



**T.C.  
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**SARBANES-OXLEY YASASININ YOLSUZLUK  
VAKALARININ ORTAYA ÇIKARILMASINDAKİ  
ROLÜ: YASA ÖNCESİ VE SONRASINDA  
YAŞANAN ŞİRKET YOLSUZLUK VAKALARI  
ÜZERİNE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Handan ERZİ**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**Hatay-2010**

**SARBANES-OXLEY YASASININ YOLSUZLUK VAKALARININ ORTAYA  
ÇIKARILMASINDAKİ ROLÜ: YASA ÖNCESİ VE SONRASINDA  
YAŞANAN ŞİRKET YOLSUZLUK VAKALARI ÜZERİNE MUKAYESELİ  
BİR İNCELEME**

**Yüksek Lisans Tezi, Handan ERZİ  
İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2010  
Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**ÖZET**

2002 yılında A.B.D. kongresince kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act-SOX) muhasebe mesleğini doğrudan etkileyen maddeler içermektedir. Yasa, yanılıcı finansal bilgi veren şirket yetkililerine verilecek cezaları da artırmıştır. Üst düzey yöneticiler ve cezalar ile ilgili maddeler, kullanıcıların kararlarını etkileyecek ölçüde önemli yanılıcı finansal tablo düzenlenmesini önlemek için tasarlanmıştır.

Bu çalışmada SOX öncesi ve sonrası dönemde meydana gelen bazı şirket yolsuzluk vakaları denetçinin kusurlu işlemi tespit etme ve raporlama sürecine ilişkin dört aşamalı bir model çerçevesinde incelenmektedir: 1) Kusurlu işlem(ler)in fark edilmesi 2) Kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalinin ‘kastın amacı ve sorumlusu’ ile birlikte tespit edilmesi 3) Kusurun yönetim tarafından düzeltilmesinin istenmesi 4) Müşteri şirketin düzeltme yapması ve yapmaması halinde, kusurun önemliliğini de dikkate alarak nasıl bir rapor hazırlanacağını tespit edilmesi.

Çalışmanın amacı SOX’un bağımsız denetim sürecindeki sorunların göstergelerine ne ölçüde çözüm getirebildiğinin tespit edilmesidir. Bunun için, söz konusu modelin yukarıda söz edilen vakalara uygulanması suretiyle yolsuzluğun tespiti ve raporlanması sürecinde denetçinin hatalı davrandığı aşamanın tespit edilmesine çalışılmaktadır.

Elde edilen bulgular denetçilerin genellikle, SOX öncesinde olduğu gibi, modelin ilk aşamasında başarısız olduklarını göstermektedir. Bulgular ayrıca SOX

öncesinde 25 farklı yolsuzluk vakası tespit edilirken, SOX sonrasında 23 adet yolsuzluk vakası türüne rastlandığını göstermektedir. Bu bulgu, SOX'un yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında ve türlerinin azaltılmasında etkin olmadığı anlamına gelmektedir.

Böylece bu çalışmada, SOX'un maddelerinin denetçilerin sorunlu işlemleri fark etmek için ihtiyaç duyacakları entelektüel kabiliyeti ve titizliği artırıcı nitelikte olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca SOX, denetim mesleğindeki sorunların altında yatan kamu görevi bilinci eksikliğini giderici özellikte de değildir. SOX sonrasında yaşanan şirket yolsuzluk vakalarından görüldüğü üzere, SOX'un benzer yolsuzluk eylemlerini tamamıyla önlemesi mümkün görünmemektedir.

#### **ANAHTAR KELİMELER**

Sarbanes ve Oxley Yasası, muhasebe yolsuzlukları, bağımsız denetim süreci

**THE ROLE OF THE SARBANES-OXLEY ACT ON FRAUD DETECTION: A  
REVIEW ON CORPORATE FRAUDULENT CASES OCCURRED  
IN THE PRE-AND POST- SARBANES-OXLEY PERIODS**

**Master's Thesis, Handan ERZİ**

**Business Administration Department, 2010**

**Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**ABSTRACT**

The Sarbanes-Oxley Act (SOX) passed by the US Congress in 2002 contains a number of provisions directly affecting the structure and governance of the public accounting profession. The provisions of the act increase fines and penalties for corporate officers found to have knowingly presented misleading financial information. The CEO and penalty provisions are designed to prevent materially misleading financial statements from being prepared.

In this study, some fraudulent cases occurred in the pre- and post- SOX periods are investigated in terms of a model of the auditor's deficiency detection and reporting process consisting of four main steps: (1) awareness of the transaction including deficiency (2) recognition of deficiency transaction and its probability of being knowingly (3) demanding management to correct the deficiency 4) to give or to modify the audit opinion to disclose the nature of deficiency.

The focus of the study is to reveal if the SOX may treat the symptoms of the problems in independent audit process. To do this, the failure points regarding auditor in the deficiency detection and reporting process is tried to define by applying the said model to the above mentioned cases.

The findings indicate that auditors generally fail in the first step of the Model as happened in the pre-SOX period. The findings of the study also indicate that while 25 types of fraud were encountered in the pre-SOX period, 23 types of fraud have still been continuing to be encountered in the post-SOX period. This means that the SOX has no role in being detected and reducing the types of fraud herein.

Thus we conclude that these provisions are unlikely to enhance the intellectual ability and diligence of auditors to recognize problems. Also, SOX does not seem likely to treat the underlying disease of a lack of a sense of public duty in the audit profession's culture. As has seen from the corporate fraudulent cases occurred in the post-SOX period, the SOX is unlikely to be completely effective in dealing with similar frauds.

#### **KEY WORDS**

Sarbanes and Oxley Act, fraud in accounting, auditing process

**İÇİNDEKİLER**

	<b><u>Sayfa</u></b>
ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER	<b>I</b>
ABSTRACT AND KEYWORDS	<b>III</b>
İÇİNDEKİLER	<b>V</b>
TABLolar LİSTESİ	<b>IX</b>
ŞEKİLLER LİSTESİ	<b>X</b>
KISALTMALAR	<b>XI</b>
<b>GİRİŞ</b>	
	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, GENEL STANDARTLAR VE</b>	
<b>DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ</b>	
	<b>3</b>
1.1. Bağımsız Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Türleri	6
1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	7
1.3.1. Genel Standartlar	8
1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	8
1.3.1.2. Bağımsızlık Standardı	8
1.3.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	9
1.3.2. Çalışma Alanı Standardı	9
1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı	10
1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı	10
1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı	10
1.3.3. Raporlama Standardı	11
1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı	11
1.3.3.2. Devamlılık Standardı	12
1.3.3.3. Yeterli Açıklama Standardı	12
1.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı	12
1.4. Denetim Raporunun Düzenlenmesi	12

1.4.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması	13
1.4.2. Denetim Raporunun Hazırlanması	13
1.4.3. Bilânço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler	15

## **İKİNCİ BÖLÜM**

<b>2.YOLSUZLUK EYLEMLERİ, FİNANSAL TABLOLAR VE BAĞIMSIZ DENETİM</b>	<b>16</b>
2.1. Finansal Tablolarda Hata ve Hileler	16
2.1.1. Hatalar	16
2.1.2. Hileli İşlemler	17
2.2. Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim	18

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

<b>3. DENETÇİNİN MUHASEBE YOLSUZLUĞUNU ORTAYA ÇIKARMASI VE RAPORLAMASI SÜRECİ</b>	<b>21</b>
3.1. Modelde Kullanılan Terimler	22
3.1.1. Meslek Kusuru	23
3.1.2. Kasıt	23
3.1.3. İhmal	24
3.2. Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Sürecinin Aşamaları	24
3.2.1. Birinci Aşama	24
3.2.2. İkinci Aşama	25
3.2.3. Üçüncü Aşama	25
3.2.4. Dördüncü Aşama	26

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

<b>4. GENEL HATLARIYLA SARBANES VE OXLEY YASASI</b>	<b>28</b>
4.1. SOX'un İçeriği	29
4.1.1.Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu	29
4.1.2.Denetçi Bağımsızlığı	36
4.1.3.Şirket Sorumluluğu	38

4.1.4.Genişletilmiş Finansal Açıklamalar	44
4.1.5.Analist Çıkarlarının Çatışması	49
4.1.6.Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri	49
4.1.7.Çalışmalar ve Raporlar	50
4.1.8.Şirket ve Suçlunun Sahtekârlıktaki Sorumluluğu	51
4.1.9.Büro Elemanlarının (Beyaz Yakalılıarın) Suçlarına Yönelik Ceza Artırımı	52
4.1.10.Şirketin Vergi Beyannamesi	54
4.1.11.Şirket Sahtekârlığı ve Sorumluluğu	54
4.2. SOX'un İçeriğine Yönelik Genel Değerlendirme	55
4.3. Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontroller ve SOX	57

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

<b>5.SOX YASASININ YOLSUZLUK VAKALARININ ORTAYA ÇIKARILMASINDAKİ ROLÜ ÜZERİNE BİR İNCELEME</b>	<b>60</b>
5.1. Yöntem	60
5.2 .Anakütle	61
5.3. Literatür Çalışması	61
5.4. SOX Öncesinde ve Sonrasında Gerçekleşen Yolsuzluk Vakalarının Türlerine Yönelik Bulgular	64
5.4.1. SOX Öncesi Yolsuzluk Vakası Türleri (1995–2001)	65
5.4.2. SOX Sonrası Yolsuzluk Vakası Türleri (2002–2009)	65
5.5. SOX Öncesinde ve Sonrasında Yolsuzluk Vakalarının Sayıları (1989–2009)	68

## **ALTINCI BÖLÜM**

<b>6. SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	<b>70</b>
<b>7. KAYNAKÇA</b>	<b>74</b>
<b>8. EKLER</b>	<b>78</b>
EK-1	78





**TABLolar LİSTESİ**

	<b><u>Sayfa</u></b>
Tablo 1: Denetim Çalışması ve Bu Çalışma İle İlgili Taraflar	6
Tablo 2: Hileli Finansal Raporlamaya Yol Açan Başlıca Risk Faktörleri	18
Tablo 3: SOX Öncesi ve Sonrası Dönemde Tespit Edilen Benzer Yolsuzluk Türleri	66
Tablo 4: SOX Öncesi ve Sonrası Dönemde Tespit Edilen Farklı Yolsuzluk Türleri	67
Tablo 5: SOX Yasası Öncesinde ve Sonrasında Gerçekleşen Yolsuzluk Vakalarının Yıllar İtibariyle Sayıları	69

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

	<b><u>Sayfa</u></b>
Şekil 1: Bağımsız Denetim Süreci Akış Şeması	4
Şekil 2: Denetçinin Yanlış Beyanı Bulma ve Raporlama Modeli	21
Şekil 3: Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci	21
Şekil 4: Yanlış Beyanın Nedenleri	22

**KISALTMALAR LİSTESİ**

<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley Yasası
<b>GKGDS</b>	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>GKGMİ</b>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu

## GİRİŞ

İşletmelerin büyümesi, ekonomik koşulların gelişmesi ve ticari işlemlerin karmaşık hale gelmesi sonucunda işletmelerle ilgili karar verenlerin güvenilir bilgi edinme ihtiyacı artmıştır. Karar alıcı yararlandığı bilgilerin doğruluğunu ve geçerliliğini söz konusu bilginin kaynağına kadar inip inip inilemeye imkânına sahip olmadığı için başkaları tarafından sunulan bilgileri doğru olarak kabul etmek durumundadır. Özellikle halka açık şirketler tarafından sunulan muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için bazı önlemlere ihtiyaç duyulmuştur. Uygulamada kullanılan en etkin önlem muhasebe sisteminin bağımsız denetçilerin denetiminden geçirilmesi olagelmıştır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)’de Enron Şirketi’nin iflası sonrasında bu önlemin “en etkin önlem” olmadığı görülmüştür. Oysa sermaye piyasalarının bulunduğu ülkelerde sermaye piyasaları kuralları, halka açık şirketlerin bağımsız denetim şirketlerince denetlenmesini zorunlu kılmakta, denetim firmasının düzenlediği denetim raporları yatırımcıları yönlendirici rol oynamaktadır. Nitekim Enron olayında, halka açık bir şirket zararda olduğu halde karlı gösterilmiş, şirket zararları Arthur ve Andersen bağımsız denetim firmasının da yardımıyla finansal tablo kullanıcılarından gizlenmiştir. Şirketin gerçek durumu A.B.D.’nin sermaye piyasası kurulu olan Securities and Exchange Commission (SEC)’in soruşturma başlatması sonucu 2001 yılının Aralık ayında ortaya çıkmış ve Enron Şirketi dünyanın en büyük iflasına ev sahipliği yapmıştır.

Enron olayı bağımsız denetimin etkinliğinin ve güvenilirliğinin gözden geçirilmesine neden olmuştur (Toraman, 2002: 91). Nitekim Enron olayı sonrasında A.B.D.’de muhasebe kanunu değişmiştir. 30 Temmuz 2002’de A.B.D.’de kabul edilen Sarbanes ve Oxley Yasası (Sarbanes and Oxley Act-SOX), denetim firmalarının, şirketlerin yolsuzluk eylemlerini ortaya çıkarmada yaşadıkları sorunlar neticesinde, halka açık şirketler tarafından kamuoyunu bilgilendirmeye yönelik açıklamaların güvenilirlik ve doğruluk düzeyini artırmayı amaçlamıştır (Özbircikli, 2003: 98).

Ancak SOX’un, halka açık şirketler tarafından kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yapılan açıklamaların güvenilirliğini ve doğruluk düzeyini gerçekten artırıp artırmadığının ortaya konulabilmesi için, SOX’un şirket yolsuzluk vakalarını ve

denetim firmalarının bu vakaları ortaya çıkarma kabiliyetlerini nasıl etkilediğinin tespit edilmesi gerekir.

Bu çalışmada söz konusu tespit, 2002'den bu yana yaşanan şirket yolsuzluk vakalarının niceliksel ve niteliksel açıdan, yani sayısal olarak ve yolsuzluk vakalarının türü açısından, incelenmesi ve SOX yasasından önceki durumla karşılaştırılması suretiyle yapılması planlanmıştır. Böylece "SOX yasasının, halka açık şirketlerin çıkar gruplarını yanıltıcı nitelikte olan ve belirli muhasebe teknikleri ile yapılan yolsuzluk vakalarının bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmesi üzerinde ne ölçüde etkili olduğu" sorusuna cevap aranması amaçlanmaktadır.

Bunun için A.B.D.de SOX yasası öncesi ve sonrası dönemde halka açık şirketlerin yöneticilerinin çıkar gruplarını yanıltmak amacıyla gerçekleştirdiği ve bağımsız denetim firmaları tarafından tespit edilemeyen (veya edilmeyen) yolsuzluk vakaları denetçinin kusurlu işlemleri ortaya çıkarma süreci açısından incelenmektedir. Çalışmada ayrıca yolsuzluk vakalarının türleri ve sayıları da SOX öncesi ve sonrası dönem itibarıyla inceleme konusu edilmekte ve bunların ortaya çıkarılmama nedenleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Çalışma şu şekilde tasarlanmıştır: Birinci bölümde bağımsız denetim ile ilgili kavramsal açıklamalar ile genel kabul görmüş denetim standartlarına yer verilmektedir. İkinci bölümde şirketlerde muhasebe yolsuzluk eylemleri hakkında bilgi verilmektedir. Üçüncü bölümde SOX yasası hakkında bilgi verilmektedir. Dördüncü bölümde yolsuzluk vakalarının ortaya çıkarılması ve raporlanması süreci ve sürecin aşamaları açıklanmaktadır. Çalışmanın beşinci bölümünde A.B.D.nin sermaye piyasası kurulu olan SEC'e kayıtlı olan halka açık şirketlerden yolsuzluk vakalarına karışanlar üzerinde yapılan incelemede elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Çalışmanın altıncı ve son bölümünde ise, elde edilen bulguların yorumlanması suretiyle, SOX'un A.B.D.de halka açık şirketlerin yolsuzluk vakalarının ortaya çıkarılmasında ne ölçüde etkili olduğu ve yolsuzluk vakalarının ortaya çıkarılmamasının temel nedenleri tespit edilmeye çalışılmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, GENEL STANDARTLAR VE DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ

#### 1.1.Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim teknikleri uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu vd., 2009: 6).

Bağımsız denetim kavramının tanımında üç unsur büyük önem taşır. Bunlar (Selimoğlu vd., 2009: 6):

1-Bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanması: Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'dir. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetimde kullanılacak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denetimin amacına göre değişmektedir. Bağımsız denetim, işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatlarını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını belirler.

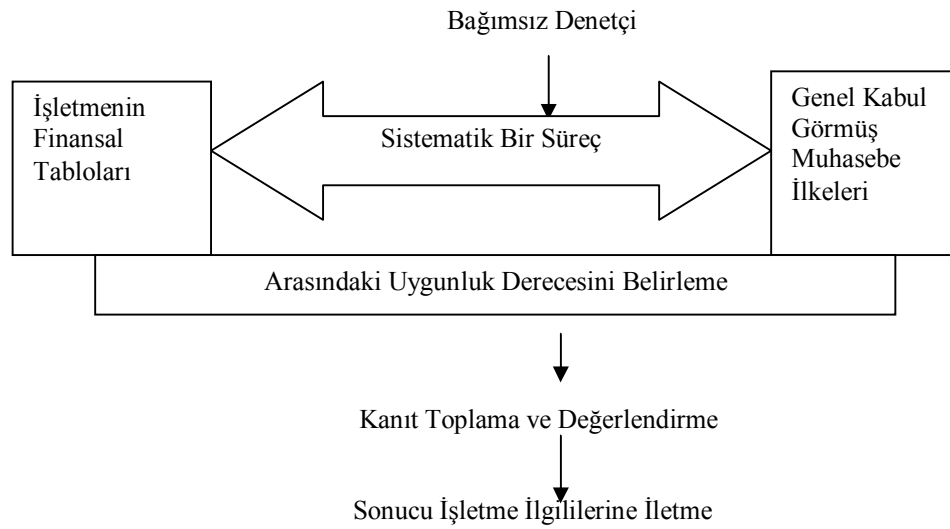
2-Bağımsızlık ilkesi: Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı finansal tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir.

3-Denetim standartlarına uyum: Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme

konusunda güçlü bir eğitim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır.

Şekil 1’de gösterildiği gibi, bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçi işletmenin içinde bulunduğu mali durumun doğru olup olmadığına dair kanıtlar toplar. Bağımsız denetçi kanıtları değerlendirildikten sonra GKGMİ’ye uygunluk derecesini belirler ve buna bağlı olarak denetim raporu hazırlayıp işletme ilgililerine bildirir.

**Şekil 1. Bağımsız Denetim Süreci Akış Şeması**



**Kaynak:** (Selimoğlu vd., 2009: 6)

Muhasebe denetimi, genellikle bir yıldan fazla süren, müşteri işletmeden teklif alınması ile başlayıp, denetim raporu verildikten sonraki aşamaları da içine alan sistematik bir süreçtir. Bir denetim süreci, yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak için çok iyi tanımlanmış bir denetim organizasyonunun metodolojisidir (Uzay vd., 2009: 95).

Bağımsız denetimin amacı, mali tabloların işletmenin faaliyet sonuçlarını, mali durumunu ve her türlü önemli hususun doğru ve dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığına yönelik görüş bildirmektir. Bağımsız denetçi görüşünü, denetim çalışmaları sonunda hazırlayacağı denetim raporunda belirtir. Bağımsız denetçi mali tabloların doğruluğu göstermesi konusunda bir garantör olmamakla birlikte, denetim



raporunda gerekli açıklamaları yaparak, mali tablo kullanıcılarını aydınlatmaktan sorumludur.

Bağımsız denetçinin, herhangi bir cezai veya disiplin yaptırımına uğramaması için, ayrıca mesleki sorumluluğunun da bir gereği olarak yasal düzenlemelerde belirtilen ilke ve standartlara uygun olarak denetim çalışmalarını yerine getirmesi beklenir. Bağımsız denetçinin denetim çalışmalarındaki başlıca sorumlulukları 1 nolu Denetim Standartları Bildirgesi (Statements on Auditing Standards-SAS 1)'de sıralanmıştır ([http://en.wikipedia.org/wiki/Statements\\_on\\_Auditing\\_Standards\\_USA](http://en.wikipedia.org/wiki/Statements_on_Auditing_Standards_USA)). Bunlar:

- a) **Önemsiz yanlışlıklardan ziyade önemli olanlar:** Önemli yanlışlıklardan kastedilen, mali tabloların makul bir mali tablo kullanıcısının kararlarını etkileyebilecek şekilde düzeltilmemiş hata ve yanlışlıklar içermesidir.
- b) **Makul güvence:** Hiçbir denetim çalışması kesin ve tam bir güvence veremez. Bağımsız denetim hiçbir zaman mali tabloların doğruluğunu % 100 garanti edemez. Bunun başlıca nedeni ise, denetim çalışmalarında örnekleme yöntemine sıkça başvurulmasıdır.
- c) **Hileden ziyade yanlışlıklar:** Hata ve hile arasındaki temel fark, kasıt unsurudur. Hata bilerek yapılmazken, hile (yolsuzluk) kasten yapılır. Denetim literatüründe hile; işletme çalışanları tarafından yapılan hileler ile hileli finansal raporlama (yönetim hilesi) olmak üzere başlıca iki kısımda incelenir.
- d) **Mesleki şüphecilik (Professional scepticism):** Bağımsız denetçinin denetim kanıtlarını eleştirisel ve sorgulayıcı bir tarzda değerlemesidir. Denetim sürecinin bütün aşamalarında denetçinin, mesleki şüphecilik tutumu içinde hareket etmesi ve denetimi bu şekilde planlaması gerekmektedir. Ancak bundan, işletme yönetiminin dürüst olmadığı varsayılmamakla birlikte böyle bir ihtimalin de bulunabileceği dikkate alınmalıdır.

Yönetimden beklenenler ise; işletmenin geçerli muhasebe politikalarını oluşturmak, yeterli iç kontrolü sağlamak ve mali tabloların doğru bir şekilde sunulmasını temin etmektir. Enron olayından sonra özellikle ABD'den başlayarak halka açık şirketlerin üst yönetiminin mali tabloların doğruluğuna yönelik sorumluluğu artırılmış, mali tablolarda üst düzey yönetici (Chief Executive Officer-

CEO) ve üst düzey finans yöneticisinin (Chief Financial Officer-CFO) de onayı aranmaya başlanmıştır. Yeni yasal düzenlemelere (SOX) göre önemli yanlışlıklar içeren mali tabloları bilerek onaylayan üst yöneticiler için, çok ciddi para ve hapis cezaları öngörülmektedir (Uzay vd., 2009: 95).

## 1.2. Denetim Türleri

Denetim, amaçlarına göre denetim faaliyetleri; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Finansal tablo denetimi (finansal denetim, bağımsız denetim), bir işletmeye ilişkin mali durumunu yani finansal tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin GKGMİ ve yasal hükümlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla finansal tabloların denetimini kapsar (Gürbüz, 1995: 11).

Uygunluk denetimi (usul denetimi, kamu denetimi), işletmelerin mali işleri ve faaliyetlerinin yetkili organlarca konulmuş olan belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir (Gürbüz, 1995: 12).

Faaliyet denetimi (performans denetimi) ise bir işletmenin amaçlarına ulaşım ulaşmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla sonuçları değerlendirmek ve üst yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. Diğer bir deyişle işletmelerin faaliyetlerinin etkenlik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yapılan denetimdir. Faaliyet denetimi kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, kamu kuruluşlarında ise kamu denetçileri tarafından yürütülür (Gürbüz, 1995: 12).

**Tablo 1. Denetim çalışması ve bu çalışma ile ilgili taraflar**

Denetim Türü	Bağlı Bulunulan Ölçüt	Kullanma
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve Diğer Başarı Ölçütleri	Yönetim

**Kaynak:** (Güredin, 1988: 9)

Bağımsız denetim, denetim çalışmasının kapsamına göre üç başlıkta incelenmektedir (Duman, 2001: 11):

1-Sürekli Denetim: Halka açık şirketlerin, S.P.K. gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin yılsonu mali tablolarının GKGDS'ye uygun bir şekilde denetlenmesidir ve her yıl yapılması gereken denetimdir.

2-Sınırlı Denetim: S.P.K. tebliğlerinde sözü edilen kuruluşların altışar aylık ara bilânço ve gelir tablolarının denetimidir.

3-Özel Denetim: İşletmenin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda veya menkul kıymetlerin halka arza iznine dayanarak şirketler için yapılan denetim türüdür.

### 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetçilerin denetim çalışmalarını yaparken genel anlamda uymaları gereken bazı standartlar vardır. Bu standartlar denetim sürecinin kaliteli olabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Amerika Birleşik Devletleri Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American [Institute of Certified Public Accountants](http://www.aicpa.org)-the AICPA) bünyesindeki Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB) tarafından 1947 yılında on adet standart geliştirilmiş ve bu standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) adı verilmiştir ([http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards))

GKGDS'lerin temel özellikleri şöyle sıralanabilir (Ataman vd., 2001: 23):

- Denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmek
- Denetçilerin, sorumluluklarını ve yapmaları gereken çalışmaları genel düzeyde belirlemek
- Denetçilere yol göstermek

Standartlar bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Bunlar denetim çalışmalarında uyulması gereken kuralların genel çerçevesini çizmektedir. Denetim çalışmasıyla ilgili detaylar denetçilere bırakılmıştır. Örneğin ilgili standart

denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

GKGDS üç ana başlık altında toplanmıştır ([http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards)):

- Genel standartlar
- Çalışma alanı standartları
- Raporlama standartları

### **1.3.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenilen sonuçların alınabilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsar. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesiyle ilgilidir. Bu açıdan genel standartlara kişisel standartlarda denilebilir (Güredin, 2007: 43).

Genel standartlar mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç standarttan oluşur ([http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards)).

#### **1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

Bu standart güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşılabilmesi için denetimin yeterli eğitim görmüş ve deneyime sahip bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılmasını öngörür. Diğer taraftan mesleğe giren bir uzmanın, bilgilerini güncellemesi, teknolojik gelişmelere uyum sağlaması, konuyla ilgili yeni yayınları yakından izlemesi ve bunların uygulayıcısı olması gerekir. Ayrıca kanunlardaki değişikliklerin günü gününe takip edilmesi de mesleğin icrasında büyük önem taşımaktadır.

#### **1.3.1.2. Bağımsızlık Standardı**

Bağımsızlık denetim mesleğinin temel unsurudur. Finansal tablo kullanıcıları, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütürken şirket yetkililerinin etkisinde kalmadığına, şirket yönetimi tarafından yönlendirilmediğine inanmak ister ve bu varsayımla hareket ederler. Bu nedenle “bağımsızlık ilkesi”ne uyum denetim faaliyetinin ruhu açısından hayati öneme sahiptir. Finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüphe yaratacak bir durumla karşılaşmaları halinde denetçinin düzenlemiş olduğu rapor değerini yitirir.

GKGDS’ye göre bağımsızlığı zedeleyebilecek hususlar şunlardır (Duman, 2001: 33):

- Denetlenen şirketle veya sahipleri ile ortak olmak
- Denetlenen şirketten maaş, borç veya diğer nedenlerle maddi fayda sağlamak
- Dolaysız ya da dolaylı yoldan denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil ve benzeri finansman araçlarına sahip olmak
- Denetlenen şirketin ortak veya yöneticileri ile yakın akraba olmak
- Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye almak veya özel bir indirimle herhangi bir emtia vb şey almak.

### **1.3.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

Bu standart, denetçinin denetim faaliyetini yürütürken düzenli, sistemli, planlı davranması gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçinin denetim faaliyetlerini planlaması, planını eksiksiz ve hatasız uygulaması ve denetim raporunda açıklayacağı görüşünü özenli bir şekilde oluşturduğu kaliteli kanıtlara dayandırması gerekir.

### **1.3.2. Çalışma Alanı Standartları**

Bu standart denetçiye yol göstermeyi amaçlar. Çalışma alanı standardı; planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi standardı, kanıt toplama standardı olmak üzere üçe ayrılır ([http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards)).

### **1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı**

Bu standart, denetçinin, yapacağı çalışmayı mutlaka ve iyi bir şekilde planlaması ve varsa yardımcılarını iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmüştür.

Denetimin planlanabilmesi için denetlenen işletmenin örgüt yapısı, çalışanların yetkileri ve görevleri, işletmenin kuruluş yeri ve faaliyetleri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı gibi birçok konuda bilgi toplanması gerekir. Ayrıca denetimde görev alacak denetçi yardımcılarının yapacakları işlerin de planlanması ve yardımcılarının faaliyetlerinin denetim sürecinde izlenerek hataların zamanında düzeltilmesi gerekir. Bu süreç aynı zamanda yardımcı denetçilerin yetiştirilmesini de sağlar.

### **1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı**

Bu standart, denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip değerlendirmesini öngörmektedir. İç kontrol sisteminin incelenmesinin iki amacı vardır: Birincisi sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen yılın muhasebe kayıtlarını tek tek incelemek yerine öncelikle iç kontrol sisteminin etkinliğini incelerler. Böylece iç kontrol sisteminin, işlemlerin muhasebe ortamına uygun biçimde aktarılmasını ve finansal tablolara doğru ve tam olarak yansıtılmasını sağlayıp sağlamadığını tespit edebilirler. İç kontrol sistemi ne kadar etkin ise denetçinin işletmeye güveni o kadar fazla olur. İkinci amaç ise denetim sürecinde uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamının ve toplanacak kanıtın miktarının belirlenmesidir. İç kontrol sistemi güvenilir ise denetçi denetim görüşüne ulaşmak için çok fazla kanıt toplamaya ihtiyaç duymayabilir (Güredin, 2007: 44).

### **1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı**

Bu standart, denetim görüşüne ulaşmak için yeterli ve güvenilir kanıt toplaması gerektiğini öngörür. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilgiliyken, güvenilirlik

kanıt türüne göre değişir. Kanıtın miktar ve türüne denetçi karar verir. Ancak denetçinin topladığı kanıtların kaliteli olması gerekir (Güredin, 2007: 44).

Örneğin, işletme dışından bir uzmanın ifadesi, işletmede çalışanların sözlü ifadelerine nazaran daha güvenilir ve kaliteli bir kanıttır. Öte yandan işletme dışından kişiler tarafından hazırlanmış belgeler, işletme içinde düzenlenmiş belgelere nazaran daha güvenilirdir. Bu itibarla denetçinin, kanıt toplama sürecinde şirket yetkililerinin sunduğu bilgi ve belgelerin yanı sıra kendisinin de işletme dışı kaynaklara yönelerek ve bir takım hesaplamalar yaparak kanıt oluşturmaları gerekir. Çünkü denetim sürecindeki denetçi her zaman işletme yönetimi tarafından yanıltılma riski ile karşı karşıyadır.

### **1.3.3. Raporlama Standartları**

Genel standartlar ile çalışma alanı standartları denetlenecek işletmeyi tanıma ve bilgi sistemini kavrama yollarını gösterir. Raporlama standartları ise, değerlendirmeye ilgili olan standartları içerir ve denetlenen işletmenin kendi bilgi sistemiyle ürettiği finansal tablolar hakkında denetçinin bir hüküm vermesine yardımcı olur.

Bu standartlar denetçinin görüşüyle birlikte denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgilidir. GKGMİ'ye uygunluk, devamlılık (veya tutarlılık), yeterli açıklama ve görüş bildirme standardı olmak üzere dörde ayrılır ([http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards)).

#### **1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı**

Bu standart, denetlenen işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ye uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetim raporunda belirtilmesi öngörür. Denetçi, işlemlerin muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğini ve bunların finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını araştırarak finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini belirler ve bunu denetim raporunda açıklar.

### **1.3.3.2. Devamlılık Standardı**

Bu standarda göre denetçi, raporunda amortisman hesaplama, stok izleme gibi muhasebe yöntemlerinin bir dönemden diğerine değişmeden uygulanıp uygulanmadığını raporunda belirtir. Muhasebe yöntemlerinde değişiklik olduysa bunun bilanço dipnotlarında belirtilmesi gerekir. Devamlılık standardı cari dönemdeki finansal tabloların daha önceki dönemlere ait finansal tablolarla karşılaştırılmasına olanak sağlar.

### **1.3.3.3. Yeterli Açıklama Standardı**

Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları inceleyerek bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini tespit ederler. Özellikle varlıkların ipotek edilmesi, mahkemeye intikal etmiş alacak, borç, tazminat davaları gibi muhasebe kayıtları yapılamayan hususların finansal tablo dipnotlarında açıklanıp açıklanmadığının ve finansal tablo kullanıcılarının her konuda bilgilendirilip bilgilendirilmediğinin saptanması, varsa aksaklıkların denetçi raporunda belirtilmesi gerekir.

### **1.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı**

Bu standart finansal tablolar bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılamamış olması halinde, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir. Bu standart ayrıca denetçinin finansal tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır.

## **1.4. Denetim Raporunun Düzenlenmesi**

Denetçinin denetim faaliyetlerini tamamladıktan sonra şirketin içinde bulunduğu duruma uygun bir rapor düzenlemesi gerekir. Raporun düzenlenmesi için genel anlamda üç aşamanın gerçekleştirilmesi gerekir. Birincisi denetim çalışmasının tamamlanması, ikincisi ulaşılan sonuçlar ve saptanan kusurların önem düzeyi dikkate alınarak şirketin durumuna uygun olan rapor türünün belirlenmesi, üçüncüsü ise



standart denetim raporunun hazırlanmasıdır. Bilânço ve rapor tarihinden sonra da bazı işlemler yapılmaktadır (Özbirecikli vd., 2009: 155).

#### **1.4.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması**

Denetimi tamamlama aşaması denetimi tamamlama çalışmaları ve sonuçları değerlendirme çalışmalarından oluşur. Denetimi tamamlama çalışmaları şunlardır (Özbirecikli vd., 2009: 156):

- Yapılan denetim programının yeniden gözden geçirilip atlanılan bir hususun olup olmadığının araştırılması,
- Gelecekteki olası belirsizliklerin değerlendirilmesi,
- Bilânço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi,
- Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri belirleme ve inceleme,
- Müşteri işletmeden beyan mektubu alınması,
- Genel analitik testler yapılmasıdır.

Sonuçların değerlendirilmesi denetimin son aşamasıdır. Bu Denetçinin bu aşamada şu çalışmaları gerçekleştirir (Özbirecikli vd., 2009: 160):

- Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi
- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlemesinin yapılması,
- Hataların düzeltilmesinin istenmesi,
- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi

#### **1.4.2. Denetim Raporunun Hazırlanması**

Denetim aşamasının son evresi denetim raporunun hazırlanmasıdır. Bu aşamada denetçi yapmış olduğu incelemeler sonucunda işletmenin finansal tablolarına ilişki görüşünü açık ve anlaşılır bir dille ifade ederek bir rapor hazırlar.

Denetçi denetim raporunu iki şekilde düzenleyebilir (Duman, 2001: 103):

1-Kısa şekilli denetim raporu: Bu raporda denetimin içeriği ve denetçinin görüşü kısa ve öz olarak belirtilir. Bu rapor türüne özet rapor ya da standart rapor da denilebilir.

2-Uzun şekilli denetim raporu: Geniş kapsamlı olarak düzenlenen bir rapordur. Burada denetim çalışması bu çalışma sonucunda ortaya çıkan sonuçlar ayrıntılı bir şekilde raporda belirtilir.

Denetçi görüşünü duruma göre dört şekilde bildirebilir (Duman, 2001: 104):

1-Olumlu görüş bildirme: Görüşün olumlu bildirilmesinde standart denetim raporu kullanılmaktadır. Yani işletme finansal durumunu GKGMİ'ye uygun ve doğru bir şekilde yansıttığının gösterir. Standart denetim raporunun başlıca unsurları:

- Raporun başlığında, denetçinin bağımsız olduğunu belirten bir ifade
- Raporun muhatabı (yönetim kurulu, ortaklar vb)
- Sunuş paragrafi
- Kapsam paragrafi
- Görüş bildirme paragrafi
- Denetçinin adı soyadı ve imzası
- Raporun düzenlendiği tarih

2-Şartlı görüş bildirme: Finansal tablolardaki bir kalemi ayrıntılı açıklayarak, denetçinin olumlu görüşünden bu kalemi ayırması ve mali tabloların yine raporda belirtilen bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eden görüşe şartlı görüş denir. Bu rapor türünde bu şartla veya şu istisna gibi ifadeler kullanılır.

3-Olumsuz görüş bildirme: Denetçi işletmenin finansal durumunun GKGMİ'ye uygun olarak gösterilmediği kanısına varırsa olumsuz rapor yazar. Denetçinin olumsuz görüş bildirmesine neden olabilecek unsurlar şunlardır (Duman, 2001: 105):

- GKGMİ'den sapmalar
- Tam açıklama kuralına uymama
- Muhasebe ilkelerinde kabul edilemeyecek değişiklikler yapma

4-Görüş bildirmekten kaçınma: Finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini ve alacakları kararları etkileyecek düzeyde önemli olan belirsizliklerin ve sınırlamaların bulunması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınma yoluna gider.

