

Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği

Yusuf DİNÇ¹, Selim CENGİZ²

Özet

ABD’de, 02 Aralık 2001 günü aktif toplamı 65 milyar doları, yıllık cirosu 100 milyar doları aşan ve 19000 personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olan Enron’un beklenmedik iflası ABD’de 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan en önemli gelişmelerden biri olarak görülmektedir. Söz konusu iflasın etkileri tüm dünyada hem muhasebe ilkelerinin hem de denetim şirketlerinin özellikle de denetçi etiği açısından sorgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda çalışmanın amacı, muhasebe denetimde hata ve hile kavramları ile denetçi etiği arasındaki ilişkiyi incelemektir. Bu amaç doğrultusunda, 2001 yılında ortaya çıkan Enron skandalı kavramsal bir bakış açısıyla incelenmiştir. Araştırma sonucunda denetçi etiği ile hata ve hile kavramları arasında önemli ilişkiler olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetçi, Hata, Hile, Etik

The Investigation of Error and Fraud in Auditing from the point of Auditor Ethics: Case of Enron

Abstract

In the US, December 2, 2001 day total assets of 65 billion dollars, annual turnover of 100 billion dollars in excess of 19000 personnel the world’s largest companies, one of Enron’s unexpected bankruptcy in the United States September 11 attacks, then, the most important improvement is seen as one. Comes to the effects of bankruptcy and accounting principles as well as auditing companies especially questionable in terms of ethics has led to the auditors. In this context, the purpose of the study, accounting fraud and error in the control concept is to examine the relationship between ethics and auditors. For this purpose, the Enron scandal emerged in 2001 with a conceptual point of view were examined. In conclusion auditors, ethics, fraud, error, was determined to be an important relationship between concepts.

Keywords: Auditor, Error, Fraud, Ethic

¹Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kırıkkale-TÜRKİYE
E-posta:yusufdinc@hotmail.com

²Çankırı Karatekin Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, Çankırı-TÜRKİYE

Giriş

ABD’de Enron, Worlcom, Global Crossing, Tyco, Cerox ve AB’de de Parmalat, Ahold gibi finansal raporlama ve denetim skandallarının ortaya çıkması sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere olan güveni derinden sarsmıştır. Söz konusu husus sadece ABD piyasalarını etkilemekle kalmamış gelişen ve gelişmekte olan bütün piyasaları etkilemiştir. Öyle ki, yakın zamanda ABD’de incelenen 300 hileli vakada toplam olarak 120 milyar \$ maliyet ortaya çıkmıştır. Bu tutar COSO’nun 1999’da 1987-1997 arası için yaptığı araştırmada hile başına 25 milyon \$ idi (Beasley ve ark.,2010: 1). Denetimin istenilebilir bir şekilde yapılabilmesi için dünya çapında çeşitli organizasyonlar kurularak yasalar çıkartılmaktadır.

Bunlardan, Treadway raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim raporu, Blue Ribbon Komitesi önerileri ve Sarbanex Oxley yasası başlıcalarıdır. 1933 ve 1934 tarihli Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu yasalarından beri, yasama düzeyindeki en kapsamlı şirket reformu ve 30 Temmuz 2002 yılında yasalara Sarbanes-Oxley kanunudur. Bu kanun amacı, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik; kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etmek ve kamuya açık şirketlerin şeffaflığını, dürüstlüğünü ve finansal bilgilerin açıklama sorumluluğunu artırmaktır (İnam, 2007: 69). Yasa yoluyla, kamuya açık şirketlerin iş yapma ve denetçilerin yapılan bu işi denetleme biçimleri köklü bir biçimde değiştirilirken, finansal piyasalara yönelik olarak oluşan güvensizliğin giderilmesi amaçlanmıştır (Uysal, 2004: 21-22).

Öte yandan, Treadway komisyonu 1985’te kurulmuş hileli finansal raporlama ile ilgili ulusal bir kuruluştur. Başkanın soyadını alan bu komisyon 5 tane muhasebe kuruluşu tarafından desteklenmektedir. Komisyona göre, iç denetim ve denetim komitesi muhtemel hileli finansal raporlamanın önlenmesi için iç kontrolü sağlamalıdır. Çünkü komiteye göre etkin bir denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişki ortak hareket alanına sahip bir ilişkiden ibarettir (Abbott ve ark., 2005: 11). Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Oversight Board-POB) da kurumsal yönetimle ilgili çalışmalar yapmıştır. Bu kurul da finansal raporlamanın kalitesini ve denetim komitesinin etkinliğini artırma anlamında bazı önerilerde bulunmuştur. Kurul ayrıca finansal raporlamanın etkinliğini artırmak için denetçi bağımsızlığına ilişkin önerilerde bulunmuştur (Cohen ve ark., 2002: 578).

Blue Ribbon Komitesi ise, Şubat 1999’da bir rapor yayınlamıştır. Toplam 10 tavsiyeden oluşan bu kurumsal yönetim raporunun özellikle

denetimle ilgili boyutu önemlidir. İlk tavsiyesi de denetim komitesinin yapısı ile ilgili olup yönetim kuruluna bağlı denetim komitesinin bağımsız olması gerektiğini vurgulamıştır (Carcello ve Neal, 2000: 453).

