



HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU: İMKB'DE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ¹

İdiris VARICI*

ÖZET

Hile ile ilgili araştırma yapan kurumlar tarafından hile ikiye ayrılmıştır. Bunlardan biri varlıkların zimmete geçirilmesi, diğeri ise hileli finansal raporlamadır. Ancak hileli finansal raporlama sonuçları itibariyle daha zararlıdır. Hileli finansal raporlama bizzat yöneticiler tarafından yatırımcıları ve diğeri üçüncü kişileri aldatmaya yönelik yapıldığından denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu sorumlulukların en önemlilerinden biri doğru olanı kamuoyuna bildirmektir. Bu nedenle hileli finansal raporlama yapan veya yapma ihtimali olan işletmelerin denetim raporlarında doğrunun açıkça belirtilmesi gerekir. Türkiye’de hileli finansal raporlama vakaları olmasına rağmen olumsuz rapor ile karşılaşılması manidardır. Nitekim bu araştırma ile hileli finansal raporlama yapma olasılığı olan işletmelerin denetim raporları incelenmiş; sonuçta denetçilerin gerçeği denetim raporlarında olumsuz raporla değil şartlı raporla veya denetim görüşünden kaçınma ile ifade ettikleri ortaya çıkmıştır. Çünkü araştırma sonucunda bazı işletmelerde olumsuz denetim raporu verilmesi için gerekli olan bütün unsurların var olmasına rağmen olumsuz rapor verilmediği gözlemlenmiştir. Sonuç olarak denetçilerin bir kısmının hem mesleki hem de sosyal anlamda sorumluluklarını yerine getirmediği gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Denetim Raporları, Mesleki ve Sosyal Sorumluluk

¹ Bu makale “Hile Riski ve Denetçinin Sorumluluğu: Hile Riskinin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

* Dr. Rize Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, e-mail: idrisvarici@yahoo.com



**AUDITORS' RESPONSIBILITY IN TERMS OF FRAUDULENT FINANCIAL
REPORTING: ANALYSING AUDITING REPORT OF COMPANIES OPERATING IN
ISE**

ABSTRACT

Fraud is divided into two categories by institutions searching about fraud. One of them is misappropriation of assets, other is fraudulent financial reporting. But fraudulent financial reporting is more damaging. Because of fraudulent financial reporting made by the managers themselves to mislead investors and other third parties, auditors have important responsibilities. One of the most important of these responsibilities is telling to public what is right. Therefore, auditing reports of firms with fraudulent financial reporting or firms with possibility of fraudulent financial reporting, truth should be stated explicitly. Although there are cases of fraudulent financial reporting in Turkey, ironically there is not any negative auditing report. Through this study, audit reports of possibility with firms fraudulent financial reporting were examined; eventually auditors reported truth with not negative report but with provisional report or with avoidance of audit opinion. Because as a result of research, a negative report has not reported although there is all the factors in some enterprises are required to give a negative audit report. As a result of this research some auditors are observed that they fail to fulfill their responsibility both professionally and socially.

Key Words: Fraudulent Financial Reporting, Auditing Report, Professional and Social Responsibility

GİRİŞ

Başta ABD olmak üzere tüm dünyada 2000’li yıllardan sonra ortaya çıkan hileli finansal raporlama skandalları (Enron, Worldcom, Ahold v.b.) sonrası muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında ardı ardına reformlar geliştirilmiştir. Bu reformlardan Sarbanes Oxley yasası ve AICPA’nın (Amerikan Institute of Certified Public Accountant-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü) ve IFAC’ın (International Federation Of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) çıkardığı denetim standartları denetim alanında önemli olanlardır. Bu standartlara paralel olarak SPK’nın yayınladığı Seri X. No. 22 tebliği de denetçilere düşen sorumlulukları ve denetçilerin görevini icra ederken yön tayin edecek kriterleri açıklaması açısından önemlidir. Çünkü sayılan bu skandallarla birlikte denetim firmalarına olan güven kaybolmuştur. Kaybolan güvenin tekrar kazanılması için ilke niteliğinde sorumluluklar getirilmiştir.

Bu standartlarla denetçilere getirilen sorumluluklar; denetçilerin mesleğini icra ederken mesleki şüphe ile hareket etmesi gerektiği, denetim ekibi arasında beyin fırtınasının olması gerektiği, gerekli özen ve dikkatin olması gerektiği ve doğruyu denetçilerin menfaatlerini düşünmeden yerine getirmesi gerektiği gibi sorumluluklardır. Bu anlamda doğrunun hiçbir menfaate dayanmadan ifade edilmesi hileli vakaların ya da hileli finansal raporlamaların kamuoyuna yansıtılması şeklinde olabilir. Ancak hileli finansal raporlamalardaki denetçilerin tutumlarında olduğu gibi ülkemizde de denetçilerin yönetimin, kendilerinin veya hem yöneticilerin hem de kendilerinin menfaatlerini düşünmesi olasıdır. Bu nedenle bu araştırmada İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları incelenerek olası hileli işlemlerin denetçiler tarafından hangi raporlarla nasıl ifade edildikleri araştırılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda genel olarak hile, hileli finansal raporlama ve denetçilerin sorumlulukları özet olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Nihayetinde de denetim raporlarından yola çıkarak denetçilerin sorumlulukları ölçülmeye çalışılmıştır.

I. HİLE

Hile insanlığın geçmişi ile var olan bir olgudur ve çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Ancak hile işletme açısından düşünüldüğünde en basit anlamda başkalarının hakkını gasp

etmektedir. Hile ilgili araştırma yapan kurumlar ve araştırmacılar tarafından hilenin tanımı çok çeşitli şekillerde yapılmıştır.

Örneğin iç denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve ABD Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE) hileyi; “*başkalarını aldatmak için bir kazanç elde etmek veya bir kaybı telafi etmekle sonuçlanan kasti fiillerdir*” şeklinde tanımlamışlardır (Richards v.d., 2008: 5). Hileler bilinçli bir şekilde yapılır. Daha önceden planlanma ihtimali çok yüksektir. Bu nedenle kasıt unsuru içerirler. Hatadan ayıran en temel noktası da kasıt unsuru içermeleridir.

Hilenin eski bir geçmişi olmasına rağmen 2000 yıllardan sonraki hileli finansal raporlama skandalları herkesin dikkatini yeniden bu kavrama yöneltmiştir. Başta ABD’de (Enron, Worldcom, Adelphia v.b.) olmak üzere daha sonra Avrupa (Parmalat, Royald Ahold, İmar Bankası v.b.) ve bütün dünyaya yayılan büyük şirket skandalları hile kavramının önemini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Bu yıllarla birlikte hile ile ilgili yapılan araştırmalar da çoğalmıştır. Çünkü kamunun işletmelere, sermaye piyasasına ve denetçilere güveni kaybolmuştur. Bu güvenin yeniden kazanılması için hile ve hile riski ile ilgili standartlar yayınlanmaya başlanmış ve hilenin önlenmesi için denetçilere ve ilgili kişilere birtakım sorumluluklar yüklenmeye başlanmıştır.

