

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
2021-YL-143

ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE GELEN
SARBANES-OXLEY YASASI'NIN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ

HAZIRLAYAN
İlayda AKALAN

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

AYDIN-2021

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralları gereğince eksiksiz bir şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

09/09/2021

İlayda AKALAN

ÖZET

ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE GELEN SARBANES - OXLEY YASASI'NIN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

İlayda AKALAN

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2021, XXI + 133 sayfa

Dünya çapında meydana gelen küreselleşme ve teknolojinin gelişimi ile birlikte buna paralel olarak işletmeler arasındaki rekabet düzeyi de artmıştır. Yaşanan rekabette, hayatta kalmaya çalışan bazı işletmeler veya işletme çalışanlarının çeşitli yollarla özellikle muhasebe ve denetim alanlarında yolsuzluğa başvurduğu görülmektedir. İşletmelerde vuku bulan bu tür yolsuzlukların amacı piyasaya iyi bir görünüm vererek yatırımcıyı kendine çekmektir. Bu sebeple işletmelerin kamuoyuna beyan ettikleri finansal raporlarında yer alan bilgilerin doğru, güvenilir ve aynı zamanda maskelenmemiş olması paydaşlar açısından büyük önem taşımaktadır. Söz konusu durumda denetim firmaları ve bağımsız denetçilere büyük iş düşmektedir.

Amerika'da meydana gelen ve Enron, WorldCom ve Adelphia gibi büyük şirketlerin gerçekleştirdiği yolsuzluklar tüm dünyada ses getirmiş ve söz konusu şirketlerin iflasına neden olmuştur. Yaşanan durum şirketlerin sonunu getirmekle beraber şirket paydaşlarını da oldukça kötü etkilemiştir. Yapılan araştırmalar neticesinde gerçekleştirilen hile unsurlarının, özellikle muhasebe ve denetim alanlarının bireysel çıkarlar göz önünde tutularak, şirket yararına kullanılması şeklinde uzun süre devam ettirilip kamuoyundan gizlenebildiği görülmüştür. Amerika, yaşanan iflas olaylarından sonra özellikle denetim alanında yoğunlaşarak temelde işletme çalışanları ve üst düzey yöneticilerin hile yoluna başvurmalarını engelleyebilmek için caydırıcı cezai yaptırımlar içeren ve işletme paydaşlarının korunabilmesini amaçlayarak 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nı yürürlüğe koymuştur. Meydana gelen bu gelişmeye Türkiye'de sessiz kalmamış ve ülkemizde vuku bulabilecek benzer yolsuzluk durumlarının önüne geçebilmek adına SOX Yasası'na paralel ilerleyen SPK Seri X, No:19 ve No:22 Sayılı tebliğleri yayımlamıştır.

Hazırlanan bu tezin amacı Enron Skandalı kapsamında vuku bulan muhasebe ve denetim manipölasyonlarının işletme ve paydaşlar üzerinde yarattığı sorunları ortaya çıkartarak bu bağlamda yürürlüğe giren Sarbanes – Oxley, diğer bir adıyla “Yatırımcıyı Koruma” Yasası’nı tüm yönleri ile ele alarak açıklamak ve söz konusu yasanın Türkiye üzerinde yarattığı etkileri ortaya koymaktır. Bu amaçla dört farklı bağımsız denetim firması ile denetim alanı ve SOX yasası üzerine bir görüşme gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmeler içinde bulunduğumuz dönemde yaşanan Covid-19 salgını sebebi ile alınan önlemler kapsamında elektronik ortamda gerçekleştirilmiştir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Muhasebe Denetimi, Etik, Hile, Enron Skandalı, Sarbanes-Oxley.

ABSTRACT

ENRON SCANDAL AND CONCOMINANT EFFECTS ON TURKEY OF LAW OF SARBANES – OXLEY

İlayda AKALAN

Master Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2021, XXI + 133 Pages

With the development of technology and occurring the globalization around the world, the level of competition between businesses has increased in parallel. It is seen that some businesses or business employees who are trying to survive in the is lived competition resort to corruption in various ways, especially in the fields of accounting and auditing. The purpose of such corruption occurring in businesses is to attract investors by giving the market a good look. For this reason, it is of great importance for stakeholders that the information in the financial reports declared to the public by the enterprises is accurate, reliable and at the same time unmasked. In this case, a great deal of work falls on audit firms and independent auditors.

Corruptions that occurred in the USA and carried out by big companies such as Enron, WorldCom and Adelphia have made a sound all over the world and caused the bankruptcy of these companies. With the situation brought the end of the companies, it also affected the stakeholders of the company very badly. As a result of the researches, it has been observed that the fraud elements carried out can be continued and hidden from the public for a long time, especially by using the accounting and audit areas for the benefit of the company, taking into account individual interests. After the bankruptcy incidents, the United States has put into force the Sarbanes-Oxley Act in 2002, with the aim of protecting the business stakeholders and containing deterrent penal sanctions in order to prevent the business employees and senior managers from resorting to fraud, mainly by focusing on the field of supervision. Turkey did not remain silent to this development. In order to prevent similar corruption situations that may occur in our country, the CMB, which proceeds in parallel to the SOX Law, has published communiqués Serial X, No: 19 and No: 22.

The aim of this thesis is to reveal the problems caused by the accounting and auditing manipulations within the scope of the Enron Scandal on the business and its stakeholders, to explain by considering all aspects of Sarbanes - Oxley, also known as "Investor Protection" Law, which entered into force in this context, to reveal the effects of the law in question on Turkey. For this purpose, s interviews was conducted with four different independent audit firms on the audit area and SOX law. The interviews was carried out electronically within the scope of the measures taken due to the Covid-19 outbreak in the period we were in.

KEYWORDS: Accounting Auditing, Ethics, Fraud, Enron Scandal, Sarbanes-Oxley

ÖNSÖZ

Bu çalışma Amarıka'da gerçekleşen Enron Vakası çerçevesinde, işletmelerde meydana gelen hata, hile, denetim ve muhasebe manipülasyonlarının çeşitleri ve sonuçlarını açıklamak, aynı zamanda yaşanan skandalların bir sonucu olarak kanunlaştırılan Sarbanes-Oxley Yasası'nı tüm hatları ile inceleyerek söz konusu kanunun ülkemiz üzerinde yarattığı etkiyi ortaya koymak amacı ile hazırlanmıştır. Yapılan bu çalışmada, SOX yasası ile Türkiye'de yayımlanan ve söz konusu yasa ile benzer hükümlerden oluşan SPK düzenlemelerinin karşılaştırılmasına da yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında yer alan ve dört bağımsız denetim firması ile yapılan görüşmeler tüm dünyada etkisini göstermekte olan Covid-19 salgını nedeni ile elektronik ortamda gerçekleştirilmiştir.

Tez çalışmamı hazırladığım süre boyunca bilgi ve birikimleri ile bana yol gösteren başta danışman hocam Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU'na ve desteğini hiç esirgemeyen Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ'e teşekkürü borç bilirim.

Bu süreçte destekleri ile her zaman yanımda olan başta annem Nuray AKALAN ve babam Anıl AKALAN'a , ayrıca çalışmamın başından sonuna kadar her konuda yardımcı olan arkadaşlarım Ayşenur ŞAHİNBAŞ, Zeki Can ÇINAR, Orçun ERGÖKNAR ve Eray KARAÇAM'a teşekkür ederim.

İlayda AKALAN

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
ÖNSÖZ.....	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	xvi
TABLolar DİZİNİ.....	xvii
GRAFİKLER DİZİNİ	xviii
EKLER DİZİNİ	xix
KISALTMALAR DİZİNİ	xx
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	3
1. DENETİM	3
1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetim Kavramının Tarihçesi.....	4
1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	7
1.4. Denetim Türleri.....	8
1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
1.4.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri	11
1.4.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	11
1.4.4. Kapsamlarına Göre Denetim Türleri	12
1.4.5. Statüye Göre Denetim Türleri	13
1.5. Denetçi Türleri.....	15
1.5.1. İç Denetçiler.....	15
1.5.2. Bağımsız (Dış) Denetçiler	15
1.5.3. Kamu Denetçileri.....	16

1.6. Denetim Teknikleri	16
1.6.1. Fiziki İnceleme Tekniği	16
1.6.2. Doğrulama Tekniği	17
1.6.3. Belge İncelemesi Tekniği	18
1.6.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği	18
1.6.5. Yeniden Hesaplama Tekniği	18
1.6.6. Gözlem Tekniği	19
1.6.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği	19
1.6.8. Soruşturma Tekniği	19
1.6.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	20
1.6.10. Analitik İnceleme Tekniği	21
1.7. Denetim Süreci	21
1.7.1. Müşteri İşletmenin Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması	23
1.7.2. Denetim Planının Hazırlanması	24
1.7.3. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması	27
1.7.4. Denetim Raporları	28
1.7.4.1. Standart şartsız denetim raporu	28
1.7.4.2. Olumlu görüşten kaçınma	29
1.7.4.2.1. Şartlı görüş bildirme	30
1.7.4.2.2. Olumsuz görüş bildirme	31
1.7.4.2.3. Görüş bildirmekten kaçınma	32
2. BÖLÜM	34
2. MUHASEBE DENETİMİNDE HATA ve HİLE	34
2.1. Hata Kavramı ve Özellikleri	34
2.1.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri	34
2.1.2. Muhasebede Hata Türleri	35
2.1.2.1. Matematik hataları	35

2.1.2.2. Kayıt hataları	35
2.1.2.3. Unutma ve tekrarlama hataları	38
2.1.2.4. Nakil (Virman) hataları	38
2.1.2.5. Belge ve defter düzeninde hatalar	38
2.1.2.6. Bilanço hataları	38
2.2. Hile Kavramı ve Özellikleri.....	39
2.2.1. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	40
2.2.2. Hile Unsurları ve Hile Üçgeni	41
2.2.3. Hile Çeşitleri.....	42
2.2.3.1. Çalışan hileleri.....	43
2.2.3.2. Yönetim hileleri.....	43
2.2.3.3. Finansal raporlama hileleri	43
2.2.3.4. Vergi ve yatırım hileleri	46
2.2.3.5. Satıcı ve müşteri hileleri.....	46
2.2.4. Muhasebe Hilelerinde Kullanılan Teknikler.....	48
2.2.4.1. Bilinçli hatalar	48
2.2.4.2. Kayıt dışı işlemler	49
2.2.4.3. Zamanından önce veya sonra yapılan işlemler	49
2.2.4.4. Uydurma hesaplar	50
2.2.4.5. Belgede sahtecilik	50
2.2.4.6. Bilanço maskeleyme	51
2.2.5. Hile Tespiti ve Önlenmesi	51
2.2.6. Hile Tespitinde Kullanılan Yöntemler.....	53
2.2.6.1. Analitik inceleme	53
2.2.6.2. Benford yasası	53
2.2.6.3. Yapay sinir ağı	54
2.2.6.4. Veri madenciliği.....	55

2.2.6.5. Kırmızı bayraklar	57
2.3. Hata ve Hile Kavramları Arasındaki Fark	58
2.4. Kurumsal Yönetim ile Hata ve Hile Kavramları Arasındaki İlişki	58
2.4.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı ve Temel İlkeleri	58
2.4.2. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Dünyadaki Gelişimi.....	60
2.4.3. Kurumsal Yönetim ile Hata ve Hile Arasındaki İlişki.....	63
3. BÖLÜM	65
3. ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE SARBANES – OXLEY YASASI	65
3.1. Türkiye’de Denetim Skandalları.....	65
3.1.1. İmar Bank Skandalı	65
3.1.2. İSKİ (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi) Skandalı	66
3.2. Dünyada Denetim Skandalları	67
3.2.1. Parmalat Skandalı	67
3.2.2. WorldCom Skandalı	68
3.2.3. Adelphia Skandalı.....	69
3.2.4. Enron Skandalı.....	69
3.3. Enron Vakası.....	70
3.3.1. Enron Şirketi’nin Tarihçesi.....	70
3.3.2. Enron’da Yaşanan Olaylar	71
3.3.2.1. İş Stratejileri	71
3.3.2.2. Hileli muhasebe uygulamaları.....	72
3.3.2.2.1. Makul değer muhasebesi kullanımı.....	72
3.3.2.2.2. Özel amaçlı varlık girişimleri.....	73
3.3.2.3. Yönetim uygulamaları.....	75
3.3.2.4. Enron’da denetim faktörü.....	76
3.3.3. Enron Firması’nın Çöküşü.....	77
3.3.4. Enron’un İflası ve Sonrası	79

3.3.5. Enron İflasının Yarattığı Etkiler	80
3.3.5.1. İflas sonrası dünyada alınan önlemler	80
3.3.5.2. İflasın Türkiye üzerindeki etkileri	81
3.3.5.2.1. Türkiye’de denetim çalışmaları yürüten kurumlar	82
3.3.5.2.2. Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetim	85
3.4. Sarbanes – Oxley Yasası	86
3.4.1. Genel Hatları ile Sarbanes - Oxley Yasası	86
3.4.2. Sarbanes - Oxley Yasası’nın Ortaya Çıkmasındaki Nedenler	89
3.4.3. Sarbanes – Oxley Yasası’nın İçeriği	89
3.4.3.1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu	89
3.4.3.2. Denetçi bağımsızlığı	91
3.4.3.3. Kurumsal sorumluluk	92
3.4.3.4. Kamuyu aydınlatıcı şirket açıklamalarının geliştirilmesi	94
3.4.3.5. Mali Analiz ile uğraşanların çıkar çatışmaları	95
3.4.3.6. Sermaye Piyasası Kurulu kaynak ve otoritesi	95
3.4.3.7. Çalışmalar ve raporlar	96
3.4.3.8. Yolsuzluklar için cezai yaptırımlar	97
3.4.3.9. Beyaz yakalı suçlar cezai yaptırımları	98
3.4.3.10. Kurumsal vergi iadeleri	98
3.4.3.11. Kurumsal yolsuzluk ve hesap verebilirlik	99
3.4.4. SOX Yasası’nın Dezavantajları	99
3.4.5. SOX Yasası’nın Türkiye Üzerindeki Etkisi	103
3.4.6. SOX Yasası ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması	103
4. BÖLÜM	107
4. ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE GELEN SARBANES - OXLEY YASASI’NIN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	107
4.1. Çalışmanın Amacı	107
4.2. Çalışmanın Yöntemi	107

4.3. Çalışma Grubu	108
4.4. Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi	109
4.5. Görüşme Bulguları ve Analizi	110
5. TARTIŞMA VE SONUÇ	115
6. KAYNAKLAR	117
7. EKLER	131
ÖZGEÇMİŞ	133

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Denetim Kavramı	4
Şekil 1.2. Muhasebe ve Denetim Kavramları Arasındaki İlişki	8
Şekil 1.3. Denetim Süreci	22
Şekil 1.4. Denetim Sözleşmesi Örneği	24
Şekil 1.5. Risk Unsurları ve Aralarındaki İlişki	26
Şekil 1.6. Denetim Çalışmalarının Tamamlanma Aşamaları	27
Şekil 1.7. Standart Şartsız Denetim Raporu	29
Şekil 1.8 Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporu	30
Şekil 1.9. Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu	31
Şekil 1.10. Görüş Bildirmekten Kaçınan Denetim Raporu	32
Şekil 2.1. Kötüye Kullanım Sınıflandırma Sistemi	40
Şekil 2.2. Hile Üçgeni	42
Şekil 2.3. Finansal Raporlama Hileleri	45
Şekil 2.4. Yapay Sınır Ağı Modeli	55
Şekil 2.5. Veri Madenciliği ve Muhasebe İlişkisi	56
Şekil 2.6. Veri Madenciliği Süreci	57
Şekil 2.7. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri	59
Şekil 2.8. Kurumsal Yönetim Anlayışının Önemi	61

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Denetim Sürecinin Tarihsel Gelişimi	6
Tablo 1.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	10
Tablo 1.3. Bağımsız Denetim Süreci	14
Tablo 1.4. Doğrulama Tekniği Kullanılan Kalemler	17
Tablo 1.5. Muhasebe Hesapları Arasındaki İlişki	20
Tablo 1.6. Kriterler ve Görüş Beyanı İlişkisi	33
Tablo 2.1. Hile Grupları	48
Tablo 2.2. Kayıt Dışı İşlemlerde Matrah	49
Tablo 2.3. Newcomb'a Göre Rakamların Ortaya Çıkış Oranları	54
Tablo 2.4. Türkiye'de Kurumsal Yönetimin Gelişimi	62
Tablo 3.1. Kamuoyuna İlan Edilen ve Düzenlenen Kar Rakamları	74
Tablo 3.2. Sarbanes – Oxley Yasası Ana Başlıkları	87
Tablo 3.3. SOX Yasası'nın Etkilediği Taraflar ve Düzenlemeler	88
Tablo 3.4. SOX Yasası (404. Bölüm) Yıllık Maliyeti	100
Tablo 3.5. 2019 Yılı SOX Uyumluluğuna Ayırılan Zaman	100
Tablo 3.6. Covid-19 Sürecinde SOX Yasası'na Uyumun İyileştirilme Varsayımları	102
Tablo 3.7. SOX Yasası ve SPK Düzenlemeleri Arasındaki Benzerlikler	104
Tablo 4.1. Çalışma Grubu	109

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 2.1. Hile Tespit Süreleri ve Mali Kayıp İlişkisi	52
---------------------------------------------------------------	----

EKLER DİZİNİ

Ek 1. Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu	131
------------------------------------------------	-----

KISALTMALAR DİZİNİ

A.Ş	: Anonim Şirket
ACFE	: Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Derneği
BDD	: Bağımsız Denetim Derneği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş.
CalPERS	: Kaliforniya Kamu Çalışanları Emeklilik Sistemi
CEO	: Baş Yönetici
CONSOB	: İtalyan Şirketler ve Borsa Komisyonu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSKİ	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
NYSE	: New York Menkul Kıymetler Borsası
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PwC	: PricewaterhouseCoopers Şirketi
SEC	: Sermaye Piyasası Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes – Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TEİİD	: Türkiye Etik ve İhbar Derneği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TÜSİAD : Türk Sanayicileri ve İş Adamları Deneği
UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

İşletmelerin başarılı olmalarındaki temel etken muhasebe ve denetim işlemlerindeki etkinlikleri ile paralellik göstermektedir. İşletmelerin kamuoyuna beyan ettikleri mali tabloları finansal bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili oldukça önemli bilgiler sağlamaktadır. Yatırımcılar bu tablolardan yararlanarak işletme hakkında fikir sahibi olarak yatırım yapıp yapmama hususunda kararlar almaktadır. Fakat yapılan araştırmalar neticesinde işletmelerin sunduğu finansal tablolarında geçmişten günümüze değin bir çok kez çeşitli manipülasyonlar yapıldığı gözlemlenmiştir. Söz konusu maskeleyme işlemleri ile firmalar, mali durumlarını olduğundan çok daha iyi göstererek yatırımcı çekmekte veya olduğundan kötü göstererek vergi kaçırmaktadır. İşletmelerde vuku bulan bu tür işlemler muhasebe ve denetim manipülasyonları olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmada ele alınan Enron Vakası, bahsi geçen şirket yolsuzlukları içinde büyük önem teşkil eden ve tüm dünyayı derinden sarsan manipülasyon örneklerinin başında gelmektedir. Söz konusu şirketin iflası ile sonuçlanan olayların temelinde, firmanın gerçekte olduğundan daha karlı gösterilmesi amacı güdülen muhasebe alanında yapılan hileler yer almaktadır. Bunların yanı sıra işletme içerisinde gerçekleştirilen tüm manipülasyon işlemleri denetim firması Arthur Andersen tarafından gizlenmiş ve böylelikle şirket aynı düzende uzun süre hayatta kalmayı başarmıştır. Yaşanan bu skandal tüm dünyada ses getirmiş ve olayın ardından muhasebe ve denetim alanlarında yeni düzenlemelere gidilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Amerika, Enron Vakası benzeri olayların tekrarının önlenmesi ve denetime olan güvenin tekrar kazanılması bağlamında 2002 yılında Sarbanes – Oxley Yasası'nı kabul etmiştir. SOX Yasası'nın ardından tüm dünyada konu ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmiştir. Türkiye'de bu düzenlemeleri uzaktan izlemekle yetinmemiş, yasanın benzer hükümlerini içeren Seri:X, No:19 ve No:20 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” düzenlemeleri SPK tarafından yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. SOX yasası ile bir çok hükmü benzer şekilde ilerleyen SPK düzenlemeleri karşılaştırıldığında SPK düzenlemelerinin bir tebliğ olarak çıkarılmasından kaynaklı olarak SOX Yasası'na göre daha dar kapsamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Bu doğrultuda hazırlanan “Enron skandalı ve Beraberinde gelen Sarbanes - Oxley Yasası'nın Türkiye Üzerindeki Etkileri” adlı çalışma toplamda 4 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı, kavramın tarihçesi ve muhasebe-denetim ilişkisi üzerinde durulmuştur. Ayrıca denetim ve denetçi türleri açıklanmış, denetim

teknikleri ve işletmelerdeki denetim süreçleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde hata ve hile kavramları üzerinde durulmuştur. Hata ve hile kavramlarının farklı ile birlikte işletmelerde gerçekleştirilen hata ve hile türleri bütünü ile açıklanmıştır. Bunun yanı sıra hile tespitinin önlenmesi adına kullanılan yöntemler, işletmelerdeki kurumsal yönetimin önemi, kurumsal yönetim ile hata-hile kavramları arasındaki ilişki ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Enron Skandalı ve Sarbanes-Oxley kanunu tüm yönleri ile incelenmiştir. Bu bağlamda öncelikle Türkiye’de ve dünyada meydana gelen denetim skandallarına yer verilmiştir. Ardından Enron şirketinin tarihi, şirketin iş stratejileri, hileli muhasebe ve yönetim uygulamaları, denetim faktörü, firmanın çöküşüne giden yol ve iflas süreci ve iflasının yarattığı etkiler dünya ve Türkiye açısından ele alınmıştır. Üçüncü bölümün 2. kısmını ise Sarbanes-Oxley Yasası oluşturmaktadır. Burada yasa, genel hatları ile incelendikten sonra, yasanın ortaya çıkmasındaki nedenler ve yasayı oluşturan tüm ana başlıklar tek tek incelemiş ve yasanın dezavantajları ile Türkiye üzerindeki etkileri ve yasaya paralel şekilde yürürlüğe giren SPK düzenlemelerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünü oluşturan dördüncü bölümde ise toplamda dört farklı bağımsız denetim firması ile yapılan görüşme bulgularına yer verilmiştir. Söz konusu görüşmeler; denetim, Enron firması, SOX Yasası ve kurumsal yönetimin önemi gibi konulardan oluşmaktadır.

1. BÖLÜM

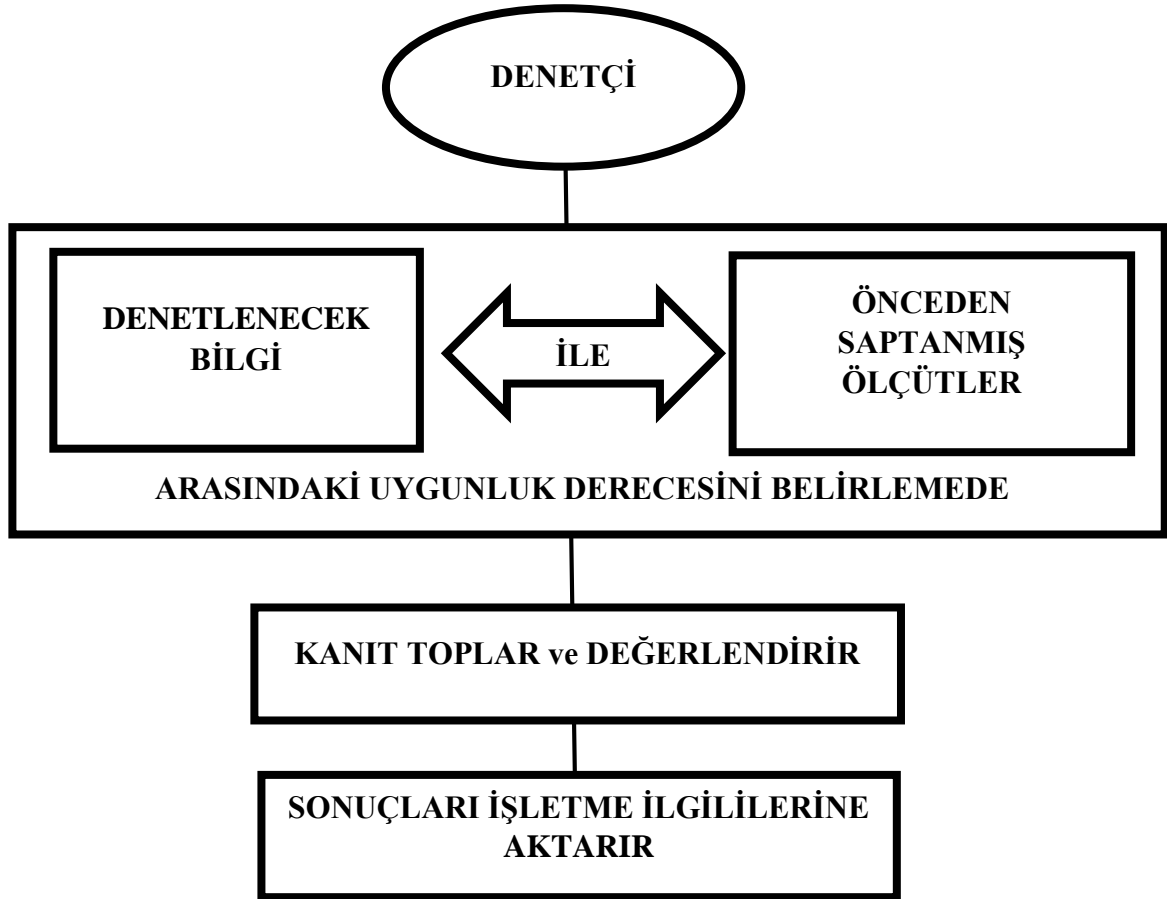
1. DENETİM

1.1. Denetim Kavramı

Genel anlamıyla denetim kavramı, herhangi kurum veya kuruluşun gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde edilen bulgularının, faaliyet aşamasına geçilmeden önce belirlenmiş olan kural ve amaçlara uygunluğunun incelenmesi olayıdır (Bozkurt,2013:57). Anglo- Sakson ülkelerinde ‘‘Auditing’’ şeklinde kendini gösteren denetim kavramı aslında köken olarak Latince ‘ye dayanmakta ve işitme veya dinleme olarak tercüme edilen ‘‘Audire’’ kelimesinden gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında denetim kavramının, dinleyerek öğrenmek şeklinde ortaya çıktığı bilinmektedir (Tayman,2018:4).

Söz konusu denetim kavramının özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Kayacık,2012:70);

- Denetim işlevi belirli bir dönemi kapsamaktadır.
- Süreçte önceden belirlenmiş standartlar ile gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçları karşılaştırılarak bir sonuca varılmaya çalışılmaktadır.
- Denetim işlevi, kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi şeklinde işleyen bir süreçtir.
- Yapılan denetim işlevi tamamen tarafsız ve konusunda uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir.
- Genellikle 1 yılı kapsayacak şekilde gerçekleştirilen denetim süreci bazı durumlarda veya isteğe bağlı olarak 3 veya 6 aylık dönemler şeklinde de icra edilebilmektedir.
- Yapılan denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular denetçi tarafından raporlaştırılarak ilgili kuruma sunulmaktadır.



Kaynak: (Bozkurt,2012:25).

Şekil 1.1. Denetim Kavramı

1.2. Denetim Kavramının Tarihçesi

Geçmişten günümüze birçok alanda kendini gösteren denetim kavramının tarihi gelişimi incelendiğinde özellikle Sanayi Devrimi sonrasında gerçek anlamını bulduğu bilinmektedir. 1900’lü yıllara kadar denetim kavramı daha çok doküman incelemeleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Söz konusu dönemde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçiler dokümanlarda meydana gelen hata ve hileleri ortaya çıkarmaya yönelik çalışmışlardır. Bu dönemde gerçekleştirilen denetim çalışmaları “Belge Denetimi Yaklaşımı” olarak isimlendirilmektedir (Özçelik,2015:6). İlerleyen dönemlerde gelişimini sürdüren teknoloji ve kurumsallaşan firmaların sayısında meydana gelen artışlar ile denetim kavramı, 1900-1930 yılları arasında belge denetçiliğinden çıkarak, işletmelerin mali nitelikteki tüm tablolarının incelenmesi şeklinde bir boyut kazanmıştır. Burada önemli olan hata ve hile araştırmacılığının yanı sıra mali tablolar ile ilgili de görüş beyan edilerek bir raporlama sürecine geçilmesidir. Bu sayede 1900-1930 döneminde günümüz denetim kavramının temelleri atılmış ve gerçekleştirilen denetim çalışmaları “Mali Tablo Denetimi

Yaklaşımı” olarak isimlendirilmiştir (Savlı,2019:8). Gelişim süreci hız kesmeden devam eden firmaların denetiminde 1930’lu yıllar itibari ile mali tablo denetimi yaklaşımı yetersiz kalmış, bunun yerine istatistiki örnekleme yöntemlerini de içinde barındıran yeni bir yaklaşım türü ortaya konmuştur. Şirketlerdeki iç kontrol yapılarının da oluşumuyla birlikte denetim çalışmalarının kapsamının da açıkça belirtildiği yeni yaklaşım “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” şeklinde ifade edilmiştir (Tok,2019:26).

Günümüzde, firmalardaki kurumsallaşma ve kurumsallaşmanın getirdiği karmaşık iş süreçleri nedeniyle elektronik sistemlere geçildiği ve bu nedenle de denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanıldığı görülmektedir. Günümüz koşullarında belge incelemeleri yetersiz kalmakta, bunun yanında çeşitli matematiksel yöntemler de denetimde ayrılmaz birer sistem parçası niteliği taşımaktadır. Tüm bunların yanı sıra denetim çalışmaları işletmelere hem muhasebe hem de yönetim süreçleri hakkında hizmet vermektedir. Meydana gelen tüm bu değişimler denetim yaklaşımının içeriğini de değiştirdiğinden yeni boyutunu kazanan bu sisteme “ Yönetim Denetimi Yaklaşımı “ adı verilmiştir (Bozkurt,2012:18).

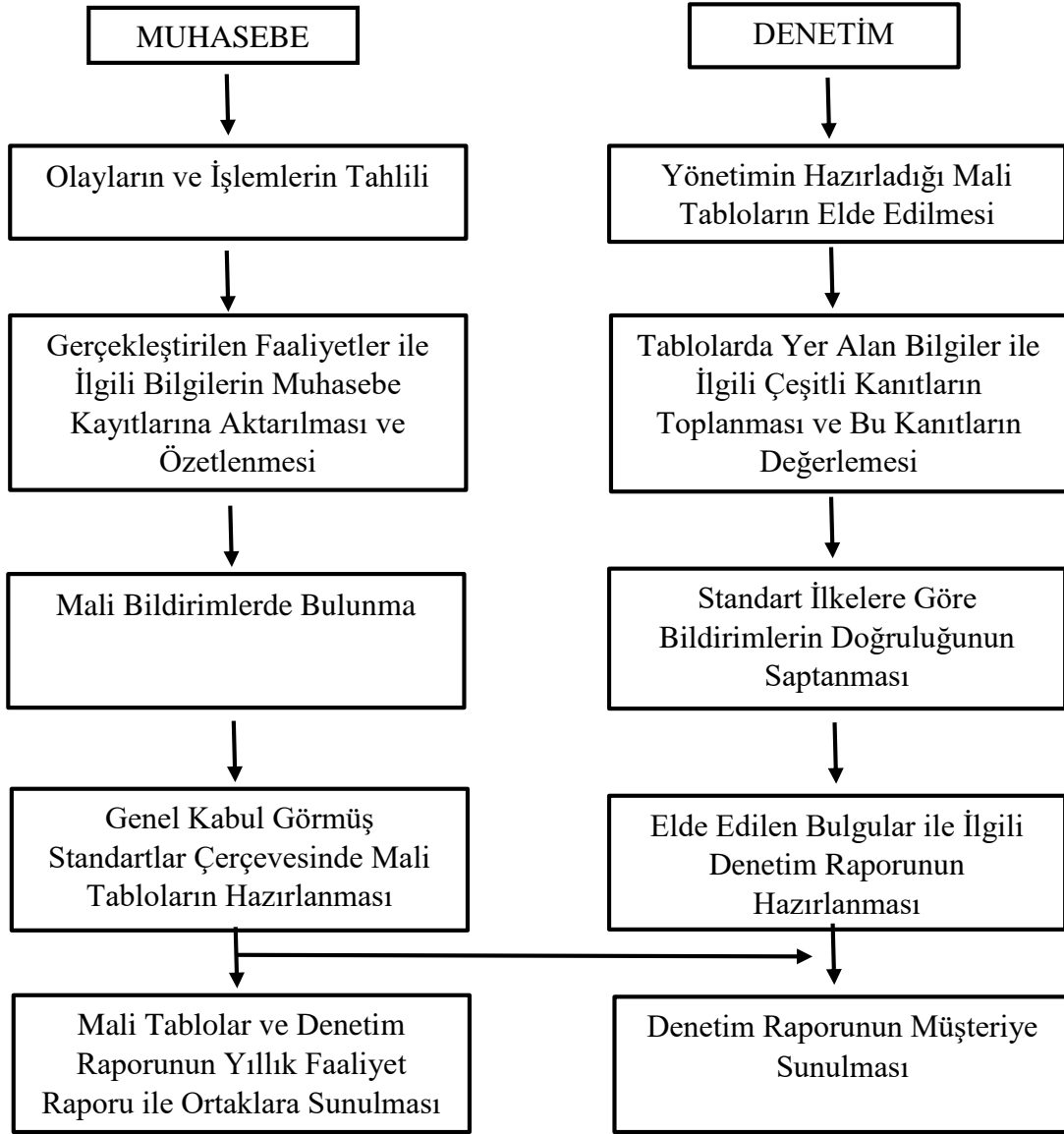
Tablo 1.1. Denetim Sürecinin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ve 1900'li Yıllar	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900 – 1930	%100'lük bir incelemeye veya örnekleme başvurma	Bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930 - Günümüz	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: (Güredin,2000:7).

1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Muhasebe ve denetim kavramları geçmişten günümüze kadar birbirlerini tamamlayan, bir bütün halinde varlığını sürdüren kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde mali nitelik taşıyan her türlü işlemin para cinsinden ifade edilerek kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve elde edilen bulguların raporlanması süreci muhasebe olarak tanımlanmaktadır (Süer,2004:16). Muhasebe süreci tamamlandıktan sonra elde edilen muhasebe çıktılarının standart ilkelere ve yasalara göre uygunluğunun ölçümü şeklinde var olan kavram ise muhasebe denetimi olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan,2002:54). Yapılan denetim işlemlerinde muhasebe çıktılarındaki hata, hile veya uygunsuzlukların ortaya çıkarılması ya da bu tür olumsuzlukların daha oluşmadan önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe ve denetim kavramlarındaki ilişkinin oldukça güçlü ve tamamlayıcı olduğu görülmektedir.



Kaynak: (Demir,2016:12).

Şekil 1.2. Muhasebe ve Denetim Kavramları Arasındaki İlişki

1.4. Denetim Türleri

İşletmelerin gerçekleştirmiş oldukları denetim işlemleri gereksinim şekline göre kendi içerisinde amaçlarına, yapılma nedenlerine, uygulama zamanına, kapsamına ve statüye göre olmak üzere olmak üzere beş ana başlık şeklinde sınıflandırılabilir.

1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde alt başlıklara ayrılmaktadır.

• Mali Tablolar Denetimi

Firmaların sahipleri, yöneticileri ve bunların yanı sıra yatırımcılar ve çeşitli kredi verenler için gereksinim duyulan tüm bilgiler; mali tablolar olarak adlandırdığımız bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosundan oluşmaktadır (Tayman,2018:17). Mali tablolar denetiminde amaç, işletmenin kullanıcılara sunmuş olduğu finansal bilgilerin doğruluğu, şeffaflığı ve önceden belirlenmiş olan standartlara ne ölçüde uyduğunun denetimidir.

Mali tablolar denetimin özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt,2012:28);

- ✓ Yapılan denetimin amacı, işletmenin bilgi kullanıcılarına sunmuş olduğu mali tablolarına karşı güven duygusunu artırmaktır.
- ✓ Mali tablolar denetimi yapan denetçiler, denetimini yaptıkları firmadan bağımsız olarak çalışmaktadır.
- ✓ Yapılan denetim çalışmaları finansal tablolarda meydana gelen hata ve hile unsurlarını tespit etmektedir.
- ✓ Gerçekleştirilen denetim sonucunda elde edilen bulgular tek bir görüş beyan edecek şekilde raporlanmaktadır.

• Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi temelde, işletmelerin önceden belirlenmiş olan kurallar bütününe uygun şekilde faaliyetlerinin devamlılığını sağlayıp sağlayamadıklarının ölçüldüğü denetim türüdür. Bahsi geçen kurallar bütünü; işletme yönetimi tarafından belirlenen politikalar, yapılan sözleşmeler gibi işletme içi kurallar veya devlet kurumları tarafından belirlenmiş yasalar gibi işletme dışında belirlenmiş olan kurallardan oluşmaktadır (Sipahi,2001:19).

İşletme içinde belirlenmiş olan kuralların temel amacı, işletme çatısı altındaki düzenin sağlanması ve korunmasına yöneliktir. Belirlenen kurallara tüm çalışanların uyum göstermesi firma için büyük önem teşkil etmektedir. Söz konusu kurallara uyum süreci firma içi denetim kavramını doğurmaktadır. Devlet kurumlarında da buna benzer bir yaklaşım söz konusudur. Oluşturdukları kurallar bütününe ne ölçüde uyulduğunun denetimini, devlet kurumları kendi bünyesindeki çalışanlarına yaptırmaktadır. Yapılan uygunluk denetiminde verimliliğin artırılması için, denetimini gerçekleştiren denetçiler

bilgili, tarafsız ve konusunda uzman kişiler olmalı, bunun yanı sıra denetimi gerçekleştirilen firmada son teknolojilere uygun iyi bir dosyalama ve veri depolama sistemi bulunmalıdır (Özçelik,2015:19).

• Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi en temel anlamıyla, işletmelerin ortaya koydukları performansların verimliliğini denetlemektir. Söz konusu denetim türünde amaç işletmelerin performanslarında meydana gelen yükseliş veya düşüşleri analiz ederek denetlemek ve gerekli görüldüğü koşullarda işletme performansı hakkında önerilerde bulunmaktır (Savlı,2019:15). Faaliyet denetimi diğer denetim türlerine kıyasla daha kompleks ve geniş bir alan kapsamaktadır. Yapılan denetim süreci muhasebe işlemleri yanı sıra firmanın organizasyon yapısı, belirlenen politikalar, ar-ge, halkla ilişkiler gibi işletme departmanlarının denetimini de kapsamaktadır. Bahsi geçen denetim türünde işletme performansı denetimi yapılırken özellikle sektör ortalamaları, bütçeler gibi kriterler oldukça önem taşımaktadır (Eker,2018:20-21).

Faaliyet denetimi aşamaları şu şekilde sıralanabilir (PKF İstanbul, T.Y.);

Denetlenecek faaliyet konularının tespiti

- ✓ Faaliyet bütçelerinin hazırlanması
- ✓ Firmanın içinde bulunduğu sektöre ait ortalamaların analizi
- ✓ Gerçekleştirilen faaliyetlerin izlenmesi
- ✓ İşletmelerin gerçekleştirmiş olduğu performans ile sektöre ait verilerin karşılaştırılması
- ✓ Elde edilen sonuçlar neticesinde ilgili yönetime önerilerde bulunulması

Tablo 1.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Mali Tablolar Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Mali tablolar ile ilgili yönetim iddialarını inceler	Birimlerin eylemlerini inceler.	İşletmenin veya departmanların faaliyetlerini inceler.
Ölçüt: GKGMİ	Ölçüt: Yasalar Sözleşmeler Yönetmelikler	Ölçüt: İşletmenin belirlediği amaçlar
Mali tabloların GKGMİ ile uyumu hakkında raporlama	Önceden belirlenen ölçütlere uygunluk hakkında raporlama	Performansa yönelik verimlilik arttırıcı öneriler hakkında raporlama

Kaynak: (Karaduman,2017:20).

1.4.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenlerine göre denetim türleri, kendi içerisinde yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim şeklinde iki alt gruba ayrılmaktadır.

• Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, işletmelerin mevzuatlar, yönetmelikler ve düzenlemeler ışığında yapması zorunlu olduğu denetim şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu denetimin işletmeler tarafından gerçekleştirilmemesi durumunda çok çeşitli yaptırımlar oluşmaktadır. Yasal denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin taşınması gereken özellikler, denetim sürecinin amaç ve kapsamı ayrıca denetim sürecinde başvurulacak yolların tümü yasalarla belirlenmektedir (Erol,2016:19). Denetçi, denetim işlevini yerine getirirken bu hükümlere uymak zorundadır. Özel sektör kuruluşları, bankalar ve sigorta şirketleri gibi kurumlar yasal denetimi zorunlu olarak gerçekleştirmektedir.

• İsteğe Bağlı Denetim

İşletmelerin kendi isteğine bağlı olarak herhangi bir zorunluluk durumu söz konusu olmadan yapılan denetim türü, isteğe bağlı denetim olarak tanımlanmaktadır. Bu denetim türünün yapılmaması halinde herhangi bir yaptırım oluşmamaktadır. Bahsi geçen denetim şekli, işletmelerin kendi durumunu görerek bunun bilincinde faaliyetlerine devam etmesi ve ayrıca firma ile ilişkide bulunan çıkar gruplarına karşı güven tazelemek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Tok,2019:28).

1.4.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri, kendi içerisinde devamlı denetim, ara denetim ve son denetim şeklinde üç alt gruba ayrılmaktadır.

• Devamlı Denetim

Devamlı denetim, firmaların faaliyette buldukları cari dönem boyunca yaptıkları tüm muhasebe işlemlerinin düzenli olarak her yıl denetlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (,2019:12). Söz konusu denetim türü gerçekleştirilen diğer denetim türlerini de içinde barındırmaktadır. Firmalardaki sürekli denetim faaliyetlerini iç denetçiler gerçekleştirmektedir. Burada yapılan denetim işlemi sadece dönem sonu ile sınırlı kalmayıp,

firmayı denetleyen iç denetçilerin uygun gördüğü durumlarda da dönem içerisinde tekrarlanabilmektedir (Savlı:2019:17-18).