Tüm bu düzenlemelerin amacı, hata ve hileyi en aza indirmek ve gerçek ve güvenilir bilgiyi tüm kamuoyuyla paylaşmaktır. Diğer yandan, güvenilir ve şeffaf finansal tabloların oluşturulması ve finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara olan güveninin sağlanması açısından denetçinin ahlaki özelliklerine Türkiye’de ve dünyada giderek daha fazla önem verilmektedir. Denetim sonucunda ortaya çıkan hile ve hatalar, işletmenin değeri, saygınlığı ve özellikle de denetçilere olan güveni olumsuz yönde etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de ve dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda oluşan denetçilere karşı ön yargıların giderilmesi gerekiyor. Bu ön yargıların ve güvensizliklerin giderilmesi için ISA 240, SAS 99 yayınlanmış, Türkiye’de ise Seri X, 22. nolu tebliğ çıkartılmıştır.

Denetim ve Etik Kavramları

En geniş anlamda denetim tanımı, American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Committee on Basic Auditing Concepts (Temel Denetim Kavramları Komitesi) tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre: “*Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgili kişilere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir*”. Başka bir tanıma göre ise; “denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 2000: 5).

Etik ise genel olarak bakıldığında ahlakla, dinle, inançla, gelenek ve göreneklerle, kültürle ve bazen de kanun ve düzenlemelerle bağlantısı kurulmaya çalışılan karmaşık bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak hukuk kuralları yazılı olmasına rağmen etik kuralları genelde yazılı değildir. Etik kuralları, yazılı olsalar bile çoğu zaman hukuk kuralları gibi ciddi bir yaptırımları da bulunmamaktadır. Etik, “insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış, ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini” olarak tanımlanabilir (Şimşek ve ark., 2003: 395).

Öte yandan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetçiler için Meslek Etik Yasası’nı çıkarmıştır. Bu yasaya göre uyulması gereken kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, etik çatışmalarının engellenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmamasıdır. Türkiye’de ise, IFAC tarafından yayınlanan “Uluslararası

Denetim Standartları” ile uyumlu olacak şekilde meslek etiği kuralları, Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, SM, SMM ve YMM’lerin Çalışma ve Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te ve SPK tebliğinde düzenlenmiştir. Seri: X No: 22 No.lu Sermaye Piyasası Tebliği’ne göre mesleki etik ilkeleri bağımsızlık, mesleki şüphecilik, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olmak üzere sıralanmıştır. Söz konusu mesleki etik kurallar Tablo 1’de verilmiştir;

Tablo 1: AICPA, IFAC ve TÜRMOB Mesleki Etik Kuralları

AICPA	IFAC	TÜRMOB
Sorumluluk	Sır saklama	Sır saklama
Kamu çıkarı	Mesleki davranış	Güvenilirlik
Dürüstlük	Dürüstlük	Mesleki yeterlilik
Tarafsızlık	Tarafsızlık	Dürüstlük
Bağımsızlık	Mesleki yeterlilik ve özen	Tarafsızlık
Mesleki dikkat ve özen	Teknik Standartlar	Bağımsızlık
Hizmetin kapsamı ve niteliği		Mesleki dikkat ve özen

Kaynak: Akbulut (1999: 129).

Denetim Etiğiyle İlgili Bazı Düzenlemelerin İncelenmesi

1990’lar boyunca muhasebe mesleği daha çok etik konular ve bağımsızlık standartları ile uğraşırken, muhasebenin asıl konusu olan kamuoyu çıkarlarının korunması üzerinde fazla durulmamıştır. Kamuoyunda muhasebeye karşı büyüyen bir güven eksikliği oluşmuş, bağımsız denetimin başarısızlıkları (hataları) yanlış bir şekilde şirket başarısızlıklarına neden olmuş ve bunun sonucunda denetimin etkinliği, güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır (Zabihollah, 2004: 136). Son yıllarda ise ortaya çıkan Lucent Technologies, Microstrategy, Xerox, Lemout & Hauspie, Anicom, Rent-Way, Mercury Finance, Micro Warehouse, BT Office Product, Banker Trust, Enron, Worldcom vb. skandallarla, şirketler tarafından kamuya açıklanan bazı bilgilerin aslında gerçeği yansıtmadığı veya yanıltıcı olabildiği, çeşitli hile işlemlerle şirketlerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının olduğundan daha iyi olarak kamuya sunulabildiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu skandalların altında yatan en önemli etken olarak denetçilerin gösteriliyor olması denetimin etkinliği ve denetçi etiği konularını gündeme getirmiştir (Küçüksözen, 2004: 27).

Bu olaylardan en önemlisi 2002 yılında ABD'nin en büyük şirketinden biri olan Enron'un iflasıdır. Asıl önemli olan ise, dünyanın en büyük beşinci denetim firması olan Arthur Andersen'in marifetiyle, Enron'un kötü olan durumunun üç yıl boyunca olduğundan farklı olarak iyi gösterilmesi ve yatırımcıların aldatılmasıdır. Enron skandalı sonrası muhasebe mesleğinde ve denetimde etik tartışmaları hız kazanmıştır. Aslında bu ve diğer skandalların altında yatan en büyük sebeplerden birisi hiç şüphesiz denetçilerin etik değerlere bağlı kalmamalarıdır. Aynı şekilde Türkiye'de meydana gelen banka skandallarının birçoğunun olumlu denetim raporlarına sahip olması, denetim mesleğinin meslek etiği, denetimde kalite gibi konuların ciddi bir şekilde tartışmaya açılmasına neden olmuştur.

