

KPMG Vak'ası II

KPMG Case II

Neriman Yalçın¹ 

¹Dr. Öğr. Üy., Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Adana, Türkiye.
E-mail: nerimanyalcin@atu.edu.tr

ORCID: N.Y. 0000-0002-2196-4779

ÖZ

Bu çalışma 2020 yılında “KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması” başlığı ile yayınlanmış olan olayların takibi ve KPMG Avustralya ofisinde gerçekleşen ikinci kopya olayının incelenmesi amacıyla kaleme alınmıştır. Söz konusu ilk vak'ada, KPMG 2015-2017 yılları arasında PCAOB'un gizli verileri ve gözetim faaliyetleri ile ilgili kontrol listelerini yasadışı yollarla edinerek çıkar amaçlı kullanılmıştır. İkinci olarak aynı yıllarda SEC'in denetim meslek mensuplarına uyguladığı eğitim sınavlarında KPMG'nin hile yaptığı ortaya çıkmıştır. 2020 yılı itibari ile anılan usulsüzlüklerde rol oynadığı tespit edilen kişilerin adli ve/veya idari soruşturmaları halen devam ederken, 2021 yılında ikinci bir sınav skandalı daha kamuoyuna duyurulmuştur. Bu kapsamda bu çalışmada hem KPMG'nin devam edegelen usulsüz eylemlerinin arkasındaki motivasyonun değerlendirilmiş hem de sonuçlanan soruşturmalarda uygulanan yaptırımlar SEC ve PCAOB gibi düzenleyici kuruluşların resmî açıklamaları üzerinden değerlendirilmiştir.

Anahtar kelimeler: PCAOB, KPMG, Denetim Firması Vak'aları

ABSTRACT

This study was written with the purposes of following up on the case of KPMG Limited International and the incidents published in 2020 under the title “Illegal Use of PCAOB Data and Cheating in Training Exams” and of reviewing the second incident of cheating at the KPMG Australia office. In the first case, KPMG had illegally obtained confidential data and checklists from the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) for surveillance activities and profited off of them between 2015-2017. At around the same time, KPMG also cheated on the educational exams administered to auditors from the U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). The judicial and administrative investigations of those involved in the irregularities began in 2020. The public was shaken by a second exam scandal in 2021 as these investigations were still ongoing. In this regard, this study evaluates the motivation behind KPMG's continued irregularities and the sanctions imposed regarding the resulting investigations through the official statements of regulatory bodies such as the SEC and PCAOB.

Keywords: PCAOB, KPMG, Audit Firm's Cases

Başvuru/Submitted: 12.05.2022 **Revizyon Talebi/Revision Requested:** 22.07.2022 **Son Revizyon/Last Revision Received:** 22.07.2022 **Kabul/Accepted:** 17.08.2022



Sorumlu yazar/Corresponding author: Neriman Yalçın / nerimanyalcin@atu.edu.tr

Atıf/Citation: Yalcin, N. (2022). KPMG vak'ası II. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 67, 83-96.
<https://doi.org/10.26650/MED.1115826>

Extended Abstract

The 21st century continues to jibe with Schmallegger's (1991) words "*More money has always been made with a pen, not a gun tube.*" As is well known, recent history is full of financial scandals that have occurred regardless of the type of trick, its reasons, the size of the institution in which it took place, or the status of those involved. Undoubtedly, researchers are more concerned with large-scale institutions and tricks that involve top management. This study summarizes the events that occurred between 2000 and 2022 that can be referred to as frauds, irregularities, or scandals involving KPMG, a major audit firm. This paper has two remarkable motivations: the first is to complete the investigations and follow up on the sanctions finalized for the KPMG employees named in the "Illegal Use of PCAOB Data and Cheating in Training Exams" cases that underwent a detailed review in 2020. The second one follows up on the first case and involves the simultaneous continued theft of training exam questions for auditors operating in the Australian office that didn't emerge until 2021, despite sanctions being placed on the KPMG audit firm. The events are presented below in chronological order based on official statements from the SEC and PCAOB, as well as publicly available case information.

Regarding the first incident that took place in the US office between 2015 and 2017, the investigations of some administrators who had a hand in stealing the questions were completed with lawsuits extending to 2022. However, a second question-stealing case that allegedly took place between 2016 and 2020 occurred at the Australian KPMG office. According to the statement from PCAOB in 2021, more than 1,100 KPMG Australia staff had been engaged in inappropriate answer sharing while taking their training exams from 2016 to early 2020. Company personnel shared documents containing answers to training test questions primarily by e-mail. Afterward, employees also shared answers by word of mouth, by using text messages or instant messaging services, and by saving written documents containing answers to test questions on a common server. In 2020, KPMG Australia began to apply corrective policies and procedures by reporting training abuse to the PCAOB within 5 days of discovery. The audit observer the PCAOB appointed ordered the KPMG Australia Office to be fined \$450,000 US (\$615,000 AUD) for widespread acts of cheating. The firm forced two partners to retire because of one scheme, while 16 other partners received official warnings and were fined tens of thousands of dollars in revenue. In addition, 30 KPMG personnel received warnings and their salaries were cut, and 1,131 personnel, of whom at least 250 were audit personnel and corresponding to approximately 125 of the firm's total of 6,700 personnel, received "oral or written warnings" for sharing or receiving exam answers. Moreover, according to the statement from the PCAOB, while the US observer was investigating the Australian office, KPMG would have been punished much more severely if it had not self-reported and cooperated.

As per KPMG, just shortly after the first cheating incident occurred between 2015 and 2017, two more scandals were made public: the unsuitable audit opinion of an educational institution (New Rochelle College) and the theft of exam questions in a country office (Australia Office). Moreover, the theft of exam questions in the Australian office occurred at the same time as the incident in the US office, but this second incident involved more staff and was spread out over a longer period. This situation shows how an ethical culture gap exists in audit firms, how sanctions are inadequate, and how audit activities are not conducted in a sufficiently qualified or reliable environment. The reason for such events is that concepts such as ethical principles, moral codes of conduct, and professional ethical codes were unable to be transferred to the company culture, with such events continuing to occur also being noteworthy. Regarding the source of these events in the case of KPMG stealing information from the PCAOB, Sweet said "I was told by Middendorf and Whittle when I stated that what was done was a real ethical violation, that I should remember where I got my salary and stick with KPMG." As is understood from Sweet's statement, a corporate culture in which the understanding of loyalty to the company is widespread despite the weakness of any corporate ethical understanding, ethical violations, and irregularities were the reason these irregularities continued. Furthermore, the institutions were indicated that they should take precautions against unfair competition and other unfair practices in terms of causes that push employees to cheat; PCAOB employee Wada also stated that he had engaged in such an event because he could not get the "promotion he expected."

This study was designed based on the official statements made by the PCAOB and SEC regarding the irregularities in the relevant audit firm. The main motivations of this study are to follow up on the cases of illegal use of PCAOB data and

cheating in training exams and to examine the second cheating incident that took place in the KPMG Australia office. Accordingly, the research was limited to the first case and official statements from the new PCAOB, SEC, and audit firm. The PCAOB has procedures on how to publicly disclose the situations it detects. For example, pursuant to the SOX Act and PCAOB rules, the Board does not publish an inspection report for up to 12 months if an inspection report contains corrections for criticisms and potential defects in quality control systems. Therefore, a certain amount of time will pass based on the events that occur while executing these procedures. Therefore, the second limitation of the research is that the events have not had the opportunity to be updated. Finally, this research does not target an institution or organization. It was conducted only to raise awareness by drawing the public's attention to professional regulatory bodies and their irregularities.

1. Giriş

Yirmi birinci yüzyıl, Schmallegger (1991), “*Her zaman daha fazla para, silah namı ile değil kalem ile kazanılmıştır.*” sözünü kanıtlar nitelikte geçmektedir. Bilindiği üzere yakın tarihimiz, hilenin türüne, nedenlerine, gerçekleştiği kurumun büyüklüğüne ve hileye karışanların statüsüne bakılmaksızın gerçekleşmiş finansal skandallarla doludur. Elbette büyük ölçekli kurumlarda ve üst yönetimin karıştığı düşünülen usulsüzlükler kamuoyunun ve araştırmacıların daha çok dikkatini çekmektedir. Bu çalışmada büyük denetim firmalarından biri olan KPMG’nin adının karıştığı olaylar, hile, usulsüzlük veya skandal olarak adlandırılarak, 2000-2022 yılları arasında gerçekleşen ve kamuoyuna yansıyan hileli olaylar özetlenmiştir. Çalışmanın iki önemli motivasyonu bulunmaktadır; ilki daha önce 2020 yılında ayrıntılı olarak incelenmiş olan “PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması” vak’alarında ismi geçen KPMG çalışanlarının tamamlanan soruşturmaları; kesinleşen yaptırımların takibidir. İkincisi ise bahsedilen ilk vak’ayı takiben KPMG denetim firmasının yaptırımlara rağmen hemen hemen aynı tarih aralığında Avustralya ofisinde devam eden ancak 2021 yılında ortaya çıkan *denetçilerin süreli eğitim sınav sorularının çalınması* olayının incelenmesidir.