• Ara Denetim

Firmaların cari dönem içerisinde belirlemiş oldukları tarihlerde, temelde hesap dönemi ile ilgili bilgileri toplamak ve analizini yapmak amacıyla gerçekleştirdikleri denetim türü ara denetim olarak karşımıza çıkmaktadır (Çetinoğlu,2007:9). Firmalar ara denetimleri üç, altı ve dokuz aylık dönemleri kapsayacak şekilde dönemlere ayırarak yıl içerisinde birden fazla kez uygulayabilmektedir (Demir,2016:18). Ara denetim sürecini uygulamak zorunda olan işletmeler şu şekilde özetlenebilir;

- ✓ Bankalar
- ✓ Özel Finans Kuruluşları
- ✓ Sermaye Piyasasında Faaliyette Bulunan İşletmeler

Bahsi geçen bu işletmeler üç, altı ve dokuzuncu ayların sonunu takip eden süreçte ara dönemlere ait mali tablolarını düzenlemek ve düzenledikleri tabloları Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na sunmakla yükümlüdür (Savlı,2019:18).

• Son Denetim

Firmaların faaliyetlerini sürdürdükleri hesap dönemi sonunda gerçekleştirdikleri denetim çalışmaları son denetim adını almaktadır (Sipahi,2001:21). Söz konusu denetim türü tam denetim veya nihai denetim adı altında da karşımıza çıkmaktadır (Karanfiloğlu,1999:33).

1.4.4. Kapsamlarına Göre Denetim Türleri

Kapsamlarına göre denetim türleri kendi içerisinde genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki alt gruba ayrılmaktadır.

• Genel Denetim

Firmalarda gerçekleştirilen genel denetim, hesap dönemi boyunca yapılan her türlü kayıt ve muhasebe işlemlerinin denetlenmesi şeklinde meydana gelmektedir. Söz konusu

denetim türünde amaç, incelenen kayıtlardaki bilgilerin doğruluğu ve şeffaflığını kontrol etmektir (Karaduman,2017:21).

- **Özel Denetim**

Özel denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en temel farklılık denetimin kapsadığı alan şeklinde ortaya çıkmaktadır. Özel denetim türünde firmaya ait mali tabloların bütünü ele alınmamaktadır. Söz konusu denetim türünde herhangi bir konu, departman veya muhasebe kalemlerinden biri gibi daha özel alanların denetimine yoğunlaşmaktadır (Kayacık,2012:85).

1.4.5. Statüye Göre Denetim Türleri

Statüye göre denetim türleri kendi içerisinde iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde üç alt gruba ayrılmaktadır.

- **İç Denetim**

İç denetim kavramı, firmalarda gerçekleştirilen mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini içinde barındırmaktadır. İç denetim faaliyetlerini işletmelerin kendi bünyelerinde yer alan çalışanları sürdürmektedir. İç denetim faaliyetlerini sürdüren bu çalışanlar firmalarda iç denetçi adını almaktadır. Bu çalışanlar iç denetim çalışmalarını firmaların üst düzey yöneticilerinin verdikleri yönergeler ile sürdürmektedir (Güney ve Sarı:2015,67).

İç denetimde temel amaç, işletmelerin hesap dönemi boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetlerin önceden belirlenmiş olan prosedürlere uygunluğunu analiz etmek ve bunun yanında işletme bünyesinde yer alan çalışanlardan kaynaklı hile veya hataların tespitini yapmaktır (Alnhayer,2017:8).

- **Bağımsız Denetim**

Firmaların cari yıl boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucunda hazırladıkları mali tabloların doğruluğu, açıklığı ve şeffaflığı konusunda analizler yapan denetim şekli bağımsız denetim olarak tanımlanmaktadır. Bu tür denetim hizmetleri, bağımsız denetim şirketleri tarafından icra edilmektedir. Bağımsız denetim şirketleri, denetim hizmeti sundukları firmaların mali tablolarının genel kabul görmüş ilke ve standartlara uygunluğu ve

kamuya açıklanan mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda araştırmalar yapmaktadır (Özçelik,2015:31). Yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgular bir görüş beyan edecek şekilde raporlanarak firma yöneticilerine sunulmaktadır (Erdoğan,2002:59).

Tablo 1.3. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim Aşamaları	Bağımsız Denetim Süreci
1- Olanı Belirlemek	1- Denetçinin Seçimi 2- Planlama Aşaması a. Denetlenen İşletme Hakkında Bilgi Toplama b. Denetim Çalışmalarını Bölümleme
2- Olması Gerekenle Karşılaştırmak 3- İkisi Arasındaki Sapmaları Belirlemek	3- Yürütme Aşaması a. Denetim Programının Hazırlanması. b. Denetim Çalışma Dosyasının Hazırlanması. c. Çalışma Kağıtlarının Düzenlenmesi. d. Bulguların Düzenlenmesi. e. Delillerin İncelenmesi. f. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Uygulanması. g. Tahlillerin Yapılması. h. Denetimin Sonuçlandırılması. i. Önerilerin Belirlenmesi.
4- Bir yargı veya sonuca ulaşmak	4- Raporlama Aşaması

Kaynak: (Erdoğan,2002:59).

• Kamu Denetimi

Kamu kuruluşları veya özel sektöre bağı olarak varlığını sürdüren işletmelerin gerçekleştirdikleri tüm faaliyetlerin devletin koyduğu yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunun araştırıldığı denetim türü kamu denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kamu denetimi görevini icra eden denetçiler, kamu denetçileri olarak adlandırılmaktadır (Tok,2019:30). Denetçilerin tüm görev ve sorumlulukları, denetim süresince izleyecekleri yollar devlet tarafından yasalar doğrultusunda belirlenmektedir (Aktekin,2019:16). Türkiye’de kamu denetimi konusunda hizmet veren kuruluşlardan en önemlileri şu şekilde özetlenebilir (Erol,2016:22);

- ✓ Maliye Bakanlığı
- ✓ Sayıştay
- ✓ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- ✓ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

1.5. Denetçi Türleri

1.5.1. İç Denetçiler

Firmaların kendi çatısı altında çalışan ve aynı zamanda bu firmaların denetiminden sorumlu olan kişiler iç denetçi olarak tanımlanmaktadır. İç denetimden sorumlu olan denetçiler yaptıkları çalışmalar ile, firmaların iç kontrol sistemlerinin oluşumu veya var olan iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi konusunda büyük önem taşımaktadır. Genellikle şahıs şirketi, kurumsal şirket veya kamu kurumlarında görev alan iç denetçilerin temel görevi, firmaların uygunluk ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirmektir (Bozkurt,2012:33). Bunun yanı sıra iç denetçiler firmaların mali tablolarının denetimi sürecinde dış denetçilere destek sağlamaktadır. İç denetçilerin taşıması gereken nitelikler şu şekilde özetlenebilir (Alnhayer,2017:9-10);

- ✓ İş Ahlakı
- ✓ Dürüstlük
- ✓ Düzenli Çalışma
- ✓ Sabırlı Olma ve Sır Saklama
- ✓ Bireylerle Düzgün İlişkiler Kurabilme
- ✓ İkna Kabiliyeti
- ✓ Tarafsızlık

1.5.2. Bağımsız (Dış) Denetçiler

Bağımsız denetim görevini icra eden denetçiler, dünyada bağımsız denetçi, dış denetçi gibi isimlerle anılırken, ülkemizde yeminli mali müşavir ve bağımsız dış denetçi şeklinde bilinmektedir. Bağımsız denetçilerin en temel görevi, firmalara ait mali tabloların her açıdan analizini yapmaktır. Bağımsız denetçiler mali tablo denetimi yaparken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre çalışmalarını sürdürmektedir (Tok,2019:29-30). Bunun yanı sıra bağımsız denetçilerin, denetim yaptıkları firmalardaki görevleri şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt,2012:32);

- ✓ Vergi vb. konularda danışmanlık hizmeti sunmak
- ✓ Muhasebe sistemleri kurma konusunda danışmanlık hizmeti sunmak

- ✓ Firmaların içinde buldukları güncel durumu analiz etmek ve durumun iyileştirilmesi açısından önerilerde bulunmak
- ✓ Firmaların iç kontrol sisteminin kurulmasında danışmanlık yapmak

Bağımsız denetçiler yaptıkları incelemeler sonucunda, kendilerinin belirledikleri önem düzeyine göre araştırmalarını yürüterek elde ettikleri bulgulara göre tek bir görüş bildirecek şekilde denetim raporu hazırlamaktadır.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu kuruluşları bünyesi altında çalışarak devlet adına, devletin belirlemiş olduğu yasalar ve yönetmelikler ışığında denetim hizmeti veren denetçiler kamu denetçileri olarak adlandırılmaktadır. Yapılan denetim sonucunda elde edilen bulgular raporlanarak ilgili kamu kurumuna beyan edilmektedir. (Tok,2019:30). Kamu kurumlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi yapan kamu denetçileri aynı zamanda özel kurum ve kuruluşlarda ise vergi denetimi görevini üstlenmektedir (Erol,2016:22).

1.6. Denetim Teknikleri

1.6.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Firmaların hesap dönemleri sonunda kamuoyuna açıkladıkları mali tablolarında yer alan ve fiziki olarak var olduğu beyan edilen varlıklar üzerinde yapılan incelemeler literatürde fiziki inceleme tekniği olarak tanımlanmaktadır. Yapılan inceleme işlemlerinde temel amaç var olduğu beyan edilen varlıkların doğruluğunu ölçümlemektir. Firmaların mali tablolarında yer alan kasa, stok gibi kalemlerin işletmede gerçekten bulunup bulunmadığının belirlenmesi için bu yöntemde fiziki sayım, ölçme veya tartma gibi yöntemler yoğun olarak kullanılmaktadır. Söz konusu teknikte beyan edilen varlıkların firmada bulunup bulunmadığının yanı sıra incelenen varlıkların kalitesi hakkında da bilgi sağlanmaktadır (Deniz,2013:139-140). Söz konusu tekniğin uygulama aşamaları şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt,2012:65);

- ✓ İncelemesi yapılacak olan varlıkların belirlenmesi
- ✓ Belirlenen varlıkların fiziki sayımının yapılması
- ✓ Sayımı yapılan varlıkların kalitesinin ölçülmesi

- ✓ Fiziki olarak incelemesi yapılan varlıkların saflığının, diğer bir ifadeyle sahte olup olmadığının incelenmesi

1.6.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniğinin temelinde, denetleme çalışmaları sürdürülen işletmenin dışındaki üçüncü kişilerden firma ile ilgili bilgi toplamak yatmaktadır. Burada yapılan çalışmalar, firmaların yaptıkları işlemler neticesinde doğan hak veya yükümlülüklerinin gerçeği beyan edip etmediğinin yazılı bir şekilde doğrulatılmasına yöneliktir. Bağımsız denetçilerin sıklıkla başvurduğu bu yöntem beyan edilen bilgilerin doğruluğu ile firmaların kamuoyuna sundukları tüm iddialar hakkında da bilgi toplamaya yardımcı olmaktadır (Bozkurt,2012:66). Doğrulama tekniğinin yoğun olarak kullanıldığı kalemler şu şekilde tablolaştırılabilir;

Tablo 1.4. Doğrulama Tekniği Kullanılan Kalemler

Doğrulaması Yapılacak Olan Kalem	Doğrulama Kaynağı
Bankalar	Bankalar
Ticari Alacaklar	Borçlular (Alıcılar)
Ticari Borçlar	Alacaklılar (Satıcılar)
Tahvil	Tahvil Sahipleri
Alınan Sipariş Avansları	Alıcılar
Sigorta Miktar ve Kapsamı	Sigorta Şirketleri
Kredi Teminatları	Kreditörler
Hisse Senetleri	Hisse Sahipleri

Kaynak: (Deniz,2013:150).

Doğrulama tekniği kendi içerisinde olumlu, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama şeklinde alt başlıklara ayrılmaktadır.

➤ Olumlu Doğrulama

Bu teknikte doğrulama mektubuna, firmaların muhasebe kayıtlarında yer alan bilgiler olduğu gibi yazılarak, beyan edilen bilgilerin üçüncü kişiler tarafından doğrulanması beklenmektedir. Olumlu doğrulama sürecinde karşı taraftan sadece yanıt vermesi beklenmektedir (Kayacık,2012:97).

➤ Olumsuz Doğrulama

Olumlu doğrulama tekniğinden farklı olarak bu teknikte, karşı tarafa beyan edilen bilgilerde bir hata veya uyumsuzluk durumu söz konusu olduğunda geri dönüş yapması

istenmektedir. Eğer firmaya bir geri dönüş sağlanmazsa beyan edilen bilgilerin doğru olduğu varsayılmaktadır (Sipahi,2001:120).

➤ **Boş Bakiyeli Doğrulama**

Söz konusu teknik ile hazırlanan doğrulama mektubunda, firmaya ait muhasebe kayıtları ile ilgili bilgiler beyan edilmemektedir. Burada üçüncü kişilerin kayıtlarında yer alan bilgilerin beyan edilmesi beklenmektedir (Bozkurt,2012:68).

1.6.3. Belge İncelemesi Tekniği

şirketlerin, cari dönem boyunca yaptıkları muhasebe işlemlerine ait kayıtlarının yer aldığı dokümanların ayrıntılı şekilde incelenmesi bağımsız denetimde belge incelemesi tekniği olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu teknikte incelenmesi gereken belge sayısı çok olduğundan, bu belgelerin tümünün analizinin yapılması mümkün olmamaktadır. Belge incelemesi tekniğinde denetçi inceleme yapacağı dokümanları örnekleme tekniği ile belirlemektedir. Burada amaç, incelenmesi gereken belgeleri optimum düzeye indirmektedir (Özçelik,2015:86-87). Bahsi geçen teknik, yapılan incelemelerde sadece beyan edilen bilgilerin doğruluğu veya yanlışlığı üzerinde durmamakta aynı zamanda kamuoyuna sunulan belgelerin gerekli şekilde şartları taşıyıp taşımadığı konusunu da ele almaktadır (Sipahi,2001:125).

1.6.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

Kayıt sürecinin incelenmesi tekniği, firmaların dosyalarında yer alan dokümanların örnekleme yoluyla seçilmesi ve seçilen kayıtların adım adım analizinin yapılması temeline dayanmaktadır. Bu teknikte amaç, firmaların muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması sürecinde meydana gelebilecek hata veya hileleri ortaya çıkarmaktadır (Demirel,2007:38).

1.6.5. Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletmelerin hesap dönemi boyunca kayıt altına aldıkları muhasebe işlemlerine ilişkin yapılan hesaplamaların, denetim işlevini yürüten bağımsız denetçi tarafından tekrar hesaplanması yoluyla gerçekleştirilen denetim tekniği, yeniden hesaplama tekniği olarak tanımlanmaktadır. Yeniden hesaplama tekniğinin kullanılmasındaki temel amaç kayıt altına alınan ve rakamsal olarak beyan edilen muhasebe çıktıların doğruluğunu ölçümlemektir (Sipahi,2001:190). Firma yolsuzluklarının büyük bir kısmının hesaplarda yer alan verilerin

aslını yansıtmayarak beyan edilmesi şeklinde olduğundan, yeniden hesaplama tekniği bağımsız denetimde oldukça önemli bir kanıt toplama tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yeniden hesaplama tekniği kapsamında yapılan işlemler şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt,2012:71);

- ✓ Muhasebe kayıtlarında yer alan genel toplamaların tekrar hesaplanması
- ✓ Yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamalarının tekrarı
- ✓ Birim maliyet hesaplamaları
- ✓ Kıdem tazminatı hesaplamaları
- ✓ Şüpheli alacak karşılıklarına ait hesaplamalar
- ✓ Ücretlerin brütten nete doğru tekrardan hesaplanması
- ✓ Döviz hesaplarındaki değerlemelerin tekrarlanması
- ✓ Reeskont hesaplamaları
- ✓ Vergi hesaplamaları

1.6.6. Gözlem Tekniği

İşletmelerin, hesap dönemleri boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetlerinin devam ettiği veya son bulunduğu aşamalarında bağımsız denetçiler tarafından izlenmesi şeklinde tanımlanan gözlem tekniğinde temel amaç, izlenen faaliyetleri olması gerekenle karşılaştırmak ve bu yolla kanıt elde etmektir. Firma çalışanları, sürdürülen faaliyetler ve yönetilen tüm süreçler gözlem tekniğinin kullanım alanlarına girmektedir. Burada yapılan denetim işlemlerinde, diğer denetimlerden elde edilen kanıtlardan farklı olarak görsel kanıt elde edilmektedir. Denetçiler tarafından doğrudan elde edilen görsel kanıtların güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir (Çavuş, 2019).

1.6.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği

Firmalara ait muhasebe kayıtlarının ayrıntılı bir biçimde analiz edilmesine dayanan derinlemesine araştırma tekniğinde temel amaç genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre aykırılıkların veya olağan dışı bakiye hesaplarının tespitini gerçekleştirmektir. Yapılan incelemeler sonucunda, firma hesaplarında meydana gelen hata veya hilelerin ortaya

çıkarılması kolaylaşmaktadır (Deniz,2013:164). Derinlemesine araştırma gerektirecek unsurlar şu şekilde örneklendirilebilir (Bozkurt,2012:72);

- ✓ Kasa hesabında olağan dışı bakiye
- ✓ Firma için önem taşıyan aktif hesapların alacak bakiye verilmesi
- ✓ Gider hesaplarının olması gerekenden fazla bakiye vermesi
- ✓ Firmanın satışlarına göre alacak veya borç hesaplarında olağan dışı bir görünüm

1.6.8. Soruşturma Tekniği

Soruşturma tekniği, denetimi sürdürülen firma çatısı altında çalışan bireylere çeşitli konular hakkında sorular yöneltilerek kanıtların elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Gerçekleştirilen soruşturma işlemlerinde soruların yöneltileceği çalışanların seçimi ve hazırlanan soruların içeriği güvenilir bilgi elde etme açısından önem teşkil etmektedir. Söz konusu teknik ancak diğer tekniklerle birlikte kullanıldığında verimlilik sağlamaktadır (Demirel,2007:39-40).

1.6.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe sistemleri incelendiğinde, muhasebe kayıtlarında yer alan hesapların birbirleri ile yakın ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Hesaplar arasındaki ilişkilerin incelenmesi yoluyla kanıt elde etme çabası, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği olarak adlandırılmaktadır. Burada, muhasebe hesaplarından birinde meydana gelen değişikliklerin diğer bir muhasebe hesabını etkilemesinden yararlanılarak denetleme işlemleri gerçekleştirilir (Sipahi,2001:194-195). Birbirlerini etkileyen hesaplar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

Tablo 1.5. Muhasebe Hesapları Arasındaki İlişki

Hesap Adı	Etkilenen Hesaplar
Maddi Duran Varlıklar	Birikmiş Amortismanlar Amortisman Giderleri
Alacaklar	Şüpheli Alacaklar Şüpheli Alacaklar Karşılığı
Satışlar	Satış İadeleri Satış İskontoları
Banka Kredileri	Finansman Giderleri

Kaynak: (Bozkurt,2012:73).

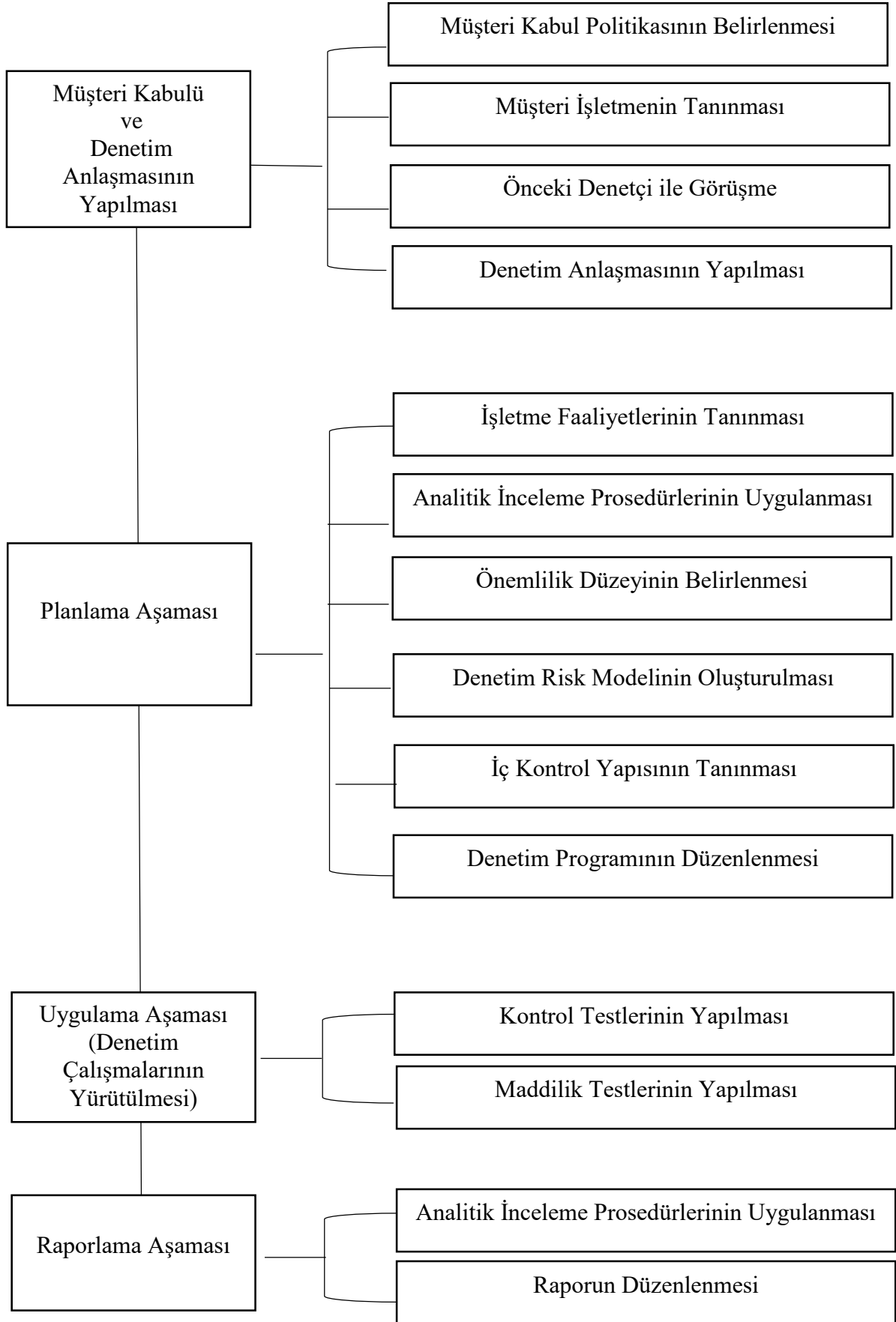
1.6.10. Analitik İnceleme Tekniği

İşletmelere ait finansal veya finansal olmayan tüm verilerin, yine işletmeye ait önceki yıllara dayanan kayıtlar ile karşılaştırılması ve anlamlı olan ilişkiler arasında incelemeler yapılması temeline dayanan analitik inceleme tekniği, elde edilen bulguların denetleme görevini icra eden denetçi tarafından geliştirilmiş olan beklentilere uyumluluk düzeyini araştırmaktadır (Akbaba,2016:47). Diğer tekniklere göre zamandan ve maliyetten tasarruf sağlaması yönüyle ön plana çıkan analitik inceleme tekniğinin denetimde kullanılmasının temel amacı firma faaliyetlerindeki sürekliliği ölçümlemek ve finansal tablolarda beyan edilen verilerdeki hataları tespit etmektir (Dönmez ve Ersoy,2011:122-123).

1.7. Denetim Süreci

Denetim, birbirini izleyen çeşitli aşamalar sonucunda meydana gelen bir süreç niteliği taşımaktadır. Söz konusu süreç, denetimi gerçekleştiren denetçinin müşteri firmayı kabul etmesi ile başlayarak çeşitli denetim tekniklerinin uygulanması yoluyla elde edilen kanıtlar neticesinde bir sonuca varmak şeklinde devam etmektedir. Denetçinin elde ettiği kanıtlar neticesinde müşteri firma ile ilgili bir görüş beyan ederek rapor hazırlaması denetim sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır (Çakmak,2006:13). Denetim süreci kendi içerisinde 4 ana evreden meydana gelmektedir. Bu evreler şu şekilde sıralanabilir;

- Denetçinin müşteri işletmeyi kabulü ve denetim sözleşmesinin yapılması aşaması
- Yapılacak olan denetim planının hazırlanması
- Hazırlanan plana göre denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesi
- Elde edilen bulguların raporlanması



Kaynak: (Özçelik,2015:58).

Şekil 1.3. Denetim Süreci

1.7.1. Müşteri İşletmenin Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetim faaliyetlerinin başlayabilmesi adına ilk olarak, denetçinin kendisine başvuran müşteri firmayı kabul etmesi gerekmektedir (Demirel,2007:31). Söz konusu denetim faaliyetlerinin yürütülmeye başlanması için herhangi bir firmanın denetlenme isteği ile herhangi bir denetçi veya denetim kurumuna başvuruda bulunması ve yapılan bu başvurunun denetçi tarafından incelenerek müşteriye kabul edip etmemesi konusunda karara varması aşamalarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Denetlenmek adına başvuruda bulunan müşteri işletmenin kabulüne karar verebilmek için denetçi öncelikle müşteri işletmeyi tanıma yoluna başvurmaktadır. Müşteri işletmenin tanınması aşamasında denetçi, söz konusu işletmenin geçmişini, faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili bilgileri, devlet kurumları ve bunun yanında iletişimde bulunduğu diğer kurumlar ile iletişimlerini, denetim talebinde bulunmalarında yatan amaçları ve eğer varsa daha önceki denetçisi ile görüşerek bilgi toplamaktadır. Elde edilen bilgileri yorumlayan denetçi, firmayı kabul etme kararı verirse bir sonraki aşama denetim anlaşmasının yapılması şeklindedir (Bozkurt,2012:86-88). Müşteri işletmeyi kabul eden denetçi bu kararını bir mektup ile müşteri işletmeye bildirmektedir. Söz konusu mektup denetimde denetim anlaşma mektubu veya denetim sözleşmesi olarak adlandırılmaktadır (Çakmak,2016:14). Bahsi geçen mektupta şu bilgiler yer almaktadır;

- ✓ Söz konusu denetimin konusu
- ✓ Müşteri işletmenin yönetiminin finansal tablolar üzerindeki sorumluluğu
- ✓ Yapılacak denetim çalışmalarının niteliği
- ✓ Denetim faaliyetlerinin zamanlaması ve verilecek olan denetim hizmetinin ücreti
- ✓ Ek raporlara ihtiyaç duyuluyorsa bu raporların içerikleri

BİLGE DENETİM AŞ.

İstanbul,20.01.1997

Sayın Hasan YILMAZ
Doğa A.Ş., İstanbul

Bu mektup Şirketinizin 31.12.1997 tarihinde biten döneminin tarafımızdan denetleneceğini kabul ettiğimizi göstermektedir. Yaptığımız denetim anlaşmasının amacı, İşletmenizin 1997 yılına ait mali tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine olan uygunluk derecesi açısından incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

İncelemelerimiz Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılacak ve işletmenin iç kontrol yapısı tarafımızca incelenecek ve değerlendirilecektir.

Muhasebe işlemlerinin kayıtlara doğru olarak geçirilmesinden ve işletme varlıklarının korunmasından işletme yönetimi sorumlu olacaktır.

Ücretimiz zaman esasına göre hesaplanacaktır. Ekstra giderler ayrıca talep edilecektir. Ücretimizin toplamının 2-2.5 milyar lira sınırları arasında olacağı tahmin edilmektedir. Denetim Raporu 15.3.1998 tarihinde teslim edilecektir.

Koşulları kabul ediyorsanız, lütfen anlaşmayı imzalayarak, bir kopyasını tarafımıza gönderiniz.

Kabul Edilmiştir.

Saygılarımla
Çetin AKAR
Bağımsız Denetçi

Kaynak: (Bozkurt, 2012:89).

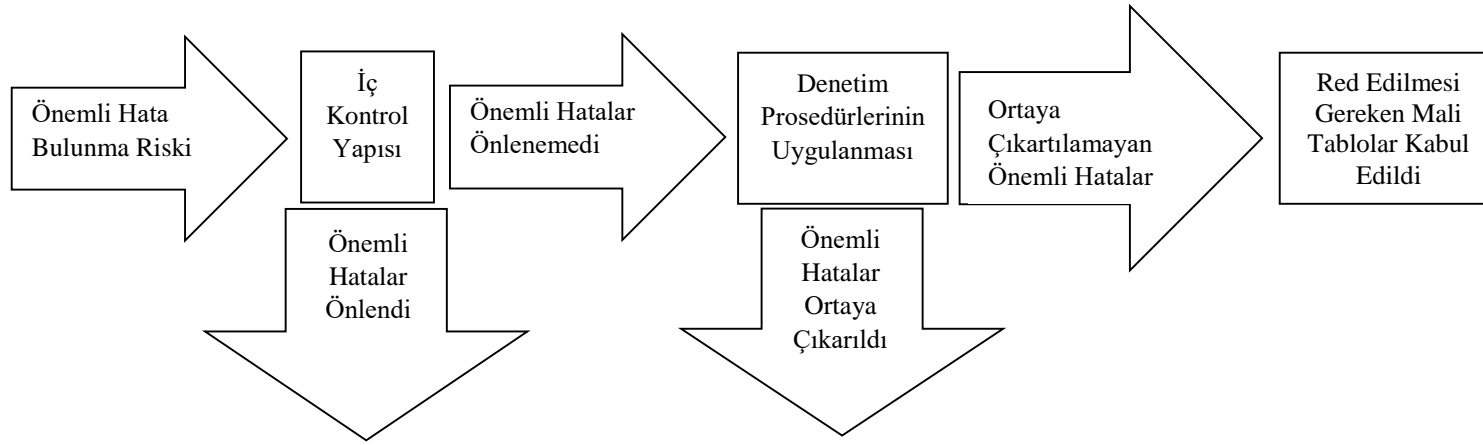
Şekil 1.4. Denetim Sözleşmesi Örneği

1.7.2. Denetim Planının Hazırlanması

Denetim çalışmaları sonucunda beyan edilecek olan görüşe ulaşabilmek adına denetçilerin, yürütülecek denetim faaliyetlerinin kapsamını belirlediği aşama denetim planının hazırlanması olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamada temel amaç, söz konusu denetim işlevini bölümlere ayırarak her bir bölüme denetçi atamak ve bu bölümlerde uygulanması gereken denetim yöntem ve tekniklerini belirlemektir (Kaval,2005:62). Söz konusu denetim stratejilerinin belirlenmesinden sonraki aşama planlanan denetim çalışmalarının ayrıntılı şekilde programlanması olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim çalışmalarının içeriği, her bir bölüm için uygulanacak teknikleri ve bunların zamanlamasını içermektedir (Demirel,2007:32). Burada en önemli nokta belirlenecek olan zaman kavramıdır. Müşteri firmaya verilen denetim hizmetinin, sözleşmede bahsi geçen rapor beyanı tarihine kadar tamamlanması gerekmektedir. Denetim planlamasında önemli olan diğer bir konu denetim riskini tanımlamaktır. Müşteri firmanın finansal raporlarını etkileyen ve içerisinde önemli derecede hata veya hile unsuru bulunan kalemler ile ilgili denetçinin istemeden olumlu görüş beyan etmesi denetim riski olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu denetim riskinin en aza indirgenmesi yapılan denetim işlemlerinde önem taşımaktadır.

Örneğin denetim hizmeti sunan denetçinin %95 güven ortamı arzuladığında katlanacağı risk düzeyi %5 olarak hesaplanmaktadır (Karaduman,2017:40-41).

Denetim riskleri kendi içerisinde doğal, kontrol ve ortaya çıkarma riski olarak 3 alt gruba ayrılmaktadır. Doğal risk, denetleme hizmeti verilen müşteri işletmenin finansal tablolarında önemlilik düzeyi yüksek hataların bulunması iken, kontrol riski, denetlenen firmanın iç kontrol yapısının oluşturduğu politikalar sonucunda söz konusu işletme için yüksek düzeyde önem teşkil eden hataların önlenememesi veya ortaya çıkarılmaması olarak tanımlanmaktadır. Doğal ve kontrol riskinden farklı olarak ortaya çıkarma riski ise denetim işlevini yürüten denetçinin müşteri firmaya ait finansal raporlarda yer alan hata veya hileleri tespit edememesi şeklinde tanımlanmaktadır (Sipahi,2001:80-84).



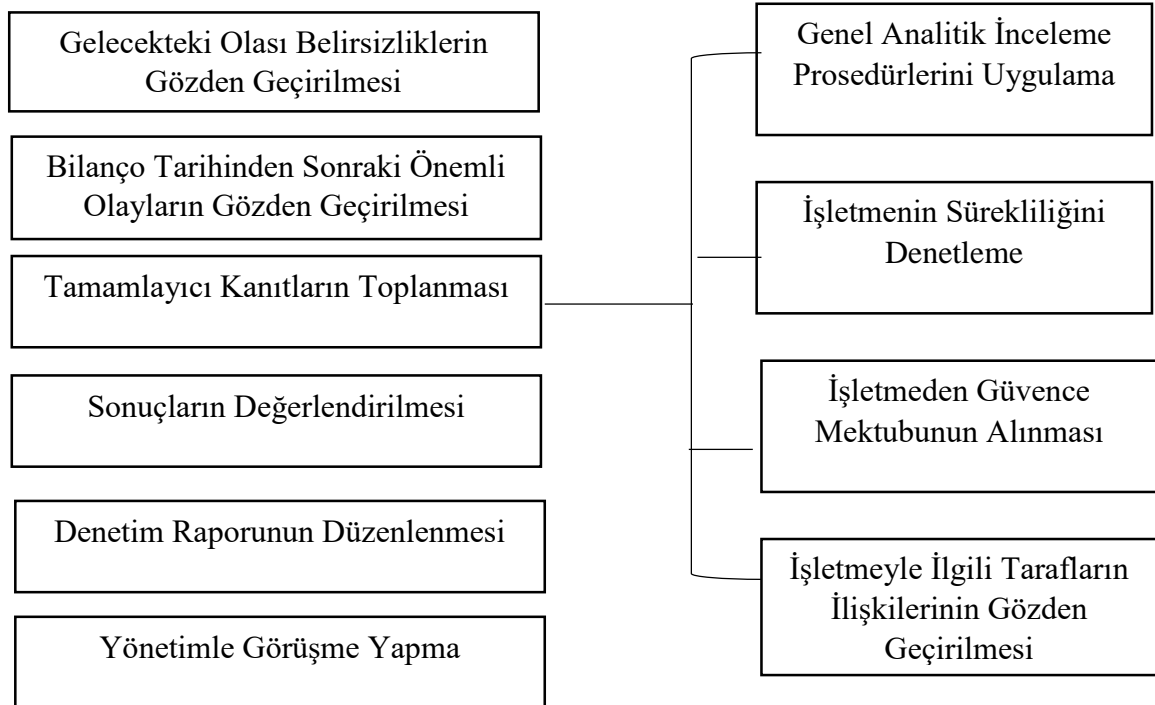
Kaynak: (Bozkurt,2012:110).

Şekil 1.5. Risk Unsurları ve Aralarındaki İlişki

1.7.3. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması

Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmetinde, söz konusu denetim çalışmalarının yapıldığı aşama olan denetimin tamamlanması aşamasında amaç uygunluk ve maddilik testlerinin yapılması ve çeşitli soruşturmaların gerçekleştirilmesi ile yeterli sayıda ve ölçütte güvenilir kanıtlar elde edebilmektir. Denetim görevini icra eden denetçinin, raporlama aşamasında bir görüş beyan etmeden önce bu aşamada beyan edeceği görüşü destekler nitelikte yeterli sayıda kanıta ulaşması gerekmektedir. Denetçinin elde edeceği kanıtlar fiziki olarak yapılan incelemelerden elde edilebileceği gibi aynı zamanda araştırma ve gözlem yoluyla, üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler ile, banka hesap özetleri vb. dokümanların incelenmesi yolu ile de elde edilebilmektedir. Bahsi geçen yeterlilik durumu tamamen denetçinin yargısına bağlı olarak şekillenmektedir (Özçelik,2015:59-60).

Denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında öncelik müşteri firmanın iç kontrol yapısının incelenmesi olacaktır. Burada yapılan denetim işlevi uygunluk denetimi kapsamına girmektedir. Söz konusu uygunluk denetiminde amaç müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin yasalara uygunluğunu belirleyerek finansal tablolarda yer alan hata ve hileleri önlemek veya varsa bu tür yolsuzlukları ortaya çıkarmaktır (Demirel,2007:33).



Kaynak: (Bozkurt,2012:354).

Şekil 1.6. Denetim Çalışmalarının Tamamlanma Aşamaları

Denetçiler, denetim hizmeti sundukları müşteri firmalara, yaptıkları çalışmaların sonucunu bir görüş bildirecek şekilde raporlamaktadır. Denetim sürecinde son aşamayı ifade eden raporlama bölümünde söz konusu denetçi, müşteri firma üzerinde denetlediği alanları ve bu alanlar ile ilgili vardığı kanıyı açıkça belirtmektedir (Haftacı,2011:186).

1.7.4. Denetim Raporları

1.7.4.1. Standart şartsız denetim raporu

Firmalara denetim hizmeti sunan denetçiler tarafından yoğun olarak kullanılan standart şartsız denetim raporu, denetlenen müşteri işletmeye ait finansal raporlarda herhangi bir sorun olmadığı ve bunun sonucunda da olumlu görüş beyan edilen denetim raporu şekli olarak tanımlanmaktadır. Bahsi geçen rapor türü olumlu görüş bildirdiğinden literatürde bu rapor, “Olumlu Denetim Raporu” veya “Şartsız Denetim Raporu” olarak da karşımıza çıkmaktadır (Kayacık,2012:100).

OLUMLU GÖRÜŞ
(Bağımsız Denetçi Görüşü)

..... A.Ş. Yönetim Kuruluna:

..... A.Ş.' nin/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan mali tablolarını denetlemiş bulunmaktayız. Rapor konusu mali tablolar A.Ş.'i yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen mali tablolar üzerinde görüş bildirmektir.

Denetim, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile muhasebe standartları ve bağımsız denetim ilkelerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler, bağımsız denetimin, mali tablolarda önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanmasını ve yürütülmesini gerektirmektedir. Denetim, mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ilişkin bilgi ve verilerin test edilerek incelenmesinin ve doğrulanmasının yanı sıra, uygulanan muhasebe standartlarının ve yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve mali tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini içermektedir. Gerçekleştirilen denetimin, görüşümüzün oluşturulmasına makul ve yeterli bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki mali tablolar, bütün önemli taraflarıyla, A.Ş.'nin/...../..... tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ait faaliyet sonuçlarını 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Raporun
Düzenleme Yeri ve
Tarihi

Sorumlu Ortak Baş
Denetçinin Adı ve Soyadı,
İmzası
Kuruluşun Ticari Unvanı

Kaynak: (T.C. Resmi Gazete, Eylül 2003).

Şekil 1.7. Standart Şartsız Denetim Raporu

1.7.4.2. Olumlu görüşten kaçınma

Yapılan denetim işlemlerinde denetçiler, denetimi gerçekleştirilen firma hakkında görüş beyan ederken olumlu görüşten kaçınma yoluna da gidebilmektedir. Bu tür durumlarda denetçilerin seçebileceği şartlı görüş bildirme, olumsuz görüş bildirme ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde 3 tür görüş beyanı bulunmaktadır (Bozkurt,2012:369).

1.7.4.2.1. Şartlı görüş bildirme

Denetim görevini icra eden denetçilerce, belirlenen bazı durumlar haricinde geri kalan konularda firmanın mali tablolarının olumlu olarak değerlendirilmesi şeklinde tanımlanan şartlı görüş bildirme raporlarının temelinde, şartlı görüş bildirmeye neden olan konunun tam olarak bilinmesi halinde söz konusu durumun firmanın mali tablolarını önemli derecede etkilemediği kanısına varılması yatmaktadır. Burada önemlilik kavramı dikkat edilmesi gereken nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Şartlı görüş bildirme raporlarında, olumlu görüş bildiren raporlara göre en temel farklılık, söz konusu raporun açıklama bölümünde şartlı görüşe neden olan hususların açıklanmak zorunda olmasıdır (Bulmuş,2018:25).

ŞARTLI GÖRÜŞ (DENETİM KAPSAMINDA KISITLAMA OLMASI DURUMUNDA) (Bağımsız Denetçi Görüşü)	
..... A.Ş. Yönetim Kuruluna:	
..... A.Ş.' nin...../...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan mali tablolarını denetlemiş bulunmaktayız. Rapor konusu mali tablolar A.Ş.'i yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen mali tablolar üzerinde görüş bildirmektir.	
Denetim, aşağıda (...ncı paragrafta) belirtilen husus(lar) dışında, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile muhasebe ve bağımsız denetim ilkelerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler, bağımsız denetimin, mali tablolarda önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanmasını ve yürütülmesini gerektirmektedir. Denetim, mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ilişkin bilgi ve verilerin test edilerek incelenmesinin ve doğrulanmasının yanı sıra, uygulanan muhasebe standartlarının ve yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve mali tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini içermektedir. Gerçekleştirilen denetimin, görüşümüzün oluşturulmasına makul ve yeterli bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.	
(Bağımsız denetim faaliyetine getirilen sınırlandırma ve bu nedenle doğrulanamayan hususlar yazılacaktır) (Örnek:)	
Görüşümüze göre, yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın mali tablolar üzerindeki muhtemel etkileri haricinde ilişikteki mali tablolar, bütün önemli taraflarıyla, A.Ş.'nin/...../..... tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ait faaliyet sonuçlarını 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununu gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.	
Raporun Düzenleme Yeri ve Tarihi	Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Adı ve Soyadı, İmzası Kuruluşun Ticari Unvanı

Kaynak: (T.C. Resmi Gazete, Eylül 2003).

Şekil 1.8 Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporu

1.7.4.2.2. Olumsuz görüş bildirme

Denetçiler, denetim hizmeti sundukları firmalarda, yaptıkları denetim çalışmalarını neticesinde kamuoyuna sunulan finansal tablolarda önemli derece genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık, firmanın uygulamış olduğu muhasebe politikalarındaki istikrarsızlık veya tam açıklama ilkesine aykırı şekilde şeffaflıktan uzaklık gibi durumlar ile karşı karşıya geldiğinde olumsuz görüş bildirme yolunu seçmektedir. Olumsuz görüş bildiren bu tür raporlarda ayrıca bir açıklama bölümü bulunmakta ve bu bölümde olumsuz görüşe neden olan hususlara yer verilmektedir (Bozkurt,2012:371).