Tablo 2: ABD'deki En Büyük İflaslar

Şirketler	İflas Yılı	Milyar Dolar
Worldcom	2002	107
Enron	2001	63,4
Global Crossing	2002	25,5
Adelphia	2002	24,4
Pacific Gas	2001	21,5
Kmart Corp	2002	17
NTL	2002	16,8

Kaynak: Süer (2004: 45).

Bu gibi skandallardan sonra dünyada önemli adımlar atılmıştır. Söz konusu adımlardan en önemlisi 2002 yılında ABD'de gerçekleşen muhasebe skandalları sonrası hileli muhasebe uygulamalarının engellenebilmesi için köklü düzenlemeler yapılma ihtiyacı doğmuş ve Sarbanes - Oxley Yasaları bu sırada yürürlüğe konmuştur. Enron olayı sonrası Amerika'da SEC tarafından çıkarılan reform niteliğindeki Sarbanes - Oxley Yasasında ağırlıklı olarak kurumsal yönetim, yeni muhasebe ve denetim düzeni ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. SAO (The Sarbanes – Oxley Act)'nun getirdiği başlıca düzenlemeler şunlardır;

- PCAOB (Kamu Gözetim Kurulu)'un oluşturulmuştur,
- Denetlenen firmalarda defter tutma vb. hizmetler yasaklanmıştır,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri yasaklanmıştır,
- Denetlenen firmada iç denetim sağlanması hizmeti yasaklanmıştır,
- Hile ile ilgili yeni federal suçların oluşturulmasıdır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında, Sarbanes Oxley Yasası ile birlikte; bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışı hizmetlerine sınırlamalar,

şirketlerin mesleki etik kurallarını oluşturma zorunluluğu, periyodik raporlarla kamuya açıklanacak yükümlülüklerin arttırılması, bilanço dışı işlemler ve önceden tahmin edilebilen finansal sonuçlar için daha sıkı kurallar benimsenmesi gibi yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu yasa, muhasebe yasası olmanın ötesinde muhasebe hileleri ve hataları nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların ve cezaların tanımlandığı, şirketlerin karar verme sistemlerinde etkili olan diğer kişilerle ilgili bir takım yeni yükümlülükler getirmiştir (Süer, 2004: 78-79).

Aynı şekilde ülkemizde de SPK, Sarbanes-Oxley Yasası sonrası, kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler yapmış bu bağlamda Temmuz 2003’de “Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlanmıştır. Söz konusu ilkelere göre, şirketlerin şeffaflık, dürüst ve adil olma, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında faaliyet göstermeleri amaçlanmıştır. Ayrıca, SPK konuyla ilgili olarak, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’in ‘Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü’ başlıklı 6. maddesini yayınlamıştır. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi; bağımsız denetimlerde en çok 7 yıl için, müşteri yönetim kurulu tarafından yapılacağını belirtmiştir. Diğer taraftan, bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi gerektiğini belirtmiştir. Seri: X, No:19 sayılı Tebliğ’de denetim firması rotasyonu 5 yıl olarak yer almakta iken yapılan yeni düzenleme ile 7 yıla çıkarılmıştır. Aynı uygulamaya benzer düzenleme yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun da (TTK) görünmektedir. Ayrıca ülkemizde geçmişte yaşanan bazı gelişmeler, denetçilere olan güvenilirliği zedelemiştir. Hiç şüphesiz bu durumun altında yatan sebep denetçilerin yeterince mesleki etik konulara gerektiği kadar önem vermemesi veya dikkat etmemesidir. Türkiye’de yukarıda anlatılan olaylara aşağıdaki örnekler verilebilir;

Zamanın Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) Denetleme Daire Başkan Yardımcısı Cemal Küçüksözen’e göre; “... *Fiktif hesap kullandığı tespit olunan aracı kurumlar hakkında verilen bağımsız denetleme raporlarında bu durumdan bahsedilmemektedir. Şirketin mali tablolarının gerçek durumu yansıttığı hakkında olumlu görüş beyan edilmektedir. Yüzlerce yatırımcı aracı kurumların batması nedeniyle SPK’nın kapısına dayanıyor. Şu anda 75 tane bağımsız denetim firması listemize kayıtlıdır ve bunları üzümlere söylüyorum, bunların en az yarısı gerekli ölçüde, bizim istediğimiz şekilde denetim yapmamaktadır*” (İSMMM II. Muh. Den. Semp., 1996: 74).

TÜRMOB Genel Saymanı Sami Kazıcı’ya göre; “*Ziraat Bankasında, Halk Bankasında denetimde sağlıklı bilgiler alınamadı. Görev zararı dediğimiz olay bu. Bütçenin dışına çıkardık, Meclis’in denetiminden uzak tuttuk ve sonunda da bu bankalar görev zararı adı altında aslında*

milyarlarca dolar zararlara sebep oldu”(TÜRMOB XVII. Muh. Kong., 2002: 335).