Bu çalışmaların başında AICPA’nın çıkarmış olduğu denetim standartları (Statement Auditing Standards-SAS) gelmektedir. Buna paralel olarak IFAC’ın uluslararası denetim standartları (International Standards on Auditing-ISA) ve ülkemizde SPK’nın Seri X. No. 22 tebliği vardır. AICPA’nın SAS No. 82 ve SAS No. 99 standardı ile IFAC’ın ISA 240 nolu standardı hile konusunda denetçinin sorumluluklarını belirtmektedirler. SPK’nın tebliği de bu standartlara paralellik göstermektedir. Ancak SAS 99 bu standartların arasında en önemli olanıdır denilebilir. Çünkü hem SAS 82’nin eksikliklerini giderir nitelikte olup hem de ISA 240 bu standart baz alınarak yayımlanmıştır. Bütün bu çalışmaların hile anlamında vardığı ortak nokta; hilenin denetçiler açısından iki türlü olabileceğidir. Bunlar varlıkların zimmete geçirilmesi ve hileli finansal raporlamadır. Varlıkların zimmete geçirilmesi çalışanlar tarafından yapılan hile türüdür. Hileli finansal raporlama ise yöneticiler tarafından yatırımcıları kandırmaya yönelik yapılan hile türüdür.

A. Varlıkların Zimmete Geçirilmesi / Kötüye Kullanılması

Varlıkların zimmete geçirilmesi daha çok çalışanlar tarafından yapılan bir hile türüdür. İşletme varlıklarının çalınması ve bu çalınma sonucu finansal tablolarda önemli tahrifatlara yol açması durumudur. Daha çok işletme çalışanları tarafından yerine getirilir. İşletme çalışanı fırsatını bulduğu anda hırsızlığa gidebilir. Daha çok özel mülkiyetli işletmelerde yaygındır (Balcı, 2008: 72). Varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan önemli tahrifatlar “ finansal tabloların muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmaması etkisini doğuracak şekilde işletme varlıklarının çalınmasıdır” (Küçük ve Uzay, 2009: 241). Görüldüğü üzere varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli tahrifatlara sebep olması durumunda bağımsız denetçilerin ilgi alanına girmektedir.

SPK Seri X. No.22 tebliği altıncı kısım, birinci bölüm madde 11 ve 12’de varlıkların kötüye kullanılması şekilleri sıralanmıştır. Buna göre;

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi
- İşletmenin maddi varlıklarının (stoklar gibi) çalınması ve fikri mülkiyet haklarının başkalarına satılması
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapılmasına sebep olunması (fiktif alışlar)
- İşletme varlıklarının kişisel amaçlarla kullanımı
- Varlıkların kaybolması ve izin alınmaksızın rehin verilmesini gizlemek için yanıltıcı kayıtlar düzenleme ve gerçeğe aykırı belgeler oluşturma gibi yöntemlerle yapılabilir.

B. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama; “ finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda yer alması” şeklinde gerçekleşmektedir (AICPA SAS No.99, Par.5-6). Genellikle üst yönetim tarafından yapılır. Amaç tamamen finansal tablo kullanıcılarını aldatmaktır. Genellikle halka açık şirketlerde yaygındır. HFR birçok şekilde

yapılabilir. AICPA’nın hile ile ilgili yayınladığı en son standart SAS No.99’un altıncı paragrafında HFR teknikleri sıralanmıştır. Buna göre;

- Finansal tabloların oluşmasına yarayan önemli belgelerin yok edilmesi, tahrif edilmesi veya önemli kayıtların çarpıtılması
- Finansal olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin finansal tablolarda önemli tahrifata sebep olacak şekilde yanlış yansıtılması veya hiç yansıtılmaması
- Muhasebe ilkeleri, kayda alma, sınıflandırma, sunum ya da açıklama ile ilgili prosedürlerin kasıtlı olarak yanlış uygulanması gibi tekniklerle yapılır.

Öte yandan hileli finansal raporlama genellikle gelir kalemleri üzerinden yapılmaktadır. Yani gelirin olduğundan düşük ve/veya yüksek gösterilmesi için hileli finansal raporlamaya başvurulmaktadır (AICPA SAS No.99, par.41). Zamanından önce kayıt ile gelirin yüksek gösterilmesi sağlanabilirken, bu dönem gelir yazılması gerekenleri yazmayarak da gelirin düşük gösterilmesi sağlanabilir. Amaç işletmenin durumunu yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer üçüncü kişilere olduğundan iyi göstermek ya da eğer işletme ile ilgili taraf devlet ise olduğundan kötü göstermektir.

Dış denetçilerin ilgi alanına varlıkların zimmete geçirilmesinden çok hileli finansal raporlama girmektedir. Çünkü hileli finansal raporlama finansal tablo kullanıcılarını aldatma amacıyla yapılmaktadır. Hâlbuki varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli tahrifatlara sebep olsa da amaç finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak değildir. Bu sebeple finansal tablolarda önemli tahrifatlara sebep olan asıl türün hileli finansal raporlama olduğu anlaşılmaktadır (Küçük ve Uzun, 2009: 240). Öte yandan hileli finansal raporlamaların maliyeti varlıkların zimmete geçirilmesine göre çok daha ağırdır. Örneğin ACFE’nin ABD’de 1996 ile 2010 yılları arasında yaptığı araştırmalara göre hileli finansal raporlamanın ağırlığı tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1. Hilelerin Yıllara Göre Ortalama Kayıp Tutarları ve Oranları

Yıllar	Varlıkların Zimmete		Hileli Finansal		Diğer	
	Geçirilmesi		Raporlama			
	Oran ²	Kayıp (\$)	Oran	Kayıp (\$)	Oran	Kayıp (\$)
1996	81,1	65.000	4,1	4.000.000	14,8	440.000
2002	85,7	80.000	5,1	4.250.000	12,8	530.000
2004	92,7	93.000	7,9	1.000.000	30,1	250.000
2006	91,5	150.000	10,6	2.000.000	30,8	538.000
2008	88,7	150.000	10,3	2.000.000	27,4	375.000
2010	89,8	100.000	4,3	1.730.000	21,9	175.000

Kaynak: Dönmez ve Karausta, 2011: 21.

Tablo 1’deki kayıplar dikkate alındığında hileli finansal raporlamanın önemi net bir şekilde anlaşılmaktadır. Meydana getirdiği kayıpların etkisi ve üçüncü kişilerin aldatılma niyeti nedeniyle denetçilerin sorumluluğu hileli finansal raporlama açısından incelenmiştir. Bunun yanında varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli tahrifatlara ulaştığı takdirde, finansal tablolar üzerinden bağımsız denetimin otomatik ilgi alanına dahil olmaktadır.

II. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA DENETÇİLERİN MESLEKİ VE SOSYAL SORUMLULUKLARI

Aslında işletme ile ilgili kişilerin sosyal sorumluluğu ile mesleki sorumluluğu iç içedir. Şöyle ki; örneğin sosyal sorumluluk denince akla ilk başkaları için yarar sağlayacak eylemler gelmektedir. Bunlar; işletmelerin çevreye duyarlı olması, eğitime destek verilmesi, yeşil alanların oluşturulması, yasal mevzuata uyulması gibi eylemlerdir. Yani toplumun refah düzeyini artırmak için yapılan eylemler de buna dahil olmaktadır. O halde işletmenin çıkar grupları için gerekli olan bilgi ihtiyacının da doğru bir şekilde karşılanması sosyal sorumluluk alanına da dahil olmaktadır. Bu anlamda denetçinin doğru bilginin ulaştırılması için gerekli özen ve dikkati göstermesi hem mesleki hem de sosyal sorumluluğunun bir gereğidir.

İşletmenin sunduğu doğru bilgi işletmenin üçüncü kişileri ile iletişim anlamında hayati öneme sahiptir. Bu iletişimde etik davranışın önemi ortaya çıkmaktadır (Hong ve Andersen, 2011: 461). Etik davranış ise doğru olanın yapılmasıdır. Denetçi açısından doğru olanın

² Oranların toplamı birden fazla hileye başvurulması nedeniyle %100’ü aşabilmektedir.

yapılması denetimi ilke ve kurallara uygun yapıp doğru olan bilgiyi işletme yönetimine ve üçüncü kişilere iletmektir. Nitekim sosyal sorumluluk kavramı da doğruluk, adalet, tarafsızlık ve etik kavramları üzerine oturtulmuştur. Bu bağlamda doğrunun iletilmesi ve doğru olanın yapılması sosyal sorumluluğun bir gereğidir.

Sosyal sorumluluk kavramının önemi özellikle 2000’li yıllarda yaşanan hileli finansal raporlama skandalları ile birlikte artmıştır. Bu skandallar iş etiği ve sosyal sorumluluk bilincinin gerekli olduğunu ortaya koymuştur (Ferrel v.d., 2005: 4). Çünkü kamunun güveni ancak bu kavramların hakkıyla uygulanması ile yeniden kazanılabileceği düşünülmektedir. Nitekim yapılan bir araştırmada işletmelerin bu skandallara tepkisi üç başlık altında özetlenmiştir. Bu başlıklardan biri de etik değerlerin yerleştirilmesidir (Fombrun ve Foss, 2004: 284). Etik değerlerin yerleşmesi ile işletmeyle sorumlu olan herkesin sosyal sorumluluğun bir kenarından tutması gereklidir.

Öte yandan sosyal sorumluluk ile mesleki sorumluluğun iç içe olduğunu gösteren araştırmalar da yapılmıştır. Bunlardan en önemlilerinden biri 1991’de Archie tarafından yapılan ve Archie piramidi olarak da nitelendirilen bir çalışmadır. Bu çalışmaya göre kurumsal bazda sosyal sorumluluk 4 türden oluşmaktadır. Bunlar; gönüllü sorumluluklar, etik sorumluluklar, yasal sorumluluklar ve ekonomik sorumluluklardır (Archie, 1991: 42). Konumuzu ilgilendiren kısmı ile etik sorumluluklar ve yasal sorumluluklar kurumsal bazda sosyal sorumluluğun içinde yer almaktadırlar. Etik sorumluluklar doğru olanı yapma iken yasal sorumluluklar koyulan kurallara göre hareket edilmesidir. Bu nedenle denetçilerin sorumlulukları, sosyal sorumluluk ve mesleki sorumluluk ile iç içe ele alınmıştır.

İşletmede denetim görevini icra eden denetçiler işletme içinden olabileceği gibi işletme dışından da olabilmektedir. İşletme içinden olan denetçiler işletme yönetimine bağlı iken, işletme dışından olanlar ise bağımsızdırlar. Ancak her iki denetçinin de hileli finansal raporlama bağlamında sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar hem kurallarla hem de etik değerlerle sabittir. Ancak şunu belirtmek gerek ki; hileli finansal raporlama ile ilgili temel sorumluluk denetim standartlarında da belirtildiği üzere yönetime aittir. Bu temel sorumluluğun yanında denetçilere de bir takım sorumluluklar düşmektedir.

A. İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetçiler her zaman hileli işlemlerin faillerini takip etmekle sorumludurlar. İç denetim enstitüsünün yayınladığı “iç denetimin mesleki uygulaması” standardına göre iç denetçilerin olası hileli vakalar için her zaman uyanık olması ve muhtemel hileleri tanımak için yeterli bilgiye sahip olması gerektiği bildirilmektedir (Church v.d., 2001: 99). Hile konusunda AICPA’nın yayınladığı SAS 82 de iç denetçilerin hile nedeniyle finansal tablolarda önemli tahrifatlara sebep olabilecek 25 risk faktörü yayınlamış, iç ve dış denetçilerin bu risk faktörlerini iyi bilmesi ve her zaman göz önünde bulundurması gerektiğini vurgulamıştır (Shamki, 2009: 25).

Hilenin tespit edilmesinde toplum tarafından yaygın bir kanaat dış denetçinin daha aktif olmasıdır. Ancak Moyes ve Hasan (1996) hileleri ve hileli finansal raporlamaları tespit etme ve algılamada iç ve dış denetçinin eşit kapasitede olduğunu bildirmektedirler. Zaten birçok organizasyon hileleri tespit etmede iç denetçiyi kullanmaktadırlar. İç kontrolün bir unsuru olarak da iç denetçi hilelerin tespit edilmesinde kullanılmalıdır (Alleyne ve Howard, 2005: 294). Öte yandan bağımsız denetçiler de işletmenin iç denetçisinden bu anlamda yardım alabilmektedirler.

Worldcom’un hileli finansal raporlama yaptığını iç denetçi yardımcısı olan Cynthia Cooper ortaya çıkarmıştır. Hatta bu olayda da Cooper ilk önce hile delillerini dış denetçiye göstermiş ancak dış denetçi oralı bile olmamıştır. Cooper 2002 Haziran’da ABD tarihinin en büyük hileli finansal raporlama skandallarından birini ihbar ederek sorumluluğunu yerine getirmiştir (Rezaee ve Riley, 2010 :206). Cooper’ın kendi deyimiyle “ *hayatımda hiçbir zaman ihbarcı olmayı istemedim fakat hayat beni bu şekilde zorladı. Çünkü sorumluluğum gereği bunu yapmam gerekiyordu*” şeklinde ifadeleri ile sorumluluk bilincinde olduğunu göstermiştir (Cooper, 2008: 1). İç denetçi hile ile ilgili belirtileri başta yönetime bildirmelidir. Daha sonra işletmenin varsa denetim komitesine bildirimde bulunabilir. Hatta yönetimin dahil olduğu özellikle hileli finansal raporlama ile ilgili bulgularını denetim komitesi ile paylaşmalıdır. Yine dış denetçi de hileli eylemlerle ve işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili bilgilerin çoğunu iç denetçiden temin etmektedir. Eğer

iç denetçinin ihbarlarını kaleye alan kimse olmazsa yetkili otoritelere bildirmesi sosyal sorumluluk açısından bir gerekliliktir.