OLUMSUZ GÖRÜŞ (Bağımsız Denetçi Görüşü)	
..... A.Ş. Yönetim Kuruluna:	
..... A.Ş.' nin...../...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan mali tablolarını denetlemiş bulunmaktayız. Rapor konusu mali tablolar A.Ş.'i yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen mali tablolar üzerinde görüş bildirmektir.	
Denetim, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile muhasebe ve bağımsız denetim ilkelerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler, bağımsız denetimin, mali tablolarda önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanmasını ve yürütülmesini gerektirmektedir. Denetim, mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ilişkin bilgi ve verilerin test edilerek incelenmesinin ve doğrulanmasının yanı sıra, uygulanan muhasebe standartlarının ve yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve mali tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini içermektedir. Gerçekleştirilen denetimin, görüşümüzün oluşturulmasına makul ve yeterli bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.	
..... no.lu dipnotta da belirtildiği gibi.....	
.....	
.....	
Görüşümüze göre, yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın etkileri nedeniyle ilişikteki mali tablolar, A.Ş.'nin/...../..... tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren yıla ait faaliyet sonuçlarını 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve doğru bir biçimde yansıtmamaktadır.	
Raporun Düzenleme Yeri ve Tarihi	Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Adı ve Soyadı, İmzası Kuruluşun Ticari Unvanı

Kaynak: (T.C. Resmi Gazete, Eylül 2003).

Şekil 1.9. Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu

1.7.4.2.3. Görüş bildirmekten kaçınma

Denetimi sürdürülen firmada, söz konusu denetim görevini icra eden denetçilerin engellenmesi veya müşteri firmanın geleceğine dair önemli derecede belirsizliklerin bulunması durumunda denetçiler, görüş beyan edebilmek adına yeterli düzeyde kanıt elde edememektedir. Bu gibi durumlarda denetçiler görüş bildirmekten kaçınma yolunu tercih etmektedir. Görüş bildirmekten kaçınan denetçiler, hazırladıkları denetim raporlarında söz konusu duruma sebep olan etmenleri açıklamaktadır (KGK,2017).

GÖRÜŞ BİLDİRME
(Bağımsız Denetçi Görüşü)

..... A.Ş. Yönetim Kuruluna:

..... A.Ş.' nin/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan mali tablolarını denetlemiş bulunmaktayız. Rapor konusu mali tablolar A.Ş.'i yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen mali tablolar üzerinde görüş bildirmektir.

Denetim, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile muhasebe ve bağımsız denetim ilkelerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler, bağımsız denetimin, mali tablolarda önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanmasını ve yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimin, mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ilişkin bilgi ve verilerin test edilerek incelenmesinin ve doğrulanmasının yanı sıra, uygulanan muhasebe standartlarının ve yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve mali tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini içermesi gereklidir.

Ancak, gerçekleştirdiğimiz çalışmalar sonucunda, kaynağı ve niteliği belirlenemeyen hususları tespit edilmiştir.

Yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın üzerindeki önemli etkileri nedeniyle ilişikteki mali tablolar hakkında bir görüş bildirilememektedir.

Raporun Düzenleme Yeri ve Tarihi	Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Adı ve Soyadı, İmzası Kuruluşun Ticari Unvanı
----------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------

Kaynak: (T.C. Resmi Gazete, Eylül 2003).

Şekil 1.10. Görüş Bildirmekten Kaçınan Denetim Raporu

Firmalarda denetim sürecini yöneten denetçiler, yaptıkları incelemeler sonucunda elde ettikleri kanıtları önem düzeylerine göre yorumlayarak görüş bildirmektedir. Bu açıdan bakıldığında denetçilerin belirledikleri kriterlerin önem düzeylerinin beyan edilen görüşle

doğrudan ve sıkı bir ilişki kurulduğu görülmektedir. Söz konusu kriterler ve görüş beyanı şu şekilde tablolaştırılabilir;

Tablo 1.6. Kriterler ve Görüş Beyanı İlişkisi

Sapma Türü \ Sapma Derecesi	Önemsiz	Önemli	Çok Önemli
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Devamlılık Temelinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Yeterli Açıklama İlkesinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Çalışma Kapsamında Sınırlama	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma
İşletmenin Önündeki Belirsizlikler	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Kaynak: (Bozkurt,2012:374).

2. BÖLÜM

2. MUHASEBE DENETİMİNDE HATA ve HİLE

2.1. Hata Kavramı ve Özellikleri

Devletin belirlediği kanun ve yönergelere, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya standartlara aykırı fakat içinde kasıt unsuru bulunmayan davranışlar muhasebe hataları olarak bilinmektedir. En genel anlamıyla bilmeden, farkında olmadan yapılan yanlışlık şeklinde tanımlanan hata kavramının, muhasebe açısından ele alındığında unutkanlık, dikkat eksikliği veya bilgi ve tecrübe eksikliğinden kaynaklandığı görülmektedir (Nazlı,2014:14).

Söz konusu muhasebe hataları işletmelerde, prestij kaybı, cezai yaptırımlar, finansal tablolara karşı güven kaybı ve birçok kişinin işsiz kalması gibi durumlara yol açabilirken, aynı zamanda fark edilen ve çözüme kavuşturulan hatalar firmalar üzerinde, ürün ve hizmet kalitesinde bir artış yaşanması gibi sonuçlar doğurabilmektedir (Gülseren,2020:5).

2.1.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

İşletmelerde yapılan muhasebe hataları incelendiğinde, söz konusu hataların temelinde dikkat eksikliği, özensiz çalışma ve tecrübe eksikliği yattığı görülmektedir. Tüm bunların yanı sıra işletme çalışanlarının ihmal ve plansız çalışmalarının da muhasebe hataları üzerinde etkisi oldukça büyüktür (Gülseren,2020:5). Hesap dönemi boyunca gerçekleştirilen faaliyetlere ait muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir şekilde kayıt altına alınabilmesi, bu işlemleri gerçekleştiren muhasebe elemanlarının bilgi ve tecrübe düzeyleri ile doğru orantılı olarak değişmektedir (Tayman,2018:23). Muhasebe elemanlarının bilgi ve tecrübesindeki eksiklikler söz konusu muhasebe kayıtlarında hata yapılmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda muhasebe çalışanlarının görevlerini yerine getirirken ihmalkâr ve dikkatsiz çalışması da muhasebede hatalara yol açmaktadır. İşletmelerde meydana gelen muhasebe hatalarının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Elitaş,2012:35-36);

- ✓ Firmaların cari dönem boyunca yaptıkları tüm işlemlere ait muhasebe verilerinin yer aldığı mali tablolarda beyan edilen verilerin toplanması veya kayıt altına alınması sürecinde işletme personelinin dikkatsizliği nedeniyle yanlış yapması
- ✓ Söz konusu işletme personelinin, işletme için son derece önemli mali olayları gözden kaçırmaması

- ✓ Muhasebe verilerinin işlenmesi sürecinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygularken, açıklama veya tutar bakımından yanlış veya eksik kayıt yapılması

2.1.2. Muhasebede Hata Türleri

Muhasebe verilerinin kayıt altına alınması sürecinde karşılaşılan hata türleri; matematik, kayıt, unutmama ve tekrarlama, nakil(virman), belge ve defter düzeni ve bilanço hataları şeklinde gruplanmaktadır.

2.1.2.1. Matematik hataları

Matematik hataları, muhasebe verilerinin kayıt altına alınması sırasında meydana gelen dört işlem olarak nitelendirdiğimiz toplama, çıkarma, çarpma veya bölme işlemlerinde yapılan yanlışlıklardan kaynaklanan hesaplama hataları olarak tanımlanmaktadır (Bulmuş,2018:45). Muhasebe kalemlerinden herhangi birinin toplamının 50.000 olması gerekirken yapılan dört işlem hataları nedeniyle 49.000 veya 53.000 şeklinde, diğer bir deyişle olması gerekenden az veya yüksek bulunarak bu şekilde kayıt altına alınması matematik hatalarına örnek teşkil etmektedir (Akalin,2017:11).

2.1.2.2. Kayıt hataları

İşletmelere ait muhasebe dokümanlarının, muhasebe elemanları tarafından kayıt altına alınması sırasında, bahsi geçen dokümanlarda hesap adı, rakam veya tarih gibi bölümlerde yapılan hatalar kayıt hataları olarak tanımlanmaktadır (Okay,2011:43). Kayıt hataları kendi içerisinde rakamsal kayıt hataları, hesap adında yapılan hatalar ve borç-alacak kısımlarında karışıklık şeklinde 3 alt gruba ayrılmaktadır.

➤ Rakamsal Hatalar

Muhasebe dokümanlarında yer alan kalemlerde beyan edilen tutarların, olması gerekenden eksik veya fazla olarak kayıtlanması olarak karşımıza çıkan rakamsal hatalar ancak söz konusu dokümanların muhasebe defterleri ile karşılaştırılması sonucu düzeltilenmektedir (Tanç,2004:8). Örneğin; kasa hesabına yazılması gereken 1.000 TL'nin rakamsal hata yapılarak 10.000 TL şeklinde kayıtlanması bu tür hatalara örnek olarak gösterilebilir.

➤ Hesap Adında Yapılan Hatalar

Hesap adında yapılan hatalar, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin yapılacak olan muhasebe işlemlerinin, vergi usul kanunları veya genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre yanlış yorumlanması neticesinde söz konusu hesapların yanlış ve farklı hesaplara kaydedilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Akalin, 2017: 13).

Örnek: ABC ticaret işletmesi 28/11/2020 tarihinde işletmede kullanmak amacı ile 20.000 TL + %18 KDV tutarında bilgisayarı peşin olarak satın almış ve söz konusu işlem ile ilgili aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

28.11.2020		
153. Ticari Mallar	20.000	
191. İndirilecek KDV	3.600	
100. Kasa		23.600

**Bilgisayarın satın alım işlemi*

Yukarıdaki örnekte, bilgisayar satılmak değil kullanılmak amacı ile alınmış ve bu unsur göz ardı edilerek muhasebeleştirilmiştir. Bu durumda yapılacak olan kayıt 153. Ticari Mallar hesabı değil, 255. Demirbaşlar hesabı olacaktır. Bahsi geçen hesap hatasının düzeltilmesi işlemi ancak, yapılan muhasebe kaydının ters kayıt ile kapatılarak iptal edildikten sonra tekrar kayda alınması ile gerçekleşmektedir.

29.11.2020		
100. Kasa	23.600	
153. Ticari Mallar		20.000
191. İndirilecek KDV		3.600

**Yanlış kaydın ters kayıt ile iptali*

29.11.2020		
255. Demirbaşlar	20.000	
191. İndirilecek KDV	3.600	
100. Kasa		23.600

**Doğru muhasebe kaydı*

➤ **Borç – Alacak Kısımlarında Karışıklık**

Muhasebe kayıtlarında borç tarafa yazılması gereken bir kalemin alacak veya alacak tarafa yazılması gereken bir kalemin borca yazılması suretiyle oluşan bu hata türünde yapılan yanlışın düzeltilmesi için, yapılan hatalı muhasebe kaydı fark edildiğinde ters işlem ile kapatılarak söz konusu tutarların 2 katı şeklinde yeniden kayda alınması gerekmektedir (Çekmen,2015:10).

Örnek: ABC işletmesinin daha önce kullanmış olduğu kısa vadeli banka kredisinin 3.000 TL olan ilk taksitinin ödeme günü gelmiştir. ABC şirketi bu ödemeyi xxx. Bankasındaki hesabından havale yolu ile gerçekleştirmiştir.

xx.xx.20xx		
102. Bankalar	3.000	
300. Banka Kredileri		3.000

**Başlangıçta yapılan hatalı muhasebe kaydı*

xx.xx.20xx		
300. Banka Kredileri	3.000	
102. Bankalar		3.000

**Doğru muhasebe kaydı*

2.1.2.3. Unutma ve tekrarlama hataları

İşletmeler, varlıklarını sürdürdükleri zaman boyunca gerçekleştirdikleri tüm faaliyetleri, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince ilgili hesap dönemi içerisinde izlemekte ve kayıt altına almaktadır (Bulmuş,2018:46). İşletme çalışanlarının dikkatsizliği ya da plansız çalışmaları gibi durumlar dönem içerisinde yapılması gereken kayıtların unutulması veya tekrarlanması gibi hatalara yol açmaktadır. Bahsi geçen hatalar işletmelerin finansal tablolarını da derinden etkilemektedir. İşletmelerde meydana gelen unutulma veya tekrarlama hatalarının sık sık yaşanması durumunda ve bu hataların işletme yönetici veya çalışanlarına fayda sağladığı görüldüğü takdirde söz konusu durum hata olmaktan çıkarak hile olarak değerlendirilmektedir (Demirci,1998:12).

2.1.2.4. Nakil (Virman) hataları

İşletmelerin dönem sonu mali tablolarına aktarılan hesaplarda yer alan borç ve alacak tutarlarının birbiri ile örtüşmemesi veya yevmiye defterinden defter-i kebire yansıtılacak olan tutarların eksik ya da fazla, diğer bir deyişle yanlış şekilde aktarılması olarak tanımlanan virman hataları, temelde hesaplama ve rakamsal hatalardan oluşmaktadır. Söz konusu virman hataları şu şekilde sınıflandırılabilir (Tayman,2018:31-32);

- ✓ Rakamların olduğundan eksik ya da fazla kayda geçirilmesi
- ✓ Doğru tutarların yanlış hesaba aktarımı
- ✓ Alacak tarafa yazılması gereken tutarın borca veya borç tarafa yazılması gereken tutarın alacak tarafa kaydedilmesi

2.1.2.5. Belge ve defter düzeninde hatalar

İşletmelerin belge, doküman veya defterlerinde yer alması gereken imza ve kaşelerin eksik olması veya hiç olmaması durumu belge ve defter düzeninde hata olarak tanımlanmaktadır (Akalin,2017:15).

2.1.2.6. Bilanço hataları

İşletmelerin belirli bir hesap döneminde sahip olduğu varlık ve kaynaklarını gösteren mali tablo şeklinde tanımlanan bilanço kavramında meydana gelen hatalar, işletme sahiplerine, yatırımcılara, devlete ve işletme ile ilişkide bulunan tüm kuruluşlara doğru ve

güvenilir bilgiler sağlaması gerektiğinden işletmeler için önem teşkil etmektedir (Tanç,2004:10-11). İşletmelerde yer alan bilanço hataları, değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi şeklinde ele alınmaktadır.

➤ Değerleme Hataları

İşletmelerin bilançolarında diğer bir ifadeyle finansal durum tablolarında yer alan varlık ve kaynakların tutarlarında ekonomik, teknik vb. çeşitli nedenler sonucunda artış veya azalışlar yaşanmaktadır. Örneğin, işletmelerin stoklarında yangın, sel gibi olağan dışı nedenlerden dolayı bozulma, aşınma veya tamamen yok olma gibi durumların yaşanması bilançoda yer alan stok kaleminde bir azalışa neden olmaktadır. İşletmelerde yaşanan bu tür durumların yarattığı sonuçlar muhasebeleştirilerek doğru şekilde kayıtlara alınmasa, kamuoyuna beyan edilen bilgilerde hatalar meydana gelecek ve sunulan bilançolar işletme hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmayacaktır (Gülseren,2020:7). İşletmeler Vergi Usul Kanunu'nun 258-330. Maddeleri gereğince, yukarıda bahsi geçen uyumsuzlukları gidermek ve gerçek durumu yansıtmak amacı ile değerlendirme yapmakla yükümlüdürler (Tanç,2004:11).

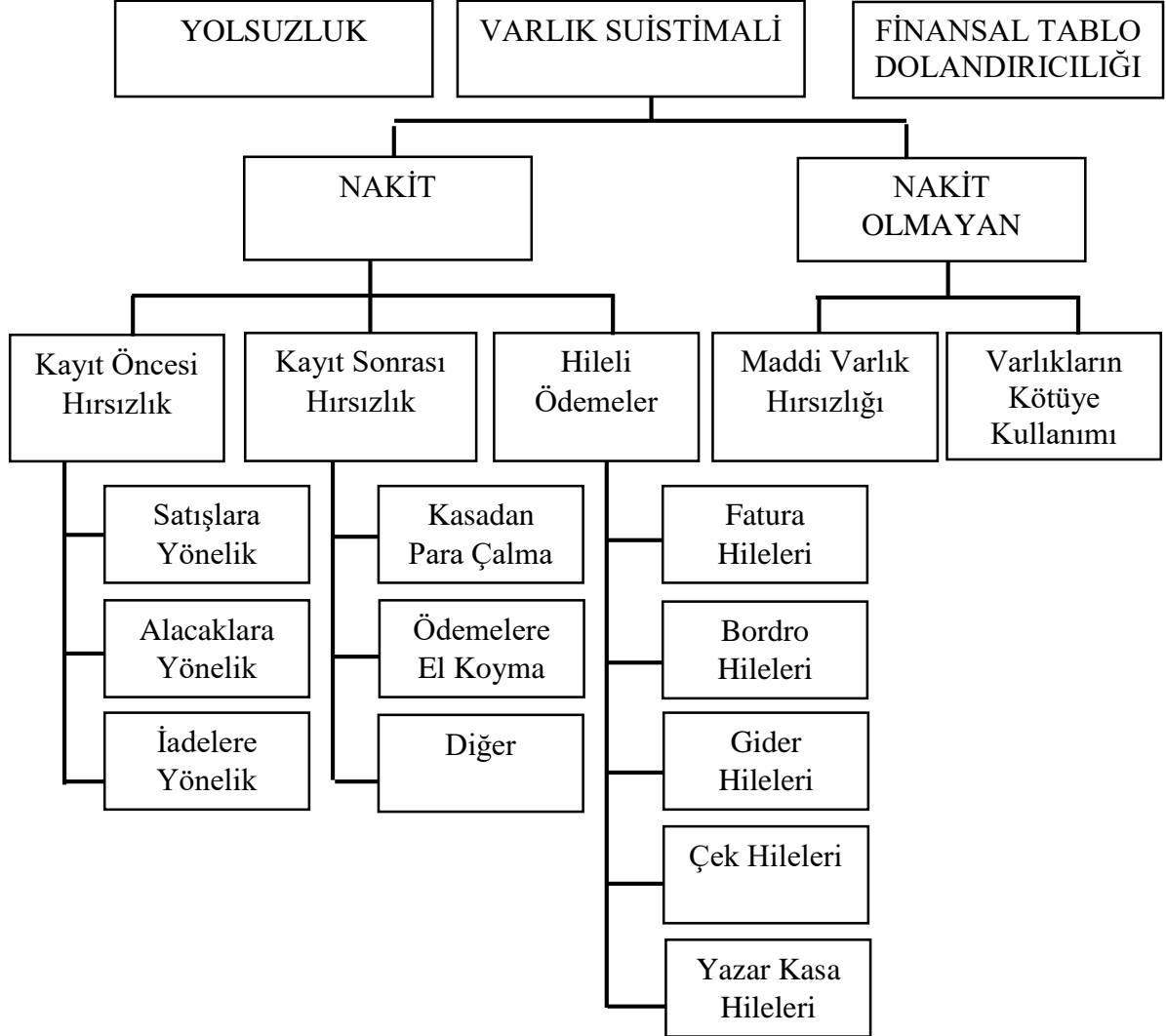
➤ Hesapların Birleştirilmesinde Meydana Gelen Hatalar

İşletmeler faaliyet dönemleri boyunca gerçekleştirdikleri tüm işlemleri muhasebeleştirirken Tek Düzen Hesap Planı'na göre kayıt yapmaktadır. Tek Düzen Hesap Planına göre, gerçekleştirilen tüm işlemler ayrı hesaplarda izlenmektedir. İşletmelerin Tek Düzen Hesap Planı'na aykırı olarak hareket ederek ayrı hesaplarda izlenmesi gereken işlemleri tek bir kalem çatısı altında izlemesi hatalara yol açmaktadır (Korucu,2018:13). İşletmelerin senetsiz veya veresiye olarak hizmet/ürün satışı yapmaları sonucunda doğan alacak tutarlarını ve senetsiz veya veresiye olarak yaptıkları hizmet/ürün alımlarından doğan borçlarını aynı hesap içerisinde kayıtlaması bu tür hatalara örnek gösterilmektedir. Oysa ki söz konusu işletmenin ilk durumda 120-Alıcılar, ikinci durumda ise 320- Satıcılar hesabına kayıt yapması gerekmektedir (Nazlı,2014:22).

2.2. Hile Kavramı ve Özellikleri

Türk Dil Kurumu tarafından birini aldatmaya yönelik yapılan düzen, entrika olarak tanımlanan hile kavramı muhasebede herhangi bir çalışanın firmaya ait olan aktif ve pasiflerini kasti olarak uygunsuz bir şekilde kullanması ve haksız kazanç sağlaması olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hile kavramının yolsuzluk, sahtekarlık gibi

kavramlarla örtüştüğü görülmektedir (Altınsoy,2011:15). İşletmelerde gerçekleşen hile türleri genelde yolsuzluk, varlık suistimali ve mali tablo dolandırıcılığı şeklinde gruplanmaktadır.



Kaynak: (Özeroğlu,2014:184).

Şekil 2.1. Kötüye Kullanım Sınıflandırma Sistemi

2.2.1. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

İşletmelerde meydana gelen hilelerin temelinde çıkar unsuru yatmaktadır. İşletme sahipleri, yöneticileri veya çalışanları kendi çıkarlarını ön planda tutarak, işletmeye ait tüm belge, doküman veya muhasebe kayıtlarında sahteciliğe başvurarak firmanın gerçek durumunu olduğundan farklı gösterebilmektedir (Gülseren,2020:10). İşletmelerde meydana gelen hile unsurlarının temelinde yatan nedenler şu şekilde özetlenebilir (Fido,2016:46);

- Yasa dışı yollar ile elde edilen varlıkları gizlemek

- Giderleri yüksek göstererek vergi kaçırmak
- Devlet teşviklerinden yararlanabilmek
- İşletme durumunu olduğundan daha iyi göstererek kredi alma imkanının yolunu açmak
- İşletme ortaklarını yanıltmak
- Hisse senetleri üzerinde spekülasyon yaparak kazanç elde etmek
- Kar dağıtım oranlarını düşürmek
- Kamuoyuna beyan edilen dokümanlar üzerinde oynayarak imaj güçlendirmek
- İşletmede meydana gelen tüm yolsuzlukları gizlemek

2.2.2. Hile Unsurları ve Hile Üçgeni

İşletmelerde meydana gelen hileleri davranışların ve bu davranışlara neden olan unsurların iyi analiz edilmesi, söz konusu unsurların oluşmasına engel olarak hileyi de önemli derecede azaltmaktadır. İşletme yöneticilerinin veya çalışanların bireysel çıkarlarını ön planda tutması ile birlikte baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları da bir araya gelerek hile ortamının oluşumu sağlanmaktadır (Elitaş,2012:29). Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları birleştiğinde hile üçgenini oluşturmaktadır.

➤ Baskı unsuru

İşletme bünyelerinde yer alan çalışanların çeşitli sebepler neticesinde kendilerini baskı altında hissetmeleri, bahsi geçen çalışanları hileye yöneltten en temel unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde meydana gelen baskı unsurları şu şekilde özetlenebilir (Baskan,2013:13-14);

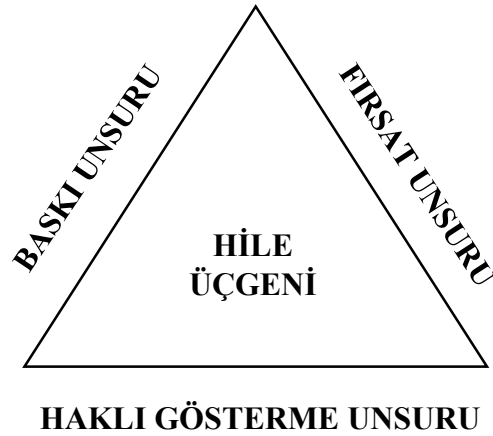
- ✓ Sektörel rekabetin artması ile birlikte işletme karlılığının azalması
- ✓ İşletme sahiplerinin, firma hisselerine sahip olmaları nedeniyle bireysel finansal durumlarının işletme finansal durumuna paralel olarak değişmesi
- ✓ İşletme çalışanlarına ulaşılması oldukça güç hedefler belirlenmesi
- ✓ İşletmelerin, kendi çatıları altında çalışan elemanlarının beklentilerini karşılamada yetersiz kalması

➤ Fırsat Unsuru

İşletme çalışanlarına, yöneticilere veya sahiplerine, hile yapabilecekleri ortamı asla yakalanmam şeklindeki düşünceler yaratmaktadır. Bilinçli olarak planlanan hileler ve nasıl olsa yakalanmam düşüncesi işletmelerde hile yapılmasına fırsat sağlamaktadır. İşletmelerin iç kontrol ve denetim yapıları hileye neden olacak fırsatların oluşmasını engellemede önem teşkil etmektedir. İç kontrol ve denetim yapısı sağlam olan işletmelerde hilelerin önlenmesi veya yapılan hilelerin tespiti daha kolay gerçekleşmektedir (Korucu,2018:19).

➤ Haklı Gösterme

İşletmelerde hileye yönelen ve hile girişimlerinde bulunan çalışan, yönetici veya işletme sahiplerinin yakalandıktan sonra gerçekleştirdikleri hileleri haklı gösterme çabaları olduğu gözlemlenmektedir. Yapılan hileler genelde herkes yapıyor, emeklerimin karşılığını alamadım, ilk kez böyle bir şey yaptım veya tuzağa düştüm gibi bahaneler ile haklı gösterilmeye çalışılmaktadır (Tayman,2018:47-48).



Kaynak: (Elitaş,2012:30).

Şekil 2.2. Hile Üçgeni

2.2.3. Hile Çeşitleri

İşletmelerde gerçekleştirilen hileler çalışan hileleri, yönetim hileleri, finansal raporlama hileleri, vergi ve yatırım hileleri ve satıcı ve müşteri hileleri olarak alt başlıklar halinde gruplanmaktadır.

2.2.3.1. Çalışan hileleri

İşletme çalışanlarından kaynaklanan hileler literatürde mavi veya beyaz yakalı hileler olarak tanımlanmaktadır. Çalışan hileleri işletmelerin aktiflerini kötüye kullanarak çıkar sağlamak veya çalmak şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yapılan hilelerinin en büyük sebebi çalışan ve yöneticiler arasında olan güven bağıdır (Fido,2018:43). Yöneticilerin uzun yıllardır kendi bünyelerinde çalışan elemanlarına karşı duyduğu güven sebebi ile yeterli denetimler yapılmamakta ayrıca birçok konuda yetki verilmektedir. Art niyetli işletme personelleri elde ettikleri yetkileri olumsuz şekilde kullanarak bireysel menfaatlerine göre işlemler gerçekleştirebilmektedir. Bunun yanında çalışan denetiminin yüksek maliyetlere sebebiyet vermesi nedeniyle birçok işletmede denetim sistemi ya yok ya da yeterli düzeyde bulunmamaktadır. Denetim sistemlerindeki bu yetersizlikler yapılan çalışan hilelerinin ortaya çıkmasında büyük engel teşkil etmektedir (Bayrak,2016:40-41).

2.2.3.2. Yönetim hileleri

İşletme tepe yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileler yönetim hileleri olarak tanımlanmaktadır. Yönetim hilelerinin gerçekleştirilmesindeki amaç işletmeye ait finansal tabloların ve açıklanan raporların olduğundan farklı bir biçimde kamuoyuna yansıtılmasıdır. Yönetim hileleri zimmete geçirme, rüşvet alma, örtbas etme, finansal tabloların gerçeği yansıtmayacak şekilde sunumu şeklinde gerçekleşmektedir. Bahsi geçen finansal raporlama hileleri yapılan tüm hilelere kıyasla sayıca en az fakat en fazla parasal etkiye sebep olan hile türüdür. Zimmetlerin gizlenmesi, dağıtan kar oranında bir azalma, çeşitli teşviklerden yararlanma ve ödenecek olan verginin çeşitli yollarla düşürülmesi gibi nedenler yönetim hilelerine sebebiyet vermektedir (Doğan ve Kayakıran,2017:175). Elde edilen gelirleri olduğundan daha yüksek göstermeyi amaç edinen üst düzey yöneticiler genellikle hayali satış işlemleri yapmak süratiyle hile işlemlerine başvurmaktadır. Özellikle gayrimenkul satışı ve özel siparişler üzerine üretim yapan işletmeler de hayali satış unsuruna sık sık rastlanmaktadır. Bu tür işletmeler bir seferde yüklü miktarda satış yaptığını göstererek gelir elde etmektedirler (Emir,2008:113).

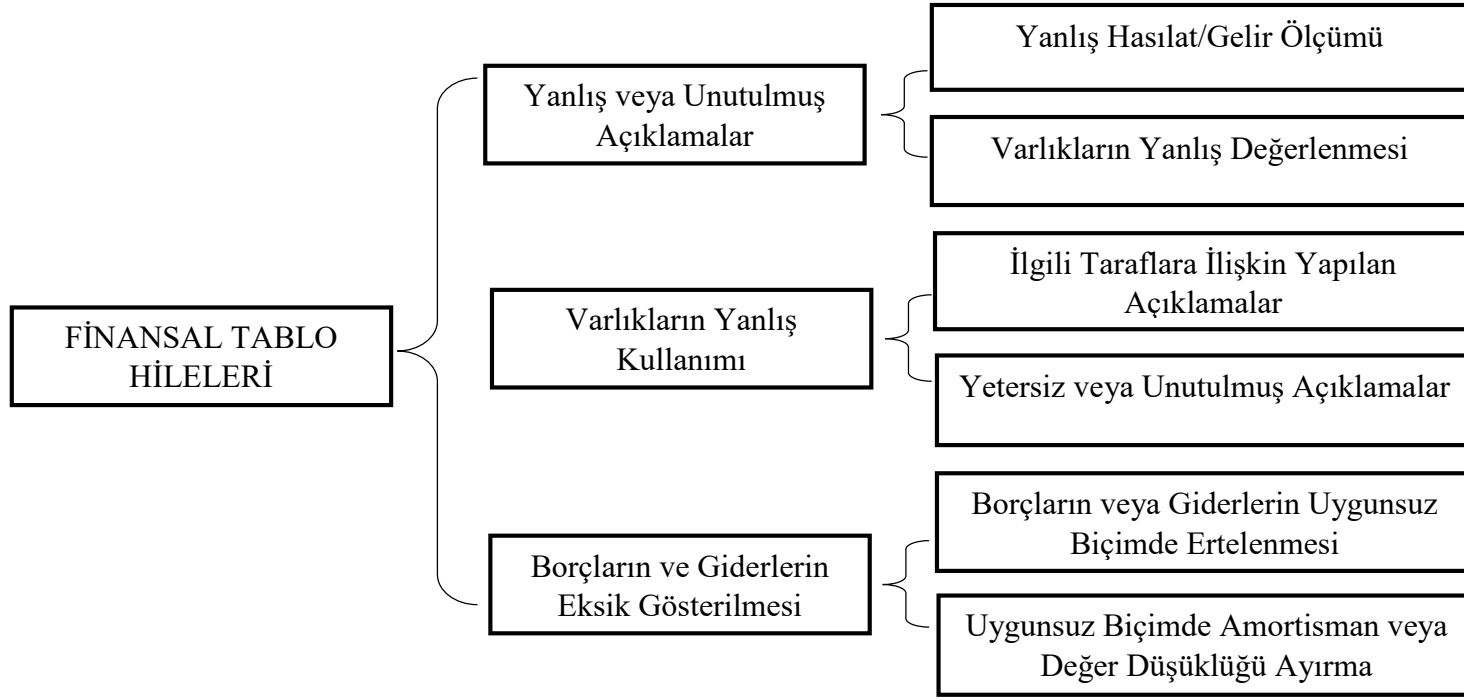
2.2.3.3. Finansal raporlama hileleri

Finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla sunulan tablo ve raporlarda yer alan rakam veya açıklamaların gerçeği yansıtmayacak şekilde sunulması, bilinçli olarak değiştirilmesi finansal raporlama hileleri olarak tanımlanmaktadır. Meydana gelen finansal

raporlama hilelerinin temel hedefi; işletmelerin varlıklarının değerlerini artırmak ya da net gelirden bir artışa neden olabilmektir. Önemli mali kayıtların istenilen şekilde raporlanması ve yorumlanması, finansal olayların, işlem ve hesap bilgilerinin bilinçli bir şekilde yanlış kayıtlanması veya muhasebe politikaları ile ilgili prosedürün kasten yanlış uygulanması finansal raporlama hilelerinin oluşturulmasında kullanılan temel yöntemlerdir (Okay,2011:75). Bireyleri finansal raporlama hilelerine iten sebepler şu şekilde sıralanabilir;

- Kurumsal yapının zayıf olması
- İç ve dış baskılar
- Kontrol ve denetim sistemlerindeki zayıflık

Yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bilgilere göre hasılatın yanlış zamanda kayda geçirilmesi, varlık değerlemede yapılan hileler, giderlerin olması gerekenin dışında aktifleştirilmesi, hayali satış yaparak kazanç elde edilmesi gibi yöntemler finansal raporlama hilelerinde kullanılan tekniklerin temelini oluşturmaktadır (Küçük ve Uzay,2009:242-245).



Kaynak: (Fido,2016:56).

Şekil 2.3. Finansal Raporlama Hileleri

2.2.3.4. Vergi ve yatırım hileleri

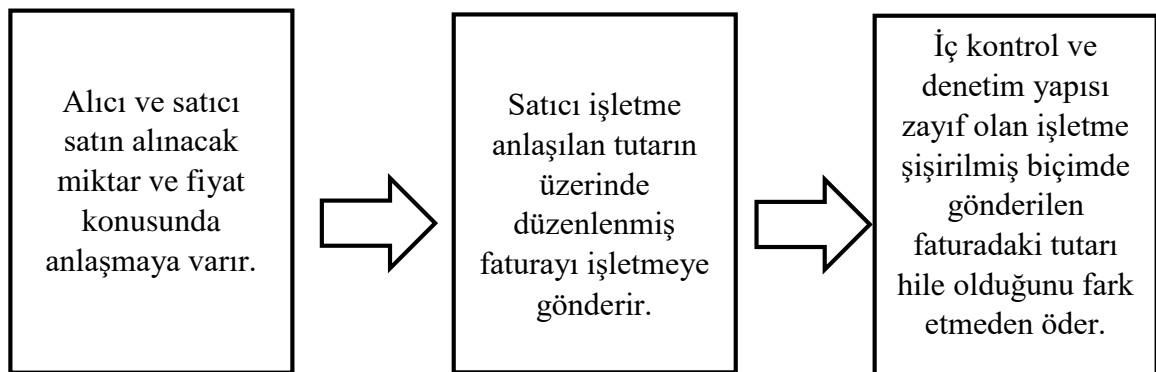
İşletmelerde meydana gelen hilelerin en temel nedeni vergi yükünden kurtulmaktır. Ödenecek olan verginin olduğundan daha az gösterilebilmesinin iki farklı yolu bulunmaktadır. Birinci yol faturasız şekilde mal satış işlemleri yapılması ikinci yol ise işletmeye ait giderlerin veya zararların sahte belge kullanılmak sureti ile yanıltıcı şekilde beyan edilmesi şeklindedir. Bu sayede işletmeler ödemesi gerekenden vergiden daha az ödeme yapacak veya hiç yapmayacaktır (Bayrak,2016:43).

Yatırım hilelerinde de benzer bir durum söz konusudur. Bu hile türünün temelinde bireylerin yatırımcıları değersiz veya aslında hiç gerçekleşmeyecek olan yatırımlara para aktarmaları için ikna etme yatmaktadır. Yapılan işlemler sonucunda yatırımcılar ağır zararlara maruz kalırken hileyi gerçekleştiren bireyler ise haksız yere kazanç sağlamaktadır. Hile denetçisi niteliğinde göre yapan adli muhasebeciler yatırım hilelerine başvuran bireylerin tespiti ve tespit sonucunda yasal ve idari işlemleri gerçekleştirmek suretiyle bu süreçte görev almaktadır (Doğan ve Kayakıran,2017:175).

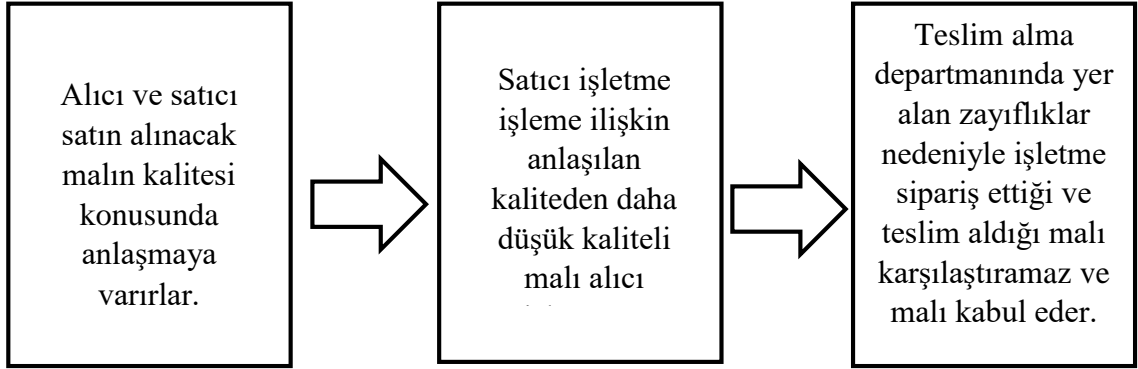
2.2.3.5. Satıcı ve müşteri hileleri

Yapılan incelemeler sonucunda satıcı hilelerinin kapsamının oldukça geniş olduğu görülmektedir. Satıcı hileleri işletmelere yüksek faturalar yapılması, anlaşılanın aksine daha kalitesiz veya eksik mal gönderimi, hayali satış işlemlerine ait fatura düzenlenmesi gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır. Satıcı hilelerinin iki farklı şekilde meydana geldiği görülmektedir. Birinci durumda satıcı hileyi tek başına gerçekleştirirken diğer durumda işletme içerisinde yer alan bir çalışanla beraber gerçekleştirmektedir. Satıcılar tarafından gerçekleştirilen hileler şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Mengi,2013:127).

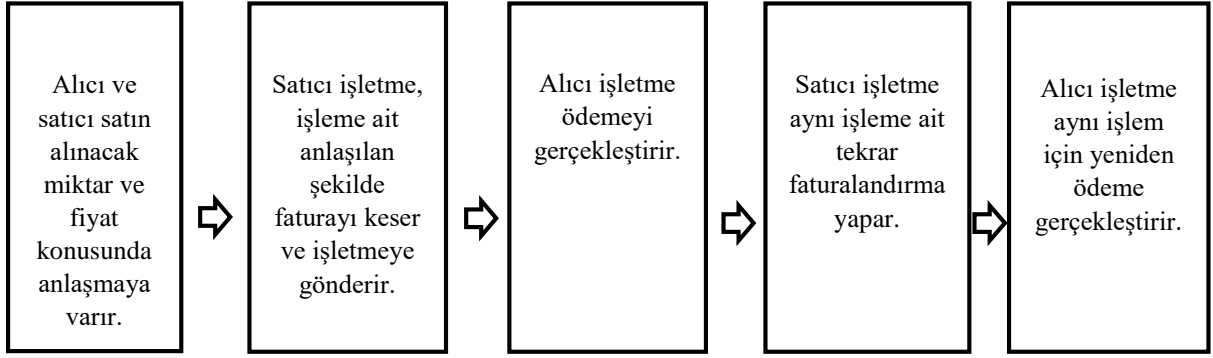
• Satılan Malı Yüksek Olarak Faturalandırma



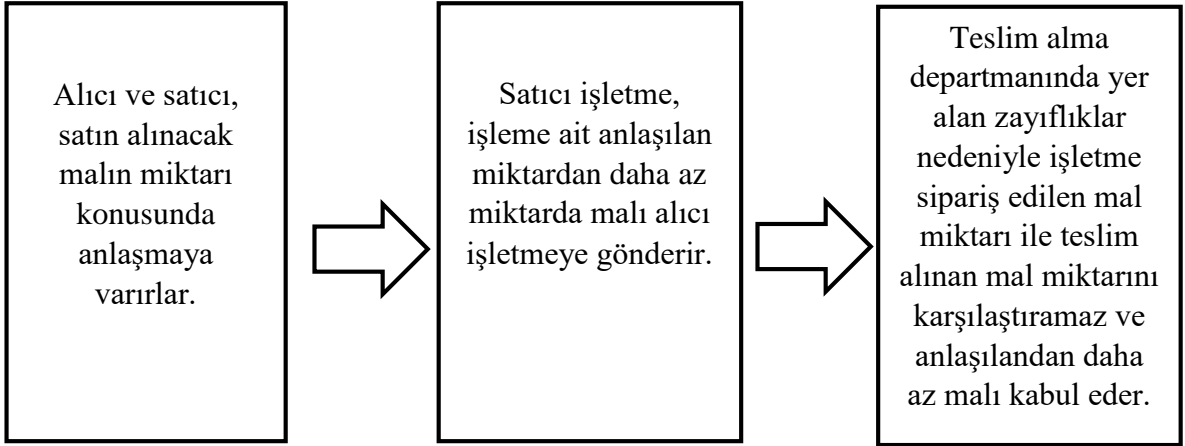
• **Düşük Kaliteli Mal Gönderme**



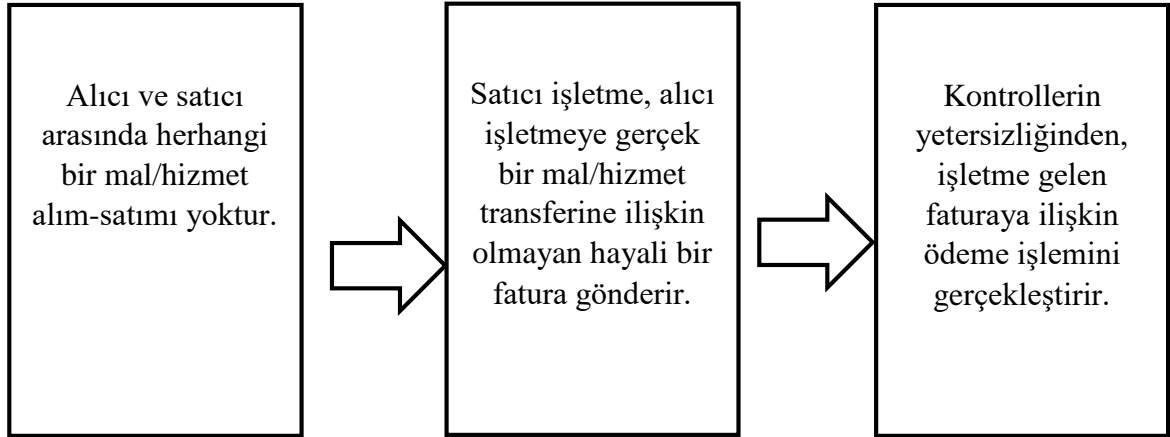
• **Aynı Satış İşlemini Birden Fazla Kez Faturalandırma**



• **Satıcının Faturada Belirtilen Malı Eksik Teslim Etmesi**



• Sipariş veya Sevk Edilmemiş Mallar İçin Fatura Düzenleme



Yapılan araştırmalar sonucunda müşteri kaynaklı hilelerinde ortaya çıktığı görülmektedir. Bu tür hileler müşterilerin hizmet ya da ürün aldıklarında firmalara karşı gerçekleştirdikleri hilelerdir. Yapılan hileler sonucunda satış işlemini gerçekleştiren firma zarara uğramaktadır. Olması gerekenden daha düşük bir fiyatla ürün ya da hizmet alımı, alınan ürün ya da hizmetlerinin ödemelerinin gerçekleştirilmemesi veya ödeme yapılmış gibi gösterilmesi müşteri hilelerine örnek teşkil etmektedir (Hacıhasanoğlu ve Karaca,2015:119).