Bir başka örnekte ise; bankanın durumunun çok iyi olduğunu özetle belirten denetim raporunun yayınlanmasında 15 gün sonra batan bir bankadan bahsedilmektedir (İSMMMO V. Muh. Den. Semp., 2001: 151).

Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurumu (BDDK)’na devredilen bankaların ve devredildikleri tarihte bağımsız denetimini yapan denetim firmalarının isimleri kamuoyu tarafından bilinmektedir. İlginç olan husus; devredilen bankaların birçoğunun denetimini yapan bir denetim firmasının denetim yapma yetkisinin elinden alınmasından sonra, o firmanın bağlı bulunduğu uluslararası denetim şirketinin başka bir unvanla ülkemizde bağımsız denetim yapmaya devam etmesidir (Önder, 2001: 13).

Yine Prof. Dr. Hülya TALU’nun; “...*Murakıp raporlarıyla bağımsız denetçi raporlarının farklı olmasından ve halka açık bankaların batmasından doğan zararlar konusunda elbet gerekli yaptırımları uygulamayan özellikle kamu otoritesinin büyük sorumluluğu var*” ifadesi de yukarda verilen açıklamaları doğrular niteliktedir (İSMMMO V. Muh. Den. Semp., 2001: 153).

Bu açıklamalardan anlaşılıyor ki, başta ABD’de olmak üzere denetçilerin etik değerlere uyması konusunda ciddi adımların atıldığı ancak bu konuda daha fazla adımların atılması gereği şüphesizdir. Bu adımlara paralel, Türkiye’de denetim firmalarının denetimi veya gözetimi SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar; denetçilerin denetimleri ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı’na gerçekleştirilmekteydi. Şimdi ise 6102 sayılı TTK ile birlikte kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartlar Kurumu bu kuruluşların denetim ve muhasebe konularında ki yetkilerini kendi bünyesinde toplamıştır. Bu kurul başta ABD ve AB olmak üzere dünyada ki gelişmelerle paralel bir şekilde kurulmuştur. 6102 sayılı TTK’da bu taleplerin karşılanmasına yönelik ciddi adımların atıldığı görülmektedir. Bu kurum kurulmasaydı Türkiye PCAOB benzeri denetim firmalarını ve denetçileri denetleyen bu kurumu oluşturmasaydı, ileride ABD ve AB sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan Türkiye’deki denetim firmalarının o ülkelerin yetkili kamu gözetim kurullarına kayıt olmalarını isteyebilirlerdi.

Muhasebe Denetiminde Etik, Hata ve Hile Arasında İlişki

Muhasebede hata genel olarak; kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasit unsuru içermeyen fiil ve davranışlardır (Kirik, 2006: 39).

Bazı muhasebe hatalarına örnek olarak şunlar verilebilir (Gönen 2007: 106); bir muhasebe kaydının unutulması ya da tekrarlanması, ispatlayıcı bir belgenin kaybedilmesi, hesapların birleştirilmesi, kayıt hataları (ters kayıt, rakam hatası, hesap hatası gibi...) ve değerlendirme hataları. Hile ise, belli bir amaçla işlem kayıt ve belgelerin bilerek tahrif edilmesidir. Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının tersine kasıtlı olarak yapılırlar. Dolayısıyla muhasebe hilelerini hatalardan ayıran en açık fark, hilelerin kasıtlı yapılmasıdır (Gürol, 2007: 5). İşletmelerde yapılan hileler genellikle üç grupta toplanmaktadır. Bunlar; işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı (çalışan hileleri), hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak ifade edilebilir (ACFE, 2006: 8).

Muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışları diğer bir ifadeyle, muhasebe hilelerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Demirci, 1998: 25); Defter ve belgeleri yok etmek, defter sayfaları ve belgelerin yerine başka sayfa ve belgeler koymak, kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlemek, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter ve ortamlara kayıtlar yapmak, çift defter kullanmak, defter ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek.

Ayrıca denetçinin hata ve hileleri önlemek üzere etiksel boyutta bazı sorumlulukları vardır. Bunlar (Namasiku, 2006: 30);

- Finansal tabloların bütün olarak hata ve hile içermediğine ilişkin makul güvence sağlamalı,
- Uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde denetim çalışmasını yürütmeli,
- Müşteri ve çevresi hakkında iç kontrol yapısını da içerecek şekilde bilgi elde etmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalı,
- Denetim boyunca karşılaştığı olaylara profesyonel bir şüphecilikle yaklaşmalı,
- Gerekli gördüğünde uzman ve üçüncü kişilerin yardımını almalı.

Yukarıdaki tutum veya davranışlar, denetçinin ahlaki özelliklerinin veya davranışlarının sonucunda olabilir. Özellikle ABD’de Enron’la başlayan muhasebe ve denetim usulsüzlükleri veya denetçilerin etik olmayan davranışları, kamunun denetimden geçmiş finansal raporlara karşı güven kaybına neden olduğu gibi aynı zamanda bağımsız denetim sırasında finansal raporlarda meydana gelebilecek hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacını da doğurmuştur.