B. Dış (Bağımsız) Denetçilerin Sorumlulukları

Dış denetimin sorumluluğu hileleri tespit etmek değildir. Hileleri tespit etmede esas sorumluluk işletme yönetimine aittir. Ancak işletme ile ilgili üçüncü kişiler genelde hileli işlemleri dış denetçinin tespit etmesini beklemektedirler. Yapılan araştırmalar da bu ifadeyi destekler niteliktedir. Örneğin yapılan bir araştırmaya göre yatırımcıların %70’inden daha fazlası hilelerin tespit edilmesinde denetçiden mutlak güvence beklemektedirler (Hillison v.d., 1999: 351). Hâlbuki denetçinin sorumluluğu mutlak güvence değil makul güvencedir. Makul güvence denetçinin beklenen bütün prosedürlerin yerine getirilmesine rağmen hileleri tespit edememe ihtimalinin olmasıdır. Nitekim SAS 99, ISA 240 ve SPK tebliği de denetçinin sorumluluğunu makul güvence ile tanımlamaktadırlar.

Bu standartlara göre denetçi “*finansal tablolarda hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların olmadığı konusunda makul güvence verecek şekilde denetimi planlaması, yürütmesi ve sonuçlandırması gerekir*”. Denetçi makul güvence de olsa bekleneni verebilmesi için birtakım sorumlulukları yerine getirmesi gerekir. Bu sorumluluklar hem mesleki hem de sosyal sorumluluk açısından önemlidir. Denetçilerin standartlarla birlikte getirilen sorumluluklarından önemli olan birkaçı bundan sonraki başlıklarda özetlenmiştir.

1. Denetçilerin Mesleki Şüphe ile Hareket Etmeleri

2002’de yayınlanan SAS 99 standardı dış denetçilerin hileli finansal raporlamaları tespit etmesinde kullanabileceği 42 adet hile risk faktörü sıralamıştır. Bu risk faktörlerinin olması denetçinin şüphe ile yaklaşmasını gerekli kılmaktadır. Denetçi özellikle hileli finansal raporlamada başrol oynayan yönetime tam olarak güvenmemelidir (Shamki, 2009: 26). Yani denetçi işletmenin iç kontrol yapısı, ilişkili taraf işlemleri, işletmenin genel durumu v.b. ile ilgili yönetimin beyanlarına ne tam olarak güvenmeli ne de tam olarak güvensiz olmalıdır. Bu dengeyi sağlamak da denetçinin tecrübesine ve mesleki bilgisine kalmıştır.

SAS 99’un 13. paragrafında, ISA 240’ın 12-14. paragraflarında ve SPK tebliği 30. kısım madde 8’de denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerektiği yer almaktadır. Bu standartlara göre denetçi, elde edilen bilgilerin hile nedeniyle önemli yanlışlıkları içerebileceği, dolayısıyla denetçinin sürekli kuşku içinde olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bunun en iyi örneği ABD’de meydana gelen “Cendant” vakasında yaşanmıştır. Cendant şirketi gelirlerini yüksek göstermek ve giderlerini olduğundan düşük göstermek için ilişkili taraf işlemlerini kullanarak hileli finansal raporlamaya başvurmuştur. Şirketin denetimi ile sorumlu olan Ernst&Young şirketinin denetim elemanları bu hileyi ortaya çıkaramamışlardır. Hileli finansal raporlama ortaya çıktıktan sonra şirketin denetiminde yer alan bir denetçinin “*Cendant’taki kişilerin böyle olumsuz davranışlar içine gireceğini hiç düşünmemiştik*” (Özbirecikli, 2006: 12) sözüyle aslında denetçilerin mesleki şüpheciliği ihmal ettiklerinin bir göstergesidir.

Mesleki şüpheciliğin sürekli olması için denetim işlevini yerine getiren denetçiler arasında devamlı görüş alışverişinde bulunulması gerekmektedir. Yani mesleki şüphecilik tam anlamıyla uygulanabilmesi için denetçiler arasında beyin fırtınasının yapılması hayati bir önem taşımaktadır.

2. Denetçiler Arasında Beyin Fırtınasının Yapılması

En önemli standart olan SAS 99’un 15’inci paragrafında, ISA 240 paragraf 11-A’da ve SPK tebliği altıncı kısım madde 9’da hileli finansal raporlama ile ilgili risk göstergeleri üzerine denetim ekibi arasında tartışmaların olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu anlamda beyin fırtınasının iki amacı vardır. Bunlardan birincisi; denetim ekibinde bulunan denetçilerin tek başına elde edemedikleri bilgi ve tecrübeleri özellikle en tecrübeli denetçilerden elde etme imkanına kavuşmalarıdır. İkincisi; denetçilerin üst yönetimin yaklaşımının ortaklaşa değerlendirebilme imkanını elde edebilmeleridir (Beasley ve Jenkins, 2003: 32-33).

Beyin fırtınası denetimin planlama, uygulama ve sonuç aşamalarının hepsinde yapılmalıdır. Ancak planlama aşamasında mutlaka yapılmalıdır. Çünkü planlama aşamasında yapılan beyin fırtınası denetimin yönünü belirlemektedir. Planlama aşamasında yüz yüze yapılabilen beyin fırtınası diğer aşamalarda teknolojinin gelişmesi ile birlikte dijital ortamdan rahatlıkla yapılabilmektedir. Çünkü denetim bir üreci içerdiğinden her bir sürecin denetim

ekibindeki farklı denetçiler tarafından yapılabilmesi bu imkânları kullanma zorunluluğunu doğurmuştur. Öte yandan interaktif ortamda yapılan beyin fırtınalarının birçok avantajı da bulunmaktadır. Nitekim yapılan bir araştırmaya göre interaktif ortamda yapılan beyin fırtınasının klasik yöntemle göre daha etkili olduğu ortaya çıkmıştır (Lynch v.d., 2009: 1211).

3. Denetçilerin Mesleki Özen ve Dikkate Önem Vermeleri

Dış denetçinin sorumluluğu denetimi ilke ve kurallarına göre yürütmektir. Eğer denetçiler kendilerinden beklenen mesleki özen ve titizliği göstermişlerse aslında sorumluluğunu bir anlamda yerine getirmişlerdir. Çünkü mesleki özen ve dikkat ile denetim ilke ve esaslarına uyulduğu kabul edilir. Eğer bu görevi layıkıyla yerine getirmemişlerse işletme ile birlikte sorumlu olurlar (Erol, 2008: 235). Çünkü üst yönetim tarafından yapılan hileli finansal raporlamayı etkin bir iç kontrol yapısı ile telafi etmek mümkün değildir. Bu tamamen denetçinin mesleki özen ve dikkatine bağlıdır (Erol, 2008: 232). Güçlü iç kontrol yapısı ile ancak çalışan hilelerini önlemek mümkündür.