Tablo 2.1. Hile Grupları

Hile Türü	Mağdur	Hileyi Gerçekleştiren	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşverenler	Çalışanlar	Doğrudan ya da dolaylı olarak hırsızlık yapmak
Satıcı Hileleri	Mal veya Hizmet Alan İşletmeler	Mal veya Hizmet Satan Bireyler ya da İşletmeler	Mal ve hizmetlerden fazla para istenmesi veya ödemesi yapılmış malları teslim etmemek
Müşteri Hileleri	Mal veya Hizmet Satan İşletmeler	Müşteriler	Daha düşük fiyatlandırma yapması konusunda satıcıları aldatmak
Yönetim Hileleri	Finansal Tablo İlgilileri	Üst Yönetim	Finansal bilgiler hakkında yanlış sunumlar yapmak
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Hileli yatırımlara yönlendirmek
Diğer Hileler	Duruma Göre Değişir	Duruma Göre Değişir	Başka birinin güveninden yararlanarak onları aldatmak

Kaynak: (Özeroğlu,2014:187-188).

2.2.4. Muhasebe Hilelerinde Kullanılan Teknikler

2.2.4.1. Bilinçli hatalar

İşletmelerin gerçekleştirdikleri tüm faaliyetler muhasebeleştirilerek kayıt altına alınmaktadır. Söz konusu muhasebe kayıtlarında meydana gelen hatalar, işletme

çalışanlarının bilgisiz ve dikkatsizliğine dayanmaktadır. Bahsi geçen bu hataların oluşumu incelendiğinde, bilinçli bir şekilde yapıldığı kanısına varılırsa burada hilenin varlığı kabul edilmektedir (Korucu,2018:19).

2.2.4.2. Kayıt dışı işlemler

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin, belgesiz veya defterlere yansıtılmadan yapılması kayıt dışı işlemler olarak tanımlanmaktadır (Bayrak,2016:49). İşletmelerde meydana gelen kayıt dışı işlem hileleri, söz konusu işletmelerin defterlerini doğrudan etkileyerek işletmenin gerçek durumunun kamuoyuna karşı olduğundan farklı beyan edilmesine neden olmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin temelini satışların gizlenmesi oluşturmaktadır. Satışları gizlemek veya fatura düzenlememek süratiyle gerçekleştirilen kayıt dışı işlemlerin amacı vergi kaçırmaktır. Kayıt dışı işlemler neticesinde sağlanan gelirler özel hesap veya kasalara aktarılmaktadır (Çekmen,2015:16-17).

Tablo 2.2. Kayıt Dışı İşlemlerde Matrah

İşlem Türü	Matrah
Belgesiz Alınan Ürün/Hizmetin Belgesiz Satımı	Satış Bedeli – Maliyet Bedeli Arasındaki Fark
Belgeli Alınan Ürün/Hizmetin Deftere Kaydedilmesi Fakat Belgesiz Satımı	Satış Bedelinin Tamamı

Kaynak: (Kirik,2007:55).

2.2.4.3. Zamanından önce veya sonra yapılan işlemler

İşletmelerin gerçekleştirdikleri mali nitelikli tüm olayların muhasebeleştirilmesi sürecinde, ele alınan olayın meydana geldiği tarih önem teşkil etmektedir. Muhasebe işlemlerinin temelinde eş zamanlı kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle tüm mali nitelikli olaylar, gerçekleştiği an kayıt altına alınarak muhasebeleştirilmektedir. Bazı durumlarda söz konusu muhasebecilerin gerçekleştirilen işlemleri zamanından önce veya sonra kayıt altına aldığı görülmektedir. Bahsi geçen durumun yapılmasındaki amaç, bireysel çıkarları ön planda tutarak gelir elde etmeye çalışmaktır (Kirik,2007:55). İşletmelerin KDV ödemelerinden kaçmak amacıyla gerçekleştirdiği satışları, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı bir biçimde bir sonraki dönem kayıt altına alması, zamanından önce veya sonra yapılan hileleri işlemlere örnek teşkil etmektedir (Çekmen,2015:17-18).

2.2.4.4. Uydurma hesaplar

Muhasebede karşılaşılan ve çok sık tekrarlanan hile türlerinden biri olan uydurma hesaplara kayıt işlemlerinin, söz konusu işletmelerin gelirlerini gizlemek veya maliyetlerini olduğundan daha yüksek beyan edebilmek amacıyla yapıldığı görülmektedir (Gülseren,2020:24-25). Uydurma hesapların temel mantığının, farklı şahıslar adına hesaplar açılarak bahsi geçen muhasebe kayıtlarının bu hesaplar üzerine aktarılması olduğu gözlemlenmektedir. İşletmelerde sıkça karşılaşılan uydurma hesapların amaçları şu şekilde özetlenebilir (Nazlı,2014:36);

- ✓ Maliyetleri yükselterek vergi kaçırmak
- ✓ Söz konusu işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek
- ✓ Yapılan usulsüzlükleri gizlemek
- ✓ İşletme ortaklarına borçlu olduğu gösterilerek zimmete para geçirmek

2.2.4.5. Belgede sahtecilik

İşletmelerin, gerçekte var olmayan işlem veya olayları olmuş gibi göstermek adına sahte belge düzenleme yoluna başvurdukları sıkça görülmektedir (Gülseren,2020:23-24). Sahte belge düzenleyen şahıslar genellikle belirli bir ücret karşılığında, sahte fatura kesmek suretiyle bu işi kendilerine meslek edinmiş kimselerdir. Yapılan incelemelerde belge sahtekarlığı ile uğraşan şahıs veya işletmelerin vergi dairesinde kayıtları olduğu, bunun neticesinde de işin görünen kısmında kendi işlerine uygun şekilde faturalar kestikleri görülmüştür. Burada önemli olan nokta düzenlenen sahte belgelerin işletme defterlerine kaydedilmemesidir. Belge sahtekarlığının yapılma nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Çekmen,2015:19-20);

- ✓ Düzenlenen sahte belgeler ile gider oluşturmak ve vergi matrahını düşürmek
- ✓ Devlet teşviklerinden yararlanmak
- ✓ Şirkette gerçekleşen herhangi bir yolsuzluğu gizlemek
- ✓ Şirkete usulsüz şekilde giren ürünlerin saklanması

2.2.4.6. Bilanço maskeleye

İşletmelerde özellikle bilanço ve gelir tabloları üzerinde düzenleme yapılarak gerçekleştirilen maskeleye işlemlerinin temelinde, finansal tablo ilgililerini yanıltma ve yanlış yönlendirme yatmaktadır. Bankalar, tedarikçiler, yatırımcılar vb. finansal tablo kullanıcılarını yanıltabilmek adına gerçekleştirilen bilanço maskeleyenin güzelleştirme ve kötüleştirme olarak iki farklı türü bulunmaktadır. Bilanço kötüleştirmenin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Yardımcıoğlu vd.,2014:179);

- ✓ Maliyetlerin şişirilmesi yoluyla vergi kaçırma
- ✓ Dağıtılan kar oranlarını düşürme veya dağıtmama
- ✓ Şirkete ait hisselerin değerlerini düşürerek borsada bir spekülasyon yaratmak

Bilanço güzelleştirmenin temel amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Okay,2011:69);

- ✓ Şirkete kredi sağlamak
- ✓ Şirket ortaklarını memnun etmek adına daha yüksek kar dağıtmak
- ✓ Şirketin kamuoyu önünde itibarını güçlendirmek
- ✓ Şirketin hisselerine değer kazandırmak
- ✓ Şirketin durumunu daha iyi göstererek potansiyel ortakların işletmeye katılımını sağlamak

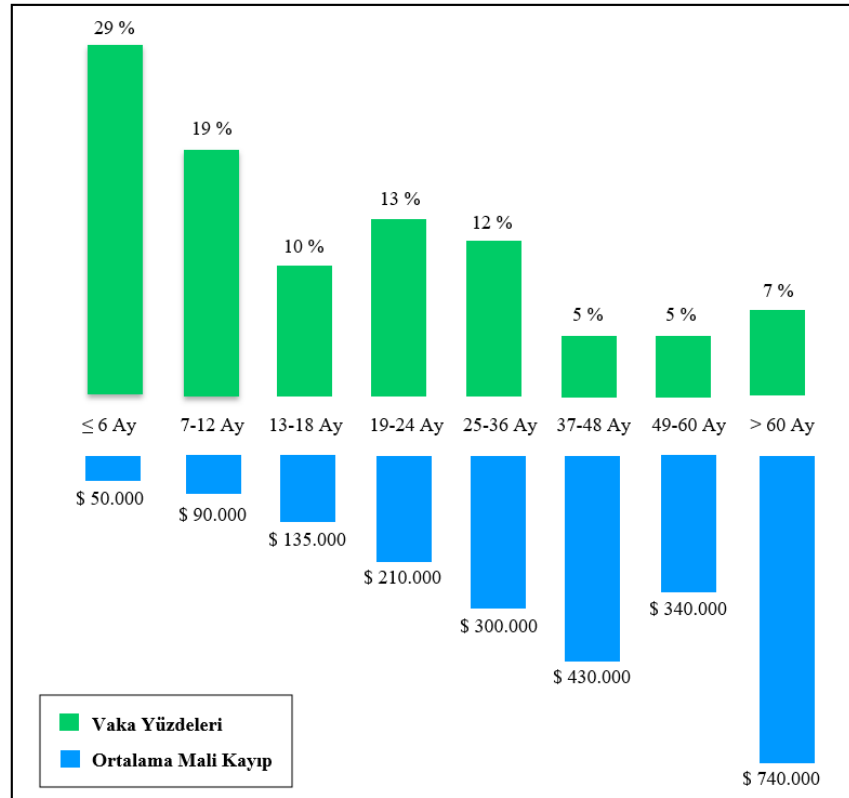
2.2.5. Hile Tespiti ve Önlenmesi

Yapılan hileler sebebi ne olursa olsun iş hayatına önemli derecede zarar vermektedir. Bu zararların maliyeti yüksek olduğu kadar aynı zamanda firmaların ilişki içerisinde olduğu devlet, tedarikçiler gibi farklı alanları da etkilediği görülmektedir. Yapılan bir çalışmada "Equity Funding" adlı bir şirketin açıklanan finansal tablolarında gerçek gelirden tam tamına 200 milyon dolar fazla göstererek varlığını sürdürmeye çalıştığı görülmüştür. Şirket zarar ettiği halde gelirini yüksek göstererek yıllık cirosunu artırmakta ve bu sayede yatırımcı çekmeyi planlamaktaydı (Gülaçtı,2004:16). Bu şirket örneğinden de görüldüğü üzere kişiler ya da kurumları hileye başvurmaya iten birçok farklı sebep olduğu görülmektedir. Fakat yapılan hilenin tespiti oldukça zor bir durumdur. Bunun nedeni öncelikle hileli bir işlemin varlığının kanıtlanması gereğidir. Ancak hile varlığı kanıtlandıktan sonra yapılan hilenin

araştırılması ve gözler önüne serilmesi aşamasına geçilebilmektedir. Yapılan hilelerin ortaya çıkarılma çalışmaları ve başarı oranları şu şekilde özetlenebilir (Altınsoy,2011:55);

- Tavsiye veya İpuçları - %40,2
- Yönetim ve Denetleme - %15,4
- Hesap Mutabakatları - %6,1
- Doküman İncelemesi - %5,2
- Gözetleme - %2,6
- Polis Tarafından Tespit - %1,6
- İtiraf - %1,0

Şirketlerde meydana gelen hile girişimlerinin fark edilme süresinin, yapılan çalışmalar sonucunda ortalama 14 ay olduğu görülmektedir. Bu süre uzadıkça gerçekleştirilen hilenin firmaya maliyeti de aynı oranda artmaktadır (ACFE,2020:14).



Kaynak: (ACFE,2020:14).

Grafik 2.1. Hile Tespit Süreleri ve Mali Kayıp İlişkisi

2.2.6. Hile Tespitinde Kullanılan Yöntemler

2.2.6.1. Analitik inceleme

AICPA (American Institute of Certificated Public Accountant-Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Derneği) tarafından 1988 yılı SAS No:56 “ Analitik Prosedürler ” yönetmeliğinde; işletmeye ait finansal veya finansal olmayan her türlü verinin, yine aynı işletmeye ait kayıtlar veya dokümanlar ile karşılaştırılarak söz konusu kayıtlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi olarak tanımlanan analitik inceleme tekniğinin temelinde, incelemesi sürdürülen firmaya ait birden çok hesap dönemindeki faaliyet sonuçları ve bu faaliyet sonuçlarının hem firma hem de sektör bazında değerlendirilmesi yatmaktadır (Karimi,2014:15). Bu yöntemin hile tespitinde kullanılma amaçları şu şekilde özetlenebilir (Öztoprak,2017:123-124);

- ✓ İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerdeki süreklilik durumunun saptanması
- ✓ Söz konusu işletmeye ait finansal tablolarda yer alan hilelerin tespiti
- ✓ İşletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinden kullanılan testlerin sayısını azaltarak denetim faaliyetlerine destek sağlama

2.2.6.2. Benford yasası

Benford kavramı ilk olarak 1881 yılında astronom ve aynı zamanda bir matematikçi olan Newcomb tarafından ortaya çıkarılmıştır. American Journal of Mathematics’de yayımlanan makalesinde Simon Newcomb logaritmik kitap sayfalarında meydana gelen kirlenme oranlarından yola çıkarak sayılar arasındaki ilişki üzerinde durmuş fakat yaptığı çalışmalar bu seviyenin üzerine çıkamamıştır. Newcomb yapmış olduğu çalışmada küçük rakamların her zaman büyük rakamlardan daha sık, diğer bir deyişle 1 rakamının her zaman 2 rakamından daha sık kullanıldığı kanısına varmıştır (Avcı ve Demirci,2016: 2233). Söz konusu makalenin yayımından 57 sene sonra, 1938 yılında sayılar arasındaki ilişki üzerine çalışmalar yapan Frank Benford, Newcomb ile aynı görüşler üzerinden ilerleyerek aynı ilişki üzerine yoğunlaşmıştır. Frank Benford yapmış olduğu çalışmada 20.229 adet araştırma bulgusuna yer vermiştir. Söz konusu çalışma Proceedings of The American Philosophical Society’de yayımlanmıştır (Demir,2014:71-72).

Benford yasası incelendiğinde bu kavramın sayılar arasındaki ilişki üzerinde durduğu görülmektedir. Söz konusu yasanın temelinde, her bir rakam için, bahsi geçen

rakamların tekrarlanma ve sıklık olasılıklarını veren matematik kuralı olduğu bilinmektedir (Boztepe,2013:73).

Tablo 2.3. Newcomb'a Göre Rakamların Ortaya Çıkış Oranları

Rakam	Birinci Basamak	İkinci Basamak	Üçüncü Basamak	Dördüncü Basamak
0	-	0,1197	0,1018	0,1002
1	0,3010	0,1139	0,1014	0,1001
2	0,1761	0,1088	0,1010	0,1001
3	0,1249	0,1043	0,1006	0,1001
4	0,0969	0,1003	0,1002	0,1000
5	0,0792	0,0967	0,0997	0,1000
6	0,0669	0,0934	0,0994	0,0999
7	0,0580	0,0904	0,0990	0,0999
8	0,0512	0,0876	0,0986	0,0999
9	0,0458	0,0850	0,0983	0,0998

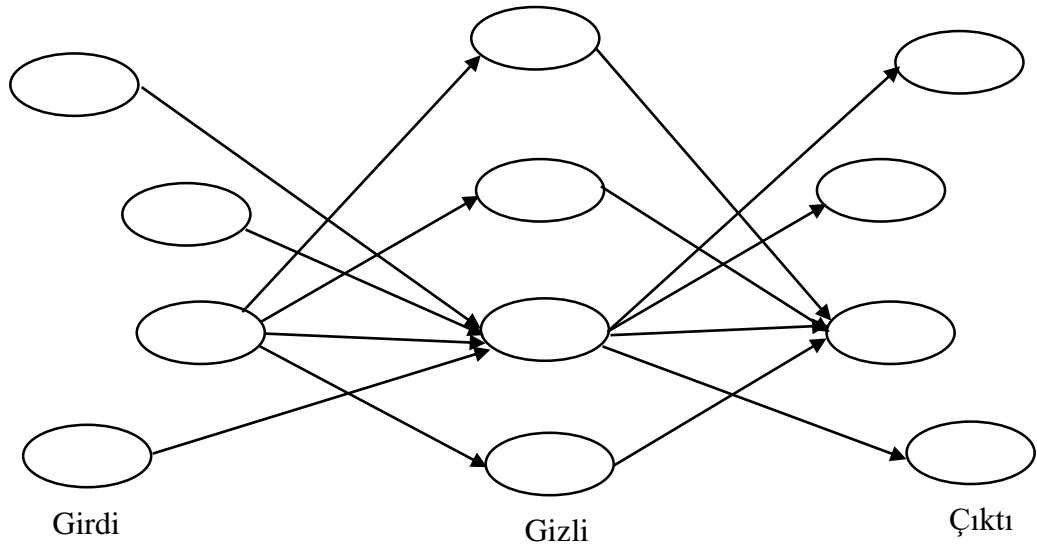
Kaynak: (Avcı ve Demirci, 2016:2233-2234).

Frank Benford ile birlikte bu kavramı Mark Nigrini adında bir muhasebe profesörünün de kullandığı görülmektedir. Marg Nigrini yaptığı çalışmalar sonucunda bu kavramın muhasebe alanında hile denetimlerinde kullanılmasının yararlı olacağı kanısına varmıştır. Nigrini'ye göre hile denetimlerinde rakamların frekanslarına göre karşılaştırmalar yapılmaktadır. Denetlenen rakamlarda Benford yasasına aykırı bir durum oluşuyor ve sayıların doğal düzenleri bozuluyor ise söz konusu rakamlarda hile unsuru yer aldığı görülmüştür (Öncü vd.,2018:3). Bu sistemin kullanılmasıyla beraber birçok işletmenin muhasebe hileleri ortaya çıkarılmıştır. Ortaya çıkan bu başarı sonucunda Benford Kanunu ile mali suçlarla mücadele, vergi kaçakçılığı gibi konularda meydana gelen hileler tespit edilmiştir. Özellikle ticari alacaklar, ticari borçlar, satışlar gibi muhasebe kalemleri üzerinde yapılan çalışmalarda Benford Kanunu tercih etmek daha uygun olacaktır (Akkaş,2007:198).

2.2.6.3. Yapay sinir ağı

Yapay sinir ağı sistemi nöronların şekline ve iletişimine benzer şekilde dizayn olmuş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Fazla değişkenli ve yüksek hacimli verilerin yer aldığı işletmelerde ağırlıklı olarak bu sistem kullanılmaktadır (Terzi ve Şen,2015:482). Bahsi geçen yapay sinir ağı sistemi, birbirleri ile etkileşimde olan sinirlerin bulunduğu girdi, çıktı ve gizli katman olarak tanımlanan üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk katmanı oluşturan girdi katmanı dışarıdan gelen verilerin sinir ağına giriş işlevini üstlenirken, çıkış katmanı elde edilen bulguların dışarıya aktarılması görevini yerine getirmektedir. Gizli katman ise modelde yer alan girdi ve çıktı katmanlarının arasında yer almaktadır. Bahsi geçen bu katman, girdi katmanından gelen verilerin çıktı katmanına iletilmesi görevini icra eder ve

dış dünya ile etkileşimi bulunmamaktadır (Özcan,2019:67). Yapay sinir ağı modelinde yer alan her bir nöronun arasında kendine ait bir ağırlık derecesi bulunmakta ve söz konusu bu ağırlıklar yapılan uygulamanın en başında SPSS programında tesadüfi olarak belirlenmektedir. Yapay sinir ağıları SPSS programından belirlenen ağırlıklar ile test edilerek uygulanmaktadır. Yapay sinir ağı sistemleri özellikle finansal tablolarda meydana gelen hilelerin tespitinde etkili bir yöntemdir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1992-2002 yıllarında 126 işletme yapay sinir ağı modeli kullanılarak test edilmiş ve yapılan incelemeler sonucunda 168 defa finansal tablolarda meydana gelen hile unsuruna rastlanmıştır (Küçükkocaoğlu vd.,2007:10-14).



Kaynak: (Küçükkocaoğlu vd.,2007:12).

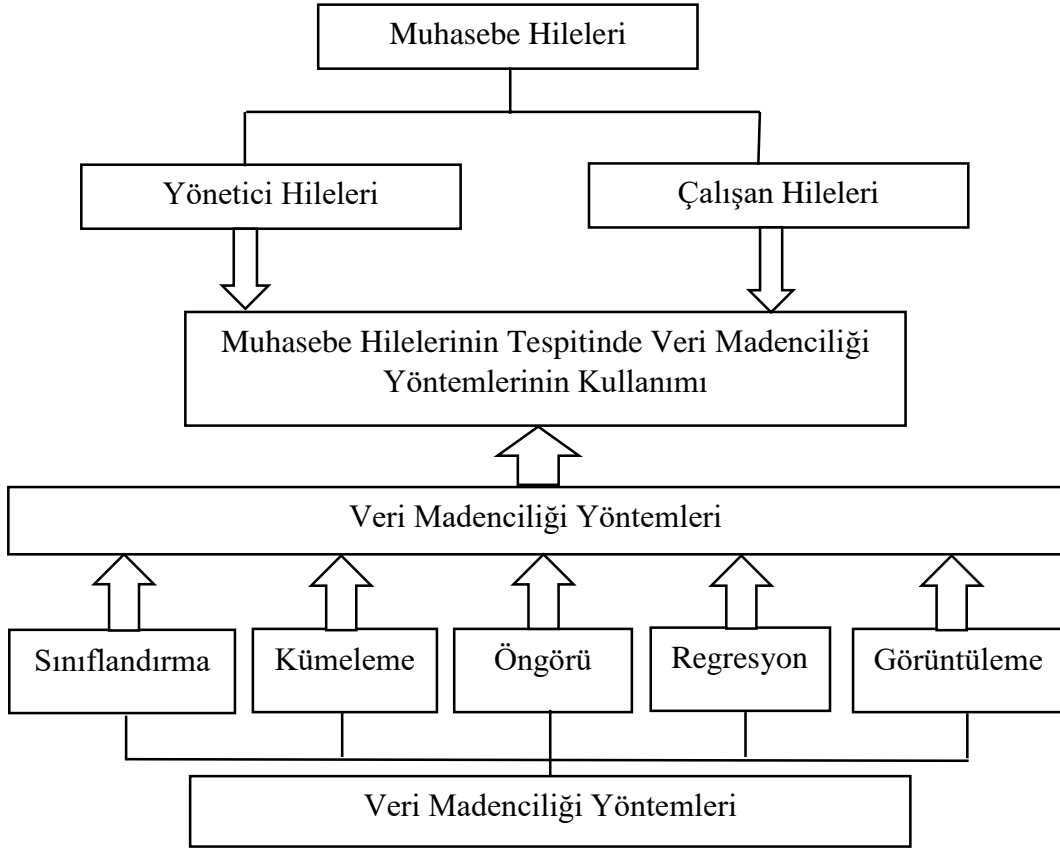
Şekil 2.4. Yapay Sinir Ağı Modeli

2.2.6.4. Veri madenciliği

1990'lı yıllarda ortaya çıkan veri madenciliği yöntemi temelde, birçok farklı verinin analizi ile fark edilmeyen bilgileri ortaya çıkarmak ve elde edilen bulgular ile karar verme işlemi olarak tanımlanmaktadır. Bahsi geçen bu yöntem karar vericiler için tek başına yeterli olmamaktadır. Ancak bu yöntemin, işletmelerin karar verme süreçlerinde gerekli bilgileri veri kullanıcılarına sağlama konusunda oldukça başarılı bir yöntem olduğu gözlemlenmiştir (Alagöz vd.,2014:3-4).

Denetim hizmetlerinin, işletmelerde meydana gelen hata ve hilelerin belirlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda yetersiz kaldığı görülmektedir. Söz konusu yetersizliğin giderilmesi konusunda veri madenciliği yöntemine sıkça başvurulmaktadır. Yapılan çalışmalarda, işletmelerin muhasebe defter kontrollerinde veri madenciliği yönteminin

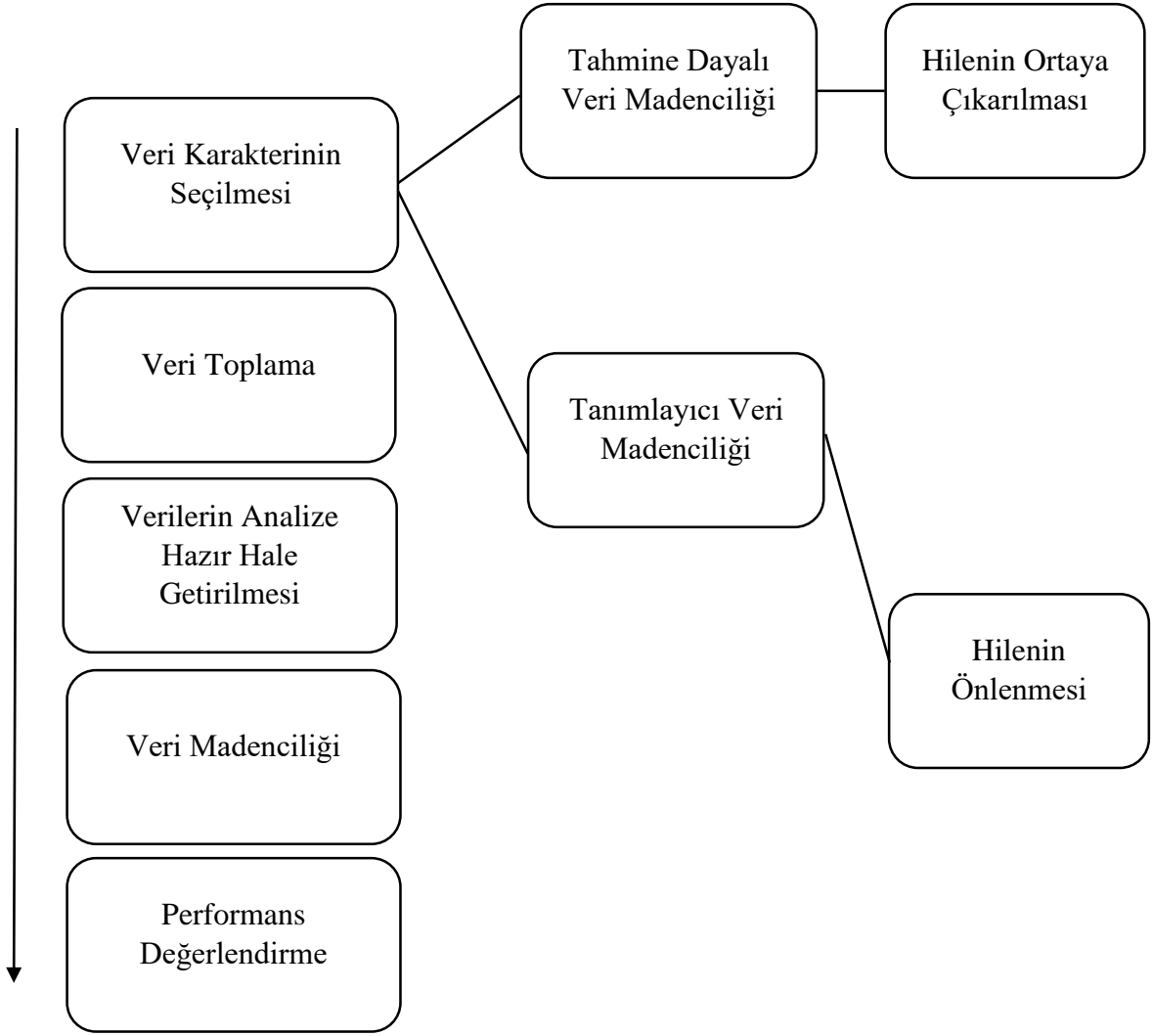
kullanıldığı durumlarda %100 başarı sağlandığı ve hata payının diğer yöntemlere göre oldukça düşük olduğu saptanmıştır (Terzi,2012:56).



Kaynak: (Terzi,2012:56).

Şekil 2.5. Veri Madenciliği ve Muhasebe İlişkisi

Veri madenciliği süreci; şirket büyüklüğü, rasyo oranları gibi olası risk unsuru barındıran veri kümelerinin seçimi ile başlayarak, belirlenen verilerin toplanması ile devam etmektedir. Belirlenen ve toplanan veriler arasında ayıklama işlemleri gerçekleştirildikten sonra elde edilen veriler üzerinde veri madenciliği analizleri yapılmaktadır. Veri madenciliği süreci kendi içerisinde tahmine dayalı ve tanımlayıcı olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Tanımlayıcı veri madenciliğinde elde edilen veri kümeleri ayıklanarak yapılan analizler sonucunda genel bir değerlendirme yapılmaktadır. Burada amaç söz konusu veriler arasında yer alan etkileşimlerin açıklanmasıdır. Tahmine dayalı veri madenciliği yönteminde ise söz konusu verilere ilişkin veri tabanları incelenerek bir model oluşturulup konu ile ilgili tahminler yürütülmektedir (Özekes,2003,67). Yapay sinir ağları, algoritmalar ve karar ağaçları temel veri madenciliği yöntemleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Vardar,2019:83-84).



Kaynak: (Vardar,2019:83).

Şekil 2.6.Verit Madenciliği Süreci

2.2.6.5. Kırmızı bayraklar

İşletmelerde meydana gelen hilelerin önlenmesinden ziyade söz konusu hilelerin varlığını ispatlama konusunda belirteç niteliği taşıyan kırmızı bayraklar, bu konuda ilk adım olarak bilinmektedir. Kırmızı bayraklar işletmelerde hata, hile gibi yolsuzlukların varlığına işaret olmakla birlikte tek başlarına kanıt niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle denetim görevini icra eden denetçiler kırmızı bayrak olarak tanımlanan belirteçleri topluca ele alarak analiz etmekte ve bu belirteçleri hile şüphesi ile gözlemlemektedir (Karabınar ve Akyel,2009:700). İşletmelerde gerçekleşen muhasebe işlemlerindeki anormallikler, iç kontrolde meydana gelen zayıflıklar vb. durumlar hile belirteci kıstasları olabilmektedir. İşletmelerde dikkat edilmesi gereken kırmızı bayraklar şu şekilde örneklendirilebilir (Aytekin vd., 2015:72-73);

- ✓ İşletme çalışanları veya yöneticilerin kendi sorumluluk alanlarına başka çalışanların girmesine izin vermekten kaçınması
- ✓ Çalışma saatlerinin uzatılması ve eve iş götürmek sureti ile denetimden kaçınmak
- ✓ İşletmelerde kaybolan finansal dokümanlar
- ✓ Açıklanmakta zorlanılan borçlar
- ✓ İşletme çalışan veya yöneticilerinin davranışlarında ve yaşam tarzlarında meydana gelen ani değişimler

2.3. Hata ve Hile Kavramları Arasındaki Fark

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında meydana gelen hata ve hile kavramları çoğu zaman birbiri ile karıştırılmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, vergi mevzuatına veya standartlara aykırı olarak gerçekleştirilen işlemler hata ve hile kavramlarının temelini oluşturmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, gerçekleştirilen eylemlerde kasıt unsurunun varlığıdır (Gürsoy,2009:7). İşlemlerin muhasebe kayıtlarında gerçekleştirilen usulsüzlükler içerisinde kasıt unsuru bulunuyorsa hile olarak tanımlanırken aynı usulsüzlüklerin bilmeden veya kasti olmadan gerçekleştirilmesi hata olarak tanımlanmaktadır. Fakat meydana gelen hata veya hilelerde kasıt unsurunun tespiti kolay olmamaktadır. İşletmelerde meydana gelen şu durumlarda kasıt unsurunun varlığından söz edilebilir (Elitaş,2012:38);

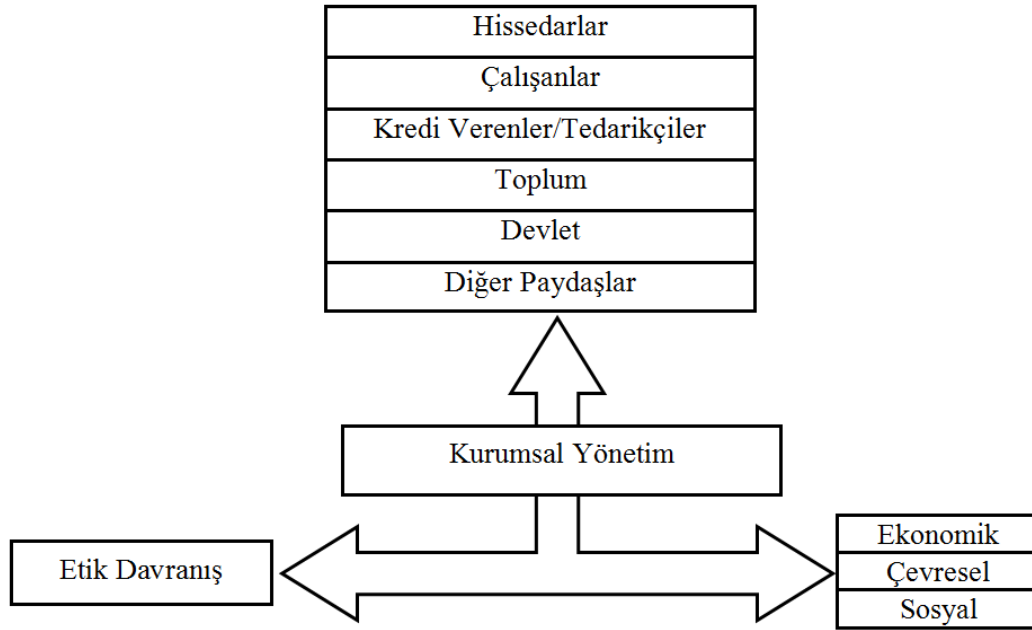
- ✓ Söz konusu işletmede yaşanan olağandışı düzensizlikler
- ✓ İşletmenin muhasebe kayıtlarında meydana gelen hatalı bir kaydın başka hatalı bir kayıt ile kapatılmaya çalışması
- ✓ İşletmede meydana gelen hatalı işlemlerin sıkça tekrarlanması

2.4. Kurumsal Yönetim ile Hata ve Hile Kavramları Arasındaki İlişki

2.4.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı ve Temel İlkeleri

Kurumsal yönetim kavramının tarihi incelendiğinde; ilk olarak 27-28 Nisan 1998 yılında gerçekleştirilen OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) Konsey toplantısında söz konusu kavramın ortaya atıldığı görülmektedir. 1998 yılında gerçekleştirilen bu toplantıda kurumsal yönetim ile ilgili çeşitli standartlar belirlenmiş, fakat

değişen koşullara ayak uydurma adına bu ilkeler 2004 yılında yenilenmiştir (Elitaş,2012:46). İşletmelerin içinde bulunduğu sektörde etkin ve verimli bir biçimde varlığını sürdürerek büyümesi ve aynı zamanda toplum değerlerini gözeterek, işletmede yer alan hak sahiplerine ekonomik kazançlar sağlamak adına gerekli olan her türlü kanun ve yönetmelikleri içeren kurumsal yönetim kavramının, literatürde “kurumsal yönetim” olarak da kullanımı bulunmaktadır (Köse,2010:3). Kurumsal yönetim; söz konusu işletme ile bu işletmeyle ilişkisi bulunan diğer gruplar arasındaki ilişkilerde uyum sağlanması ve yine aynı işletmenin gösterdiği performansında bir artışa sebep olma şeklinde iki temel amaç gütmektedir (Kaderli ve Köroğlu, 2014:23).



Kaynak: (Salami vd.,2014:253).

Şekil 2.7. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri

Kurumsal yönetim kavramının temelinde; adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olarak 4 temel ilkesi bulunmaktadır.

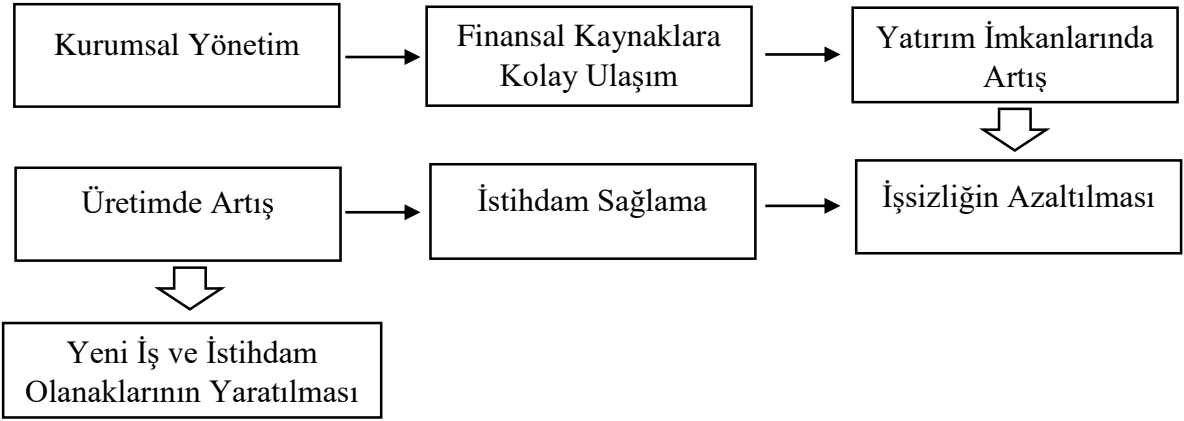
- **Adillik:** Kurumsal yönetimde adillik ilkesine göre amaç, işletme içerisinde meydana gelebilecek olan tüm çıkar çatışmalarına engel olmaktır. Bu nedenden dolayı adillik ilkesi; işletme yönetimi, çalışanlar ve ortakların tümüne eşit şekilde davranılması gerektiğini savunmaktadır (Birol,2017:49).
- **Şeffaflık:** Şeffaflık ilkesi gereğince şirketlerin, kamuoyuna beyan edecekleri finansal veya finansal olmayan tüm bilgileri zamanında, gerçeği yansıtacak nitelikte, açık ve anlaşılır şekilde sunması gerekmektedir. Söz konusu şirketlerin

ticari sırları ve henüz hayata geçmeyen, kamuya açıklanmayan bilgileri şeffaflık ilkesinin kapsamı dışında yer almaktadır (Akdemir,2010:23).

- **Hesap Verebilirlik:** Hesap verebilirlik ilkesine göre; söz konusu şirketlerin bağımsız bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bahsi geçen ilkeye göre, yapılan denetlemeler sonucunda şirketin üst kademesinde yer alan yöneticilerin şirket ortaklarına hesap verme yükümlülüğü oluşmaktadır (Yılmaz ve Kaya,2014:22).
- **Sorumluluk:** İşletmelerin varlıklarını sürdürürken, şirket hissedarlarının ekonomik değerlerini de gözeterek aynı zamanda toplumsal çıkarları da koruyacak şekilde kanun ve yönetmeliklere uyarak bir politika izlemesi, kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesi kapsamına girmektedir (Kavut,2010:13).

2.4.2. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Dünyadaki Gelişimi

Kurumsal yönetim kavramı, şirketlerin sadece sahip oldukları teknoloji ile ön plana çıkmasının yeterli olmadığını bunun yanında toplum ve ortaklarının da yararını ön planda tutarak faaliyette bulunmalarını savunan bir yönetim anlayışı olarak karşımıza çıkmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, kurumsal yönetim anlayışını benimseyen firmalar, içinde buldukları sektörde daha avantajlı duruma gelmektedir (Pamukçu,2011:142). İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi ve ayakta kalabilmesi, çeşitli yatırımcıları kendisine çekebilmesi ve gerçekleştirdiği faaliyetlerde olağanüstü bir performans sağlayarak verimli olması aynı zamanda içinde bulunduğu sektörde rekabet avantajı kazanması kurumsal yönetim anlayışının varlığı ile mümkün olmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı bulunmayan işletmelerde meydana gelen tüm aksaklıklar söz konusu işletme ile birlikte pay sahiplerini, çalışanları, kültür ve toplumu da olumsuz yönde etkilemektedir (Cengiz,2013:404-406). Tüm bunların yanı sıra kurumsal yönetimin ekonomi üzerine de etkileri olduğu gözlemlenmiştir. Kurumsal yönetim anlayışına sahip işletmeler büyüme ve ekonomik kalkınma gibi konularda da temel unsur olarak görülmektedir. Kurumsal yönetim anlayışı ile birlikte işletmeler yatırımcı çekmekte zorlanmayarak diğer işletmelere göre daha kolay finansman kaynağı sağlamakta, bunun sonucunda yaptığı faaliyetler ile üretimi desteklerken aynı zamanda da istihdam artışına neden olmaktadır (Kılınç,2012:8).



Kaynak: (Cengiz, 2013:407).