Örnek Olay-Enron Skandalı

Yukarıdaki bilgilerden sonra denetçi, etik ve hata-hile arasındaki ilişkiyi anlatacak en güzel örnek Enron skandalıdır. Şöyle ki, 02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron beklenmedik bir biçimde iflas etmiştir. 1980'li yılların ortalarında küçük bir boru hattı şirketi iken 2000'li yılların başında, Kuzey Amerika'da yaklaşık 40 bin, Güney Amerika'da 10 bin kilometrelik doğalgaz hattına ve 20 bin kilometrelik fiber optik hata sahip olan, ayrıca aktif toplamı 65 milyar doları, cirosu yılda 100 milyar doları aşan Enron; sadece ABD'de 19000 personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olmuştur. Bu çerçevede, Enron'un yerel doğalgaz boru hattı geliri 1993 yılında 1,46 milyar dolar (kar 382 milyon dolar) iken, 2000'de 3 milyar dolara (kar 732 milyon dolara) çıkmıştır. Buna mukabil enerji ticareti ve diğer faaliyet gelirleri 1993'de 6,6 milyar dolarken (kâr 316 milyon dolar) 2000 yılında 77 milyar dolara (kâr 2 milyar dolara) yükselmiştir (Healy ve Palepu, 2003: 55).

Dünyanın önde gelen enerji, emtia ve hizmet sağlayıcı firmalarından biri olan ve söz konusu açıklamayı yaptığı sırada bile en büyük ABD şirketlerinin yer aldığı 'Fortune 500' listesinde 7. sırada yer alan Enron'un açıklaması, yatırımcıların ABD sermaye piyasalarına ve özellikle ortaklıkların kamuya açıkladıkları mali tablolara olan güvenini sarsmış, ABD sermaye piyasalarında büyük fiyat dalgalanmalarının yaşanmasına neden olmuştur. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara sebep olmuştur. Diğer taraftan, söz konusu ani çöküş, hem çağdaş muhasebe sisteminin hem bağımsız denetim şirketlerinin ve hem de denetçilerin sorgulanmasına neden olmuştur. Enron'un çöküşünde temel olarak üç önemli husus ön plana çıkmıştır. Bu hususlar şunlardır (Artunç, 2002: 33);

- Şirketin yoğun olarak kullandığı Özel Amaçlı Varlıkların (Special Purpose Entity - ÖVA) muhasebeleştirilmesindeki hata ve hileler,
- Şirketin şarta bağlı yükümlülüklerin değerlemesindeki ve muhasebeleştirilmesinde ki hatalar,
- Şirketin faaliyetinin son yıllarında yoğun olarak kullandığı türev araçlar ile enerji satış sözleşmelerinin makul değerlerinin tespitinde ve muhasebeleştirilmesinde yapılan hatalar.

Enron'un çöküşünde en önemli etmen, ÖAV'ların kullanılmasında yapılan hile ve hatalardır. Kurum ÖAV'ları bilanço dışı finansman için kullanmış yalnız söz konusu varlıkların muhasebe sistemine entegrasyonunda genel kabul görmüş muhasebe standartlarına karşı çeşitli oyunlar yapılmıştır. Arthur Andersen 16 yıldır Enron firmasının denetimini sürdürmüş olup Enron firması Arthur Andersen denetimi altında batmış

üçüncü büyük firmadır. 1996'dan bugüne ortaya çıkmış olan dört büyük çöküşte firmaların, bilanço ve gelir tabloları Arthur Andersen uzmanları tarafından 'genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine' göre denetlenmiş ve gösterilen tarihte şirketin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının, 'genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine' göre doğru ve yansız olarak yansıtıldığı, Arthur Andersen uzmanlarınca onaylanmıştır (Aysan, 2002: 54).

1996 yılındaki ilk olay, ABD'nin büyük firmalarından Waste Management ile ilgilidir. Bu olayda, Arthur Andersen'in 1992'den beri düzenlediği denetim raporlarının, firmanın karlarının, toplam olarak 1 milyar dolar kadar yüksek gösterilmesine neden olduğu, ABD. Sermaye Piyasası Kurulu olan SEC tarafından ilan edilmiş ve mahkeme kararıyla anlaşılmıştır.

Bu olayda Arthur Andersen, mahkemede, sorumluluk üstlenmeden 8 milyon dolar tazminat ödemeye ve ortakların zararlarını karşılamak üzere, WM'nin ödemeyi kabul ettiği 220 milyon dolarlık tazminata katkıda bulunmaya razı olmuştur (Aysan, 2002: 56). Yapılan araştırmalar sonucunda Arthur Andersen yöneticilerinin etik olmayan davranışlarda buldukları anlaşılmıştır.