“Fine Host” vakası mesleki özen ve dikkat ile ilgili ilginç bir örnektir. Fine Host’un denetçisi Deloitte&Touch denetim firmasında görev yapan Jeffrey Bascik, denetim faaliyetini icra ederken gerekli özeni gösteremediğinden hileli finansal raporlama patlak vermiştir. Fine Host şirketi giderlerini aktifleştirerek ve gelirleri şişirerek vergi öncesi karını 1992-1996 yılları arasında 28 milyon \$’ın üzerinde, 1997’inin ilk çeyreğinde 21 milyon \$’a yakın fazla göstermiştir. Jeffrey sorunlu olduğu işlemlerle ilgili kaliteli denetim kanıtları yerine yönetimin ifadelerine başvurmuştur (Özbirecikli, 2006: 9). Eğer Jeffrey sorunlu olduğu işlemlerle ilgili daha dikkatli davransaydı ya da denetim kanıtlarının kalitesini ve miktarını artırsaydı Fine Host’un hileli finansal raporlama nedeniyle meydana gelen yatırımcı kayıplarını azaltabilirdi.

4. Denetçilerin Kasıtlı Uygulamalardan Sakınmaları

Mesleki özen ve dikkatinin yanında denetçilerin kasıtlı uygulamalarına da özellikle 2000’li yıllarda şahit olunmuştur. 2000’li yıllardaki hileli finansal raporlama skandallarına denetim firmalarının da karışması denetçilerin kasıtlı uygulamalarını bariz bir şekilde ortaya çıkarmış, kamunun denetim firmalarına olan güveni kaybolmuştur. Bu vakalarla birlikte çeşitli

kurumların denetçiler ve denetim firmalarına yönelik yaptırım niteliğindeki sorumluluk beyanları artmıştır. Örneğin 2002’de yayınlanan Sarbanes Oxley yasası ile kurumsal yönetim ve denetim firmalarının sorumlulukları anlamında kurallar ortaya atılmıştır. Yine bu anlamda AICPA’nın yayınladığı SAS 99’da denetçilerin sorumluluklarını belirten ve denetçilere yol gösteren birtakım ilkeler sıralamıştır. Amaç kamunun kaybolan güvenini tekrar kazanmak ve konu kapsamında denetçinin ve denetim firmalarının sorumluluklarını belirleyip kasıtlı uygulamalardan uzaklaştırmaktır.

Kasıtlı uygulamaya bir örnek yine Worldcom vakasında yaşanmıştır. Denetçi Arthur&Andersen Worldcom’un hat maliyetleri olarak nitelendirilen masraflarını varlık hesaplarına yansıtmasına göz yummuştur. Çünkü Andersen denetim raporunda hat maliyetleri için yapılan masrafları açıklamakta ve doğrulamanın yapıldığını bildirmektedir (Özbirecikli, 2006: 10). Herhangi bir riskin olmadığını belirten denetçi bildiği bir uygunsuzluğu gizleyerek hileli finansal raporlamaya bilerek iştirak etmiştir. Yani denetçi muhtemelen hem kendi menfaatini hem de yönetimin menfaatini düşünerek böyle bir eyleme karışmıştır. Bu nedenle hem sosyal sorumluluk ve hem de mesleki sorumluluk bağlamında görevini layıkıyla icra etmemiştir. Hâlbuki denetçi hileli bulduğu bir eylemi ilk önce yönetime bildirmeli, yönetimi bu anlamda ikaz etmelidir. Bütün bu bildirim ve ikazlara rağmen yönetim niyetinden vazgeçmezse ve doğruyu beyan etmezse hile nedeniyle önemli yanlışlığın olduğuna dair olumsuz rapor vermelidir. Ancak denetçi bu yolu seçmeyip sorumluluğunu çiğnemiştir.

III. DENETÇİLERİN MESLEKİ VE SOSYAL SORUMLULUKLARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Denetçiler işletme yönetimi ile ilgili geçmiş tecrübelerinden arınıp mesleki şüphe ile hareket etmeli, mesleki özen ve dikkatle denetimini yapmalı ve kamunun menfaatini düşünerek hareket etmelidir. Özellikle hileli finansal raporlamada denetçilerden beklentiler yüksek olduğu için, denetçilerin de hem mesleki hem de sosyal sorumluluk anlamında sorumluluklarını icra etmeleri gerekmektedir. Ancak kamuoyunun gözünde denetçilerden beklentilerin karşılanması pek de iç açıcı değildir.

Koreli denetçiler için yapılan bir araştırmaya göre, denetçilerin %75’inin işletme yönetiminin çıkarlarını dikkate aldıkları, buna karşılık sadece %25’inin toplumun menfaatini ön planda tuttıkları ortaya çıkmıştır (Koo ve Sim, 1999: 214). Yine Yunan firmaları üzerinde yapılan bir araştırmada denetçilerin, müşterilerinin finansal tabloları ile ilgili görüş bildirirken ve rapor hazırlarken dürüst davranmadıkları belirlenmiştir. Yunanistan’da özellikle büyük denetim firmaları işletmelerin isteklerini ve taleplerini yerine getirmekteydiler (Cullinan, 2004: 856). Bu araştırmalar da gösteriyor ki; usulsüz beyan edilen finansal tablolarla ilgili denetçilerin de işletmenin isteklerine boyun eğdikleri bellidir. Bu nedenle eğer denetçi hakkıyla sorumluluğunu yerine getirecekse olumsuz gördüğü durumları denetim raporunda belirtmelidir.

Denetçi denetlediği işletme ile ilgili kanaatini denetim raporları ile belirtmektedir. Eğer denetçinin kanaati işletme ile ilgili olumlu ise olumlu rapor verilir. Ancak bazı durumlarda olumlu denetim raporundan sapmalar da meydana gelir. Bu sapmaların önem derecesine göre denetçi şartlı ve olumsuz denetim raporu verebileceği gibi görüş belirtmekten de sakınabilir. Bu sapmaların sebepleri tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Denetim Görüşü Oluşma Kriterleri

Önemlilik Düzeyi/Sorun Türü	Önemsiz	Önemli (Fakat mali tablolar bir bütün olarak dürüst ve güvenilir)	Çok Önemli (Mali tablolar bir bütün olarak dürüst ve güvenilir değil)
Muhasebe standartlarından sapmalar	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında sorun	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Finansal tablo açıklamalarının (dipnotların) yetersiz olması	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Çalışma alanının sınırlandırılması (Denetim kanıtlarının toplanmasında güçlük)	Olumlu	Şartlı	Görüş Belirtmekten Kaçınma veya Olumsuz Görüş
İşletmenin sürekliliğini etkileyen <i>belirsizlikler</i>	Olumlu	Şartlı	Görüş Belirtmekten Kaçınma veya Olumsuz Görüş

Kaynak: Berksoy, 2008: 52; TÜRMOB-TESMER, 2009: 165.