Şekil 2.8. Kurumsal Yönetim Anlayışının Önemi

Literatür incelemeleri sonucunda günümüzdeki kurumsal yönetim kavramının temellerinin; öncelikle İngiltere’de 1992 yılına ait “Cadbury Raporu” olarak da bilinen “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu” adlı raporda atıldığı görülmektedir (Taşkırmaz ve Bal,2017:470). Cadbury Raporu’nda kurumsal yönetim kavramı; firmaların yönetildiği ve kontrol edildiği sistem olarak ele alınmıştır (Mesci vd.,2016:305). Söz konusu raporla birlikte kurumsal yönetim anlayışı literatürde yer almaya ve üzerinde konuşulmaya başlanmıştır. Bahsi geçen raporun yayımlanmasındaki amaç 1980’li dönemlerde yaşanan şirket hisselerindeki ani değer artışları veya ani değer kayıplarını aynı zamanda şirketlerdeki üst düzey yöneticilerin şirket performansı ile ters orantılı bir biçimde oldukça yüksek maaşlara sahip olmalarını çözüme kavuşturmaktır (Godbole,2002:3094). Şirket yatırımcılarının korunmasına yönelik bu raporda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ve şirketlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlere odaklanılarak önemli kurumsal yönetim düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu raporda ayrıca şirket yöneticileri ve yönetim kurulunun üstelendiği sorumluluklara değinilerek pay sahiplerinin hakları ve denetçilerin şirketlerdeki rolleri üzerine açıklamalarda bulunulmuştur (Cadbury Report, 1992). Bu gelişmelerin ardından Fransa’da Marc Vienot önderliğinde kurumsal yönetim raporları hazırlanmış ve hazırlanan bu raporlar 1995’de I. Vienot ve 1996’da II. Vienot olarak yürürlükte yerini almıştır. Söz konusu Vienot Raporları Fransız Hukuku’nda oldukça ses getirerek tüm dünyanın ilgisini çekmiştir (Eroğlu, 2003: xii).

AB komisyonuna bakıldığında ise yeni bir kurumsal yönetim ilkesi benimsenmediği, OECD’nin geliştirdiği kurumsal yönetim ilkelerine göre hareket edildiği görülmektedir. Kurumsal yönetim anlamında dünyada meydana gelen diğer bir gelişme ise 1998 yılında Hollanda’nın hazırladığı “Peters” raporudur. Söz konusu rapor gönüllülük esasına

göre oluşturulmuş ve içerisinde şirketler için yaptırım unsuru barındırmamaktadır. Farklı ülkelerin farklı kurumsal ilkeler belirlenmesinin nedeni, her ülkenin kendine özgü ekonomisi ve sosyal yapısının olmasından kaynaklanmaktadır. Tüm bu farklılıklara rağmen ülkelere kabul edilen genel kurumsal yönetim ilkelerinin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk adı altında gruplandığı görülmektedir (Cengiz,2013:413-414).

Türkiye açısından bakıldığında kurumsal yönetim kavramının temellerinin;2002 yılında TÜSİAD tarafından OECD'nin yayımlanmış olduğu kurumsal yönetim ilkelerinin çevirisi ile atıldığı görülmektedir. “En İyi Uygulama Kodu” adlı çalışma 2002 yılında TÜSİAD bünyesinde yer alan “Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu” tarafından hazırlanmıştır (Onbulak,2017:111). 2003 yılında ise bahsi geçen çalışma grubundan yer alan üyeler tarafından “Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)” kurulmuştur. Aynı yıl içerisinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurumsal yönetim ilkeleri hazırlayarak bu ilkeleri, halka açık şirketlerin benimsemesi adına yayımlanmıştır. Söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyduklarını açıklamaları için 2004 yılında SPK “Uyum Beyanı Düzenlemesi” getirmiş ve şirketleri bu raporu düzenlemesi için sorumlu tutmuştur. 2004 yılında OECD'nin kurumsal yönetim ilkelerinde yaptığı düzenlemeler neticesinde SPK'da 2005 yılında kurumsal yönetim ilkeleri üzerinde düzenleme yoluna gitmiştir. Tüm bu gelişmelerden sonra İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi oluşturulmuştur. 2007 yılında hesaplanmaya başlayan bu endeksin temel amacının; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda hisseleri işlem görmekte olan şirketler ve bu şirketlerden kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumu 10 üzerinden 7 olan şirketlerin getiri performanslarının ölçülmesi olduğu bilinmektedir (Turnacıgil ve Doğukanlı,2018:395-396).

Tablo 2.4. Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Gelişimi

Tarih	Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri
1956	Türk Ticaret Kanunu (Mevcut Düzenlemeler)
1981	Sermaye Piyasası Kanunu
1999	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
2002	TÜSİAD: Kurumsal Yönetimin En İyi Uygulama Kodu
2003	SPK- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
	SPK- Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri
	SPK- Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği
2004	BİST Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları
	OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinde Düzenleme
2005	SPK Kurumsal Yönetim Temel İlkelerinde Düzenleme

Kaynak: (Cengiz,2013:417).

2.4.3. Kurumsal Yönetim ile Hata ve Hile Arasındaki İlişki

İşletmelerde üst düzey yönetim veya çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hata, hile gibi olumsuz durumlar çeşitli yolsuzluklara yol açmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda yaşanan bu olumsuz durumların işletmeleri oldukça yüklü bir zarara ve aynı zamanda yatırımcı kaybına uğrattığı görülmektedir. İşletmelerde yaşanan hata ve hile gibi yolsuzlukların önlenmesi veya ortaya çıkarılması oldukça zor bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda kaybedilen yatırımcı güvenini de tekrar geri kazanmak oldukça güçtür. Bahsi geçen bu olumsuz durumların yaşanmaması ve işletmelerin verimli bir şekilde faaliyetlerine devam ederek varlıklarını sürdürebilmeleri ihtiyacı, kurumsal yönetim anlayışının doğmasına sebep olmuştur (Sürmen ve Abdioğlu,2020:34).

Kurumsal yönetim anlayışının temelini oluşturan adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin işletmelerde gerçekleştirilen hata ve hile gibi yolsuzluklar ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. İşletmelerin karar süreçlerinde tüm paydaşlarına eşit bir şekilde davranması, üst düzey yöneticiler veya çalışanlarının gerçekleştirdiği yolsuzlukların önlenmesi kurumsal yönetim anlayışındaki adillik ilkesi gereğince mümkün olmaktadır (Kalaycı ve Özpeynirci,2014:3-4).

İşletmelerde gerçekleştirilen yolsuzlukların diğer bir nedeni de yeterince şeffaf davranılmamasıdır. İşletmelerin kamuya sunduğu finansal raporlarında yeterince açık davranmaması, beyan ettiği verileri eksik veya yanlış göstermesi, söz konusu işletmelerin olduğundan daha iyi ya da olduğundan daha kötü gösterilmesi amacıyla gerçekleştirilen usulsüzlükler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bahsi geçen bu usulsüzlüklerin temelinde kurumsal yönetim anlayışının temellerini oluşturan şeffaflık ilkesine aykırı bir biçimde davranılması yatmaktadır (Soysal,2015:28).

Diğer bir ilke olan hesap verebilirlik ilkesi temelde şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir (Sürmen ve Abdioğlu,2020:40). İşletmeler hesap verebilirlik ilkesi gereğince alınacak tüm kararlarda ortaklarının menfaatlerini göz önünde bulundurarak, bireysel çıkarları söz konusu olmadan hareket etmelidir. Ayrıca yönetim, tüm işletme ilgililerine ayırım yapmaksızın eşit şekilde tutum sergilemelidir. Bahsi geçen ilke, işletme yönetimini alınan tüm kararlardan sorumlu tutmaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi hata, hile gibi usulsüzlüklerden kaçınmaktadır. Hata, hile gibi yolsuzlukların yaşanması ve

bunların ortaya çıkması durumunda işletme yöneticileri, sorumluluğu üstlerine alarak tüm işletme ilgililerine hesap verme konusunda yükümlüdür (Kaymal,2019:3).

Sonuncu ilke olan sorumluluk ilkesi ise işletmelerin gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerinin mevzuatlara, sözleşme veya yönetmeliklere uygunluğu ve bu uygunluğun denetlenmesini kapsamaktadır. İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe standartları veya kanuni hükümlere aykırı davranarak çeşitli hilelere başvurması kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesine aykırıdır (Eldemir,2019:39). Buradan da anlaşılacağı üzere işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde benimsenen adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri, söz konusu işletmelerde yaşanabilecek olan hata ve hilelerin önüne geçilmesi ve işletmelerin toplum yararlarını ön planda tutarak büyümelerinde önemli rol üstlenmektedir.

3. BÖLÜM

3. ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE SARBANES – OXLEY YASASI

3.1. Türkiye’de Denetim Skandalları

Piyasaların gün geçtikçe küreselleşmesi ile birlikte sektörde yer alan firmalar arasındaki rekabet düzeyi de aynı oranda artmaktadır. Artan rekabet sonucu firmaların sektörlerinde öncü olabilmek adına çeşitli yolsuzluk ve mali suçlara yöneldiği görülmektedir. Şirketler üzerinde yapılan araştırmalara göre; her iki şirketten birinin bünyelerinde yer alan çalışanları tarafından yolsuzluğa uğratıldığı ve dolandırıldığı tespit edilmiştir. PricewaterhouseCoopers danışmanlık şirketi tarafından yapılan araştırmalar Türkiye’de yolsuzluk adına farklı bir bakış açısı olduğu görüşünde bulunmuştur. PricewaterhouseCoopers (PwC) şirketi müdürü Wayne Anthony, Türk şirketlerinde yolsuzluk, rüşvet veya dolandırıcılık gibi mali suçların tespitinden sonra üzerinin örtüldüğü görüşünü beyan etmektedir. PwC şirketinin yürüttüğü araştırmaya göre Türkiye’de yolsuzluk vakalarının temelinde, şirkete ait önemli yetkilerin tek bir çatı altında toplanarak yetki paylaşımı yapılmaması yatmaktadır (Çağlayan, 2006).

3.1.1. İmar Bank Skandalı

Bankacılık sektöründe önemli bir yere sahip olan İmar Bank’ın çöküş hikayesi aslında sektörle yakından ilgili olan kişiler için beklenen bir sonuçtu. Fakat İmar Bank’ın iflasına giden süreçte meydana gelenler ve iflasın sonuçları Türkiye’de ve sektörde şok etkisi yaratmıştır (Bodur:2012,68).

Türkiye İmar Bankası 1928 yılında Cem Cengiz Uzan, Kemal Uzan ve Hakan Uzan’ın ana ortaklar olarak kurdukları özel mevduat bankasıdır. Bahsi geçen banka toplamda 169 şube ve 1402 çalışana ev sahipliği yapmıştır (Sayıt,2001:106). İmar Bankası’nda ilk problem 1984 yılında kontrolün el değiştirmesidir. 84 yılında Uzan Grup’un kurucu Kemal Uzan tarafından satın alınan İmar Bank ile ilgili 1992-1997 yılları arasında bankanın mali durumu ile ilgili oldukça önemli söylentiler yayılmaya başlamış ve bunun sonucunda da bir çok yatırımcı banka ile çalışmaktan vazgeçmiştir. İmar Bank’ın finansal durumu ile ilgili olayları mali tablolarına ve denetim raporlarına yansıtılmaması tüm dikkatleri bankanın üzerine çekmiştir. Yaşanan bu gelişmeler üzerine Bankacılık

Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) İmar Bank'a ait dosya ve dokümanları gerekli incelemeleri yapmak adına talep etmiştir. Söz konusu talepten sonra İmar Bank yetkililerinin kayıtları yok etmesi ile birlikte 2003 yılında İmar Bank, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Başkanlığı'na devredilmiştir (Demir,2019:83-84).

Gerçekleştirilen devir işleminden sonra bankaya ait tüm kayıtların imha edilmesi, İmar Bank'ın denetlenmesini oldukça güçleştirmiştir. Yapılan soruşturmalar neticesinde İmar Bank'ın kamuoyuna beyan ettiği belgelerde çeşitli manipülasyonlara ve sıradan bankacılık işlemleri adı altında gerçekleştirilen çeşitli yolsuzluklara rastlanmıştır (Hayali ve vd.,2012:122). İmar Bank'ın daha önce beyan ettiği raporlarında yer alan 746,9 trilyon liralık mevduatın, BDDK tarafından sürdürülen denetim ile ortalama 8,144 trilyon lira kadar olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bankaya ait raporlarda bu işlemin sahte kayıtlar yapılarak maskelendiği görülmüştür. İmar Bank'ın evrakta sahtecilik, vergi kaçırma, bankaya ait doküman ve ses kayıtlarını yok etme gibi birçok türde yolsuzluk işlemi gerçekleştirdiği saptanmıştır. Türkiye'de oldukça ses getiren İmar Bank skandalında toplamda 833.157.272 milyon lira vergi kaçırıldığı da ayrıca belirtilmiştir. Skandalda dikkat çeken en önemli nokta ise muhasebe kayıtlarında gerçekleştirilen usulsüzlükler adına bir bilgisayar programı düzenlenmiş olmasıdır (Ayalp,2019:71-72).

3.1.2. İSKİ (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi) Skandalı

İstanbul, 1990'lı yıllarda tüm zamanların en tehlikeli ve en susuz dönemini yaşamıştır. Söz konusu dönemde Ergun Göknel, İstanbul'a içme suyu temini ile görevli olan İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ) 'nde genel müdürlük statüsünde çalışmaktadır. Bahsi geçen dönemde meydana gelen skandal Türkiye'yi oldukça sarsmış, kamuoyunda ses getirmiş ve gündemden uzun süre düşmemiştir. Bu skandalı diğerlerinden ayırt eden şey, skandalın ortaya çıkış şeklidir. O dönemde İSKİ genel müdürlüğü yapan Ergun Göknel, yine İSKİ bünyesinde çalışan ve aynı zamanda sekreteri olan Feray Karvar'a gönlünü kaptırmış ve bu nedenle de eşinden boşanmak istemiştir. Göknel'den boşanmak istemeyen karısı Nurdan Erbuğ, genel müdürlük maaşı ile ödenmesi oldukça zor bir tazminat talebinde bulunmuş (1.000.000 TL) ve bu şekilde boşanmanın gerçekleşmeyeceğini düşünmüştür. Fakat durum bundan çok daha farklı gerçekleşmiş ve Göknel tazminat bedelini kabul etmiştir. Söz konusu durumdan hoşnut olmayan ve aldatılmanın da verdiği öfke ile eş hakkındaki tüm gerçekleri açıklamak isteyen Nurdan Erbuğ, o dönemde Hürriyet

Gazetesi'nde yazar olan Yıldırım Çavlı ile konuşarak Ergun Göknel'in meydana getirdiği tüm yolsuzlukları anlatmıştır (Barındık, Nisan 2017).

Ergun Göknel, İSKİ'nin klor alımı amacı ile girdiği ihalelerde çeşitli usulsüzlüklere başvurmuştur. Söz konusu usulsüzlükler paravan şirketlerin açılması ile birlikte açılan şirketlerin İSKİ ihalelerine girerek değerinden oldukça yüksek fiyatlar ile klor alımı gerçekleştirilmesine sebep olmuş, ayrıca Göknel'de bu şekilde bir servet elde etmiştir. Yıldırım Çavlı sayesinde ortaya çıkan İSKİ skandalında, genel müdür Ergun Göknel suçlu bulunmuş ve 5 yıl süre ile hapis cezasına çarptırılmıştır. Ergun Göknel'in, Nurettin Sözer tarafından İSKİ genel müdürlük görevine getirilmesi nedeniyle yaşanan skandaldan Nurettin Sözer'de etkilenmiştir. Skandal döneminde belediye başkanlığı yapan Nurettin Sözer'in bünyesinde yer aldığı Sosyaldemokrat Halkçı Parti bu nedenle 1994 yılında belediye başkanlığını kaybetmiştir (Sputnik Türkiye, Şubat 2019).

3.2. Dünyada Denetim Skandalları

2001 yılı itibari ile başta Amerika olmak üzere dünyanın dört bir yanından köklü şirketlere ait oldukça ses getiren denetim skandalı haberleri gelmeye başlamıştır. Yapılan araştırmalar sonucunda meydana gelen bu skandalların temelinde rekabet, hırs, etik ve doğruluk duygularının yok olması gibi nedenlerin yattığı görülmektedir (Süer,2004:44-45).

3.2.1. Parmalat Skandalı

Parmalat şirketi; süt ve süt ürünleri ve bunun yanında temel gıda ürünlerinin üretimini gerçekleştiren, aynı zamanda üretilen bu ürünlerin satışından da sorumlu olan Parmalat Grubu'na bağlı bir şirkettir (Melis,2005:480). 1990 yılında halka arz olan bu şirketin, iflasını resmi olarak açıkladığı 2003 yılı arasında kalan zaman diliminde bağlı olduğu Parmalat Grubu'nun finansal kaynaklarını bütünü ile tükettiği görülmektedir. Söz konusu bu tüketim Parmalat şirketini yavaş yavaş iflasa sürüklemiştir (Göçen,2010:116).

Castilo Tanzi tarafından 1961 yılında kurulan Parmalat şirketi, 2003 yılına gelindiğinde tam tamına 500 Milyon Euro değerinde bir tahvil ihraç edeceğini kamuoyuna duyurmuştur. Yapılan bu açıklamadan sonra şirket derecelendirme kuruluşları ve farklı gazetelerin ilgisini çekmiştir. Şirket içindeki karmaşık yapı ve şirkete ait borçların da etkisiyle kamuoyu Parmalat'ın borçlarını ödemek için tahvil çıkardığı düşüncesine güvenmemiştir. ABD Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'nun İtalya'da yer alan

eşdeğeri CONSOB (Italian Companies and Exchange Commission) tarafından şirketten daha fazla bilgi talep edilmesi ve bunun karşılığında Parmalat Şirketi denetçilerinin tatmin edici cevaplar ile geri dönüş sağlamaması söz konusu şirketin iflasının başlamasına neden olmuştur (Winkler,2008:353).

Parmalat vakasının dünyada yankı uyandırmasının temel sebebi; şirket hesaplarında yaklaşık olarak 14 Milyar Euro'luk bir açıklıkla iflas etmiş olmasıdır. Söz konusu şirketin iflasından sonra yapılan incelemeler doğrultusunda Parmalat Şirketi'nin halka arzından iflas tarihine kadar çeşitli şekillerde başvurulmuş hile yöntemleri ile gerçek finansal durumunu gizlediği ortaya çıkmıştır. Parmalat Şirketi'nde gerçekleştirilen usulsüzlükler; sahte gelir beyanı, hisse senedi fiyatlarında manipülasyon, denetimin engellenmesi ve operasyonel amaç dışında para aktarımları gibi sıralanabilmektedir (Saracel vd., 2014:81).

3.2.2. WorldCom Skandalı

Telekomünikasyon sektöründe uluslararası piyasalarda boy gösteren WorldCom Şirketi 1983 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Missisipi eyaletinde kurulmuştur. Söz konusu şirket 1990 yılına gelindiğinde aynı sektörde yer alan telekomünikasyon şirketlerini satın alarak başladığı büyüme serüvenine hızla devam etmiştir. WorldCom'un 1990 yılında 154 milyon \$ olan serveti 2001 yılına gelindiğinde 39.2 milyar \$ civarına yükselmiş ve bu yükselme sonucu şirket; Fortune 500 listesinde yer alan şirketler arasında yerini almıştır (Lyke ve Jickling,2002:2).

WorldCom Şirketi'nin göstermiş olduğu agresif büyüme stratejisi dikkatlerin şirketin üzerine çekilmesinin başlıca sebeplerinden biri olmuştur. Sektörde adından söz ettiren firma hakkında çeşitli söylentilerin de yayılmaya başlaması ile birlikte Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC) WorldCom Şirketi'ni incelemeye almıştır. (NTV Arşiv, Haziran). Yapılan incelemeler neticesinde 2001 yılı ve ardından 2002 yılının ilk üç çeyreğinde totalde 4 Milyar \$ tutarındaki WorldCom'a ait şirket giderlerinin sermaye yatırımı şeklinde beyan edildiği meydana çıkarılmıştır. Bu gelişmenin ardından WorldCom Şirketi'nin kurucu ortağı olan Bernard John Ebbers 2000-2002 tarihleri arasında söz konusu şirketin kamuoyuna beyan etmiş olduğu mali tablolarında yaklaşık 11 Milyar \$ tutarında maskeleye yapıldığını itiraf etmiştir (FCR, May 2005:B5). Ebbers ile beraber içlerinde finans ve üretim müdürü gibi yöneticilerin de yer aldığı 5 kişin ve bunun yanı sıra şirket denetçilerinin de bireysel çıkarlarını göz önünde bulundurarak meydana getirdikleri yolsuzluklar neticesinde

WorldCom Şirketi'nin gönüllü iflası istenmiştir. 21 Temmuz 2002 tarihinde iflasını açıklayan şirketin, söz konusu iflastan önce dünyanın farklı yerlerinde 85.000'in üzerinde çalışanı bulunduğu bilinmektedir (Yılmaz,2017:404).

3.2.3. Adelphia Skandalı

Adelphia şirketi; Gus ve Jonh Rigas kardeşler tarafından 1952 yılında kurulmuş olan bir telekomünikasyon şirkettir (Wikipedia, T.Y). Yapılan incelemeler sonucunda söz konusu şirketin Amerika'nın en büyük 6. telekomünikasyon şirketi olduğu saptanmıştır. Şirkette iflas sürecinin başlamasına neden olan en büyük problem, şirkete ait olan borçların kamuoyuna bildirilmemesidir. SEC tarafından incelemeye alınan şirkette, kamuoyuna arz edilen abone sayılarının gerçekte olandan daha yüksek rakamlarla bildirildiği ve ayrıca şirketin açıklamış olduğu kar rakamlarının da maskelenerek beyan edildiği ortaya çıkmıştır (Çelik,2016:115).

25.06.2002 yılında iflas eden şirkette yapılan araştırmaların derinleşmesi ile birlikte; John Rigas ve mali işlerden sorumlu olan çocuklarının şirket hesaplarında yer alan milyonlarca doları bireysel çıkarlarını gözeterek kullandıkları belirlenmiştir. Yaşanan bu gelişmelerden sonra John Rigas (77) ile beraberinde çocukları Timothy Rigas (46) ve Michael Rigas (48) hakkında yolsuzluk suçlaması ile gözaltı kararı çıkarılmıştır (NTV Arşiv, Temmuz). Elde edilen bulgulara göre Adelphia şirketinin kurucusu John Rigas ve oğulları 18 farklı suç nedeniyle yargılanmış fakat Rigas ve oğullarının yaşları nedeniyle farklı cezalara çarptırıldıkları tespit edilmiştir. Yapılan duruşmada Jonh Rigas'ın kalp rahatsızlığı gibi sağlık sorunlarını öne süren avukatları sayesinde Rigas 15 yıl hapse mahkum edilmiştir (CNN Money,2005).

3.2.4. Enron Skandalı

Kenneth L. Lay tarafından 1985 tarihinde, Amerika'nın doğal gaz piyasası üzerindeki baskı ve kontrollerini ortadan kaldırması ile birlikte Houston ve InterNorth doğal gaz şirketlerinin birleştirilmesi sonucunda Enron şirketi kurulmuştur (Moncarz vd., 2006:19). Houston ve Internorth şirketlerinin birleşimi sürecinde oldukça yüksek borç altına giren şirket, ayakta kalabilmek ve varlığını sürdürebilmek adına yeni bir iş stratejisine atılmış ve bu strateji için Jeffrey Skilling ile çalışmaya başlamıştır (Thomas,2002:41). Bu gelişmenin ardından şirket hızla gelişimine devam etmiş ve gaz bankası işine de girmiştir. Yapılan bu girişimle birlikte Enron şirketi, piyasada hızla yükselmiş ve aynı zamanda içinde

bulunduğu sektöre enerji kontratları adı verilen bir sistem getirerek rakiplerini geride bırakmayı başarmıştır. Gaz bankası sistemini 1997 yılında elektrik sektöründe de uygulamayı hedefleyen firma bu hedefi için Portland General Electric Şirketi'ni de satın alarak kendi bünyesine katmayı başarmıştır. Enron'un gaz piyasasında kalmayıp birden fazla farklı alana yönelerek ilerlemesi ve gün geçtikçe katlanarak büyümesi sektörde çeşitli eleştirilere neden olmuştur. Söz konusu şirketin kendi faaliyet alanı dışına yaptığı bu girişler sonucunda oldukça yüksek borç yükü altına girdiği söylentisi SEC'i harekete geçirmiş ve Enron hakkında soruşturma açılmasına sebep olmuştur (Süer,2004:59-61).

2001 tarihine gelindiğinde şirket açılan soruşturma neticesinde net kar ve öz sermayesini yapılan muhasebe hataları sebebiyle yanlış beyan ettiğini kabul etmiş ve gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Söz konusu düzenlemeler sonucunda 1997,1998 ve 1999 yıllarına ait net kar rakamlarının gerçeğinden oldukça yüksek gösterildiği saptanmıştır (Benston ve Hartgraves;2002:105-106). 02 Aralık 2001'de Enron şirketi iflasını istemiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgulara göre Enron'un iflası ile birlikte ABD ekonomisi derinden sarsılmış ve yaklaşık olarak 85.000 kişi işini kaybetmiştir. Aynı zamanda SEC'nin yürüttüğü soruşturmalarda şirketin denetimi ile ilgili de gerçekleştirilen yolsuzluklar saptanmış ve bu nedenle köklü bir geçmişe sahip olan Arthur Andersen'e ait denetim şirketi de sektörden ayrılmıştır (Karavardar,2016:250).

3.3. Enron Vakası

3.3.1. Enron Şirketi'nin Tarihçesi

Enron şirketinin kurucusu olan Kenneth Lee Lay, Omer ve Ruth (Ress) Lay çiftinin ortanca çocuğu olarak dünyaya gelmiştir. 1942 yılında Missouri, Tyron'da dünyaya gözünü açan Lay, oldukça zorlu bir çocukluk dönemi geçirmiştir. Lay'in vaiz olan babası yaşadıkları geçim sıkıntısı nedeniyle birçok farklı işte çalışmış ve tüccarlık yapmıştır. Bu dönemde Lay henüz 12 yaşında iken ailesine yardım edebilmek için posta taşımış hatta bir çiftlikte işe giren Lay günde yaklaşık olarak 16 saat çalışarak kendi ihtiyaçlarını gidermeyi başarmıştır (Bradley,2018:678-679).

Missouri Üniversite'sinde iktisat okuyan Lay, aynı üniversitede ekonomi dalında yüksek lisans derecesi ile mezun olduktan sonra doktora eğitimini de Houston Üniversitesi'nde tamamlamıştır. Mezun olduğu gibi iş dünyasına giren Lay iyi bir maaşla çalışma hayatına başlamıştır. Okul hayatında olduğu gibi iş hayatında da oldukça başarılı

olan Lay 1968 yılında Navy Officer Candidate School'a kabul edilmiş ve donanmada görev almıştır. Donanmada görev yaptığı sırada Pentagon'a atanan Lay Washington ile tanışma fırsatı yakalamıştır. Burada askeri harcamalar ve bu harcamaların ekonomi üzerindeki etkileri dikkatini çekmiştir (Bajaj and Eichenwald, 2006). Tüm bu gelişmelerden sonra 1972 yılında İçişleri Bakanlığı Enerji Müsteşar Yardımcısı olarak görev yapan Lay, enerji politikaları ile ilgilenmiş ve bu sayede enerji sektöründe iyi bir gelir elde edeceğinin farkına varmıştır. Aynı dönemde yaşanan enerji krizini fırsat bilen Lay görevinden ayrılarak özel sektöre geçmiş ve Florida Gas şirketinde işe başlamıştır. Hükümetin enerji sektörü üzerindeki kısıtlamalarının kalkmasını savunan Lay ilerleyen yıllarda Transco ve Houston Natural Gas şirketlerinde de görev almıştır (Frontain,T.Y).

Kenneth Lee Lay; Houston Natural Gas'da genel müdür ve aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olduğunda takvim 1984 yılını gösteriyordu. Lay yeni görevinde ilk altı ay içerisinde oldukça pahalı olan iki boru hattını satın alarak, bünyesinde yer aldığı HNG Şirketi'ni 1.2 milyar dolar da borç yükü altına sokmuştur. 1985 yılında Lay hayatının en büyük şansını yakalamış ve InterNorth Şirketi genel müdürü Sam Segnar ile bir araya gelmiştir. Söz konusu şirket Irwin Jacobs'un hisselerini toplamaya başlaması ile birlikte bir tehdit altına girmiş ve çözümü borç yükümlülüğünü arttırmakta bulmuştur. Bu nedenle InterNorth, Lay'in başında olduğu HNG Şirketi'ni satın alma girişiminde bulunmuştur. Yaklaşık 2.3 milyar dolarlık anlaşmaya imza atan InterNorth ve HNG şirketleri bu şekilde tek çatı altına toplanmıştır. Birleşmeden kısa süre sonra bu yeni kombinasyonun başına geçen Lay, söz konusu şirket için yeni isim arayışına girmiş ve 4 ay süren arayış neticesinde şirketin yeni adı " Enron " olarak belirlenmiştir (Feyyat,2007:42-46).

3.3.2. Enron'da Yaşanan Olaylar

3.3.2.1. İş Stratejileri

Enron şirketi kuruluşundan iflasına kadar geçen süre içerisinde bir çok farklı iş stratejisi geliştirmiş ve farklı alanlarda çalışmalarını sürdürmüştür. Söz konusu şirket 1980'li yıllarda küçük bir boru hattı şirketi iken ilerleyen yıllarda dünyanın gözdesi ve sektöründe önde gelen bir enerji şirketi konumuna yükselmiştir. Yaklaşık yirmi yıl içinde bünyesinde 19.000 çalışanı ve aynı zamanda da 100 milyar dolar geliri olan Enron şirketi, enerji üretim ve dağıtım işinden ziyade özellikle enerji ticareti üzerine çalışmalar yapmış ve

faaliyetlerini bu alana yöneltmiştir. Bununla yetinmeyen ve gözünü para hırsı bürüyen Lay, söz konusu şirketin yıllar içerisinde enerji borsası haline getirmiştir (Güneş,2013:68).

Enron çalışanlarından en önemli ve en kilit isim olan Jeff Skilling, Lay'in savunduğu deregülasyonun gaz fiyatlarında dengesizlik yarattığı ve gaz fiyatları üzerinde bir oynaklığa sebep olduğunu tespit etmiştir. Söz konusu piyasalarda mevcut olan sözleşmelerin gaz temini konusunda tedarikçilere insiyatif sağlandığını ve tedarikçilerin yasal yükümlülükler olmaksızın gaz teminini kesebildiğini belirten Skilling, piyasadaki bu riski yönetebilmek adına Enron'a " Gaz Bankası" fikrini sunmuştur (Healy ve Palepu,2003:6). Jeff Skilling, bahsi geçen Gaz Bankası projesi ile bu piyasada yer alan hem alıcı hem de satıcıların risk düzeyini düşürmeyi amaçlamıştır. Projenin temelinde üreticilerin, ellerindeki gazı Enron'a satması ve alıcıların ise gazı Enron'dan satın almak için sözleşme imzalaması yatmaktadır. Söz konusu durumda Enron, gazı aldığı ve sattığı fiyatlar arasında yarattığı farktan gelir elde etmeyi amaçlamıştır (Feyyat,2007:73).

Enron zamanla boru hattı işletmeciliğinin yanı sıra enerji sektörüne bağlı opsiyon satımı, enerji santral yapımları ve işletmeciliği hatta su kaynakları yönetimi gibi alanlarda da sektörde adından sık sık söz ettirmiştir. Yapılan araştırmalara göre Enron Şirketi, o dönemlerde Türkiye'de yer alan Marmara Power adlı bir enerji santralinin de %50'sine sahiptir. Enron'un en ilginç stratejisi ise denetim firmaları ve kamu kurumları ile oldukça yakın ilişkiler kurmaktır. Buradaki amaç ilerleyen dönemlerde ortaya çıkabilecek tüm yolsuzlukların gizliliğinin sağlanabilmesidir. Bahsi geçen tüm bu işlemler, tekellerin kaldırılması ile serbest hale gelen piyasalara ilk girme çabası sonucu ile gerçekleşmiş ve Enron bu strateji sayesinde kısa zamanda büyüyerek bir Lay'e bir servet kazandırmıştır (Basku,2009:41).

3.3.2.2. Hileli muhasebe uygulamaları

3.3.2.2.1. Makul değer muhasebesi kullanımı

Enron Şirketi'nde meydana gelen yolsuzlukların temelinde hile ve manipülasyonlar yatmaktadır. Yapılan araştırmalara göre Enron Şirketi'nin kullandığı makul değer muhasebesi yöntemi meydana gelen yolsuzluk olaylarının ilk nedenidir. Bahsi geçen makul değer muhasebesi yöntemi gelecek tahminine dayalı bir yöntem olarak bilinmektedir. Enron bu muhasebe uygulaması ile gelecek yıllarda, şu andan belirlenmiş fiyat üzerinden enerji satacağını öngörerek elde edeceği karı da şu an içinde bulunduğu dönemin finansal

tablolarına kaydetmiştir. Ölçme – raporlama, yönetim etkinliği gibi avantajlı özelliklere sahip olan makul değer muhasebesi yöntemi iyi bir kontrol sistemine sahip olmayan Enron Şirketi'nde suistimal edilerek kötüye kullanılmış ve Enron çıkarına sonuçlar üretmiştir (Sağlar ve Kandemir,2007:25-26). Enron bu uygulama sayesinde elde ettiği gelirleri olduğundan yüksek göstererek kamuoyunda iyi bir firma prestiji çizmiştir. Yapılan araştırmalara göre Enron bu yöntemle, 1999 yılında Güney Amerika'da yapım aşaması devam eden bir boru hattından kaynaklı olarak mali tablolarına 65 milyon \$ gelir kaydederek maskeleyiş işlemi gerçekleştirmiştir (Sridharan vd., 2002: 281).

3.3.2.2.2. Özel amaçlı varlık girişimleri

Enron yolsuzluklarının temelinde yatan diğer konusu ise özel amaçlı varlık girişimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bahsi geçen özel amaçlı girişimler temelde, sınırlı olan ömür, faaliyetler ve amaçlar için kullanılmaktadır. Şirketlerin, firma bünyesi dışında yer alan 3. Şahıs yatırımcılar ve şirkete kredi sağlayanlar ile şirkete ait nakit akışları ve bununla birlikte yine şirkete ait olan risk faktörlerinin paylaşılması üzerine kurulan bu sistem, zamanla bir çok muhasebe sorununa yol açmış fakat Enron Şirketi bu problemleri kendi yararına kullanmayı başarmıştır (Healy ve Palepu,2003:9-11). Araştırmalardan elde edilen buğulara göre 1990'lı yıllarda farklı sektörlere yönelerek hızla büyümeye devam eden Enron, büyük oranlarda yatırımlar yapmış ve bu yatırımlar sonucunda da bilançosu baskı altına girmiştir. Kredi notunu olumsuz etkileyeceği görüşü ile yatırımlarını borçlanma yoluyla elde etmekten kaçınan Enron, sorunu dış yatırımcılar bularak çözme yoluna başvurmuştur. Bu yolla Enron getiri ve riskleri yönetebilme imkanına sahip olmuştur (Erol,2016:69). Bu nedenle özel amaçlı ortaklık adı altında küçük işletmeler kuran ve aynı zamanda bu işletmeleri yöneten Enron, finansal tablolarında yer alması gereken, yatırımlarından kaynaklı değer kayıplarında ortaya çıkan zararlarını, kurduğu işletmelere aktararak finansal durumunu olduğundan çok daha iyi göstermeyi başarmıştır (Süer,2003:4). Bunların yanı sıra üzerinde durulması gereken diğer bir nokta da Enron'a bağlı iştiraklerin konsolide edilmesi konusundaki hususlara uygun davranılmasıdır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gereğince kurulan iştiraklerde, ana şirketten bağımsız en az bir kişinin şirket sermayesinde minimum %3 oranında pay sahibi olması gerekmektedir. Bahsi geçen bu durumda herhangi bir konsolidasyon işlemine ihtiyaç duyulmamaktadır. Enron şirketi bu kriteri kendi aleyhine kullanabilmek amacı ile kurulan iştiraklere kendi şirketinin mali müdürü ve çalışanlarını yerleştirerek %3 oranında pay almalarını sağlamıştır. Böylece Genel Kabul Görmüş

Muhasebe İlkeleri'nin şirketten bağımsız ortak kriterine aykırı davranılmış ve yapılan denetimler bu durum göz ardı edilmiştir (Sarioğlu,2002:51). Enron firması, bahsi geçen özel amaçlı ortaklıkları ile ilgili ilk kamuoyu açıklamasını Ekim 2001 tarihinde gerçekleştirmiştir. Yapılan açıklamalarda 2001 yılı içerisinde kamuoyuna açıklanan karlar, varlıkların değerindeki düşüşler ve çeşitli yatırımlar neticesinde meydana gelen zarar rakamları hakkında düzeltme yoluna gidildiği ve söz konusu düzeltmenin vergi sonrası yaklaşık 1,01 Milyar \$ tutarında gerçekleştirildiği kabul edilmiştir (Herdman,2001).

Tablo 3.1. Kamuoyuna İlan Edilen ve Düzenlenen Kar Rakamları

Yıl	Raporlanan Net Kar Rakamı	Düzeltilen Net Kar Rakamı	Fark
1997	105 Milyon \$	28 Milyon \$	77 Milyon \$
1998	703 Milyon \$	133 Milyon \$	570 Milyon \$
1999	893 Milyon \$	248 Milyon \$	645 Milyon \$
2000	979 Milyon \$	99 Milyon \$	880 Milyon \$

Kaynak: (Erol,2016:61).

Enron'un gerçekleştirdiği yolsuzluk işlemlerinde kullandığı bazı özel amaçlı ortaklıkları şu şekilde özetlenebilir;

➤ **Chewco Investments**

Enron firması, 1993 yılında CalPERS (Kaliforniya Kamu Çalışanları Emeklilik Sistemi) ile birlikte JEDİ adı altında özel amaçlı ortaklık girişiminde bulunmuştur. Bahsi geçen bu ortaklıkta Enron ve CalPERS eşit oranda pay sahibi oldukları için yönetimde de aynı haklara sahip olmuştur. Bu durum neticesinde Enron, JEDİ ortaklığı için herhangi bir konsolidasyon işlemi gerçekleştirmemiştir. İlerleyen dönemlerde Enron, daha büyük bir ortaklığa yatırım yapma fikri ile çalışanlardan biri olan Michael J. Kopper'ın , JEDİ ortaklığında yer alan CalPERS payını satın almasını sağlamıştır. Bu işlem sonucunda Chewco adlı yeni bir ortaklık girişiminde bulunmuştur. 2001 yılında gerçekleştirilen denetimlere göre Enronun kurduğu, JEDİ ve Chewco girişimlerinin özel amaçlı varlıkların muhasebeleştirme usullerine uymadığı tespit edilmiştir. Bu olayın ortaya çıkması neticesinde Enron bahsi geçen bu girişimlerin geriye dönük olarak konsolidasyon işlemlerinin gerçekleştirileceğini duyurmuştur. Geriye dönük olarak yapılan mali tablolara alım işlemlerinde Enron'un, geçmiş dönem karları ve mali tablolarında yer alan borç hesaplarında oldukça büyük farklar oluşmuştur (Artunç,2002:36-37).

➤ LJM1 ve LJM2 Ortaklıkları

Enron LJM1 (Haziran 1999) ve LJM2 (Ekim 1999) olarak adlandırılan özel amaçlı ortaklıklarını 1999 yılında kurarak faaliyete geçirmiştir. Kurulan bu yeni oluşumlarda Enron şirketinde finansman müdürü olarak görev alan Andrew F. Fastow'da ortak konumunda yer almıştır (Powers vd.,2002: 68,70). Enron kurulan bu ortaklık girişimleri ile yirmiden fazla ticari işlem gerçekleştirmiş ve bu işlemler sonucunda da kamuoyuna beyan etmiş olduğu mali tablolarında yaklaşık olarak 1 milyar \$ makyajlama gerçekleştirmiştir. Tüm bunların yanı sıra yapılan işlemlerde LJM1 ve LJM2 girişimlerinin ortakları da oldukça yüksek rakamlarda kar elde etmiştir. Yapılan araştırmalara göre Enron, mali tablolarında yer almasını istemediği bazı varlıklarını özellikle mali dönemin sonlarına doğru, kurmuş olduğu LJM1 ve LJM2 adlı özel varlık girişimlerine devretmiş ve bu sayede elde etmiş olduğu satış karını bilançosuna yansıtarak kamuoyuna sunduğu mali tablolarında maskeleyen işlemi gerçekleştirmiştir. Mali dönem sonunda ise Enron, satmış olduğu varlıkları geri almıştır (Artunç,2002:37).

3.3.2.3. Yönetim uygulamaları

Enron'un doğal gaz tedarigi ve ticareti olarak başladığı yaşam seyrinde temel iş stratejisi dışında maden, telekomünikasyon gibi birçok farklı alana yönelmesi ile birlikte gerçekleştirdiği yönetim uygulamalarında da büyük karışıklıklar yaşanmıştır. Giderek artan risk unsuru ve kurulan özel amaçlı varlık girişimleri hakkında yeterli donanım ve bilgiye sahip olmayan Enron yöneticileri, bu süreci gerektiği şekilde yürütememiş ve yetersiz kalmıştır (Erkutoğlu,2002:40). Yönetim uygulamalarında yer alan diğer bir sorun da yönetim kurulunun hileli muhasebe işlemlerine, kayıt dışı bırakılan faaliyetlere ve yöneticilerin yüksek maaş-tazminat bedellerine izin vererek Enron'un bünyesinde yer alan çalışanları ve hissedarları düşünmeden bireysel çıkarlar doğrultusunda hareket etmiş olmasıdır. Tüm bunların yanı sıra yönetim kurulu, Enron'da yer alan çıkar çatışmalarını gördüğü halde mali işler müdürü olarak görev yapan Andrew Fastow'un kurduğu ve Enron'un mali tablolarını maskeleyen amacıyla işletilen LJM adlı özel varlık girişimine onay vermiştir (Süer,2004:59-60).

2001 yılına gelindiğinde, geliri yaklaşık 100 milyar dolar olan Enron'un yıl sonunda iflas etmesindeki en büyük sorun yönetim kurulunun, Enron'un başarısız iş stratejileri nedeniyle uğradığı tüm zararını gizleyerek kamuoyunu yanlış bilgilendirmesi ve şirketi hatalı

yönlendirmesidir. Yönetim kurulu üyeleri bu işlemi gerçekleştirmek için firmada denetim işlevini yerine getiren denetçileri, kanıtları silmek ve saklamak için zorlamıştır (Koyun, T.Y.).