Uluslararası Hile İnceleme Uzmanları Birliğinin (ACFE), 2012 yılında yayınlanan “Mesleki Hile ve Suistimal Raporu”ndaki tanıma göre hile, “*İşveren kuruluşun kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak kötüye kullanılması veya yanlış uygulanması yoluyla kişinin mesleğini kişisel zenginleştirme amacıyla kullanmasıdır.*” (ACFE, 2012). En basit haliyle kasıtlı olarak çalışanların veya yöneticilerin kendi çıkarları için usulsüz davranışlarda bulunmaları olarak kabul edilir. Çalışanları ve yöneticileri bu tip davranışlara iten çeşitli nedenler bulunmaktadır. Edwin Sutherland ve Donald R. Cressey’in kriminolojik araştırmalarından yararlanan Steve Albrecht, daha yüksek dolandırıcılık riskine yol açan koşulları modellemek için hile terimini kullanmıştır. Albrecht’e göre, hile üç nedenle oluşur ve bu nedenler hile üçgeni olarak adlandırılmaktadır. Hile üçgenine göre, “bireyler üç unsur bir araya geldiğinde hile yapmaya motive olurlar: (1) algılanan baskı, (2) algılanan fırsat ve (3) haklı gösterme” (Albrecht & Albrecht, 2004). Bu üç unsur bazen tek tek bazen birlikte olmak üzere bireylere usulsüz davranışı cazip kılabilir. Günümüzde hile üçgeni, hileyle mücadelede, bireyleri veya şirketleri hileye başurmaya motive edebilecek koşulları açıklamak için yaygın olarak kullanılmaktadır. Sutherland ve Cressey’nin (1960) araştırmalarına göre, bireysel hile eylemleri nadiren doğuştan gelen kişisel özelliklerin doğrudan bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Hilelerin bireysel özelliklerden daha ziyade koşullu çevresel faktörlerden oldukça fazla etkilendiği varsayılmaktadır. Hile üçgeni, bu nedenle, dolandırıcılığa elverişli ortamları vurgulamak için önemli bir kavramsal araç olarak kullanılmaktadır. Muhasebe ve denetim skandalları hile üçgeni bakımından değerlendirildiğinde:

- Denetim firmalarının büyüklüğünün ve pazar paylarının oluşturduğu *baskı*;
- Denetim mesleğinin gözetimindeki eksikliğin doğurduğu *fırsat* ve
- Denetim mesleğinin pratiğinde etik dışı veya usulsüzlükler olarak adlandırılabilir davranışları yaygın olarak barındırmasının ve bu durumun “herkes yapıyor” şeklindeki *haklı gösterme* unsuru ile hileye uygun ortam hazırladığı düşünülebilir.

Genel olarak nedenleri hile üçgeni ile açıklanan söz konusu hilenin işletmelerde çeşitli şekillerde gerçekleşebilirken, ACFE sınıflandırmasına göre *varlıkların kötüye kullanımı, finansal tablo hileleri ve yolsuzluklar* olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Singleton & Singleton, 2010). Diğer yandan hileleri gerçekleştiren kişilere göre; çalışan hileleri ve yönetici hileleri olmak üzere de iki kategoride sınıflandırılabilir. Muhasebe ve denetim alanında yaşanan finansal skandallara bakıldığında denetim firmalarının gerçekleştirdiği hileler *yolsuzluklar başlığı* altında değerlendirilmektedir. Denetim alanında çalışanların karıştığı usulsüz eylemlerin büyüklükleri ve etkileri düşünüldüğünde yöneticilerin de dahil olduğu hatta bazılarının yöneticilerin organize ettiği dahi düşünülebilir. Yöneticilerin etik söylemlerde bulunmaları yeterli değildir, aynı zamanda eylemleri ile çalışanların faaliyetlerinde etik değerleri temel almaları sağlanmalıdır. KPMG gibi küresel şirketlerde yöneticileri dahi hileye iten nedenlerin anlaşılması önemlidir. ACFE’nin Başkanı ve 1988’deki kurucusu Dr. Joseph T. Wells muhasebecilere, denetçilere, müfettişlere, yönetime ve yönetim kurullarına, herhangi bir usulsüzlüğün veya hilenin yüksek maliyetini ve bu maliyeti hafifletmek için önlemleri görmezden gelmenin zararlarını ortaya koymak üzere 1993 yılından

beri araştırmalar yürütmektedir. 1996 yılında ABD’de gerçekleştirilen bir araştırmada, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6’sının ve çalışan başına günlük 9 doların hile yoluyla kaybolduğu tahmin edilmektedir. Burada alışanları hileye iten nedenlerin örneğin; finansal borçlar, mali baskılar, kötü alışkanlıkların varlığı, iş ile ilgili baskılar, haksız rekabet gibi unsurların değerlendirilmesi gereklidir (Bozkurt, 2009).

Birçok araştırmada; küresel ekonomi, muhasebe ve denetim piyasasını yakından ilgilendiren finansal skandalların başlangıcı olarak 2000 yılı milat olarak kabul edilmektedir. 1999 yılında “Fraud Magazine”de yayınlanan bir makalede yer alan ifadeler bir yıl sonra ortaya çıkmaya başlayacak skandalların habercisi niteliğindedir (Buckhoff, 1999):

“Günümüzün ticari işlemlerinin ve bilgisayarlı bilgi sistemlerinin karmaşıklığı, çalışanların işverenlerini dolandırmaları için bol fırsatlar yaratmaktadır. Son dolandırıcılık anketleri, giderek daha fazla sayıda çalışanın, dolandırıcılık yapmak için bu artan fırsatlardan yararlandığını göstermektedir. 1998 yılında, “Beş Büyük” muhasebe firmasından biri olan KPMG LLP, önde gelen 5.000 ABD şirketi ve kuruluşuyla bir dolandırıcılık anketi gerçekleştirdi. Anketin sonuçları, dolandırıcılık olayı başına medyan kaybın 116.000 dolar olduğunu ortaya koydu. Ayrıca, ankete katılanların yüzde 59’u, dolandırıcılığın gelecekte daha büyük bir sorun haline geleceğine inanmaktadır”

Buckhoff’un 1999 yılında yazdıkları, bugün birçok araştırmaya konu olan denetim firmaları skandallarının başlangıcının kelimelere dökülmüş halidir. Bu skandallar her ne kadar sadece denetim piyasasını veya şirketleri ilgilendiriyormuş gibi görünse de tüm ülke ekonomilerini etkilemekte olup kamuoyunda bu konuda oluşacak farkındalık açısından önemlidir. Dünyada büyük etki uyandıran Enron, Volkswagen emisyon skandalı, Theranos gibi şirket skandallarını belgeselleştiren yönetmen ve eski araştırmacı gazeteci Philip Alexander Gibney, bu skandalları belgeselleri aracılığı ile kamuoyuna daha anlaşılır bir dille anlatmaya çalışmış ve halen yeni skandalları belgelendirmeye devam etmektedir. Söz konusu belgeseller hile, usulsüzlük veya dolandırıcılık suları işleyen kişilerin psikolojisinin anlaşılmasına, toplumun en üst seviyelerindeki yanlış davranışlarla ilgili gerçekleri ortaya koymaya ve sahtekarlığın yaygınlığına ışık tutmaya çalışmıştır. Birçok hile vak’asını inceleyen ve onlarca hileye karışmış kişiyle görüşmeler yapan Gibney’e göre, “hileye başvuran insanlar, bu *asil!* amaca ulaşmak için bunu yapmaya hakları olduğunu hissederler ve sahtekrlığin gerçekleşmesine izin veren de budur çünkü herkes onların iyi bir adam olduğuna inanır; aksi halde profesyonel bir suçlu olurlar” (Kilby, 2022). Bu usulsüzlüklere karışan kişiler, üst yönetim veya alt kademelerde olmalarına bakılmaksızın, iş hayatına atılmadan önce kolejlerdeki ve üniversitelerdeki muhasebe, işletme, denetim gibi derslerde “gerçek dünya” için hazırlıksız mezun olurlar, dolayısıyla herhangi bir hile veya usulsüzlüğe karşı ne yapılması gerektiği konusunda donanımsızdırlar. Sonuç olarak, işyerinde hile ile karşılaştıklarında ne yapacaklarını bilememeleri sebebiyle bu durumun bir parçası olurlar (Buckhoff, 1999). Dolayısı ile bir bütünün parçası olmadan önce eğitim ile daha sonra iş hayatında etik kültür değerleri ile iş hayatındaki usulsüzlükler engellenmelidir. Engellenemeyen davranışların sonuçları karşımıza geniş çaplı zararları olan finansal skandallar olarak çıkmaktadır. Bu skandallar hileli küçük eylemlerden geniş çaplı usulsüzlüklere kadar değişen eylemlerden oluşmaktadır. Bu nedenle, eylemlere karışanların mesleki kademesi, olayların arkasında yatan nedenler, devamlılığı, ortaya çıktığında kurumların ve kişilerin verdiği tepkiler ve son olarak uygulanan yaptırımların araştırılması ve üzerinde tartışılması gereken önemli konulardır.

Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmanın amacı, 2020 yılında “KPMG Vak’ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması” başlığı ile yayınlanmış olan KPMG Vak’asının takibi ve KPMG Avustralya ofisinde gerçekleşen ikinci kopya olayının incelenmesidir. Çalışmanın takip eden kısmında 2000-2022 yılları arasında gerçekleşmiş olan KPMG vak’aları kısaca özetlenmiş, 2015-2017 yılları arasında KPMG ABD ofisinde kopya skandalına karışanların ceza bilgileri güncellenmiş ve Avustralya ofisinde gerçekleşen ikinci kopya olayı ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Son olarak, değerlendirme ve tartışma bölümü ile çalışma tamamlanmıştır.

1 Dünyanın en büyük hile karşıtı kurumu ve hileye karşı eğitimlerin önde gelen sağlayıcısı Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği Derneğinin (ACFE-Association of Certified Fraud Examiners) yayın organı.

2. KPMG Vak'a(lar)ı

2000-2022 yılları arasında dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG'nin adının karıştığı bir dizi usulsüz vak'a gerçekleşmiş ve kamuoyuna yansımıştır. KPMG'nin karıştığı çeşitli ölçeklerdeki skandallar kısaca sıralanacak olursa en yaygın bilinen vak'a, KPMG'nin yeminli müşavir dört ortağının adının karıştığı Xerox şirketinin (1997-2000) usulsüz ve hileli denetimleridir. 11 Nisan 2002'de SEC, adı karışan KPMG denetçilerine karşı iddia edilenlerle aynı muhasebe sahtekarlığı iddialarına ve diğer iddialara dayanarak Xerox'a karşı ihtiyati tedbir davası açmıştır. Xerox, şikâyet iddialarını kabul etmeksizin veya reddetmeksizin, şirketin federal menkul kıymetler yasalarının dolandırıcılık önleme, raporlama ve kayıt tutma hükümlerini kalıcı olarak ihlal etmesini yasaklayan bir nihai kararı kabul etmek zorunda kalmıştır. Xerox ayrıca 10 milyon dolarlık bir para cezası ödemeyi, mali tablolarını yeniden düzenlemeyi kabul etmiş ve şirketin dahili muhasebe kontrollerini ve politikalarını gözden geçirmesi için bir danışman tutmayı kabul etmiştir. KPMG bu usulsüzlüğün tespit edilmesiyle 22 milyon dolar para cezası ödemek zorunda kalmıştır (SEC, 2003-16). Xerox skandalı sadece KPMG'de değil tüm denetim piyasasında önemli ölçüde itibar kaybına neden olmuştur.

2014 yılında, KPMG'nin, defterlerini denetledikleri şirketlerin iştiraklerine defter tutma ve uzman hizmetleri gibi denetim dışı hizmetleri sağlayarak denetçi bağımsızlık kurallarını çiğnediği tespit edilmiştir. Ayrıca bazı KPMG personelinin, denetçi bağımsızlık kurallarını daha fazla ihlal ederek, KPMG denetim müşterisi olan şirketlerde veya şirketlerin iştiraklerinde hisse sahibi olması ve denetçilerin tarafsızlıklarını korumalarını sağlamak için denetledikleri halka açık şirketlerden bağımsız kalmasını gerektiren kuralları ihlal ettiği tespit edilmiştir. Bu eylemleri nedeniyle, SEC Kanununun çeşitli maddelerinin ihlali gerekçesiyle toplam 8,2 milyon dolar ceza almıştır (SEC, 2014-12; Silverstein, 2019).

2017 yılında KPMG Güney Afrika Ofisi, Güney Afrika Hükümetinin vergi gelirlerinin azaltılmasına neden olacak denetim raporlarını yayınlamakla suçlanmıştır. Finans sektöründen Absa Group ve giyim imalatı sektöründen Foschini Group şirketlerinin yine aynı ofis ile denetim anlaşmalarını, denetim firmasının usulsüz faaliyetleri nedeniyle feshettiği iddia edilmiştir (Henderson, 2019).

2014- 2017 yılları arasında KPMG Hindistan Ofisi Direktörü hakkında görevini kötüye kullanmak, rüşvet, gizli anlaşmalar yapmak, aile fertlerini üst düzey pozisyonlarda istihdam etmek, etik dışı davranışlarda bulunmak ve dolandırıcılık gibi birçok suçtan ortaya atılan iddialar nedeniyle yargılanmıştır (Ahmed, 2020).

2015 yılında uzun süredir devam eden yolsuzluk şüphelerine rağmen, dünya futbolunun yönetim organı, 1999'dan itibaren KPMG'den arka arkaya 16 yıl boyunca olumlu denetim raporu almıştır. KPMG İsviçre, dünya futbol yönetim organının tarihindeki en ciddi yolsuzluk soruşturmasının ortasında FIFA denetçiliğinden istifa etmiştir. KPMG'nin İsviçre ofislerinin Zürih'teki sözcüsü Andreas Hammer, yorum yapmayı reddederek; "FIFA'nın yasal denetçisi olarak, profesyonel gizliliğe bağlıyız ve müşterimiz hakkında herhangi bir yorum yapmaktan kaçınmamız gerekiyor." demiştir. KPMG'nin bu belirsiz açıklamayla FIFA'dan istifası, mali suistimal iddiaları olduğunda denetçinin rolü hakkında daha fazla soru ortaya çıkmasına neden olmuş ve skandal, şirketin olduğu kadar denetçinin de giderek daha fazla incelenmesine neden olmuştur. FRC (Financial Reporting Council), 2015-16'da incelenen 22 ayrı KPMG denetiminden ikisinin "önemli iyileştirmeler" gerektirdiğini açıkladığında, incelenen altı firmadan önemli iyileştirmeler gerektiren denetimleri olan tek denetim firmasıydı (Agnew ve Ahmed, 2016).

2015-2017 yılları arasında KPMG tarafından PCAOB'un gizli verileri ve gözetim faaliyetleri ile ilgili kontrol listeleri yasadışı yollarla elde edilerek çıkar amaçlı kullanılmıştır. Bu skandal hakkında yapılan incelemeler esnasında, PCAOB tarafından ikinci bir ihlal daha ortaya çıkarılmış ve KPMG'nin, yine 2015- 2017 yıllarında denetim meslek mensuplarına uygulanan eğitim sınavlarında sınav sorularını çaldığı ortaya çıkarılmıştır. Soruların çalınmasının yanı sıra sınav sisteminin puanlama programı üzerinde oynama yapıldığı tespit edilmiştir. KPMG söz konusu iddiaları kabul ederek kamuoyundan özür dilemiş ve çeşitli yaptırımları kabul etmek zorunda kalmıştır (Yalçın, 2020).

2016'da KPMG, iki Amerikan senatörü tarafından, 2011-2015 yılları arasında denetimini üstlendiği Amerikan finans şirketi Wells Fargo'nun, müşteri hesaplarının dolandırılmasından çalışanların işten çıkarılmasına kadar geniş kapsamlı usulsüzlük

iddiaları ile suçlanmış ancak KPMG bu iddiaları kabul etmediği gibi herhangi bir açıklamada da bulunmamıştır (Warren & Markey, 2017).