Örneğin Enron'un denetimine ilişkin binlerce e-posta mesajını kayıtlardan sildiği ve önemli evrakları imha ettiği anlaşılmıştır. Her ne kadar söz konusu hususta ABD ön mahkemesi Arthur Andersen'i konu ile ilgili olarak kusurlu bulduysa da; ABD temyiz mercii 31 Mayıs 2005 tarihli kararı ile ön mahkemenin kararını tekrar görüşülmek üzere geri göndermiştir. Sonuç olarak, bilinen tek gerçek Arthur Andersen'in bağımsız olarak denetim yapmadığı ve etik kurallara bağlı kalarak danışmanlık hizmeti vermediğidir. Burada üzerinde durulması gereken konu bağımsızlığı zedeleyen hususlardır.

Şirket iflasları, beraberlerinde ağır toplumsal sorunlar meydana getirirler. Şirket iflasları gelecekte de olmaya devam edecektir. Ancak, Enron olayını diğer iflaslardan ayıran özellik, sadece büyüklüğü değildir. Enron olayı, yargı süreci tam olarak tamamlanmamış olsa bile, etik yanı ağır basan tam bir bilmece görünümündedir. Enron'un üst düzey yöneticileri, denetçiler, politikacılar, bürokratlar ve denetim şirketinden oluşan bir beşlinin neden olduğu ağır bir etik dışı davranışlar vardır. Söz konusu bağımsızlığı zedeleyen etik dışı davranışları şu şekilde özetlenebilir (Oran, 2002: 33).

- 1. Enron ile Arthur Andersen arasındaki eleman değişimleri:** Arthur Andersen elemanlarının bir kısmı firmalarından ayrıldıktan sonra Enron'un finans ve muhasebe departmanlarında çalışmaya başlamışlardır. İki firma arasında olan sıkı eleman değiş-tokuş ilişkisi en önemli etik dışı ve bağımsızlığı zedeleyici bir husus olmuştur.

- 2. Alınan ücret:** Arthur Andersen, 2000 yılında, denetim hizmetleri için 25 milyon dolar, danışmanlık hizmetleri için ise 27 milyon dolar olmak üzere toplam 52 Milyon ABD doları ücret almıştır. Diğer bir ifadeyle, Arthur Andersen Enron'dan haftada 1 milyon dolar ücret almaktadır. Bu düzeyde ücret alan bir denetim firmasının bağımsızlığını koruması oldukça güçtür. Bu davranış tamamen etik dışıdır. Ayrıca denetimi yapılan firmada aynı zamanda danışmanlık yapmak genel kabul görmüş denetim standartlarına aykırı bir durumdur.
- 3. Danışmanlık ve denetim hizmetlerinin birlikte verilmesi:** Arthur Andersen'in Enron'da mali tabloların hazırlanmasında rol alması ve ardından bunları denetlemesi bağımsızlığı etkileyen önemli bir faktördür. Diğer bir ifadeyle, Arthur Andersen'in bir tarafta yapılmasına yardım ettiği bir şeyi diğer tarafta sorgulaması mümkün olmamıştır. İşte bu noktada, devletin veya meslek kuruluşlarının, denetim firmalarının denetledikleri şirketlere danışmanlık yapmasını yasaklayıcı önemleler almaları gerekmektedir. Enron yönetim kurulunda eski denetçilerin, yetkisiz yönetici olarak çalışmaları da ayrı bir sıkıntıydı.
- 4. Uzun süreli iş birliği:** 1986 yılında oluşturulan Enron A.Ş., bağımsız denetçi olarak Arthur Andersen denetim şirketini seçmiş ve yaklaşık olarak 16 yıl boyunca denetim Arthur Andersen tarafından yapılmıştır. Bir sürü ufak müşterisi olan bir denetçi firma için herhangi birini kaybetmek bir sorun teşkil etmezken, Enron gibi önemli bir müşterinin kaybedilmesi denetçi firmanın piyasadaki itibarını olumsuz etkileyeceğinden, söz konusu durum Enron'u vazgeçilmez kılmıştır. Enron olayının dünyada yankı bulması ile birlikte Arthur Andersen, çok ciddi problemlerle yüz yüze kalmıştır. Prestij ve saygınlık kaybına uğrayan firma, öncelikle önemli müşterilerini kaybetmiş olup buna bağlı olarak ciddi boyutta gelir kaybına uğramıştır. 'Beş Büyük'lerden (Five Bigs) biri olarak kabul edilen denetçi firmanın itibarını koruyamaması birleşme baskılarına dayanmasını güçleştirmiştir. 2002 yılı içerisinde dünyanın çeşitli ülkelerindeki Arthur Andersen sıfatıyla faaliyetlerini sürdüren denetim firmaları diğer 'Dört Büyük' denetim firmaları ile birleşmiştir. Arthur Andersen Türkiye 2002 sonbaharında faaliyetlerine Ernst & Young bünyesinde devam edeceğini bildirmiştir.

Enron'un çöküşünden sonra denetim ve denetçi standartlarının yeniden gözden geçirilmesi gerektiği, özellikle, ABD'de bilanço dışı faaliyetlerin, ciddi şekilde sorgulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bilanço dışı işlemlerin mevcut muhasebe standartları ve diğer düzenlemeler yardımıyla ortaya çıkarılabilmeleri çok zordur (Mc Lean, 2001: 12).