Tablo 2’den de anlaşıldığı üzere eğer olumsuzluk önemli ise denetçi işletme ile ilgili görüşünü olumsuz denetim raporu ile belirtmelidir. Sorunun büyüklüğü de finansal tablolardan yararlanan çıkar gruplarının kararlarını etkileme düzeyine bağlıdır. Öte yandan sorunun

önemlilik düzeyi yine sorun olan kalemin yayılma düzeylerine göre belirlenebilir. Şöyle ki; örneğin kasa hesabı alacak hesabının yerine bilinçli olarak kullanılmışsa bu sadece bir sınıflandırma sıkıntısı ortaya çıkarır ve sadece bu iki kalemi etkiler. Yani yayılma olmaz. Ancak önemli bir gelir kaleminin kasıtlı bir şekilde kayıt dışı bırakılması ile yayılma artar. Çünkü örneğin satış gelirlerinin kayıt dışı bırakılması satışları, gelirleri, net karı, faaliyet karını, brüt karı, öz sermayeyi, varlıkları v.b. birçok kalemi birden etkileyebilir. Bu durumda yayılma derecesi de artar (Güredin, 2007: 82). Bu tip durumlarda denetçinin kamunun yararı adına olumsuz görüş vermesi daha uygundur. Ancak uygulamada hiç de böyle olmadığı aşikardır. Çünkü İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin 2005-2009 yılları arasındaki denetim raporları incelendiğinde olumsuz rapora rastlanmadığı görülmektedir. Acaba İMKB’de faaliyet gösteren işletmeler hiç mi hileli finansal raporlamaya başvurmadılar gibi sorunun cevabı hayır olsa gerek.

A. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin denetimini üstlenen denetim firmalarının sorumluluk düzeylerini ölçmektir. Bu amaç doğrultusunda İMKB’deki işletmelerin denetim raporları tek tek analiz edilmiştir. Sorun tespit edilen denetim raporlarındaki kalemlerin nedenleri ve önemlilik düzeyleri tespit edilmeye çalışılmış ve bunun sonucunda denetçinin görüşünün ne olması gerektiğine kanaat getirilmeye çalışılmıştır. Bütün bunlar olası hileli işletmelerin denetim raporlarından yola çıkılarak yapılmıştır. Hileli işletmeler için gerekli olan unsurların denetim raporlarında açıklandığı ifadeler esas alınmıştır.

B. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları esas alınmıştır. Çünkü halka açık olmaları nedeniyle İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları ve faaliyet sonuçları denetimden geçmek zorunda olup aynı zamanda kamuya duyurulmaları gereklidir. Araştırma İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin 2009 yılına ait denetim raporları ile gerçekleştirilmiştir. Çünkü 2007 yılının ortalarında ABD’de başlayan, 2008’de Avrupa’da hissedilmeye başlayan küresel finansal kriz işletmeleri etkilemiş, daha çok hileli finansal

raporlamaya zorlamıştır. Bunun etkisi tam anlamıyla 2009 yılında hissedilmeye başlanmıştır. Yapılan bir araştırmaya göre kriz sonrası kurumsal hilelerin arttığı ortaya çıkmıştır (Levy, 2009: 11). Çünkü kriz sonrası işletmelerin mali açıdan zor duruma düşme ihtimalleri yüksektir. Bu anlamda işletmelerin finansal darboğaza düşmeleri ve karlılıklarının azalması yatırımcıları kandırmak için fırsatlar sunmaktadır. Bu durum yapılan çalışmalarla da kanıtlanmıştır.

C. Araştırmanın Sonuçları

Araştırmada İMKB’deki işletmelerin denetim raporları incelenmiştir. İMKB’de 2009 yılı itibariyle toplam 344 işletme faaliyet göstermekte olup bu işletmelerin sektörlere göre denetim raporlarının içeriği tablo 3’te görülmektedir.

Tablo 3: Sektörlere Göre Denetim Raporları

Sektör/ Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	Açıklama Paragrafı Olan Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Belirtmekten Sakınma	Olumsuz Görüş	Bilgi Yok	Top.
İmalat	108	23	28	5	0	7	171
Toptan ve Perakende Ticareti	11	3	5	0	0	2	21
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	4	2	1	0	0	2	9
Mali Kuruluşlar	76	20	8	1	0	10	115
Teknoloji	10	3	0	0	0		13
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	2	3	0	0	0	6
Elektrik, Gaz ve Su	3	0	1	0	0	1	5
İnşaat ve Bayındırlık	2	0	1	0	0	1	4
Toplam	215	53	47	6	0	23	344

İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin sektörlere göre dağılımı 8 başlık altında toplanmıştır. En fazla işletme imalat sanayi ile mali sektörde bulunmaktadır. Tablo 3’te dikkat edileceği üzere olumsuz görüş bildirilen hiçbir işletme yoktur. Bu Türkiye’deki işletmelerin hile yapmadığının bir göstergesi midir? Kesinlikle bir göstergesi değildir. Hatta 2005 yılından sonraki dönemler incelenmiş bu dönemlerde de hiçbir olumsuz denetim raporuna ulaşılamamıştır. Türkiye’de hile nedeniyle meydana gelebilecek olumsuzluklar olumsuz görüş ile belirtilmiyorsa ya şartlı raporla ya da görüş belirtmemekten kaçınma ile belirtilmektedir. Bu yapılan araştırmalardan da anlaşılmaktadır. Örneğin Ata ve Seyrek (2009) işletmelerin hile yapma ihtimallerini araştırırken denetim raporlarından yola çıkarak araştırmışlardır. Kirkos v.d.

(2007) Atina Menkul Kıymetler borsasında faaliyet gösteren işletmelerle ilgili yaptıkları araştırmada hileli finansal raporlamaya ilişkin herhangi bir belirtinin olup olmadığını denetim raporlarından yola çıkarak yapmışlardır.

Özellikle denetim raporlarının başta olumsuz olması ve daha sonra şartlı olması veya görüş belirtmekten kaçınılması durumları yatırımcıya işletmenin durumunun iyi olmadığını gösterir (Lew ve Thiagarajan, 1993: 198). İşletmenin denetim raporunda şart bulunması, muhasebe ve finansal durumun iyi olmadığını bir kanıttır. Bu nedenle olası bir hileli finansal raporlamanın tespit edilmesi açısından şartlı raporların önemi büyüktür (Fanning ve Cogger, 1998:25; Skousen, 2004: 43). Öte yandan görüş belirtmekten kaçınma sebepleri ile birlikte incelendiğinde muhtemel bir hileli finansal raporlamanın göstergesi olabilir. Bu anlamda yapılan bir araştırmaya göre; SPK’dan yetki almış denetim firmalarına yapılan bir araştırmada denetçilerin %43’ü hile nedeniyle olumlu görüş dışında görüş belirttiklerini ifade etmişlerdir (Kiracı, 2005: 103). İMKB’deki işletmeleri de SPK’dan yetki almış denetim firmaları denetlemektedir. O halde daha önce de ifade edildiği üzere İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerle ilgili olumsuz denetim raporuna rastlanmadığından hile ile ilgili görüşler ya şartlı raporla ifade edilmekte ya da denetçiler sebeplerini açıklayarak görüş belirtmekten sakınılmaktadırlar.