2018 yılında İngiltere’de FRC tarafından faaliyet gösteren denetim firmaları hakkında yapılan incelemeler sonucunda KPMG, sigorta şirketi Quindell denetimi için 3,2 milyon sterlin para cezasına çarptırılmış ve Rolls-Royce’nin denetimi ile ilgili de soruşturma başlatılmıştır. Yine İngiltere’de denetim faaliyetlerinin özensizliği ve denetçilerin çıkar çatışmaları nedeniyle KPMG, 455 bin sterlin para cezasına ve firmanın Manchester ortağı 29 bin 250 sterlin para cezasına çarptırılmıştır. Diğer taraftan bu olay ile ilgili açıklama yapan İngiliz Finansal Raporlama Konseyi başkanı Stephen Haddrill “*Kamuoyunun iş dünyasına ve denetime duyduğu güvenin ön planda olduğu bir zamanda, Büyük Dörtlülük, denetimlerinin kalitesini artırmalı ve bunu hızla yapmalıdır.*” şeklinde açıklama yapmıştır (BBC News, 2018).

2021 yılında ise SEC tarafından yapılan bir açıklamaya göre, iki eski KPMG denetçisinin, şu anda feshedilmiş, kâr amacı gütmeyen New Rochelle Koleji’nin denetimi sırasında, eski KPMG ortağının, kritik denetim adımlarını tamamlamamış olmasına rağmen kolejin 2015 mali yılı mali tabloları hakkında olumlu denetim görüşü verilmesini sağladıkları yönünde suçlamada bulunmuştur. Kolej tarafından sunulan mali tablolarda hileli bir şekilde kolejin net varlıklarını 33,8 milyon dolar fazla göstermiştir. Her iki KPMG ortağından sorumlu olanı üç yıl, diğeri bir yıl olmak üzere SEC tarafından görevden uzaklaştırılmıştır. Her biri ayrıca, SEC tarafından herhangi bir denetimle bağlantılı olarak sözleşme yöneticisi, sözleşme ortağı veya sözleşme kalite kontrol gözden geçircisi olarak hizmet etmemeyi kabul etmiştir (SEC, 2021-32).

2021 yılı eylül ayında PCAOB’dan yapılan açıklamaya göre (PCAOB-2021-105), 2016’dan 2020’nin başlarına kadar, 1.100’den fazla KPMG Avustralya personeli, eğitim sınavlarına girerken uygunsuz cevap paylaşımına karışmıştır. Firma personelinin, eğitim testi sorularının yanıtlarını içeren belgeleri ekleyerek, yanıtları öncelikle e-posta kullanarak paylaşmış ve çalışanlar cevapları metin mesajları veya anlık mesaj servislerini kullanarak, yazılı belgelerle destekleyerek, test sorularının cevaplarını paylaşılan bir sunucuya kaydederek veya sözlü olarak paylaştıkları ortaya çıkmıştır (Rathnunga, 2021). Ayrıca, tüm bu usulsüz olayların yanı sıra 2020 yılında Güney Afrika bağımsız denetim düzenleyici kuruluşları, KPMG’nin ülkedeki yolsuzluklarda rolü olduğunu iddia ederken (Miller, 2020); İngiltere Avam Kamarası, KPMG’nin, stokları sorgulama ve doğrulama sorumluluğunu yerine getirmediği iddiasıyla FRC tarafından incelenmesini talep etmiştir (Szajna-Hopgood, 2020).

Amerikan Muhasebe Derneği’nin 2020 Muhasebe Etiği Ödülünü, “Denetçi Teftiş Sürecinde Yolsuzluk: KPMG ve PCAOB Örneği” yazısıyla alan McKenna’ya göre, KPMG büyük finansal sıkıntıları olan şirketlerin kurtarıcısı, bu şirketlerin finansal başarısızlıklarından ve zorunlu satın almalarından bazılarını denetleyen firma olarak ün kazanmıştır. McKenna’nın (2020) kısaca özetlediği listeye göre;

· KPMG, 85 yıldan uzun bir süredir Wells Fargo’yu denetlemektedir. Banka, kriz sırasında Wachovia’yı zorla satın almasının ardından büyük bir hileli haciz portföyüne sahip olmakla kalmadı- aynı zamanda KPMG tarafından da denetlendi- aynı zamanda WFC, KPMG’nin gözden kaçırdığı veya daha da kötüsü görmezden geldiği bir sahte hesap skandalı nedeniyle ciddi bir inceleme geçirmek zorunda kaldı.

- KPMG, Fannie Mae’nin dolandırıcılığının ortaya çıkarılmasından önceki ilk denetçisiydi,
- KPMG, kara para aklama hatalarıyla ünlü HSBC’yi denetledi,
- KPMG, uygun açıklamalar olmadan hileli ipotek borcunu sattığı için 5,2 milyar dolar para cezası ödeyen Credit Suisse’i denetledi,
- KPMG, milyarlarca doları bulan yasal ve düzenleyici yaptırım eylemlerinin bir raporuna sahip olan Deutsche Bank’i denetledi,
- KPMG, FIFA’yı denetledi.

Buraya kadar KPMG'nin 2000 yılından itibaren yaklaşık 22 yıllık sürede karıştığı denetim usulsüzlükleri kısaca sıralanmıştır. Anlatılanlar arasında kurumsal olarak bir bütün halinde etik ilkelerin çiğnenmesi konusunda öne çıkan iki önemli olay bulunmaktadır. İlki şüphesiz ki; PCAOB'ın denetçi eğitimi sınav sorularının art arda iki kez iki farklı ülke ofisinde (ABD ve Avustralya) çalınması ve denetimin gözetimcisi PCAOB'nin gözetim ve inceleme faaliyetleri ile ilgili kontrol listelerinin yasadışı yollarla elde edilerek çıkar amaçlı kullanılmasıdır. Bu sınav sorularının çalınması ve firmada elden yaygın şekilde dağıtılması skandalları, KPMG'nin kurumsal kültüründe boşluklar olduğu sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca söz konusu ihlallerin hemen hemen hepsinin bir şekilde üst yönetimle bağlantılı olması da önemli ve yaygın bir etik problem olarak dikkat çekmektedir. Bu nedenle hem ABD hem de Avustralya ofisinde gerçekleşen sınav sorularının çalınması ve firma içinde dağıtılması eylemlerine yakından bakmak gerekmektedir.

2015-2017 yılları arasında ABD'de gerçekleşen skandal, iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan ilki, PCAOB'un cari yılda inceleme yapacağı denetim firmalarının listelerinin; incelenecek denetim firmalarının gerçekleştirdikleri denetimlerden hangilerinin inceleneceğinin ve PCAOB tarafından denetim firmalarının gözetim ve incelemeleri için hazırlanan kontrol listelerinin yasa dışı şekilde ele geçirilmesidir. İkincisi ise; KPMG'de faaliyet gösteren denetim meslek mensuplarının sürekli eğitimler kapsamında girecekleri sınav sorularının yasadışı şekilde önceden ele geçirilmesi ve firmada çalışan çok sayıda meslek mensubu ile paylaşarak sınavlarda hile yapılmasıdır. KPMG yöneticisi David Middendorf ve PCAOB eski çalışanı Jeffrey Wada, yolsuzluk faaliyetlerinin en önemli iki bağlantısı olarak kabul edilmiştir. Middendorf ve Wada'nında aralarında bulunduğu, beşi KPMG ve biri PCAOB çalışanı olan altı kişi hakkında suç duyurusu yapılmıştır. Middendorf ve beraberinde dört KPMG çalışanı; Thomas Whittle, Brian Sweet, David Britt ve Cynthia Holder, PCAOB'dan sızdırılan yasa dışı bilgileri kullanmakla suçlanmış ve Middendorf, Sweet, Holder, Whittle, Britt ve Marcello 2017 yılı Nisan ayında KPMG'den uzaklaştırılmıştır.

KPMG için çalışan eski bir PCAOB çalışanı olan Brian Sweet, denetiminde 28 personel olmasına ve bu personelin denetlenmesindeki eksiklikleri nedeniyle bile ceza alması gerekirken, tüm skandalın açığa çıkartılmasında ilk itirafçı olması nedeniyle daha hafif bir yargılamaya tabi tutulmuştur. Sweet, 2018 yılında dolandırmak için komplo kurmak ve elektronik dolandırıcılık yapmak suçlamalarını kabul etmiştir. Sweet'in mahkemede özellikle üst yönetimden Middendorf'un soruşturmasında önemli bir tanık olarak yer alarak iş birliği yapmasının altı çizilmiş ve cezasında indirim uygulanmış olup, 3 yıllık hizmetten men ve denetimli serbestlik cezası verilmiştir.