Bu konuda J. Stiglitz'in görüşü şöyledir; “ konuyla ilgili yasalarda ki değişiklikler sonucu cezaların hafifletilmesi yaratıcı muhasebe uygulamaları konusundaki fırsatları artırmıştır... Kongrenin 1995 yılında menkul kıymetler ilişkin davalara (denetçilere yönelik davalar) sınırlama getiren yasayı Başkanın veto etmesinin ardından kabul etmesi, denetçileri sağlam biçimde fazlasıyla koruma altına almıştır (Stiglitz, 2004: 136).

Yukarıda anlatılan Enron olayına benzer olaylar yakın geçmişte Türkiye’de de yaşanmıştır. *“Türkiye’de son yıllarda muhasebe hileleri ortaya çıkmıştır. 12 ulusal banka, denetçiler ve yöneticiler tarafından yapılan hileli muhasebe işlemleri nedeniyle devletin kontrolüne geçmiştir. Devlet yaklaşık 9 Milyar ABD Doları tutarında bir borç yükünün altına girmek zorunda kalmıştır. Maalesef Türkiye açıklanan kârlar üzerinden vergi toplama konusunda çok büyük problemlerle karşı karşıya kalmaktadır. Düzenlemeler çerçevesinde vergi bildirimleri serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmak zorundadır. Bu nedenle vergileri toplama konusunda muhasebecilerin sorumluluklarından bahsetmek mümkündür. Muhasebe etiği Türkiye ekonomisi için çok fazla önem arz etmektedir. Muhasebe etiğine uygun olmayan davranışlar, son karar mercii olan Muhasebeciler Birliği Disiplin Kurulu tarafından incelenmektedir. Meslek mensupları mesleklerini icra ederlerken etik davranmak zorundadırlar. İş etiği, hem mesleğin saygınlığı hem de kanuna uygunluk açısından güven altına alınmaktadır. Daha önceden belirlenmiş birkaç etik kural olmasıyla beraber, en önemlileri 10 Ekim 2001’de açıklanmıştır.*

Bu kararların açıklanmasından sonra birçok şehirde Muhasebeciler Birliği tarafından 18 brifing verilmiştir. Bu toplantıların amacı, muhasebede etik olmayan davranışların önüne geçmek, etik olmayan davranışlardan muhasebecileri haberdar etmek ve etik davranmadıkları takdirde ne gibi cezalarla karşı karşıya kalacakları hakkında bilgi vermektir’ (Çalıyurt, 2004: 3).

Sonuç ve Öneriler

Enron, Xerox, Lucent ve benzer büyük şirketler tarafından işlenmiş olan yüksek düzeyli finansal tablo hileleri, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği, kalitesi ile kurumsal yönetimin etkinliği ve güvenilirliği gibi konuları gündeme taşımıştır. Hileli finansal raporlama, yayınlanmış finansal tabloların kullanılabilirliği ve güvenilirliği konusunda kamuoyu güvenini erozyona uğratmıştır. Finansal tablo hilelerinin düzeyi çok düşük olsa bile, yatırımcılar ve kredi verenler finansal tabloların hileli işlemler nedeniyle tehlike altında oldukları seklinde bir algılamaya sahip

olabilmektedirler. Diğer yandan, meslek ahlakı kavramı ile “sosyal sorumluluk” kavramı arasında yakın ilişki olduğu söylenebilir.

Şüphesiz tüm birey ve kurumların içinde yaşadığı çevreye karşı ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin, bir işletmenin kendi çalışanlarına, pay sahiplerine, ortaklarına olduğu kadar, dış çevreye (devlete, doğaya ve çevreye, topluma vs.) karşı da sorumlulukları bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk, aslında meslek ahlakının bir gereğidir (Aktan, 1999: 13). Diğer yandan, küreselleşmenin bir sonucu olarak firmalar arasındaki ilişkiler artmış ve artan ilişkilere paralel olarak da daha fazla bilgi ihtiyacı doğmuştur.

Ancak bilginin güvenilir, doğru ve tarafsız bir kuruluş veya denetçi tarafından oluşturulması ve sistematik olarak sunulması gereklidir. Söz konusu kuruluş ya da denetçinin bağımsızlığı bilginin güvenilirliği açısından önem arz etmektedir. İşte bu sebepten dolayı bağımsızlık ve etik kavramları hep iç içe olmuş, bağımsızlık kavramı muhasebe ve denetim literatüründe önemli bir yere sahip olmuştur. AB ile uyum sürecinde olduğumuz son yıllarda bağımsızlık ile ilgili mevzuatta bir birliğin sağlanması faydalı olacaktır. Ancak bağımsızlıkla birlikte ‘denetim ve denetçi mesleğinde etik’ hususunda da çalışmaların başlatılması denetim elemanları ve meslek mensupları açısından bağımsızlık kavramının yerleşmesinde faydalı olacaktır. Diğer yandan, yukarıda anlatılanlardan yola çıkarsak, muhasebe denetiminde hile ve etik arasında çok yakın bir ilişki olduğunu anlamak çok zor olmayacaktır. Yani etik değerlere sahip olmayan meslek mensupları hile yapma konusunda tereddüt etmeyeceklerdir.

