalması söz konusudur

Ancak hiç kuşkusuz yasal düzenlemeler ve yasaların etkin uygulanması sayesinde muhasebe yolsuzluğu dahilerinin sayıları azalacak ve hareket alanları daralacaktır Çünkü hile yöntemlerinin ömürleri yasal düzenlemelerin önleyici gücü ile sınırlıdır Yine de denetçi yasal zorlamalardan değil, mesleğini birikimli, özenli ve dürüst bir şekilde ifa edemiyor duruma düşmekten çekinmelidir. Yani mesleki özene ve bilgiye önem vererek kamuoyunun özlediği görüntüyü vermelidir.

KAYNAKÇA

Arthur Andersen (2002) Arthur Andersen'in 31/12/2001'de sona eren yıla ilişkin Worldcom için 6 Şubat 2002'de düzenlediği rapor (Report to the Worldcom Audit Committee-Year ended December 31,2001) <http://www.sec.gov/news/extra/wcrevex1.pdf> (erişim tarihi 01/06/2005).

American Institute of Certified Public Accountants-(AICPA), www.aicpa.org/antifraud/detection/understanding_new_sas/92.htm (04/07/2005)

Ataman Ümit, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt (2001) **Muhasebe Denetimi Uygulamaları** Alfa Yayınevi, İstanbul.

Cullinan Charlie (2004) "Enron as a symptom of audit process breakdown:can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? **Critical Perspectives on Auditing** Vol:15, Issue:67 August-October.

Güredin Ersin (1998) **Denetim**, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57

İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu-Rapor-15 Ocak 2003

Nakip Mahir ve Diğ. (2001) **Açıklamalı İşletme Terimleri Sözlüğü**, Literatür Yayıncılık, İstanbul.

Özbirecikli Mehmet (2003) "ABD 107.Kongresinde Kabul Edilen Yeni muhasebe meslek kanunu-1" Çeviri.**Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak Sayısı No:17.

Securities and Exchange Commission-(SEC) (1998) Maria Mei Wenner Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/34440290.txt> (erişim tarihi 01/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (1998) Richard Valade Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34440002.txt> (erişim tarihi 01/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2000) Bonnie K.Metz Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-43361.htm> (erişim tarihi 03/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2000) Cendant Corporation Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-42933.htm> (erişim 03/06/2005).

Securities Exchange Commission-(SEC) (2001) Arthur Andersen Dosyası <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-44444.htm> (erişim tarihi 03/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2001) Jeffrey Bacsik Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-45196.htm> (erişim 03/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2001) Charles K. Springer Robert ve S.Haugen (Haugen, Springer&Co.,PC) Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/34-44858.htm> (erişim tarihi 03/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2001) Sunbeam Corporation Dosyası, <http://www.sec.gov/litigation/admin/33-7976.htm> (erişim 03/06/2005).

Securities and Exchange Commission-(SEC) (2002) Worldcom Dosyası, Litigation Release No.17866/November 26 2002, <http://www.sec.gov/litigation/admin> (erişim 04/06/2005).

Süer Ayça Zeynep (2004) **Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, İstanbul SMMMO Odası Yayını, İstanbul.

Sermaye Piyasası Kanunu, www.spk.gov.tr (erişim 21/05/2005)

Türk Ticaret Kanunu (taslağı) www.ismmmo.org.tr