PCAOB eski çalışanı Jeffrey Wada; gizli anlaşmalar yapmak, gizli bilgileri çıkar amaçlı satmak ve elektronik ortam verileri ile oynamak suretiyle otoriteyi dolandırmak suçlarından dokuz ay hapis cezası ve üç yıl denetimli tahliye hükmü almıştır (Francine, 2019).

SEC, denetim firmasına verilen bu ilk tedbir ve yaptırımın ardından usulsüzlüklere karışan firma çalışanları hakkında bireysel soruşturmaların açılmasını sağlamıştır. Eski PCAOB çalışanı ve yeni KPMG ortağı Brian Sweet'in kamu gözetimi kurumundan gizli bilgileri çıkar amaçlı olarak ifşa etmek ve haksız kazanç elde etmek, kamuya açık olmayan bilgileri sızdırmak, etik ve bağımsızlık ilkelerin ihlali suçlamaları ile dava açılmıştır. Sweet'in PCAOB'dan getirdiği yasa dışı bilgiler KPMG'ye sadece gözetim ve incelemelerde avantaj sağlamakla kalmamış aynı zamanda yeni müşteri anlaşmaları için rekabet avantajı da sağlamıştır (Yalçın, 2020).

Cynthia Holder, 12 Mayıs 2015'ten itibaren KPMG hakkındaki gizli PCAOB incelemesi bilgilerini KPMG'ye sızdırmaya başlamıştır. PCAOB'a denetim hatalarının temel nedenleri hakkında KPMG'den bir savunma yapmasını isteyeceği bir dönemde, söz konusu denetim eksikliği eleştirilerinin yer aldığı gizli belgeleri KPMG'ye sızdırmıştır. 17 Haziran 2015'te Holder'dan Sweet'a birden fazla kez gizli bilgiler gelmiş ve Temmuz 2015'te KPMG Holder'a ortaklık teklif etmiştir. Holder da aynen Sweet gibi eski PCAOB çalışanı ve yeni KPMG ortağı olarak usulsüzlüklerde rol oynamıştır. PCAOB'dan bilgilerin çalınması olayında tespit edilmekten kaçınmak için Holder ve Sweet eşlerinin cep telefonları aracılığıyla iletişim kurmuşlardır. Holder ve Sweet'in iletişim kurmak için bir kod kullanmasını önerdiği, Instagram'da belirli bir kolej futbol takımıyla ilgili bir fotoğraf yayımlayarak iletişim kurabileceklerini ve ardından her birinin belirlenmiş bir KPMG konferans görüşmesi numarasını arayarak gizli görüşmeler yaptıkları ortaya çıkmıştır. Tüm bu ayrıntılar gerçekleşen ihlallerin bir

komple olarak değerlendirilmesine neden olmuştur. Holder 16 Ekim 2018'de yargıç huzurunda suçlamaları kabul etmiş ve muhasebe ve denetim mesleklerinden ömür boyu yasaklanmış, sekiz ay hapis cezasına ve iki yıl denetimli tahliye cezasına çarptırılmıştır (Bramwell, 2019).

2016 yılı mart ayında, PCAOB'da bir denetim lideri olan Jeffrey Wada, terfi beklerken, haksızlığa uğradığı gerekçesiyle PCAOB bilgilerini sızdıracak kadar öfkelenmiştir. Hak ettiği terfiyi alamaması gerekçesiyle kurumdan ayrılmayı ve bu ayrılışı da fırsata çevirmek isteğiyle birlikte 2016 yılı KPMG inceleme listelerini ele geçiren Wada, 28 Mart 2016 tarihinde eski iş arkadaşı Holder'ı arayarak PCAOB'un inceleyeceği on iki (12) müşterinin isimlerini telefonda bizzat okumuştur. 2 Şubat 2017 tarihinde Wada, Holder'a kırk yedi (47) müşteriyi içeren 2017 incelemelerinin listesini vermiştir. Wada'nın verdiği bilgiler sadece incelemelerle ilgili olmayıp aynı zamanda denetim kalitesi konusunda sıkıntı yaşayan KPMG yönetim ekibinin önceden gerçekleştirilmiş denetimlerin yeniden gözden geçirilmesi ve PCAOB tarafından olası eksiklik bulgularından kaçınmak için revizyonlar içeren gizli "izleme programları" oluşturulmasını sağlamıştır.

KPMG'nin Denetim Kalitesi ve Profesyonel Uygulamadan Sorumlu Ortağı David Middendorf, denetim kalitesini geliştirmek için gösterdiği gayretin kanıtı olarak Wada'dan aldığı bilgiler ışığında gerçekleştirdiği *izleme* programının başarısını üst yönetime sunmuştur. Ayrıca yine Wada'dan sızan bilgilerle KPMG her biri için zaten denetim raporları yayınlanmış olan yedi banka denetimi faaliyetinin çalışma kağıtlarını ve nihai denetim dosyalarını gizlice yeniden gözden geçirmiştir. Middendorf, 11 Mart 2019'da federal mahkemece, gizli anlaşmalar yapmak ve otoriteyi dolandırma suçlarını da içeren dört ayrı finansal usulsüzlükten bir yıl bir gün hapis cezasına mahkûm edilmiş ancak temyize gidene kadar kefaletle serbest kalmasına izin verilmiştir (Brasseur, 2019).

Sweet'in gözden geçirme yapması için görevlendirdiği denetim ortaklarından bir denetçi, 13 Şubat 2017 tarihinde, denetim ekibinin başında olduğu bir denetim faaliyetinin PCAOB inceleme listesinde olması ve bu bilginin kendilerine nasıl ulaştığından şüphelenerek üst yönetimi bilgilendirmiştir. Bu şekilde ilk skandal soruşturulmaya başlanmıştır. Holder ve Sweet; bu durumun ortaya çıkmasıyla birlikte mesaj ve e postaları silinmesi, kullan-at telefonlar, listelerin yakılması, soruşturmacılara sahte belgeler sunulması gibi yollarla delilleri yok etmeye çalışmışlardır (Gaetano, 2019; Bramwell, 2019). Usulsüzlükler 2015-2017 yılları arasında devam etmiş ancak 2017 yılı başında ortaya çıkmış ve 2019 yılında SEC tarafından KPMG'ye verilecek ceza ile birlikte resmen kamuya duyurulmuştur.

2017 yılında, mahkeme tarafından suçlu bulunmayan Marcello ise, 05 Nisan 2022 tarihinde açıklanan kararla, KPMG'nin inceleme sonuçlarını iyileştirme planına dahil olan kıdemli denetçileri makul bir şekilde denetleyemediği gerekçesiyle bireysel olarak yüz bin dolar para cezası ile cezalandırıldı (PCAOB, 2022). PCAOB'dan yapılan açıklamaya göre, KPMG LLP'nin eski Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı Scott Marcello, CPA'ya yaptırım uyguladığını duyurdu. KPMG'nin gizli PCAOB inceleme bilgilerini alması ve kullanmasıyla bağlantılı olarak, 100.000 \$ para cezasına çarptırılmış ve denetim hataları nedeniyle denetim faaliyetlerinden uzaklaştırılmıştır. Bu, çözülmüş bir davada bir bireye verilen en büyük para cezasıdır. KPMG'nin hem 2016 hem de 2017'de gizli PCAOB inceleme bilgilerini aldığını öğrendiğinde uygun ve acil adımları atmadığı gerekçesiyle Marcello'yu, KPMG'den kovmasının üzerinden 5 yıl geçtikten sonra SOX Yasası Bölüm 105(c) maddesi kapsamında KPMG'nin ilişkili kişilerini denetleme konusunda makul ölçüde başarısız olması gerekçesiyle cezalandırdı. PCAOB Başkanı Erica Williams, verilen cezanın ardından, türünün ilk örneği olan bu disiplin cezasının, PCAOB'un en büyük firmalardaki üst düzey personele, astlarının ihlallerini önlemeye yönelik yeterli denetim adımlarını atmadıklarında yaptırım uygulamaya kararlı olduğunu göstermeyi amaçladığını ifade etmiştir (Maurer, 2022; Ho, 2022).

Usulsüzlüklerin ortaya çıkmasının ardından, 17 Haziran 2019 tarihinde SEC tarafından yürütülen incelemelerde KPMG denetim firmasına 50 milyon dolar para cezası verildiğini duyurmuştur. KPMG verilen cezayı kabul etmekle kalmamış hem gerçekleşen usulsüzlükleri kabul ettiğini hem de bağımsız bir danışman kurulu tarafından inceleme ve değerlendirme yapılmasını kabul ve taahhüt etmiştir.