Türkiye’de de yeni kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumu, muhasebe ve denetim standartlarına uygun hareket edilip edilmediğini kontrol edecek, kamu yararını gözeticecek bir kamu gözetim oluşturulması denetim standartlarının etkinliğini arttıracaktır. Ancak bu kurumun muhasebe, standartlar ve denetim alanında tek çatı olması ve siyasetin gölgesinde olması da bağımsızlığın sağlanması açısından tartışılan konulardan birisidir. Uluslararası uygulamalar incelendiğinde ise; muhasebe standardını, denetim standardını belirleyen kurumlar ile bağımsız denetimin gözetimini yapan kurumun farklı kurumlar oldukları görülmektedir. Böyle olması olası çıkar çatışmalarının engellenmesi açısından gerekli görülmektedir.

Örneğin; ABD’de muhasebe standartlarını FASB adlı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu belirlerken, bundan tamamen bağımsız Amerikan muhasebe meslek örgütü AICPA-Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü denetim standartlarını belirlemekte, denetim uygulamalarının gözetimi ise PCAOB adlı kamu kurumu niteliğindeki ve bizim yeni

Kurulumuza muadil Kamu Gözetim Kurulu tarafından yürütülmektedir. Ayrıca denetim alanında Avrupa Birliği'nin 8. Direktifini temel alan ve bağımsız denetim uygulamalarının uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini zorunlu tutan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi, hem bağımsız denetçilerin hem de denetlenen işletmelerin bu sürece uyumlarını hızlandıracaktır. Ancak 6102 sayılı TTK'da anonim şirketlere internet sayfasına sahip olma zorunluluğu getirmekle birlikte finansal tabloların internet ortamında yayınlanmasıyla ilgili ayrıntılı etikle ilgili hükümler yer almamaktadır.

Diğer yandan, 2005 yılında SEC, finansal raporlamanın gelecekte geleceği nokta göz önünde bulundurularak şirketlerin internet ortamında finansal raporlamada profesyonellelikle ilgili olarak XBRL yazılım dilini kullanmaya hazır olmaları gerektiğini duyurmuştur (BusinessWeek Online, 8 Şubat 2005).

KAYNAKÇA

- Abbott, Lawrence J., Susan Parker, Gary F. Peters (2000). "The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud", *Managerial Finance*, 26(11): 55-67.
- Akbulut, Y. (1999). "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, Nisan.
- Aktan, C. (1999). *Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, İstanbul.
- Artunç, B. (2002). *Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları*. Ankara.
- Aysan, M. (2002). 'Enron Olayı', *Radikal Gazetesi*, (27.02.2002).
- Beasley, Mark S., Joseph V. Carcello ve Dana R. Hermanson (2010). *Fraudulent Financial Reporting 1997-2007, An Analysis of U.S. Public Companies*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), <http://www.coso.org/Publications /NCFRR.pdf> (07.01.2013).
- Cohen, J., Ganesh Krishnamoorthy ve Arnold M. Wright (2002). "Corporate Governance And The Audit Process", *Contemporary Accounting Research*, Winter, 19(4): 573-594.
- Çalıyurt, K. (2004). "Research on Turkish Accountants' Frauds Between 1992-2002", *Social Responsibility: An International Journal*, Vol.1, No.1.

- Çoban, O., Doğanalp, N., Uysal, D. (2008). “Türkiye’de Kamu İç Borçlanmasının Makro Ekonomik Etkileri”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
- Demirci, E.N. (1998). Muhasebede Hata ve Hile, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kayseri.
- Güredin, E. (2000). Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.
- Healy, P.M.,Palepu, K.G.(2003). “The Fall of Enron”, The Journal of Economic Perspectives, 17(2): 3-26.
- Hill Nancy T., Mcenroe John E., Stevens Kevin T. (2005). “Auditors’ Reactionsto Sarbanes – Oxleyand PCAOB”, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November.
- İnam, B. (2007). “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- James, E.P.,Anne, T.L., Weber, J. (1999). Business and Society Corporate Strategy, Public Policy, Ethics International Editions, Singapur: Mc Graw-Hill Book Co.
- Küçüksavaş, N. (2004). Genel Muhasebe ilke ve Uygulamaları, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, ss. 351-360; Ertan Aygördü, “Muhasebede Hata ve Hileler”,
- McLean, B. (2001). “Is Enron Overpriced?”, FORTUNE, Monday, March 5.
- Namasiku, L. (2004). Audit risk in a bravenewworld
- Önder, T. (2001). Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Pieper, A. (1999). Etiğe Giriş, İstanbul: Ayrıntı Yayınları, Çevirenler: Gönül Özen Sezer ve Veysel Atayman, 1.Baskı.
- Selimoğlu, S.K. (2010). Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya.
- Sözbilir, N. (2000). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, AKÜ Yayınları, Afyonkarahisar.
- Stiglitz, J.E.E. (2004). Dünyanın En Parlak 10 Yılıının Hikayesi 90’ların Yükselişi, CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul.

- Şimşek, M.Ş., Akgemci, T., Çelik, A. (2003). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Adım Matbaacılık ve Ofset, Konya.
- Uzay, Ş. (2006). “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8(4): 175-210.
- Zabihollah R. (2004). “Restoring Public Trust In The Accounting Profession By Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing”, Managerial Auditing Journal, Vol.19, No.1.