3.3.2.4. Enron'da denetim faktörü

Enron'da meydana gelmiş olan yolsuzlukların sürdürülebilmesi ve aynı zamanda da kamuoyundan gizlenmesi konusunda en kilit isim Arthur Andersen olarak bilinmektedir. Yapılan araştırmalar neticesinde, Enron ve Arthur Andersen arasındaki ilişki sebebi ile söz konusu skandalın Enron ve Andersen olayı olarak da tanımlandığı görülmüştür. Bahsi geçen Arthur Andersen Enron'da, dış denetçilik ile birlikte iç denetçi ve aynı zamanda yönetim danışmanı olarak görev almıştır (Tonge vd.,2003:12). Birçok farklı görevi aynı anda gerçekleştiren Andersen ve Enron arasında, alıcının ve satıcının kim olduğu konusu belirsizleşmiştir. Andersen ve Enron çalışanlarının sosyal yaşamlarında da bir araya gelmeleri sebebi ile Enron şirketinde Andersen ve Enron elamanları arasında bir ayrım yapılabilmesi oldukça zor hale gelmiştir. Söz konusu durum neticesinde Enron, Andersen çalışanlarına işleri nasıl yürütmeleri gerektiğini hatta denetim hizmeti için hangi elemanın gönderilmesi gerektiğini söyleyen konuma gelmiştir (Reinstein ve McMillan,2004:958). Bunların yanı sıra Enron'da denetim gerçekleştiren veya Enron hesapları üzerinden çalışmalar yürüten Andersen elemanları zamanla Enron firmasının muhasebe departmanında çalışmaya başlamıştır. Yapılan araştırmalarda, Enron'da meydana gelen birçok karmaşık muhasebe işlemlerinden Arthur Andersen ve bünyesinde yer alan üst yönetimin bilgisinin olduğu yazışmalar bulunmuş ve söz konusu yazışmalarda Enron'un gerçekleştirdiği işlemlerin yüksek riskli olarak belirtildiği ortaya çıkmıştır. Andersen ve ekibi Enron'dan gelmesi muhtemel olan yüksek rakamlardaki kazancı kaybetmemek adına bahsi geçen riskli işlemleri göz ardı etmiştir (Sağlar ve Kandemir,2007:30-31). Enron'u 1985 yılında denetlemeye başlayan Andersen firması, 2001 yılına gelindiğinde toplamda 16 yıl Enron Şirketi'nde denetim işlemi gerçekleştirmiş ve söz konusu durum Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nda yer alan maksimum 5 yıl maddesini dikkate almamıştır (Süer,2004:62). Yapılan araştırmalar neticesinde Andersen'in Houston'da yer alan ofisinin, Enron firması için gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık hizmetleri karşılığında haftada yaklaşık 1 milyon \$ kazanç elde ettiği görülmektedir (Collins, T.Y.). Ayrıca Andersen suç delili niteliği taşıyan birçok Enron belgesinin çalışanlar tarafından yok edilmesini sağlamıştır (Basku,2009:43). Andersen firması yaptığı bu etik dışı davranış sebebi ile adaleti

yanılmı hususunda suçlu bulunmuştur. SEC tarafından bu suça ilişkin açılmış ve söz konusu dava neticesinde Andersen firması, belgeleri yok etme suçundan yargılanmıştır. Bu yargılama sonucunda Andersen firması halka açık şirketlere sunduğu denetim hizmetinden ayrılmak durumunda kalmıştır (Erol,2016:77).

Arthur Andersen'in gerçekleştirdiği denetim skandalının ilki Enron değildi. Araştırmalara göre Andersen daha önce de Enron benzeri denetim ve muhasebe skandallarına karışmıştır. Waste Management'e 220 milyon \$ ve Sunbeam Corporation'a 110 milyon \$ tutarında oldukça yüksek rakamlarda tazminat bedelleri ödeyerek adını temize çıkarmıştır. Buradan da görüldüğü üzere Andersen, ödediği tazminatları bir kayıp olarak görmekten ziyade elde edebileceği yüksek meblağlardaki gelirlerin maliyeti olarak düşünmüştür. (Craig ve Amernic,2004:820). Enron olayında bağımsız denetim ile birlikte düzenleyici ve denetleyici kamu kuruluşlarının da payı olduğu aşıkardır. Ekonomik krize sebep olan Enron, aynı zamanda siyasi bağlantılarının de deşifre olması ile birlikte tüm toplumu etkileyen sistem sorununa dönüşmüştür. Söz konusu olaylar yaşanırken devlet başkanı olan George W. Bush olaylardan, "birkaç çürük elma" sözü ile bahsetmiş ve durumun basit ve kolay çözülebilir olduğunu iddia etmiştir. Buradaki amaç sektörde yer alan firmalara olan güvenin sarsılmasını engellemektir (Unerman ve O'Dwyer,2004:987). Halka açık firmaların düzenlenmesi ve denetlenmesi konusunda en yetkili mercii olarak bilinen Securities and Exchange Commisison (SEC) Enron iflası patlak vermeden önce de denetim alanında bazı düzenlemeler yapmak istemiş, hatta denetim ve danışmanlık hizmetlerini ayırmaya çalışmıştır. Fakat sektörden ve siyasi kesimden gelen baskılar neticesi ile istediği sonuca varamamıştır (Sağlar ve Kandemir,2007:34).

3.3.3. Enron Firması'nın Çöküşü

Enron firmasının istikrarsızlığı ve sürekli iş stratejisi değiştirerek hayatta kalma mücadelesi, aslında firmanın çöküşüne neden olan en temel etkenlerden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Enron firması söz konusu durumu oldukça geç fark etmiş fakat çöküşü önleyememiştir. Son zamanlarda iş stratejisini tekrardan değiştiren Enron, varlıklarını hafifleterek yoluna devam etme kararı almıştır. Söz konusu karar neticesinde sahip olduğu boru hatlarının yaklaşık 20 katı üzerinde mali işlemler gerçekleştirmeye başlamıştır. Enerji sektörlerinin özelleştirildiği piyasaları tercih eden Enron bu sebeple; Afrika, Hindistan ve Çin gibi ülkeler ile yatırım ve proje yapma kararı almıştır. Fakat fırsat görerek girdiği bu piyasalardan Enron, rakip firmaların sektöre adım atması ve bunun yanında yeni ve

gelişmekte olan piyasalarda meydana gelen siyasal risk faktörleri neticesinde istediğini elde edememiş hatta piyasadaki tekel konumunu kaybetmiştir (Erol,2016:59).

2000 yılına gelindiğinde Enron'un özellikle teknoloji alanında ilerleme kaydettiği görülmüştür. Blockbuster isimli şirket ile anlaşma yapan Enron, tüm dünyaya hızlı bir internet erişimi sunabilmek adına geniş bant yatırımı gerçekleştirmiştir. Bu girişimi ile yüksek kar oranlarına ulaşamayan Enron, aynı zamanda borsada yer alan hisselerinin de fiyat kaybına uğraması ile birlikte zor duruma düşmüştür. Yapılan araştırmalara göre bu dönemde 40 \$ seviyelerine düşünen Enron hisseleri, aynı yılı, kuruluşundan itibaren gerçekleşen en yüksek tavan fiyat olan 90\$ seviyelerine ulaşarak kapatmıştır (Süer,2004:48-49). Enron, zamanla piyasadaki tekel konumuna geri dönebilmek adına borçlanmaya devam ederek girişimlerde bulunmuştur. Borç yükü gittikçe artan Enron, piyasadaki gerileme ile beraber söz konusu borçların altından kalkamaz duruma düşmüştür. Hisselerde meydana gelen oynaklığa bir de nakit krizi eklenince Enron'un çöküşü hızlanmaya başlamıştır. Muhasebe, yönetim ve denetim alanlarında gerçekleştirilen yolsuzluklar ile çöküşünü gizlemeye ve ayakta kalmaya çalışan Enron, bu konuda başarılı olamamıştır. Piyasaya giren rakipleri Enron'un tekelliğini elinden almış aynı zamanda gelirlerinin de düşmesine sebep oldukları için Enron'un çöküşünü hızlandırmıştır. (Arnold ve de Lange,2004:756-757). Enron firmasının çöküşüne neden olan olaylar şu şekilde özetlenebilir (Bektöre,2003:4);

- Arthur Andersen'in Enron'da, hem bağımsız denetçi hem de danışman olarak görev alması
- Borçların gizlenmesi amacı ile bilanço dışı bırakılması
- Enron hakkında incelemeler sürdüren analistlerin sürekli olarak olumlu rapor vermesi ve bu nedenle Enron'un piyasaya iyi bir imaj sunması
- Enron'un sürekli iş stratejisi değiştirmesi ve fırsat görerek girdiği ana faaliyet konusu dışında kalan çoğu girişimden zarar ederek ayrılması
- Çeşitli yollarla gerçekleştirilen muhasebe ve denetim hileleri neticesinde borsadaki hisse fiyatlarının yükseltilmesi
- Enron'un çıkar için siyasi partiler ile iş birliği içinde olması ve parti adaylarına oldukça yüklü meblağlarda bağış yapması

3.3.4. Enron'un İflası ve Sonrası

Enron'da meydana gelen kayıplar ve hisse senetlerinin de düşüşü ile birlikte, söz konusu şirket kamuoyunda dikkatleri üzerine çekmeye başlamıştır. Enron'un içinde bulunduğu karmaşık durumu fark eden ilk kişi Kynikos Associates isimli yatırım şirketinin başkanı konumunda yer alan James Chanos olmuştur. Şirketin karlılık düzeyi hakkında analizler yaparken Enron şirketinin getirilerinin oldukça düşük olduğunu tespit etmiş ve elindeki Enron hisselerini satmaya başlamıştır (Erol,2016:61).

2001 yılına gelindiğinde “ Enron'un Değeri Abartılıyor Mu? ” başlığı ile yayımlanan Bethany McLean'ın makalesi ile birlikte, zor durumlar yaşayan Enron'un buna rağmen hisse fiyatlarını yüksek seviyelerde tutmayı nasıl başardığı sorgulanmaya başlamıştır. Söz konusu makalede Enron'un muhasebe uygulamaları, ticari işlemlerindeki uyumsuzluğu ve borçlarına dikkat çeken McLean, Enron'un gelirlerinin nereden geldiğinin belirsiz olduğunu vurgulayarak kamuoyunun dikkatini Enron üzerine toplamıştır. Yaşanan gelişmeler ile birlikte SEC harekete geçmiş ve Enron ile ilgili soruşturma başlatmıştır. Soruşturma neticesinde kamuoyuna sunulan mali raporlarında geriye dönük düzenlemeye yaparak söz konusu raporları tekrar bildirmek zorunda kalan Enron, yaklaşık 586 milyon \$ zararı açıklamak durumunda kalmıştır (Yardımcıoğlu vd.,2014:177). Enron şirketi yaşanan bu gelişmelerden sonra iflası önlemenin tek yolunun firmanın satılması olduğu kanısına varmıştır. Enerji tesisleri ve boru hatlarına sahip olan üstelik istikrarlı bir şekilde yükselen hisse senedi fiyatlarına sahip olan Dynegy firması ile anlaşma karar veren Enron ve Enron'u ele geçirmenin cazip olduğunu düşünen Dynegy firması bu konuda anlaşmaya varmıştır. Enron söz konusu durumdan her ne kadar rahatsız olsa da enerji piyasasında kalabilmek ve alt şirketlerinin varlığını sürdürebilmek adına bu işe koyulmuştur. Ayrıca SEC tarafından yürütülen soruşturma gereğince Enron'dan gelebilecek güzel bir haber soruşturmanın seyri açısından oldukça önem teşkil etmektedir. Bu nedenle Enron anlaşmanın kamuoyuna duyurulması için oldukça hızlı bir biçimde hareket etmeye çalışmıştır. 8 Kasım sabahı anlaşmayı açıklamaya çalışan Enron büyük bir darbe yemiş ve Moody's derecelendirme kurulu tarafından kredi notu düşürülerek çürük olarak ilan edilmiştir. Bununla birlikte Enron'dan gelmeye devam eden kötü haberler Dynegy firmasını ürkütmüş ve Enron ile birlikte kendi prestijlerinin de zarar göreceği kanısına varan firma anlaşmayı bozma kararı vermiştir. Bu kararla birlikte daha fazla ayakta kalamayacağını anlayan Enron 2 Aralık tarihinde 02.00 sularında gönüllü istifasını istemiştir (Feyyat,2007:557-575).

Enron firmasının iflası ile birlikte aydınlanmaya başlayan sır perdesi, Bush ve yardımcısı Dick Cheney'e kadar uzamış ve olayın siyasi boyutları ülke çapında ses getirmiştir. Başkan yardımcısı Cheney'in Enron firması yöneticileri ile çok kez bir araya gelmesi ve yapılan görüşmelerin içeriğini açıklamaması akılları karıştırmıştır (Milliyet, Ocak 2002). Bush'un arkadaşı olarak bilinen Kenneth Lay, geçmişte enerji danışmanlığı yapmış ayrıca George W. Bush'un seçim kampanyalarına da yüklü miktarda bağış yapmıştır. Bahsi geçen sebepler nedeni ile Enron'un gerçekleştirdiği tüm yolsuzluk olaylarının üzerini Bush'un yardımı ile kapattığı düşüncesi Amerika gündeminde uzun bir süre yer almış ve tepki çekmiştir (TGRT Haber, Ocak 2002). Amerika'da meydana gelen en büyük iflas olayının ardından, tarih 23 Ocak 2002'yi gösterdiğinde Kenneth Lay, başkanlık ve CEO'luk görevinden istifa etmiştir. 31 Ağustos 2002 tarihinde yürütülen soruşturma kapsamında Enron'un denetçisi ve aynı zamanda danışmanı olan Arthur Andersen, mesleği bırakmak zorunda kalmış ve bu sebeple yaklaşık 85.000 kişi işsiz kalmıştır. Bunların yanı sıra Andersen 500.000 \$ para cezasına çarptırılmıştır. 10 Eylül 2003 yılına gelindiğinde Enron'un saymanlarından biri olan Ben Glisan yapılan suçlamaları kabul etmiş ve böylece hapse giren ilk Enron yöneticisi olmuştur. Yaşanan bu gelişmelerin ardından 25 Mayıs 2006 tarihinde Kenneth Lay mahkeme tarafından 6 farklı suçtan, Jeffrey Skilling ise 28 farklı suçun 19'undan suçlu bulunmuştur. 2006 yılı temmuz ayına gelindiğinde Kenneth Lay cezasına az bir süre kala geçirdiği kalp krizi nedeniyle vefat etmiştir. Buna karşılık Skilling dolandırıcılık suçlaması ile 24 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır (Rimkus, 2016).

3.3.5. Enron İflasının Yarattığı Etkiler

3.3.5.1. İflas sonrası dünyada alınan önlemler

Amerika'nın 7. en büyük şirketi olarak adlandırılan Enron'un iflası ve iflasa giden süreçte meydana gelen tüm yolsuzlukların ortaya çıkması Amerika'da büyük yankı uyandırmıştır. Enron'un ardından WorldCom, Adelphia ve Xerox gibi diğer büyük şirketlerin de benzer şekillerde iflası ile birlikte borsada işlem gören halka açık şirketler ve şirketlere denetim hizmeti sunan bağımsız denetim şirketleri güven kaybına uğramıştır (Temel,2008:82).

Enron'un ardından iflası açıklanan diğer şirketler ile birlikte bu şirketlerin ortak özellikleri tanımlanmaya başlanmıştır. Amerika'da dört büyükler olarak bilinen Enron, Global Crossing, WorldCom ve Qwest skandalları üzerinde yapılan araştırmalar iflasa giden

işletmelerin benzer süreçler geçirdiğini gözler önüne sermektedir. Yapılan araştırmalara göre bahsi geçen bu firmaların kurumsal yönetim anlayışları ve düzgün bir muhasebe sistemine sahip olmadıkları görülmüştür. Söz konusu şirketlerin tıpkı Enron'da olduğu gibi saldırgan bir biçimde büyümeye çalışması ve en önemlisi de bu şirketlerin hepsinin denetim hizmetinin Arthur Andersen tarafından gerçekleştirilmesi hile girişimlerinin ve gerçekleştirilen yolsuzluk olaylarının örtbas edilmesini açıklamaktadır (Özkul,2003:4-5). Amerika'da yapılan bir araştırmaya göre 1990'lı yıllarda şirket yöneticilerinin aldıkları maaşlar yaklaşık olarak %570 artış göstermiştir. Şirketlerin piyasa değerini artırmakla görevli olan CEO'lar o dönemde farklı şekillerden ödüllendirilirken, diğer şirket çalışanları, hissedarlar hatta toplum bile bireysel çıkarlar göz önünde tutularak geri planda bırakılmış ve umursanmamıştır (Yenal, Temmuz 2002). Meydana gelen iflas durumları ve ardından ortaya çıkan yolsuzluklar birçok yatırımcı ve aynı zamanda çalışanı zor durumda bırakmıştır. Yaşanan skandallardan sonra bağımsız denetim hizmetleri ve denetçilerin bağımsızlığı konusunda çıkan tartışmalar Amerika'yı yeni bir düzenleme yapma konusunda teşvik etmiştir. Bu kapsamda Amerika 2002 yılında özellikle bağımsız denetim ve kamuoyunu aydınlatma hususlarını dikkate alarak Sarbanes-Oxley Kanunu'nu çıkartmış ve yürürlüğe sokmuştur. Söz konusu kanunda yer alan düzenlemeler Amerika'da yer alan tüm muhasebe firmalarını kapsamaktadır (Yılmaz,2003:18).

Yaşanan skandallardan sonra gerçekleştirilen tek yenilik Sarbanes - Oxley yasası değildir. Skandalların hemen ardından yapılan açıklamaya göre Amerika'da yer alan üç büyük denetim şirketi danışmanlık ve denetim hizmetlerini ayırdığını bildirmiş ve 2002 yılında Sarbanes – Oxley Yasası'ndan sonra New York Menkul Kıymetler Borsası (New York Stock Exchange-NYSE) 'da ek olarak kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir (Süer,2004:51).

3.3.5.2. İflasın Türkiye üzerindeki etkileri

Amerika'da meydana gelen Enron skandalı tüm dünyada büyük yankı uyandırmıştır. Yaşanan skandaldan sonra başta Amerika olmak üzere tüm dünyada çeşitli önlemler alınmaya başlanmıştır. Skandalın etkileri Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim alanlarında yeni düzenlemelere gidilmesi ihtiyacını doğurmuştur (Erol,2016:84).

3.3.5.2.1. Türkiye’de denetim çalışmaları yürüten kurumlar

Türkiye’de denetim alanında faaliyetlerde bulunan kurumlar; Kamu Gözetim Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) olarak sıralanmaktadır.

• Kamu Gözetim Kurumu

Kamu Gözetim Kurumu, Bakanlar Kurulu tarafından 6 Nisan 2011 tarihinde, 6223 sayılı kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanarak, 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı KHK ile kurulmuştur. Söz konusu kurumun kuruluşunda yatan sebebin muhasebe ve denetim standartlarının gözetimi olarak kabul edilmesi ile birlikte aynı zamanda Amerika’da vuku bulmuş olan Enron vb. skandallardan sonra yürürlüğe giren SOX Yasası’nın da etkisi olduğu bilinmektedir (Sağlar ve Yüce,2015:47).

Kamu Gözetim Kurumu’nun temel amacı, yatırımcıların haklarının korunması ve aynı zamanda işletmelerin denetlenmeleri ile ilgili olarak kamuoyuna beyan edilen denetim raporlarının daha doğru, şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamaktır. Bu amaçla KGK, borsada yer alan şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve bunun yanı sıra belirlenmiş olan büyük ölçekli şirketler hakkında yapılan denetlemeleri izlemektedir. KGK’nın diğer amaçları da şu şekilde özetlenebilir (Ertaş,2018:28);

- ✓ Muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak
- ✓ Bağımsız denetimde güveni artırarak kaliteli bir ortam sunmak
- ✓ Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçiler hakkındaki yetkilendirme, sicil kayıtları oluşturma ve idari yaptırım işlemlerini gerçekleştirmek
- ✓ Bağımsız denetimde kamu gözetimi sağlamak

• Sermaye Piyasası Kurumu

Türkiye açısından baktığımızda bağımsız denetim hususunda meydana gelen ilk girişim, 13 Aralık 1987 tarihinde SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” adı altında bir düzenleme yayınlanmıştır. Yayımlanan yönetmelik ile birlikte Türkiye’de bağımsız denetim kurumları oluşturulmuştur (Dönmez vd., 2005:63). Yayımlanan yönetmeliğin temel amacı, kamuoyuna güvenilir bilgi sunarak sermaye

piyasasını güvence altına almak olarak açıklanmıştır. Söz konusu yönetmelik 1996 yılına kadar var olmuş ancak 4 Nisan 1996 tarihine gelindiğinde yürürlükten kaldırılmıştır (Ertaş,2018:39).

Türkiye, Amerika’da yaşanan denetim skandallarından sonra çıkarılan Sarbanes – Oxley Kanunu’nu baz alarak denetim alanında yeni düzenlemeler oluşturma girişiminde bulunmuştur. Sarbanes – Oxley yasası baz alınarak yapılan ilk düzenleme, 1996 yılında yürürlüğe girmiş olan Seri: X, No:16 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” üzerinde gerçekleştirilmiş ve söz konusu tebliğe yeni maddeler eklenerek güncellenmiştir. Tebliğin güncellenmiş hali 2002 yılı Kasım ayında Seri:X, No:19 ve Seri:X, No:21 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” olarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yıllar geçtikçe yayımlanan tebliğ üzerinde SOX yasası bağlamında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler neticesinde tebliğler üzerindeki bazı maddeler değiştirilmiş veya yeni maddeler eklenmiştir. SOX yasası kapsamında yapılan diğer bir değişiklik ise Haziran 2006 tarihinde gerçekleştirilmiş ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de Seri:X, No:22 sayılı tebliğ olarak yayımlanmıştır (Elitaş,2012:106-107). Daha önce yayımlanmış olan Seri:X, No:16 sayılı tebliğ, Seri:X, No:22 sayılı tebliğin çıkarılması ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Bezirci ve Karasioğlu,2011:583).

Seri:X, No:22 sayılı tebliğde bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili oldukça önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir (Temel,2008:91-95);

- ✓ Bağımsız denetim kurumu seçimi
- ✓ Bağımsız denetim kurumlarının tekrar aynı müşteri ile çalışabilmek için minimum 2 hesap dönemi kadar ara verme zorunluluğu
- ✓ Denetim hizmetleri rotasyonunun 7 yıla yükseltilmesi
- ✓ Denetim hizmeti sağlayan firmaların danışmanlık hizmeti vermesinin yasaklanması
- ✓ Kamuoyunu yanıltıcı işlemler gerçekleştiren ve açıklamakla yükümlü olduğu bilgileri gizleyen kişilerin, 2-5 yıl arası hapis cezası ve 10.000-25.000 TL arasında para cezasına çarptırılması

• Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun amacı yatırımcıların sahip olduğu hakları gözeterek, piyasalarda güven ve istikrarı sağlamaktır. Gözetim, düzenleme, denetim ve uygulama faaliyetlerinde bulunan BDDK bu bağlamda katılım, mevduat, kalkınma ve yatırım bankalarını, bunun yanı sıra TMSF' ye devredilmiş olan bankaları, leasing, faktoring ve bağımsız denetim Şirketleri üzerinde gözetim yapmaktadır ( zt rk,2020:45).

Yaşanan Şirket skandalları ile birlikte bağımsız denetim alanında sürekli iyileştirmeler yapılmaktadır. Söz konusu durumun bir sonucu olarak bazı kurumlara kendi alanları içerisinde ek düzenlemeler yapma hakkı tanınmıştır. Bu bağlamda SPK ve BDDK kanunlarına tabii olan Şirketlere hizmet verecek olan denetim Şirketlerinin görevlendirilmesi ve aynı zamanda bahsi geçen denetim Şirketlerinin de denetlenmesi, Kamu Gözetim Kurumu haricinde, SPK ve BDDK'ya tanınan ek yetkilendirmeler olarak bilinmektedir. Ele alınan düzenlemeler yanı sıra gerçekleştirilen diğer düzenlemeler de Şu Şekilde  zetlenebilir (Ertaş,2018:52);

- ✓ Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik (2001)
- ✓ 29314 Sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik (Ekim 2005)
- ✓ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (Kasım 2005)
- ✓ Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Ocak 2011)
- ✓ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (Aralık 2012)

• Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Mart 2001 tarihinde yayımlanan 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile kurulmuş fakat Mart 2013 tarihli 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile tam anlamı ile bugünkü adını almıştır. Söz konusu kurum sahip olduğu denetim yetkisini özellikle Şu kanunlar ile elde etmiştir (Alkan,2019:47);

- ✓ 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu
- ✓ 4646 Sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu
- ✓ 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu

- ✓ 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazlar Piyasası Kanunu
- ✓ 7257 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

EPDK, elektrik, doğalgaz, petrol ve sıvılaştırılmış petrol gazının tüketicilere daha uygun maliyetli ve kaliteli olacak şekilde tedarik edilmesinin yanı sıra daha şeffaf ve güvenilir bir piyasa oluşturarak, oluşturulan bu piyasanın denetlenmesi amacını güderek ortaya çıkmış bir oluşumdur (Damla,2019:82). Bahsi geçen durumların yanı sıra EPDK'nın faaliyet alanları şu şekilde özetlenebilir (Genç,2013:111);

- ✓ Enerji piyasasında faaliyette bulunmak isteyen firmalara lisans vermek
- ✓ Tarife düzenlemek
- ✓ Denetim işlevlerini yerine getirmek
- ✓ Cezai yaptırımlar uygulamak
- ✓ Uyuşmazlıklarda çözüm üretmek ve danışmanlık yapmak

3.3.5.2.2. Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetim

1957 yılında yürürlüğe girmiş olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlere ait iç denetim ile ilgili hükümler yer alırken söz konusu kanunda bağımsız denetim alanında bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Ertaş,2018:58). Söz konusu kanunla birlikte şirketlerde vuku bulmuş olan hata ve hile gibi yolsuzluk durumlarında iç denetçiler de üst düzey yöneticiler ile birlikte sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca iç denetçilerin gerçekleşmiş olan herhangi bir yolsuzluk durumunu anında üst mercilere bildirmesi zorunlu kılınmıştır (Erserim,2007:42).

Piyasaların gün geçtikçe küreselleşmesi, TTK'da yeni düzenlemelere gidilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu bağlamda 2011 yılında, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yayımlanmıştır. Söz konusu kanun Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK'nın oluşumunda yatan ana sebep kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi ve aktif olarak uygulanabilmesidir. Bu amaçla denetim alanında birçok yeni düzenlemeler barındıran 6102 Sayılı Kanun'da özellikle şeffaflık, dürüstlük, hesap verilebilirlik ve sorumluluk kavramları üzerinde yoğunlaşmıştır (Aydoğan,2016:780). TTK ile gelen en önemli husus denetim alanında olmuştur. Bu bağlamda yasada, anonim şirketlerin

denetiminde bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin bulunması hükmü yer almaktadır. Söz konusu hüküm gereğince denetim ilkelerinin belirlenmesi ve denetimin de denetlenmesi ihtiyaçları doğmuştur. Bu ihtiyaç sebebi ile 660 Sayılı KHK ile birlikte KGK kurulmuştur (Denizer,2019:20). Bunun yanı sıra, TTK' da yer alan Madde 398'de, bağımsız denetim işlemlerinin içeriği ve kriterleri açıkça belirtilmiş, bununla birlikte kamuoyuna beyan edilen mali tabloların, işletmelerin faaliyet raporlarının ve envanterlerin denetimleri ile bağımsız denetimin kapsamı sınırlandırılmıştır.

Kanunda ayrıca denetçi türlerine de yer verilmiş bu açıdan ele alındığında denetçilerin; bağımsız denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi olarak tanımlandığı görülmüştür. Yasa ile getirilen diğer bir düzenleme de SOX Yasası'nda olduğu gibi denetçilerin aynı müşteri firmaya hizmet sunabilecekleri maksimum dönem sayısının belirlenmiş olması (7 yıl) ve denetim-danışmanlık hizmetlerinin bir arada verilmesinin yasaklanmış olmasıdır (Öztürk, 2020:74-76). Bahsi geçen durumlar haricinde 6102 Sayılı TTK'nın bağımsız denetim alanına getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Uluslan vd., 2012:18-19);

- ✓ İşletmelerde, firmaya ait olan mali raporların denetlenmesi sürecinde söz konusu tabloların, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu bir biçimde Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi
- ✓ İşletmelerin kamuoyuna beyan ettikleri mali raporların denetçiler tarafından incelenmemesi durumunda yıllık faaliyet raporlarının düzenlenmemiş olarak kayda geçirilmesi
- ✓ Halka açık şirketler ile birlikte halka açık olmayan şirketlerinde bağımsız denetime tabii tutulması
- ✓ İşletmelerin denetiminden sonra elde edilen denetçiye ait raporların internet ortamında minimum 6 ay olacak şekilde yayımlanması

3.4. Sarbanes – Oxley Yasası

3.4.1. Genel Hatları ile Sarbanes - Oxley Yasası

Amerika'da meydana gelen ve iflasla sonuçlanan, üstelik tüm dünyada yankı uyandıran şirket skandallarından sonra, kurumsal yönetim konusundaki başarısızlıklar ve bağımsız denetime karşı gelişen güven problemleri yatırımcıların piyasadan

uzaklaşmalarına sebep olmuştur. Kurumsal yönetimde meydana gelen başarısızlıklar ve yolsuzluk durumlarının kamuoyuna da yansması Sarbanes – Oxley Yasası'nın doğmasına sebep olmuştur (Erzi,2010:28). Bahsi geçen yasa, Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından 30 Temmuz 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İşletmelerin kurumsal yönetim ilkelerini benimsemesi ve uygulaması ayrıca şeffaflıklarının artırılarak kamuoyuna doğru ve güvenilir bilgi beyanını sağlamak amacı ile kurulan yasa yolsuzluk ile mücadelede önemli bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır (Elitaş,2012:65).

Tablo 3.2. Sarbanes – Oxley Yasası Ana Başlıkları

Numara	Ana Başlık
Başlık I.	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
Başlık II.	Denetçi Bağımsızlığı
Başlık III.	Kurumsal Sorumluluk
Başlık IV.	Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamalarının Geliştirilmesi
Başlık V.	Mali Analiz ile Uğraşanların Çıkar Çatışması
Başlık VI.	Sermaye Piyasası Kurulu Kaynak ve Otoritesi
Başlık VII.	Çeşitli Çalışmalar ve Raporlar
Başlık VIII.	Yolsuzluklar İçin Cezai Yaptırımlar
Başlık IX.	Beyaz Yakalı Suçlar Cezai Yaptırımları
Başlık X.	Kurumsal Vergi İadesi
Başlık XI.	Kurumsal Yolsuzluk ve Hesap Verebilirlik

Kaynak: (Akküçük,2009:9).

Sarbanes – Oxley yasası beraberinde birçok hüküm getirmiş ve söz konusu hükümler ile birlikte sadece şirketlerdeki yönetim kurulunu değil aynı zamanda bağımsız denetim ve denetçileri, iç denetçileri, bireysel ve kurumsal yatırımcıları ve avukatlar gibi birçok farklı tarafı etkilemiştir. Buna ek olarak şirket üst yönetimleri ve denetim komitelerinin de üstlendiği sorumluluklar artırılmış ve piyasada meydana gelen yolsuzluk, hile gibi durumların sonuçlarına ilişkin cezai yaptırımlar artırılmıştır. SOX yasası piyasada yer alan taraflara getirdiği bu yükümlülükler ile hile ve yolsuzlukların önüne geçmeyi amaçlamıştır (Temel,2008:84). Söz konusu taraflar ve getirilen düzenlemeler şu şekilde tablolandırılabilir;

Tablo 3.3. SOX Yasası'nın Etkilediği Taraflar ve Düzenlemeler

Taraf	Hedef	Amaç	Ölçüt
Muhasebeci	Standartlardan kaynaklanan boşluklar sebebiyle gerçekleştirilen kötüye kullanımları engellemek adına gerekli düzenlemelerin yapılması	Hile ve yolsuzluk amacı ile kullanılan muhasebeyi bu amaç dışına çıkarmak	Meydana gelen şirket iflasları ve yolsuzluklara karşı yeni düzenleme ihtiyacı
Denetçi	İç ve dış denetimde yer alan bağımsızlık ilkesine olan güveni sağlamak	İç ve dış denetim işlerini ayırmak ve şirket yöneticilerine daha fazla sorumluluk yüklemek	Meydana gelen şirket iflasları ve yolsuzluklara karşı yeni düzenleme ihtiyacı
Devlet	Ülkede gerçekleşen şirket iflaslarını ve hileleri önleyerek yatırımcıyı korumak	Doğru, güvenilir ve sağlıklı piyasa yapısı oluşturmak	İhtiyaç duyulan yasal düzenlemeleri oluşturmak
Ortaklar Finansal Kurumlar Yatırımcılar	Karşılaştırılabilir, doğru ve güvenli bilgiye ulaşmak	Doğru, güvenilir ve sağlıklı piyasa yapısı oluşturmak	İhtiyaç duyulan yasal düzenlemeleri oluşturmak
Toplum	Finansal bilgilerin doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak	Gerçeği yansıtan finansal bilgilerin sunumu ile vergi ödemelerinin olması gereken şekilde gerçekleştirilmesi	İhtiyaç duyulan yasal düzenlemeleri oluşturmak

Kaynak: (Elitaş,2012:105).

3.4.2. Sarbanes - Oxley Yasası'nın Ortaya Çıkmasındaki Nedenler

Amerika'da yaşanan ve tüm dünyayı derinden sarsan yolsuzluk skandalı Enron ve beraberinde benzer şekillerde adı yolsuzluk davalarına karışan WorldCom, Aldelphia gibi şirketler ile birlikte yatırımcılar sermaye piyasalarından uzaklaşmaya başlamıştır. Piyasalara karşı gelişen bu güven problemleri beraberinde şirketlere olan güveni, kamuoyuna açıklanan mali tablolara olan inancı yok etmiştir. Tüm bunların yanı sıra hileli işlemler ve yolsuzlukların uzun süre kamuoyundan saklanarak sürdürülebilmesine sebebiyet veren bağımsız denetim ve denetçilere karşı da bir yargı oluşmuştur (İnam,2007:69). Meydana gelen skandallardan sonra büyük çaplı ve yatırımcıyı koruyacak bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Yatırımcıyı tekrar piyasaya yöneltmek ve mali tablolara olan inancı artırmak, denetim ve denetçiye karşı ön yargıları çürütmek ve yaşanan yolsuzlukların tekrarlanmasını önlemek amacı ile 2002 yılı temmuz ayında Sarbanes – Oxley yasası kabul edilmiştir (Beyhan,2020:5). Özellikle denetim ve denetçi hakkındaki hükümlere yoğunlaşan SOX yasası ve yasanın meydana getirdiği yenilikler tüm dünyada etkisini göstermiştir (Bezirci ve Karasioğlu,2011:587).

3.4.3. Sarbanes – Oxley Yasası'nın İçeriği

Yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından sonra yolsuzluk durumlarının da medyaya yansımaları üzerine çıkarılan SOX Yasası muhasebe gözetim kurulunun oluşturulması, kamuoyuna açıklanan finansal bilgilerin artırılması, denetim hizmeti sağlayan firmaların bağımsızlığı, yapılan çalışmalar ve hazırlanan raporlar, beyaz yakalı suçlar ve bu suçlara karşılık geliştirilen cezai yaptırımlar ve vergi gibi konularda olmak üzere toplamda 11 ana başlıktan oluşmuştur (Erzi,2010:29).

3.4.3.1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu

Sarbanes – Oxley Yasası incelendiğinde karşımıza çıkan ilk ana başlık Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu olmuştur. Piyasadaki yatırımcıları korumak ve işletmelerin kamuoyuna beyan ettiği mali tablolarındaki bilgilerin daha doğru ve şeffaf olabilmesi aynı zamanda hazırlanan bu raporların bağımsızlığını sağlayabilmek amacı ile kurulan bu kurul SOX yasasında önemli bir yere sahiptir (Gökalp,2005:109). Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Yönetim Kurulu'na SOX yasası gereğince şirket denetimlerinde uyulması gereken bütün prosedür ve standartların değiştirilmesi veya yeniden düzenlenmesi gibi oldukça önemli görev ve yetkiler verilmiştir (Tackett vd.,2004:342). Halka Açık

Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun görevleri şu şekilde özetlenebilir (Demircan,2007:56);

- Halka açık firmalara denetim hizmeti sağlayan firmaların kayıt altına alınması ve aynı zamanda bu firmalardan elde edilen yıllık ücretlerin toplanması
- Şirket denetimlerinde uyulması gereken standartların belirlenmesi
- Bağımsız denetim firmalarının bağımsızlığı ve ahlaki yapısı hakkında kuralların oluşturulması
- Kayıt altında bulunan denetim firmalarından 100 ve üzeri şirkete denetim hizmeti sağlayanların yılda 1 kez, daha az denetim hizmeti verenlerin ise yılda 3 kez olacak şekilde teftişinin sağlanması
- Firmaların söz konusu kurallara uymadığının tespiti halinde disiplini sağlayacak yeni düzenlemelerin uygulanması

Yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulara göre Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetim Kurulu'nun taşıması gereken bazı özellikler olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu kurulun üyelerinden en az ikisi sertifikaya sahip kamu muhasebecisi niteliği taşımak zorundadır. Ayrıca kamu muhasebecisi olarak nitelenen üyelerden birisinin, bahsi geçen kurulun başkanı olarak görev alması durumunda geriye dönük 5 yıl boyunca mesleki herhangi bir uygulamada bulunmamış olması gerekmektedir. Tam mesai şeklinde çalışması gereken kurul üyelerinin aynı zamanda da birlikte çalışma zorunluluğu bulunmaktadır. Tüm bunların yanı sıra kurulda yer alan tüm üyeler başka herhangi bir yerde çalışmamak ve herhangi bir muhasebe işletmesinden ödeme kabul etmemek durumundadır. Kurul üyelerinin çalışma süreleri de beş yıl şeklinde sınırlandırılmıştır (Erzi,2010:31). Amerika'da işletmelerin sundukları denetim hizmetlerinde yetkili otorite konumunda olmasına karşılık Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetim Kurulu, SEC (Securities Exchange Comissiyon) tarafından gözetime tabii tutulmaktadır. Türkiye açısından bakıldığında söz konusu durumunda tam tersi olduğu bilinmektedir. Bahsi geçen kurulun denetim işletmeleri hakkında beyan ettiği denetim raporlarındaki olumsuz durumlar ve bu olumsuzluklar ile ilgili uygulanan disiplin cezaları ve açılan soruşturmalar da aynı şekilde SEC tarafından gözetim altında tutulmaktadır. Ayrıca Amerika'da denetim alanında hizmet vermek isteyen denetim işletmelerinin Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetim Kurulu'na üye olmak ve kurulun bildirdiği kalite-kontrol, denetim ve mesleki alanda oluşturulmuş ilke ve

standartlara uyum sağlayarak faaliyet hayatlarına devam etme yükümlülüğü söz konusudur. Yapılan incelemeler neticesinde kurula 2017 yılı itibari ile toplamda 2075 adet kayıtlı denetim firması olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu şirketlerin 19 tanesini Türkiye meşeli firmalar oluşturmaktadır (Yazar ve Yalçın,2019:263).

3.4.3.2. Denetçi bağımsızlığı

Sarbanes – Oxley Yasası'nın ikinci ana başlığı denetçi bağımsızlığı ve bu alana getirilen yeni düzenlemelerden oluşmaktadır. Söz konusu düzenlemeler bağımsız denetçilerin yönetim işlerine müdahale edemeyeceği, kendi firmalarının gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerini denetleyemeyeceği ve hizmet sağladıkları müşterilerine yönelik savunma işlemlerinin yasaklanması gibi farklı kurallar barındırmaktadır. Yasa ile birlikte bağımsız denetçilerin ücretlerine kısıtlamalar getirilmiş ayrıca denetim hizmeti sağlayan bağımsız denetçilerin yasa gereğince belirlenen bazı konular ile ilgili raporlar hazırlayıp sunmaları öngörülmüştür (Karakaş,2008:74).

Yasa öncesinde meydana gelen yolsuzlukların gizlenmesinde ve sürdürülebilmesinde temel etkenlerden biri olan denetçi bağımsızlığının ihlali denetim alanlarına olan güveni derinden sarsmıştır. Bu nedenle yasanın ikinci bölümü denetçi bağımsızlığına olan güveni yapılandırmak adına oldukça önemli kısıtlamalar içermektedir. Yasa ile birlikte getirilen bu kısıtlamalar şu şekilde sıralanabilir (Demircan,2007:66);

- Bağımsız denetçinin, denetim hizmeti sağlayacağı firmaya ait muhasebe kayıtları ve işletmeye ait tüm mali tablolar ile ilgili hizmetler
- Müşteri işletme ile ilgili değerlendirme işlemleri ve finansal bilgi sistemlerinin dizaynı
- Sigortacılık işlemleri, yönetim danışmanlığı ve insan kaynakları ile ilgili sunulan hizmetler
- Müşteri firmalara sağlanan iç denetim hizmetleri
- Firmalara sağlanan borsacılık ve yatırım danışmanlığı hizmetleri

Sarbanes – Oxley Yasası ile birlikte denetim alanında yer alan çalışanlara rotasyon şartı getirilmiştir. Fransızca kökenli olan “rotasyon” kelimesi Türkçe'ye herhangi bir işletmede yer alan çalışanların düzenli bir şekilde yer değiştirmesi olarak girmiştir. Rotasyon şartının getirilmesindeki temel amaç, bağımsız denetim firması ile denetleme hizmeti sunulan işletme arasında oluşabilecek dostluk ilişkilerinin önüne geçilmesi ve buna

bağlı olarak denetçinin tarafsızlığının sürdürülmesidir (Arslan,2010:206). Bu şarta göre denetim firması bünyesinde yer alan denetçilerin halka açık bir müşteri firmaya sundukları denetim hizmetleri 5 yıl ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu durum neticesinde bir denetim firması aynı müşteri firma ile 5 yıldan daha uzun süreli hizmet ilişkisi sürdürememektedir. Bunların yanı sıra denetim görevini icra eden denetçiler hizmet sağladıkları halka açık bir işletmede CEO veya muhasebe müdürü gibi yüksek statüde istihdam gerçekleştirirse, daha önce bünyesinde yer aldığı denetim firmasının şu an görev almakta olduğu halka açık şirketi 1 yıl süre ile denetlemesi yasaklanmıştır (Özkul,2003:28). Söz konusu yasaklar bağımsız bir denetim firmasının müşterilerine denetim hizmeti sağlarken aynı anda da yukarıda belirtilen hizmetleri sağlaması durumunda oluşmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim firmalarının müşteri işletmelerine, denetim hizmeti sağlamadığı takdirde bahsi geçen diğer hizmetleri sunmasında herhangi bir yükümlülük oluşturmamaktadır. Denetim hizmeti ve diğer hizmetlerin aynı anda sağlanması durumunda denetim firmalarının bağımsızlık niteliğini kaybedebileceği olasılığının oluşması nedeni ile bu hizmetlerin bir arada işletmelere sunulması kısıtlanmıştır (İnam,2007:75). Tüm bu düzenlemelerin yanı sıra Sarbanes - Oxley Yasası ile birlikte bağımsız denetçilerin müşteri işletmelere sağladıkları denetim hizmetleri veya denetim dışında kalan diğer tüm hizmetlerde denetim komitesinden alınacak ön onaya ihtiyaç bulunmaktadır. Bununla birlikte gerçekleştirilen tüm hizmetlerin sonucunda elde edilen bulguların da denetim komitelerine raporlanması şart koşulmuştur (Kandemir ve Akbulut,2013:42).