KPMG'nin son skandalla ilgili olarak aynı dönemde karıştığı ikinci usulsüzlük olan sınav skandalında; KPMG'nin SEC tarafından denetçilere yönelik zorunlu ve düzenli olarak gerçekleştirilen sınav sorularının ve cevaplarının resimlerini

çekerek, e-postalar ve basılı kopyalar ile dağıttığı tespit edilmiştir. (SEC, 2020-115). KPMG baş denetçilerinin soruların cevaplarını hemen hemen tüm personelle paylaştığı sanılmaktadır. KPMG'nin sınav sorularını çalmakla yetinmediği ayrıca sınav sonuçlarını işleyen HTML sunucu kodlarını değiştirerek, sınav geçme notunu aşağıya çektikleri ve bu müdahalenin en az 28 kez gerçekleştiği sanılmaktadır. Söz konusu eylemlerden, KPMG ortaklarından Timothy Daly, Michael Bellach ve John Donovan sorumlu tutulmuştur (SEC, 2020-115). Ancak gerçekte çok daha fazla personelin soruların dağıtılmasında rolü olduğu muhakkaktır (Yalçın, 2020). En son yapılan anlaşmaların bir sonucu olarak, üç KPMG denetim ortağı (Timothy Daly, Michael Bellach ve John Donovan) “finansal raporlamaya katılmamayı ve muhasebeci olarak SEC huzuruna çıkmayı dahası denetim mesleğinde faaliyet göstermekten menedilmeyi kabul etmiştir. Ancak Daly, üç yıl sonra, iki yıl sonra Bellach ve bir yıl sonra Donovan mesleğe iade için başvurabilecektir. Şirket ve SEC belgelerine göre her üçü de Mart 2019'da KPMG'den ayrılmıştır (SEC, 2020-115).

2015-2017 yılları arasında ABD ofisinde gerçekleşen soruların çalınması olayına karışan bazı yöneticilerin soruşturmaları henüz karara bağlanmamışken (Marcello'nun cezasının 5 Nisan 2022'de açıklanması) 2016-2020 yılları arasında gerçekleştiği iddia edilen ikinci bir soru çalma vak'ası da Avustralya KPMG ofisinde gerçekleşmiştir. PCAOB'un Eylül 2021'e yaptığı açıklamaya göre, 2016'dan 2020'nin başlarına kadar, 1.100'den fazla KPMG Avustralya personeli, eğitim sınavlarına girerken uygunsuz cevap paylaşımına karışmıştır. Firma personelinin, eğitim testi sorularının yanıtlarını içeren belgeleri ekleyerek, yanıtları öncelikle e-posta kullanarak paylaşmış ve çalışanlar cevapları metin mesajları veya anlık mesaj servislerini kullanarak, yazılı belgelerde sağlayarak, test sorularının cevaplarını paylaşılan bir sunucuya kaydederek veya sözlü olarak paylaştıkları ortaya çıkmıştır. Firmanın tüm seviyelerinde eğitim testi cevaplarının uygunsuz paylaşımı meydana gelmiştir. 2020 yılında KPMG Avustralya, eğitimle ilgili suistimali tespit ettikten sonra konuyu 15 gün içinde PCAOB'a bildirerek düzeltici politika ve prosedürleri uygulamaya başlamıştır (PCAOB, 2021-105). PCAOB tarafından görevlendirilen denetim gözlemcisi, ortakların ve personelin dürüstlük içinde hareket etmelerini ve işleriyle ilgili becerilere sahip olmalarını sağlamak için tasarlanmış testlerde “yaygın” kopyalar nedeniyle KPMG Avustralya'ya 450.000 ABD doları (615.000 Avustralya doları) para cezası verilmesine karar vermiştir. Firma, iki ortağını hile yüzünden emekli olmaya zorlarken, diğer 16 ortak resmi uyarı almış ve gelirlerinin on binlerce dolar düşürülmesi ile cezalandırılmışlardır. Diğer yandan 30 KPMG personeli uyarı almış ve maaşları kesilmiştir. Firmanın toplam 6700 personelinin yaklaşık yüzde 12'sine karşılık gelen ve en az 250'si denetim personeli olmak üzere 1.131 personel sınav cevaplarını paylaşmak veya almak nedeniyle “sözlü veya yazılı uyarılar” almıştır. Aynı ay, Avustralya Mali İnceleme Kurumu, firmanın 600 ortağının tamamının ve 5.900'den fazla müşteriyi yüz yüze çalışan personelinin, ihbarcı şikayetleri üzerine bir iç bağımsızlık sınavına girmeye zorlandıklarını bildirmiştir (PCAOB, 2021-105). PCAOB'dan yapılan kesin yaptırım emrine (PCAOB, 2021-105) göre, SEC Yasasının 105(c)(4)(E) Bölümü ve PCAOB Kural 5300(a)(5) uyarınca, KPMG'nin yasal bir belgeyle kınanması ve yasanın 105(c)(4)(G) Bölümü ve PCAOB Kural 5300(a)(9) uyarınca, KPMG'nin aşağıdaki gereklilikleri yerine getirmesine karar verilmiştir:

- Kınama yaptırımının verilmesinden itibaren 90 gün içinde, firmaya
 - o Personelin tüm mesleki sorumlulukları dürüstlikle yerine getirmesi;
 - o İçinde bulunulan koşullarda gerekli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip personele iş verilmesi;
 - o Personelin kendilerine verilen sorumlulukları yerine getirmelerini ve düzenleyici kurumların geçerli sürekli mesleki eğitim gereksinimlerini karşılamalarını sağlayan genel ve sektöre özel sürekli mesleki eğitime ve diğer mesleki gelişim faaliyetlerine katılması;
 - o Yukarıda açıklanan politika ve prosedürlerin uygun şekilde tasarlanması ve etkin bir şekilde uygulanması.
- Bu yaptırım emrinin başlangıcından itibaren 120 gün içinde, PCAOB'ın İcra ve Soruşturma Birimi Direktörüne, KPMG'nin yukarıdaki gerekliliklere uyduğunu belirten, denetim firması CEO'su tarafından imzalanmış bir tasdik sağlanması.

KPMG ayrıca, Uygulama ve Soruşturma Bölümü personelinin makul olarak talep edebileceği, ilgili ek kanıtları ve bilgileri sunmakla yükümlü kılınmıştır.

Bu ikinci kopya eylemine rağmen PCAOB'ın ABD gözlemcisi tarafından üstlenilen inceleme sırasında KPMG'nin kendi kendini ihbar etmesi ve iş birliği yapmasının verilen cezada etkili olduğunun, aksi halde çok daha ağır bir ceza verileceğini açıklamasının, nihai durumda KPMG için yumuşak bir cezalandırma yapıldığına işaret etmektedir.

3. Sonuç ve Öneriler

KPMG'nin son 22 yıllık dönemde adının karıştığı ve çeşitli kurumlarca kamuoyuna duyurulan usulsüzlükler ve skandallar göstermektedir ki denetim firmalarına uygulanan yaptırımlar caydırıcı olmamaktadır. KPMG'nin eski PCAOB personeli aracılığı ile sınav sorularını birden çok kez çalması, denetim hedefleri hakkında içeriden bilgi alması gibi hileli davranışlar; denetim firmalarının SEC'e ve PCAOB'a denetimlerinin kalitesini iyileştirdiğini gösterme arzusu tarafından motive edilmektedir. Denetim firmalarının sosyal sorumluluk ilkesi gereği kamu çıkarlarını kendi çıkarları da dahil olmak üzere diğer çıkarların önüne koyması beklenir. KPMG'nin yukarıda sayılan eylemleri, firmanın üst yönetim de dahil olmak üzere kurumsal olarak bu ilkeye uygun hareket edip etmediği sorgulanmalıdır. Henüz 2017'de ortaya çıkan kopya skandalının cezaları dahi kesinleşmemişken, Avustralya Ofisinin aynı hileli yönteme başvurması gözetim kurumunun da etkisinin sorgulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Avustralya ve Yeni Zelanda'daki Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nün CEO'su Profesör Janek Rathnunga'nın ABD'deki muhasebe skandallarının ardından, muhasebe ve denetim mesleklerinde akran inceleme sisteminin, 25 yıllık varlığı boyunca büyük bir muhasebe firması hakkında hiçbir zaman olumsuz veya nitelikli bir raporla sonuçlanmadığını, söz konusu akran incelemelerinin '*karşılıklı sırt kaşıma*' olduğunu ifade eden sözleri aslında bu ihlallerin neden üst üste tekrarlandığına, yaptırımların caydırıcı olmadığına açıklık getirmektedir.