Görüş bildirmekten kaçınmak olumsuz görüş ile aynı anlamı taşımaz. Denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasının nedenleri (Duman, 2001: 106):

- Denetim kapsamının şartlı bir görüş bile bildirilemeyecek kadar önemli ölçüde sınırlandırılmış olması
- Finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem hakkında yeterince kanıt toplanamaması
- Önemli belirsizlikler
- Etkin olmayan bir iç kontrolün bulunması.

#### **1.4.3. Bilânço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler**

Bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayınlanacağı zamana kadar geçen sürede finansal tabloları etkileyebilecek bir durum söz konusu olursa bu durum bağımsız denetçilere bildirilmelidir. Eğer işletme yönetimi finansal tabloları değiştirmiş ise bağımsız denetçi yeniden bir rapor hazırlar. Bağımsız denetçinin değiştirilmesini ön gördüğü finansal tabloları işletme yönetimi değiştirmemişse sorumlu olan kişiyi yazılı olarak uyarır. Finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu bu uyarıya karşı açıklanırsa bağımsız denetçi ilgili kuruma bilgi vermek suretiyle gerekli önlemleri alır (Özbirecikli vd., 2009: 174).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.YOLSUZLUK EYLEMLERİ, FİNANSAL TABLOLAR VE BAĞIMSIZ DENETİM

Kaynakların kullanılmasında geniş yetkiye sahip olan, görevleriyle ilgili konularda tek başlarına karar alma yetkileri bulunan, çalışma ortamlarında hesap verme ve denetlenme ortamı bulunmayan görevlilerin yetkilerini kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları yolsuzluğa neden olmaktadır. Dolayısıyla yolsuzluk eylemleri kasıtlı ve planlı bir şekilde gerçekleştirilen hileli işlemler olarak tanımlanabilir. Bu nedenle yolsuzluk eylemleri incelenirken hile ile hatanın biri birinden ayrılması gerekir. Çünkü hile ile hata arasında önemli farklar vardır ve denetçinin denetimini yaptığı şirketle ilgili yargıya varırken SAS-1’de belirtilen ilkeye uygun davranması ve bu farkı göz önüne alması gerekir. Bu konudaki açıklamalara izleyen kesimde yer verilmektedir.

#### 2.1. Finansal Tablolarda Hata ve Hileler

Bir şirketin finansal tabloları hile veya hatadan kaynaklanan, yanlış ve yanıltıcı sonuçlar içerebilir. Ancak yukarıda da değinildiği gibi, hile ile hata arasında önemli farklar bulunmaktadır. Genel olarak hile, kişilerin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir. Hata ise, unutkan, dalgın, dikkatsiz ve bilinçsiz davranarak hukuka aykırı bir sonucu istememekle beraber böyle bir sonucun oluşmaması için de gerekli özenin gösterilmemesidir (Özbirecikli, 2006: 3). Aşağıda hata ve hile içeren eylemler, finansal tabloların düzenlenmesi süreci açısından açıklanmaktadır.

##### 2.1.1. Hatalar

Kasıt içermeyen ve finansal tablolarda yanlışlıkla yapılan işlemler “Hata” olarak nitelendirilmektedir. Güredin (2007:133) hataların nedenleri şöyle sıralamaktadır:

- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe verilerinin toplanmasında veya işlenmesinde personelin yanlışlık yapması. Örneğin, fatura düzenlenirken miktar ile birim fiyat çarpımının yanlış yapılması

sonucu ticari alacaklar ve satış gelirleri hesaplarına yanlış tutarların kaydedilmesi.

- Personelin muhasebe tahminlerinin (şüpheli alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, amortisman hesaplanması vb) hatalı olmasına yol açabilecek olayları ve verileri gözden kaçırmaması veya dikkate almaması ile ortaya çıkan yanlış muhasebe tahminleri. Mesela, işletme satışı olanaksız hale gelmiş stokları (tarihi geçmiş ya da bozulmuş olan stoklar gibi) dikkate almaması sonucu doğru olmayan bir stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması
- Personelin muhasebe ilkelerini uygularken tutar ya da açıklama konularında yanlışlık yapması. Mesela alacak hesabında kalan alacak hesabının kısa vadeli borçlar hesabına eklememesi sonucunda kısa vadeli borçlarını ve dönen varlıklarını olduğundan az göstermiş olması.

### 2.1.2. Hileli İşlemler

Finansal tablolarda kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklar; hile, yolsuzluk veya usulsüzlük olarak adlandırılabilir. Genel olarak hileli işlemler olarak adlandırabileceğimiz bu eylemlerin finansal tabloların hazırlanması sürecinde nasıl yapıldığı aşağıda örneklerle açıklanmaktadır (Güredin, 2007: 133):

- Finansal tabloların hazırlandığı belgelerde veya muhasebe kayıtlarında değişiklik veya oynama yapılması ya da gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi. Mesela hayali satışlar ile satış faturalarının düzenlenmesi, kasıtlı olarak satışların şişirilmesi veya giderlerin gizlenmesi.
- Önemli işlemlerin veya bilgilerin kasıtlı olarak finansal tablolarda göstermemesi. Mesela devam etmekte olan bir hukuk davasının işletme aleyhine sonuçlanması sonucunda bunun finansal tablolara yansıtılmaması.
- Tutar, değerlendirme ve açıklamaların kasıtlı olarak finansal tablolara yansıtılmaması. Mesela bir başka işletmenin satın alınması ile ilgili muhasebe kaydında tüm destekleyici kanıtlar satın alma yönetiminin

uygulanması gerektiğini gösterirken, işletmenin bu birleşmeyi çıkarların havuzlanması yöntemini uygulayarak muhasebeleştirilmesi.

## 2.2. Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçi denetim sürecinde müşteri şirketin hazırladığı finansal tabloların önemli hile içerip içermediğini ortaya çıkarmaya çalışır. Bu süreçte denetçinin karşı karşıya olduğu bir dizi risk faktörü bulunmaktadır. Söz konusu risk faktörlerine Tablo 2’de yer verilmektedir.

**Tablo 2. Hileli Finansal Raporlamaya Yol Açan Başlıca Risk Faktörleri**

<b>1) İşletme Yönetiminden Kaynaklananlar</b>
<p>a) Baskılar Ödüller: İşletme personeline ve yönetime, ulaşılması güç hedefler karşılığında ödüllendirme politikası Tahminler: Yönetim finansal kuruluşlara ve alacaklılara gerçekleştirilmesi çok güç ve gerçekçi olmayan tahminleri başarıma sözü vermesi Vergi Kaçırma: Yönetimin daha az vergi ödemek için raporlanan karları minimize etme isteği</p> <p>b) Fırsatlar Yönetimin tutumları: Yönetim, iç kontrol ve finansal raporlamaya gereken ilgiyi göstermemesi Üst yönetimde yüksek personel devir hızı Yönetim ile bağımsız denetçi arasında ilişkilerde başarısızlık: Yönetimin muhasebe, denetim ve raporlama konularına sık sık itiraz etmesi, denetçiden makul olmayan isteklerde bulunulması, denetçiye baskı uygulanması gibi Kurumsal yönetim yapısının zayıf olması: Yönetim kurulu üyelerinin yeterli tecrübeye sahip olmaması veya bağımsız olmaması. Üyelerin muhasebe, iç kontrol, finansal raporlama gibi alanlara yeterince ilgi göstermemesi</p>
<b>2) İşletme Dışındaki Koşullardan Kaynaklananlar</b>
<p>a) Yeni yasal düzenlemelere hızla uyum sağlamada başarısızlık b) Yeni rekabet koşulları, azalan kar marjları ile birlikte değişen bir pazar yapısı c) Endüstriyel trendler: Hızla değişen teknoloji, hızla modası geçen ürünler, iflas eden işletme sayısındaki artış gibi</p>
<b>3) Faaliyetlerin Özellikleri Ve Finansal Durumdan Kaynaklananlar</b>
<p>a) Nakit akışları: Faaliyet sonuçlarından nakit yaratma konusunda becerisizlik. İşletmenin mevcut durumu koruması için yeni kaynağa şiddetli ihtiyaç duyması b) Tahminler: Alışılmadık subjektif yargılara ve belirsizliklere göre varlıklar, borçlar, gelirler ve harcamalar için önemli tahminler yapmak. Yakın gelecekte işletmede önemli ölçüde finansal değişikliğe yol açacak tahminler c) Grup içi ilişkiler: Grup içi önemli, olağan dışı ilişkiler. Denetim dışı önemli grup içi ilişkiler. d) Karmaşıklık: Özellikle dönem sonunda kapanmış olan, önemli, alışık olunmayan son derece karmaşık işlem. İşletmenin tam olarak açıklayamadığı önemli banka hesapları veya vergi cenneti olarak bilinen yerlerle ilişkiler. Aşırı derecede karmaşık örgüt yapısı e) Büyüme –Karlılık: özellikle aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelere göre alışık olunmayan hızla büyüme ve karlılık oranları f) Bağımlılık- Savunmasızlık: Faiz oranlarındaki değişimlerden zarar görme Alışık olunmayan yüksek borçlar ve en düşük düzeyde borç geri ödemeleri Borç sözleşmelerini yenilemeden karşılaşılan güçlükler Gerçekçi olmayan ve saldırgan satış ve teşvik programları</p>

Yakın gelecekte iflas tehlikesi. İcra işlemleri veya iyi karşılanmayan hisse devirleri  
 Yapılmakta olan önemli anlaşmaların olumsuz sonuçlanması  
 İşletmenin finansal durumunun zayıflaması veya bozulması sonucu yönetimdekilerin  
 işletme borçlarına karşı kişisel teminat vermesi  
 Tek tedarikçi ve tek müşteriye aşırı bağlılık

**Kaynak:** Uzay vd., 2009: 92-93

Denetçi denetim sürecini söz konusu risk faktörlerini dikkate alarak yürütmek ve denetim yargısını oluşturmak durumundadır. Denetçi denetim sürecinde genel olarak denetim riski ile de karşı karşıyadır. Denetim riski; finansal tabloların önemli derecede yanlışlık içermesi ve denetçinin bunu fark etmemesi riskidir. Denetim riski, doğal risk ve kontrol riski olmak üzere ikiye ayrılır (Uzay vd., 2009: 90):

Doğal risk; bir hesap kaleminin önemli ölçüde yanlışlıklar (hata, hile ve usulsüzlükler) olma olasılığını iç kontrol yapısının etkinliği dikkate alınmaksızın değerlendirilmesidir. Denetçi her bir hesap kalemi için ayrı ayrı doğal risk düzeyini hesaplamalıdır. Dolayısıyla doğal risk yüksek ise denetçi kanıtlarının sayısını artırmalıdır.

Yüksek düzeyde doğal riskin belirtileri şunlardır (Güredin, 2007: 226):

- İşletmenin faaliyette bulunduğu iş kolunda rakiplerine kıyasla karlılığındaki tutarsızlıklar
- Ekonomik değişkenlere karşı faaliyet sonuçlarının yüksek duyarlılık göstermesi
- Teknolojik gelişmelerin işletmenin faaliyetleri ve rekabet gücü üzerindeki etkileri
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili sorunların olması
- Önceki yılların denetiminde ortaya çıkarılmış önemli hataların bu yıl denetiminde de yenilenme olasılığı
- Önemli yönetim kademelerinde devir hızının yüksek olması, yönetimin saygınlığında azalma ve yöneticilerin muhasebe ve finansman konularında yetersiz olması

Doğal risk değerlemesinde denetçinin dikkate alacağı başlıca faktörler şunlardır (Uzay vd., 2009: 90):

- Müşteri işletmenin yapısı (iştirak veya bağlı ortaklık olup olmadığı)

- Finansal raporlarda yolsuzluklardan kaynaklanan hatalarla ilgili faktörler
- Önceki denetimin sonuçları
- Rutin olmayan işlemler
- Denetimin ilk kez veya yenilenen denetim olup olmadığı
- İlgili kesimler
- Varlıkların kötüye kullanılması şüphesi
- Örneklemenin yapılanması gibi etmenlere dikkat edilmeli.

Kontrol riski ise yeterli iç kontrol yapısına sahip olmayan müşteri işletmenin bir hesap kalemindeki yanlışlıkları ortaya çıkaramama olasılığıdır (Uzay vd., 2009: 91).

Denetçinin denetim sürecinde meydana gelen hileli işlemleri, başka bir deyişle yolsuzluk eylemlerini ortaya çıkarması ve bunu denetim raporuna yansıtması, denetim faaliyetinin özünü teşkil etmektedir. Bu itibarla, çalışmanın da konusunu oluşturan denetçinin yolsuzluğu ortaya çıkarması ve raporlaması süreci ayrı bir başlık altında incelenmekte ve söz konusu süreçte ortaya çıkan sorunlar yasal önlemler ve standartlar açısından inceleme konusu edilmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.DENETÇİNİN MUHASEBE YOLSUZLUĞUNU ORTAYA ÇIKARMASI VE RAPORLAMASI SÜRECİ

Daha önce söz edildiği gibi bağımsız denetim biri birini izleyen bir dizi işlem den oluşun sistematiik bir süredir. Bu sürecin içinde, denetçi hata veya hile içeren işlemleri tespit eder ve kusurlu (sorunlu) işlemin içeriğine ve sıklığına göre bir hareket tarzı belirler. Örneğin, kusurlu işlem sayısı fazla ise denetçi inceleyeceği örneklem miktarını artırabilir. Kusurlu işlemlerin hile veya hata nitelikli olmasına göre yönetimin niyetini tahmin edebilir ve buna göre yönetimden düzeltme isteyebilir veya raporun içeriğini mevcut duruma göre tasarlayabilir.

Dolayısıyla denetçi, denetim sürecindeki incelemelerinde genel bir ‘model’ çerçevesinde hareket eder. Cullinan (2004: 851) bu süreci Şekil 2’de gösterilen ‘Denetçinin Yanlış Beyanı Bulma ve Raporlama Modeli’ (The Auditor’s Misstatement Detection and Reporting Model) ile açıklamaktadır.

**Şekil 2: Denetçinin Yanlış Beyanı Bulma ve Raporlama Modeli**

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

Özbirecikli (2006:3) denetimin, muhasebe işlemlerindeki kusurların tespitinden, denetim raporu tipinin kararlaştırılmasına kadarki kısmını kapsayan ve Şekil 2’de gösterilen bu süreci, denetim sürecinin işleyişi açısından daha detaylı hale getirerek ‘Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci’ olarak adlandırmış ve Şekil 3’te gösterildiği gibi geliştirmiştir.

**Şekil 3: Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci**

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

Bu çalışmada şirket yolsuzluk vakaları, Özbirecikli tarafından önerilen ve ‘Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci’ olarak adlandırılan ve Şekil 3’de gösterilen model çerçevesinde incelenmekte ve SOX’un etkisi bu model üzerinde değerlendirilmektedir.

### 3.1.Modelde Kullanılan Terimler

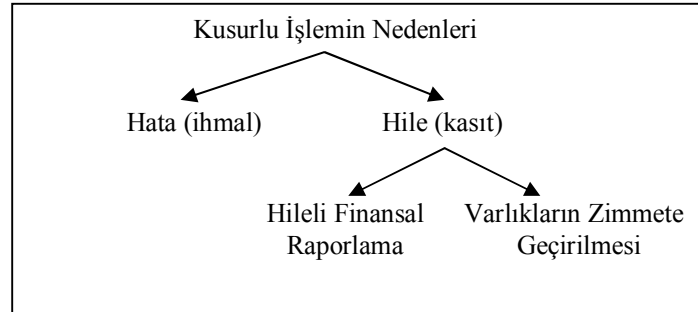
Şekil 2 ve 3’de görüldüğü gibi, Cullinan’ın modeli ile Özbirecikli’nin önerdiği model arasında mantıksal açıdan önemli bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak Cullinan’ın modelinde **yanlış beyan** (missstatement) ve **sorunlu işlem** (problem transaction) şeklinde, Özbirecikli’nin modelinde ise **kusur** ve **kusurlu işlem** şeklinde iki temel kavram kullanılmaktadır.

Özbirecikli, modelinde bu terimleri kullanmasının nedenini şöyle açıklamaktadır (Özbirecikli, 2006: 4):

*“Bir denetçi, denetimini yaptığı şirketin beyanının doğruluğunu incelerken iki temel unsurun oluşturduğu “ortaya çıkaramama riski” ile karşı karşıyadır: kasıt (hile) ve ihmal (hata).*

*“Ülkemizde Borçlar Kanunu’nun 41/1.maddesinde kusur kavramı, kasıt ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dolayısıyla, Şekil 4’de görüldüğü gibi; sorumlusu kim olursa olsun (şirket yönetimi veya muhasebeci), yanlış beyan genel anlamda olgu olarak ‘**kusur**’dur ve kusurun ihmal ve kasıt olarak iki boyutta incelenmesi gerekir. “*

**Şekil 4: Yanlış Beyanın Nedenleri**



Nitekim hileli finansal raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi hile niteliğindeki eylemler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, Özbirecikli,

modelinde yanlış beyan yerine “kusur”, sorunlu işlem yerine “kusurlu işlem” terimlerini kullanmıştır. Özbirecikli, bu kullanım şeklinin Cullinan’ın terimlerini hatalı bulduğu anlamına gelmediğini sadece “kusur” kelimesinin daha genel bir anlam taşıdığı ve kusurlu işlemlerin “yanlış beyan” ile sınırlı olmayabileceği varsayımına dayanılarak “kusur” kelimesinin kullanıldığını ifade etmektedir.

Bu çalışmada “kusur” kavramı, özellikle muhasebe mesleğindeki uygulamalar açısından sıkça kullanılmaktadır. Bu nedenle, kavramın daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla hukuki zemindeki anlamını “meslek kusuru” kavramı çerçevesinde ortaya koymakta yarar vardır.

### **3.1.1.Meslek Kusuru**

Tekinay vd., (2003: 19) kusur kavramını; hukuka aykırılığın sübjektif şartı olarak ifade ederek, hukuka aykırı bir fiil işleyen kimsenin hukuk düzenince beğenilmeyen zihin ve ruh hali içinde bulunması şeklinde tanımlamıştır. Bu yazarlara göre *“Eğer hukuk düzeni, sözü edilen iradi ve zihni faktörleri kötü gözle görüyorsa, kusurdan bahsedilir. Demek ki işlenen bir haksız fiil ile failin hukuk düzenince kötü karşılanan bir iradi ve zihni hali arasında bağlantı kurulamıyorsa kusur yoktur. Çünkü kusur, iradeyi gerektiren bir kavramdır”*.

### **3.1.2.Kasıt**

Kasıt, failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir. Bir başka deyişle haksız sonucun fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır. Kasıt bir irade bilincini içerir. Bilinç haksız sonucun tezahürü, irade ise sonucun düşünülen biçimi ve kabulüdür. Kasıtın özel bir tipi olan ve ihtimali kasteden kusur türüne gelince; eğer fail, hukuka aykırı bir fiili işlemeyi istememiş olmakla birlikte, işlediği fiilin hukuka aykırı bir sonuç verebileceğini görüyor ve ihtimale razı oluyorsa “ihtimali kasıttan” söz edilir. Bazı yazarlar ise bu ayrımı “doğrudan doğruya kasıt” ve “dolaylı kasıt” şeklinde ikiye ayırmaktadırlar. Doğrudan kasıt borçlunun meydana gelen sonucu doğrudan doğruya istemesi ve kabul etmesi, dolaylı kasıt ise meydana gelen sonucu istememekle birlikte onu göze almasıdır (Tekinay vd., 2003: 20).

### 3.1.3.İhmal

İhmal hukuka aykırı bir sonucu istememekle birlikte böyle bir sonucun oluşmaması için gerekli özenin gösterilmemesidir. Bir diğer deyişle özen eksikliğidir. Bu, dikkatsiz bir çalışma veya alınması gereken önlemleri almama şeklinde ortaya çıkabilir. Anlaşıldığı üzere ihmalin ölçüsü objektiftir. Dolayısıyla ilgilinin sübjektif özellikleri dikkate alınmaz. Ortalama bir kişinin somut olayın koşullarına göre alınması zorunlu önlemlere harcayacağı çabaya göstereceği özene göre değerlendirilir. Ancak ihmalin değerlendirilmesinde her olay için somut koşullar göz önünde tutulur. Hekimlik mesleği ile ilgili bir örnekte; modern döşenmiş bir hastanede çalışan hekimden az gelişmiş bir yörede mahrumiyetler içinde bulunan bir hastanede çalışan hekime oranla daha fazla özen göstermesi gerekir. Bir başka örnekte pratisyen bir hekimin davranışı ortalama seviyedeki bir pratisyen hekimin davranışıyla; uzman bir hekimin davranışı orta seviyedeki uzman bir hekimin davranışıyla kıyaslanır. İhmalin değerlendirilmesinde aranacak özen belirlenirken, yapılan işin riski ve büyüklüğü de göz önüne alınır. İşin büyüklüğü arttıkça beklenen özenin ölçüsü de azalır (Ayan, 2003: 20).

### 3.2.Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Sürecinin Aşamaları

Şekil 3’de gösterilen ve dört aşamadan oluşan sürecin aşamaları aşağıda sırayla açıklanmaktadır (Özbirecikli, 2006: 5).

#### 3.2.1. Birinci Aşama

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

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, denetçiden görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için çeşitli denetim kanıtları aracılığı ile yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir (Ataman, 2001: 30). Dolayısıyla denetçi, bu işlemlerden gerekli gördükleri için daha fazla kanıt

toplayacaktır. Ancak denetçi, tüm işlemleri kontrol etmediği ve denetimi belirli bir örneklem üzerinde yaptığı için, raporunda finansal tabloların yanlış beyan içermediği ve dürüstlüğü konusunda tam güvence vermez. Müşteri firmanın yapısı, denetçinin hem inceleyeceği işlem sayısını hem de işlemlerin doğruluğunu kanıtlamak amacıyla toplayacağı kanıt türünü etkiler. Özbirecikli (2006:5) denetçinin sadece sınırlı sayıda işlemi kontrol etmesi nedeniyle, kusurlu işlem(ler)in denetçinin seçtiği örneklerin dışında kalma ihtimali olduğunu, bu nedenle denetçinin örneklem dışında kalan işlemleri ‘kusurlu’ olarak teşhis etme imkânı olmadığını ifade etmektedir.

### **3.2.2. İkinci Aşama**

İkinci aşama, denetçinin bir işlemin gerçekten kusurlu olduğunu kanıtlarla tespit ettiği aşamadır. İkinci Aşamada; işlemdeki kusur(lar) analiz edilerek, kusurun olası nedenleri ve kasıt içerip içermediği tespit edilir. Kusurun kasıtlı olması, denetçinin iç kontrol sistemini daha fazla incelemesi açısından önemli bir ipucudur. İşlemlerin ayrıntılı şekilde incelenmek üzere seçilmesi (birinci aşama) bir işlemin ‘kusurlu’ olarak kabul edilebilmesi açısından önkoşuldur.

Ancak kusurlu bir işlemin fark edilmesi, bu işlemin mutlaka kusurlu kabul edilmesi ile sonuçlanmayabilir. Denetçinin, şirketin beyanının doğruluğu açısından kusurlu olduğunu fark ederek seçtiği bir işlemi ‘bir kusur’ olarak tanımlarken müşteri şirketin yapmış olduğu kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalini ‘kastın amacı ve sorumlusu’ ile birlikte tespit etmesi gerekir (Özbirecikli, 2006: 5). Bu çalışmada, genel olarak şirketin hile yapması şeklindeki kusurlar üzerinde durulmaktadır.

### **3.2.3. Üçüncü Aşama**

Üçüncü Aşamada; müşteri şirket yetkililerine gerekli düzeltmeleri yapmaları önerilir. Denetçinin amacı şirket yetkilileriyle çatışma yaşamaksızın, tespit edilen kusurlu işlemlerin düzeltilmesinin sağlanmasıdır. Düzeltmelerin yapılması zaman açısından her zaman mümkün olmayabilir. Örneğin geçmişte alınmış sahte faturalar, sahte muhasebe kayıtları, varlıkların zimmete geçirilmesi gibi işlemler için düzeltme kaydı yapılması mümkün olmayabilir. Bu durumda denetçi mevcut bulguları dikkate alarak raporunu düzenleyebilir (Özbirecikli, 2006: 5).

### 3.2.4. Dördüncü Aşama

Dördüncü aşamada denetçi, müşteri şirketin düzeltme yapması ve yapmaması durumunu ve kusurun önemliliğini dikkate alarak nasıl bir rapor hazırlanacağına karar verir ve ulaşılmış olduğu denetçi görüşünü kaleme alır (Özbirecikli, 2006: 6).

Burada kusurun önemliliği konusunda kesin bir sınır olmamakla birlikte teamüllere göre kusurlu işlem tutarının hâsılat, net kar, varlık toplamı vb değerlere oranlanması ile bulunan yüzde değerlerinin dikkate alındığı bilinmektedir. Örneğin denetçi, gelir tablosu açısından bir kalemin önemliliğini araştırıyorsa, o kalemin tutarının faaliyet dönemi net karına oranını saptar ve o işlem veya kalemin önemli olup olmadığına karar verir. Denetim uygulamasındaki yerleşmiş bir kurala göre; bir işlemin tutarı net karın %5'inin altında ise önemsiz, %10'undan fazla ise önemli kabul edilmekte ve bu değerler dikkate alınarak raporun türüne karar verilmektedir (Güredin, 1998: 108).

Burada belirtilen kıstaslar uygulamada denetçinin yargısına bağlıdır ve denetçi için bağlayıcı nitelikte değildir. Ayrıca önemlilik konusunda "şirketle ilgili kişilerin alacakları kararları etkileyecek ölçüde önemli" tanımı da denetim yazınında sık kullanılan ve genel kabul görmüş bir ifadedir.

GKGDS'de aynı şekilde yer aldığı üzere, SPK'nın 16 nolu tebliğinin 6.maddesinde Bağımsız Denetleme Raporları ile ilgili açıklamalara şu şekilde yer verilmektedir:

*"Bağımsız denetleme sonucunda, yetkili denetleme kuruluşları tarafından mali tablo ve raporlara ilişkin olarak "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" denetleme raporları düzenlenir. Olumlu Rapor", ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların mali durum ve faaliyet sonuçlarının, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıttığının tasdiki anlamındadır. "Olumsuz Rapor" ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların var olması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir."*

Denetçinin düzenlediği raporun, Şirketle ilgisi olan kişi veya kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi olabilir. Dolayısıyla, raporun Şirketin içinde bulunduğu gerçek durumu yansıtacak Şekilde düzenlenmesi gerekir (Özbirecikli, 2006: 4).

Çalışmanın izleyen kesiminde SOX ile ilgili bilgi verilmektedir. Daha sonra SEC'in web sayfasında ifşa edilen bazı Şirket yolsuzluk vakalarına yönelik inceleme sonuçlarından elde edilen bulgulara göre, SOX'un Şirket yolsuzluklarının tespiti üzerindeki etkisi "Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci"nin aşamaları göz önünde bulundurularak inceleme konusu edilmektedir.

Elde edilen bulgulara göre ayrıca Şirket yolsuzluk vakalarının türleri de değerlendirilmekte ve SOX'un yolsuzluk vaka türleri üzerindeki etkisi değerlendirilmektedir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4.GENEL HATLARIYLA SARBANES VE OXLEY YASASI

Kurumsal yönetim başarısızlıklarının son dalgaları yatırımcılara sunulan muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ilişkin sorunları artırmış ve yatırımcıların güven duygusunda azalışa neden olmuştur (Jain et al. 2003; Jain and Rezaee 2006; Rezaee 2004). Bu başarısızlıklar önemli ölçüde kamuoyuna yansımış ve SOX'un çıkması ile sonuçlanmıştır (SOX, July 30, 2002). Son derece kapsamlı değişiklikleri zorunlu kılan SOX, Başkan George W. Bush'un ifadesiyle, Franklin D. Roosevelt zamanından bu yana Amerikan işletme uygulamalarında meydana gelen en geniş kapsamlı reform olmuştur. Benzer şekilde Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountant-AICPA) başkanı, SOX'un, Kongre'nin bugüne kadar iş dünyasına getirdiği en kapsamlı değişiklikleri içerdiğini ifade etmiştir (Cohen et al. 2008: 758). Security Exchange Commission (SEC)'e bağlı ABD şirketleri 15 Kasım 2004 itibari ile ve SEC'e tabi uluslararası şirketler de 15 Temmuz 2005 tarihi itibariyle bu kanunu yönetim mekanizmalarına dahil etmişlerdir. Bu kanun ile kurumsal yönetimin şirketler tarafından uygulanmasını zorlamak ve şirket şeffaflığını arttırmak amaçlanmıştır. SOX yasası yukarıda bahsedilenlerin yanında finansal raporlama gerekliliklerini, GKGMİ uyması gereken finansal bilgileri belirlemiştir. Burada amaç yatırımcının kafasının karışmasını önlemektir (Cripps, 2002: 1).

SOX yasası, yolsuzlukların ve denetim sistemindeki çarpıklıkların kamuoyunda gördüğü tepki sonucu kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra mevcut GKGMİ'nin farklı yorumlara yol açması ve yetersiz kalması dolayısıyla SOX ile muhasebe standartlarının tekrar düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile birincil amaç ABD'de yaşanan şirket ve muhasebe skandalların ardından kamunun güveninin tekrar kazanılmasıdır. Özeke (2004) SOX'un çıkarılmasındaki diğer amaçları şöyle sıralamaktadır (Gökalp, 2005: 109):

-Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasının sağlanması,



- Kurumsal yönetimin iyileştirilmesi,
- Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board) kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması,
- İç kontrollerin daha etkin olmasının sağlanması.
- Denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetlerin sınırlandırılması
- Dış denetim firmaları tarafından desteklenen ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesinin, bağımsız hareket etmesinin sağlanması

Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerinin ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden sorumlu olması amacıyla seçilmiş bir idari komisyondur (Alvin, 1997: 84).

#### 4.1.SOX'un İçeriği\*

SOX; muhasebe gözetim kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalılar suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları olmak üzere 11 ana başlıktan oluşmaktadır.

##### 4.1.1.Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu

###### Bölüm 101. Kuruluş; Yönetim hükümleri

Bu kurul, yatırımcıların çıkarlarını korumak amacıyla Sermaye Piyasası Kanununa (Securities and Exchange Law) tabi şirketlerin denetim faaliyetlerini denetlemek suretiyle doğru, bilgi verici ve bağımsız bir denetim raporu hazırlanmasını sağlamak için oluşturulmuştur. Kurulun tüzel bir kişiliği olacak, kar amaçsız bir kurum olarak faaliyette bulunacak ve yasa ile sona erdirilinceye kadar

---

\* SOX'un çevirisi için bkz. Özbirecikli Mehmet "ABD 107.Kongresinde Kabul Edilen Yeni muhasebe meslek kanunu-1" Çeviri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2003 Ocak Sayısı, Sayı No:17, ss:98-102 ve Özbirecikli Mehmet "ABD 107.Kongresinde Kabul Edilen Yeni muhasebe meslek kanunu-II" Çeviri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2003 Nisan Sayısı, Sayı No:18, s. 121-128.

faaliyetini sürdürecektir. Kurul, Federal Hükümetin (veya eyaletin) resmi görevlisi sıfatıyla ve S.P.K.ye (SEC) bağlı olarak faaliyette bulunacaktır.

### **Kurulun Görevleri**

- 1-Denetim raporu sunması gereken firmalar için denetim raporu düzenleyen muhasebe firmalarının kaydedilmesi
- 2-Denetim raporunun hazırlanması ile ilgili denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer standartların oluşturulması
- 3-Kayıtlı muhasebe firmalarının denetimlerinin yönetimi
- 4-Kayıtlı muhasebe firmalarının ve bu firmalara bağlı olarak çalışan kişilerin kusurlu görüldüğü durumlarda, inceleme ve disiplin işlemlerinin belirlenmesi ve gerekli görülen cezanın verilmesi
- 5-Yatırımcıların ve kamu çıkarlarının korunması amacıyla Kurul veya Komisyon (SPK) tarafından uygulanması gerekli görülen yüksek mesleki standartların gerçekleştirilmesi
- 6-Bu Kanuna, Kurul kurallarına, mesleki standartlara ve denetim raporunun hazırlanması ve yayımlanması ile ilgili Sermaye Piyasası Hükümlerine uyumu güçlendirmek, muhasebecilerin sorumluluk ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak
- 7-Kurul personelinin ve Kurul'un faaliyetlerini yönetmek ve bütçesini hazırlamak.

Kurul; kamunun ve yatırımcıların çıkarlarını koruma açısından taahhütlerini yerine getirdikleri kanıtlanmış, finansal açıklamaların (yasalara uygun olarak) doğasına uygun sorumluluk anlayışına sahip olan, dürüstlüğü ile tanınan kişiler arasından saptanan beş kişiden oluşacaktır.

Kurul üyelerinden ikisi bir veya daha fazla eyalet yasalarına uygun olarak sertifikalı kamu muhasebecisi olacaktır. Bu üyelerden biri Kurul başkanı olursa, en az son beş yıldan bu yana mesleki uygulamalarda bulunmamış olmalıdır.

Kurul üyeleri tam mesai (full time) esasına göre hizmet vereceklerdir ve üyeler birlikte çalışacaklardır. Üyeler başka biri tarafından mesleki veya iş bağlantısı gibi nedenlerle istihdam edilemezler. Hiçbir üye, bir muhasebe firmasının karından pay alamaz veya her hangi bir ödemeyi kabul edemez.

Her üyenin hizmet süresi beş yıldır ve yerine biri belirleninceye kadar hizmete devam edecektir.

### **Bölüm 102. Kurula Kayıt**

Komisyon kararından itibaren 180 gün içinde Kurul'a kayıt yaptırmayan muhasebe firmasının hazırladığı veya hazırlanmasına iştirak ettiği denetim raporu meşru sayılmaz.

Muhasebe firmaları Kurul'un belirleyeceği detayları içeren bilgileri sunmak zorundadır. Bu bilgiler;

- Muhasebe firmasının, önceki takvim yılında denetim raporunu hazırladığı firmalarla, cari yılda denetim raporunu hazırlamak için anlaşma yaptığı firmaların isimleri,
- Muhasebe firması tarafından, her bir müşteri firmadan sırasıyla, denetim hizmeti, diğer muhasebe hizmetleri ve denetim dışı hizmetler için dönemsel olarak alınan ücretler,
- Kurul'un istemeyi uygun bulabileceği; muhasebe firmasının, tamamlanan son mali yıla ait diğer cari finansal bilgiler,
- Muhasebe firmasının muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin kalite kontrol politikasını gösteren bir tablo,
- Muhasebe firmasına bağlı olarak çalışan ve denetim raporlarının hazırlanmasına iştirak eden veya katkıda bulunan tüm muhasebecilerin sertifika numaraları ile birlikte bir listesi,
- Herhangi bir denetim raporu ile ilgili olarak muhasebe firmasına bağlı olarak çalışan herhangi bir kişiye karşı devam eden bir dava veya disiplin işlemi ile ilgili bilgiler,

- Bir önceki takvim yılında düzenlenen denetim raporu ile ilgili olarak, muhasebe firması ile müşteri firma arasındaki anlaşmazlıklara ilişkin, müşteri firma tarafından dosyalanmış bilgilerin suretleri,

Kurul, reddetme veya daha fazla bilgi isteme gibi durumlar olmadıkça başvuru tarihinden itibaren 45 gün içinde başvuruyu sonuçlandırır.

Her kayıtlı muhasebe firması Kurul'a dönemsel bir rapor sunacaktır. Ayrıca kayıt için başvuruda yer alan bilgilerin güncellenmesi de istenebilecektir.

### **Bölüm 103. Denetim, Kalite Kontrol ve Bağımsızlık Standartları ve Kuralları**

Kurul'un, denetim, kalite kontrol ve bağımsızlıkla ilgili standart ve kuralların belirlenmesine yönelik faaliyetleri; (sec. 103 paragraf 3-A'ya göre oluşturulan) muhasebe meslek mensupları grubu veya (paragraf 4'e göre bir araya gelen) danışman grupları tarafından önerilen standartların kabulü, düzeltilmesi, azaltılması gibi işlemleri içerir.

Bu standartlar, kayıtlı muhasebe firmaları tarafından denetim raporlarının hazırlanması ve sunulmasında kullanılmak üzere oluşturulur (paragraf 1).

Kurul'un, Paragraf 1'deki işlemleri gerçekleştirmeye yönelik faaliyetleri; kabul edeceği denetim standartlarını ve her kayıtlı muhasebe firmasının uyması gereken şartların teminini içermektedir.

Her bir kayıtlı muhasebe firması;

1. 7 yıldan az olmayan bir döneme ait denetim raporu ile ilgili çalışma kağıtlarını ve diğer finansal bilgileri, ayrıca raporda ulaşılan sonucu destekleyecek yeterli detayı hazırlamak
2. Söz konusu denetim raporunun uygunluğu hususunda ikinci bir ortak denetçi görüşü temin etmek veya ikinci ortakla aynı görüşe ulaşılmış olmak veya (Kurul'un belirleyeceği) kalifiye bir kişi tarafından ulaşılan sonuçla aynı görüşte olmak. Bu kişinin söz konusu denetim faaliyetinde görev almamış veya bağımsız bir denetçi olması gerekir.