3.4.3.3. Kurumsal sorumluluk

Sarbanes – Oxley Yasası'nın üçüncü ana başlığı olan Kurumsal Sorumluluk, kamuoyuna sunulan finansal raporların doğru ve eksiksiz olduğu hususundaki tüm sorumluluğun üst düzey yöneticilerin bireysel şekilde üstlenmesi üzerinde duran ilkelerden oluşmaktadır. Kurumsal Sorumluluk başlığı altında bağımsız denetçiler ile denetim komiteleri arasındaki ilişkiler tanımlanmıştır. Ayrıca bu başlık altında görevlilerin sergileyebilecekleri davranışlar sınırlandırılarak bu kurallara uyulmadığı takdirde oluşabilecek hukuki cezalara da yer verilmiştir (Kuschnik,2008:2).

Kurumsal Sorumluluk başlığı altında herhangi bir işletmede Genel Müdür veya Finans Müdürü statüsünde yer alan üst düzey yöneticilerin üç ayda bir ve yılda 1 kez olmak üzere periyodik olarak onay vermeleri gereken hususlar belirlenmiştir. Bu hususların işletme üst düzey yöneticileri tarafından onaylanması, daha sonra meydana gelebilecek olan tüm

hile, yolsuzluk veya benzeri durumlarda onay veren yöneticileri bireysel olarak sorumlu tutarak, yatırımcıları korumayı amaçlamaktadır. Söz konusu hususlar şu şekilde özetlenebilir (Elitaş,2012:67);

- İşletmeye ait mali tablolar ve denetim raporlarının incelemesi gerçekleştirilmiştir.
- Kamuoyuna beyan edilen finansal raporların tamamı doğru, şeffaf ve eksiksiz bilgilerden oluşmaktadır.
- Gerekli kontroller ve kamuyu aydınlatma prosedürleri yerine getirilmiştir. Ayrıca söz konusu prosedürlerin etkinliği raporların sunulduğundan itibaren 90 gün içinde değerlendirilmiş ve raporlama işlemi gerçekleştirilmiştir.
- Şirketin iç denetiminde meydana tüm eksiklikler denetçiler ve denetim komitelerine açıklanmıştır.

Sarbanes - Oxley Kanunu ile birlikte Kurumsal Sorumluluk başlığı altında getirilen düzenlemeler bunlar ile sınırla kalmamış, söz konusu düzenlemelere ek olarak şirket çatısı altında yer alan çalışanlar ve yönetici konumundaki müdürlere de ikramiye ve kar dağıtımları, bireysel kredi hususları ve etik gibi alanlarda da çeşitli yasaklar getirilmiştir. Söz konusu yasakların getirilme nedenleri herhangi bir hata veya hile sebebi ile oluşabilecek olan zararların kapatılabilmesi içindir. Bu yasaklar şu şekilde özetlenebilir (Özkul,2003:13-15);

- Halka açık bir işletmeden yolsuzluk, hata veya hile gibi sebepler nedeni ile kamuoyuna beyan ettikleri finansal raporlarının tekrar teslimi istendiğinde, kamuya açıklanan raporların ilk ilanından itibaren 1 yıl süre boyunca şirket müdürünün kazandığı her türlü ikramiye ve kar dağıtımlarının geri iadesi istenmektedir.
- Belgelerin geri tesliminin istendiği durumda firmadaki yetkili kişi, 1 yıllık süre içinde şirkete ait menkul kıymet satışlarından elde ettiği gelirin tamamını teslim etme yükümlülüğü altındadır.
- Sarbanes - Oxley Yasası gereğince firma müdürlerinin veya üst düzey yöneticilerin içinde bulunulan sektör koşullarının gerektirdiği durumlar haricinde kredi kullanması yasaklanmıştır.
- Firmaların çatısı altında yer alan tüm çalışanların veya yönetici statüsünde bulunan üst düzey çalışanların, kamuoyuna beyan edilen firmaya ait finansal raporlarda,

firma paydaşlarını yanıltmak amacı ile gerçekleştirilen tüm hile ve yolsuzluk unsurları etik ilkeler gereğince yasaklanmıştır.

3.4.3.4. Kamuyu aydınlatıcı şirket açıklamalarının geliştirilmesi

Sarbanes – Oxley Yasası düzenlemelerinin dördüncüsü olan “Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamalarının Geliştirilmesi” başlığı özellikle halka açık şirketlerin kamuoyuna sundukları finansal raporlarında yer alan açıklamaların artırılması ve iyileştirilmesini amaçlayan birçok yükümlülük içermektedir (PricewaterhouseCoopers,2003:17). Kanunun genişletilmiş finansal raporları başlığı gereğince halka açık bir işletmenin kamuya sunduğu finansal raporlarında, bilanço dışı gerçekleştirilen işlemler, firmanın yükümlülükleri ve yine işletmeye ait proforma bilgilerin tamamının dipnot kısmında açıklanması zorunlu hale getirilmiştir. Bunun yanı sıra işletmeler, SOX Kanunu gereğince mali durumlarında meydana gelen herhangi bir iyileşme veya kötüleşme durumunu eş zamanlı bir biçimde kamuya beyan etmek zorunda kalmıştır. Yine yasaya göre şirket bünyesinde yer alan herhangi bir yöneticinin, çalışanın veya şirketin ödenmiş sermayesi üzerinde %10’dan daha fazla hak sahibi olan şirket ortaklarının paylarında meydana gelen her türlü değişimin, değişim işlemi takiben 2 gün içerisinde kamuoyuna duyurularak, işletme paydaşlarının bilgilendirilmesi gerekmektedir (Temel,2008:87).

Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamalarının Geliştirilmesi başlığı altında getirilen diğer bir düzenleme ise halka açık şirketlerin kamuoyuna sundukları finansal raporlarının ve varsa özel durum bildirimlerinin tamamının SEC tarafından periyodik olarak 3 yılda bir denetlenmesini gerekli kılmaktadır. Söz konusu denetim işlemlerinde üzerinde özellikle durulması gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir (Eroğlu,2003:62);

- Şirketlerin kamuya beyan edilen finansal raporlarının hile veya yanıltıcı işlemler sebebi ile tekrardan beyanın istenmesi durumu
- Halka açık bir işletmenin hisse fiyatlarında meydana gelen oynaklık seviyesinin yüksek olması durumu
- Raporları denetlenen şirketin yüksek piyasa değerine sahip olması durumu

Tüm bunların yanı sıra kanun hükümleri gereğince işletmelerin kamuoyuna sundukları beyanların ve tüm bilgilendirmelerin kolay ulaşılabilir olması amacı ile elektronik ortamda da depolanması gerekli kılınmıştır. Bu açıdan bakıldığında firmanın tüm

bilgilendirmelerinin kendi web sayfası üzerinde de sunulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca firmaların kamuya sunduğu yıllık raporlarında iç denetim raporlarının da bulunması ve işletmede finans uzmanı bulunup bulunmadığının açıklanması da zorunlu kılınmıştır (Erzi:2010,47-48).

3.4.3.5. Mali Analiz ile uğraşanların çıkar çatışmaları

Yasanın beşinci bölümünde yer alan “Mali Analiz ile Uğraşanların Çıkar Çatışmaları” düzenlemeleri ile ulusal menkul kıymet borsaları, söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girmesi ile birlikte bu işlemi takiben 1 yıl içerisinde düzenlemede yer alan tüm hükümleri kabul etmiş sayılmıştır. Bu düzenleme ile birlikte menkul kıymet analistlerinin tarafsızlıklarını koruyarak piyasada yer alan yatırımcılara daha güvenli ve sağlıklı bir bilgi ortamı sağlaması amaçlanmıştır (Sarbanes Oxley Act,2002:791). Bu amaç neticesinde getirilen kurallar şu şekilde özetlenebilir (Erzi,2010:49);

A. Analistlerin bağımsızlık ilkesine olan bağlılığının sürdürülmesi ve tarafsızlığın sağlanması

1. Yatırım bankacılığı faaliyetleri icra eden aracı kurumların ve yatırımlar ile ilgili yürütülen araştırmalarda direkt olarak ilgisi bulunmayan kişilerin söz konusu araştırmaları onaylamasını önlemek

2. Yatırım bankacılığı faaliyetleri sürdüren aracı kurumlar vasıtası ile eleman olarak alınan memurlara denetim hizmeti sunan analistlerin söz konusu hizmetlerini sınırlandırmak

B. Herhangi bir hisse senedinin piyasaya ihracı ile ilgili çalışan kişilerin, ihraç işlemleri ve ihracı gerçekleştiren firma ile ilgili her türlü belgeyi ve araştırma raporlarını yayımlamasının yasaklanması

3.4.3.6. Sermaye Piyasası Kurulu kaynak ve otoritesi

Yasanın bu bölümü ödeneklerin yetkilendirilmesi, komisyon öncesi meydana gelen olaylar-uygulama, federal mahkemelerin borsalar üzerindeki yetkileri ve aracı kurumların taşıdığı nitelikler şeklinde alt başlıklardan oluşmaktadır (Temel,2008:88).

Sarbanes - Oxley Yasası'nın bu başlığında komisyona 2003 yılı için 776 Milyon \$ tutarında ek ödeme sağlanması kararlaştırılmıştır. Bu ödenek söz konusu komisyonun, yasada belirtilen görevlerini icra edebilmesi için tahsis edilmiştir. Bu amaçla 776 Milyon \$'lık ödeneğin 102.700.000 \$'ı maaşlar ve oluşabilecek tazminatların ödemesi için, 108.400.000 \$'ı güvenliğin artırılması ve bilgi teknolojilerindeki gelişimin artırılması için ve kalan 98.000.000 milyon \$ ise komisyonun; şeffaflığın artırılması, yolsuzlukların önüne geçilmesi, oluşan riskleri ve yatırımları yönetebilmesi gibi program ve çalışmalarını güçlendirmesi ve bunun yanında denetim hizmetlerinin iyileştirilmesi adına minimum 200 kişi olacak şekilde ek uzman memur istihdamı için ayrılmıştır (Sarbanes Oxley Act,2002:791:793-794). Bunların yanı sıra SOX Kanunu'nun bu başlığı altında 1934'de yayımlanan Menkul Kıymetler Borsası Yasası değiştirilmiş ve yasaya bazı eklemeler yapılmıştır. Bu yeni düzenlemeye göre Sermaye Piyasası Kurulu herhangi bir kişiyi SEC önünde kınayarak ayrıcalıklarını geçici veya kalıcı olacak şekilde elinden alabilmektedir. Söz konusu durumun oluşumuna sebebiyet verebilecek olan durumlar şu şekilde sıralanabilir (PricewaterhouseCooper,2003:25);

- Yasanın belirtmiş olduğu bilgi ve yeteneklere sahip olmamak
- Etik dışı davranışlar sergilemek
- Kanunda yer alan herhangi bir düzenlemenin gereklerini kasten ihlal etmek veya ihlale yardım ve yataklık sağlamak

3.4.3.7. Çalışmalar ve raporlar

Yasa çerçevesinde “Çalışmalar ve Raporlar” başlığı altında muhasebe firmalarının konsolidasyon işlemleri, denetim şirketleri ve kredi derecelendirme kurumları üzerine yapılan incelemeler, icra ve yatırım bankacılığı ile ilgili raporlar ve menkul kıymet kanunlarının ihlali ile ilgili cezai yaptırımlar yer almaktadır (Temel,2008:88).

Yasanın “Çalışma ve Raporlar” başlığındaki 701 No'lu madde gereğince, muhasebe firmaları arasında yer alan rekabetten kaynaklı sorunlar ve federal veya eyalet düzenlemelerinin muhasebe firmaları arasındaki rekabete olan etkisi hakkında çalışmalar yürütülmesi gerekmektedir. Bu çalışmalar kanunun yürürlüğe girmesini takiben 1 yıl içerisinde Başsavcı tarafından Senato, İskân ve Şehircilik Komitesi ve Mali Hizmetler Komitesine rapor halinde sunulmak zorundadır. Ayrıca 702 No'lu madde gereğince Menkul Kıymetler Piyasası'nın faaliyetlerinde kredi derecelendirme kuruluşlarının rolü hakkında

çalışma yürütülmesi gerekli kılınmıştır. Bu çalışma ile ilgili raporun kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 180 gün içerisinde yine aynı şekilde Senato, İskân ve Şehircilik Komitesi ve Mali Hizmetler Komitesine teslimi zorunlu kılınmıştır. Kanunun 703. Maddesine göre Menkul Kıymet Yasası ihlalleri ve bu ihlaller ile ilgili açıklamaların ve ayrıca uygulanan cezai yaptırımların miktarı üzerinde çalışma yapılması öngörülmüştür. Yürütülen çalışma raporları ise kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte 6 ay içerisinde diğer maddelerde olduğu gibi Senato, İskân ve Şehircilik Komitesi ve Mali Hizmetler Komitesine beyan edilmek zorundadır. 704. Madde Komisyonun, SOX Kanunu ile birlikte getirilen raporlama ilkelerine uyulmaması takdirde ortaya çıkan ihlalleri ve finansal tabloların yeniden beyanını içeren uygulama faaliyetlerini analiz etmesi ve konu ile ilgili çalışma yapması gerektiğini açıklamaktadır. Konu ile ilgili yapılan çalışma sonucu elde edilen bulgular raporlaştırılarak en geç 180 gün içerisinde Senato, İskân ve Şehircilik Komitesi ve Mali Hizmetler Komitesine, komisyon tarafından beyan edilmek zorundadır. Başlığın son maddesi olan 705. Madde ise yatırım bankalarının ve mali müşavirlerin kamu şirketlerinde meydana gelen hile, yolsuzluk gibi durumlarda yardım ve yataklık yapıp yapmadığı konusunda bir çalışma yapılmasını öngörmüştür. Genel kontrolör yapılan çalışma ile ilgili hazırlanan raporu 180 gün içerisinde raporlamak zorundadır (Sarbanes - Oxley Act,2002:797-800).

3.4.3.8. Yolsuzluklar için cezai yaptırımlar

Sarbanes – Oxley Kanunu ile birlikte “Yolsuzluklar İçin Cezai Yaptırımlar” başlığa altında, işletmelerde meydana gelen yolsuzluk durumlarında şirketin ve söz konusu durumu gerçekleştiren kişilerin sorumlulukları üzerine yoğunlaşmıştır. Kanuna göre işletmeler üzerinde gerçekleştirilen federal soruşturmalar veya iflas durumlarında, söz konusu işletmeye ait olan kayıtların, belge ve dokümanların değiştirilmesi, yol edilmesi veya tahrif edilmesi durumunda olaydan sorumlu olan kişiler para cezası veya 20 yıl ile kısıtlı olarak hapis cezasına çarptırılmaktadır. Soruşturmadan çıkan karar göre hapis ve para cezası aynı anda uygulanabilmektedir (PricewaterhouseCooper,2003:26). Ayrıca kanunun bu bölümünde işletmelerin denetimlerine ait kayıtların da tahribine yönelik cezai yaptırımlar yer almaktadır. Buna göre hisse senedi ihraç eden herhangi bir işletmenin denetim işlevini yerine getiren bir muhasebe elemanı, denetlediği işletmeye ait belgelerin tamamını içinde bulunulan cari dönem itibari ile 5 yıllık süre zarfı boyunca saklama yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmıştır. Yasaya göre belgelerin saklanmaması durumunda muhasebe elemanı, para

cezası veya 10 yıl ile sınırlandırılmış şekilde hapis cezasına çarptırılmaktadır. Suçun boyutuna göre söz konusu cezaların birlikte uygulanabilmesi kararlaştırılmıştır (Erzi,2010:52).

3.4.3.9. Beyaz yakalı suçlar cezai yaptırımları

Beyaz yakalı suç tanımı ilk olarak Edwin H. Stuhler tarafından ortaya atılmıştır. Söz konusu kavram, 1939 yılında Amerikan Ekonomi Derneği ve Amerikan Sosyoloji Topluluğu vasıtası ile adından söz ettirmeye başlamıştır. İşlenen diğer suçlar gibi beyaz yakalı suçların da bir suç unsuru olarak kabul edilmesi ve cezai bir yaptırımı olması gerektiğini savunan Stuhler'a göre gerçekleşen olgunun beyaz yakalı suç olarak sınıflandırılabilmesi için bahsi geçen durumun, işletmelerde yüksek statüye sahip bir birey tarafından ve mesleğini yerine getirirken gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Yapılan araştırmalara göre işletmelerde meydana gelen mali tablo makyajlamaları, rüşvet, hile, zimmete para aktarma ve vergi kaçakçılığı gibi yolsuzluğa sebep olan manipülatif olaylar beyaz yakalı suç olarak literatürde yer almaktadır (Erbuğa,2020:600-601).

Sarbanes – Oxley yasası ile birlikte beyaz yakalı suçlar adı altında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yasanın bu başlığı altında suç girişimleri, e-posta ve telefonla gerçekleştirilen suçlar, mali raporlama şeklinde gerçekleştirilen suçlar ve beyaz yakalı suçlara ilişkin yönetmelikler açıklanmıştır (Temel,2008:88). Yasadaki bu maddeye göre, işletmelerde yolsuzluk girişiminde bulunan kişilerin SOX yasasının ihlali ile ilgili olan cezalara çarptırılması öngörülmüştür. Bunların yanı sıra işletmelerin kamuoyuna beyan ettikleri her türlü doküman veya finansal raporlarında bir usulsüzlük belirlenmesi durumunda, söz konusu belgeleri onaylayan genel müdür veya aynı statüdeki diğer yöneticilere 1.000.000 \$ para ve 10 yıl ile sınırlandırılmış şekilde hapis cezası verilmesi kabul edilmiştir. İşlenen suçun statüsüne göre her iki cezanın birlikte uygulanabilmesine olanak tanınmıştır (Erzi,2010:53).

3.4.3.10. Kurumsal vergi iadeleri

Sarbanes – Oxley Yasası'nda “Kurumsal Vergi İadeleri” başlığı oldukça kısa tutulmuştur. Yasa bahsi geçen madde gereğince işletmelerin açıkladığı vergi beyannamelerinde söz konusu şirketlerin en yetkili kişisi yani CEO'larının imzasının bulunmasını şart koşmuştur (Sarbanes Oxley Act,2002:807).

3.4.3.11. Kurumsal yolsuzluk ve hesap verebilirlik

Yasanın son başlığı olan “Kurumsal Yolsuzluk ve Hesap verebilirlik” çatısı altında işletmelerde vuku bulan kurumsal yolsuzlukların önüne geçilmesi ve hesap verilebilirlik düzeyinin artırılabilmesi amacıyla cezai şartlar belirtilmiştir. Söz konusu yasanın 11. Ana başlığı gereğince, işletmelerde resmi işleri engelleme amacı ile her türlü belge veya kanıtın ortadan kaldırılması adına girişimde bulunan kişilere, en çok 20 yıl hapis cezası veya para cezası veya gerekli görüldüğü takdirde hapis ve para cezalarının birlikte uygulanmasına karar verilmiştir (Erzi,2010:54).

Yasa ile birlikte getirilen diğer bir düzenleme de SEC Komisyonu tarafından, menkul kıymet yasalarına aykırı bir şekilde hareket eden ihraççıların sahip oldukları fonları geçici bir süre ile dondurulmasına olanak sağlamaktadır. Bunlara ek olarak söz konusu madde ile işletme yöneticilerinin geçici veya kalıcı şekilde görevden alınabilmelerine imkân sağlanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, SOX yasası öncesinde görevden alma işlemlerinin yalnızca kesin kanıtlar ile gerçekleştirilebiliyor olmasıdır. Fakat SOX yasası ile birlikte görevden alma ve uzaklaştırma işlemleri kolaylaştırılmış ve halka açık işletmelerde meydana gelen menkul kıymet yasalarını ihlali durumunda söz konusu işletme yöneticilerinin SEC kurulu tarafından işine son verilebilmesi kararlaştırılmıştır. Bu karar ile birlikte yöneticilerin yolsuzluk girişimlerinin engellenebilmesi amaçlanmıştır (Elitaş,2012:73).

3.4.4. SOX Yasası'nın Dezavantajları

Sarbanes – Oxley Yasası'nın sağladığı avantajlar yanı sıra şirketler üzerindeki yükümlülüklerin artırılması söz konusu yasa ile ilgili en temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasanın şirketler üzerindeki negatif etkileri genel olarak şu şekilde özetlenebilir (Elitaş,2012:69);

- Yüklenen sorumluluklar ile birlikte artan risk unsuru işletme birleşmelerini yavaşlatmıştır.
- Şirket içi ve şirket dışı olarak gerçekleştirilen toplantıların sayısı ve harcanan zamanda artış gözlemlenmiştir.
- Denetim şirketleri üzerinde oluşan yükümlülükler sebebi ile denetim alanında bir daralma olmuş ve denetim şirketi sayısında düşüş yaşanmıştır.

- Denetim piyasasında yer alan işletmeler arasındaki rekabette azalış söz konusu olmuştur.

Yapılan araştırmalara göre yasaya uymakla yükümlü olan şirketlerin çoğu söz konusu yasaya uyum maliyetlerinin oldukça yüksek ve denetim prosedürlerini eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi hususunda zorlandıklarını beyan etmektedir. Yasanın “Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamalarının Geliştirilmesi” başlığı altında yer alan Bölüm 404’e göre yıllık beyan edilen finansal raporlarda iç denetim raporlarının da eklenmesinin zorunlu kılınması ile birlikte şirketlerin söz konusu duruma uyum maliyetlerinin ortalama 4,4 Milyon \$ olduğu saptanmıştır (Demircan,2007:74).

Tablo 3.4. SOX Yasası (404. Bölüm) Yıllık Maliyeti

	Mart 2005 (\$)	Temmuz 2004 (\$)	Haziran 2004 (\$)
İç Maliyetler	1.337.935	1.283.385	613.250
Dış Maliyetler	1.716.987	1.037.100	732.100
Denetçi Ücretleri	1.301.050	823.200	590.100
Toplam	4.335.972	3.143.685	1.935.450

Kaynak: (Demircan,2007:76).

Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte getirilen yeni düzenlemeler çeşitli maliyetlere yol açarken aynı zamanda da bahsi geçen düzenlemelere uyum sağlayabilmek için harcanan zaman yükselmiştir. Söz konusu durum ile ilgili birçok araştırma yapılmıştır. Protiviti Danışmanlık Şirketi’nin 2019 yılında yasaya uyumluluk için şirketlerin ayırdığı zaman ile ilgili yapmış olduğu anket bulguları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.5. 2019 Yılı SOX Uyumluluğuna Ayırılan Zaman

SOX Uyum Saatleri Arttı	SOX Uyum Saatleri %10’dan Fazla Arttı	SOX Uyum Saatleri Azaldı	SOX Uyum Maliyetleri %10’dan Fazla Azaldı	SOX Uyum Saatleri Aynı Kaldı
%51	%67	%13	%43	%36

Kaynak: (Protiviti, Haziran 2020).

Yasanın diğer bir etkisi de denetim kurullarının yapmakta olduğu toplantılar üzerinde gerçekleşmiştir. Yapılan gözlemler neticesinde yasa öncesinde 66 şirketten yalnızca 11 tanesinin cari yıl içerisinde ortalama 6 kez toplandığı görülürken yasa ile birlikte bu sayı 39’a yükselmiştir. Ayrıca yasa gereğince şirketlerin Halka Açık İşletme Muhasebe Gözetin Kurulu’na kaydolması zorunluluk haline getirildiğinden söz konusu durumun yüklediği maliyetler ve artan sorumluluklar sebebi ile küçük ölçekli denetim firmaları ayakta kalamamıştır (Koehn ve Del Vecchio 2004: 36-37).

Tüm bunların yanı sıra içinde bulunduğumuz bu dönemde ortaya çıkan ve tüm dünyada büyük sağlık sorunlarına hatta yüksek miktarda ölüme neden olan Covid-19 küresel salgını da Sarbanes – Oxley yasası uygulamaları üzerinde dezavantaja neden olacak olumsuz etkiler yaratmıştır. Yaşanılan bu dönemde salgın tedbirleri kapsamında getirilen yasaklar nedeni insanlar iş hayatlarına uzaktan devam etmek zorunda kalmıştır. Bu nedenle yasa ile birlikte zorunlu hale gelen denetim ve kontrol işlevleri aynı zamanda kayıtlanması gereken dosya ve kritik verilere erişim zorlaşmıştır. Bu durum yasaya uyum sürecini kötü bir şekilde etkilemektedir. Fakat söz konusu durum ile ilgili bazı yaklaşımlar üretilmiştir. Bu yaklaşımların ve gerçekleştirilen iyileştirmelerin gelecek zamanlarda da şirketler üzerinde iyi bir etki yaratacağı ve SOX yasasına uyum sürecine katkı sağlayacağı öngörülmektedir (Protiviti, Mayıs 2020). Söz konusu yaklaşımlar aşağıdaki şekilde tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.6. Covid-19 Sürecinde SOX Yasası'na Uyumun İyileştirilme Varsayımları

Aktivite	Kısa Vadeli Çözüm	Uzun Vadeli Çözüm
Manuel Yevmiye Kaydı	Gözden Geçirme: Taranan belgeleri incelemek ve işaretlemek için dijital imza ve PDF yazıcı kullanımı Destekleyici Kanıt: Ekran görüntüsü veya e-posta yoluyla bilgilerin saklanması	Dönem kapanışlarının kontrolünü sağlamak için, iş akışları veya yevmiye kayıtlarına kolay ulaşılmasına olanak sağlayan eklenti ile kullanım Yevmiye kaydı verilerinin profilini çıkarmak ve riskli işlemleri belirlemek için yapay zekâ ve veri analitiği yöntemlerinin kullanımı
Dönem Sonu Manuel Yevmiye Kaydı İncelemesi	Kayıtları saklamak ve incelemek için PDF yazıcı kullanımı ayrıca yüksek riskli yevmiye işlemleri için risk sıralaması kullanımı	Görevlerin tamamlandığını kanıtlamak ve kaydetmek için Microsoft Teams gibi teknolojilerin kullanımı
Manuel Hesap Mutabakatı İncelemesi	Kısıtlı erişime sahip SharePoint veya internet klasörü kullanımı, ayrıca düşük riskli hesapların geçici olarak kapsam dışı bırakılması	Süreci kolaylaştırmak ve destek sağlamaya devam etmek için otomatik mutabakat araçlarının kullanımı
Dönem Sonu Kontrol Listeleri	Listeleri depolamak ve onaylamak için SharePoint ve çevrimiçi imza için DocuSign gibi programların kullanımı	Görevlerin tamamlandığını kanıtlamak ve kaydetmek için Microsoft Teams gibi teknolojilerin kullanımı, ayrıca iş akış araçlarının kullanımı
10-Q/K Raporları	PDF yazılımları kullanımı, tarayıcı yardımı ile el yazısını kaydetme ve sadece gözden geçirenin erişebileceği inceleme kanıtlarının yer aldığı bir ağ klasörü oluşturulması	Finansal raporlama desteği ve dosya gönderimleri için güvenli bir yazılım kullanımı
Çalışan Değişiklik Bildirimleri veya Kullanıcı Erişimi Sağlama Formları	Merkezi SOX dokümantasyonu e-posta kutusu oluşturulması ve çevrimiçi imza araçlarının kullanımı	Bilgisayar Teknolojisi olay yönetimi araçlarının kullanımı
Dönem Sonu Fiziksel Envanter Sayımı/Doğrulaması	Miktar ve kaliteyi doğrulamak için video paylaşım araçları veya drone kullanımı veya bakiye doğrulamasının ileri tarihe alınması	Envanter barkodlarının doğrulanması için uzaktan tarama veya etiketleme çözümleri kullanımı
Dönem Sonu Kullanıcı Erişim İncelemesi	Raporların dönem sonu tarihlerinde çalıştırılmasının hatırlatılması	Raporların önceden tanımlanan tarih ve veriler dahilinde otomatik olarak çalıştırılmasını sağlayan sistem kullanımı
Şifre Sıfırlama Sıklığı	Sık şifre değişimi yerine daha karmaşık şifre kullanımı	Güvenlik soruları tarafından yönlendirilen otomatik parola sıfırlama uygulamaları kullanımı
Çeklerde Çift İmza Gerekliği	İşlem yetkisinin geçici olarak finans müdürleri gibi merkezi bir noktaya tanımlanması ve periyodik olarak izlenmesi	Bankacılık yazılımı kullanımı
Fatura, Sözleşme ve Varlıkların Onaylanması-Satılması vb.	Belge onayları için dijital imza araçları kullanımı	Güvenlik eklentileri ile ve çevrimiçi imza araçları kullanımı

Kaynak: (Protiviti, Mayıs 2020).

3.4.5. SOX Yasası'nın Türkiye Üzerindeki Etkisi

Amerika'da vuku bulan Parmalat, WorldCom ve Enron gibi iflasla sonuçlanan ve tüm paydaşları etkileyen yolsuzluk vakaları başta Amerika olmak üzere tüm dünyayı sarsmıştır. Yaşanan olaylardan sonra diğer ülkeler de benzer durumların yaşanmaması adına önlemler almaya başlamıştır. Türkiye de meydana gelen bu olayların etkisini görmüş ve diğer ülkelerin yaşadıklarından yola çıkarak onların tecrübelerinden yararlanmıştır (Gökalp,2005:112). Bu bağlamda Türkiye'de, şirketlerde meydana gelen yolsuzluklar ve bankacılık sektöründe iyileştirmeler yapmak için Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK tarafından çıkarılan tebliğleri yayınlamaya başlamıştır. Söz konusu tebliğlerden SOX ile büyük benzerlik gösteren SPK tarafından çıkarılmış olan Seri: X, No:19 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" 2002 yılında ve Seri: X, No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Haziran 2006 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Temel,2008:91).

3.4.6. SOX Yasası ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Sarbanes – Oxley yasasına paralel olarak içerisinde birçok alanda getirilen yeni düzenlemeler ile birlikte yayımlanan SPK düzenlemelerindeki temel amaç, SOX yasasında olduğu gibi işletmelerin gerçekleştirebileceği hata ve hilenin engellemesi adına çalışan ve yöneticilerin caydırılması temel alınarak yolsuzlukların önüne geçilebilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Genel hatları ile incelendiğinde SPK düzenlemeleri ve SOX Yasası hükümlerinin benzerlikleri şu şekilde tablolaştırılabilir;

Tablo 3.7. SOX Yasası ve SPK Düzenlemeleri Arasındaki Benzerlikler

Sarbanes - Oxley Yasası	SPK Seri: X, No:22
Madde 906. Mali tabloların doğruluğu ve standartlara uygunluğu hususunda şirket yöneticilerinin onay beyanı	Madde 26. Benzer bir hüküm yer almaktadır.
301. Denetim Komitesi Kurulma Zorunluluğu	25. Madde SPK'ya üye olan şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ve minimum 2 kişiden oluşan denetim komitesi kurulması zorunluluğu
Madde 201. Denetim ve danışmanlık hizmetlerinin bir arada verilmesinin yasaklanması	Madde 13. Benzer bir hüküm yer almaktadır.
Madde 203-207. Denetçi Rotasyonu Şartı	Madde 6. Bağımsız denetim firmalarının aynı işletme ile maksimum 7 yıl çalışabilmesi şartı
Madde 404. Halka açıklanan finansal tablolarda iç denetim ile ilgili bir bölüm eklenmesi şartı	Madde 11. Benzer bir hüküm yer almaktadır.
Madde 103. Denetçilerin, denetim yapılan işletme ile ilgili tüm bulgu ve dokümanlarını 7 yıl süre saklaması zorunluluğu	Madde 11. Denetçilerin çalışma kağıtlarının minimum 10 yıl süre ile saklanması zorunluluğu
Halka açık işletmelerde herhangi bir soruşturmayı engellemek amacı ile belge, kayıt ve dosyaları yok eden veya değiştiren çalışan veya üst düzey yöneticilere 20 yıl hapis cezası verilme kararı	Bölüm 4: 47. Madde benzer bir hüküm yer almaktadır.

Kaynak: (Elitaş,2012:108).

Sarbanes – Oxley Yasası’nda yer alan denetim ve danışmanlık hizmetlerinin ayrılması konusu SPK Seri: X, No:19 Tebliğ 11. Md.’de benzer şekilde ele alınmıştır. Söz konusu iki hizmetin aynı anda verilmesinin denetçi bağımsızlığını kötü etkileyeceği düşünülerek denetçilerin sağlamış olduğu işletmelerde finansal sistemlerin oluşturulması, değerlendirme işlemleri, sigorta işlemleri, yönetim, danışmanlık ve insan kaynakları hizmetleri, broker olarak görev alınması ve hukuk danışmanlığı gibi hizmetler bağımsızlığın sorgulanmasına neden olan hizmetler şeklinde tanımlanmıştır (Muğal,2007:60-61). Ayrıca SOX Yasası gereğince denetim komitesi kurulma zorunluluğu benzer şekilde SPK (Seri X, No:19) düzenlemelerinde de yer almaktadır. Denetim komitesinin minimum 2 üyeden oluşması durumunda hepsinin, 2’den fazla üyeden oluşması durumunda ise icra komitesinde doğrudan yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunlu kılınmıştır. Bunun yanı sıra denetim komitesinin muhasebe ilke ve standartları kapsamında yıllık veya dönemlik olarak kamuya beyan edilen finansal raporlar ile ilgili görüşlerini de yönetim kuruluna yazılı olarak iletmeleri zorunluluk haline gelmiştir (SPK,2002:md.3).

SPK düzenlemeleri ve SOX Yasası’nın benzer diğer bir hükmü ise kamuoyuna beyan edilen finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgilerden oluşması hususunda şirketin üst düzey yöneticilerine eklenen sorumluluklardır. Söz konusu karara göre SPK ve Türk Ticaret Kanunu gereğince finansal tabloların muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanması ve beyan edilmesi konusunda ortaklık ve aracı kurumların yönetimi sorumlu tutulmaktadır (Aksoy,2005:75). Önemli ve benzer özellik gösteren diğer bir düzenleme de denetçilerin rotasyonu konusunda gerçekleşmiştir. Bahsi geçen hükme göre denetim firmaları aynı müşteriye maksimum 5 yıl süre ile hizmet sağlayabilecektir. Buna rağmen işletmeler aynı denetim şirketi ile çalışmaya devam etmek istiyorsa, minimum 2 hesap dönemi olacak şekilde soğuma dönemi olarak adlandırılan ara geçtikten sonra yeniden sözleşme imzalayarak hizmet almaya başlayabilmektedirler (SPK,2002:md.2).

SPK düzenlemeleri 47/A-5 ve 47/B-1 kapsamında, işletmeler hakkında yürütülen herhangi bir soruşturmanın engellenmesi adına işletme bünyesinde yer alan çalışan veya yöneticilerin işletmeye ait kanıt niteliğindeki belge ve dosyaları bilerek tahrip etmesi veya ortadan kaldırması durumunda SOX hükümlerine benzer şekilde cezai yaptırımlar yer almaktadır. Bu işlemleri gerçekleştirdiği tespit edilen çalışanların 2-5 yıl hapis veya 10.000-25.000 TL aralığında para cezasına çarptırılmaları kabul edilmiştir. Ayrıca SPK tarafından görevlendirilmiş kişilerin görevini yapmalarına engel olacak davranışlarda bulunulması

veya şirket hakkında istenen bilgilerin verilmemesi durumunda 1-3 yıl hapis ve 8.000-20.000 TL arası para cezası verilmesi uygun bulunmuştur. Benzerlik gösteren diğer bir hüküm ise denetim çalışmalarına ait belgelerin zorunlu olarak saklanması hususunda gerçekleşmiştir. SOX Yasası düzenlemelerinde bu süreç 7 yıl iken SPK Seri: X, No:16 düzenlemesinde bu çalışma kağıtlarının dosyalanarak 5 yıl süre ile saklanması öngörülmüştür. Bu süreç Seri: X, No:22 sayılı tebliğ ile 7 yıla uzatılmıştır. Bahsi geçen benzerliklerin yanı sıra SOX Yasası'nda yer alan fakat SPK düzenlemelerine konu olmamış hususlar da bulunmaktadır. Bu hususlar şu şekilde sıralanabilir (Özkul,2003:33-36);

- Elektronik ortamlarda gerçekleştirilen hile ve yolsuzluklar (fax, e-mail, e-posta) için 20 yıl hapis cezası
- Komisyon tarafından görev yetkisi verilen çalışanlara doğru bilgi sağlayanlar çalışanlardan ifşa etme gerekçesi ile intikam almaya çalışan diğer elemanlara 10 yıl süre ile hapis cezası veya para cezası uygulanması
- Bağımsız denetim kuruluşlarının komisyon tarafından denetlenmesi ve bu kuruluşların faaliyetleri konusunda düzenlemelerin oluşturulması amacı güdülen kurulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu hakkındaki hususlar

Yukarıdaki düzenlemeler göz önüne alındığında SOX yasası ve SPK düzenlemelerinin birbirine oldukça paralel şekilde uygulandığı gözler önüne serilmektedir. Fakat yapılan araştırmalar neticesinde SOX Yasası'nın SPK düzenlemelerine göre daha kapsamlı olduğu gözlemlenmiştir. Bunun temel nedeni ise SPK düzenlemelerin SOX'un yanı sıra bir tebliğ şeklinde çıkarılarak yürürlüğe konmasıdır.

4. BÖLÜM

4. ENRON SKANDALI VE BERABERİNDE GELEN SARBANES- OXLEY YASASI'NIN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

4.1. Çalışmanın Amacı

Hazırlanan bu çalışmada temel amaç, Amerikan piyasalarında olduğu kadar tüm dünyada da etkisini gösteren işletme skandallarının boyutlarını gözler önüne sermektir. Bu bağlamda skandalların en iyi örneği olan Enron firması seçilmiştir. Enron'da yaşanan olaylar ekonomiyi o kadar kötü sarsmıştır ki bu skandaldan sonra Amerika, yaşanabilecek benzeri olayları önlemek için cezai yaptırımlar ile dolu SOX yasasını yürürlüğe koymuştur. Amerika'nın bu tutumundan örnek alan Türkiye de aynı özveriyi göstermiş ve SOX bağlamında SPK tebliğleri yayınlamıştır. Bu çalışmada Enron vakası derinlemesine incelenmiş ve SOX yasası hükümleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca SOX yasası ve SPK tebliğleri arasındaki ilişki üzerinde durulmuştur. Hazırlanan çalışmanın son bölümünde konunun amacına uygun olarak bağımsız denetim firmaları ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Enron, SOX yasası ve Türkiye'de işletme hileleri üzerinde durularak, söz konusu hilelere karşı alınan önlemler, KGK ve TTK ile ilgili olarak sorular yöneltilmiştir. Fakat içerisinde bulunduğumuz dönemde yaşanan Covid-19 salgını nedeni ile görüşmeler elektronik ortamda gerçekleştirilmiştir.

4.2. Çalışmanın Yöntemi

Hazırlanan bu çalışmada, konu gereğince bilimsel araştırma yöntemlerinden niteliksel araştırma yöntemleri tercih edilmiştir. Niteliksel araştırmalar ele alınan konuyu bütünü ile inceleyerek, konu hakkında yorumlayıcı bir yaklaşım sergilemektedir. Niteliksel araştırmalarda sayısal verilerin ve istatistiklerin kullanımı niceliksel araştırma yöntemlerine kıyasla oldukça azdır (Karataş,2015:63-64). Nitel araştırma yöntemlerinde genellikle; gözlem, doküman incelemesi, görüşme, röportaj ve metin incelemeleri şeklinde veri toplama işlemleri gerçekleştirilir. Bu çalışmanın birinci, ikinci ve üçüncü bölümünde doküman incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde ele alınan olaylar ile ilgili belge ve dokümanlar ayrıntılı bir biçimde incelenir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta dokümanlardan elde edilen bilgilerin birbirlerini destekler nitelikte olmasıdır. Söz konusu

yöntem diğer yöntemlere göre daha ucuzdur ve zaman tasarrufu sağlamaktadır (Baltacı, 2019:374-376).

Çalışmanın son bölümünde ise elde edilmesi amaçlanan bulgular gereğince, nitel bir araştırma yöntemi olan görüşme tekniği kullanılmıştır. Görüşme tekniğinin amacı, araştırma konusu ile ilgili olarak kaynak kişilere yöneltilen sorular ile birlikte bireylerin bakış açısını algılamak ve tarafsız bir şekilde veri toplamayı sağlamaktır. Bu bağlamda görüşme tekniği, kaynak kişilere yöneltilen soruların önceden belirlenmesi ve elde edilen bulguların kaydedilmesine dayalı olarak gerçekleştirilen çift yönlü bir veri toplama tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır (Türnüklü,2000:544) Görüşme tekniği, ele alınan konu ile ilgili detaylı bilgi elde edilmesi sebebi ile niteliksel araştırma yöntemlerinde sık başvurulan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Uçak,2000:262). Kullanılan bu teknik, kuralların esnekliğine göre kendi içerisinde; yapılandırılmış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış görüşme olarak 3 kategoriye ayrılmaktadır. Yapılandırılmış görüşmede kaynak kişilere yöneltilen sorular önceden belirlenmiştir ve esneklik payı yoktur. Bu bağlamda söz konusu teknik anket yöntemine benzemektedir. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinde, yapılandırılmış görüşme tekniğinde olduğu gibi sorular önceden belirlenmektedir. Aralarındaki en temel fark; yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin kaynak kişilere daha fazla esneklik tanıdığı olmasıdır. Bu türde kaynak kişilere açık uçlu sorular yöneltilmekte ve görüşmenin gidişatına göre ek sorular sorulabilmektedir. Yapılandırılmamış görüşme türü ise kaynak kişiye en fazla esneklik tanıyan ve düşünce özgürlüğü sağlayan bir tür olarak bilinmektedir. Esneklik fazla olduğu için elde edilen bulguların analizi oldukça zordur. Ele alınan bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak kaynak kişilerden, önceden hazırlanan sorular aracılığı ile bireysel bakış açıları ve konu ile ilgili tutum ve görüşleri elde edilmiştir (Yüksel,2020:549).