KPMG vak'alarında PCAOB ortaya çıkan usulsüzlüklerin ardından KPMG incelemelerini yeniden gözden geçirmiş olup KPMG'nin; 2016 yılı denetimlerinin %53'ünde, 2017 yılı denetimlerinin %50'sinde eksiklik tespit etmiş ve bu eksiklikleri kamuoyuyla paylaşmıştır. Bu oran, KPMG'nin rakipleri olan diğer dört büyük denetim firmasının yaklaşık iki katıdır. Diğer yandan daha önceden içeriden bilgi alarak yeniden gözden geçirdiği on bir denetimi yeniden incelemiş ve dosyalarda sonradan yapılan hileli değişiklikleri ortaya çıkarmıştır (Whitehouse, 2019). Yine 2018-2020 yılları arasında PCAOB incelemelerinde tespit edilen eksikliğin en az yüzde 30-35² civarında olduğu tahmin edilmektedir. Hâlbuki KPMG işletmelerde hile ve yolsuzluk araştırması yapan sayılı kurumların başında gelmekte olup, 1994, 1998, 2003 ve 2009 yıllarında işletmeler üzerinde gerçekleştirdikleri yaygın Hile Araştırma Raporları birçok akademik çalışmaya kaynak olmuştur. Örnek vermek gerekirse, KPMG 1998 Dolandırıcılık Araştırmasına göre, yanlış mali tablolardan kaynaklanan ortalama kayıp 1994 raporunda 765.000 \$ iken, 1998 raporunda 1.239.000 \$'a yükseldiği tespit edilmiştir (Topçu, 2019; Cullinan & Sutton, 2002). Söz konusu tespitlerin denetim firmaları için de geçerli olduğunu değerlendirmek yanlış olmayacaktır. İşletmelerde hile riskinin önemine duyarlı kurumların bir işletme olarak hile ve yolsuzluklara daha duyarlı davranmalarını beklemek toplumun doğal bir hakkı olsa gerek.

Görüldüğü üzere yazarın ilk kopya olayı ve PCAOB'tan bilgi çalınması olaylarını konu olan ilk araştırmasının üzerinden henüz iki yıl geçmişken bir eğitim kuruluşuna uygun olmayan denetim görüşü (New Rochelle Koleji) ve bir ülke ofisinde sınav sorularının çalınması (Avustralya Ofisi) olmak üzere iki adet skandal daha kamuoyuna yansımıştır. Yaşanan her iki hileli durum da ilk araştırma sonucunda sorulan soruların halen cevap aradığını göstermektedir. Yazarın KPMG Vak'a sını olarak ilk yazdığı çalışmada birtakım soruları³ bulunmaktaydı, bu sorulardan birkaçı;

2 2018-2020 yılları arasındaki oran, 2018-2020 yılları PCAOB inceleme raporlarından yazar tarafından hesaplanmıştır. PCAOB (2018-2019-2020) "Report on Inspection of KPMG LLP" :<https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspectionreports?searchWithin=kpmg&effectivedateyear=2018%2C2019%2C2020%2C2021%2C2022&isinternational=U.S>.

3 Soruların tamamı için bakınız: Yalçın, N. (2020). "KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması". Muhasebe Enstitü Dergisi, 2020 (63).

- Eğer bu skandal ortaya çıkmasaydı, KPMG'nin bu eylemleri daha ne kadar süre devam edecekti?
- KPMG başka hangi konularda yolsuzluğa başvurmuştur?
- KPMG'nin kalite kontrol sistemi halen kabul edilebilir mi?
- Aynı ihlalleri dört büyükler dışında bir denetim firması gerçekleştirmiş olsaydı, düzenleyici kurumların tavrı nasıl olurdu?

Yukarıda KPMG vak'aları kısmında özetlendiği üzere görülüyor ki KPMG hemen hem yeni bir başka denetim usulsüzlüğüne karışmış hem de yine sınav sorularının çalınması olayına karışmıştır. Üstelik Avustralya ofisinde sınav sorularının çalınması olayı, ABD ofisindeki olay ile hemen hemen aynı dönemde, daha uzun süre ve çok daha yaygın şekilde devam etmiştir. Bu durum denetim firmalarının etik kültür boşluğuna, yaptırımların yetersizliğine, denetim faaliyetlerinin yeterli kalitede ve güvenilirlik ortamında yürütülmediğine işaret etmektedir. Etik ilkeler, ahlaki davranış kuralları, mesleki etik kodlar gibi kavramların firma kültürüne aktarılamamış olması bu gibi olayların zamanla ortaya çıkmasına neden olurken bu tip olayların süreklilik göstermesi ise ayrıca dikkat çekmektedir. KPMG'nin PCAOB'tan bilgi çalması olayında, Sweet, soruşturmacılara verdiği ifade; "Yapılanların gerçek bir etik ihlal olduğunu ifade ettiğinde Middendorf ve Whittle tarafından, maaşımı nereden aldığımı hatırlamam ve KPMG'ye sadık kalmam gerektiği söylendi" şeklinde uyarıldığını söylemiştir. Bu ifadelerden anlaşıldığı üzere, kurumsal etik anlayışın zayıflığı, etik ihlal ve usulsüzlüklere rağmen firmaya sadakat anlayışının yaygın olduğu bir firma kültürü devam eden usulsüzlüklerin kaynağı olarak değerlendirilebilir. Diğer yandan PCAOB çalışanı Wada'nın beklediği terfiyi alamaması nedeniyle böyle bir olaya karıştığını dile getirmesi, çalışanları hileye iten nedenler bakımından kurumların haksız rekabet ve diğer haksız uygulamalara önlem alması gerektiğine işaret etmektedir.

Yukarıda sorulan sorulardan ilk üçü; KPMG'nin ikinci sınav sorularının çalınması ve devam eden-ortaya çıkan yeni usulsüzlükler ile daha da kuvvetli bir araştırma merakına dönüşmüştür. Son soru ise PCAOB'ın ve SEC'in böylesi büyük bir kuruluşa verdiği yaptırım ve cezaların caydırıcı olmadığını fark edip fark etmediği sorusu ile güncellenebilir. Diğer yandan ilk vaka'anın davaları görülürken savcılık makamının, mahkeme ile iş birliği yapan Sweet hakkında iş birliği ve tanıklığının önemini öven sözleri; PCAOB ve SEC'in basın açıklamalarında, KPMG'nin Avustralya ofisinde olağanüstü bir iş birliği gösterdiğinin altını çizmesi; firmanın kendi kendini ihbar etmesi ve bir iyileştirme programı üstlenmek için büyük bir dürüstlikle, iyi niyetle hareket ettiğini ısrarla ifade etmesi de dikkat çekicidir. Düzenleyici kuruluşların önemli ihlallerde firmaların pişmanlık göstergelerinin altını bu kadar çizmesi belki de gelecekteki yolsuzluklar için düzenleyici kuruluşun caydırıcılığını zedeleyebilecektir. Dolayısıyla araştırma sonuçları ilk çalışmadaki önemli kaygıları tekrarlar ve pekiştirir.

Elbette sadece KPMG değil diğer 4 büyük olarak adlandırılan firmalarının, Arthur Andersen'in kapanmasından bu yana zaman zaman benzer denetim başarısızlıkları ve davalarla karşı karşıya kalmıştır. Sarbanes-Oxley Yasası ve beraberinde kamu gözetimi kurumlarının bağımsız denetçiler ve finansal denetimler üzerindeki şüpheleri sona erdirmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, yukarıda ve ilk çalışmada sorulan sorulara ek olarak;

- Büyük denetim firmalarının en önemli motivasyon ve değerlendirme göstergesi olan *firma itibarının* zarar görmesine rağmen, büyük denetim firmaları neden bu süregelen usulsüz eylemlerde bulunurlar?
- PCAOB büyük denetim firmalarını gözetim ve inceleme görevini yerine getirmekte ve yaptırım uygulamakta yeterli midir?
- Büyük denetim firmalarına PCAOB bile engel olamaz iken gelişmekte olan ülkelerdeki ofislerde gerçekleşen usulsüzlüklerde yerel kamu gözetimi kurumlarının etkisi var mıdır?