3. Her denetim raporunda, müşteri firmanın iç kontrol yapısını ve süreçlerini kontrol etme amaçlarını açıklamak ve

- Denetçinin bu kontrolde ulaştığı bulguları
- İç kontrol sistemini ve süreçlerini;
- a) Müşteri firmanın varlık hareketlerini ve işlemlerini doğru ve açık bir şekilde yansıtan kayıtların korunmasını içerip içermediğini,
- b) Kayıtların; finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasını sağlayacak şekilde tutulmuş olduğuna ve fatura düzenleme ile harcama yapma faaliyetlerinin sadece yönetim tarafından yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapıldığına ilişkin garantiyi sağlayıp sağlamadığını,
- İç kontrollerde saptanan çok önemli düzeydeki zayıflığı ve uyumsuzluğu ifade etmek zorundadır.

#### **Bölüm 104. Kayıtlı Muhasebe Firmalarının Denetimi**

Kurul her kayıtlı muhasebe firmasının ve bu firmalara bağlı olarak çalışan kişilerin bu Kanun'a, Kurul kurallarına, Komisyon kurallarına veya denetim başarısı, denetim raporunun sunulması gibi müşteri firmaları kapsayan konularla ilgili mesleki standartlara uyum düzeyini değerlemek için sürekli bir gözetim programı uygulayacaktır.

Düzenli olarak denetim raporu düzenlediği müşteri sayısı dönem bazında 100'den fazla olan kayıtlı muhasebe firmaları her dönem, 100 ve 100'den az olan kayıtlı muhasebe firmaları da en az üç yılda bir denetlenir.

Kurul, farklı denetim programlarını, bu Kanun'un, kamu çıkarlarının ve yatırımcıların korunması amaçları ile uyumlu bulursa denetim programını (kanunla) düzenleyebilir.

#### **Bölüm 105. Denetim ve Disiplin İşlemleri**

Kurul, Kurul'un kurallarına göre, bu Kanun'un herhangi bir hükmünü, Kurul'un kurallarını, denetim raporunun hazırlanması ve sunulması ile ilgili Sermaye Piyasası Kanunlarını ihlal eden kayıtlı muhasebe firmasının, kayıtlı muhasebe

firmasına bağlı olarak çalışan kişilerin veya her ikisinin uygulamalarına yönelik incelemeyi yürütebilir.

Kurul'un gerekli ve uygun olduğuna karar vermesi durumunda;

A- Kayıtlı muhasebe firmasından veya bu firmalara bağlı olarak çalışan kişiden, Kurul'un inceleme için önemli bulduğu materyalleri beyan etmesi istenebilir.

B-Kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağlı olarak çalışan kişinin sahipliğinde bulunan bilgi, belge ve denetim çalışma kâğıtları istenebilir ve bu bilgi, belge ve denetim çalışma kâğıtlarının teyidi için inceleme kapsamında defter ve kayıtlar incelenebilir.

C-Kayıtlı muhasebe firmasının her hangi bir müşterisinin sahipliğinde bulunan belge ve kanıtlar, incelemeyle ilgili materyal olarak istenebilir.

### **İncelemede İşbirliğinden Kaçınma**

Kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağlı olarak çalışan kişinin, inceleme çalışması ile ilgili olarak Kurul'a beyanda bulunmayı, belge vermeyi, işbirliği yapmayı reddetmesi durumunda Kurul;

- 1) Böyle bir kişinin faaliyetini geçici olarak durdurabilir veya ihraç edebilir veya da kayıtlı muhasebe firmasından, kişiyle olan ilişkisine son vermesini isteyebilir.
- 2) Kayıtlı muhasebe firmasının faaliyetini geçici olarak durdurabilir veya feshedebilir.
- 3) Kurul'un uygun bulması durumunda daha hafif müeyyideler uygulanabilir.

### **Disiplin İşlemleri**

#### **Tebliğat ve Kayıt Tutma**

Kurul'un kurallarına göre, Kurul kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağılı olarak çalışan kişi hakkında disiplin işlemi yapılmasının gerekli olup olmadığı konusunda karar verebilir.

Kurul bu aşamada;

A- Belirli bir konuda firma veya kişiyi itham eder (suçlar).

B- Bu itham ile ilgili olarak firma veya kişiye tebligat yapılır ve kendini savunma fırsatı verilir.

C- İşlemlerle ilgili olarak kayıt tutulur.

### **Duruşma**

Tarafların rızası olmadıkça veya iyi bir neden gösterilerek Kurul tarafından aksi istenmedikçe bu bölümde geçen duruşma kamuya açık olmayacaktır.

### **Destekleyici İfade**

Kurul tarafından verilen ceza kararı şu açıklamalarla desteklenecektir:

A- Kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağılı olarak çalışan kişinin her bir fiili, uygulaması veya kural ihlali

B- Kurul tarafından ihlal edildiğı saptanan mesleki standart, Kurul kuralı, Sermaye Piyasası Kanunu hükmü veya bu kanunda yer alan belirli bir hüküm

C- Verilen ceza

### **Müeyyideler**

Kurul yukarıda (3-B) sıralanan kanun ve standartların ihlali durumunda şu müeyyideleri uygulamaya karar verebilir:

A- Geçici olarak faaliyet durdurma veya kaydın süresiz olarak feshi

- B- Kayıtlı muhasebe firmasına bağılı olarak çalışan kişinin geçici veya sũresiz olarak faaliyetini durdurma veya kayıtlı muhasebe firmasından ihracı
- C- Kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağılı olarak çalışan kişinin faaliyetlerinin, fonksiyonlarının, aktivitelerinin (gerekli mesleki eğitim veya kursların dışında) sınırlandırılması
- D- Her bir kanun veya kural ihlali için;
- a) Normal bir kişiye (natural person) 100.000 Dolardan, diğer kişilere 2.000.000 Dolardan fazla olmamak üzere,
- b)Uygulanabilir kanun, yœnetmelik veya mesleki standartların ihlaline neden olan ihtiyatsız, kasıtlı veya bilinçli davranışlarda bulunan normal bir kişiye 750.000 Dolardan, diğer kişilere 15.000.000 Dolardan fazla olmamak üzere, para cezası uygulanır.
- E- Kınama cezası.
- F- Gerekli ek mesleki eğitim veya kurs.

#### 4.1.2.Denetçi Bağımsızlığı

##### **Bœlœm 201.** Denetçilerin Uygulama Alanı Dışında Sundukları Hizmetler

Bu bœlœmde, kayıtlı muhasebe firmaları veya kayıtlı muhasebe firmasına bağılı olarak çalışan kişilerin yasaklanmış faaliyetlerine yer verilmektedir.

- 1) Denetimi yapılan mœřteri firmanın finansal tabloları veya muhasebe kayıtları ile ilgili hizmetler veya defter tutma faaliyeti.
- 2) Finansal bilgi sistemleri tasarımı.
- 3) Değer takdiri veya değerleme hizmetleri.
- 4) Sigorta istatistik hizmetleri.
- 5) Firmalara iç denetim hizmeti sunulması.
- 6) Yœnetim fonksiyonları veya insan kaynakları.
- 7) Borsa aracılık hizmetleri, broker dealer, yatırım danışmanlığı veya yatırım bankacılığı hizmetleri.



- 8) Denetimle ilgili olmayan yasal hizmetler ve uzmanlık konusu hizmetler.  
 9) Kurul'un düzenlemeyle, izin verilemez olarak tanımladığı diğer hizmetler.

Kayıtlı muhasebe firması, denetim raporunu hazırladığı müşteri firmanın denetim komitesi tarafından önceden uygun bulunursa (preapproval- ön izin) yukarıda sıralanan faaliyetler içinde tanımlanmayan, vergi hizmetlerini kapsayan denetim dışı faaliyetlerle uğraşabilir.

### **Bölüm 202. Ön İzin Koşulları**

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 U.S.C. 78 j-1 Bölüm 10-A), bu kanunla, aşağıdaki eklemeler yapılmak suretiyle geliştirilmiştir.

*“Denetim raporu hazırlatan firmanın denetçisi tarafından verilen tüm denetim ve denetim dışı hizmetler; denetim raporu hazırlatan firmanın denetim komitesinin ön iznine tabidir. Dolayısıyla, denetçi söz konusu hizmetleri sunmak için müşteri firmanın denetim komitesinden izin alacaktır.”*

### **Bölüm 203. Denetim Ortağı Rotasyonu**

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 U.S.C. 78j-1), bu kanunla, aşağıdaki eklemeler yapılmak suretiyle geliştirilmiştir.

*“Denetimin birincil sorumluluğunu üstlenerek koordinasyonu sağlayan veya denetimi gözden geçirmeden sorumlu olan ortak denetçinin, aynı müşteri firmaya, son 5 yıl boyunca her yıl denetim hizmeti sunması durumunda, kayıtlı muhasebe firmasının söz konusu firmaya aynı şartlarda (6. yılda) vereceği denetim hizmeti meşru (yasal) sayılmayacaktır.”*

### **Bölüm 204. Denetçinin Denetim Komitesine Bilgi Sunması**

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 U.S.C. 78j-1), bu kanunla, aşağıdaki eklemeler yapılmak suretiyle geliştirilmiştir.

*“Herhangi bir müşteri firma için denetim faaliyeti gerçekleştiren her bir kayıtlı muhasebe firması, müşteri firmanın denetim komitesine zamanında aşağıdaki hususlarda bilgi verecektir:*

- 1) Kullanılan tüm muhasebe politikaları ve uygulamaları,

2) Müşteri firmanın yönetim kademesindeki memurlarla, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde tartışılan finansal bilgilerin tüm alternatif işleniş şekilleri ve kullanım alanları ile kayıtlı muhasebe firması tarafından tercih edilen bilgi işleme şekli,

3) Yönetim tarafından hazırlanan düzeltilmemiş farkların listesi veya mektup gibi kayıtlı muhasebe firması ile müşteri firmanın yönetimi arasındaki diğer yazılı iletişim araçları”.

## **Bölüm 205. Değişime Uyum Sağlama**

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 U.S.C. 78c (a)), bu kanunla, aşağıdaki eklemeler yapılmak suretiyle geliştirilmiştir.

*“Denetim Komitesi- denetim komitesi, denetim yaptıran müşteri firmanın yönetim kurulu üyeleri (board of director) arasından seçilen kişilerden oluşturulur. Amacı; firmanın muhasebe ve finansal raporlama süreci ile finansal tablolarının denetimine nezaret etmektir.*

*Bir firmada böyle bir kurulun mevcut olmaması halinde tüm yönetim kurulu üyeleri “ denetim komitesi” olarak kabul edilir.”*

## **Bölüm 206. Çıkarların Çatışması**

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 U.S.C. 78j-1), bu kanunla, aşağıdaki eklemeler yapılmak suretiyle geliştirilmiştir.

*“Bir kayıtlı muhasebe firmasının, müşteri firmanın genel müdürünü, finansman müdürünü, iç denetçisini/müfettişini (controller), muhasebe müdürünü veya bunlara denk bir pozisyonda çalışan her hangi bir kişiyi istihdam etmesi ve bu kişilerin de söz konusu firmanın denetiminde, bir yıldan önce görev alması durumunda, kayıtlı muhasebe firmasının bu firma için gerçekleştirdiği denetim meşru olmayacaktır.”*

### **4.1.3.Şirket Sorumluluğu**

## **Bölüm 301. Halka Açık Şirket Denetim Komitesi**

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1934 (15 U.S.C. 78 f) Bölüm 10-A aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

## **Denetim Komitesi İle İlgili Standartlar**

### **Komisyonun Kuralları**

(A) **Genel olarak**\_ bu alt bölüm kabul tarihinden en geç 270 gün sonra yürürlüğe girecektir. Komisyon, aşağıda sıralanan (2-8) paragrafların her hangi birine uygun olmayan halka arz işlemlerini kurallar çerçevesinde yönlendirecektir.

(B) **Hata Düzeltme Fırsatları**- komisyon, hisse senedi ihraç eden bir firmaya yasal sınırlamaya temel teşkil edebilecek herhangi bir hatasını uygun yöntemler çerçevesinde düzeltme fırsatı sunacaktır.

### **Kayıtlı Muhasebe Firmaları İle İlgili Sorumluluklar**

Hisse senedi ihraç eden her bir firmanın denetim komitesi, denetim raporu hazırlanması veya yayımlanması amaçları açısından söz konusu firmanın istihdam ettiği kayıtlı muhasebe firmasının çalışmalarının gözetiminden doğrudan doğruya sorumludur.

### **Bağımsızlık**

(A) **Genel Olarak**\_ hisse senedi ihraç eden bir firmanın denetim komitesinin her bir üyesi, söz konusu şirketin yönetim kurulunun da bir üyesi olacaktır, bu şekilde bağımsız olacaktır.

(B) **Kriter (ölçüt)**\_ bu paragrafın amaçları açısından bağımsız sayılabilmek için, bir denetim komitesi üyesi, yönetim kurulu üyeliği veya başka bir kurul üyeliği dışında şunları kabul etmeyebilir:

- i) İlgili firmadan danışmanlık, müşavirlik vb hizmetler karşılığında ücretler.
- ii) Firma veya bağlı kuruluşları (filyallaeri) ile yakın ilişkiler içinde olan bir kişi olmak.

### **Şikâyetler**

Her bir denetim komitesi, prosedürlerini şu amaçlar doğrultusunda oluşturur:

- a) Muhasebe, iç muhasebe kontrolleri veya denetim sorunlarıyla ilgili olarak firma tarafından alınan şikâyetlerin ele alınış şekli, akılda tutulması ve belgelendirilmesi.
- b) Şüphe götürür muhasebe ve denetim sorunlarıyla ilgili olarak şirket çalışanları tarafından gizli ve sahibi belli olmayan bildirimlerin değerlendirilmesi.

### **Danışmanlık Anlaşması Yapma Yetkisi**

Her bir denetim komitesi, başka firmalarla bağımsız danışmanlık anlaşması yapma yetkisine sahip olacaktır.

### **Fonlama**

Her bir firma, denetim komitesine, kapasitesi çerçevesinde verdiği şu hizmetleri karşılığında ödemede bulunacaktır. Ödeme tutarı komite tarafından saptanacaktır.

(A) Firma tarafından istihdam edilen kayıtlı muhasebe firmasına, denetim raporu düzenlemeleri için.

(B) Denetim komitesi tarafından (paragraf 5'te belirtilen çerçevede) istihdam edilen danışmanlara verdikleri danışmanlık hizmeti için.

## **Bölüm 302. Finansal Raporlama İçin Ortak Sorumluluk**

### **Gerekli Düzenlemeler**

Komisyon, Sermaye Piyasası Kanunu'nun (1934-15 USC 78(d)) 15(d) veya 13(a) kesimine göre şirketlerden periyodik olarak raporlar düzenlemelerini isteyecektir. Bu raporların genel müdür yardımcısı veya yardımcıları, finans müdürü yardımcısı veya yardımcıları veya benzer işlevleri yerine getiren kişiler, yukarıda belirtilen kanunun ilgili kesimine göre, yıllık veya üç aylık dönemler bazında dosyalanan veya sunulan bu raporları onaylar.

Kanun'a göre; İmzalayan yetkili, raporu incelemiş ve raporla ilgili ağıdaki beyanların sorumluluğunu üstlenmiştir:

- (1) Yetkilinin bilgisi dâhilinde hazırlanan rapor gerçek dışı bir durumu içermiyordur.
- (2) Yetkilinin bilgisi dâhilinde hazırlanan ve finansal tabloları ve diğer finansal bilgileri içeren raporda, firmanın faaliyet sonuçları ve finansal durumu açık bir şekilde sunulmaktadır.
- (3) Raporu onaylayan (imzalayan) yetkililer;
  - a) İç kontrollerin oluşturulmasından ve sürdürülmesinden sorumludurlar.
  - b) Ana firma ve konsolide edilmiş fiyalleri (yavru firmalar) ile ilgili materyal bilgilerin teşebbüsteki diğer kişiler tarafından öğrenilmesini sağlamak için iç kontrol mekanizmaları tasarlarlar.
  - c) Raporun düzenlenmesinden önceki 90 günlük süre için firmanın iç kontrol etkinliğini değerlerler.
  - d) Raporda, değerlemeleri temel alarak iç kontrol etkinliği hakkında ulaştığı sonuçları sunarlar.
- (4) Onaylayan yetkililer firmanın denetçilerini ve yönetim kurulu denetim komitesini şu durumlarda ifşa ederler:
  - a) Firmanın finansal verileri kaydetme, işleme, özetleme ve raporlama faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek önemli eksikliklerin olması veya iç kontrolde zayıflık olduğunun saptanması
  - b) Firmanın iç kontrolünde önemli bir rolü olan yönetimin veya diğer çalışanların yolsuzluk yapması

### **Bölüm 303. Denetim Faaliyetine Uygunsuz Etkide Bulunma**

#### **Yasaklama Kuralları**

Komisyon'un kamu çıkarlarının veya yatırımcıların korunması için gerekli ve uygun olduğunu belirtmesine rağmen, finansal tablolar denetimini gerçekleştirmek üzere anlaşma yapılan bağımsız bir kamu muhasebecisi veya yetkili muhasebeciye sahtekar bir tutumla etkide bulunmak, yanlış yapmaya sevk etmek gibi eylemler yasa dışıdır.

#### **Bölüm 304. Prim veya Kar Kaybı Cezası**

#### **Komisyonun Finansal Raporlama İle İlgili Şartlarına Uymamanın Tazmin Edilmesi**

Şayet bir firmadan, yanlış davranış sonucu finansal raporlama şartlarına uymaması nedeniyle muhasebe tablolarını yeniden hazırlaması istenirse, firmanın genel müdürü (CEO) ile finans müdüründen firmaya tazminat olarak;

- (1) Teşvik esasına veya öz sermaye esasına göre firmadan 12 aylık dönem için almış olduğu tazminatları veya primleri,
- (2) 12 aylık dönem boyunca firmanın hisse senedi satışları ile gerçekleştirdikleri karları

Geri ödemeleri istenecektir.

#### **Bölüm 305. Memur veya Yöneticilerin İhraç Edilmesi ve Cezalandırılması**

Sermaye Piyasası Kanunu' nun (1934-15 USC 78u (d)) 21 (d) kesimi aşağıdaki ekleme ile genişletilmiştir:

#### **Adil Çözüm**

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Komisyon tarafından teşkil edilen bir işlem veya faaliyet, yatırımcıların yararı açısından gerekli ve uygun olabilecek şekilde Komisyon tarafından araştırılabilir ve Federal mahkeme yatırımcıların yararına uygun ve gerekli olabilecek “adil çözüm” e karar verebilir.

**Bölüm 306.** Emeklilik Fonuna Transferlerin Durdurulmasının (blackout period) İşletme İçinden Bildirilmesi

“Blackout period” terimi firma çalışanlarının bireysel hesap planının işleyişinin geçici olarak durdurulduğu dönemi ifade etmektedir. Söz konusu hesap planının işleyişi, çalışanların emeklilik fonlarının yönetilmesi, varlık çeşitlendirmesi, hesap planından borç para alınması gibi olanakları içermektedir.

Dolayısıyla, bu işlemlerin geçici bir süre için durdurulması, sınırlandırılması veya kısıtlanması, arka arkaya 3 iş gününden uzun bir süreyi kapsadığında bu dönem “blackout period” olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda kavramı “**işlem dışı dönem**” olarak da ifade edebiliriz.

Ancak işlem dışı dönem aşağıda sayılan hallerde, geçici olarak durdurma, sınırlama veya kısıtlama anlamına gelmemektedir:

(1) İşlem dışı dönem Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kanunu ile ilgili uygulamalar sonucunda oluşuyorsa. Yani yasal gereklilikler nedeniyle işlemlere kısa bir süre ara verilmesi durumudur.

(2) Hesap planında değişiklik yapılması, alternatif yatırım araçlarının katımcılara veya yarar sağlayanlara açıklanması gibi nedenlerle işlemlere kısa bir süre ara verilmesi.

Söz konusu hesap planları plan yöneticileri tarafından yönetilmektedir. Plan yöneticisi, işlem dışı dönemle ilgili olarak, bu süreçten etkilenebilecek katılımcıları ve yarar sağlayanları bilgilendirecektir.

Bu bilgilendirme, yazılı bir şekilde ve anlaşılabilir bir üslupla aşağıda belirtilen içerikle iletilecektir:

- (1) İşlem dışı döneme geçilmesinin nedenleri
- (2) Bu durumdan etkilenen yatırımlar ve diğer haklara ilişkin bilgiler
- (3) İşlem dışı dönemin uzunluğu
- (4) İşlem dışı dönemin beklenen sona erme zamanı

**Bölüm 307.** Avukatların Mesleki Sorumluluk Kuralları

Komisyon, firmaların temsil edilmesi ile ilgili azami mesleki standartları oluşturacaktır. Burada amaç kamu çıkarlarının ve yatırımcıların korunması için firmaların vekâlet yolu ile işlerini yürüten avukatların mesleki davranışlarına kurallarla azami standartlar kazandırmaktır.

Kurallar, şirketi temsil eden bir avukatın;

(1) Şirket tarafından yapılan bir Sermaye Piyasası Kanunu ihlali ile ilgili bir kanıtı, şirketin genel müdürüne veya hukuk müşavirine rapor etmesi,

(2) Şayet hukuk müşaviri veya genel müdürü raporu uygun bir şekilde yanıtlamazsa durumu yönetim kurulu denetim komitesine veya yönetim kurulunun diğer komitelerine rapor etmesi, gibi davranış standartlarını içermektedir.

### **Bölüm 308. Yatırımcılara Yönelik Fonlar**

(a)Yatırımcıların Mağduriyetini Telafi Etmeye Yönelik Fonlara Eklenecek Parasal Cezalar

Menkul Kıymetler Kanunu'nun ihlali anlamına gelen her hangi bir faaliyette bulunan kişilere Komisyon tarafından verilen para cezaları, söz konusu faaliyetler sonucu mağdur olan kişilerin yararına kullanılmak üzere iade fonuna aktarılır.

Böylece, cezalardan elde edilen tutarlar iade fonunun bir bölümünü teşkil eder.

(b)Ayrıca Yapılan Bağışların Kabulü

Komisyon, ABD'ye (a) şıkkında tanımlanan fona katılmak üzere yapılan bağışları, vasiyetle bırakılan mal, para ve taşınır/taşınmaz mülkleri kabul etmeye, elinde tutmaya, yönetmeye ve yararlanmaya yetkilidir. Söz konusu mal ve mülklerin satılması ile sağlanan para da yine iade fonuna aktarılır ve (a) şıkkında belirtilen amaçlar doğrultusunda dağıtılır.

#### **4.1.4.Genişletilmiş Finansal Açıklamalar**



### **Bölüm 401. Periyodik Raporlarla Açıklama**

(a) Gerekli Açıklamalar-Sermaye Piyasası Kanunu'nun (15 USC 78m) 13.kesimine aşağıdaki ekleme yapılarak değiştirilmiştir.

#### (i) Finansal Raporların Doğruluğu

Finansal tabloları içeren ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanarak Komisyon ile birlikte dosyalanan her bir finansal rapor, kayıtlı muhasebe firması tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Komisyon'un kural ve düzenlemelerine göre belirlenen tüm düzeltici ayarlamaları yansıtacaktır.

#### (ii) Bilânço Dışı İşlemler

SOX yasası –2002 olarak da anılan bu kanunun kabulünden en geç 180 gün sonra Komisyon son kuralları yürürlüğe koyacaktır. Bu kurallar, Komisyon ile birlikte arşivlenmesi gereken yıllık ve 3 aylık finansal raporlarda açıklanması gereken bilgileri içermektedir. Buna göre; finansal raporda, firmanın konsolidasyon dışı girişimleri ve diğer kişilerle bilanço dışı işlemleri, anlaşmaları, sorumlulukları ve firmanın cari veya gelecekteki finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, likiditesini, sermaye harcamalarını, sermaye kaynaklarını etkileyebilecek diğer ilişkileri yer alacaktır.

#### (b) Tahmini Hesaplamalarla İlgili Komisyon Kuralları

SOX yasası -2002 olarak da anılan bu kanunun kabulünden en geç 180 gün sonra Komisyon Menkul Kıymetler Kanunu'na uygun olarak Komisyon ile birlikte arşivlenecek periyodik veya diğer raporlarda yer alacak tahmini finansal bilgilerle ilgili son kuralları yürürlüğe koyacaktır.

#### (c) Özel Amaçlı Girişimlerle İlgili Çalışma ve Rapor

##### (1) Gereken Çalışma

Komisyon, (13j de belirtilen bilânço dışı açıklama kurallarının benimsenmesi için etkin bir tarih olarak en geç bir yıl sonra) aşağıdaki durumları belirlemek için firmaların açıklama ve dosyalamaları ile ilgili çalışmayı tamamlayacaktır.

(A) Özel amaçlı girişimlerin varlıkları, yükümlülükleri, kira kontratları, zararları ve kullanımlarını kapsayan bilanço dışı işlemlerin genişliği,

(B) Firmanın, bilanço dışı işlemlerinin ekonomik boyutunu yatırımcılara genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre finansal tablolar aracılığıyla şeffaf bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

#### **Bölüm 402. Genişletilmiş Çıkarların Çatışması Hükümleri**

##### (a) Yöneticilere Verilen Kişisel Borçların Sınırlandırılması

Sermaye Piyasası Kanunu'nun (15 USC 78m) 13.bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

##### (k) Yöneticilere Verilen Kişisel Borçların Sınırlandırılması

(1) Genel Olarak, bir firmanın veya bağlı kuruluşlarının doğrudan veya dolaylı olarak müdür veya üst düzey yöneticilerine kişisel kredi şeklinde borç vermek, kredi anlaşması düzenlemek yasal değildir.

(2) Sınırlama paragraf (1), konut kredisi, kredi kartı, yasal kredi uygulamaları ile resmi kayıtlı aracı kurumlar tarafından açılan kredilere engel teşkil etmez.

#### **Bölüm 403. Başlıca Hissedarlar ve Yönetimle İlgili İşlemlerin Açıklanması**

##### (a) Değişiklik

Sermaye Piyasası Kanunu'nun (15 USC 78p) 16.bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

##### Bölüm 16. müdürler, memurlar ve Başlıca Hissedarlar

##### (a) Gerekli Açıklamalar

##### (1) Dosyalanması Gereken Müdürler, Memurlar ve Başlıca Hissedarlar

Sermaye hisselerinin %10'undan fazlasına sahip olan her bir şahıs ile söz konusu firmanın memur ve yöneticileri bu alt bölümde istenen beyanları dosyalayacaklardır.

##### (2) Dosyalama Zamanı

Bu alt bölümde dosyalanması istenen beyanlar,

- (A) Hisseler ulusal borsaya kaydedildiği zaman,
- (B) Bir kişinin hissedar, memur veya müdür olmasından itibaren 10 gün içinde,
- (C) Hisse sahipliğinde bir değişiklik olması veya bu kişilerin hisse senedi tabanlı swap anlaşması yapması durumunda, işlemi izleyen ikinci iş günü sona ermeden

(3) Elektronik Dosyalama ve Erişilebilirlik

SOX yasası -2002 olarak da anılan bu kanunun kabulünden en geç bir yıl sonra başlamak üzere;

- (A) Yukarıdaki beyanlar elektronik ortamda dosyalanacaktır.
- (B) Komisyon, kamunun her beyana kolayca erişebilmesi için bunların internet sitesinde yer almasını sağlayacaktır.
- (C) Firma (şayet yasal bir web sayfası varsa) beyanları bu web sayfasında sunacaktır.

**Bölüm 404. Yönetim İç Kontrol Değerlemesi**

(a) Gerekli Kurallar

Komisyon, Sermaye Piyasası Kanunu 13(a) veya 15(d) de gerekli görülen her bir yıllık raporun gerektirdiği kuralları tanımlayacaktır.

Bu kurallara göre her bir yıllık raporun bir iç kontrol raporu içermesi gerekmektedir. İç kontrol raporu;

- (1) Uygun bir finansal raporlama için prosedürlerin ve iç kontrol yapısının kurulması ve sürdürülmesinde yönetimin sorumluluğunu ifade eder.
- (2) Firmanın en son mali yılsonu iç kontrol yapısının etkinliği ve firmanın finansal raporlama prosedürlerine ilişkin değerlemeyi içerir.

(b) İç Kontrol Değerlemesi ve Raporlama

Bir firma için denetim raporu hazırlayan veya yayımlayan her bir kayıtlı muhasebe firması, firmanın yönetimi tarafından yapılan değerlendirmeyle ilgili raporu düzenleyecek ve tasdik edecektir.

**Bölüm 405. İstisna**

Bölüm 401, 402 veya 404'te değiştirilmiş Komisyon Kurallarının hiç biri Yatırım Şirketleri Kanunu' na (1940-15 USC 80a-8) göre kayıtlı olan yatırım şirketlerine uygulanmayacaktır.

#### **Bölüm 406. Üst Düzey Finansal Yöneticilere Yönelik Etik Kurallar**

Bu bölümde yer alan “etik kurallar” terimi aşağıda sıralanan hususların geliştirilmesi açısından standart anlamına gelmektedir.

- (1) Kişisel ve mesleki ilişkiler arasındaki çıkar çatışmalarının ahlaklı bir şekilde sürdürülmesi için gereken dürüst ve ahlaklı davranışlar geliştirilmesi,
- (2) Firma tarafından dosyalanması gereken periyodik raporlarda yer alan açıklamaların tam, açık doğru, zamanlı ve anlaşılır olması,
- (3) Devletin kural ve düzenlemelerine uygun davranma

#### **Bölüm 407. Denetim Komitesi Finans Uzmanının Açıklaması**

(a) Komisyon, kamu çıkarlarının ve yatırımcıların korunması amacına yönelik olarak Sermaye Piyasası Kanunu'na (1934-13 (a) ve 15 (d)) uygun olarak hazırlanan periyodik raporlarda, firmanın denetim komitesinde, Komisyon tarafından yapılan tanıma uygun olan, en az bir finans uzmanının bulunup bulunmadığının açıklanmasını ister.

(b) (a) Bendinde geçen “finans uzmanı” terimi şu şekilde tanımlanmaktadır: belirtilen amaç doğrultusunda Komisyon; bir muhasebeci, denetçi, bir firmanın finans müdürü, muhasebe müdürü veya aşağıda sıralanan benzer işlevlerin gerçekleştirilmesine yönelik bir konumda bulunan bir kişinin eğitin ve deneyime sahip olup olmadığını dikkate alacaktır. Söz konusu benzer işlevler şunlardır:

- (1) GKGMİ ve finansal tabloları anlama,
- (2) Şirketlerin karşılaştırılabilir finansal tablolarının hazırlanması veya denetimi konusunda deneyime sahip olma,
- (3) İç muhasebe kontrolleri konusunda deneyimli olma,
- (4) Denetim komitesinin işlevlerini anlama,

#### 4.1.5. Analist Çıkarlarının Çatışması

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 USC 78a) 15C bölümünden sonra yapılan aşağıdaki ekleme ile değiştirilmiştir.

##### Bölüm 15 D. Menkul Kıymet Analistleri ve Araştırma Raporları

Komisyon, kayıtlı menkul kıymet birlikleri ve ulusal sermaye piyasası, bu bölümün kabulünden itibaren en geç bir yıl içinde 15 D' de belirtilen kuralları benimseyeceklerdir.

Bu kurallar, menkul kıymet analistlerinin araştırma raporlarında hisse senedi önerisinde bulunmaları durumunda ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarının açıklanması için tasarlanmıştır.

Menkul kıymet analistlerinin yatırımcılara daha yararlı ve daha güvenilir bilgi sağlaması ve araştırmanın tarafsızlığının artırılması amacıyla kurallar şu hususlar dikkate alınarak tasarlanmıştır:

(1) Menkul kıymet analistlerinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunması ve menkul kıymet araştırmasında gizliliğin esas alınması. Bunun için;

(A) Araştırma raporlarının yatırım bankacılığı faaliyetleri ile uğraşan aracı kurumlar tarafından istihdam edilen veya yatırım araştırması ile doğrudan sorumlu olmayan kişiler tarafından onaylanması önlenmelidir.

(B) Yatırım bankacılığı faaliyetleri ile uğraşan aracı kurumlar tarafından istihdam edilen memurlara denetim ve tazminat değerlemesi hizmeti sunan menkul kıymet analistlerinin bu faaliyetlerinin sınırlandırılması.

(2) Bir hisse senedi ihracı faaliyetine aracı olarak iştirak eden kişilerin, söz konusu hisse senedi ihracı ve şirketle ilgili araştırma raporu yayımlamaması gerekir.

#### 4.1.6. Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri

Sermaye Piyasası Kanunu (1934-15 USC 78 kk) 35. Bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### Bölüm 35. Tahsis Yetkisi

Komisyon'a diğer fonların tahsis edilmesi için verilen yetkiye ek olarak, Komisyon' un görevlerini, güçlerini ve işlevlerini yerine getirebilmesi için 2003 mali yıl için 776 milyon dolarlık bir fonun da tahsisi için yetki verilmiştir.

Bu fonun;

(1) 102.700.000 Doları; ücret ve tazminatları karşılamak için,

(2) 108.400.000 Doları; bilgi teknolojisi ve güvenliğin artırılması,

(3) 98.000.000 Doları; Komisyon'un; Tam Açıklama, Sahtekârlığın Önlenmesi ve Ortadan Kaldırılması Programı, risk yönetimi, sektörel teknoloji incelemesi, uyum, gözlem, piyasa düzenleme ve yatırım yönetimini içeren programlarının güçlendirilmesi için gerekli ek profesyonel personel desteği, ayrıca Federal menkul kıymet yasalarının gerektirdiği denetim hizmetlerinin ve denetçilerin denetimini güçlendirmek için en az 200 ek kalifiye meslek mensubu temini için tahsis edilecektir.

#### 4.1.7.Çalışmalar ve Raporlar

**Bölüm 701.** Serbest Muhasebeci Firmalarının Birleşmesi İle İlgili GAO Çalışması ve Raporu

(a) Gerekli Çalışma, The Comptroller General of the United States aşağıdaki amaçlarla bir dizi çalışma yürütecektir.

(1) 1989'dan beri, serbest muhasebe firmalarını birleşmeye yönelten faktörler ve bunun sonucunda Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ulusal ve çok uluslu şirketlere denetim hizmeti sunabilen firmaların sayısındaki azalışı saptamak,

(2) Yukarıda (1'de) tanımlanan durumun hem yerel hem de uluslararası sermaye ve menkul kıymet piyasası üzerindeki (şimdiki ve gelecekteki) etkilerini saptamak,

(3) Sermaye Piyasası Kanununa tabi ulusal ve çok uluslu şirketlere denetim hizmeti sunabilen firmaların sayısını ve bunlar arasındaki rekabeti artırmaya yönelik çözümler üretmek,

(4) Serbest muhasebe firmaları arasındaki sınırlı rekabet sonucu şirketlerin karşı karşıya kaldıkları sorunlarla ilgili çalışmalar.

Söz konusu sınırlı rekabetten kaynaklanan sorunlar;

- (a) Daha yüksek maliyetler
- (b) Daha düşük hizmet kalitesi
- (c) Seçeneklerin azlığı
- (d) Denetçilerin bağımsızlığının zayıflığı
- (b) Danışmanlık

The Comptroller General, yukarıda sözü edilen çalışmaların planlanmasında ve yürütülmesinde,

- (1) Komisyon
- (2) Sanayileşmiş diğer yedi ülkede bulunan ve Komisyon ile benzer işlevlere sahip olan düzenleyici kurumlar
- (3) Mahkeme
- (4) Diğer kamu ve özel sektör örgütleri ile görüş alışverişinde bulunur
- (c) Gerekli Rapor

Bu yasanın kabulünden itibaren en geç 1 yıl sonra The Comptroller General söz konusu çalışmaların sonuçları ile ilgili olarak Temsilciler Meclisi, Bankacılık, İskân, Kent Sorunları Komitesi ile Temsilciler Meclisi Finansal Hizmetler Komitesine bir rapor sunacaktır.

#### **4.1.8.Şirket ve Suçlunun Sahtekârlıktaki Sorumluluğu**

##### **Bölüm 802. Belgelerin Tahrifatında Suçluya Verilen Cezalar**

Birleşik Devletler Yasası'nın 18. Ana Başlığının 73. Bölümü aşağıdaki eklemelerle değiştirilmiştir.

*“1519. Federal İncelemelerde ve İflasta Kayıtların Değiştirilmesi, Tahrip ve Tahrip Edilmesi.”*

*“Birleşik Devletler’in herhangi bir kurumunun veya biriminin yargılama yetkisi çerçevesinde her hangi bir mesele üzerinde yaptığı incelemeyi etkilemek veya engellemek amacıyla kayıt, belge veya maddi varlıkları kasıtlı olarak değiştiren, yok eden, tahrif eden, gizleyen, yanlışlık yapan kişiler para veya hapis cezası veya her ikisi ile cezalandırılacaktır.”*

“1520. Şirketin Denetim Kayıtlarının Tahrip Edilmesi.”

“(a)(1) Sermaye Piyasası Kanunu Bölüm 10-A (a) ya göre hisse senedi ihraç eden bir firmanın denetimini yürüten bir muhasebeci, denetim veya incelemenin sonuçlandırıldığı mali dönem sonundan itibaren 5 yıllık denetim ve inceleme ile ilgili tüm çalışma kâğıtlarını muhafaza edecektir.”