Şartlı denetim raporlarının bir kısmı işletme ile açıklanması gereken durumların açıklanması ve yatırımcıya duyurulması gereken durumların iletilmesi ile ilgili iken kalan kısmı işletmenin durumunun kötü sinyaller verdiği ile ilgilidir. İşte işletmenin kötü sinyaller verdiği durumları gösteren şartlı denetim raporları ile hileli göstergelerin içerdiği denetim görüşünden kaçınılan denetim raporları esas alınarak muhtemel hileli finansal raporlama yapma ihtimali olan işletmeler belirlenmiştir. Bu nedenle olumlu denetim raporundan sapma nedenleri araştırılmış sonuçlar tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Olumlu Denetim Raporundan Sapma Nedenleri

Olumlu Denetim Raporundan Sapma Nedenleri	Adet
Muhasebe Standartlarına Aykırılıklar	30
Muhasebe Yöntemlerinin Uygulanmasında Sorun	11
Finansal Tablo Açıklamalarının (dipnotların) yetersiz olması	8
Çalışma Alanının Sınırlandırılması (Denetim Kanıtlarının Toplanmasında Güçlük)	16
İşletmenin Sürekliliğini Etkileyen Belirsizlikler	28

Tablo 4’te sunulan olumlu denetim raporundan sapma nedenleri toplam 38 işletmeye aittir. Bu 38 işletme muhtemel hileli finansal raporlama ihtimali olan işletmelerdir. Bunların 6’sı görüş belirtmekten kaçınılmış denetim raporuna sahipken diğer 32’si şartlı denetim raporuna sahiptirler. Tablo 4’ten anlaşıldığı üzere 38 işletmenin çoğunda muhasebe standartlarına aykırı kayıtlar mevcuttur. İkinci sırada; işletmenin finansal tabloları süreklilik esasına göre hazırlanmasına rağmen denetim raporlarına göre aslında sürekliliğinde önemli sıkıntıların olduğu durumlarıdır. Bu şirketlerde genelde şirket sermayesi karşılıksız kalmıştır. Öte yandan olumlu denetim raporundan sapmaya neden olan faktörler her bir işletme için tek değildir. Birden fazla faktör olumlu denetim raporunun dışında görüş belirtmeye sebep olabilir. Bu nedenle tablo 4’teki veriler 38 işletmeye ait olmasına rağmen toplam adet 38’den fazladır. Tablo 5’te ise denetim raporlarının olumlu olmasını engelleyen faktör sayılarının genel yapısı verilmiştir.

Tablo 5: Denetim Raporlarının Olumlu Olmamasını Etkileyen Faktör Sayısı

Denetim Raporlarını Etkileyen Faktör Sayısı	Adet
Tek Faktör	7
İki Faktör	15
Üç Faktör	9
Dört Faktör	6
Beş Faktör	1

Tablo 5’ten görüldüğü üzere raporların olumlu olmamasını etkileyen faktör sayısı sayısal olarak en fazla iki faktördür. Örneğin bir işletmenin olumlu denetim raporu verilmemesine sebep olan faktörler hem muhasebe standartlarına aykırılıklar hem de dipnotların yetersiz olması olabilir. Tek bir işletme ise tablo 4’te kategorize edilen ve raporun olumlu

verilmemesine sebep olan bütün faktörleri içermektedir. Bu işletme için asıl olan denetim raporu olumsuz olması iken olumsuz rapor verilmemiştir. Bu şekilde finansal tablodan yararlanacak çıkar gruplarını etkileyebilecek önemli nitelikte sorunlardan bahsedilen denetim raporu sayısı 19 tanedir. Bu 19 işletmenin denetim raporu olumsuz denetim raporuna daha yakın iken olumsuz görüş bildirilmemiştir. Bu da hileli olarak şüphelenilen işletmelerin %50’sine (19/38) denk gelmektedir. Bu işletmelerin denetim raporları aslında olumsuz olmaya daha yakındır. Çünkü olumsuz denetim raporu verilmesine gerekçe oluşturacak faktörlerin büyük çoğunluğunu bu işletmeler ve raporlar taşımaktadır. Öte yandan finansal tablo kalemlerindeki tutarsızlıklar hem önemli hem de yayılma derecesi yüksektir. Nitekim daha önce de belirtildiği gibi Kiracı’nın 2005 yılında yaptığı araştırmaya göre denetçilerin %43’ü hile nedeniyle olumlu görüş dışında görüş belirttiklerini bildirmişlerdir. Yine Ata ve Seyrek 2009 yılında imalat sanayinde 50 tane hileli finansal raporlama ihtimali olan işletmeleri denetim raporlarından yola çıkarak bulmuşlardır.

Araştırmanın bu sonuçlarını desteklemek için 38 işletmenin 2010 yılı denetim raporları yeniden incelenmiştir. Bu sonuçlar da 19 işletmenin 2009 yılında hile yaptığını destekler niteliktedir. Çünkü bu işletmelerin hem finansal durumlarında hem de denetim raporlarında bir değişiklik olmayıp durumları daha da kötüye gitmiştir. Bu işletmelerin hepsinde süreklilikle ilgili sıkıntılar vardır. 19 işletmenin büyük çoğunluğu 2010 yılında faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu durdurmuştur. Bazı işletmeler el değiştirmiştir. 8 işletmede denetçi değişikliği olmuştur. 8 işletmenin iflas etme riski mevcuttur. 19 işletmenin hepsine yönelik büyük alacak davaları mevcuttur. Yine bu 19 işletmenin çoğunda haciz işlemleri devam etmektedir. Tıpkı 2009 yılında olduğu gibi 2010 yılında da hesaplarda tutarsızlıklar, hesaplarla ilgili mutabakatların yapılamaması ve sermayenin büyük bir kısmının kaybedilmesi gibi durumlar mevcuttur. Olaya hem mesleki hem de sosyal sorumluluk açısından bakıldığında; 2009 yılına ait denetim raporlarının hileli işletme ihtimali olanlarının %50’sinin rahatlıkla olumsuz denetim raporu oluşturabilmesine rağmen, olumsuz denetim raporu verilmemesi denetçilerin sorumluluklarını yeterince yerine getirmediğinin bir göstergesidir. Bu da denetçilerin denetiminin iyi işlemediğinin, SPK’nın bu anlamda daha fazla inisiyatif alması gerektiğinin bir işaretidir. Ancak son olarak 02.11.2011 tarihli resmi gazetede yayımlanan 660 sayılı Kanun

Hükmünde Kararname ile SPK’nın denetçiler üzerindeki tasarruf yetkisi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”na devredilmiştir. Ancak henüz bu kurum oluşturulmadığından şimdilik SPK’nın yetkisi devam etmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmelerde son yüzyılda yaşanan skandalların çoğu hileli finansal raporlamanın gizlenmesinden ortaya çıkmıştır. Çünkü denetçiler üstlerine düşen sorumluluklarını yerine getirmemişler hatta bu skandallara ortak olmuşlardır. Bu nedenle finansal raporlamanın kalitesini artırmak için başta işletme yönetiminin daha sonra denetçilerin dürüstlüğüne ve sorumluluklarına büyük görevler düşmektedir.