Bu çalışma PCAOB ve SEC tarafından ilgili denetim firmasında gerçekleşen usulsüzlüklerle ilgili yapılan resmî açıklamalardan yola çıkılarak hazırlanmıştır. Daha önce PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması olaylarının takibi ve KPMG Avustralya ofisinde gerçekleşen ikinci kopya olayının incelenmesi çalışmanın

ana motivasyonunu oluşturmuştur. Bu kapsamda araştırma ilk vak'a ve yeni PCAOB, SEC ve denetim firmasının resmî açıklamaları ile sınırlandırılmıştır. PCAOB'ın tespit ettiği durumları kamuoyuna açıklamak için belirlenmiş prosedürleri bulunmaktadır. Örneğin, Kurul, SOX Yasası ve PCAOB kuralları uyarınca, içinde bir inceleme raporunun kalite kontrol sistemlerine yönelik eleştiriler ve potansiyel kusurlarla ilgili düzeltmelerin yapılması durumunda inceleme raporunu on iki aya kadar yayınlamamaktadır. Dolayısıyla bu prosedürlerin yerine getirilmesi sırasında olayların üzerinden belirli bir süre geçmektedir. Bu nedenle araştırma olayların anlık güncelliğe sahip olma imkânı bulunmaması bakımından kısıtlılığa sahiptir. Son olarak bu araştırma, bir kurum ya da kuruluşu hedef almamaktadır. Sadece bir mesleğin düzenleyici kuruluşlarının ve kamuoyunun dikkatini usulsüzlüklere çekerek farkındalık yaratmak amacıyla gerçekleştirilmiştir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması beyan etmemişlerdir.

Finansal Destek: Yazar finansal destek beyan etmemişlerdir.

Peer Review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: Author declared no conflict of interest.

Financial Disclosure: Author declared no financial support.

Kaynaklar

- ACFE (2012). *Report to the nations on occupational fraud and abuse, global fraud study*. Retrieved from [www.acefe.com> media> files> acefe> pdfs](http://www.acefe.com/media/files/acefe.pdf)
- Agnew H. & Ahmed, M. (2016). *KPMG Switzerland resigns as FIFA auditor: Move comes as football governing body undergoes corruption probes*. Retrieved from www.financialtimes.com,
- Ahmed, A. (2020). *KPMG India cheating scandal 2020: Director nitesh jain exposed*. Retrieved from <https://medium.com/@abu137/kpmg-india-cheating-scandal-2020-director-nitesh-jain-exposed-2a745327d44>.
- Albrecht, W. S . & Albrecht , C.O. (2004). *Fraud examination and prevention*. Mason: South-Western.
- BBC News, (2018). *Audit watchdog chief to step down*. Retrieved from <https://www.bbc.com/news/business-46069722>
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: Çalışan hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bramwell, J. (2019). *Ex-KPMG executive director who was major player in PCAOB cheating scandal sentenced to eight months in jail*. Retrieved from <https://goingconcern.com/ex-kpmg-executive-director-who-was-major-player-in-pcaob-cheating-scandal-sentenced-to-eight-months-in-jail/>.
- Brasseur, K. (2019). *Ex-PCAOB leader gets prison time for role central to KPMG scandal*. Retrieved from <https://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/ex-pcaob-leader-gets-prison-time-for-role-central-to-kpmg-scandal/27877.article>.
- Buckhoff, T.A. (1999). *Fraud examination in academia: Higher education should help stave off fraud and abuse*. Retrieved from <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294968479>.
- Cullinan, C. P. & Sutton, S. G. (2002). Defrauding the public interest: A critical examination of reengineered audit processes and the likelihood of detecting fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 297-310.
- Francine, McK. (2019). *An SEC fine for KPMG in the PCAOB data theft scandal and another horrible revelation*. Retrieved from <http://retheauditors.com/2019/06/26/what-are-the-chances-of-a-significant-sanction-or-fine-for-kpmg>.
- Gaetano, C. (2019). *Former KPMG managing partner sentenced to a year and a day in prison for PCAOB cheating scandal*. Retrieved from <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/former-kpmg-partner-sentenced-to-a-year-and-a-day-in-prison-for-pcaob-cheating-scandal-091219>.
- Henderson, R. (2019). *KPMG South Africa makes headway rebuilding image after scandals*. Retrieved from <https://www.accountingtoday.com/articles/kpmg-south-africa-makes-headway-rebuilding-image-after-scandals>.
- Ho, S. (2022). *To send a message, PCAOB fines former KPMG vice chair \$100,000 for inspection cheating scandal*. Retrieved from <https://tax.thomsonreuters.com/news/to-send-a-message-pcaob-fines-former-kpmg-vice-chair-100000-for-inspection-cheating-scandal/>.

- Kilby, P. (2022). fraudsters, fakes and flaws: *The psychological insights of Alex Gibney's films*. Retrieved from <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4295017580>.
- Maurer, M. (2022). *Fired KPMG audit head fined over failure to supervise senior auditors*. Retrieved from https://www-wsj-com.translate.google/articles/fired-kpmg-audit-head-fined-over-failure-to-supervise-senior-auditors-11649193583?_x_tr_sl=auto&_x_tr_tl=tr&_x_tr_hl=tr.
- McKenna, F. (2020). *Corruption in the auditor inspection process: The case of KPMG and the PCAOB*. Retrieved from <https://thedig.substack.com/p/our-teaching-case-on-kpmgpcaob-scandal?s=r>.
- Miller, H. (2020). *KPMG reprimanded, again, and fined \$560,000 for audit failings*. Retrieved from <https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-04-02/kpmg-reprimanded-again-and-fined-560-000-for-audit-failings>.
- PCAOB (2018-2020). *Report on inspection of KPMG LLP*. Retrieved from <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firminspectionreports?searchWithin=kpmg&effectiveyear=2018%2C2019%2C2020%2C2021%2C2022&isinternational=U.S>.
- PCAOB, 2021-105. (2021). *Order instituting disciplinary proceedings, making findings and imposing sanctions*. Retrieved from https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/enforcement/decisions/documents/105-2021-008-kpmg-australia.pdf?sfvrsn=81a97edf_6.
- PCAOB (2022). *PCAOB sanctions former KPMG vice chair of audit for failure reasonably to supervise, imposing largest individual penalty ever in a settled proceeding*. Retrieved from <https://pcaobus.org/news-events/news-releases/news-release-detail/pcaob-sanctions-former-kpmg-vice-chair-of-audit-for-failure-reasonably-to-supervise-imposing-largest-individual-penalty-ever-in-a-settled-proceeding>.
- Rathnunga, J. (2021). *Why Australia's regulators are powerless in KPMG exam cheating scandal*. Retrieved from <https://cmaaustralia.edu.au/why-australias-regulators-are-powerless-in-kpmg-exam-cheating-scandal/>.
- Schmallegger, F. (1991). *Criminal justice ethics: Annotated bibliography and guide to sources*.
- SEC, 2003-16. (2003). *SEC charges KPMG and four KPMG partners with fraud in connection with audits of xerox; SEC seeks injunction, disgorgement and penalties*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press/2003-16.htm>.
- SEC, 2014-12. (2014). *SEC charges KPMG with violating auditor independence rules*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2014-12>.
- SEC, 2020-115. (2020). *SEC charges three former KPMG audit partners for exam sharing misconduct*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2020-115>.
- SEC 2021-32. (2021). *SEC charges two former KPMG auditors for improper professional conduct during audit of not-for-profit college*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2021-32>.
- Silverstein, S. (2019). *KPMG's ethics crisis- and the lesson it teaches leaders about accountability*. Retrieved from <https://samsilverstein.com/kpmgs-ethics-crisis-and-the-lesson-it-teaches-leaders-about-accountability>.
- Singleton, T.W. & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting*. 4th Edition, ISBN: 978-0-470-56413-4.
- Sutherland, E. H. and Cressey, D.R. (1960). *Principles of criminology*. Philadelphia: Lippincott .
- Szajna-Hopgood, A. (2020). *Calls for watchdog to review KPMG's £58m Ted Baker accounting scandal*. Retrieved from <https://www.retailgazette.co.uk/blog/2020/02/calls-for-watchdog-to-review-kpmgs-53m-ted-baker-accounting-scandal/>.
- Topçu, G. (2019). Impact of accounting information systems (AIS) on fraud detection. *Management and Political Sciences Review*, 1(1), 81-92.
- Warren E. & Markey E.J. (2017). *Letter on KPMG's role and findings as the independent auditor of wells fargo's financial statements from 2011-2015*. Retrieved from https://www.warren.senate.gov/files/documents/2017_04_25_Letter_%20to_PCAOB.pdf.
- Whitehouse, T. (2019). *KPMG fallout: Cheating allegations raise new questions*. Retrieved from <https://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/kpmg-fallout-cheating-allegations-raise-new-questions/27281.article>
- Yalçın, N. (2020). KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması. *Muhasebe Enstitü Dergisi*, 2020 (63).