“(b) Yukarıda (a)(1) fıkrasını bilerek ve isteyerek ihlal edenler para cezası, 10 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi ile cezalandırılacaktır.”

#### **4.1.9.Büro Elemanlarının (Beyaz Yakalıların) Suçlarına Yönelik Ceza Artırımı**

##### **Bölüm 902. Sahtekârlık Suçu İşlemeye Teşebbüs Etme ve Fesat Karıştırma**

(a)Genel Olarak, Birleşik Devletler yasası Bölüm 63, Ana Başlık 18 aşağıdaki 1249 nolu kesimin eklenmesi ile değiştirilmiştir.

“1349. Teşebbüs ve Gizli Fesat”

“Bu bölümde geçen suçları işlemeye teşebbüs eden veya fesat karıştıran kişiler yasa ihlali ile ilgili olarak tanımlanan cezalara tabidir.”

##### **Bölüm 905. Beyaz Yakalıların Kesin Olan Yasa İhlaller İle İlgili Yargılama Tüzük Değişikliği**

(a)Birleşik Devletler Yargılama Komisyonu’na Yönelik Kararname

Birleşik Devletler Yasası’nın Bölüm 994, Ana Başlık 18’de yer alan yetkiye uygun olarak Birleşik Devletler Yargılama Komisyonu, Federal Yargılama



Tüzüğü'nü ve ilgili politikaları gözden geçirerek bu yasanın amacına uygun olarak değişiklik yapacaktır.

(b) Gereklilikler

Bu kesimdeki faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için Yargılama Komisyonu,

- (1) Yargılama tüzüğü ve politikasının bu yasada açıklanan suç ve cezaların ruhunu doğru bir şekilde yansıttığından emin olacaktır.
- (2) Diğer ilgili yargılama tüzükleri ve direktiflerle uyumlu olduğundan emin olacaktır.
- (3) Yargılama tüzüğünde gerekli görülen her tür uyum sağlayıcı değişikliği yapacaktır.

**Bölüm 906. Finansal Raporlarda Şirketin Sorumluluğu**

“1350.Finansal Raporların Tasdikiinde Şirket Memurlarının Hatası”

(a)Periyodik Finansal Raporların Tasdiki

Sermaye Piyasası Kanunu (1934, 15 USC 78m (a) veya 78 o(d)) kesim 13 (a) veya 15(d)'ye uygun olarak S.P.K. ile şirket tarafından dosyalanan, finansal tablolarında yer aldığı, her bir periyodik finansal rapor, şirketin genel müdürü ve finans müdürü(veya eşdeğer bir müdür) tarafından hazırlanan yazılı bir raporla birlikte sunulacaktır.

(b)İçerik

(a)'da sözü edilen yazılı raporda; periyodik raporun Sermaye Piyasası Kanunu (1934, 15 USC 78m(a) veya 78o(d) kesim 13(a) veya 15(d)'de yer alan koşullara tamamıyla uygun olduğu ve periyodik rapordaki bilgilerin şirketin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu açık bir şekilde ifade ettiği onaylanmaktadır.

(c) Cezalar

(1) yukarıda (a) ve (b) fıkralarında açıklanan yazılı raporun gerekli tüm koşullara uygun olmaması durumunda, söz konusu raporun uygun olmadığını bilerek tasdik edenlere en fazla 1.000.000 Dolar para cezası veya 10 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi birden verilir.

(2) yukarıda (a) ve (b) fıkralarında açıklanan yazılı raporun gerekli tüm koşullara uygun olamaması durumunda, söz konusu raporun uygun olmadığını isteyerek ve bilerek tasdik edenlere en fazla 5.000.000 Dolar para cezası veya 20 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi birden verilir.

#### **4.1.10.Şirketin Vergi Beyannamesi**

**Bölüm 1001.** Şirketin vergi beyannamesinin, Şirketin Genel Müdürü Tarafından İmzalanmasına İlişkin Senato Kararı

Bir şirketin Federal gelir vergisi beyannamesinin şirketin genel müdürü tarafından imzalanması gerekir.

#### **4.1.11.Şirket Sahtekârlığı ve Sorumluluğu**

**Bölüm 1102.** Kayıt Tahrifatı veya Resmi İşleme Engel Olmak

(c)(1) Resmi bir işlemde kullanılabilecek bir objenin bütünlüğünü ve ulaşılabilirliğini bozmak amacıyla kayıt, belge veya diğer maddi varlıklarda tahrifat yapan, bunları yok eden veya yapısını bozan veya bu tür fiillere teşebbüs edenler,

(c)(2) Resmi bir işlemi engelleyen veya etkileyen veya bu tür fiillere teşebbüs edenler, para cezası veya 20 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi ile cezalandırılırlar.

**Bölüm 1105.** Komisyon' un Memur ve Müdürleri Hizmetten Menetme Yetkisi

(a)Sermaye Piyasası Kanunu (1934-kesim 21 C (15 USC 78 u-3) aşağıdaki ekleme ile değiştirilmiştir.

“(f) Komisyon’ un Memur ve Müdürleri Hizmetten Menetme Yetkisi\_ Komisyon; Kesim 15(d)’ye uygun olarak rapor dosyalanması istenen veya kesim 12’ ye uygun olarak hisse senetleri kayıtlı olan bir firmanın memur veya müdürünün ilgili kural ve düzenlemeleri ihlal ettiğini ve uygunsuz davranışlar sergilediğini saptaması durumunda, söz konusu kişileri verdikleri hizmetlerden sürekli veya geçici olarak veya belirli bir dönem için menedebilir.

#### 4.2.SOX'un İçeriğine Yönelik Genel Değerlendirme

SOX yasası genel hatlarıyla incelendiğinde, SOX'un denetim firmalarının denetim hizmeti verdikleri firmalara verecekleri aşağıdaki denetim dışı hizmetlerde sınırlama getirdiğini görmekteyiz: (1) Defter tutma veya müşterilerin muhasebe kayıtları veya bilançolar ile ilgili diğer hizmetleri verme (2) Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme (3) Değerleme hizmetleri (4) Aktüeryel (hayat sigortası ile ilgili) hizmetler (5) İç denetim destek hizmetleri (6) Yönetim faaliyetleri veya insan kaynakları fonksiyonlarını yerine getirme (7) Broker ve dealer, yatırım danışmanlığı, veya yatırım bankası hizmetleri (8)Denetim ile ilgisi olmayan yasal hizmetler (9)Kurulun belirlediği diğer tüm hizmetler (Pricewatercooperhouse, 2004).

Denetim ve denetim dışı hizmetlerin ön onayının yapılması gerekir. Denetim ortaklarının diğer bir deyişle lider denetçi ve eşit derecedeki ortak veya teftiş ortağı her 5 yılda dönüşümlü olarak çalışmalıdır. Muhasebe bölümünün, kullanılan kritik muhasebe politikaları ve uygulamaları ile ilgili ve tüm alternatif finansal işlemler ile ilgili denetim komitesine rapor vermesi gerekir (Sarbanex Oxley Yasası, 81).

İşletmelerin muhasebe raporları ile kamuya sunulan bilgiler bir tür bildirimdir. Bu tür bildirimlerle şirketler bildirimlerde yer alan bilgilerin doğru ve var olduğunu iddia etmektedir. Dolayısıyla şirket duyurduğu bilgilerin doğruluğunu denetlemekle kamuya karşı sorumludur. Ayrıca bildirimlerdeki iddiaların doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme yapılması bildirimlerdeki bilgiler hakkında verilecek kararın güvenilirliğini de arttıracaktır (Öndeş, 2000: 80). SOX Yasasında şirketin denetim ile ilgili sorumluluğu sekiz bölüm altında incelenmektedir.

Birinci bölümde denetim komitesi kuruluş ve işlevleri hakkında bilgi verilmektedir. Denetim komitesinin üyeleri hisse senedi ihracat eden firmanın yönetim kurulu üyesi ya da bağımsız olmalıdır. (Bağımsızlık, denetçilerin kuruldaki görevleri haricinde firmaya herhangi bir danışmanlık ya da bedelli başka bir hizmet vermemeleri anlamına gelmektedir)

Denetim Komitesi firma tarafından işe alınan bağımsız denetim firmasının işe atanmasında, ücretlendirilmesinde ve denetim firmasının yaptıkları işlere gözetlemekten doğrudan sorumludur. Denetim Komitesi, firmanın muhasebe, iç kontroller ve denetim konuları ile ilgili “alındıları, danışmanın ücretle tutulması ve şikâyetlerin ele alınış şekli” ile ilgili prosedürleri tespit etmesi gerekir. Denetim Komitesi, görevleri yürütebilmesi için gerekli bağımsız fikir veya diğer tavsiyeleri elde etmek için yeterli otoriteye sahip olmalıdır. Ayrıca firma denetim komitesine uygun fonu sağlamalıdır.

İkinci bölümde finansal raporlara karşı firmanın sorumluluğu ele alınmaktadır. Her firmanın, denetim raporu ile birlikte finansal raporları da hazırlaması gerekmektedir. Bu finansal rapor ile firma mali tabloların ve periyodik raporların uygun olduğunu teyit eder.

Üçüncü bölümde denetçilerin etkilenmesi üzerinde durulmaktadır. Firmadaki çalışanlardan herhangi biri (eleman ya da yöneticinin) mali tablolarının yanıltıcı olmasını sağlamak amacıyla denetçiyi hileli olarak etkilemesi, yanlış yönlendirmesi, manipüle etmesi yasaktır. SEC bu maddeyi uygulamak için her türlü otoriteye sahiptir.

Dördüncü bölüm prim ve hisse satış karlarından feragat, beşinci bölüm ise Memur ve Yönetici Önlemleri ve Cezaları: Adil Yardım başlıklarını taşımaktadır. Eğer firma maddi uygunsuzluklar sonucu mali tablolarını tekrar hazırlamak zorunda kalırsa firmanın finans direktörü ya da yöneticilerinin 12 aylık dönemde firmanın hisse senedi satışından elde ettiği karları ve bu dönem için öz sermayeye bağlı ödemelerini veya primleri ödemesi gerekmektedir.

Altıncı bölüm işlem dışı dönemde (blackout period) firmada çalışan memur, yönetici ya da içerideki başka insanlar tarafından hisse senetlerinin alınıp satılmasını yasaklamaktadır.

Yedinci bölüm denetçilerin profesyonel sorumluluğu ile ilgili kuralları içermektedir. Bağımsız denetçinin firmada tespit ettiği maddi hataları firmaya

iletmesi gerekir. Eğer ki firma kanıtlarla ilgili düzeltici bir önlem almazsa bu durumda kanıtları denetim komitesine iletmesi gerekecektir.

Sekizinci bölüm yatırımcılar için adaletli bir fon sağlanması konusu ile ilgilidir. Finansal raporların şirket yönetimi tarafından standartlara uygun onaylanmaması durumunda 1.000.000 \$'a kadar para cezası ve/veya 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Eğer firma finansal raporları kasten standartlara uygun onaylamazsa bu durumda 5.000.000 \$'a kadar ceza ve/veya 20 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

### **4.3.Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontroller ve SOX**

İç kontrol bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Pickett, 2000: 5). İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarının ne olduğunun ve bu amaçların yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır (Steele 1993, Uzay 1999). Ayrıca işletmede çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak ve onları incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, tavsiye, fikir ve bilgilerle donatmayı amaçlamaktadır (Robertson, 1996: 10). Bir iç kontrol sisteminin başarısı, üst yönetim tarafından kabul ve destek görmesine bağlıdır (Sawyer 1988). Bundan dolayı yönetim tarafından iç denetçiye gerekli imkânların tanınması denetimde kalitenin sağlanması için çok önemlidir (Heaston 1999).

İç kontrol yaklaşımının aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Gökalp, 2005: 47):

1-Hesap bakiyelerinin, açıklamaların ve ilgili bildirimlerin sınıflandırılması, kayda alınması, raporlanması süreçlerinin denetimi, kayıtların, işlemlerin ve varlıkların karakterlerini tam ve doğru yansıyacak detayları muhafaza etmesi,

2-Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanması için gerekli tüm işlemlerin kaydedildiğine ve şirketin gelir ve harcamalarının şirket yönetimi tarafından onaylandığına yönelik makul güvencenin verilebilmesi,

3-Şirketin finansal tablolara önemli derecede etki edebilecek varlıklarının onaylanmadan alınmasının, kullanılmasının ve elden çıkarılmasının engellendiğine veya zamanında tespit edildiğine yönelik makul güvencenin verilmesi,

4-Şikâyetlerin ele alınış şekli ile ilgili prosedürleri tespit etmesi

İç kontrol şirket işlemlerinde olası hata ve hileleri önleme konusunda önemli bir görev üstlenmiştir. İç kontrol fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı alışmasını sağlar ve dolayısıyla operasyonel risklerin, hilenin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur (Doyrangöl, 2001: 57). Yapılan araştırmalar hileli finansal tabloların ortaya çıktığı şirketlerde uygun ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun olmadığını ortaya koymaktadır. Özellikle yönetim anlayışında meydana gelen değişimler, yasal düzenlemeler ve rekabet gibi faktörler iç denetimin sorumluluğunu arttırmaktadır. Günümüzde iç denetim risk yönetimi, kurumsal yönetim ve denetim komitesinin başarılı olmasında önemli bir unsur haline gelmiştir (Miller, 2000: 5).

Daha önceki açıklamalarda yer verildiği üzere, SOX'un bazı bölümlerinde de denetim komitesinin önemi vurgulanmakta, denetim komitesine denetim sürecinde önemli görevler yüklenmektedir. SOX'un 404. bölümü ile de şirket yönetimlerinin, şirketin finansal raporlamasına yönelik iç kontrollerin yeterliliğini sağlaması gerekliliğini zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca bağımsız denetim firmasının hazırladığı raporu da değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeleri de kamuya açıklamalıdır.

İç kontrol sisteminin oluşturulmasında denetim personelinin dâhil edilmesi nedeniyle denetim bağımsızlığı zarar görebilir. Denetimin bağımsızlığının sağlanması için yönetimin gerekli özeni sağlaması gerekir. Denetleyen kuruluş yönetim tarafından hazırlanan yönetim raporunu değerlendirirken; uygun iç kontrol bileşenlerini kullanıp kullanmadığını, yönetimin iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmesinin önemli bir hatayı içerip içermediğini, yönetimin değerlendirmesini genel kabul görmüş standartlara uygun yapıp yapılmadığını, iç kontrollerdeki kayda değer eksikliklerin açıklanıp açıklanmadığı gibi konuları değerlendirilmektedir. SEC'e sunulan yıllık rapor, firma yönetim kurulu başkanı

tarafından gözden geçirilir ve imzalanır. Firmanın hazırladığı yıllık raporun içeriğinde; yürürlükteki iç kontrol mekanizmalarının ve prosedürlerinin etkinliği üzerine yönetimce varılan sonuçlar, tespit edilmiş kontrol zayıflıkları ve dış denetçi tasdiki bulunmalıdır (Sarbanes Oxley Act).

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### 5.SOX YASASININ YOLSUZLUK VAKALARININ ORTAYA ÇIKARILMASINDAKİ ROLÜ ÜZERİNE BİR İNCELEME

SOX yasası, halka açık şirket yöneticilerinin, bağımsız denetçiler tarafından bilerek veya bilmeyerek ortaya çıkaramadıkları, şirket sahip ve hissedarlarını yanıltmaya yönelik yolsuzluk eylemlerinin söz konusu şirketleri batma noktasına getirmesi neticesinde, şirketlerin finansal denetimlerinin etkinliğini artırmak amacıyla 2002 yılı Temmuz ayında kabul edilmiştir.

Bu çalışmada, SOX yasası öncesinde ve sonrasında yaşanan şirket yolsuzluk vakaları türleri itibariyle incelenerek SOX'un, bağımsız denetçilerin denetim sürecinde yolsuzluk vakalarını ortaya çıkarmasındaki rolü değerlendirilmektedir. Söz konusu değerlendirme 3. Bölümde açıklanan "Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci"nin aşamaları açısından yapılmaktadır.

#### 5.1.Yöntem

Bu çalışmada SEC'in internet sayfasında\* ifşa edilen ve SEC'de kayıtlı olan halka açık şirketler tarafından gerçekleştirilen yolsuzluk vakaları yargısal örnekleme yöntemi kullanılarak belirlenmiş ve incelenmiştir.

Yükselen (2000: 69) bu yöntemi şöyle açıklamaktadır:

*Bu tür örneklemede örnek birimleri, araştırmacının kendi kararına göre seçilir; örnek büyüklüğünün yeterli olup olmadığına veri toplama süreci içinde araştırmacı karar verir. Örneğin, ailelerin beyaz eşya satın alma davranışlarını etkileyen faktörleri belirlemek üzere yapacağı bir çalışmada kentte düşük, orta ve yüksek gelirli ailelerin bulunduğu semtleri kendince belirler ve yine kendi yargısına göre her gruptan belirli sayıda aile ile görüşür; verileri toplar. Ya da elde ettiği sonuçların araştırılmak istenen konuyu yansıtmada özelliklerini tam taşımadığı yargısına varırsa, tekrar ilgili gelir gruplarından yine kendine göre belirli bir sayıda aile ile görüşür, verileri toplar.*

\* <http://www.sec.gov/litigation/admin.shtml>



## 5.2. Anakütle

Bu araştırmanın ana kütesini SEC’de listelenen halka açık şirketlerde meydana gelen ve bağımsız denetim firmalarının bilerek veya bilmeyerek tespit edemediği yolsuzluk vakaları oluşturmaktadır.

SEC, 1995’ten itibaren tespit edilen şirket yolsuzluk vakalarını internet sayfasında ifşa etmeye başlamıştır. İnternet sayfasındaki vakaların gerçekleşme yılları ise 1989’dan itibaren başlamaktadır. İnceleme konusu edilen dönem olan 1989–2009 yılları arasını kapsayan dönemde SEC tarafından ifşa edilen yolsuzluk vakalarının toplam sayısı 2.640’tır (Tablo 3). Dolayısıyla 2002 yılı Temmuz ayında yürürlüğe giren SOX yasası öncesi (1989–2001) ve SOX yasası sonrasında (2002–2009) gerçekleşen ve SEC tarafından internet sayfasında yayımlanan 2.640 yolsuzluk vakası bu çalışmanın ana kütesini oluşturmaktadır.

Çalışmada söz konusu yolsuzluk vakalarının 62’si SOX öncesi (1989–2001) (Ek 1), 31’u SOX sonrası (2002–2009) (Ek 2) olmak üzere 93 tanesi yargısal örnekleme yöntemine göre örneklem olarak seçilmiş ve incelenmiştir.

## 5.3. Literatür Çalışması

SOX yasası denetçilerle ilgili köklü değişim getiren maddeler içermektedir. Bunlardan birisi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun oluşturulması, diğeri ise, denetimi yapılan müşteriye belirli bir danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanmasıdır. Yasa ayrıca CEO’lara 3’er aylık ve dönemlik olarak finansal tabloların dürüstlüğünü onayladığına ve etkin iç kontrol sistemleri oluşturma sorumluluğunu kabul ettiğine dair raporu imzalama yükümlülüğü getirmiştir. Bu rapor SEC’de de dosyalanacaktır. Ek maddeler, bilinçli olarak yanıltıcı finansal tablo sunduğu saptanan şirket personeline verilecek cezaları artırmıştır. CEO ve cezalarla ilgili hükümler finansal tabloların önemli ölçüde yanıltıcı bir şekilde hazırlanmasını önlemek amacıyla tasarlanmıştır. Böylece bu hükümlerin aynı zamanda denetçinin kusurlu işlemi bulma ve raporlama sürecine katkı sağladığı söylenebilir (Özbirecikli, 2003: 98).

SOX'un, denetçileri ilgilendiren diğer bir önemli maddesi "bağımsızlık" ile ilgilidir. Bu madde, bir denetçinin denetim hizmeti verdiği müşterisine bilgi sistemleri tasarımı ve değerlendirme hizmetleri gibi, denetçinin kendi çalışmasını ileriki bir tarihte denetlemesi ve değerlemesi anlamına gelen danışmanlık hizmetleri vermesini yasaklamaktadır. Bir denetçi muhasebe işlemlerine ve finansal tablolara dayanan görüşünde bağımsız olursa, daha gelişmiş bir sorun tespit etme kabiliyetine sahip olabilir (Özbirecikli, 2003: 98).

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

Cullinan (2004: 855) denetçinin şirketlerin yanlış beyanını tespit etme ve raporlamada kullanabileceği bir model oluşturmuş ve SOX'un bu modeldeki sürecin aşamaları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Cullinan çalışmasında SOX'u, kamuoyunun zarar görmesiyle sonuçlanan ve SOX öncesinde meydana gelen şirket yolsuzluk vakaları açısından incelemiş ve SOX'un kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği sonucuna varmıştır. Örneğin danışmanlık hizmetlerinin yasaklanmasının, kusur bulma ve raporlama sürecinin ikinci ve üçüncü aşamaları için yararlı olabileceğini öne sürmüştür. Cullinan'a göre denetçinin özellikle sürecin birinci aşamasında başarılı olabilmesi için yaratıcı düşünme ve sezme gibi becerilere sahip olması gerekir.

SOX geniş kapsamlı değişiklikler getirmesine rağmen, SOX sürecine neden olan olayların etki alanı ve düzenlemelerin sonuçları henüz sistematik olarak araştırılmamıştır. Özellikle, SOX öncesinde finansal raporların güvenilirliğinin

gerçekten yaygın bir şekilde bozulup bozulmadığı veya önemli ölçüde kamuoyuna yansımış şirket skandallarının önemli finansal manipülasyonlarla ilgili tek tük münferit olaylar olup olmadığı belli değildir. Eğer SOX öncesinde finansal raporların güvenilirliği gerçekten yaygın bir şekilde bozulmuş ise, SOX süreci firmaların finansal raporlama uygulamalarını nasıl etkilemiştir? Üstelik bazıları bu yolsuzluk vakalarının 70 yıldır sürekli artan sermaye piyasası düzenlemelerinin ardından meydana geldiğini tartışmaktadır. Bu durum fazla yasal düzenlemenin çözüm olmayabileceğini akla getirmektedir (Ribstein, 2002: 1)

Cohen ve Diğ. (2008:758) çalışmalarında, şirketlerin SOX öncesi (1987–2001) ve sonrasında (2002–2005) kar yönetimi (earnings management) faaliyetleri araştırma konusu edilmiş ve SOX'un şirketlerin kar yönetimi faaliyetlerini etkileyip etkilemediği incelenmiştir. SOX öncesi dönem iki alt döneme ayrılmıştır: Önemli şirket skandallarının öncesindeki dönem (1987–1999) ve SOX sürecinden hemen önceki, yani skandalların meydana geldiği dönem (2000 ve 2001).

Çalışmanın sonuçları, kar yönetimi faaliyetlerinin incelenen dönemde sürekli arttığını ve önceki yılın kar rakamına ulaşma veya geçme, analistlerin tahminlerine uyum sağlama ve zararları yok etmenin kar yönetimi için önemli bir güdü olmaya devam ettiğini göstermiştir. Cohen ve diğ., (2008:759) SOX öncesi dönemde kar yönetiminde artış olduğunu bulmuşlardır. Kanıtlar SOX yasası sonrası dönemde kar yönetimi seviyesinin SOX öncesindeki seviyesine döndüğünü göstermektedir. Ancak şirketlerde SOX yasası sonrasında tahakkuk esasına dayalı kar yönetimi (Accrual based earnings management) faaliyetleri azalırken, gerçek kar yönetimi (real earnings management) faaliyetleri önemli ölçüde artmıştır. Bu durum şirketlerin tahakkuk esasına dayalı kar yönetiminden gerçek kar yönetimine kaydıklarını göstermektedir.

Tahakkuk esasına dayalı kar yönetiminde kullanılan muhasebe yöntemlerine örnek olarak ilgili muhasebe döneminde nakit girişi sağlamayan satışlar veya diğer gelirler ile nakit çıkışı yaratmayan giderler verilebilir. Bu tür şirketlerin yöneticileri şirketi yüksek kar elde etmiş gibi göstermeye çalıştıkları için genellikle aslı olmayan satış kayıtları kullanarak karın dönem sonunda düşük hesaplanmasını sağlamaktadırlar. Gerçek kar yönetiminde ise yöneticiler AR-GE, pazarlama, bakım

onarım gibi harcamaları kısmak ve yeni bir projeye başlamayı ertelemek gibi yöntemlerle hedeflenen kara ulaşmaya çalışmaktadırlar (Cohen vd., 2008: 759).

Cosgrove ve Niederjohn (2008), SOX kanununun denetim şeffaflığını artırmak ve şirket yönetimindeki düzenlemeler için planlandığını ifade ederek kanunun aynı zamanda serbest muhasebecilik sektörünü de (public accounting industry) etkileyebileceğini öne sürmektedirler. Cosgrove ve Niederjohn çalışmalarında, yasalara uyumdan dolayı tüm firmaların daha yüksek denetim ücreti ile karşı karşıya olduklarına yönelik bulgulara ulaşmışlardır.

Choi ve diğ., (2008) SOX'a geçişte hissedarların güçlü ve zayıf hakları (weak shareholder rights) ile firmaların piyasadaki tepkilerini kıyaslamaktadır. Choi ve diğerlerine göre SOX'a geçerken, firmalar hissedarların zayıf hakları ile beraber pozitif anormal getiriler uyguladığını buldular. Firmaların denetim reformundan fayda sağladığı sonucuna vardılar. Tam tersi durum ise, firmalar güçlü hissedar hakları ile birlikte olumlu piyasa tepkileri ile karşılaşmadılar. Yazarlar ayrıca SOX'a geçtikten sonra zayıf hissedar hakları ile birlikte firmalar için önemli bir risk artışı olduğunu buldular. Ayrıca SOX'tan önce önemli bir şekilde zayıf hissedar hakları koruma seviyesi değişmezken SOX'tan sonra güçlü hissedar hakları olan firmaların (strong shareholder rights firms) hissedar korumasının azaldığı sonucuna vardılar. SOX'u takiben hissedar korumasını değiştiren firmalar için uygun olmayan hiçbir kanıt bulamadılar.

#### **5.4.SOX Öncesinde ve Sonrasında Gerçekleşen Yolsuzluk Vakalarının Türlerine Yönelik Bulgular**

Çalışmanın örneklemini oluşturan SOX yasası öncesinde ve sonrasında denetim firmaları tarafından tespit edilemeyen ve şirketle ilgili diğer kişilerin zarar görmesiyle sonuçlanan şirket yolsuzluk vakalarına EK 1 ve Ek 2'de yer verilmiştir. Söz konusu vakaların incelenmesi sonucunda yolsuzluk vakalarının sayılarına ve türlerine yönelik bulgular elde edilmiştir. İnceleme sonucunda ayrıca denetçilerin "Yolsuzluğun ortaya çıkarılması ve raporlama süreci"nin hangi aşamasında başarısız olduğu da saptanmıştır.

Elde edilen bulgular, SOX'un genel anlamda yolsuzluk türlerinde değişikliğe neden olup olmadığının ve bunların tespitindeki rolünün değerlendirilmesi için de kullanılmıştır.

#### **5.4.1.SOX Öncesi Yolsuzluk Vakası Türleri (1995–2001)**

SOX öncesi dönemde (1990–2001) meydana gelen ve EK 1'de yer alan şirket yolsuzluk vakalarının incelenmesi sonucunda genellikle varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması ile şirketin karının gerçekte olduğundan daha fazla hesaplanmasına ve varlıkların olduğundan fazla gösterilmesine neden olan 27 adet hileli işlem türü tespit edilmiştir. Bunlar Tablo 3 ve Tablo 4'te gösterilmektedir. Yine Tablo 3 ve Tablo 4'den görüleceği üzere 27 adet hileli işlem türünün 13'ünün SOX sonrası dönemde de gerçekleştiği tespit edilmiştir.

#### **5.4.2. SOX Sonrası Yolsuzluk Vakası Türleri (2002–2009)**

SOX sonrası dönemde (1990–2001) meydana gelen ve EK 2'de yer alan şirket yolsuzluk vakalarının incelenmesi sonucunda da yine genellikle varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması ile şirketin karının gerçekte olduğundan daha fazla hesaplanmasına ve varlıkların olduğundan fazla gösterilmesine neden olan 18 adet hileli işlem türü tespit edilmiştir. Bunlar da Tablo 3 ve Tablo 4'te gösterilmektedir. Yine Tablo 3 ve Tablo 4'den görüleceği üzere söz konusu 18 hileli işlem türünün 13'ünün SOX öncesi dönemde de gerçekleştiği, 5 adet hileli işlem türüne ise sadece SOX sonrasında meydana geldiği görülmüştür. Ancak sadece SOX sonrasında meydana geldiği tespit edilen 5 hileli işlem türünün SOX yasası ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. Bu hileli işlem türleri SOX öncesinde de gerçekleşmiş olabilirdi.

Dolayısıyla SOX öncesi ve sonrası dönemde toplam 32 adet hileli işlem türü tespit edilmiştir. Örneklem içinde yer alanların dışında hileli işlem türü olma ihtimali bu bulgu için kısıt teşkil etmektedir.

**Tablo 3: SOX Öncesi ve Sonrası Dönemde Tespit Edilen Benzer Yolsuzluk Türleri**

<b>SOX ÖNCESİ</b>	<b>SOX SONRASI</b>
1-Şirketin çok önemli tutarlardaki bazı alacak hesapları değersiz hale geldiği halde bu bilginin kasıtlı olarak denetçiye sunulan raporlara dâhil edilmemesi	1-Şirketin çok önemli tutarlardaki bazı alacak hesapları değersiz hale geldiği halde bu bilginin kasıtlı olarak denetçiye sunulan raporlara dâhil edilmemesi
2-Yatırımcılara fonların değeri ve performansı hakkında yatırım kararlarını etkileyecek ölçüde yanıltıcı bilgi verilmesi veya bazı bilgilerin verilmemesi.	2-Yatırımcılara fonların değeri ve performansı hakkında yatırım kararlarını etkileyecek ölçüde yanıltıcı bilgi verilmesi veya bazı bilgilerin verilmemesi.
3-Denetçinin, şirketin yapmış olduğu yolsuzlukları bilerek görmezden gelmesi.	3-Denetçinin, şirketin yapmış olduğu yolsuzlukları bilerek görmezden gelmesi.
4-Masrafların maddi duran varlık hesaplarına kaydedilmesi suretiyle cari dönem karının gerçekte olduğundan fazla gösterilmesi.	4-Masrafların maddi duran varlık hesaplarına kaydedilmesi suretiyle cari dönem karının gerçekte olduğundan fazla gösterilmesi.
5-Gelecek döneme ait gelirlerin cari dönem gelirlerine kaydedilmesi suretiyle cari dönem karının gerçekte olduğundan fazla gösterilmesi	5-Gelecek döneme ait gelirlerin cari dönem gelirlerine kaydedilmesi suretiyle cari dönem karının gerçekte olduğundan fazla gösterilmesi
6-Faaliyet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan satış gelirlerinin, hayali satışlar için kesilen faturalar ve suni ve mükerrer muhasebe kayıtlarıyla abartılması.	6-Faaliyet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan satış gelirlerinin, hayali satışlar için kesilen faturalar ve suni ve mükerrer muhasebe kayıtlarıyla abartılması.
7-SEC'e yanıltıcı bilgi ve rapor verilmesi	7-SEC'e yanıltıcı bilgi ve rapor verilmesi
8-Denetçilerin GKGDS ihlal ederek denetim yapması, hileli işlemleri tespit etmesine rağmen bunları önemsiz görüp olumlu rapor yazması	8-Denetçilerin GKGDS ihlal ederek denetim yapması, hileli işlemleri tespit etmesine rağmen bunları önemsiz görüp olumlu rapor yazması
9-Şirket yöneticilerinin bağımsız denetçilere sahte ve yanıltıcı belgeler vermek suretiyle denetçileri yanıltması.	9-Şirket yöneticilerinin bağımsız denetçilere sahte ve yanıltıcı belgeler vermek suretiyle denetçileri yanıltması.
10-Zimmete para geçirilmesi	10-Zimmete para geçirilmesi.
11-Yatırımcıların fonlarının yöneticiler tarafından özel amaçlar için kullanılması ve elde edilen gelirlerin ve para hareketinin defter kayıtlarına yansıtılmaması.	11-Yatırımcıların fonlarının yöneticiler tarafından özel amaçlar için kullanılması ve elde edilen gelirlerin ve para hareketinin defter kayıtlarına yansıtılmaması.
12-Hisse başına kazançların olduğundan fazla gösterilmesi suretiyle hisse senetlerinin piyasa fiyatlarının yükseltilmesi.	12-Hisse başına kazançların olduğundan fazla gösterilmesi suretiyle hisse senetlerinin piyasa fiyatlarının yükseltilmesi.
13-Belgeyle desteklenmeyen yevmiye kayıtları yapılması	13-Belgeyle desteklenmeyen yevmiye kayıtları yapılması

**Tablo 4: SOX Öncesi ve Sonrası Dönemde Tespit Edilen Farklı Yolsuzluk Türleri**

<b>SOX ÖNCESİ</b>	<b>SOX SONRASI</b>
1-Kusurlu mamulleri sağlam mamuller kategorisine transfer ederek şirket hesaplarında ve dosyalarında yeni ve sağlam stokların ve alacakların olduğundan fazla görünmesinin sağlanması.	1-Faaliyet gelirleri ile ilgili hedefleri tutturmak için, ambalajsız (dökme) ürün satışlarının geliştirilmiş mamul satışı ile ilgili hesaplara kaydedilmesi
2-Şirketin mali işler müdürünün; şirketin borsaya kayıtlı olmayan hisselerini satması.	2-Tahsil edilmeyen alacakların tahsil edilmiş gibi kaydedilmesi
3-Şirketin borç para aldığı bankaya çeyrek dönemler itibariyle varlık ve satış gelirleri hakkında yanlış beyanda bulunması	3-Borç tutarlarının gizlenmesi suretiyle sermayenin finansal tablolarda fazla gösterilmesi
4-Müşterilere yapılan iskontoların defter kayıtlarının yapılmaması	4- Peşin alış iskontolarının abartılması
5-Müşteri tarafından iade edilen malların yeni mal alınmış gibi kaydedilmesi	5-Şirketin tahsil edilemeyen ve şüpheli hale gelen alacaklarını gizlemek için şüpheli alacaklar karşılığı ayırmaması
6-İşçilerin sigorta primi masraflarının ve tazminatlarının düşük çıkması için çalışanlarının maaş bordrosunun olduğundan düşük gösterilmesi ve kaydedilmesi.	
7- Abartılı değerlemeler yaparak varlıkların değerini fazla göstermek ve kimi masrafları kayıtlarına geçirmemek suretiyle zarar etmekte olan şirketi kar etmiş gibi göstererek hisse fiyatlarının aşırı değer kazanmasının sağlanması.	
8-Bazı borçların gelir hesabına yazılması suretiyle karın yüksek hesaplanması ve borçların gizlenmesi.	
9-Siparişi alınan malların henüz üretilmeden önce satış faturasının kesilmesi ve gönderilmiş gibi gösterilmesi.	
10-Satış iadelerini olduğundan daha düşük göstermek suretiyle net karın fazla çıkmasını sağlamak.	
11-Şirkete ait olmayan malların şirketinmiş gibi gösterilerek varlık değerlerinin bilançoda olduğundan fazla gösterilmesi.	
12-Amortisman oranlarını olması gerekenden daha düşük kullanarak amortisman giderlerini gerekenden az hesaplamak suretiyle karın yüksek hesaplanmasının sağlanması.	
13-Zarar görmüş malların maliyet bedelinin satılan ticari malın maliyetine eklenmesi yerine, stoktan çıkarılıp borçtan düşülmesi. Yani kredili alınmış malın iade edilmesi gibi kayıt yapılması. Böylece hem borçlar hem de satılan malın maliyeti düşük hesaplanmış satış karı yüksek tespit edilmiştir.	
14-Yapılan kimi giderleri stok hesabına yazarak olarak aktifleştirmek ve tamamlanmış mamullerin maliyetini, satış fiyatını aşacak ölçüde aşırı değerlemek suretiyle varlıkların ve net karın olduğundan fazla gösterilmesi.	

### 5.5.SOX Öncesinde ve Sonrasında Yolsuzluk Vakalarının Sayıları (1989–2009)

Daha önce de söz edildiği gibi, SEC, 1995'ten itibaren tespit edilen şirket yolsuzluk vakalarını internet sayfasında ifşa etmeye başlamıştır. Tablo 5'te görüldüğü gibi, internet sayfasındaki vakaların gerçekleşme yılları 1989'dan itibaren başlamaktadır. İnceleme konusu edilen dönem olan 1989–2009 yılları arasında kapsayan dönemde tespit edilen ve açıklanan toplam yolsuzluk vakası sayısı 2.640'tır.