Denetçilerin sorumlulukları standartlarla birlikte sayılmasına rağmen etik dışı davranışları devam etmektedir. Bu etik dışı davranışlar sıfırlanamasa bile en azından minimum seviyeye indirilebilir. Bu nedenle Türkiye’de faaliyet gösteren denetçilerin gözetiminin iyi yapılması ve hukuki anlamda yeterliliklerin gözden geçirilmesi gereklidir. Bu anlamda denetim firmalarının ve denetçilerin denetimi büyük önem kazanmaktadır. Akademisyenlere düşen görev ise bu etik dışı davranışların azaltılması için yetkili kuruluşlardan taleplerde bulunmaktır. Bu talepler yapılan çalışmalarla birlikte desteklenmelidir.

KAYNAKÇA

- AICPA; (1997), SAS No:82-Statement on Auditing Standards 82 (AU 316), New York, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf>, Erişim Tarihi: 27.11.2010.
- AICPA; (2002), SAS No:99-Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, (AU 316), New York, <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00316PDF>, Erişim Tarihi: 29.11.2010.
- ALLEYNE, Philmore ve Michael HOWARD; (2005), “An Exploratory Study of Auditors’ Responsibility For Fraud Detection In Barbados”, *Managerial Auditing Journal*, 20 (3): ss. 284-303

-
- ARCHIE, B. Carroll; (1991), “The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders”, *Business Horizons*, July-August, 34, ss. 39-48.
- ATA, H. Ali ve İbrahim H. SEYREK; (2009), “The Use Of Data Mining Techniques In Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application On Manufacturing Firms”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14 (2), ss. 157-170.
- BALCI, Ahmet; (2008), *Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara.
- BEASLEY, Mark S. ve Gregory JENKİNS; (2003), “A Primer for Brainstorming Fraud Risk”, *Journal of Accountancy*, December, ss.32-38.
- BERKSOY, Hidayet (2008), *Muhasebe Denetimi*, Mart, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:58/2, Ankara.
- CHURCH, Bryan K.; Jeffrey J. MCMILLAN ve Arnold SCHNEIDER; (2001), “Detection of Fraudulent Financial Reporting”, *Journal of Accountancy*,92 (3): ss. 99.
- COOPER, Cynthia; (2008), *Extraordinary Circumstance*, Hoboken, John&Wiley Sons,Inc., New Jersey.
- CULLİNAN, Charlie; (2004), “Enron As A Symptom of Audit Process Breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act Cure The Disease?”, *Critical Perspectives on Accounting*, 15, ss. 853–864.
- DÖNMEZ, Adnan ve Tamer KARAUSTA; (2011), “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, ss. 17-42.
- EROL, Mikail; (2008), “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 13 (1), ss. 229-237.

-
- FANNING, Kurt M. ve Kenneth O. COGGER; (1998), “Neural Network Detection of Management Fraud Using Published Financial Data”, *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 7, ss. 21-41.
- FERRELL, O.C.; John FRAEDRICH ve Ferrell MCCOLLOUGH; (2005), *Business Ethics, Sixth Edition*, Boston, Houghton Mifflin Company, New York.
- FOMBRUN, Charles ve Christopher FOSS; (2004), “Business Ethics: Corporate Responses to Scandal”, *Corporate Reputation Review*, 7 (3), ss.284–288.
- GÜREDİN, Ersin; (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basın Yayım Dağıtım, İstanbul.
- HILLISON, William; (1999), “The Internal Auditor As Fraud-Buster”, *Managerial Auditing Journal*,14 (7), ss.351-362.
- HONG, Yongtao ve Margaret L. ANDERSEN; (2011), “The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Earnings Management: An Exploratory Study”, *Journal of Business Ethics*, December 21, ss.461-471.
- IFAC; (2009), *International Standard on Auditing 240 (ISA 240), The Auditor’s Responsibilities Relating To Fraud In An Audit of Financial Statements*, web.ifac.org/download/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf, E.T.: 05.07.2011.
- KİRACI, Murat; (2005), “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Ocak, ss.103-126.
- KIRKOS Efstathios; Charalambos SPATHIS ve Yannis MANOLOPOULOS; (2007), “Data Mining Techniques for Detection of Fraudulent Financial Statement”, *Expert Systems With Application*, 32, ss.995-1003.
- KOO, Chi Mo ve Ho Seog SİM; (1999), “On the Role Conflict of Auditors in Korea”, *Accounting, Auditing &Accountability Journal*, 12 (2), ss. 206-219.
- KÜÇÜK, Ergün ve Şaban UZAY; (2009), “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ocak-Haziran, 32, ss.239-258.
- LEV, Baruch ve S. Ramu THIAGARAGJAN (1993), “Fundamental Information Analysis”, *Journal of Accounting Research*, Autumn, 31 (2), ss.190-215.

-
- LEVY, Benjamin; (2009), Financial Crisis Aggravating Corporate Fraud, News
ftp://124.42.15.59/ck/2011-
1/165/072/459/250/Financial%20crisis%20aggravating%20corporate%20fraud.pdf,
Erişim Tarihi: 09.06.2011.
- LYNCH, Antoinette L.; Uday S. MURTHY ve Terry J. ENGLE; (2009), “Fraud Brainstorming
Using Computer-Mediated Communication: The Effects of Brainstorming Technique
and Facilitation”, The Accounting Review, 84 (4), ss. 1209–1232.
- MOYES, Glen D. ve Iftekhar HASAN; (1996), “An Empirical Analysis of Fraud Detection
Likelihood”, Managerial Auditing Journal Volume, 11(3): ss.41-46.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet; (2006), “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi
Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde
Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan, 5 (18), ss.1-18.
- REZAAE, Zabihollah ve Richard RİLEY (2010), Financial Statement Fraud-Prevention and
Detection, Hoboken, John&Wiley Sons, Inc., New Jersey.
- RICHARDS, David A.; Barry C. MELANCON ve James D. RATLEY; (2008), Managing the
Business Risk of Fraud: A Practical Guide, Institute of Internal Auditors, American
Institute of Certified Public Accountants and Association of Certified Fraud Examiners,
ss.1-80, <http://www.acfe.com/documents/managing-business-risk.pdf>, Erişim
Tarihi: 27.11.2010.
- SHAMKI, Dha'a; (2009), “Internal Audit Responsibilities In Auditing Financial Systems
Fraud”, Business e-Bulletin, 1 (1) : ss. 25-32.
- SKOUSEN, Christopher J.; (2004), An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive
Ability of the SAS 99 Fraud Risk Faktors, Doktor of Philosophy, Oklahoma State
University, UMI Dissertations Services.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) (2006), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları
Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)”, T.C. Resmi Gazete, 29196, 12 Haziran 2006.
- TÜRMOB-TESMER; (2009), Mesleki Uyum Eğitimi Denetim, TESMER Yayın No.85, Cilt 1,
Ankara.