Çalışmalarda birden fazla araştırma yönteminin birlikte kullanılması veri çeşitliliğine olanak sağlamaktadır. Bu nedenle söz konusu çalışmada doküman analizi ve görüşme tekniği birlikte kullanılmıştır.

4.3. Çalışma Grubu

Hazırlanan bu çalışmada ele alınan konu gereğince çalışma grubunu, bağımsız denetim firmaları bünyesinde çalışmakta olan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu bağlamda ikisi İstanbul, biri Ankara, biri de İzmir'de olmak üzere toplamda dört bağımsız

denetim firması ile görüşme sağlanmıştır. Yapılan görüşmeler bireysel şekilde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 4.1. Çalışma Grubu

Firma	Görüşme Sağlanan Kişi	Unvan	Lokasyon
Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Mehmet Ali DEMİRKAYA	Sorumlu Denetçi	İzmir
Ege Bağımsız Denetim A.Ş.	Onur GÜNEŞ	Denetçi	İstanbul
Kâşif Yalın Bağımsız Denetim ve YMM LTD. ŞTİ.	Erbil ÜNAL	Denetçi	İstanbul
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Alpay GÜRAYDIN	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Ankara

4.4. Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi

Ele alınan bu çalışmada; Amerika’da meydana gelmiş olan Enron vakası, ardından yürürlüğe girmiş olan SOX Yasası ve bu yasanın ülkemize olan etkileri, aynı zamanda da bağımsız denetimin önemi, KGK ve 6102 Sayılı TTK’nın bağımsız denetime olan etkileri ile ilgili olarak, alanında uzman olan denetçilerin bireysel tutum ve görüşlerini ortaya koymak adına toplamda 12 açık uçlu sorudan oluşan görüşme formu hazırlanmıştır. Söz konusu görüşme formunda denetçilere yöneltilen sorular şu şekildedir;

1. Dünyada ve Türkiye’de yaşanan muhasebe skandallarının temelinde ne yatmaktadır?
2. Türkiye, Dünya’da yaşanan skandallar neticesinde ne yaptı? Size göre alınan önlemler yeterli midir?
3. Amerika’da yaşanan Enron Skandalı’nda bağımsız denetimin önemi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?
4. Türkiye’de, bağımsız denetimde eksik gördüğünüz yönler var mı? Varsa kısaca bahsedebilir misiniz?
5. Size göre Sarbanes-Oxley Yasası’na ihtiyaç duyulmasının altında yatan nedenler nelerdir?
6. Sarbanes-Oxley Yasası’nın şirketler üzerine getirdiği yükümlülükler göz önüne alındığında, şirketler açısından dezavantajları bulunmakta mıdır? Siz bu konuyu nasıl yorumluyorsunuz?

7. Size göre denetimde kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerinin önemi nedir?

8. Şirket yolsuzluklarının tespitinden sonra meydana gelen cezai yaptırımları yeterli buluyor musunuz?

9. Türkiye’de gerçekleştirilen denetim hizmetlerinin denetlenmesi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun denetim üzerinde yarattığı etkiler hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

11. Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim standartlarının uygulanması üzerindeki etkisini nasıl yorumluyorsunuz? Olumlu veya olumsuz görüşlerinizi bildirebilir misiniz?

12. Size göre kurumsal yönetim endeksine girebilmenin koşulları nelerdir? Hangi koşulları sağladığımız takdirde kurumsal yönetim endeksinde yer edinebiliriz?

Görüşme formunda yer alan sorular denetçilere bireysel olarak yöneltilmiştir, fakat içinde bulunulan dönemde yaşanan Covid-19 salgını nedeni ile görüşmeler elektronik ortamda gerçekleştirilmiş, yöneltilen her soru ile ilgili denetçilerden alınan cevaplar tek tek araştırmacı tarafından değerlendirilerek analiz edilmiştir.

4.5. Görüşme Bulguları ve Analizi

Çalışmanın bu kısmında yapılan görüşmeler sonucunda denetçilere yöneltilen sorular ile ilgili tutum ve görüşleri analiz edilerek yorumlanmıştır. Elde edilen verilerin analizi aşamasında görüşme sağlanan denetçiler D1, D2, D3 ve D4 şeklinde kodlanmıştır.

Soru 1. Dünyada ve Türkiye’de yaşanan muhasebe skandallarının temelinde ne yatmaktadır?

Görüşme sağlanan denetçilerden üçü bu soruya işletmelerin mali yapılarını olduğundan daha iyi gösterme amacı ile maskeleye yaptıklarını ve denetleme işlemlerini gerçekleştiren denetçilerin ise bu duruma göz yumduğunu beyan ederken, görüşme sağlanan dördüncü denetçi ise muhasebe skandallarının temelinde müşteri kaybetme korkusu ve çıkar ilişkisinin yattığını beyan etmiştir.

Soru 2. Türkiye, Dünya’da yaşanan skandallar neticesinde ne yaptı? Size göre alınan önlemler yeterli midir?

Görüşme yapılan denetçilerin alınan önlemler hakkındaki düşünceleri bu soruda fikir ayrılığına gitmiştir. D1 olarak kodlanan denetçi yaşanan skandallardan sonra hem cezai yaptırımların hem de bağımsız denetimin kapsamının arttırıldığı ve buna ek olarak yapılan denetim işlemlerinin de denetlenmesi sebebi ile alınan önlemlerin yeterli olduğu kanaatindedir. D2 olarak kodlanan denetçi elektronik ortama geçilmesi ve yapılan tüm işlemlerin devlet kontrolünde gerçekleştirilmesi sebebi ile olumlu görüş bildirmiş fakat genel anlamda alınan önlemlerin kısmen yeterli olduğunu vurgulamıştır. D3 ve D4 olarak kodlanan diğer denetçiler ise Türkiye’nin dünyanın yaptığı düzenlemelere kayıtsız kaldığı ve uzaktan seyrettiği görüşünü beyan ederek alınan önlemlerin yetersiz olduğunu belirtmiştir.

Soru 3. Amerika’da yaşanan Enron Skandalı’nda bağımsız denetimin önemi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Yöneltilen bu soruda görüşmeciler ortak bir fikirde buluşmuşlardır. Görüşmeciler genel anlamda yaşanan skandalın ardından bağımsız denetimin öneminin ortaya çıktığını, bağımsız denetimin çalışanlar, tedarikçiler, yatırımcılar ve diğer tüm paydaşları koruduğunu ve bununla birlikte denetimin de denetlenmesi hususunda ortaya çıkan otoritelerin önemini vurgulamıştır.

Soru 4. Türkiye’de, bağımsız denetimde eksik gördüğünüz yönler var mı? Varsa kısaca bahsedebilir misiniz?

Denetçilere yöneltilen bu soruda görüşme sağlanan denetçilerden üçü bağımsız denetimde eksik yönler bulunduğunu belirtmiştir. Bu eksiklikler genel olarak; denetim kadrolarının yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaması, fiyatlandırma politikasında meydana gelen yanlışlıklar, bağımsız denetimdeki iş yükünün tamamen denetçilere yüklenmesi, müşteri ile bağımsızlık ilişkisine aykırı ilişkiler kurulması ve denetimde iç kontrol-koordinasyon eksikliği olarak belirtilmiştir. Diğer bir denetçi ise bağımsız denetimin belirli bir sistem üzerinden yürütüldüğü için eksiklik bulunmadığını beyan etmiştir.

Soru 5. Size göre Sarbanes - Oxley Yasası’na ihtiyaç duyulmasının altında yatan nedenler nelerdir?

Sarbanes – Oxley Yasası'na ihtiyaç duyulması altında yatan nedenler denetçiler tarafından ortak bir noktada buluşmuştur. Bu bağlamda yasanın, yatırımcıları hileli muhasebe uygulamalarından korumak, piyasaya olan güvenin yeniden kazanılmasını sağlamak, şirketlerde etkin bir kurumsal yönetim anlayışını meydana getirebilmek amacı ile ortaya çıkarıldığı kanısına varılmıştır.

Soru 6. Sarbanes- Oxley Yasası'nın şirketler üzerine getirdiği yükümlülükler göz önüne alındığında, şirketler açısından dezavantajları bulunmakta mıdır? Siz bu konuyu nasıl yorumluyorsunuz?

SOX Yasası'nın dezavantajı bulunup bulunmadığı hakkındaki görüşleri sorulan denetçilerden ikisi bu soruya, yasayla beraber şirketlerde daha etkin bir iç kontrol sisteminin oluştuğu ve bu sebeple de şirketlerin daha adil, şeffaf ve sürdürülebilir hale geldiğini bu bağlamda da yasanın dezavantajı bulunmadığını beyan etmişlerdir. Diğer iki denetçi ise yöneltilen bu soruya şirketlerin iş yükünü artırması sebebi ile kısa vadede dezavantaj olduğunu fakat uzun vadede diğer iki denetçi ile avantaj sağlaması konusunda aynı görüşü bildirmişlerdir.

Soru 7. Size göre denetimde kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerinin önemi nedir?

Görüşme sağlanan denetçilerin üçü kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerine uyum sağlandığında, bu bilgilere erişim sağlayan her kesimin yanlış ve yetersiz bilgilerden korunmasını sağladığını belirtirken, görüşme sağlanan diğer denetçi ise bu kavramların özellikle şirketlerin büyümesine olan katkısını vurgulamıştır.

Soru 8. Şirket yolsuzluklarının tespitinden sonra meydana gelen cezai yaptırımları yeterli buluyor musunuz?

Cezai yaptırımlar hakkında görüşleri alınan denetçilerin ikisi söz konusu yaptırımların yeterli olduğunu beyan etmiştir. Bu bağlamda yeterli görüşünü savunan denetçilerden biri uygulanan yüksek tutarda cezai yaptırımların caydırıcı olduğunu diğeri ise cezai yaptırımların tutarlarının değil, sürekli olarak vergi vb. indirim ve afların çıkarılması sebebi ile yolsuzlukların devam ettiğini belirtmiştir. Soru yöneltilen diğer iki denetçi ise söz konusu yaptırımların yeterli olmadığı kanısındadır. Yaptırımların yetersiz olduğunu dile getiren denetçilerden biri uygulanan cezaların şirket kayıpları ve yatırımcıların uğradığı

zararları karşılamadığını diğeri ise işletmelerde meydana gelen yolsuzluk durumlarında suçun failinin belirlenmesinin kolay olmadığını ve bu nedenle de cezai yaptırımların daha caydırıcı olması gerektiğini açıklamıştır.

Soru 9. Türkiye’de gerçekleştirilen denetim hizmetlerinin denetlenmesi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Yöneltilen bu soruda denetçilerden alınan cevaplar incelendiğinde, görüşme sağlanan dört denetçinin de genel anlamda aynı görüşü savunduğu saptanmıştır. Bu bağlamda denetçiler; denetim hizmetlerinin denetlenmesi işlemlerini gerçekleştiren kurumların herhangi bir yolsuzluk durumunda oldukça caydırıcı cezalar uyguladığı, bunun da denetim hizmetlerinin kalitesini artırdığı görüşünü beyan etmişlerdir. Bununla birlikte yapılan denetleme işlemlerinde tüm sorumluluğun bağımsız denetçiler üzerine yüklenmiş olduğunu belirten denetçiler, söz konusu durumun yaptırım yükünün tamamen bağımsız denetçiler üzerinde olmasını doğru bulmadıklarını açıklamışlardır. Bu açıdan bakıldığında SPK ve KGK kurumlarının yapılan denetimler üzerinde baskın rol oynadığını söylemek mümkündür.

Soru 10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun denetim üzerinde yarattığı etkiler hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Görüşme gerçekleştirilen denetçiler 6102 Sayılı TTK’nın denetim üzerinde oldukça önemli etkiler yaratan devrim niteliinde bir yasa olduğunu ve bu yasanın özellikle Avrupa Birliği’ne uyum sürecinin bir gerekliliği olarak ortaya çıktığı görüşünü bildirmişlerdir. Bu bağlamda yeni TTK’nın bağımsız denetim sektörünün büyümesine, şeffaflığın artmasına ve Türkiye için yeni bir yatırım ikliminin oluşmasına sebep olduğunu beyan etmişlerdir.

Soru 11. Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim standartlarının uygulanması üzerindeki etkisini nasıl yorumluyorsunuz? Olumlu veya olumsuz görüşlerinizi bildirebilir misiniz?

Denetçilere KGK’nın etkisi sorulduğunda, söz konusu kurumun denetim üzerinde etkin bir rol oynadığı ve gerçekleştirilen denetim hizmetlerinde oldukça detaylı bilgiler ve belgeler talep etmeleri nedeni ile kamuoyuna beyan edilen raporların daha doğru ve güvenilir olmasını sağladığını bu sebeple de kamu yararını koruduğunu belirtmişlerdir.

Bunun yanı sıra görüşme sağlanan denetçilerden biri, sektörel alt yapının yetersiz olması nedeni ile denetçiler üzerindeki iş yükünün de arttığını vurgulamıştır.

Soru 12. Size göre kurumsal yönetim endeksine girebilmenin koşulları nelerdir? Hangi koşulları sağladığımız takdirde kurumsal yönetim endeksinde yer edinebiliriz?

Kurumsal yönetim endeksi ile ilgili denetçilere yönetilen bu soruya görüşme sağlanan denetçiler, kurumsal yönetim endeksine uyum sağlandığında bu durumun şirketlerin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunduğunu belirtmişlerdir. Kurumsal yönetim endeksine girebilmek için şirketlerin kurumsal yönetim ve UFRS ilişkisini iyi benimsemeleri, bilgi-muhasebe sistemlerini bu ilişkiye göre şekillendirmeleri gerektiğini, sistematik ve organizasyonel bir yapıya sahip olmalarını ve şirketlerin kurumsal yönetim uyum notunun 10 üzerinden minimum 7 olması gerektiğini açıklamışlardır.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Amerika’da vuku bulan Enron Skandalı ve benzer şekilde gerçekleşen Parmalat, WorldCom ve Adelphia gibi şirketlerin iflasının ardından ortaya çıkan şirket içi hile ve yolsuzluk durumları tüm dünyada ses getirmiştir. Yaşanan skandallar, şirketlerin sonunu getirmekle kalmamış bununla birlikte şirket paydaşlarını ve çalışanları da oldukça zor durumda bırakmıştır. Şirketlerin iflası ile birlikte çok sayıda çalışan işsiz kalmış, şirket hissedarları zor durumlar yaşamış ve ülke ekonomisi derinden sarsılmıştır. Yapılan incelemeler, işletmelerde denetim ve muhasebe alanlarının yolsuzluk girişimleri sebebi ile bireysel çıkarlar göz önünde bulundurularak kullanıldığını gözler önüne sermiştir.

Enron Skandalı meydana gelen işletme yolsuzluklarının en önemli örneklerinden biri olarak bilinmektedir. Gerçekleştirilen araştırmalardan elde edilen bulgular neticesinde Enron’un özellikle kamuoyuna beyan ettiği finansal bilgilerinde gerçeği yansıtmayan rakamlar kullandığı, şirket karlılığını olduğundan yüksek göstererek yatırımcı çektiği, aynı zamanda da Amerikan piyasasında sektöründe öncü konuma geldiği saptanmıştır. Şirkette yapılan diğer bir yolsuzluk da denetim alanında vuku bulmuştur. Şirketin denetim hizmetini sağlayan Arthur Andersen tarafından, şirkete ait gerçekten oldukça uzak ve hileli finansal raporlar için olumlu görüş bildirilmiştir. Tüm bunların karşılığında yüklü gelir sağlayan Andersen, Enron yolsuzluklarının da uzun süre devam etmesine yardımcı olmuştur. Buradan da anlaşıldığı üzere Enron, hep hatırlanması ve ders çıkarılması gereken bir skandal olmuştur. Skandalın boyutları o kadar büyüktür ki Amerikan yönetimi söz konusu olaydan sonra yatırımcıları korumak adına özellikle muhasebe ve denetim alanlarında cezai yükümlülüklerin artırıldığı ve yöneticilere daha ağır sorumluluklar yükleyen Sarbanes-Oxley Yasası’nı 2002 yılında hayata geçirmiştir. Söz konusu yasayı örnek alan ve Amerika ekonomisinin düştüğü sıkıntıyı tecrübeye çeviren diğer ülkeler de söz konusu yasaya benzer bir çok uygulamayı ülkelerinde uygulamaya başlamıştır.

Yapılan araştırmalar Türkiye’nin de benzer bir durum ile karşı karşıya kalmamak adına girişimlerde bulunduğunu göstermektedir. Türkiye açısından bakıldığında, ülkemizde denetim çalışmaları yürüten farklı kurumlar olduğu bilinmektedir. Bu kurumlar Kamu Gözetim Kurumu, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu olarak sıralanabilir. Kamu Gözetim Kurumu’nun oluşturulmasında temel nedenin yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulara göre dünya çapında yaşanmış olan muhasebe skandalları ve yürürlüğe giren SOX yasası

olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu kurum denetim hizmetlerinin denetlenmesi konusunda baskın rol oynamaktadır. Yapılan bir diğer yenilik ise 6102 Sayılı Yeni TTK'nın hayata geçirilmiş olmasıdır. Söz konusu kanun getirdiği yeni reformlar sebebi ile bağımsız denetimde bir devrim niteliği taşıtmaktadır. Tüm bunların yanı sıra Türkiye, SOX Yasası'nın içerdiği hükümlere benzer bir şekilde hazırlanan SPK tebliğlerini hayata geçirmiştir. Bu bağlamda 2002 tarihinde Seri:X, No:19 ve Seri: X, No:21 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" hazırlanarak yürürlüğe konmuştur. İlerleyen dönemlerde SOX yasası baz alınarak tebliğler üzerinde bazı düzenlemeler yapılmış, 2006 tarihinde Seri: X, No:21 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" yürürlüğe girmiştir. Yapılan karşılaştırma işlemleri sonucunda SPK düzenlemeleri ve SOX Yasası'nın hükümlerinin oldukça benzer düzenlemeler içerdiği grlmştir. Fakat iki yasayı farklı kılan bazı durumlar mevcuttur. SOX Yasası, fax, e-posta gibi elektronik ortamlardaki hileler için de cezai hükümler barındırırken, SPK düzenlemelerinde böyle bir hususa yer verilmemiştir. Ayrıca SOX yasalarına göre görevli elemanlara işletme ile ilgili doğru bilgiler veren çalışanlara, intikam duygusu ile işletme içerisinde herhangi bir zarar verilmesi durumunun hapis veya para cezası gibi yaptırımlar uygulanması kararlaştırılırken SPK düzenlemelerinde böyle bir bölüm yoktur. Buradan da anlaşılacağı üzere SOX yasası SPK düzenlemelerine göre daha kapsamlı bir yasa olarak ortaya çıkmıştır. SPK düzenlemelerinin daha dar kapsamlı olmasının, söz konusu düzenlemenin tebliğ şeklinde çıkarılmasından kaynaklı olduğu söylenebilir.

şirket yolsuzlukları, Enron ve SOX yasası kapsamında dört farklı denetim şirketi gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda, Türkiye'de de yolsuzluk vakalarının yüksek oranlarda yaşandığı belirlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetimde kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerinin önemi, bağımsız denetimin muhasebe usulszlklerdeki yeri, KGK ve yeni TTK'nın denetim üzerindeki etkilerinin olumlu yönde olduğu saptanmıştır. Bunların yanı sıra Türkiye'de bağımsız denetimde eksik görülen yönler, alınan önlemlerin yeterliliği, SOX yasasının dezavantajları olup olmadığı, uygulanan cezai yaptırımların yeterliliği hususunda yöneltilecek sorular karşısında denetçilerin fikir ayrılığı yaşadığı tespit edilmiştir. Denetçilerden bazıları bu sorulara olumlu görüş bildirirken bazıları ise bağımsız denetimde eksik yönler olduğu, alınan önlemlerin yetersiz kaldığı, yasanın avantajlarının yanı sıra dezavantajlara da sahip olduğu ve cezai yaptırımların yeterince caydırıcı olmadığını beyan etmiştir.

6. KAYNAKLAR

Makaleler

- Akkaş, M. E. (2007). Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 191-206.
- Akküçük, U. (2009, Mayıs). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi*, 2(3), 7-17.
- Alagöz, A., Öge, S., & Ortakarpuz, M. (2014). Bir Kurumsal Zeka Teknolojisi Olarak Veri Madenciliği ile Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1-21.
- Arnold, B., & de Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems . *Critical Perspectives on Accounting*, 751-765.
- Arslan, E. (2010). Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası. *Mali Çözüm Dergisi*(99), 201-228.
- Avcı, O., & Demirci, Z. (2016). Benford Kanunu'nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2232-2246.
- Aydoğan Demirtaş, S. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 771-785.
- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(44), 69-89.
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(2), 368-388.
- Bektöre, S. (2003). Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 1-9.
- Benston, G. J., & Hartgraves, A. (2002). Enron: what happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105-127.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 571-592.
- Bodur, Z. (2012). Operational Risk And Operational Risk Related Banking Scandals/Large Incidents. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 1(97), 64-86.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim Dergisi*(12), 56-62.

- Boztepe, E. (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği. *LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 73-83.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 403-448.
- Craig, R., & Amernic, J. (2004). Enron discourse: the rhetoric of a resilient capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 813-852.
- Dinç, Y., & Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 221-236.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*(108), 167-188.
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*(56), 121-142.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İİBF Dergisi*, (9), 52-78.
- Emir, M. (2007). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi*(86), 109-121.
- Erbuğa, G. S. (2020). Durumsal Suç Önleme Yaklaşımı Çerçevesinde Beyaz Yakalı Suçların Önlenmesi. *İzmir İktisat Dergisi*, 35(3), 593-609.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Godbole, M. (2002). Corporate Governance: Myth and Reality. *Economic and Political Weekly*, 30, 3094-3102.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi*(97), 107-129.
- Gökalp, F. (2005, Ekim). Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 5(14), 107-116.
- Görsoy, H. (2009). Muhasebe Hilesi. *Yaklaşım Dergisi*(203), 1-21.
- Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Önemi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(5), 62-80.
- Hacıhasanoğlu, T., & Karaca, N. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 117-130.

- Hayali, A., Sarılı, S., & Dinç, Y. (2012). Turkish Experience in Bank Shareholders' Fraud and Bank Failure: Imar Bank and Ihlas Finans Case. *The Macrotheme Review*, 114-128.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003, Spring). The Fall of Enron. *Journal of Economic Perspectives*, 17(2), 3-26.
- Kaderli, Y., & Köroğlu, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi ile Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(63), 21-38.
- Kandemir, T., & Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Karanfiloğlu, A. Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*(35), 28-37.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*. 8(1), 62-80.
- Karavardar, A. (2016). Hile Riskinin Tayini İçin Kanıtsal Ağ Kullanımı: Enron Vakası Uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(17), 243-265.
- Kavut, F. L. (2010). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 21(66), 9-43.
- Küçük, E., & Uzun, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 239-258.
- Küçükkocaoğlu, G., Keskin, Y. B., & Küçüksözen, C. (2007). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *İMKB Dergisi*(36), 1-31.
- Melis, A. (2005). Corporate Governance Failures: to what extent is Parmalat a particularly Italian Case? *Corporate Governance An International Review*, 13(4), 478-488.
- Mengi, B. T. (2013). Satıcı Hileleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(39), 125-140.
- Mesci, Z., Batman, O., & Öncü, M. (2016). Yöneticilerin Kurumsal Yönetime Bakış Açısı: Turizm İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 303-324.
- Moncarz, E. S., Moncarz, R., Cabello, A., & Moncarz, B. (2006). The Rise and Collapse of Enron: Financial Innovation, Errors and Lessons. *Contaduría y Administración*, 17-37.
- Onbulak, E. (2017). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Yansımaları. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*(72), 101-126.

- Öncü, M. A., Yücel, R., & Özevin, O. (2018). Benford Analizi ile Muhasebe Denetimi: Kamu Hastaneleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(80), 1-22.
- Özekes, S. (2003). Veri Madenciliği Modelleri ve Uygulama Alanları. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 2(3), 65-82.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*(2), 180-196.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(50), 133-148.
- Reinstein, A., & McMillan, J. (2004). The Enron debacle: more than a perfect storm. *Critical Perspectives on Accounting*, 955-970.
- Sağlar, J., & Kandemir, C. (2007). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 20-39.
- Sağlar, J., & Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.
- Salami, O. L., Johl, S., & Ibrahim, M. (2014). Holistic Approach to Corporate Governance: A Conceptual Framework. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 6(3), 251-255.
- Saracel, N., Erülgen, A., & Berberoğlu, A. (2014). Psikolojik ve Etik Egoizm Açısından Altı Vakanın Değerlendirilmesi. *İş Ahlakı Dergisi*, 7(1), 57-93.
- Sarıoğlu, K. (2002). Enron Olayı (Vak'a). *Yönetim Dergisi: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü*, 13(43), 49-53.
- Shantz, P. (2002). Enron'un Hatalarından Ders Almak. (3), 40-41. (L. Erkutoğlu, Çev.) İç Denetim Dergisi.
- Sridharan, U. V., Caines, W., McMillan, J., & Summers, S. (2002). Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen. *International Journal of Auditing*(6), 277-286.
- Sürmen, Y., & Abdioğlu, H. (2020). Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Tarihi Araştırmaları Dergisi*(18), 34-68.
- Şen, İ. K., & Terzi, S. (2015). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(14), 478-490.
- Tackett, J., Wolf, F., & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure : A critical examination. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 340-350.

- Taşkırmaz, M., & Bal, C. G. (2017). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Kurumsal İtibar Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(2), 469-483.
- Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 45(519), 81-96.
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(54), 51-63.
- Terzi, S., & Şen, İ. K. (2015). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(14), 478-490.
- Thomas, W. (2002). The Rise and Fall of Enron. *Journal of Accountancy*, 41-48.
- Tonge, A., Greer, L., & Lawton, A. (2003). The Enron Story: You Can Fool Some Of The People Some Of The Time... *Business Ethics: A European Review*, 12(1), 4-22.
- Turnacıgil, S., & Doğukanlı, H. (2018). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Türkiye'deki Gelişimi ve BIST Kurumsal Yönetim Endeks Performansının İncelenmesi. *Toros Üniversitesi İİBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(9), 391-406.
- Türnüklü, A. (2000). Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 24(24), 543-559.
- Uçak, N. Ö. (2000). Sosyal Bilimler ve Kütüphanecilik Alanında Nitel Araştırma Yöntemlerinin Kullanımı. *Bilgi Dünyası Dergisi*. 1(2), 255-279.
- Ulusan, H., Eren, E., & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'Nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.
- Unerman, J., & O'Dwyer, B. (2004). Enron, WorldCom, Andersen et al.: a challenge to modernity. *Critical Perspectives on Accounting*, 971-993.
- Winkler, M. M. (2008). From Whipped Cream to Multibillion Euro Financial Collapse: The European Regulation on Transnational Insolvency in Action. *Berkeley Journal Of International Law*, 26(1), 352-371.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.
- Yazar, B. B., & Yalçın, Z. (2019). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 260-277.
- Yılmaz, R., & Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2(1), 17-35.

- Yılmaz, Z. (2017). Vaka Analizi ile Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(13), 398-417.
- Yılmaz, Z. (2017). Vaka Analizi ile Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(13), 398-417.
- Yüksel, A.N. (2020). Nitel Bir Araştırma Tekniği Olarak: Görüşme. *International Social Sciences Studies Journal*, 6(56), 547-552.

Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri

- Akalın, S. E. (2017). *TMS 8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akbaba, G. (2016). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Kapsamında İç Denetimin İrdelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aktekin, Ü. (2019). *Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl ve Elazığ Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bingöl.
- Alkan, A. (2019). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Alnhayer, M. (2017). *İşletmelerde İç Denetim Sistemi ve Gaziantep'te Faaliyet Gösteren İşletmelerin İç Denetim Sisteminin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kilis.
- Altınsoy, M. (2011). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayalp, G. E. (2019). *Türkiye'de ve Dünyada Yaşanan Muhasebe Skandalları, Yapılan Düzenlemeler, Usulsüzlük Yapan Şirket ve Bankaların İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Baskan, T. D. (2013). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Basku, F. (2009). *Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminde İç Kontrol Etkinliği, ALSTOM ve NCR Örneğinde Uygulanması*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Beyhan, M. T. (2020). *Sarbanes & Oxley Yasası Sonrası Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler*. Yüksek Lisans Tezi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van.
- Biol, B. (2017). *Corporate Governance And Fraud Detection: A Study From Borsa Istanbul*. Master Thesis, Yeditepe University Institute of Social Sciences, İstanbul.
- Bulmuş, S. (2018). *Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkklareli.
- Çakmak, N. (2006). *İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Çekmen, Y. (2015). *Muhasebede Hatalar, Hileler ve Bunların Önlenmesi: Siirt, Batman ve Bitlis İllerinde Bulunan Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van.
- Çelik, K. (2016). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Manipülasyon Tespitine Yönelik BİST’te Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Çetinoğlu, T. (2007). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye’de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli*. Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Damla, A. (2019). *Türkiye’de Bağımsız Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Aracılığıyla Regülasyon: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Demir, B. (2019). *Muhasebe Bilgi Sisteminde Düzenleyici Kuruluşlar ve Denetim: Değişim Sürecine Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Demir, K. (2016). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demir, M. (2014). *Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demircan, A. S. (2007). *Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Demirci, N. (1998). *Muhasebede Hata ve Hile*. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

- Demirel, A. (2007). *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Deniz, A. (2013). *Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Denizer, F. (2019). *Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Sermaye Şirketlerinde Denetim*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eker, G. (2018). *Muhasebe Denetiminde Yapılan Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eldemir, S. (2019). *Kamu Yönetiminde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Bir Kurumsal Derecelendirme Model Önerisi*. Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erol, İ. (2016). *Etik İlkeler Doğrultusunda Enron Skandalı ve Muhasebe Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erserim, A. (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*. Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Erzi, H. (2010). *Sarbanes-Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme*. Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.
- Fido, E. M. (2016). *Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Genç, A. K., (2013). *Düzenleyici Kurumların Ekonomideki Rolü ve Türkiye Elektrik Piyasalarında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülaçtı, M. (2004). *Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülseren, H. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Çanakkale İlinde Ampirik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

- Güneş, M. (2013). *Özel Amaçlı Varlıkların Konsolidasyonunun Gelişiminde Enron Skandalının Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- İnam, B. (2007). *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karaduman, İ. (2017). *Muhasebe Denetiminde XBRL ve Yapay Zeka Kullanımının Denetim Sürecine Etkisi ve Uzman Sistemler Uygulaması*. Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Karakaş, A. (2008). *Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karimi, K. (2014). *Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kayacık, İ. (2012). *Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kılınç, P. B. (2012). *Development of Corporate Governance, Corporate Governance Approach of Banking Sector and Effects of Corporate Governance on the Financial Structure of Banking Sector's Companies: A Research on ISE 100 Index and ISE Corporate Governance Index (XKURY)*. Master Thesis, Akdeniz University Institute of Social Sciences, Antalya.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Korucu, E. (2018). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik*, Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Köse, Y. E. (2010). *Kurumsal Yönetim ve Hile Denetimi Üzerine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Muğal, E. (2007). *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Nazlı, E. (2014). *Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

- Özcan, P. (2019). *Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir Örnek Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Özçelik, D. (2015). *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler ile İlgili Bilinç ve Tutumları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztürk, A. (2020). *Türkiye’de Bağımsız Denetime Ait Sorumluluklar ve Yaptırımların İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Savlı, P. (2019). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Sayıt, S. (2001). *Bankacılıkta Risk ve Denetim*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Sipahi, B. (2001). *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Soysal, M. A. (2015). *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Finansal Performansa Etkileri Türkiye Uygulaması*. Doktora Tezi, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Süer, A. Z. (2004). *Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak’asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tanç, A. (2004). *Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri*. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Tayman, M. (2018). *Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Tok, O. (2019). *Muhasebe Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Vardar, M. K. (2019). *Hilenin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kitaplar

- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

- Bradley Jr., R. (2018). *Enron Ascending The Forgotten Years, 1984-1996*. New Jersey: Wiley-Scrivener Publishing.
- Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes - Oxley Yasası ve Alman On Adım Prrogramının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım .
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Kaval, H. (2005). *Muhsabe Denetimi (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kuschnik, B. (2012). *The U.S Sarbanes Oxley Act 2002. "Big Brother is watching you" or adequate measures of Corporate Governance regulation ?* . Examicus Publishing.
- Mclean, B., & Elkind, P. (2007). *Gümüş Kurşun*. (C. Feyyat, Çev.) İstanbul: Scala Yayıncılık.

SPK Yeterlilik Etüdüleri

- Eroğlu, C. A. (2003). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması*. Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Dairesi Yeterlilik Etüdü, Ankara.
- Özkul, L.(2003). *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*. Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul.
- Yılmaz, E. (2003). *Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri*. Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul.
- Artunç, B. (2002). *Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanılması*. Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi Yeterlilik Etüdü, Ankara.

Raporlar

- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). (2020). Report to The Nations: 2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse.
- <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>. Erişim Tarihi: 05.03.2021
- Lyke, B. & Jickling, M. (2002). WorldCom: The Accounting Scandal. CRS Report for Congress, Washington D.C.
- <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc812649/m1/1/> Erişim Tarihi: 22.03.2021

FCR . (May,2005). Financial Crimes Report to the Public, U.S.

Financial Crimes Report to the Public - 2005 — FBI Erişim Tarihi: 07.03.2021

Powers, W.C., Troubh, R.S. & Winokur, H.S. (February 2002). Report of Investigation By The Special Investigative Committee Of The Board Of Directors Of Enron Corp. powers.report.pdf (cnn.net) Erişim Tarihi: 18.03.2021

PricewaterhouseCoopers. (March 2003). Navigating the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Overview And Observations.

<https://fdocuments.in/reader/full/navigating-the-sarbanes-oxley-act-of-the-sarbanes-oxley-act-of-2002-1-a-new-beginning> Erişim Tarihi: 08.04.2021

Bildiriler

Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009,Mayıs). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. *I. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*, Kosova-Priştine, 691-704.

PCAOB - Sarbanes Oxley Act of 2002 (pcaobus.org)

Kalaycı, E. ve Özpeynirci, R. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışı Temelinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Yansımaları. *International Conference on Eurasian Economies*, Skopje- Macedonia, 1-9.

Kaymal, C. (2019). Kamu Yönetiminde Kurumsallaşmada Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik İlkelerinin Önemi. *Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Sempozyumu 2019 (Yönetişimde İnovatif Yaklaşımlar)*, İstanbul-Türkiye.

Süer, A. Z.(2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*, Antalya-Türkiye, 1-14.

Sarbanes Oxley Act. (2002,July). Public Law 107–204. 107th Congress, USA.

İnternet Kaynakları

Bajaj, V. & Eichenwald, K. (2006). Kenneth L. Lay, 64, Enron Founder and Symbol of Corporate Excess, Dies. *The New York Times*. 15.03.2021 tarihinde <https://www.nytimes.com/2006/07/06/business/06lay.html> adresinden alındı.

Frontain, M. (T.Y.). Lay, Kenneth Lee (1942-2006). Texas State Historical Association. 15.03.2021 tarihinde <https://www.tshaonline.org/handbook/entries/lay-kenneth-lee> adresinden alındı.

Herdman, R.K.(2001). Testimony Concerning Recent Events Relating to Enron Corporation. U.S. Securities and Exchange Commission. 20.03.2021 tarihinde <https://www.sec.gov/news/testimony/121201tsrkh.htm> adresinden alındı.

- KGK, 2017. Bağımsız Denetim Standardı 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. 25.01.2021 tarihinde https://kgk.gov.tr/ortalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_705.pdf adresinden alındı.
- Koyun, S. (T.Y.) İşletmelerde Yönetimin Önemi: Başarısız Örnekler. 25.03.2021 tarihinde İşletmelerde Yönetimin Önemi : Başarısız Örnekler - Sezgin KOYUN adresinden alındı.
- Enron, Bushtan sonra yardımcısını da sıkıştırıyor - Son Haberler - Milliyet adresinden alındı.
- <https://www.pkfistanbul.com/pkf-istanbul-turkiye-faaliyet-denetimi/> adresinden alındı.
- The Cadbury Committee Report.(1992).Financial Aspects of Corporate Governance,İngiltere. 12.03.2021 tarihinde <http://cadbury.cjbs.archios.info/report> adresinden alındı.
- NTV Arşiv. (Temmuz). Skandal Adelphia CEO'sunu götürdü. 11.03.2021 tarihinde <http://arsiv.ntv.com.tr/news/165826.asp#BODY> adresinden alındı.
- Milliyet.(Ocak,2002). Enron, Bushtan sonra yardımcısını da sıkıştırıyor. 01.04.2021 tarihinde
- TGRT Haber. (Ocak,2002). Enron Skandalında Bush'tan garip savunma: “ Benim kaynanamın hisseleri de Enron'da battı”. 01.04.2021 tarihinde Enron skandalında Bush'tan garip savunma: " Benim kaynanamın hisseleri de Enron'da battı" - tgrthaber adresinden alındı.
- Yenal, M. (Temmuz,2002). Ya tuz kokarsa...Hürriyet Haber. 05.04.2021 tarihinde Ya tuz kokarsa... (hurriyet.com.tr) adresinden alındı.
- T.C. Resmi Gazete. (2003, Eylül). Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. 23.12.2020 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/09/20030908.htm> adresinden alındı.
- CNN Money. (June 2005). Adelphia founder sentenced to 15 years. 11.03.2021 tarihinde https://money.cnn.com/2005/06/20/news/newsmakers/rigas_sentencing/ adresinden alındı.
- Çağlayan, C. (Ağustos,2006). Şirketleri en çok onlar soyuyor!. 03.03.2021 tarihinde <https://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/179621-sirketleri-en-cok-onlar-soyuyor> adresinden alındı.
- Barındık, G. (Nisan,2017). İski skandalı nasıl ortaya çıktı? Yıldırım Çavlı kimdir?. 05.03.2021 tarihinde <https://indigodergisi.com/2017/04/iski-skandalı-yildirim-cavli-kimdir/> adresinden alındı.
- Sputnik Türkiye. (Şubat,2019). İski skandalının mimarı Ergun Göknel'den “Seçim nasıl kazanılır?” kitabı. 05.03.2021 tarihinde <https://tr.sputniknews.com/turkiye/201902131037635351-ergun-goknel-secim-nasil-kazanilir-kitabi/> adresinden alındı.

- Protiviti. (May 2020). SOX Compliance Amid A New Business Equilibrium. 25.04.2021 tarihinde <https://www.protiviti.com/sites/default/files/2020-sox-survey-protiviti.pdf> adresinden alındı.
- Protiviti. (June 2020) SOX Compliance is consuming more hours [Video]. 25.04.2021 tarihinde <https://www.protiviti.com/US-en/insights/sox-compliance-consuming-more-hours> adresinden alındı.
- PKF İstanbul. (T.Y.) Faaliyet Denetimi. 09.11.2020 tarihinde
- Çavuş, A. (2019, Eylül). Denetim Teknikleri. 20.12.2020 tarihinde <https://abdullahcavus.com.tr/denetim-teknikleri-abdullah-cavus-e-vergi-mufettisi-bagimsiz-denetci/> adresinden alındı.
- NTV Arşiv. (Haziran). Worldcom'da muhasebe skandalı. 07.03.2021 tarihinde <http://arsiv.ntv.com.tr/news/160390.asp> adresinden alındı.
- Wikipedia. (T.Y.) Adelphia Communications Corporation. 09.03.2021 tarihinde https://en.wikipedia.org/wiki/Adelphia_Communications_Corporation adresinden alındı.
- Collins, D. (T.Y.) Arthur Andersen. Britannica. 26.03.2021 tarihinde Arthur Andersen | American company | Britannica adresinden alındı.
- Rimkus, R. (2016). Enron Corporation. 01.04.2021 tarihinde Enron Corporation - Financial Scandals, Scoundrels & Crises (econcrises.org) adresinden alındı.

7. EKLER

Ek 1. Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

Enron Skandalı ve Beraberinde Gelen Sarbanes-Oxley Yasası'nın Türkiye Üzerindeki Etkileri

Görüşme Formu

Görüşme Sağlanan Kişi

Ad – Soyad :

Firma :

Unvan :

GÖRÜŞME SORULARI

1. Dünyada ve Türkiye'de yaşanan muhasebe skandallarının temelinde ne yatmaktadır?

2. Türkiye, Dünya'da yaşanan skandallar neticesinde ne yaptı? Size göre alınan önlemler yeterli midir?

3. Amerika'da yaşanan Enron Skandalı'nda bağımsız denetimin önemi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

4. Türkiye'de, bağımsız denetimde eksik gördüğünüz yönler var mı? Varsa kısaca bahsedebilir misiniz?

5. Size göre Sarbanes-Oxley Yasası'na ihtiyaç duyulmasının altında yatan nedenler nelerdir?

6. Sarbanes-Oxley Yasası'nın şirketler üzerine getirdiği yükümlülükler göz önüne alındığında, şirketler açısından dezavantajları bulunmakta mıdır? Siz bu konuyu nasıl yorumluyorsunuz?

7. Size göre denetimde kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerinin önemi nedir?

8. Şirket yolsuzluklarının tespitinden sonra meydana gelen cezai yatırımları yeterli buluyor musunuz?

9. Türkiye’de gerçekleştirilen denetim hizmetlerinin denetlenmesi hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun denetim üzerinde yarattığı etkiler hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

11. Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim standartlarının uygulanması üzerindeki etkisini nasıl yorumluyorsunuz? Olumlu veya olumsuz görüşlerinizi bildirebilir misiniz?

12. Size göre kurumsal yönetim endeksine girebilmenin koşulları nelerdir? Hangi koşulları sağladığımız takdirde kurumsal yönetim endeksinde yer edinebiliriz?