Bu vakalardan 1.571'i SOX öncesi dönemde, 1.069'u ise SOX sonrası dönemde gerçekleşmiştir. Yolsuzluk vakalarının SOX'tan hemen önceki dönemde, yani 1996–2000 yıllarında yoğunlaştığı görülmektedir (1.078 yolsuzluk vakası). Ancak ilginçtir ki 2001–2005 döneminde, yani SOX'un yürürlüğe girdiği yıl ve sonraki birkaç yılda da yolsuzluk eylemleri gerçekleştiren şirket sayısında önemli bir azalış olmamıştır (976 yolsuzluk vakası). 2006–2009 yıllarında ise vaka sayısında %90 gibi ciddi bir oranda azalış olduğu görülmektedir (93 yolsuzluk vakası).

Söz konusu vakaların tespit edildiği yıllara bakıldığında ise 2002'den itibaren kayda değer bir artış olduğu görülmektedir. Nitekim 1996, 1997, 1999, 2000 ve 2001 yıllarında 100 civarında vaka tespiti yapılırken 2002 ve sonrasında bu sayının yıllara itibariyle 200–300 arasında değiştiği görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki burada sözü edilen yolsuzluk vakalarının tespiti bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinin bir sonucu değildir. Bu tespitler hissedarların, yatırımcıların ve şirket sahiplerinin SEC'e intikal eden şikâyetleri sonucunda SEC tarafından açılan davalarla gerçekleştirilmiştir. Ancak SEC'e intikal eden olayların artması, SOX'un hissedarların, yatırımcıların ve şirket sahiplerinin daha bilinçli ve dikkatli davranmalarını sağladığının da bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Ayrıca, halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu da SEC'in etkinliğini artırmış olabilir. Bununla birlikte, diğer faktörler dikkate alınmaksızın sadece burada yer alan 2001–2005 dönemi sayılarına bakıldığında, SOX'un yolsuzluk vakalarının sayısını azaltıcı bir etkisi olmadığı da söylenebilir



**Tablo 5: SOX Yasası Öncesinde ve Sonrasında Gerçekleşen Yolsuzluk Vakalarının Yıllar İtibariyle Sayıları**

Vakanın Gerçekleştiği Yıl	Vakanın SEC Tarafından Tespit Edildiği Yıl															
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	TOPLAM
—1989	2	17	16	4	2	4	2		1							48
1990–1995	11	71	79	50	51	44	40	33	31	14	5	5	4	5	2	445
1996–2000		2	4	3	36	62	72	158	185	146	105	102	89	64	50	1.078
2001–2005								37	99	117	149	158	174	121	121	976
2006–2009													9	25	59	93
<b>TOPLAM</b>	13	90	99	57	89	110	114	228	316	277	259	265	276	215	232	<b>2.640</b>

Kaynak: <http://www.sec.gov/litigation/admin.shtml>

## ALTINCI BÖLÜM

### 6.SONUÇ VE ÖNERİLER

SOX öncesi ve sonrası dönemde gerçekleşen toplam 32 adet hileli işlem türünün niteliği incelendiğinde neredeyse tüm hileli işlemlerin ortak özelliğinin gelirlerin abartılması, varlıkların değerinin olduğundan fazla gösterilmesi ve giderlerin gizlenmesi suretiyle şirketin karının gerçekte olduğundan daha fazla hesaplanmasına hizmet ettiği görülmektedir. Hileli işlem sonucu şirketin karının gerçekte olduğundan daha fazla hesaplanması ise şirket yöneticilerinin başarılı görünmesini, terfi etmesini, yüksek maaşlı işine devam etmesini, şirket karından daha yüksek prim almasını sağlamaktadır. Söz konusu hileli işlemlerin diğer bir ortak özelliği de bunların denetçi tarafından “Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci”nin ancak birinci aşamasında ortaya çıkarılabileceğidir.

Dolayısıyla söz konusu hileli işlem türlerinin ortaya çıkarılabilmesi için bunların denetçi tarafından seçilen örneklem içinde yer alması ve denetçinin örneklem içinde yer alan hileli işlem türünün farkına varması gerekir. Aksi halde denetçi “Yolsuzluğun Tespiti ve Rapor Türünün Kararlaştırılması Süreci”nin ilk aşamasında başarısız olacak ve bu başarısızlık müşteri şirket için olumlu denetçi görüşü içeren bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanacaktır. Nitekim Ek 1 ve Ek 2’de yer alan vaka örneklerinde denetçiler genellikle sürecin birinci aşamasındaki başarısızlıkları sonucunda müşteri şirket için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemişlerdir.

SOX öncesi ve sonrası dönemde meydana gelen şirket yolsuzluk vakalarının incelenmesi sonucunda yukarıda sıralanan ve genellikle şirketin karının gerçekte olduğundan daha fazla hesaplanmasına ve varlıkların olduğundan fazla gösterilmesine neden olan hileli işlem türlerinin aşağıda sıralanan nedenlerden kaynaklandığı sonucuna varılmıştır:

1-Denetçilerin genel kabul görmüş denetim standartlarını ihlal ederek denetim yapması. Şöyle ki denetçiler

- Mesleki özen göstermeme,
- Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,
- Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,
- Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,
- Bağımsızlık ilkesine aykırı hareket etme,
- Risk ölçümü yapmama,
- Yardımcıların çalışmalarını gözlemlemede başarısızlık,
- Yeterli ölçüde çalışma kağıdı oluşturmama,

gibi denetimin kalite düzeyini belirleyen çok önemli genel kabul görmüş denetim standartlarını ihlal etmek suretiyle şirket yönetimi tarafından gerçekleştirilen yolsuzluk eylemlerini ortaya çıkarmada başarısız olmuş ve olumlu denetçi görüşü içeren raporlar düzenlemişlerdir.

- 2-Denetçilerin müşteri işletme ile çıkar birliği içinde olması
- 3-Şirketin olduğundan karlı gösterilmesi suretiyle yöneticilerin kar üzerinden daha fazla prim almak istemeleri.
- 4-Yöneticilerin yüksek maaşlı işlerine devam etmelerinin şirketin yüksek kar elde etmesine bağlı olması
- 5-Yatırımcıların elindeki hisse senetlerinin değerinin yükselmesinin veya düşmemesinin şirketin yüksek kar elde etmesine bağlı olması

Kamuoyunun zarar görmesiyle sonuçlanan ve hem SOX öncesinde hem de SOX sonrasında meydana gelen şirket yolsuzluk vakalarının incelendiği bu çalışmada, bağımsız denetçilerin yukarıda sayılan nedenlerle yolsuzluk eylemlerini tespit etme sürecinde başarısız oldukları görülmektedir. Aslında SOX, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içermektedir. Örneğin rotasyon, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun teşkili, denetim müşterilerine danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanması, üst düzey yöneticilerin SEC'e çeyrek dönemlerde ve yıllık olarak, finansal tabloların doğruluğunu ve etkin bir iç kontrol sistemi oluşturduklarını tasdik eden bir rapor sunmaları zorunluluğu gibi düzenlemeler yolsuzluğun ortaya çıkarılması ve raporlanması sürecinin ikinci, üçüncü ve dördüncü aşamaları için yararlı olabilir.

Gerçekten de, yolsuzluk türlerinden de görüldüğü üzere, yolsuzluk eylemlerinin hemen hemen hepsi muhasebe kayıt ortamında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla denetçinin öncelikle muhasebe ortamındaki çok sayıdaki işlem ve kayıt içinde gizlenmiş olan problemlili işlem ve kayıtları incelemek üzere seçmesi ve fark etmesi gerekmektedir. Ancak rotasyon, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun teşkili, danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanması ve üst düzey yöneticilerin Sermaye Piyasası Kurulu'na verdikleri rapor, denetçinin bu tespiti yapabilmesinde rol oynamamaktadır. Bu unsurlar sadece yolsuzluk yapılmasını belirli ölçüde caydırıcı rol oynayarak denetçinin yolsuzluğu ortaya çıkaramama riskini azaltmaktadır.

Cullinan'ın da savunduğu gibi, denetçinin özellikle sürecin birinci aşamasında başarılı olabilmesi için yaratıcı düşünme ve sezme gibi entelektüel becerilere sahip olması gerekir. Ancak SOX'un içeriğinden de görüldüğü gibi, SOX denetçilerin bu tarz becerilerini geliştirmek için tasarlanmış maddeler içermemektedir. Sürecin birinci aşamasında başarılı olamayan, yani kusurlu işlem(ler)i sezemeyen, incelemek üzere seçemeyen ve farkına varamayan bir denetçinin sürecin izleyen aşamalarında başarılı olma şansı kalmamaktadır.

Dolayısıyla SOX yasası, sürecin ileriki aşamalarını belirli ölçüde etkin kılmakta ancak daha önce sıralanan yolsuzluk türlerinin denetim sürecinde ortaya çıkarılmasını sağlayacak bir özellik taşımamaktadır. Ayrıca SOX, denetim mesleğindeki sorunların altında yatan kamu görevi bilinci eksikliğini giderici özellikte de değildir. SOX sonrasında yaşanan şirket yolsuzluk vakalarından görüldüğü üzere, SOX'un benzer yolsuzluk eylemlerini tamamıyla önlemesi mümkün görünmemektedir.

Yasal düzenlemelerin yolsuzluk eylemlerinin azaltılmasındaki rolünü göz ardı etmek mümkün değildir. Ancak hiç kuşkusuz meslek mensuplarının da standartların ve yasal düzenlemelerin amacına ulaşmasına yardımcı olmak için mesleğin gerektirdiği özen, titizlik, deneyim, şüphecilik yaklaşım, gözetim ve entelektüel bakış açısına sahip olması ve etik davranması gerekmektedir. Denetçi, mesleğini birikimle, özenle ve dürüst bir şekilde ifa edemiyor duruma düşmekten çekinmelidir. Yani

mesleki özene ve bilgiye sahip olarak kamuoyunun özlediği görüntüyü vermelidir. Bu özellikler denetçinin, yolsuzluğun ortaya çıkarılması sürecinin birinci aşamasında başarılı olması açısından çok önemlidir. Muhasebe yolsuzluklarına karışanların hareket alanlarının daraltılması ve yolsuzluk türlerinin sayısının azaltılması denetçilerin bu tür özellikler taşımaya bağlıdır. Aksi halde muhasebe yolsuzluğu eylemlerinin ortaya çıkarılmasında yaşanan güçlükler devam edecektir.

## KAYNAKÇA

- Alvin, Arens A. ve Loebbecke James K. (1997). *Auditing: An Integrated Approach*. Prentice-Hall Inc. Seventh Edition.
- Ataman, Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem ve Bozkurt Nejat (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. (1. Baskı) İstanbul: Alfa Yayınları.
- Ayan, Mehmet (2003). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”. *İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu-Rapor-15*, Ocak Sayısı, s. 6-26.
- Choi Seung Hee, Frye Melissa ve Yang Minhua (2008). “Shareholder rights and the market reaction to Sarbanes-Oxley”. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, s. 1-16.
- Cohen, Daniel A, Aiysha Dey ve Lys Thomas Z. (2008). “Real And Accrual-Based Earnings Management İn The Pre- And Post-Sarbanes-Oxley Periods”. *The Accounting Review*, May 2008 Vol. 83, No. 3, s. 757-787.
- Cosgrove, Sarah ve Niederjohn Scott (2008). “The Effects Of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002 On Audit Fees”. *Journal Of Business Strategies*, Vol. 25, No. 1, Spring, s. 31-52.
- Cripps, Kathy (2002). *Public Relations Industry 2002 Revenue Tables: The Unintended Consequences Of New Restrictions*.
- Cullinan, Charlie (2004). “Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?”. *Critical Perspectives on Auditing*, Vol:15, Issue:67, August-October, s. 854-858.

Doyrangöl, Nuran Cömert (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.

Duman, Ömer (2001). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. TESMER Yayın No: 37, Ankara.

Erdikler, Şaban (2003). “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”. [Http://Ww.Turmob.Org.Tr/Turmob/Basin/22-01-2003\\_\(4\).Html](http://Ww.Turmob.Org.Tr/Turmob/Basin/22-01-2003_(4).Html), (Erişim Tarihi: 01.09.2008).

Generally Accepted Auditing Standarts, [http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_auditing\\_standards](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_auditing_standards), (Erişim Tarihi: 15.02.2010).

Gökalp, Füsün (2005). “Genel Hatlarıyla Sarbanes-Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”. *Analiz-Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Cilt. 5, Ekim Sayısı No:14. s. 107-115.

Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı) İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, Ersin (1988). *Denetim*. (3. Baskı) İstanbul: İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57.

Güredin, Ersin (1993). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: AÖF Yayınları, No:443.

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

Güredin, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. (11. Baskı) İstanbul.

Heaston, Patrick H, Cooper Robert W. & Garry L. Frank (1993). "If Knowledge Is Power". *Internal Auditor*, s. 19-23.

Jain, P. K., J. Kim, and Z. Rezaee (2003). "Have the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and the CEO certifications made the market participants more informed?". *Working paper*, University of Memphis.

Jain, P., and Z. Rezaee (2006). "The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and capital-market behavior: Early evidence". *Contemporary Accounting Research* 23 (3), s. 629–654.

L. Miller, (2000). "What's an Audit Committee to Do?". *Internal Auditor*, April, s. 12.

Özbirecikli, Mehmet (2003). "Amerika Birleşik Devletleri 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-I". *MUFAD Dergisi*, Sayı:17, s. 98-102.

Özbirecikli, Mehmet (2003). "ABD 107. Kongresi'nde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-II". *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, İstanbul, Nisan sayısı, No:18, s. 121-128.

Özbirecikli, Mehmet (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan Sayısı, No:18, s. 1-17.

Özeke, Hergüner Bilgen (2004). "Kurumsal Yönetim Bağlamında Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Hukuksal Çerçevesinin İrdelenmesi". *Kurumsal Yönetim Derneği*, İstanbul.

Pickett, Spencer K.H. (2000). *The Internal Auditing Handbook*. JohnnWiley&Sons.



Ribstein, L. E. (2002). "Market Vs. Regulatory Responses To Corporate Fraud: A Critique Of The Sarbanes- Oxley Act Of 2002". *Journal Of Corporation Law* s. 1-68.

Sarbanes Oxley Act, <http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).

Securities and Exchange Commission (SEC), <http://search.sec.gov/secgov/index.jsp#queryResultsTop>, (Erişim Tarihi: 01.09.2008 ile 28.02.2010 arası).

Selimoğlu, Seval ve Uzay şaban (Ed.) (2009). *Muhasebe Denetimi*. (2.Baskı) Ankara: Gazi Kitapevi.

Statements on Auditing Standards, [http://en.wikipedia.org/wiki/Statements\\_on\\_Auditing\\_Standards\\_\(USA\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Statements_on_Auditing_Standards_(USA)), (Erişim Tarihi: 20.03.2010).

Tekinay, Sulhi, Akman Sermet, Burcuođlu Haluk ve Altop Atilla (2003). " Yeminli Mali Műřavirlerin Tasdikten Dođan Sorumluluđu". *İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu-Rapor-15*, Ocak Sayısı, s. 6-26.

Toraman, Cengiz (2002). "Enron Olayı ve çıkarılması Gereken Dersler". *MUFAD Dergisi*, Temmuz Sayısı, s. 84-90.

Yükselen, Cemal (2000). *Pazarlama Araştırmaları*. (1.Baskı) İstanbul: Detay Yayıncılık.

## EKLER

## EK 1: SOX Öncesi Dönemde Şirket Yolsuzluk Vakaları (1995-2001)

Referans bilgi	Vaka açıklaması	İhlal edilen GKGDS
Craig Consumer Electronics 2000-ADMINİSTRATİVE PROCEEDİNG FILE NO: 34-43361	<p>Bu vaka, Merkezi California'da bulunan Craig Consumer Electronics Şirketinin Hong Kong Ofisi başkan yardımcısı Bonnie K. Metz'in manipülasyonları ile ilgilidir. Craig nakit sermaye ihtiyacını banka kredisi yolu ile temin etmekteydi. Ancak banka bu krediyi şirketin sağlam ve yeni olan mamul stokları ile yurt içi satışlardan doğan alacaklarını dikkate alarak vermekteydi. Şirketin muhasebe sistemi ise kusurlu mamullerin satış kaydının yapılmasına izin vermeyecek şekilde programlanmıştı. Metz 1996'da Hong-Kong'dan Güney Amerika'ya gönderilen 1,03 milyon \$ tutarında kusurlu mamul için sahte konşimento* düzenleyerek mamulleri Brooklyn'e gönderilmiş gibi göstermiş, kusurlu mamulleri sağlam mamuller kategorisine transfer ederek şirket hesaplarında ve dosyalarında ise yeni ve sağlam stokların ve alacakların olduğundan fazla görünmesini sağlamıştır</p> <p>Ancak şirketin bağımsız denetçisi söz konusu yanlış beyanı fark etmediği için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
Carme 1998- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3440290	<p>Merkezi California'da bulunan Carme Şirketinin üst düzey finans yöneticisi (CFO) Maria Mei Wenner ile şirketin CEO'sunun ve satış müdürünün de adının karıştığı yolsuzluk vakasında, 1993'de Carme'yi karlı göstermek amacıyla yaklaşık olarak 20 müşteri firmaya her ay aslı olmayan satış faturaları kesilmiş ve böylece suni bir satış hasılatı ile alacak hesabı oluşturulmuştur. Nitekim, Carme'nin Kanada'da bulunan müşterisi Axel Craft şirketine kestiği bu tip faturalarla bazı ay sonlarında bu şirkete 800.000 \$'ı aşan tutarlarda satış yapılmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu tutarlar, toplamda yıllık olarak 1,6 milyon \$'ı aşmaktadır. Aslı olmayan fatura keserek abartılı kar rakamları oluşturma faaliyeti 1994'ün üçüncü çeyreğine kadar sürmüş ve şirketin Eylül 1994 sonu itibarıyla alacakları 2,4 milyon \$, net kazancı ise 450.000 \$ abartılmıştır.</p> <p>Carme'nin 1994 yılı finansal tablo denetimi esnasında, Carme şirketinin denetçisi, Axel Craft Şirketinden olan 800.000 \$ tutarındaki alacak hesabının teyidini almak istemiştir. Ancak</p>	<p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>

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

	<p>Wenner, Axel Craft'ı bu tutarı onaylaması hususunda ikna etmiş ve denetçiye gönderilen doğrulama mektubunun olumlu olmasını sağlamıştır. Dolayısıyla şirketin bağımsız denetçisi söz konusu yanlış beyanı fark etmediği için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemiştir.</p> <p>Carme'de cereyan eden bu olayları Ocak 1995'de şirketin muhasebe müdürü ve şimdiki CFO'su fark etmiş ve ortaya çıkarmıştır</p>	
<p>Fine Host 2001- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-45196</p>	<p>Fine Host Şirketi, masrafların varlık hesaplarına kaydedilmesi ve gelirlerin maniple edilmesi suretiyle vergi öncesi karını 1992–1996 mali yılları boyunca her yıl 28 milyon \$'ın üzerinde, 1997'nin ilk üçeyreğinde ise 21 milyon \$'a varan tutarlarda fazla göstermiştir. Şirket 1994, 1995 ve 1996 mali yıllarında vergi öncesi gelirini sırasıyla %149, %213 ve %197 oranında abartmıştır.</p> <p>Deloitte&amp;Touche denetim ekibinde ortak denetçi olarak görev yapan Jeffrey Bacsik, sorunlu olduğunu fark ettiği bazı işlemler için uygulaması gereken denetim işlemlerini uygulayarak, sözü edilen şirket yolsuzluklarını ortaya çıkarabilecek kaliteli kanıtlar elde etmek yerine, şirket yönetiminin ifadelerini temel denetim kanıtı kaynağı olarak dikkate almıştır. Yönetimin sözlü ifadelerine fazlasıyla itibar ettiği için de yeterli ve kaliteli kanıt elde etmeye gerek duymamıştır. Sonuç olarak Bacsik, önemli ölçüde yanlış beyan edilmiş işlemleri “kusurlu” olarak nitelendirememiştir. Bacsik, mesleki özen göstermeyerek denetim sürecinde başarısız olmuş, yanlış beyanı fark etmediği için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Perry Drug 1998- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-40002</p>	<p>Coopers&amp;Lybrand denetim firmasının denetçilerinden biri olan Richard Valade'nin adının karıştığı Perry Drug vakasında, Valade, müşteri firmanın stoklarında son derece önemli bir sorun olduğunu fark etmiştir. Ancak topladığı fiziksel kanıtlar açıkça önemli bir yanlış beyanın söz konusu olduğunu gösterdiği halde, Valade fiziksel kanıtlara göre daha düşük kaliteli olan analitik kanıtlara fazlasıyla itibar etmiş ve yanlış beyan edilmiş işlemleri “kusurlu” olarak nitelendirememiştir. Dolayısıyla Valade, mesleki özen göstermeyerek denetim sürecinde başarısız olmuş, yanlış beyanı fark etmediği için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Waste Management 2001- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-44444</p>	<p>Arthur Andersen denetim firması Waste Management Şirketi'nde yaptığı denetimde Waste Management'in finansal tablolarının yanlış beyan edilmesine neden olan işlemleri dikkate almamıştır. Nitekim Andersen'in çalışma kâğıtları, denetçilerin toplam gelirin %12'si oranındaki bilinçli yanlış beyanı “önemli” görmediklerini ortaya koymaktadır. SEC,</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,</p>

	Andersen'in, çok değerli bir müşterisini korumak ve kaybetmemek amacıyla olumlu denetim görüşü vermiş olabileceğini kastetmektedir.	-Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,
Sunbeam 2001- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 33-7976	<p>Merkezi Florida'da bulunan Sunbeam Şirketi'nin finansal tablolarında geniş kapsamlı manipülasyonlar yapılmıştır.</p> <p>Bu manipülasyonun iki önemli kaynağı vardır: 1)Gelirlerin usule aykırı tespit edilmesi 2)Fonların oluşturulması. Burada söz edilen fonlar, yönetimde meydana gelen değişim sonrası yeniden yapılanmaya harcanmak üzere oluşturulmuştu. Ancak bilinçli olarak çok şişirilmişti. İzleyen dönemlerde faaliyet giderleri cari dönemin olağan gelirlerine uygulanmamış, bunun yerine sözü edilen fonlardan düşülmüştür. Yani gelir rakamının azalmaması sağlanmıştır.</p> <p>Gelirlerin tespitini ilgilendiren diğer bir sorun ise; gerçekte satılmamış olan malların fatura edilerek satılmış gibi gösterilmesi ve böylece satış gelirlerinin artırılmasıdır. Sunbeam, bu şekilde 1997 yılı sonu itibariyle finansal tablolarında 189 milyon \$ gelir göstermiştir. Ancak bu rakamın 62 milyon \$'lık kısmı (yani %32,8) manipülasyondan kaynaklanmıştır. Şirket'in CEO ve CFO'su tarafından oluşturulan bu hileli rakamlar, Şirket'in hisse senedi fiyatını 1996-1998 döneminde 12 \$'dan 52 \$'a yükseltmiştir.</p> <p>SEC raporunda; Sunbeam denetçisinin 1997 denetiminde şirket yönetiminden gelirle ilgili rakamlarda sadece %16 oranında düzeltme istediği ifade edilmektedir. Çünkü denetçi %16 dışında kalan sorunlu işlemleri de görmüş ancak bunları önemli kabul etmemiştir.</p> <p>Dolayısıyla denetçinin, tasarruf sahiplerini hisse fiyatları açısından önemli düzeyde etkileyen bu hileli rakamları fark ettiği, ancak hepsi için düzeltme istemediği gibi bu sorunları raporuna da yansıtmadığı anlaşılmaktadır. Böylece denetçi, toplam yanlış beyanın (32,8) sadece %16'sını sorunlu olarak nitelendirdiği için olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporu düzenlemiştir.</p>	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,
Cendant 2000- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-42933	Merkezi New York'da bulunan Cendant Şirketi'nde yaşananlar da fonların manipülasyonu, gelirlerin usule aykırı tespiti ve giderlerin olduğundan az gösterilmesi gibi hileler içermektedir. Bu vakada şirket yönetimi, denetçinin yanlış beyanı ortaya çıkarmasını önlemek için gizli bir düzenek (kaba tabirle tezgâh) oluşturmuştur. Örneğin; Cendant kasıtlı olarak yanlış beyan edilmiş fonları (karşılıklar), ayrıntılı bir denetime maruz kalmayacağını bildiği bağlı şirketlerin hesaplarında gizlemiştir. Bu kasıtlı hareket, denetçinin hata bulma ve raporlama sürecinde aksamaya neden olmuştur. Gerçekten de Cendant'ın denetimini yürüten Ernst&Young'ın	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,

	<p>denetim elemanları bu hileyi fark edememişlerdir.</p> <p>Cendant ayrıca; 49 milyon \$ tutarındaki nakit dengesini 100 milyon \$ şişirerek 149 milyon \$ olarak raporlamıştır. Bu yanlış beyan, yıl sonu banka mutabakatlarında (hesap özetinde) 100 milyon \$ lık bir banka işleminin olmaması sonucu rahatlıkla görülebileceğinden, herhangi biri denetçinin bu hileli işlemin farkına varabileceğini düşünebilir. Ancak denetçilerin Cendant'ın söz konusu döneme ilişkin finansal tablolar ile ilgili görüşünü değiştirmemesi, verilen örneğin bir "sorun" olduğunu fark etmediklerini göstermektedir. Nitekim Ernst&amp;Young denetim firmasının Cendant denetiminde yer alan bir denetçi, sorunlu işlemin tespitindeki başarısızlığı "<i>Cendant'daki insanların böyle şeyler yapacak insanlar olabileceğini hiç düşünmedik</i>" şeklinde açıklamaktadır.</p>	
<p>Enron 2002-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-44444</p>	<p>Enron vakasının bağımsız denetim süreci ile ilgili kısmı Arthur Andersen Şirketi'nin hatalarını içermektedir. Burada söz konusu hata ve ihlallerden sadece kusur bulma ve raporlama süreci ile ilgili olanlar ele alınmakta ve süreçteki yeri tespit edilmeye çalışılmaktadır.</p> <p>Arthur Andersen Şirketi'nin belgeleri (çalışma kâğıtları), Enron'un yüksek risk içeren muhasebe uygulamaları olduğunu gösteren kanıtlar içermektedir. Andersen de dahil olmak üzere çoğu büyük denetim şirketi, müşterilerinin faaliyetlerini öğrenmek, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyum sağlayıp sağlamadığını tespit etmek ve denetim sürecinde harcamaları gereken çabayı öğrenmek için yıllık müşteri risk analizi yaparlar. Andersen'in 1999 ve 2000 yılında Enron için hazırladığı müşteri risk analizinde, şirketin maksimum risk kategorisinde olduğu belirtilmiştir. Bu analizlerde maksimum risk ölçümünü anlatan bazı özellikli yorumlar yer almıştır: "<i>Enron'un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlemler yapmaktadır.</i>" Andersen Şirketi, Enron'un karmaşık yapıdaki Özel Amaçlı Girişimleri'ne ilişkin muhasebe uygulamalarını G.K.G.M.İ. ye uydurma çabası içine girmiştir. Andersen, Enron'un bilanço dışında izlenen bir hesabında gözükten borcun değerlendirilmesinde muhakeme hatası yaptığını kabul etmektedir.</p> <p>Bununla birlikte, Eichenwald ve Glater (2002), Andersen içinde işlemlerin açık ve dürüst olarak sunulmadığına inanan Mesleki Hizmetler Grubu (Professional Services Group) ile Enron'un kusurlu işlemleri için muhasebe düzeltilmesi istemekten imtina eden ortak denetçi David Duncan arasında bir iç tartışma (anlaşmazlık) yaşandığını ve Duncan'ın, denetim ekibindeki birçok yardımcı denetçinin Enron'un bazı muhasebe işlemleri ile ilgili kaygılarını dikkate almadığını ifade etmektedir (Cullinan, 2004, s.858)</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Yardımcıların çalışmalarını gözlemlemede başarısızlık</p>
<p>Cambridge Biotech Corporation</p>	<p>Cambridge Biotech Corporation (CBC) şirketi CEO ve CFO'sunun talimatları doğrultusunda</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme,</p>

<p>1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9169</p>	<p>Haziran 1991 ve Aralık 1992 arasında gelirlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı bir şekilde tahakkuk ettirmiş ve bu dönemde bağımsız denetim işlemlerini yürüten denetçileri kandırmayı başararak olumlu denetim görüşü verilmesini sağlamıştır.</p> <p>CBC, müşterilerin (ABD ve Avrupa'nın muhtelif ülkelerindeki dağıtım şirketlerinin-distribütörlerin) bilgisi dışında satış faturası düzenleyerek hayali satışlar yaparak ve sahte lisans belgeleri (aşı lisans anlaşmaları) düzenleyerek lisans gelirleri tahakkuk ettirmiştir. Daha sonra da stok hesaplarını tutturmak amacıyla hayali satış miktarları kadar mal satın alıyormuş gibi kayıt yapmıştır.</p> <p>Böylece hem stoklar tutarları hem de satış gelirleri gerçekte olduğundan fazla gösterilmiştir. Şöyle ki; 1991 yılı gelirlerini 2,652 milyon \$ şişirerek vergi öncesi net karın 497.851 \$ çıkmasını sağlamıştır. Oysa söz konusu mali dönemde şirket 1,836 milyon \$ zarar etmiştir.</p> <p>Şirket 1992 yılı gelirlerini ise 3,571 milyon \$ şişirerek vergi öncesi net zararın 11,404 milyon \$ çıkmasını sağlamıştır. Oysa söz konusu mali dönemde şirket 14,765 milyon \$ zarar etmiştir.</p> <p>CBC'nin finansal tablo denetimi esnasında, denetçiler, dağıtım şirketlerinden lisans anlaşmalarının ve bunlarla ilgili alacak hesaplarının teyidini almak istemiştir. Ancak CBC'nin CEO ve CFO dağıtım şirketlerini önceden bu tutarı onaylamaları hususunda ikna etmiş olduğundan denetçiye gönderilen doğrulama mektupları olumlu olmuştur. Sonuç olarak denetçi olumlu denetim görüşü vermiştir.</p>	<p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,</p>
<p>Grendi 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9202</p>	<p>Grendi Ocak 1991' den Ekim 1992' ye kadar EMCOR Group şirketi olarak da bilinen JWP şirketinin mali işler müdürü ve başkan yardımcısı olarak hizmet vermiştir. Grendi, JWP'nin hileli muhasebe uygulamalarına bilinçli olarak iştirak etmiştir. Şöyle ki hayali kayıtlar yaparak varlıkların değerini fazla göstermek, masrafları defter kayıtlarına geçirmemek suretiyle 31 Aralık 1991 için şirketin net gelirlerini 31,4 milyon \$ şişirerek karın 60,3 milyon \$ gösterilmesini sağlamıştır. Grendi, 31 Mart 1992'de sona eren çeyrek dönem için ise şirketin net gelirlerini 14,6 milyon \$ şişirerek karın 1,4 milyon \$, 30 Temmuz 1992'de sona eren dönem için ise şirketin net gelirlerini 54 milyon \$ şişirerek karın 393,000 \$ gösterilmesini sağlamıştır. Dolayısıyla şirket zarar yerine kar açıklayarak hisse fiyatlarının aşırı değer kazanmasını sağlamıştır.</p> <p>Grendi, JWP'nin bağımsız denetçisine sahte ve yanıltıcı belgeler vermek suretiyle denetçiyi kandırmayı başarmıştır. Sonuç olarak denetçi olumlu denetim görüşü vermiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p>

<p>Richard Knight 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-8964</p>	<p>Chambers Development Şirketi, 1989'dan Mart 1992' ye kadar masraflarını varlık hesaplarına yazmak, amortisman oranlarını olması gerekenden düşük kullanmak suretiyle amortisman giderlerini gerekenden az hesaplamak, gelirleri şişirmek suretiyle yanıltıcı sonuçlar açıklamıştır. Şöyle ki; şirketin 1990 yılı sonunda net kazancını 74,8 milyon \$ şişirerek 34,3 milyon \$ kar, 1991 yılı sonunda ise net kazancını 122,1 milyon \$ şişirerek 49,9 milyon \$ kar açıklamıştır. Oysa şirketin 1990 yılı faaliyeti 40,5 milyon \$ zarar, 1991yılı faaliyet ise 72,2 milyon \$ zararla sonuçlanmıştır.</p> <p>Şirketin bağımsız denetimini yürüten Grant Thornton'da sorumlu denetçisi olan Richard Knight, yukarıda açıklanan hesaplamaları incelemek yerine şirket yönetimine sözlü olarak sormuş ve teyit almıştır.</p> <p>Dolayısıyla Knight, başkalarından işitmek suretiyle öne sürdüğü delillerle dayanarak olumlu denetçi görüşü imzalamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p>
<p>National Health 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9179</p>	<p>Automated Telephone Management Systems, Inc. (ATM) nin üst düzey yöneticileri, Chandoke ve Jacobs, otomatik arama sistemleri yapan National Health firmasına 1.346.875 \$ tutarında hayali satış kontratı düzenlemek için National Health firmasının üst düzey yöneticisi Troy Lee Wood'u ikna ettiler. Böylece gelirlerini şişirmiş olan ATM 30 Eylül 1993 dokuz aylık mali dönem için karını 4.894.710 \$ açıklamıştır.</p> <p>ATM'nin finansal tablo denetimini yürüten bağımsız denetçi Bailey Vaught, National Health firmasından satış kontratı ile ilgili teyit almak istemiştir. Aynı zamanda Jacobs'un sık sık görüştüğü biri olan Wood, denetçi Bailey Vaught'a verilmek üzere bir olumlu teyit mektubu göndermiştir. Sonuç olarak denetçi olumlu denetim görüşü vermiştir.</p> <p>Böylece aslında aldığı ekipmanlar için ATM'ye 273,000 \$ borcu olan National Health firması, yaklaşık 1,5 milyon \$ borcu olduğunu belirten bir teyit mektubu imzalayarak Chandoke ve Jacobs'a yardımcı olmuştur. Chandoke ve Jacobs bu iyiliği karşılığında Wood'a hediye olarak 17.000 \$ ödeme yapmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Carolyn Safer Kenner 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9110</p>	<p>Temmuz 1982' den Mayıs 1989' a kadar şimdi Tristar Corp şirketi olarak adlandırılan Ross Cosmetics Distribution Centers (RCDC) şirketinin yöneticisi ve başkan yardımcısı olan Carolyn Safer Kenner, yabancı bir şirketin, RCDC şirketinin hisselerinden yararlanma hakkına ilişkin gerçek durumu açıklamamış ve yıllık raporlara yansıtmamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,</p>

	<p>Kenner bağımsız denetçiye imzalayarak verdiği yönetim beyan mektubunda tüm muhasebe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olduğunu ve tüm ilgili tarafların finansal işlemlerinin kaydedildiğini ve açıklandığını beyan etmiştir. Şirketin denetimini yürüten denetçi bu yazılı beyana itibar ederek fazla kanıt toplamaksızın olumlu görüş bildiren bir rapor düzenlemiştir.</p>	<p>-Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Coopers &amp; Lybrand 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9171</p>	<p>Greg Steven Kaplan 1991 ve 1994 yılları arasında Pace American Şirketler Grubunun mali işler müdürü ve bu şirketin yavru kuruluşu olan American Bonding şirketinin üst düzey finans yöneticisi (CFO) olarak hizmet vermiştir. Kaplan, American Bonding şirketinin yükümlülüklerini olduğundan az, gelirlerini ise gerçekte olduğundan daha fazla göstermek amacıyla bazı manipülasyonlar yapmıştır.</p> <p>Böylece 1992 yılı için vergi öncesi karı 5,2 milyon \$ rapor etmiştir. Oysa gerçekte kar 4,3 milyon \$ gerçekleşmiştir.</p> <p>Kaplan, Pace American Şirketler Grubunun bağımsız denetimini yürüten Coopers &amp; Lybrand denetim ekibine verdiği yönetim beyan mektubunda Şirket'in yatırım yaptığı yavru şirketlerde önemli bir zarar büyümesi olduğu konusunda bilgi vermeyi ihmal etmiştir. Oysa Kaplan bunu biliyordu veya bilmesi gerekiyordu.</p> <p>Coopers &amp; Lybrand denetim ekibi Kaplan'ın gizlediği hususları ortaya çıkarmayı başaramamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Ronald Romito 1996-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-8942</p>	<p>California Micro Devices şirketinin muhasebe müdürü olan Ronald Romito, finansal raporlar hazırlarken Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uymamış ve 30 Haziran 1994'de sona eren mali dönemde yanıltıcı finansal beyanda bulunmuştur. Şöyle ki; Romito,</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.Cal Micro şirketinin defterlerinde tahrifat yapmış ve iç muhasebe denetimini aldatmış,</li> <li>2.Ürün satış gelirlerini abartarak şirketi olduğundan karlı göstermiş ve</li> <li>3.Hileli gelir hesaplamasını gizlemeye çalışarak şirketin bağımsız denetçilerini kandırmıştır.</li> </ol> <p>Şirketin denetimini yürüten denetçi yanıltıcı beyanlara dayanarak fazla kanıt toplamaksızın olumlu görüş bildiren bir rapor düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>



<p>Ianacone ve Matsumoto 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9488</p>	<p>Bausch Lomb (B&amp;L) şirketi 1993 yılı için Contact Lens Division şirketi aracılığıyla satışlarını şişirmiş ve net karını olduğundan fazla göstermiştir. Bu gelirlerin abartılması Bausch Lomb şirketine bağlı olan Contact Lens Division şirketinin başkanı olan ve yine bu şirketin kontrolünü yapan ve mali işler müdürü olan Ianacone ve Asia Pacific Division yöneticisi olan Matsumoto ve diğer şirket çalışanları sayesinde gerçekleşmiştir.</p> <p>1993 mali yılı kapanışı öncesinde Asia Pacific Division (APD) bölgesinde (Hong-Kong) hayali olarak güneş gözlüğü ve lens satış belgeleri düzenlenmiş ve kaydedilmiştir. Böylece bu bölgedeki satış geliri 42,1 milyon \$ abartılarak net kazanç 17,6 milyon \$ fazla gösterilmiştir.</p> <p>Hong-Kong'da yapılan bu işlemler B&amp;L'nin muhasebe kontrolü dışında gerçekleştirilmiş ve B&amp;L yönetiminden ve denetçisinden gizlenmiştir. Dolayısıyla Şirketin denetimini yürüten denetçi söz konusu işlemleri fark etmemişlerdir.</p> <p>1994 yılı başında Hong-Kong'da bulunan şirket çalışanlarından bir grup B&amp;L yönetimine ortak bir mektup göndererek APD'de sahte satış işlemleri yapıldığını bildirdiler. Bunun üzerine APD'ye gönderilen denetçiler yapılan usulsüz işlemleri ortaya çıkarmayı başardılar.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>DiVall ve Magnuson 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9306</p>	<p>National Association of Securities Dealers' da kayıtlı borsacı olan Garry DiVall ve Magnuson Ekim 1988-Nisan 1992 döneminde doğrudan ve dolaylı olarak hileli işlemler yaparak (yatırımcılara yalan söyleyerek ve yatırımcıların fonlarını özel amaçları için kullanarak) yatırımcı fonlarının yaklaşık 2,6 milyon \$ lık kısmını kullanmış ve bu para kullanımını defter kayıtlarına yansıtmemiştir.</p> <p>DiVall ve Magnuson ayrıca denetçilere the DiVall Funds ile ilgili yanıltıcı bilgi vermiştir. Şirketin denetimini yürüten denetçi yapılan hileli işlemleri fark etmemiş ve olumlu görüş bildiren rapor düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Lynn K. Ross 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9398</p>	<p>Paragon Mortgage Bankacılık şirketi gayrimenkul kredisi verme ve bu kredilerden türetilen menkul kıymetleri ikincil piyasada satma faaliyetleri yürütüyordu.</p> <p>Eylül 1988 ve 20 Aralık 1993 arasında Paragon Mortgage Bankacılık şirketinin yöneticisi ve başkan yardımcısı olan Lynn K. Ross, 1990 ve 1993 yılları arasında şirketin bazı dönemlerde Paragon şirketi adına vekâletname ve kayıt durumunu gösteren raporlarla, şirketin mali durumunu gösteren beyanlar hazırlamış ve hazırlanmasına yardımcı olmuştur. Ancak Ross'un hazırladığı raporlar şirketin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun değildi ve şirketin</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve</p>

	<p>mali durumunu ve işlemlerini gerçeğe aykırı bir şekilde gösteren önemli ölçüde yanıltıcı bilgiler içeriyordu.</p> <p>Ross bazı işlemlerin defter kayıtlarını yapmayarak ve şirketin bağımsız denetçilerine yalan beyanda bulunarak denetçilerin olumlu denetçi görüşü vermesini sağlamıştı.</p>	yürütmede başarısızlık
<p>Nicholas Pace, CPA 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9305</p>	<p>Muhasebeci belgesi olan ve 1991 ve 1992 yılları boyunca Valley Systems şirketinin mali işler müdürü (CFO) olan Nicholas Pace,</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.Valley şirketinin defterlerine yanlış kayıtlar yapmak ve bunlara dayanarak SEC'e bilgi vermek</li> <li>2.İşçilerin sigorta primi masraflarının (workers compensation insurance expenses) düşük çıkması için çalışanlarının maaş bordrosunu olduğundan düşük göstermek</li> <li>3.Şirketin borç para aldığı bir bankaya çeyrek dönemler itibariyle yanlış beyanda bulunmak</li> <li>4.Hayali faturalar hazırlayarak bunları kayıtlara geçmesi ve bu faturaların şirketin bağımsız denetçilerine teyit edilerek gönderilmesini sağlamak</li> <li>5.Sarf edilmiş olması gereken belirli maliyetleri aktifleştirmek</li> <li>6.Bazı borçları gelir hesabına yazmak</li> <li>7. Sahte (hayali) faturalar düzenleyerek ve kaydederek gelirlerin 1,14 milyon \$ abartılı çıkmasına neden olmak ve 1992 mali yılı bağımsız denetimi esnasında denetçilere yalan söylemek</li> </ol> <p>Suretiyle olumlu denetim raporu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Pinnacle Micro, Inc., Scott A. Blum, And Lilia Craig 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9473</p>	<p>Scott Blum'un Pinnacle şirketinin başkanı ve Lilia Craig'in Pinnacle şirketinin mali işler müdürü olduğu 1993 yılında şirketin hırslı satış hedeflerini tutturmak amacıyla Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ihlal edilerek yanlış muhasebe uygulamaları yapılmıştır.</p> <p>Bu uygulamalar, sipariş edilen malların henüz üretilmeden önce satış faturasının kesilmesi ve gönderilmiş gibi gösterilmesine dayanmaktadır. Genellikle bu işlemler çeyrek dönemlerin sona ermesine birkaç gün kala yapılmıştır. Böylece çeyrek dönemlerde satış hedeflerinin tutturulması için şirketin kar rakamları yüksek hesaplanmıştır.</p> <p>Pinnacle bu şekilde 1993 yılında net karını %38,5 yani 1 milyon \$ şişirerek 2,6 milyon \$ olarak rapor etmiştir.</p> <p>Şirketin bağımsız denetçisi bu durumu son çeyrekte fark etmiş ve geriye dönük inceleme yaparak malların üretim, satış ve yükleme tarihlerini tekrar inceleyerek olumlu görüş bildirdiği</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

	raporlarını geri çektiğini açıklamıştır.	
Ronald H. Hoffman, CPA 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9304	<p>1990 ve 1994 yılları arasında Structural Dynamics Research Corporation (SDRC)nin mali işler müdürü olarak hizmet veren Ronald H.Hoffman, 1992 ve Eylül 1994 yılları arasında şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek amacıyla yanıltıcı işlemler yapmış ve bağımsız denetçiye de yanlış bilgiler vermiştir. Şöyle ki Hoffman;</p> <p>1.Çok önemli miktarlardaki müşteri siparişlerini henüz sipariş aşamasında satış geliri olarak tahakkuk ettirmek ve kaydetmek veya hayali satış belgeleri düzenlemek ve kaydetmek suretiyle şirketin gelirlerini, dolayısıyla kazançlarını şişirmek</p> <p>2.Çok önemli tutarlardaki alacak hesapları değersiz hale geldiği halde bu bilgiyi bilerek ve kasten denetçiye sunduğu raporlara dâhil etmeyerek denetçilere yanlış bilgiler vermek</p> <p>Suretiyle yanıltıcı faaliyetlerde bulunmuş ve şirketin denetim raporunun olumlu olmasını sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
William D. Kyle 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9247	<p>Midisoft Corporation şirketinin ulusal satış yöneticisi olan William Kyle 31 Aralık 1994'de sona eren mali yılda şirketin diğer çalışanları ile birlikte iki tür ahlaka aykırı davranışta bulunarak şirketin net karının olduğundan yüksek çıkmasına neden olmuştur.</p> <p>Birincisi depolarında bulunan ve müşteriye hiç gönderilmeyen malları satmış gibi göstererek satış gelirini 811.000 \$ ya da % 16,3 oranında şişirmiştir.</p> <p>İkincisi, 1994 mali yılı boyunca meydana gelen satış iadelerini olduğundan daha düşük göstermek suretiyle 1994 yılında net karın 436.000 \$ ya da %358,1 oranında fazla çıkmasına neden olmuştur.</p> <p>Bu davranışlarla bağlantılı olarak Kyle şirketin 1994 mali yılı denetimini yapan bağımsız denetçilere yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunmak suretiyle şirketin denetim raporunun olumlu olmasını sağlamıştır</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
Garya A. Prince, CPA 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9338	<p>1988 ve 1990 yılları arasında United Press International (UPI) şirketinin mali işler müdürü ve başkan yardımcısı olan ve daha sonra Financial News Network (FNN) şirketinin başkan yardımcısı olan Gary Prince, UPI'de çalışırken, 1989 ve 1990 yılları boyunca FNN'nin</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket</p>

	<p>gelirlerinin olduğundan yüksek gösterilmesine yardım etmiştir.</p> <p>FNN, aralarında UPI'nın da bulunduğu bağlı şirketlerin gelirlerini olduğundan daha yüksek göstermiştir. 1989 yılında FNN mali tablolarında gelirini %17, vergi öncesi karını %96, dönen varlıklarını %24,5, aktiflerini %8 oranında olduğundan fazla göstermiştir. Zararını ise %46 oranında olduğundan daha az göstermiştir. 1990 yılının 1.çeyreğinde gelirlerini %42,5 ve vergi öncesi karı %382 şişirerek olduğundan fazla göstermiştir. 1990'ın 2.çeyreğinde gelirlerini %40 ve vergi öncesi karını %421 oranında olduğundan fazla göstermiştir. 1990'ın 3.çeyreğinde gelirlerini %44 ve vergi öncesi karı %483, dönen varlıkları %28 ve toplam varlıkları %12 oranında olduğundan fazla göstermiştir.</p> <p>Prince 1990 yılı bağımsız denetimi esnasında denetçiye yanıtıcı bilgiler içeren belge ve raporlar vermiş ve şirketin denetim raporunun olumlu olmasını sağlamıştır.</p>	<p>etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>John R. Alfson 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9468</p>	<p>1992 ve 1993 yıllarında Laser Photonics, Inc (LPI) şirketinin yöneticisi olan Alfson ve bazı çalışanlar, gelecekte yapılacak satışları cari dönemin satış geliri olarak kaydetmek suretiyle gelirlerin ve karın olduğundan fazla gösterilmesine neden olmuştur. Şöyle ki 1993 yılında teslim edilecek 664.000 \$ tutarındaki laser satışı 1992 yılı satış geliri olarak kaydedilmiştir.</p> <p>Yapılan bu işlemleri denetim sırasında denetçilere beyan edilmiş ve LPI'nın denetim raporunun olumlu olması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Matthew E. Klenovic, CPA 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9213</p>	<p>Aralık 1987 ve Nisan 1991 tarihleri arasında Standard Oil and Exploration of Delaware, Inc. (STDO) şirketinin başkanı ve mali işler müdürü olarak hizmet veren M. Klenovic' in yanıtıcı ve ahlaka aykırı davranışları dört başlık altında toplanmıştır:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.Klenovic, STDO'nun borsaya kayıtlı olmayan hisselerini satmıştır.</li> <li>2.Klenovic SEC'e sahte ve yanıtıcı raporlar sunmuştur. Mesela şirketin geçmişi ve yönetim kurulunun teşkili, şirketin varlıkları ve borçları ve şirketin geliri hakkında yalan ve yanıtıcı bilgiler sunmuştur.</li> <li>3.Klenovic, şirketin defter kayıtlarında petrol ve gaz gelirlerini şişirmek için asılsız muhasebe kayıtları yapılmasını sağlamıştır.</li> <li>4.Klenovic, Michigan'daki doğalgaz kuyularına sahip olmak için yatırımcılar tarafından şirkete verilen ve STDO ile ortaklık kurulması için kullanılacak olan fonları zimmete geçirmiştir.</li> </ol>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

	Sonuç olarak şirketin raporlarında gelir ve varlıklar olduğundan fazla gösterilmiş ve dış denetçilere de bu bilgilere göre hazırlanmış belgeler sunulmuş ve denetim raporunun olumlu olması sağlanmıştır.	
Philip S. Present II, CPA and William J. Scanlon, CPA  (KPMG)  1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9292	<p>Structural Dynamics Research Corporation (SDRC)'nin 1980–1994 yılları arasında denetim işlerini yürüten KPMG Peat Marwick denetim şirketinde hizmet veren ortak denetçiler Present II ve Scanlon, (SDRC)'nin 1993 yılı denetiminde görev almıştır. KPMG denetçilerinin şartsız olumlu denetçi raporu düzenlediği şirket, gerçekte Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal etmiştir. Denetçiler ise denetim raporunu düzenlerken Genel Kabul Görmüş Denetim İlkelerini ihlal etmiştir. Şöyle ki;</p> <p>1992 ve 1994 yılları arasında SDRC şirketi önemli miktarlardaki müşteri siparişlerini henüz sipariş aşamasında satış geliri olarak tahakkuk ettirmek ve kaydetmek veya hayali satış belgeleri düzenlemek ve kaydetmek suretiyle şirketin 147,6 milyon \$ tutarındaki gelirlerini %21 abartarak (38,7 milyon \$ fazla) 186,3 milyon \$ hesaplamıştır. Böylece Şirketin 11,7 milyon \$ lık zararı olduğu halde 14,3 milyon \$ net kar beyan edilmiştir.</p> <p>Present ve Scanlon, kendilerine sunulan bilgi ve belgelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uymadığını, bazı “kırmızı bayrakların” olduğunu fark etmişlerdir. Yani sürecin birinci aşamasında başarılı olmuştu. Söz konusu “kırmızı bayraklar” SDRC'nin “saldırgan kar geçmişi”, “stok fiyatlarına anormal odaklanma”, “güçlü CEO”, “etkin olmayan denetim komitesi”, “zayıf CFO” gibi bazı “zayıflıklar”ını içeriyordu.</p> <p>Buna rağmen, Present ve Scanlon, denetimde şüpheli bir yaklaşım sergilemeyerek, gerekli mesleki özen göstermeksizin ve yeterli kalitede denetim raporu toplamaksızın şartsız olumlu denetim raporu hazırlamış ve imzalamışlardır.</p>	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphelilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,
Richard J. Lajoie, JR 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9303	<p>Richard LaJoie, 1972 ve 1977 yılları arasında Peat Marwick Mitchell şirketinin iç denetçisi (müfettiş-controller) olarak, 1987' den Kasım 1994'e kadar ise Structural Dynamics Research Company (SDRC) şirketinin iç denetçisi olarak çalışmıştır.</p> <p>1992 ve 1994 yılları arasında SDRC şirketi yönetimi, gelir ve kazançlarını Uzak Doğu'dan siparişi edilen malları satılmış ve gönderilmiş gibi kaydederek ve hayali (sahte) satış kayıtları yoluyla abartılı tespit etmiştir. Böylece şirketin finansal tabloları önemli ölçüde ve bilinçli bir</p>	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphelilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama

	<p>şekilde yanıltıcı olarak hazırlanmıştır. Sahte satış kayıtlarından kaynaklanan alacak hesapları ve satış hesapları izleyen yılda iptal edilmişti.</p> <p>LaJoie 1993 ve 1994 yılındaki bu önemli tutarlardaki abartılı karları fark etmiştir. Ancak şirketin iç denetçisi olarak bu bilgiyi şirketin bağımsız denetimini yapan denetim ekibine vermemiştir. Böylece denetim raporunun olumlu olmasını sağlamıştır.</p>	işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık
<p>Steven F. Broadbent, CPA 1997-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9326</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Steven Broadbent, Greenway Environmental Services şirketinin 1992 mali yılı defterlerini tutmuş ve finansal tablolarını hazırlamıştır. Şirketin finansal tablolarını hazırlarken bilerek ve kasten mevcut varlıkları aşırı değerleyerek, şirkete ait olmayan varlıkları da şirketinmiş gibi kaydederek varlıkların değerini bilançoda önemli ölçüde abartılı şekilde göstermiştir.</p> <p>Broadbent, denetçi olmamasına rağmen, denetçi olmadığını gizleyerek, kendisi tarafından hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimini de yapmıştır. Bunu yaparken Greenway'in varlıklarının değerlerine ilişkin yeterli ve kaliteli kanıt toplamayarak, analitik testler yapmayarak, yönetimin beyanını almayarak GKGDS aykırı bir denetim yapmış ve olumlu görüş içeren bir denetçi raporu düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p>
<p>Robert J. Strauss 1999-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10120</p>	<p>21 Haziran 1982-10 Ekim 1997 döneminde State Mutual Insurance Company'nin başkanı olan Robert Strauss, başkanlık görevinin bir parçası olarak şirketin portföyünün yönetiminden de sorumluydu. Strauss, Nisan 1995'den Ağustos 1997'ye kadar olan dönemde şirketin bilgisi ve kendisinin yetkisi olmaksızın Rome, Georgia'da bulunan banka hesaplarında bulunan fonların 2,6 milyon \$'ını kendi adına hisse senedi almak, 11 milyon \$'ını da State Şirketi adına, hisseleri oldukça değersiz bir şirketin hisselerini almak için transfer etmiştir. Bu değersiz hisse senetlerinin alımı için 3,2 milyon \$ komisyon (kickback) almıştır. Strauss, söz konusu işlemleri manipüle edecek şekilde yaptığı yanlış kayıtları ve bu kayıtlara göre oluşturulmuş finansal tabloları ve raporları şirketin bağımsız denetimini yapan denetim ekibine sunmuştur. Bağımsız denetçi aldığı bu yanlış bilgilere dayanarak olumlu denetçi görüşü bildiren bir rapor düzenlemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Sharon Longview, Christie Rockwood, Vicki Kranawetter and Luther Dale Robinson 1999-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9834</p>	<p>1994 ve 1995 mali yıllarında Sunrise Medical şirketinin yan kuruluşu olan Bio Clinic Corporation'ın finans müdürü yardımcısı olan Robert S.Barton şirketin kar hedeflerinin tutturulması için masrafları varlık hesaplarına kaydetmiştir.</p> <p>Barton söz konusu usule aykırı kayıtları Bio Medical'in yönetim takımı ile Sunrise Medical şirketinin yönetim takımı arasında daha önce yapılan bir anlaşma ile belirlenen kar hedeflerini tutturmayı garantilemek için yapmıştır. Bu süreçte Ocak 1994- Aralık 1995 döneminde Bio</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli</p>

	<p>Clinic şirketinin müfettiş yardımcısı olan Sharon Longview ve 1986- Aralık 1995 döneminde Bio Clinic'in muhasebe müdürü olan Christie Rockwood, Barton'a yardım etmiştir. Ayrıca Barton'un isteği üzerine Bio Clinic'in bilgi sistemleri müdürü Vicki Kranawetter ve 1994 -1995 döneminde Bio Clinic'e muhasebe yazılımı danışmanlığı hizmeti veren Universal Information Systems şirketinin bilgisayar danışmanı Luther Dale Robinson, Bio Clinic'in muhasebe programını değiştirerek usule aykırı olan muhasebe kayıtlarının gizlenmesine yardımcı olmuştur.</p> <p>Böylece 1995 yılı sonuna kadar Barton ve diğerleri Bio Clinic'in giderlerini 19,6 milyon \$ az göstererek 1994 yılı vergi öncesi karını %16, 1995 yılı vergi öncesi karını ise %40 fazla göstermeyi başardılar. Bu işlemlerin içinde stokların fazla gösterilmesi de vardı ki bu yanıltıcı işlem vergi öncesi karın 4,9 milyon \$ fazla tespit edilmesine neden olmuştu.</p> <p>Şirketin bağımsız denetçisi müşterilerden teyit almak istediğinde, yukarıda adı geçen kişilerin ortak hareketi ile olumlu teyitler aldı. Ayrıca fiziki sayım yapmayarak hesaplar ve teyitler üzerinden yargıda bulunarak olumlu rapor düzenledi.</p>	kanıt elde etmede başarısızlık,
Peritus Software Services, Inc. 2000-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10186	<p>Yazılım lisansı ve servisi satışı yapan Peritus şirketi, 30 Eylül 1997–30 Haziran 1998 dönemindeki çeyrek dönemlerde siparişleri, satış yapılmış gibi kaydederek gelirleri abartılı tespit etmiştir. Böylece şirketin vergi öncesi net zararı önemli ölçüde az gösterilmiştir.</p> <p>Peritus şirketinin eski CFO'su, analistlerin tahminlerine yakın düzeyde bir faaliyet sonucuna ulaşmak için,1997 yılının 3.ve 4.çeyreği boyunca sipariş aldığı yazılım lisanslarını satılmış gibi kaydedip 30 Eylül 1997' de şirketin vergi öncesi karını 1,2 milyon \$ şişirmiş ve vergi öncesi zararını 592.000 \$ daha az göstermiştir. CFO aynı şekilde 31 Mart 1998 çeyrek döneminde geliri şişirerek vergi öncesi zararı 717.000 \$ daha az göstermiştir.</p> <p>CFO, Haziran 1998 döneminde yine aynı nedenle, mali işler müdürüne ve iç denetçiye bir ABD şirketinden alınan servis ve lisans siparişinin satıldığını söylemiş, bu işlemlerin satış kaydını yaparak şirketin satış gelirini 1.085 milyon \$ fazla göstermiş, böylece vergi öncesi zararın 1.085 milyon \$ az çıkmasını sağlamıştır. Oysa söz konusu şirketle sadece servis anlaşması yapılmıştır. CFO, bu anlaşma mektubuna lisans kelimesini de eklemek istemiş ancak müşteri firmadaki personel kendi şirketi lehine bu teklifi kabul etmemiştir. Söz konusu personel daha sonra bu şirketten ayrılmıştır.</p> <p>Şirketin 1998 mali yılı defter ve belgelerini inceleyen bağımsız denetçi, satışlarla ilgili iddiaların</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme,  -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,  -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,  -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

	doğruluğunu kanıtlamak için CFO'dan, ABD şirketiyle yapılan satış sözleşmesini istemiştir. Bunun üzerine CFO, sözleşme mektubunu yeniden düzenleyerek "lisans" kelimesi eklemiş ve müşteri şirketten ayrılmış olan "eski personel"e faks çekmiştir. Eski personele Peritus'ta yüksek bir pozisyonda çalışma sözü vererek bu mektubu imzalatmış ve denetçiye vermiştir. Denetçi bu kanıta dayanarak Peritus için olumlu denetçi görüşü imzalamıştır.	
Joseph M.Morris, CPA 2000-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10144	<p>Barter (takas) işlemleri yapan Itex Corporation'ın Ocak 1996- Şubat 1998 döneminde üst düzey finans yöneticisi (CFO) olan Morris, bilerek veya çekinmeden Itex'in varlıklarının, gelirlerinin ve kazançlarının finansal tablolarda olduğundan fazla gösterilmesine iştirak etmiştir. Şöyle ki Morris, Itex ile diğer taraflar arasında çok sayıda şüpheli ve birçok kez sahte barter anlaşmaları yapıldığını bildiği halde bunları bildirmeyi ihmal etmiştir.</p> <p>Morris, Itex'in çok önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı işlemler yaptığının kamuoyuna açıklanacağını öğrendiği zaman Itex hisselerini satmıştır.</p> <p>Morris, 31 Temmuz 1996 ve 1997 yılı denetimlerinde Itex'in bağımsız denetçilerine önemli ölçüde eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi vermiş ve beyanda bulunmuş ve diğer çalışanların da bunları yapmasına neden olmuştur. Bu dönemlerde denetçiler Itex hakkında olumlu görüş bildirmişlerdir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
Seth P. Joseph 2000-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10169	<p>Digital şirketinin başkan yardımcısı ve yönetim kurulu üyesi olan Seth Joseph, şirket birleşmeleri konusunda uzmanlaşmış bir avukattı. Joseph bu anlamda hukuk danışmanı olarak Digital Şirketi'nin anlaşma belgelerinin hazırlanmasından sorumluydu. Joseph, muhasebe altyapısı veya deneyimi olmamasına rağmen şirketin finansal tablolarının ve SEC'e sunulacak raporların hazırlanmasından sorumlu danışman olarak görevlendirilmişti.</p> <p>Digital, 30 Haziran 1997 çeyrek döneminde yaptığı satış anlaşmaları üzerinden 2,3 milyon \$ tutarlı (bu tutar toplam gelirin % 43,9'u kadardır) satış kaydı yaparak finansal tablolarda bulunan kar rakamlarını abartılı göstermiştir. Ayrıca alacaklar da 2,33 milyon \$ fazla gösterilmiştir ki bu tutar varlık toplamının %5,4'üne tekabül etmektedir.</p> <p>Digital, 30 Eylül 1997 çeyrek döneminde yaptığı satış anlaşmaları üzerinden 6,6 milyon \$ tutarlı (bu tutar toplam gelirin %79,3'ü kadardır) satış kaydı yaparak finansal tablolarda bulunan kar rakamlarını abartılı göstermiştir. Ayrıca alacaklar da 8,67 milyon \$ fazla gösterilmiştir ki bu tutar varlık toplamının %17,3'üne tekabül etmektedir.</p> <p>Joseph, ticari işlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir şekilde kaydedilmesi ve raporlanması için gerekli olan iç muhasebe kontrol sistemini kurmayarak, yapmış olduğu eylemler ve eksiklikler yoluyla Digital' in yalan ve yanlış beyanda bulunmasına</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>



	<p>neden olmuştur.</p> <p>Sonuç olarak şirketin bağımsız denetçilerine yalan ve yanıltıcı beyanda bulunulmuş ve olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	
<p>Luis R. Hidalgo, JR., CPA 2000-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10357</p>	<p>Sertifikalı bir muhasebeci olan Luis Hidalgo, 1996–1999 döneminde Las Vegas’ta eğlence sektöründe faaliyet gösteren Countryland Wellness Resorts şirketinin denetçiliğini yürütmüştür.</p> <p>Countryland, 1996’da veya daha önce başlayıp 1999’da devam eden zaman aralığında, gerçekte var olmayan “altın stoku” (19 milyon \$), ve “altın ve gümüş rezervleri” (2 milyar \$’ın üzerinde) gibi varlıkları finansal tablolarında göstermiştir.</p> <p>Hidalgo, 1996 ve 1997 yılları için olumlu görüş, 1998 yılı için şartlı olumlu görüş bildirdiği denetim raporlarında, önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı bilgi içeren finansal tabloların GKGMI’ye uygun hazırlandığını ve kendisinin denetimlerini GKGDS’ye uygun gerçekleştirdiğini belirtmiştir.</p> <p>Oysa şirketin finansal tabloları GKGMI’ye uygun hazırlanmamıştı. Hidalgo ise bilerek veya umursamaksızın Countryland şirketi’nin bağımsız denetimini yeterli kanıt toplamayarak GKGMS’ye aykırı şekilde gerçekleştirmiş ve olumlu denetçi görüşü bildirmiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Donald C. Yount, CPA 2000-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10335</p>	<p>Versatility şirketinin başkan yardımcısı ve üst düzey finans yöneticisi (CFO) olan Donald Yount Mayıs 1996’ dan Aralık 1997’ye kadar olan dönemde bilerek veya çekinmeden Şirket’in varlıklarının, gelirlerinin ve kazançlarının finansal tablolarda olduğundan fazla gösterilmesine iştirak etmiştir.</p> <p>Yount ayrıca Versatility şirketinin yolsuzluk yapmak için bir iç muhasebe kontrol sistemi tasarlamasına ve işletmesine yardım etmiştir.</p> <p>Yount 1997 yılı denetiminde bağımsız denetçilere yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırlanmış yönetim beyan mektubu vermiştir. Böylece şirketin bağımsız denetçilerine yalan ve yanıltıcı beyanda bulunarak olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Pinnacle Holdings, Inc 2001-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10647</p>	<p>Pinnacle, gayrimenkul yatırım ortaklığı olarak kurulmuş bir holding şirkettir. Şirketin başlıca faaliyetleri iletişim tesis alanlarının, özellikle kablosuz telefon radyo sistemleri ve diğer kablosuz araçlar için anten alanlarının, edinimi, birleştirilmesi, işletilmesi ve kiralanması işidir.</p> <p>Bu vaka Pinnacle’nin Motorola firmasından Kuzey Amerika anten bölgesi işi ile ilgili alımlarının</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde</p>

	<p>muhasabe usulsüzlüğünü içermektedir. Pinnacle, borçlarını usule aykırı kaydetmiş, maliyetleri usule aykırı bir şekilde aktifleştirmiştir. Sonuçta, Pinnacle 1999 yılında ve 2000 yılının ilk üçeyreğinde giderlerini olduğundan düşük göstermiştir.</p> <p>Pinnacle, Motorola'dan 1.800'ün üzerinde anten kulesi ve yönetim anlaşması almış, kiralama yapmıştır. Böylece Pinnacle tarafından işletilen iletişim bölgelerinin sayısı ikiye katlanmıştır. Ancak Pinnacle'nin Motorola'dan yaptığı alımların kayıtları GKGMI'ye aykırı olmuştur. Şöyle ki, Pinnacle, Motorola'dan aldığı tesislerin işletilmesi ile ilgili giderlerin 8,5 milyon \$ tutarını genel ve yönetim giderleri ile şirket geliştirme giderlerine yazmak yerine aktifleştirmiştir.</p> <p>Pinnacle bu şekilde 1999 ve 2000-ilk üçeyreğinde bağımsız denetçilere yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunarak olumlu rapor alınmasını sağlamıştır.</p>	<p>etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>John Giesecke JR,CPA ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10912</p>	<p>John Giesecke Aralık 1998-Ocak 2001 döneminde Homestore Şirketi'nde, CFO olarak görev yapıyordu. 2001 başında Şirket'in COO'su (Chief Operating Officer-Üst düzey operasyon yöneticisi) olarak atandı. Giesecke, şirketin COO'su olarak, satın alınan şirketlerin birleştirilmesini de içeren şirket operasyonlarının gerçekleştirilmesinden sorumluydu. Dolayısıyla Giesecke 2001 yılında hazırlanan ve SEC'e sunulan raporlardan sorumlu değildi. Ancak buna rağmen şirketin finansal raporlarının hazırlanmasında rol oynuyordu. Analist ve yatırımcılarla yapılan inceleme toplantıları ile dış denetçilerle yapılan toplantılara katılıyordu.</p> <p>Giesecke, internet sağlayıcısı olan Homestore firmasının satış gelirlerini 2001'in ilk çeyreğinde 15 milyon \$, ikinci çeyreğinde 22,45 milyon \$, üçüncü çeyreğinde 8,96 milyon \$ fazla göstermiştir. Giesecke, denetçiye sunduğu yanıltıcı bilgilerle olumlu denetçi raporu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

<p>Steven C. Veen, CPA</p> <p>2002-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10827</p>	<p>1997 ve 1998 mali yıllarda California’ da NewCom şirketinin yaklaşık %69’ una sahip olan Aura Systems şirketinin CFO’su olan Veen ve diğerleri kasten ya da bilerek hayali bilgisayar monitörü satış işlemleri ile toplam 26,5 milyon \$ satış kaydı yaparak Aura’nın gelirlerini olduğundan fazla göstermiştir.</p> <p>Veen, NewCom şirketinin 1999 mali yılında vergi öncesi karını 43,2 milyon \$ şişirdiğini biliyordu. Bu abartılı kar rakamı, hayali satış kayıtlarından, bir üretim şirketi ile yapılan sözleşmenin gelir kaydedilmesinden, müşterilere yapılan ıskontoların defter kayıtlarının yapılmamasından kaynaklanmıştır.</p> <p>İlgili dönemlerde Aura’nın bağımsız denetçilerine önceden hazırlanmış yanlış dokümanlar verilmişti. Böylece şirketin bağımsız denetçilerine yalan ve yanıltıcı beyanda bulunarak olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Christopher F. Crawford, CPA</p> <p>2003- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 11081</p>	<p>Ağustos 1997’ den Mart 1999’ a kadar The North Face şirketinin mali işler müdürü olan Crawford, The North Face şirketinin yıllık raporlarını ve bilânçosunu yanıltıcı bir şekilde hazırlamak için hileli davranışlarda bulunmuştur.</p> <p>Crawford The North Face şirketinin yıllık ve çeyrek dönem gelirlerini ve net kazançlarını abartılı tespit etmiştir. Bunun için, GKGMI’ nden saparak birçok kez konsinye (emanet) olarak gönderilen malları satılmış gibi kaydetmiş ve takas işlemlerin usule aykırı şekilde kaydetmiştir.</p> <p>Crawford ayrıca The North Face şirketinin bağımsız denetçilerine yanıltıcı bilgi vererek olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Truserv Corporation</p> <p>2003- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11050</p>	<p>Merkezi Chicago’ da bulunan TruServ şirketi bilgisayar donanımı alım-satımı yapan 7.600 hissedarlı bir şirketti. Şirketin Temmuz 1998’den 1999 sonuna kadar olan süreçte stok yönetimi ile ilgili iç denetim ve muhasebe sistemi yetersiz olması, mali açıdan yanlış beyanda bulunulmasına neden olmuştur. Bu yetersizlik özellikle satılan malların maliyeti gibi gider hesaplarının olduğundan eksik gösterilmesi suretiyle abartılı net kar beyanı ile sonuçlanmıştır.</p> <p>TruServ yöneticileri iç kontroldeki problemleri bilmelerine rağmen stok yönetimi ve muhasebe ile ilgili önemli problemlerin giderilmesine yönelik önlemler almamıştır. Şöyle ki; muhasebe personeli 1997 ve 1998 yıllarında tahakkuk eden borçları olduğundan az göstermiştir. Muhasebe personeli ayrıca 1997, 1998 ve 1999 yıllarında gelirlerini yanlış kaydederek zararı 1997 yılı için 5,7 milyon \$ 1998 yılı için 19,8 milyon \$ eksik göstermiştir. Bunun için TruServ’in muhasebe</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

	<p>personeli zarar görmüş malların maliyet bedelini satılan ticari malın maliyetine eklemek yerine, stoktan çıkarıp borçtan düşmüştür. Yani kredili alınmış malın iade edilmesi gibi kayıt yapmıştır. Böylece hem borçlar hem de satılan malın maliyeti düşük hesaplanmış satış karı yüksek tespit edilmiştir.</p> <p>Nitekim 31 Mart 2000'de TruServ şirket yönetimi aslında 1999 yılı için 131 milyon \$'dan fazla zarar olduğunu açıklamıştır.</p> <p>Şirket yönetiminin özen göstermeden hazırlanmış raporları denetim ekibine beyan edilmiş ve olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	
--	---	--

<p>Anne H. Long, CPA</p> <p>2003- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11306</p>	<p>Anne Long, California'da muhasebeci unvanına sahip olup VantageMed şirketinde mali işler müdürü olarak hizmet veriyordu. Long, 30 Eylül 2001 tarihinde sona eren mali dönemde, VantageMed şirketinin finansal tablolarını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek, faaliyet giderlerini, net zararı, hisse başına düşen zararı olduğundan oldukça düşük göstermek suretiyle önemli ölçüde yanıltıcı bir şekilde beyan etmiştir.</p> <p>Long, VantageMed'in bağımsız denetçilerine bilerek veya önemsemeksizin bazı işlemlerin defter kayıtlarının yanlış olduğunu açıklamamış, böylece olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>David S. Pearl, ESQ</p> <p>2003-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11196</p>	<p>1980'den beri lisanslı bir avukat olan David Pearl, Carnegie International Corporation'da Eylül 1996-Mayıs 1997 arasında mali işler müdür vekili olarak, Mayıs 1997-Ocak 1999 arasında şirket sekreteri, Ocak 1999-Aralık 1999 arasında da danışman olarak hizmet vermiştir.</p> <p>Carnegie bir kredi kartı hizmetleri şirketi ve telefonla seks şirketinin de içinde bulunduğu çok sayıda yavru şirkete sahipti ve bunların faaliyetlerini yönetiyordu.</p> <p>Pearl, Carniage'nin yönetim ekibinde yer alan diğer kişilerle birlikte, telefon sözleşmeleri ve eski tarihli satış sözleşmeleri gibi gelir yaratmayan bazı işlemlerin gelir hesaplarına kaydedilmesine ve bu şekilde yanlış ve yanıltıcı hazırlanmış raporların denetçiye verilmesine neden olmuştur. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre bu tür işlemlerin gelir yazılması söz konusu değildir. Carniage, bu şekilde söz konusu dönemlerde gelir ve karlarını önemli ölçüde abartılı rapor etmiştir.</p> <p>Pearl, Carniage'nin yönetim ekibinde yer alan diğer kişilerle birlikte, Carniage'nin hisselerinin yüksek değerle satışı yoluyla bu hileden kişisel yarar sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Rsa Security, Inc.</p> <p>2003-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11190</p>	<p>RSA Şirketi yazılım ve veri transferinde kullanılan parçalar üretimi ve satışı ile uğraşmaktadır. Veri transferinde kullanılan bu parçalar, bilgisayar kullanıcılarının uzaktan bilgisayar ağlarına girişine izin verilmesi için kullanılıyordu.</p> <p>RSA'nın 2000 yılı sonuna kadar kullandığı satış gelirini tespit yöntemine göre, GKGMİ'ye uygun olarak, ürünler distribütörlere gönderildikten sonra, ancak nihai müşterilere satıldığını gösteren faturalar temel alınarak satış kaydı yapılıyordu. Böylece dağıtım birimlerinden iade edilen malların satış kayıtları yapılmamış oluyordu.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>

	<p>RSA, dağıtım birimlerinden gelen iadelerin çok az olduğu yönündeki 3 yıllık deneyimini dikkate alarak ve bağımsız denetçisiyle de konuşarak satış gelirinin tespitine ilişkin muhasebe yöntemini değiştirmeye karar vermiştir. Yani 2001'den itibaren, dağıtım firmalarına gönderilen miktarlar üzerinden satış kaydı yapılmasına karar verilmiştir. Bu yöntem de GKGMİ'ye uygundu.</p> <p>Bu yöntem değişimi 2001'in ilk çeyreğinde RSA'nın gelir ve karlarının yüksek hesaplanmasına neden oldu. Nitekim RSA'nın raporlanan gelirleri %2,3 artışla 74,6 milyon \$'dan 76,3 milyon \$'a yükseldi. İşletmenin faaliyet karı %21 artışla 8,1 milyon \$'dan 9,8 milyon \$'a yükseldi. Net kar ise %13 artışla 8,5 milyon \$'dan 9,6 milyon \$'a yükseldi. Sonuç olarak hisse başına kazanç %12,5 artışla 0.02 \$ arttı.</p> <p>Ancak RSA basın bültenlerinde bu değişimden söz etmediği için yatırımcıların hiç biri rakamların niçin değiştiğini bilmiyordu. RSA bu şekilde analistlerin tahminlerini yakalamıştı. Oysa bu yöntem değişimi olmasaydı RSA'nın 2001' in 1. Çeyreğindeki faaliyet geliri ve net karı 2000'in 1. Çeyreğindeki rakamlarda daha düşük olacaktı.</p> <p>Denetçiler, yöntem değişikliğinin açıklanmadığını fark etmedikleri için RSA'nın denetimi neticesinde olumlu şartsız denetçi raporu düzenlemişlerdir.</p>	
<p>Umesh Malhotra 2003- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11139</p>	<p>Umesh Malhotra serbest muhasebeci olup COHR şirketinde 1995 ve 1998 yıllarında mali işler müdürü olarak hizmet vermiştir. COHR şirketi ulusal düzeyde hastaneler ve klinikler için tıbbi teçhizat alımı ve bakımı yapıyordu. COHR ayrıca hastanelere güvenlik ve danışmanlık hizmeti de sağlıyordu. SEC tarafından 2003 yılında tespit edilerek dava açılmasına neden olan usulsüz işlemler, Malhotra'nın 31 Mart 1997'da sone eren mali dönem ile 1998'in ilk iki çeyreğinde, şirketin yıllık raporlarında ve finansal tablolarında yanlış ve yanıltıcı beyanların olmasına neden olmuştur.</p> <p>Nitekim Malhotra, COHR şirketinin yıllık ve üç aylık karını olduğundan fazla göstermek amacıyla GKGMİ'den saparak, giderlerin aktifleştirilmesi, müşteri siparişlerinin satış geliri olarak kaydı, karşılıkların düşük gösterilmesi gibi çok sayıda usulsüz işlem yapmıştır.</p> <p>Malhotra, yukarıda sözü edilen dönemlerde şirketin bağımsız denetçisine yanlış ve yanıltıcı belge ve bilgi vererek olumlu denetçi raporu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmekte başarısızlık</p>
<p>David Kaplan, CPA,2004 ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11721</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan David Kaplan, Computer Associates International, Inc. (CA)'de Nisan 1999-Nisan 2000 döneminde Finansal Raporlama Bölümünden sorumlu başkan yardımcısı olarak görev yaptı. CA bilgisayar şasisi ve müşteri server sistemleri için lisans veren</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket</p>

	<p>bir şirketti. Şirketin Nisan 1999-Nisan 2000 döneminde gerçekleştirdiği bazı usulsüz işlemler SEC tarafından Nisan 2004 yılında tespit edilerek dava açılmasına neden olmuştur.</p> <p>Şöyle ki; Kaplan, 31 Mart 2000'de sona eren mali dönem karı, gelir ve giderle ilgili çok sayıda işlemin GKGMİ'ye aykırı bir şekilde kaydedilmesi sonucunda yanıltıcı olarak tespit edilmişti. Bu işlemler çoğunlukla lisans anlaşmalarının satışa dönüşmeden kaydedilmesine dayanıyordu. Ayrıca CA, bilgi ve belgelerin yanıltıcı bir şekilde düzenlendiğini bağımsız denetçisine açıklamamıştı. Bu şekilde denetçi raporunun olumlu olması sağlanmıştır.</p>	<p>etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
--	---	--

<p>Frank D. Edwards, CA</p> <p>2004-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11782</p>	<p>Frank D. Edwards, Robotic Vision Systems, Inc.de Mart 1999-Eylül 2001 döneminde mali işler müdürü olarak hizmet vermiştir.</p> <p>Robotic, kendisine bağlı olan Acuity CiMatrix ("ACIM") bölümünde gelirleri abartmak suretiyle net karın olduğundan yüksek hesaplanmasını sağlamıştır.</p> <p>Aralık 1999'dan Eylül 2000'e kadar ACIM, müşterilere ve distribütörlere ürün satışı yapmış gibi görünerek defter kayıtlarında 36 satış işlemi yapmış ve böylece gelirlerin yaklaşık olarak 4,74 milyon \$ olmasını sağlamıştır.</p> <p>Edwards, Robotic denetçilerine standartlara uymayan işlemler hakkında açıklama yapmamış ve onların yanıltılmasına sebep olmuştur. Böylece usule aykırı hazırlanmış raporlar denetim ekibine beyan edilmiş ve olumlu rapor alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphencilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Leslie Wasser, CPA</p> <p>2004- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11562</p>	<p>Vicon Fiber Optics şirketinin yöneticisi ve mali işler müdürü olan Leslie Wasser, Vicon Şirketi'nin üst yönetimindeki kişilerle birlikte şirketin 1999 yılı stoklarını olduğundan fazla göstererek şirketin dönem net zararının %19 oranında daha az tespit edilmesini sağlamıştır.</p> <p>Şöyle ki; Wasser ve diğerleri Şirketin dönem sonu stoklarını şişirmek için Çin'de bulunan üretim tesislerine hammadde (fiber optik cam spreylere) sevk edildiğini gösteren sahte nakliye belgeleri ve sahte faksler oluşturmuşlardır.</p> <p>Böylece dönem sonu mamul maliyetlerinin değeri yükseltilmiştir. Dönem sonu stok değerinin yüksek olması, satılan mamul maliyetinin düşük hesaplanmasına neden olduğu için doğal olarak kar marjı yüksek görünmüştür.</p> <p>Sonuç olarak 1999 yılında şirketin gerçek faaliyet sonucu 803.067 \$ net zarar iken, 628.890 \$ olarak rapor edilmiştir.</p> <p>Wasser, Vicon şirketinin bağımsız denetçilerine sahte belgelere dayanan bilgilere göre hazırlanmış raporlar vererek olumlu şartsız denetçi raporu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphencilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Performance Food Group Company</p> <p>2004-ADMINISTRATIVE</p>	<p>Performance Foodservice Group (PFG)'un yan kuruluşu olan Foodservice Distributor, Inc. (AFI) tarafından 2000 ve 2001 yılları için hazırlanan finansal tablolarda önemli muhasebe hataları vardı.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphencilik davranışına uygun hareket etmeme,</p>



<p>PROCEEDING File No: 3-11396</p>	<p>PFG'nin 11 Mart 2002'de kamuoyuna, 2000 ve 2001 yılları boyunca muhasebe kayıtlarında yapılan hatalar sonucunda net karın toplam 3,9 milyon \$ fazla saptandığını açıkladı. Burada temel sorun, AFI'nın finansal tablolarından ve muhasebe fonksiyonundan sorumlu olan başkan yardımcısının, denk çıkmayan hesaplarla ilgili sorunların kaynağını bulmaya çalışmak yerine hesapları denkleştirmeye çalışmasıydı. Dolayısıyla, muhasebe fonksiyonundan sorumlu olan başkan yardımcısı, bu durumu bir tehlike işareti olarak görüp kaynağını araştırmak ve üstlerine bildirmek yerine, satışlar, stoklar, borçlar ve satılan malın maliyeti gibi hesaplarda muhasebe esaslarına uygun olamayan bir şekilde denkleştirme yaparak sorunları gizlemiştir.</p> <p>Tüm bunlara rağmen şirketin denetçileri, sorunlu işlemleri farketmeyerek söz konusu yıllar için olumlu şartsız rapor düzenlemiştir.</p>	<p>-Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Donald C. Yount, Jr., CPA 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-10335</p>	<p>Mayıs 1996'dan Aralık 1997'ye kadar Versatility şirketinin finans müdürü ve şirketin başkan yardımcısı olarak hizmet veren Yount, şirketin gelirlerini ve varlıklarını olduğundan fazla göstererek, net karın fazla tespit edilmesini sağlamıştır. Yount ayrıca şirketin iç muhasebe sisteminin tasarlanması ve sürekliliğinin sağlanmasındaki ihmallere yardımcı olmuştur.</p> <p>Böylece, Yount'un denetçilere sunduğu yönetim beyan mektubu, finansal raporlar ve belgeler yanlış ve yanıltıcı olmuş, bu şekilde olumlu denetçi görüşü alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>James P. Brown 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-9354</p>	<p>Bir avukat olan James Brown 1986'dan 1993'e kadar Policy Management Systems (PMSC) şirketinde başkan yardımcısı olarak hizmet vermiştir. Brown, PMSC şirketinin SEC'e sunduğu raporların kontrolü ve finansal tabloların gözden geçirilmesinden sorumluydu.</p> <p>Ancak, Brown söz konusu süreçte gözden geçirdiği raporların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olmadığı ve yanlış beyanlar içerdiği görülmüştür. Dolayısıyla, Brown şirketin iç muhasebe sisteminin tasarlanmasında ve sürekliliğinin sağlanmasında ihmalkâr davranmış ve şirket denetçilerine yanlış bilgiler verilmesine neden olmuştur.</p> <p>Bu durum şirketin denetçilerinin yıllarca (1986-1993 tarih aralığında) yanıltıldığını göstermektedir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

<p>Martin Julien Marks, CPA</p> <p>2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11797</p>	<p>Cutter &amp; Buck Inc 'de 1991–1997 arasında finans müdürü olarak hizmet veren Marks, 1997'den Nisan 2002'ye kadar da başkan ve Üst Düzey Operasyon Müdürü (Chief Operating Officer) olarak hizmet verdi.</p> <p>Marks, 30 Nisan 2000 ve 30 Nisan 2001'de sone eren mali yıllarda şirketin karını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı bir şekilde ihlal ederek, önemli ölçüde yanıltıcı beyanda bulunulmasına neden olmuştur.</p> <p>Şöyle ki; Cutter &amp; Buck 2000 mali yılı sonunda, üç dağıtım firmasına (distribütör) 5,7 milyon \$ tutarında mal gönderdi. Cutter &amp; Buck müşteri bulmadıkça dağıtım firmalarının söz konusu mallar için ödeme zorunluluğu bulunmuyordu. Yani bu mallar konsinye olarak gönderilmişti. Marks bu işlemin normal bir satış işlemi gibi kaydedilemeyeceğini bilmesine rağmen bu konsinye işlemlerini, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı bir şekilde, satış geliri olarak kaydedilmesini sağladı.</p> <p>Marks ayrıca, şirketin finans müdürüne talimat vererek, söz konusu malların dağıtım şirketleri tarafından iade edilmesi durumunda bu durumu denetçilerden gizleyecek şekilde bir kayıt yapmasını istedi.</p> <p>Marks 2000 ve 2001 yıllarında Cutter &amp; Buck'ın bağımsız denetçilerine sunulmak üzere yönetim beyan mektubunu imzaladı. Bu mektupta şirketin muhasebe kayıtlarında konsinye mal işlemleri olduğundan hiç söz edilmemişti. Böylece, Marks'ın denetçilere sunduğu yönetim beyan mektubu, finansal raporlar ve belgeler yanlış ve yanıltıcı olmuş, bu şekilde olumlu denetçi görüşü alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>James H. David, Jr., CPA</p> <p>2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11960</p>	<p>Temmuz 2000' den Aralık 2001' e kadar Take-Two Interactive Software, Inc.de mali işler müdürü olarak hizmet veren sertifikalı muhasebeci James David, Şubat 2002'de emekli oluncaya kadar şirketin Kredi ve Tahsilat Bölümü'nün de başkanlığını yürüttü. Take-Two, kişisel bilgisayar oyunları programı geliştirme, pazarlama ve lisanslama işleri yapıyordu.</p> <p>David, Take-Two şirketinin 2000 ve 2001 mali yıllarına ait finansal tablolarının yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırlanmasına neden olmuştur.</p> <p>.</p> <p>David, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden saparak hileli muhasebe uygulamalarıyla şirketin yıllık ya da çeyrek dönemler (31 Temmuz 2000, 30 Nisan 2001 ve 31 Temmuz 2001)</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

	<p>itibariyle satış gelirlerini ve net karını olduğundan fazla tespit etmiştir.</p> <p>David'in içinde yer aldığı usule aykırı işlemler; hileli satış kayıtları yapılması, iade edilen malları yeni mal alınmış gibi kaydedilmesi, yanlış bilgilerden oluşan raporların imzalanması gibi işlemlerden oluşuyordu. Bununla birlikte David, Şirket'in bağımsız denetçilerine sunulan Yönetim Beyan Mektubu'nda, şirkette hileli işlem olmadığı yönünde beyanda bulunmuştur. Bunun sonucunda da söz konusu yıllarda olumlu denetçi görüşleri alınması sağlanmıştır.</p>	
<p>John D. Parson, CPA and Brendon P. Mcdonald, CPA 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12105</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan John Parson 2002 yılında ayrılıncaya dek Arthur Andersen denetim firmasında yönetici denetçi olarak çalışmıştır. Sertifikalı muhasebeci olan Brendon McDonald ise Arthur Andersen denetim firmasında 1997'den 2002 yılında ayrılıncaya dek deneyimli denetçi olarak çalışmıştır. Parson ve McDonalds, American Tissue şirketinin 2000 yılı denetiminde görev almışlardır.</p> <p>Kâğıt mendil ve kâğıt ürünleri üretimi yapan American Tissue Inc, (ATI), daha önce gider olarak kaydedilen tutarları stok olarak aktifleştirmek ve tamamlanmış mamulleri satış fiyatını aşacak ölçüde aşırı değerlemek suretiyle 2000 ve 2001 yılı boyunca varlıklarını, hissedarların sermayelerini, gelirlerini ve net karını olduğundan fazla göstermiştir. Sonuç olarak ATI, 30 Eylül 2000'de sone eren mali dönemde net karını 28,1 milyon \$ abartarak 24,5 milyon \$, 30 Haziran 2001'de sone eren mali dönemde ise net karını 21,8 milyon \$ abartarak 15,5 milyon \$ tespit etmiştir.</p> <p>ATI'nin 30 Eylül 2000'de sone eren mali dönem için hazırladığı finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun sonuçları yansıtmadığı halde, Andersen denetim ekibi, denetim çalışmasını GKGDS' na uygun yürütmeyerek ATI'nin finansal tabloları ve muhasebe süreci için olumlu denetçi görüşü bildirmiştir. Bu denetim başarısızlığının sorumluları Parson ve McDonalds idi.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Kevin Rodgers 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-11932</p>	<p>Kevin Rodgers, 1996'dan Ekim 2002'ye kadar National Equipment Services (NES) şirketinin başkanı ve yönetim kurulu üyesiydi. 1999'dan Eylül 2001'e kadarki mali dönemlerde NES'in varlıkları, hisse başına karı ve net karı olduğundan yüksek gösterilmişti.</p> <p>Böylece NES'in net kazancı 1999 yılı için 19.456 milyon \$ yerine 21.093 milyon \$, 2000 yılı için ise 6.053 milyon \$ yerine 11.009 milyon \$ olarak tespit edilmiş ve raporlanmış, bu nedenle hisse başına kazanç da şişirilmişti.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama</p>

	<p>Rodgers, 31 Aralık 2000'de sona eren mali yılın kapanışları öncesinde, NES şirketine bağlı iki kuruluşun alacak, stok ve demirbaş bakiyelerinin yerel çalışanlar tarafından doğrulanmadığını öğrenmiştir.</p> <p>Ancak NES, Ekim 2001'e kadar bu bakiyeleri kapatmamış veya düzeltme yapmamıştı. NES'in 2002 yılı başında kapanışları yapılırken, NES'in yeni CFO'su sorunlu işlemleri fark etmiş ve önceki yıllarda olumlu denetim raporu düzenleyen denetçilere bildirmişti. Dolayısıyla denetçiler bu sorunlu işlemleri fark etmemişlerdi.</p>	işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık
Salvatore Censoprano, CPA 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12102	<p>Salvatore Censoprano 1999 ve 2000 yılları boyunca M&amp;A West şirketinin finans müdürü olarak hizmet sertifikalı bir muhasebecidir. Censoprano, 31 Mayıs 1999 ve 31 Mayıs 2000 mali dönemlerinde M&amp;A West şirketinin yıllık finansal raporlarının önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı bir şekilde beyan edilmesine neden olan hileli eylemlere iştirak etmiştir.</p> <p>Censoprano, 1999–2000 Aralığındaki çeyrek dönemlerde defalarca belge düzenlemek ve muhasebe kaydı yapmak, var olmayan satış anlaşmaları yaratarak gelir kaydedilmesini sağlamak suretiyle M&amp;A West şirketinin net karının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olmayan bir şekilde tespit edilmesine neden olmuştur.</p> <p>Censoprano, M&amp;A West şirketinin bağımsız denetçilerine, şirketin hileli uygulamaları hakkında bilgileri açıklamayarak olumlu denetim görüşü alınmasını da sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
Thomas P. Clark 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12477	<p>Thomas Clark, 1987'den Ekim 2000'e kadar Health Risk Management Incorporation (HRMI)'de mali işler genel müdürü olarak hizmet verdi. Clark Aralık 2000'den Mart 2001'e kadar ise HRMI'nin yanru kuruluşu olan HMO'nun başkanlığını yürüttü.</p> <p>Clark, 2000 yılında şirketin finansal durumunu yanlış ve yanıltıcı bir şekilde raporladı.</p> <p>Nitekim 2000 yılının 3. çeyreğinde Clark, HMO'nun sağlık bakım sağlayıcılarından birisi ile anlaşma yaptı. Anlaşmaya göre 1,85 milyon \$ tutarındaki bu hizmetin bedeli HRMI tarafından ödenecekti. Çünkü HMO'nun net değeri düşüktü ve bu ödeme HMO'nun değerini kritik noktanın altına düşürecek. Bu nedenle Clark yapılan 1,85 milyon \$ lık ödemenin 1,35 milyon \$'lık kısmını gizleyerek sadece 500.000 \$ lık kısmını gider kaydetti. 1,3milyon \$ lık kısmı ise yaptığı bir sahte danışmanlık sözleşmesi karşılığında avans ödeme olarak kaydetti. Böylece</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>

	<p>karın 1,3 milyon \$ fazla tespit edilmesini sağladı.</p> <p>2000 yılının 3. Çeyreği için şirketin varlıklarını olduğundan fazla, masraflarını olduğundan az göstermek suretiyle hazırladığı yanıltıcı bilgi ve finansal raporları denetçilere sunan Clark, bu sayede olumlu denetim görüşü alınmasını sağladı.</p>	
<p>David T. Leboe, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12263</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan David Leboe, 1997-2001 döneminde, o yıllarda ABD'nin gelir açısından en büyük yedinci şirketi olan Enron'un birimlerinden biri olan Enron North America (ENA) şirketinde muhasebeci olarak hizmet veriyordu. ENA, Enron'un en büyük ve en karlı birimidir. ENA doğal gaz ve enerji hatlarının inşası ve ticareti ile ilgili faaliyetlerde bulunuyordu.</p> <p>Leboe, 31 Aralık 2000 tarihinde sone eren mali dönemde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden saparak şirketin gelirlerini ve net kazancını artırmaya yönelik çok sayıda hileli muhasebe işlemleri yaptığı ve finansal tabloları yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırladığı için 27 Mart 2006'da SEC tarafından cezalandırılmıştı.</p> <p>Leboe, inşaat sözleşmeleri ile ilgili satışlarından elde edilen gelirlerin uygunsuz bir şekilde tahakkuk ettirilmesi suretiyle kar rakamlarının yüksek hesaplanmasını sağlamıştı. Leboe ayrıca Enron'un bağımsız denetçilerinden belge gizleyerek ve diğer çalışanların denetçilere bilgi vermesine engel olmak suretiyle denetçi raporlarının olumlu hazırlanmasını sağlamıştı.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Elsie M. Leung, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12222</p>	<p>1994'den 7 Kasım 2002 tarihine kadar Gemstar-TV Guide International şirketinde finans müdürü olarak hizmet veren Elsie Leung, Gemstar'ın cari yılda ve gelecekte lisans ve reklam satışları ile yeni bir medya platformunda büyüyeceğini duyurmuştu. Daha sonra hayali lisans ve reklâm geliri kayıtlarıyla Gemstar şirketinin gelirlerinin 223,3 milyon \$ fazla gösterilmesine neden oldu. Leung lisans gelirinin % 57,4, reklâm gelirlerinin ise %278,1 oranında fazla gösterilmesine neden olmuştu. Böylece Gemstar'ın hedeflenen finansal sonuçlarına ulaşmasını sağlamıştı.</p> <p>Leung, 2001 çeyrek dönemlerinde işlemlerin yapısal incelemesi yapılırken denetçilerden birçok bilgiyi gizlemiş, onlara yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunarak söz konusu dönemlerde olumlu denetçi görüşleri alınmasını sağlamıştı.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık</p>
<p>Rollin M. Dick, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12376</p>	<p>Finansal varlık ticareti yapan Conseco şirketinde mali işler müdürü olan Rollin Dick, Mart 1999'dan Şubat 2000'e kadar olan dönemde Conseco'nun karı hakkında yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunmuş, şirketin gelirlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket</p>

	<p>abartmak suretiyle olduğundan fazla göstermiştir.</p> <p>Nitekim Dick, sahte finansal varlık satış işlemleri ile şirketin gelirlerini yüzlerce milyon \$ fazla göstermiştir. Ayrıca Consec şirketinin iç denetim sisteminin devamlılığını sağlayacak önlemler almamış ve şirketin bağımsız denetçilerine şirketin mali durumu hakkında yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunmuştur. Böylece söz konusu dönemde olumlu denetçi görüşü alınması sağlanmıştır.</p>	<p>etmeme,</p> <p>-Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p> <p>-Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Anthony L. Hurley 2007-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12571</p>	<p>Hurley, telekomünikasyon cihazları ve ilgili ürünlerin tedarikçisi olan Enterasys Networks şirketinde Ekim 1998'den Kasım 2002'ye kadar kontrolör olarak hizmet vermiştir. Hurley, hileli planlar yaparak 2000 ve 2001 yıllarında hazırlanan finansal tablolarda şirketin karını olduğundan yüksek göstermiştir. Şöyle ki; Hurley ve bu hile sürecinde yer alan diğerleri, ekonomik değeri olmayan yatırım işlemlerinin satışından elde edilen gelirleri abartılı bir şekilde kaydederek ilgili dönemde karın yüksek hesaplanmasını sağladılar.</p> <p>Buna bağlı olarak Hurley, bilerek Enterasys şirketinin denetçilerine yanlış ve yanıltıcı bilgiler verdi ve bazı önemli bilgileri denetçilerden gizledi. Ancak 6 Şubat 2007'de sonuçlanan bu davanın konusunu teşkil eden hileli işlemler için söz konusu yıllarda olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporları düzenlenmişti.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme,</p> <p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,</p> <p>-Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p> <p>-Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
<p>Fred Gold, CPA 2007-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12880</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Fred Gold, Arthur Andersen denetim firmasında ortak denetçiydi. Gold, American Tissue Inc, (ATI)'in 2000 yılı denetiminden sorumlu ortak denetçi olarak görev almıştı.</p> <p>Kâğıt mendil ve kâğıt ürünleri üretimi yapan ATI, daha önce gider olarak kaydedilen tutarları stok olarak aktifleştirmek ve tamamlanmış mamulleri satış fiyatını aşacak ölçüde aşırı değerlemek suretiyle 2000 ve 2001 yılı boyunca varlıklarını, hissedarların sermayelerini, gelirlerini ve net karını olduğundan fazla göstermiştir. Sonuç olarak ATI, 30 Eylül 2000'de sone eren mali dönemde net karını 28,1 milyon \$ abartarak 24,5 milyon \$, 30 Haziran 2001'de sone eren mali dönemde ise net karını 21,8 milyon \$ abartarak 15,5 milyon \$ tespit etmiştir.</p> <p>ATI'nin 30 Eylül 2000'de sone eren mali dönem için hazırladığı finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun sonuçları yansıtmadığı halde, Andersen denetim ekibi, denetim çalışmasını GKGDS' na uygun yürütmeyerek ATI'nin finansal tabloları ve muhasebe süreci için olumlu denetçi görüşü bildirmişti. Bu raporu Gold imzalamıştı.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme,</p> <p>-Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,</p> <p>-Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p> <p>-Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>

<p>Michael J. Delargy, CPA 2008-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13091</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Michael Delargy, Temmuz 1999'dan Aralık 2000'e kadar iGo şirketinde mali işler müdürü olarak hizmet verdi. Denetimi Deloitte &amp; Touche denetim firması tarafından yapılan iGo'nun finansal tabloları yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırlanmıştı.</p> <p>Nitekim Delargy, bilerek ve kasten 1999 yılının dördüncü çeyreği ile 2000 yılının üçüncü ve dördüncü çeyreğinde hayali satış gelirleri kaydetmek suretiyle şirketin zararını olduğundan az göstermiştir.</p> <p>Delargy ayrıca 1999 ve 2000 mali yıllarında şirketin bağımsız denetçilerine yanlış beyanlar içeren yönetim beyan mektubu vermişti. 15 Temmuz 2008'de sonuçlanan bu davanın konusunu teşkil eden hileli işlemler için o yıllarda olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporları düzenlenmişti.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık</p>
--	--	--

Kaynak: Securities and Exchange Commission (SEC), <http://search.sec.gov/secgov/index.jsp#queryResultsTop>

Dosya sayısı: 62

## EK 2: SOX Sonrası Dönemde Şirket Yolsuzluk Vakaları (2002-2009)

Referans bilgi	Vaka açıklaması	İhlal Edilen GKGDS
KPMG 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3- 12208	<p>Kevin M. Hall ve Rosemary Meyer, KPMG denetim firmasında denetçi olarak görev yapan iki denetçiydi.</p> <p>U.S. Foodservice, Inc. (USF) nin bağımsız denetimin sürecindeki sorunlar ve bu denetim sürecinde görev yapan bu iki denetçinin GKGDS' na uygun olmayan davranışları:</p> <p>1-USF şirketi bayilerinden düzenli olarak isim hakkı kullanımı karşılığında reklam geliri elde etmektedir (promotional allowances-PA). Firmanın faaliyet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan bu gelir kalemi çoğu kez suni olarak muhasebe kayıtlarında kaydedilmek suretiyle abartılmıştır. Denetçiler PA'ların değerlemesi, mevcudiyeti ve bütünselliğine yönelik tespitler yaptılar ve PA'ların gelir hesaplamasında dikkate alınmaması gereken yerleri gösteren çok sayıda bulgu elde ettiler. Ancak denetçiler bu ve bunun gibi karşılaştıkları "tehlike işaretleri"ni (red flags) fark etmediler veya bu işaretlere göre davranmayı reddediler.</p> <p>2- USF'nin tedarikçi firmalarla minimum satın alma miktarları üzerine sözleşmesi vardı. Sözleşmeye göre belirli bir satın alma tutarına ulaşamaması durumunda USF'nin 15 milyon \$ ceza ödemesi gerekecekti. Denetçiler USF'nin tedarikçi firmalarla satın alma sözleşmesi olduğunun ve alışlarının giderek azaldığının farkındaydı. Ancak denetçiler USF'nin bu durumu gizlemesine izin verdiler.</p> <p>3-Tehlike işaretlerinin çoğunu önemli saymamalarının yanı sıra, denetçiler yönetimin beyanlarını doğrulamak için sorular sorduklarında üçüncü kişilerden alınan bilgiler ve sözleşme gibi objektif kanıtlar doğrulayıcı olmadığı halde, defalarca ve yanlış bir şekilde yönetimin ifadelerine itimat ettiler.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
Lipper Holdings ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No	<p>Lipper Holdings tarafından yönetilen üç hedge fonun (korunma amaçlı işlem fonları) - Convertibles, Series II, and Lipper Fixed Income Fund- faaliyetlerinde ve Yatırım Şirketinin bağımsız denetiminde yaşanan sorunlar şöyle gelişmiştir:</p> <p>1-Fonun portföy yöneticisi, başkan yardımcısı ve sabit getirili para yönetimi direktörü olan Strafaci, en azından 1998-2002 döneminde hisse senedine dönüştürülebilir tahvillere (Convertible preferred stocks) yapılan fon yatırımlarının değerini kasıtlı olarak aşırı değerlemişti. Sonuç olarak, mevcut yatırımcılar ve potansiyel yatırımcılar Fonların değeri ve performansı hakkında yatırım kararlarını etkileyecek ölçüde yanıltıcı bilgi almış oldular. Strafaci'nin şişirilmiş değerlemesi Fonun önerdiği diğer araçlara ve denetimden geçmiş finansal tabloları da içeren dönemsel raporlara yansıtıldı. Bu raporlar Securities and Exchange Commission (SEC)'e sunulmaktadır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Yardımcıların çalışmalarını gözlemlemede başarısızlık</p>



	<p>Strafaci'nin istifası ve ardından Fonların değerlenmesine yönelik incelemeden sadece haftalar sonra Convertibles, Series II ve Fixed Income'ın değerleri, Strafaci'nin değerlemesine nazaran, sırasıyla yaklaşık olarak 40%, 15% ve 22% azaldı. Sonuçta Fonun en büyük yatırımı olan Convertibles yatırımcıların 350 milyon \$ zarar etmesine neden oldu.</p> <p>Strafaci'nin yolsuzluğu boyunca Fonun finansal tablo denetimini PricewaterhouseCoopers-PwC denetim firması yürüttü. PwC'nin raporu şartsız olumluydu ve finansal tabloların G.K.G.M.İ.lerine uygun düzenlendiğini ve denetimin Genel Kabul Görmüş Denetim İlkelerine uygun olarak yürütüldüğünü ifade ediyordu.</p> <p>Ancak bu raporlar yatırımcılara sunularak Strafaci'nin yolsuzluğunun devam etmesine izin verdi ve yatırımcıların ciddi bir şekilde zarar etmesine neden oldu. Aslında Fonun finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun düzenlenmemişti ve denetim Genel Kabul Görmüş Denetim İlkelerine uygun olarak yürütülmemişti.</p> <p>2000 yılı finansal tablo denetimini yürüten PwC denetim firmasının ortak denetçilerinden Lawrence A. Stoler'ın GKGDS'ye uygun olmayan davranışları:</p> <p>Stoler 2000 yılı denetiminde Strafaci'nin Fon yatırımlarının değerini çok abartılı değerlediğine ilişkin kayda değer kanıtlar oluşturmuştu. Fakat Stoler bu kanıtı dikkate almadı. Çalışma kâğıtları denetim ekibinin 3 bağımsız kaynaktan fonların fiyatına ilişkin bilgi aldığını ve bu fiyatları Strafaci'nin değerlemesi ile kıyasladıklarını göstermektedir. Bu kaynaklar: Fon'un birincil aracısı, Bloomberg Information Services (Bloomberg Bilgi Hizmetleri) ve menkul kıymetlerin piyasa fiyatını temin eden aracı – satıcı kurum (broker-dealer). Burada bildirilen sekiz fiyattan yedisi Strafaci'nin değerinden kayda değer ölçüde düşüktü.</p> <p>Stoler, Strafaci'nin tespit ettiği değerlerin niçin bağımsız olarak bildirilen fiyatlardan çok yüksek olduğunu sorgulamadı. Bunun yerine hatalı “doğrulama” sürecinin sonucuna körlemesine itimat etti. Stoler'ın incelemesinde denetim, sonuçlarının gerçek değeri olmayan mekanik bir test çalışması ile aynı anlama geliyordu.</p>	
WorldCom 2002- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 17866 ve	G.K.G.M.İ.lerin çok saldırgan bir şekilde ihlal edilmesi ile ilgili olan Worldcom vakasında Worldcom, masraflarını varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle karını 3,8 milyar \$ şişirmiştir. Söz konusu masraflar fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kiralardan oluşmaktaydı. Worldcom, hat maliyetleri (line	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme,

<p>2001- ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 34-44444</p>	<p>costs) olarak adlandırılan bu tutarların bir kısmını 2000 yılı 3.çeyreği ile 2002 yılı 1.çeyreği aralığında varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış ve karın abartılı hesaplanmasını sağlamıştır. SEC'in Worldcom ile ilgili dosyasının 5.sayfasında yer alan tabloda yukarıda belirtilen dönem aralığında raporlanan hat maliyeti toplamı 49,13 milyar \$, gerçek hat maliyeti ise 57,1 milyar \$ görünmektedir. Yani raporlanan tutarla gerçek tutar arasında 7,97 milyar \$ fark bulunmaktadır. Buna göre; aynı dönemde raporlanan vergi öncesi kar 13,93 milyar \$ olurken gerçek kar tutarı da 5,96 milyar \$ olarak saptanmıştır. Dolayısıyla, vergi öncesi kar da toplamda 7,97 milyar \$ abartılı hesaplanmıştır.</p> <p>Denetçi Arthur Andersen'in Worldcom'un denetim komitesine, 31 Aralık 2001 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak sunduğu 6 Şubat 2002 tarihli raporda "<i>Yönetimle aramızda finansal tablolar açısından önemli sayılacak veya hazırlamış olduğumuz denetçi raporunda değişiklik yapmamıza neden olabilecek bir uyumsuzluk bulunmamaktadır.</i>" ifadesine yer verilmektedir. Raporun 13. sayfasında (Worldcom Judgement and Estimate Processes-Worldcom Yargı ve Tahmin İşlemleri başlığında) kesimin başında sözü edilen fiber optik ve veri iletim hatları ile ilgili kiralama maliyetleri için yapılan denetim işlemleri açıklanmaktadır. Buna göre, hat maliyetleri tanımlanmakta, doğrulama işleminin Worldcom tarafından belirlenmiş olan hat uzunluğu ölçüleri dikkate alınarak yapıldığı ve bu konuda denetimle ilgili bir riskin söz konusu olmadığı belirtilmektedir.</p> <p>Denetçinin içeriğini bildiği bu kalemlerle ilgili olarak doğrulama yapmış olması (ki bu kalemin tutarı milyar \$ ile ifade edilmektedir) ve denetim riskinin de bulunmadığını belirtmesi dikkat çekicidir.</p> <p>Dolayısıyla Andersen, Worldcom'un GKGMI'ye aykırı olan bu işlemi (hat maliyetlerinin varlık hesabına kaydedilmesi) fark etmiş ancak bu durumun tespitini yapmamış görünüyor. Böylece sorunlu işlemin tespiti açısından başarısız olmuştur.</p>	<p>-Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p>
--	---	---

<p>Jonathan B. Orlick, ESQ 2005-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No. 3-11801</p>	<p>1997'den 2002 yılına kadar Gemstar-TV Guide International şirketinde başkan yardımcısı olarak çalışan Orlick, Mart 2001 başlarında şirketin direktörü oldu. Orlick Mart 2002'de Şirket'in başkan vekili olarak atandı. Kasım 2002'den Haziran 2003'e kadar Gemstar'ın Entelektüel Varlıklar Başkanı olarak görev yapan Orlick, Haziran 2003'de görevden alındı.</p> <p>Orlick'in görevine son verilmesinin nedeni Orlick'in, Mart 2000'den Mart 2002'ye kadar, var olmayan reklâm anlaşmalarına dayalı hileli ve sahte satış gelirlerinin kayıtlarının yapılmasına ve bunun yanıltıcı olduğunu bilmesine rağmen, Gemstar denetçilerine beyan edilmesine yardım etmesiydi. Gemstar şirketi denetçilerine yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunulması sonucunda söz konusu yıllarda olumlu denetçi görüşleri alınması sağlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık</p>
<p>Applix, Inc. 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12138</p>	<p>Applix firması, iki periyodik raporda net karını abartılı tespit etmiştir. Abartılı tespitler iki işlemle ilgiliydi. Birinci işlemde, Şirket 31 Aralık 2001 tarihli başka bir firmadan yazılım alıp satma anlaşmasıyla 898.000 \$ yazılım lisansı gelirini usulsüz bir şekilde kaydetmişti. Çünkü bu anlaşma henüz geliştirilmekte olan bir ürünün gelecekteki alım ve satım hakkının elde edilmesini sağlayan bir anlaşmaydı. Applix'in, bu geliri 2002 yılında 12 aylık dönemde kaydetmesi gerekiyordu. Applix bu usule aykırı işlemle 2001 yılı gelir hedefine ulaşmıştı. Ayrıca net zararını geçekte olduğundan % 8,3 oranında eksik göstermişti.</p> <p>İkinci işlem, 30 Haziran 2002 tarihinde sona eren mali yılda satış anlaşmalarına göre, yani henüz müşteriler mamulleri almadığı halde, satış geliri kaydı yapılmasıydı. Böylece 341.000 \$ gelir kaydedilmişti. Bunun sonucunda Applix bu çeyreklerde net zararını % 33,6 oranında olduğundan eksik göstermişti. .</p> <p>Applix'in işlemlerini inceleyen denetçiler 2002'nin ikinci çeyreğindeki satış anlaşmalarının teyidini alırken bazı işlemlerin sorunlu olduğunu fark ettiler. Ancak daha önceki dönemlerde olumlu denetim görüşü bildirmişlerdi.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık</p>
<p>Diane Kayser (CPA) 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12445</p>	<p>Eylül 2004'den Eylül 2005'e kadar Excelligence Learning şirketinin mali işler genel müdürü olan Kayser, 2004 ve 2005 mali yıl için şirketin kayıtlarında hile yapmış ve rapor ve beyanların yanıltıcı olmasına neden olmuştur.</p> <p>Kayser ilgili dönemlerde Şirket'in faaliyet gelirlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek kaydetmiş, bazı hesapları maniple ederek Şirket'in finansal tablolarında önemli ölçüde yanıltıcı bilgiler olmasına neden olmuştur.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Olumlu denetçi raporunu destekleyen yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık</p>

	Bu uygulamaların içinde belgeyle desteklenmeyen yevmiye kayıtları yapılması ve faturası ödenmeyen mal stoklarının silinmesi gibi işlemlerdir. Kayser böylece, Şirketin bağımsız denetçilerine de gerekli bilgileri açıklamamış ve yanlış beyanda bulunarak olumlu denetçi görüşü alınmasını sağlamıştır.	
Joseph A. Rougraff, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12391	<p>Hayvan sağlık ürünleri üretimi yapan Virbac Corporation'da Mayıs 2000'den 27 Ocak 2004'e kadar mali işler genel müdürü olarak hizmet veren Joseph Rougraff, Aralık 2000'den Kasım 2003'e kadar Virbac Şirketi'nin gelirlerinin olduğundan fazla gösterilmesi için yapılan usule aykırı işlemlerin içinde yer almıştır.</p> <p>Söz konusu işlemler, dönem sonundan sonraya ait gelirlerin cari dönemin gelir hesabına kaydedilmesi, sahte işlemlerin gelir olarak kaydedilmesi gibi usule aykırı işlemlerdi. Bununla birlikte, Rougraff, gereken karşılıkları ayırmayarak ve gider tahakkuklarını kayda almayarak Virbac'ın karının yüksek hesaplanmasına neden olmuştur. Virbac'ın personeli bazı faturaların tutarlarını yanıltıcı bir şekilde düzenlemiş, şirketteki belge ile 3. taraflardaki belge farklı olmuştur.</p> <p>Bu eylemler sonunda Virbac, gerçekçi olmayan gelir ve kar hedeflerini karşılamış oldu. Ayrıca, hayali işlemlere dayanan gelir kayıtları sayesinde gelirini %9 ve net karının % 694 oranında artmış göstererek, Şirket'in hızlı büyüdüğü görüntüsünü oluşturmayı başardı.</p> <p>Rougraff' ayrıca Şirketin bağımsız denetçilerine de gerekli bilgileri açıklamamış ve yanlış beyanda bulunarak olumlu denetçi görüşü alınmasını sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
Martin J. Merritt, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12462	<p>Martin Merritt, Sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren RenaissanceRe Holdings (RenRe) şirketinde 2000 yılından Mart 2005'e kadar kontrolör olarak hizmet vermiştir. Merritt, ayrıca 2000–2002 döneminde RenRe'nin başkan yardımcısı, 2003'ten Mart 2005'e kadar da kıdemli başkan yardımcısı olarak görev yapmıştır. Mart 2005'den Kasım 2005'e kadar ise kıdemli finans başkanı yardımcısı olmuştur.</p> <p>Merritt, 2001, 2002 ve 2003 yıllarında ve çeyrek dönemlerinde gelirlerinin GKGMİ'den saparak, önemli ölçüde ve yanıltıcı şekilde olduğundan fazla gösterilmesi için yapılan usule aykırı işlemlerin içinde yer almıştır. Şöyle ki Merritt, Şirket'in 2001, 2002 ve 2003 yılları kazançlarını sahte sigorta yenilemeleri (reinsurance) yapmak suretiyle 26 milyon \$ fazla göstermiştir.</p> <p>Merritt ayrıca RenRe'nin denetçilerine gerekli bilgileri açıklamamış ve yanlış beyanda bulunarak olumlu denetçi görüşü alınmasını sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>

<p>William D. Baker, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12298</p>	<p>2001'den 2005'e kadar Netopia şirketinin başkanı ve finans müdürü olan William Baker 30 Haziran 2002, 31 Mart 2004 ve 30 Haziran 2004 tarihlerinde sone eren mali dönemlerde şirketin finansal durumunun yanlış ve yanıltıcı bir şekilde rapor edilmesine neden olan eylemlerde bulunmuştur.</p> <p>30 Haziran 2002'de sona eren mali dönemde, Baker, ödeme gücü olmadığını bildiği halde bir aracı (malı üreticiden alıp satan) müşteriye mal satışı yapmış ve bunu gelir kaydetmiştir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre, eğer müşterinin ödeme gücü yoksa satış geliri gelir olarak tanımlanamaz.</p> <p>Nisan 2004' de Baker, şirketin söz konusu alacaklarının şüpheli durumda olduğunu fark etmiş ancak bu durumu şirketin denetim komitesinden ve dış denetçilerinden gizlemiştir. Oysa Baker bu alacaklar için karşılık ayırıp, bu alacakları şüpheli alacaklar hesabına alabilir ve finansal tabloların doğru bir şekilde düzenlenmesini sağlayabilirdi. Baker, bu şekilde hazırladığı yanıltıcı bilgi ve finansal raporları denetçilere sunarak olumlu denetim görüşü alınmasını sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>Mark P. Abide, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12450</p>	<p>Ocak 2000' den Mart 2003' e kadar WorldCom şirketinde muhasebe müdürü olarak hizmet veren Abide ve diğer WorldCom çalışanları, 2001' in 1. Çeyreğinden 2002' nin 1. Çeyreğine kadar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek şirketin kazançlarını olduğundan fazla göstermişlerdir.</p> <p>Abide, hat maliyetlerini (line costs) maliyet giderleri hesapları yerine amortisman tabii varlık hesaplarına kaydetmiş ve muhasebe personelinin de belgesi olmayan bu varlık kaydı işlemleri bu şekilde yapması için talimat vermiştir. Abide ve diğer çalışanların yaptıkları bu eylemlerin sonunda, vergi öncesi kar yaklaşık 3,6 milyar \$ fazla gösterilmiştir.</p> <p>Abide, yaptığı bu işlemleri hem WorldCom'un bağımsız denetçilerinden hem de şirkete yatırım yapan yatırımcılardan gizlemiştir.</p> <p>Abide, bu işlemler devam ederken, 2002 yılının Ocak ayı sonu ve Şubat ayı başında elinde bulunan WorldCom hisselerinin %99'unu satarak, sahip olduğu ve gerçekleştirdiği bu bilginin avantajını kullanmıştı. Birkaç ay sonra WorldCom iflasını açıklamış ve hissedarlar büyük zarar görmüştür.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>Weston L. Smith, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12374</p>	<p>Weston Smith, sağlık sektöründe faaliyet gösteren HealthSouth şirketinde 1987'den Mart 2000'e kadar memur, olarak, Mart 2000' den Ağustos 2001' e kadar kontrolör, Ağustos 2001' den Ağustos 2002' ye kadar ise muhasebe müdürü olarak hizmet vermiştir.</p> <p>Smith, muhasebe bölümü çalışanlarına karın yüksek hesaplanmasını ve varlıkların yüksek değerde görünmesini sağlayacak kayıtlar yapmaları için talimat vermiştir. Genellikle bu kayıtlar, denetçilerin tespitini güçleştirecek şekilde tasarlanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>

	14 Temmuz 2006'da sonuçlanan bu davanın konusunu teşkil eden hileli işlemler için o yıllarda olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporları düzenlenmişti.	başarısızlık,
William Scott Deloach, CPA 2006-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12444	Sertifikalı muhasebeci olan William Scott Deloach, 1992'den 2004'e kadar PBSJ şirketinde kontrolör, 2004'den Mart 2005'e kadar ise mali işler genel müdürü olarak hizmet verdi. PBSJ, planlama, tasarım ve inşaat hizmetleri sunan bir şirkettir. Müşterileri ulaşım, çevre, inşaat mühendisliği, inşaat yönetimi gibi çeşitli sektörlerde yer almaktaydı.  DeLoach, iki Şirket çalışanının yardımıyla PBSJ fonlarının 35 milyon \$'ını zimmetine geçirdi. Bu yolsuzluk, şirketin finansal tablolarında yıllarca çok sayıda önemli yanlışlık ve yanıltıcı beyanın bulunmasına neden oldu. DeLoach, bilerek 2004'den 2005'e kadar, yaptığı hırsızlıkları gizlemek için şirkette sahte kayıtlar yaptı. Ayrıca, birçok kez şirketin denetçilerine, kendi imzasıyla sunduğu yönetim beyan mektubunda, yönetimde yolsuzluk olmadığını iddia etti. Ancak 15 Eylül 2006'da sonuçlanan bu davanın konusunu teşkil eden hileli işlemler için o yıllarda olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporları düzenlenmişti.	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,
Myron F. Olesnyckyj, ESQ 2007-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No. 3-12609	Myron F. Olesnyckyj, Monster Worldwide şirketinde 1994 yılında sertifikalı avukat olarak çalışmaya başladı. Monster şirketi, çevrimiçi kariyer ve istihdam kaynağı olarak hizmet veren monster.com'un da sahibi olan küresel bir şirkettir. Aynı zamanda S&P 500 indeksinde ve NASDAQ 100'de yer alan şirketin 35 ülkede 4.600 çalışanı vardır.  Olesnyckyj, Şirketin birçok konuda vekâletini taşıyordu. Olesnyckyj, çok kazandıran bir yatırım yapmış olmak için bir hile tezgâhı kurdu. Olesnyckyj, Monster'in hisselerinin düşük fiyatla kapandığı eski bir tarihle çakışan bir alım belgesi düzenledi. Hisselerin değerinin yükseldiği dönemlerde ise bunların yüksek bir fiyatla satılmış gibi kaydını yaptı. Olesnyckyj ayrıca, Monster'in kurulundan onay almaksızın çalışanlara hisse senedi ihracı yapılması talimatı verdi.  1997 ve 2005 yılları arasında Olesnyckyj'nin hileli davranışları sonunda şirketin hisse başına kazançları olduğundan fazla gösterilmiş, karı olduğundan daha fazla gösteren yalan ve yanlış finansal beyanlarda bulunulmuş, hisse senetlerinin fiyatları gerçek piyasa fiyatlarından farklı belirlenmiştir.  Olesnyckyj, yaptığı hileli işlerin denetçi veya herhangi biri tarafından tespit edilmesini önlemek için ilgili belgeleri yok etmiştir. Dolayısıyla Olesnyckyj, yıllarca denetçileri yanıltmayı başarmış ve olumlu denetim görüşü alınmasını sağlamıştır.	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,
Paul R. Venesky, CPA 2007-ADMINISTRATIVE	Paul Venesky, OM Group şirketinde Ağustos 1993-Eylül 2001 döneminde kontrolör, Eylül 2001- Ekim 2002 döneminde Operasyon Müdürü olarak görev yaptı. Ekim 2002-Ağustos 2003 döneminde ise Cobalt	-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına

<p>PROCEEDING File No. 3-12817</p>	<p>Division'un kontrolörü olan Venesky, Mayıs 2004'de görevden ayrıldı.</p> <p>Yıllık hâsılatı 1 milyar \$'ın üzerinde olan OM Group'un bağımsız denetçisi Ernst &amp; Young denetim firmasıdır. OM Group'un eski finans müdürü tarafından verilen talimatlar doğrultusunda 31 Aralık 2001 ve 31 Aralık 2002 tarihlerinde sona eren mali yıllarda finansal tablolar önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırlanmıştı. Stokların aşırı değerlerle gösterilmesi ve belgesi olmayan çok sayıda muhasebe kayıtları yoluyla yapılan hileli işlemler neticesinde şirketin karı 64 milyon \$ fazla gösterilmişti.</p> <p>Venesky, bağımsız denetçilere yeterli miktar ve kalitede bilgi vermeyerek onların yanılmasını, dolayısıyla da denetim raporlarının olumlu düzenlenmesini sağlamıştı.</p>	<p>uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>Suzanne Brown, CPA 2007-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No. 3-12544</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Suzanne Brown, U.S. Foodservice şirketinde 1998–2002 döneminde kontrolör olarak hizmet verdi. Brown ve şirket yöneticileri, 2001 ve 2002 mali yıllarında kasıtlı olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek büyük ölçekli hileler yaparak şirketin gelirinin gerçekte olduğundan yaklaşık olarak 700 milyon \$ fazla gösterilmese neden oldular.</p> <p>Brown'un, Şirket yöneticileriyle birlikte yaptığı veya diğer çalışanlara talimat vererek yaptırdığı hileli kayıtlar şunlardır:</p> <p>1-Karşılık hesaplarını kapatarak varlıkların değerinin yüksek gösterilmesi, 2-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı, yanlış, temeli ve belgesi olmayan, gelirlerin yüksek hesaplanmasına neden olan çok sayıda muhasebe kaydı yapılması</p> <p>Brown ayrıca Şirket denetçilerine yanlış ve yanıltıcı finansal beyanlarda bulunmak suretiyle denetim raporlarının olumlu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>Barry Schechter, C.A 2008-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No. 3-13278</p>	<p>Island Pacific şirketinin kurucusu olan Barry Schechter, şirketin başlangıcından Haziran 2008'e kadar Şirketin genel müdürü (CEO) olarak görev yaptı. Schechter ayrıca 1994-2003 döneminde şirketin yönetim kurulu başkanlığını yürüttü.</p> <p>Schechter, 30 Eylül 2003 ve 31 Mart 2004'de sone eren mali dönemlerde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ihlal ederek, QQQ Systems Pty şirketi ile hileli ve parasal hareket oluşturmayan hayali ticari işlemlerden 3,9 milyon \$ hasılat elde etmiş gibi kayıt yaptırdı. Böylece, şirketin geliri % 140 şişirilerek Eylül 2003 sonunda 3,1 milyon \$ zarar yerine az bir kar elde edilmiş gibi gösterildi. Mart 2004 döneminde ise geliri % 22 şişirerek zarar olduğundan % 47 daha az gösterildi.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>

	Tüm bu bilgiler finansal analistlerin, denetçilerin ve yatırımcıların yanıtılması için kullanıldı. Dolayısıyla Schechter, denetçileri yanıtılarak olumlu denetim görüşü alınmasını sağladı.	
Annie Astor Carbonell, CPA 2008-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13297	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Annie Astor, bankacılık sektöründe faaliyet gösteren First BanCorp şirketinde 2000-2005 döneminde kıdemli başkan yardımcısı, yönetim kurulu üyesi ve mali işler müdürü olarak hizmet verdi. Astor, 2005 Ekim ayında tüm görevlerinden istifa etti.</p> <p>Astor, 2000 ve 2005 yılları arasında 4 milyar \$ değerinde ipotekli gayri menkul (mortgage) işlemi ile ilgili gerçek durumu, şirketin bağımsız denetçilerinden ve yatırımcılardan gizledi. Şöyle ki; Astor'un da içinde bulunduğu First BanCorp yönetimi, hayali bir şekilde gayri menkul ipoteline dayalı menkul kıymet satın alarak, bunlardan net 100 milyon \$ faiz geliri elde etmiş gibi kayıt yaptırdılar. Bu finansal araçları First BanCorp'a hayali bir şekilde satan Doral Financial Corporation da bu işlemler için kar etmiş gibi kayıt yaptı.</p> <p>Böylece, Astor'un da içinde bulunduğu First BanCorp yönetiminin Şirket denetçilerine yanlış ve yanıltıcı bir şekilde beyan ettikleri belge ve bilgiler karşı taraftan da doğrulanmış oldu. Sonuç olarak, Şirket'in bağımsız denetçileri yıllarca olumlu görüş içeren denetim raporları düzenlediler.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
Greg A. Gadel, CPA 2008-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-12920	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Greg Gadel, Buca di Beppo lokanta zincirinin yönetimine sahip olan Buca Holding'de 1997-Şubat 2005 döneminde başkan yardımcısı ve mali işler müdürü olarak hizmet verdi. Gadel Şubat 2005'de istifa etti.</p> <p>Gadel, Buca'nın SEC'e 2000, 2001, 2002 ve 2003 yıllarında sona eren mali dönemlerle 2004 yılının ilk üçeyreği için yanlış ve yanıltıcı finansal tablolar ve raporlar beyan etmesi ile sonuçlanan bir dizi hileli işlem gerçekleştirmiştir.</p> <p>Şöyle ki; Gadel Buca'nın net karını gerçekte olduğundan yüksek göstermek amacıyla Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden saparak giderlerini aktifleştirmiştir. Buna ek olarak Gadel, yönetim kurulu seçiminde vekâletname ile oy kullanmak isteyen hissedarlara verilmesi SEC tarafından zorunlu tutulan bilgilerin (Proxy statements) tasarlanması ve onaylanması sürecine de dâhil olmuştur. Hissedarları memnun edecek şekilde tasarlanan bu bilgiler Gadel ve Buca'nın CEO'sunun alacakları ikramiye tutarlarını önemli ölçüde etkilemekteydi.</p> <p>Gadel ayrıca Buca'nın dış denetçilerine de yanlış ve yanıltıcı finansal beyanlarda bulunmuş ve sonuç olarak denetim raporlarının olumlu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>



<p>Robin A. Friedman, ESQ 2008-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13103</p>	<p>Avukat Robin Friedman, 2000 yılı ortasında Sycamore Networks, Inc'de işe başladı. Şubat 2001'de İstihdam İşleri Müdürü (Director of Employment Affairs) konumuna getirilen Friedman Aralık 2003' e kadar Sycamore'da çalıştı. SEC'in tespitine göre, Sycamore, 2000–2005 döneminde SEC'e yanlış ve yanıltıcı bilgiler içeren finansal tablolar ve raporlar beyan etmiştir. Friedman, Sycamore'ın finansal tablolarının yanıltıcı hazırlanmasına neden olan hileli işlemleri yapmış, iştirak etmiş ve yapılmasını sağlamıştır.</p> <p>Şöyle ki; Ocak 2001'de Friedman, diğer çalışanlar tarafından yapılan bir plana iştirak etmiştir. Bu plan, şirketin çok kazandıran bir hisse senedi alma hakkı imtiyazının (stock option grants), söz konusu hisselerin çeyrek dönemin en düşük kapanış fiyatı üzerinden şirketin beş çalışanından oluşan bir gruba verilmesiydi. Ancak bu kişiler o dönemde gerçekten Sycamore'de çalışmıyordu. Friedman, söz konusu beş kişinin gerçek işe başlama tarihinin ve bu hileli işlemin denetçi tarafından anlaşılmasını önlemek için söz konusu beş kişinin geçmiş bir tarihte işe girişini gösteren belgeler düzenledi ve ücret ödenmiş gibi gösterdi.</p> <p>Şirket denetçilerine masrafların da az gösterildiği yanlış ve yanıltıcı bir şekilde beyan edilen belge ve bilgiler sonucunda Sycamore, 2000–2005 döneminde bağımsız denetçilerin olumlu görüş içeren denetim raporu düzenlemesini sağlamayı başarmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Mark V. Sever, CPA, 2009 ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13722</p>	<p>Bu vaka, Bally Total Fitness Holding Corporation (Bally)'ın 2001–2003 yıllarında Ernst&amp;Young (E&amp;Y) denetim firması tarafından yürütülen denetiminde Mark Sever'in yasaları ihlal eden ve gayri ahlaki olan mesleki davranışlarını içermektedir. Sever, E&amp;Y'nin Ulusal Ofisi'nde Mesleki Uygulama Direktörüdür (Professional Practice Director). Sever, Bally'nin denetiminde Bağımsız İnceleme Ortağı (Independent Review Partner) veya anlaşma ortağı (concurring partner) olarak hizmet verdi.</p> <p>Bally'nin 2001-2003 finansal tabloları hileli işlemler sonucunda oluşturulmuştu. Nitekim Bally, henüz gerçekleşmemiş veya gelecek dönemde gerçekleşecek satışları satış geliri hesabına, cari döneme ait maliyet ve giderleri ise gelecek dönemlere ait giderler hesabına kaydetmek suretiyle dönem karının ve hisse başına karın yüksek çıkmasını sağladı.</p> <p>Bally'nin yanıltıcı bir şekilde açıkladığı kar farkı 2002 ve 2003 yılları için 55 milyon \$ idi.</p> <p>Sever, E&amp;Y'nin Bally için düzenlediği şartsız olumlu görüş bildiren denetim raporunun yanlış olduğunu biliyordu veya bilmesi gerekiyordu. Çünkü E&amp;Y'nin finansal tablo denetimi GKGDS' na uygun yürütülmemiştir ve Bally'nin finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun hazırlanmamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>

<p>Lisa W. Zappala, CPA, 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13399</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Lisa W. Zappala, Eylül 1998-Temmuz 2003 döneminde Aspen Technology, Inc.'de finans müdürü olarak hizmet verdi. Zappala, Aralık 2004'de istifa edinceye kadar danışmanlık görevini de üstlenmişti. Söz konusu dönemde Apsen petrol, kimya, ilaç gibi sektörlerde bulunan şirketlere bilgisayar programı ve konuyla ilgili hizmet satışı işine girmişti.</p> <p>Zappala, Aspen'in 1999'den 2004'e kadar olan mali dönemlerine ait finansal tablolarını hileli işlemlere dayanarak oluşturulmuştu. Nitekim Zappala, dünya genelindeki müşterilerine henüz gerçekleşmemiş veya gelecek dönemde gerçekleşecek satışları satış anlaşmalarına dayanarak satış geliri hesabına kaydetmek suretiyle dönem karının gerçekte olduğundan daha yüksek çıkmasını sağladı.</p> <p>Zappala, 1999'den 2004'e kadarki dönemlerde şirketin bağımsız denetçilerine yanlış beyanlar içeren yönetim beyan mektupları vermişti. 26 Şubat 2009'da sonuçlanan bu davanın konusunu teşkil eden hileli işlemler için o yıllarda olumlu denetçi görüşü içeren denetim raporları düzenlenmişti.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Allion Healthcare, Inc. and James G. Spencer, 2009 ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13411</p>	<p>Bu vaka, Allion'un 2005 yılının ikinci çeyreğinde çok yüksek tutarlı faiz giderlerini kaydetmemesi ile ilgilidir. Allion'un finans müdürü olan James G. Spencer, bu şekilde Allion'un 895,569 milyon \$ tutarındaki zararını 70,431 milyon \$ net kar haline getirmiştir. Böylece hisse başına zarar yerine hisse başına kar varmış gibi gösterilmiştir.</p> <p>Allion'un bağımsız denetçisi, iç kontrol sisteminde aksaklık olduğunu 2005'in üçüncü çeyreğinde fark etmiş ve Spencer'e faiz giderlerinin kaydedilip edilmediğini 2005 Ağustos ayında sormuştur. Dolayısıyla 2005'in ikinci çeyreğinde Allion'un finansal tabloları ikinci çeyrekte çok önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı şekilde açıklanmıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Dennis Kavelman, C.A and Arcangelo Loberto, C.A 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING -File No: 3-13421</p>	<p>Dennis Kavelman, Research in Motion Limited (RIM)'de çalışmaya başlamadan önce KPMG denetim firmasının Kanada'da bulunan biriminde denetçi olarak çalışıyordu.</p> <p>Kavelman RIM'de 1995-1997 döneminde üst düzey finans müdür yardımcısı, 1997-Mart 2007 döneminde ise üst düzey finans müdürü olarak görev yapmıştı.</p> <p>Arcangelo Loberto da RIM'de çalışmaya başlamadan önce KPMG denetim firmasının Kanada'da bulunan biriminde denetçi olarak çalışıyordu. Loberto, RIM'de 1997-2001 döneminde finans müdürü, Mart 2007'de ise üst düzey finans müdür yardımcısı olmuştu.</p> <p>RIM, BlackBerry ve diğer elde taşınan kablosuz araçlar üretmekte ve dünya genelinde satışını yapmaktaydı.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>

	RIM, Kavelman, Loberto ve iki üst düzey yönetici, şirketin çok kazandıran bir hisse senedi alma hakkı imtiyazını (yaklaşık yedi milyon hisse-stock option grants), söz konusu hisselerin çeyrek dönemin en düşük kapanış fiyatı üzerinden şirketin yöneticilerine ve bazı çalışanlarına vermişti. Bu hisselerin satışı esnasında ödenen komisyon giderleri kaydedilmemişti. Şirket denetçilerine masrafların da az gösterildiği yanlış ve yanıltıcı bir şekilde beyan edilen belge, bilgi ve yönetim mektupları sonucunda RIM, 1999–2007 döneminde bağımsız denetçilerin olumlu görüş içeren denetim raporu düzenlemesini sağlamayı başardı.	
Jesus A. Lago, CPA, 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13439	<p>Bir telekomünikasyon şirketi olan VoIP Inc. (VoIP), 31 Aralık 2004’de sona eren mali yılda sahte telefon ve henüz gerçekleşmemiş hizmet satışları ile ilgili işlemlerin kaydını yapmak suretiyle gelirlerini abartarak net zararını düşük tespit etmiştir. Ayrıca bu satış işlemleri için alacak hesaplarını da şişirmiş oldu.</p> <p>Berkovits &amp; Co. LLP denetim firmasının denetim ortağı olan Lago &amp; Co. (BLC), VoIP’in 2004 yılı finansal tablo denetimine danışmanlık yapmıştı.</p> <p>Mart 2005’te, BLC, Lago tarafından imzalanan ve VoIP’nin 2004 yılı finansal tabloları ile ilgili şartsız olumlu denetçi görüşü içeren bir denetim raporu hazırladı. Lago, bu denetime, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (the Public Company Accounting Oversight Board -PCAOB) denetim standartlarına uygun olmayan bir şekilde danışmanlık yaptı.</p> <p>Lago, 2004 yılı finansal tablo denetiminde denetimi yeterli bir şekilde planlamayarak, yeterli sayıda ve kaliteli denetim kanıtı toplamayarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmeyerek, yeterli çalışma kâğıdı oluşturmayarak ve risk ölçümü yapmayarak GKGDS aykırı bir denetim gerçekleştirmiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık, -Bağımsızlık ilkesine aykırı hareket etme</p>
Pollard Kelley Auditing Services Inc. and Terance Kelley, CPA 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13489	<p>Kelley, 2005 ortasından Kasım 2007’ye kadarki dönemde Pegasus Wireless Corporation’ın denetçiliğini yaptı. Kelley, Pegasus Wireless Corporation’ın 31 Aralık 2006’da sone eren mali yıla ait finansal tablo denetiminde çok sayıda mesleki standardı ihlal ederek mesleki hata yapmıştı. Kelley, 2005 ve 2006 yılı denetimleri sonunda Pegasus’un finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun hazırlandığını belirten ve olumlu denetim görüşü içeren raporlar imzalamıştı.</p> <p>Oysa Pegasus şirketinin yöneticileri, Kelley’e yanıltıcı ve yanlış işlemler içeren peşin ödenen giderler, banka hesap özeti, kasa hesap özeti, banka mutabakat belgeleri, araştırma ve geliştirme ile ilgili harcamalar, şirket alımları ile ilgili sözleşmelerin bir kopyasını, destekleyici belge olarak fatura vb belgeler vermemiştir.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık, -Risk ölçümü yapmama -Yeterli ölçüde çalışma kâğıdı oluşturmama</p>

	Dolayısıyla Kelley, denetim sürecini yeterli sayıda ve kaliteli denetim kanıtı toplamayarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmeyerek, yeterli çalışma kâğıdı oluşturmayarak ve risk ölçümü yapmayarak, yani GKGDS' na aykırı bir şekilde, yürütmüş ve sonuçta olumlu denetim görüşü içeren raporlar imzalamıştır.	
Frank P. Sinopoli, CPA, 2009, ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13491	<p>Bu vaka, Geo Securities, Inc. (GSI)'nin 31 Temmuz 2005'te sone eren mali yıla ait finansal tablolarının denetimini yürüten Perkins, Dexter, Sinopoli &amp; Hamm, P.C. (PDSH)'nin denetim ortağı olan Frank P. Sinopoli'nin mesleki hataları ile ilgilidir.</p> <p>GSI'nin 949.688 \$ tutarındaki borcunun gösterilmediği, dolayısıyla sermayesinin bu tutarda fazla gösterildiği finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmadığı halde Sinopoli, 2005 mali yılına ait finansal tablolar için olumlu denetim görüşü içeren raporlar imzalamıştı.</p> <p>Böylece Sinopoli, denetim sürecini yeterli sayıda ve kaliteli denetim kanıtı toplamayarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmeyerek, yeterli çalışma kâğıdı oluşturmayarak ve risk ölçümü yapmayarak, yani GKGDS' na aykırı bir şekilde, yürütmüştür.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık, -Risk ölçümü yapmama -Yeterli ölçüde çalışma kağıdı oluşturmama</p>
Sharlene Abrams, CPA 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13500	<p>Sharlene Abrams, The Hewlett-Packard Company tarafından 2006 yılının Kasım ayında satın alınan Mercury Interactive Corporation (Mercury)'de 1997-2005 döneminde muhasebeci olarak hizmet vermişti.</p> <p>Abrams, Mercury'nin üst düzey yöneticisi ile bir hile planı yaparak, şirketin çok kazandıran bir hisse senedi alma hakkı imtiyazını, söz konusu hisselerin çeyrek dönemin en düşük kapanış fiyatı üzerinden şirketin yöneticilerine ve kendine vermişti. Abrams ayrıca bu hisselerin satışı esnasında ödenen komisyon giderlerini yaklaşık 24 milyon \$ düşük göstermiş ve şirketin net karının ve hisse başına kazancın 1999-2005 döneminde gerçekte olduğundan yüksek hesaplanmasını sağlamıştı. Böylece şirketin finansal tabloları yanlış ve yanıltıcı bir şekilde düzenlenmişti.</p> <p>Dolayısıyla, Abrams 1999-2005 döneminde Mercury şirketinin denetimini yürüten denetçileri kandırmayı başararak bu yıllarda olumlu denetim raporu düzenlenmesini sağlamıştır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık,</p>
Richard Miller, CPA, 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13510	<p>Richard Miller 1998 yılından Temmuz 2004'e kadar sağlık ürünleri geliştirme ve üretimi işi ile uğraşan Cardinal firmasında muhasebeci olarak hizmet vermişti.</p> <p>Eylül 2000'den Mart 2004'e kadarki dönemde Miller, Cardinal'in eski kıdemli muhasebecisi ve finans müdürü, şirketin kamuya bildirilen esas faaliyet gelirini, karını ve büyüme trendini yüksek göstermek amacıyla hileli gelir ve kazanç yönetimi işine girdiler.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini</p>

	<p>Miller faaliyet gelirleri ile ilgili hedefleri tutturmak için, 1,2 milyar \$ tutarındaki ambalajsız (dökme) ürün satışlarını geliştirilmiş mamul satışı ile ilgili hesaplara kaydetmiş, peşin alış iskontolarını abartmış, karşılık hesaplarını düşük göstermiştir. Miller ayrıca şirketin dış denetçilerine yanlış ve yanıltıcı yönetim beyan mektupları vermiş ve böylece olumlu görüş içeren denetim raporları verilmesini sağlamıştır.</p>	<p>tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>
<p>Robert Bernstein 2009-ADMINISTRATIVE PROCEEDING File No: 3-13704</p>	<p>Sertifikalı muhasebeci olan Robert Bernstein, American Home Mortgage Investment Corp.(AHM)'de Aralık 2002-Haziran 2008 döneminde kontrolör olarak hizmet verdi.</p> <p>AHM, Ülkenin en büyük mortgage (Bir taşınmazın ipotek edilmesi yoluyla uzun vadeli krediyle satın alınması) kredisi veren kuruluşlarından biridir. Bernstein, diğer bazı çalışanlarla birlikte, 31 Aralık 2006 ve 31 Aralık 2007 tarihlerinde sona eren mali yıllarda Şirket'in kötü durumdaki finansal durumunu gizlemek amacıyla usulsüz işlemleri görmezden gelmiştir.</p> <p>Nitekim Bernstein, AHM'nin tahsil edilemeyen kredi alacakları ile ilgili karşılıkların beklenen oranlarını analiz ettiğinde, tahsil edilemeyen alacakların önemli ölçüde arttığını ve beklenenin oldukça üzerinde olduğunu görmüştür. Dolayısıyla tahsil edilemeyen alacaklar nedeniyle gider yazılması gereken tutar oldukça yüksek görünüyordu. Bernstein, bu bilgiyi AHM'nin bağımsız denetçisine bildirmemi. Bunun yerine denetçilere AHM'nin şüpheli alacaklar karşılığının düşük olduğunu gösteren yanıltıcı belgeler verdi.</p> <p>Dolayısıyla, Bernstein 2006–2007 yıllarında AHM'nin denetimini yürüten denetçileri yanıltarak bu yıllarda olumlu denetim raporu düzenlenmesine neden olmuştur.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmeye başarısızlık,</p>

<p>SEC v. Martin G. Fraser, Don W. Watson, Edward W. O'Brien, and Gary M. Opper,</p> <p>Case No. 2:09-cv-00442-LOA (D. Ariz.) Accounting and Auditing Enforcement Release No: 3024 / March 6, 2009</p>	<p>Bu vaka, 2002–2004 döneminde CSK Auto Corporation’da (CSK) kıdemli memur olarak görev yapan Martin G. Fraser ve Don W. Watson, kontrolör olarak görev yapan Edward W. O'Brien ve danışman olarak görev yapan Gary M. Opper’ın usulsüz işlemleri ile ilgilidir. Söz konusu kişiler o dönemde CSK’nin net karını şişirmek için hileli işlemler yapmışlardır.</p> <p>Söz konusu dönemde Ülkenin en büyük oto yedek parça satıcılarından biri olan CSK, 1.000’in üzerinde mağazaya sahipti. CSK, programı gereği, satış mağazalarından düzenli olarak aylık aidat alıyordu. Bu gelir, CSK’nın sattığı malların maliyetini düşürürken, net karını da artırıyordu. 2002’den 2004 sonuna kadar CSK bu ödenekleri tahsil edememişti. Ancak, Watson, O'Brien ve Opper bu aidatları tahsil edilmeden önce gelir ve alacak hesaplarına kaydetmişlerdi. Watson, O'Brien ve Opper, tahsil edilemeyen bu alacak tutarlarını ters kayıtla kapatıp dönem net karını doğru bir şekilde hesaplamak yerine, söz konusu tutarları dönemlere yayarak izleyen dönemlerde tahsil ediliyormuş gibi kayıt yaparak gizlediler.</p> <p>Watson, O'Brien ve Opper’ın hileli kayıtları sonucunda CSK’nın 2002 yılı net karı 11 milyon \$, 2003 yılı net karı 34 milyon \$ ve 2004 yılı net karı 21 milyon \$ fazla hesaplanmıştır. Oysa CSK gerçekte 2003 yılında zarar etmişti.</p> <p>Dolayısıyla, Watson, O'Brien ve Opper, 2002, 2003 ve 2004 yıllarında CSK şirketinin denetimini yürüten denetçilere yanıltıcı ve yanlış bilgiler vermek suretiyle bu yıllarda olumlu denetim raporu düzenlenmesini sağlamışlardır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>
<p>Accounting And Auditing Release No. 2929 / January 30, 2009 Lumenis Ltd., Sagi A. Genger and Kevin Morano,</p>	<p>Lumenis, Ltd’in finans müdürü olan Kevin Morano, Lumenis’in 2002 ve 2003 yıllarına ait finansal tablolarının bilinçli olarak önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı bir şekilde hazırlanmasına neden olmuştur.</p> <p>Moreno, söz konusu yıllarda Lumenis’in gelirlerini yüksek göstermek ve diğer önemli finansal ölçütleri yanıltıcı bir şekilde beyan etmek suretiyle Lumenis’in yatırımcılarını yanıltmışlardır. Moreno, gelirleri yüksek göstermek için çok sayıda hayali satış işlemi kaydı yapmıştır. Bu süreçte Lumenis’in operasyon müdürü Sagi Genger de Moreno’ya yardım etmiştir.</p> <p>Dolayısıyla, Genger ve Moreno 2002 ve 2003 yıllarında Lumenis’in denetimini yürüten denetçilere yanıltıcı ve yanlış bilgiler vermek suretiyle bu yıllarda olumlu denetim raporu düzenlenmesini sağlamışlardır.</p>	<p>-Mesleki özen göstermeme, -Mesleki şüphecilik davranışına uygun hareket etmeme, -Yeterli ve kaliteli kanıt elde etmede başarısızlık, -Denetim doğrulama işlemlerini tasarlama ve yürütmede başarısızlık,</p>

Kaynak: Securities and Exchange Commission (SEC), <http://search.sec.gov/secgov/index.jsp#queryResultsTop>

