FİNANSAL SKANDALLARIN BAĞIMSIZ DENETİM BOYUTU

AUDIT DIMENSION of FINANCIAL SCANDALS

Yrd. Doç. Dr. Sedat ERDOĞAN*

ÖZ

Bağımsız denetim mesleği, büyük çaplı finansal skandallarla birlikte adından sıkça bahsettiren bir meslektir. Yaşanan bu skandallar neticesinde, bağımsız denetim fonksiyonunun yeterince yerine getirilip getirilemediği de sürekli tartışılan konular arasında yer almaktadır. Bu çalışmanın amacı, yaşanan finansal skandallarda bağımsız denetim mesleğinin sorgulanmasına neden olan sorulara bir cevap aramaktır. Bu kapsamda, öncelikle bağımsız denetimi ilgilendiren muhasebe mesleğindeki temel sorunlardan bahsedilmektedir. Genel olarak, yaratıcı muhasebe uygulamalarına, muhasebenin temel kavramlarında yaşanan sapmalara ve gerçeğe uygun değer muhasebesi konularına değinilmektedir. Daha sonraki aşamada, bağımsız denetimin kendine has sorunları üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda, en çok dikkat çeken konular olarak karşımıza çıkan para kazanma hırsı, bağımsızlığın zedelenmesi, uygulamalardaki karmaşıklık ve muhasebe personelinin kapasitesi gibi konulara değinilmektedir. Son olarak da finansal skandallardaki bağımsız denetimin etkisini azaltmak için öneri olabilecek, hile ve usulsüzlükleri azaltmada bağımsız denetçiye yardımcı olacak unsurlar olarak düşünülen eğitim, denetim, çevresel farkındalık ve mesleki şüphecilik kavramlarından bahsedilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Finansal Skandallar, Yaratıcı Muhasebe, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi.

ABSTRACT

The audit profession is one of the most frequently mentioned professions after almost all large-scale financial scandals. As a result of those scandals, the functionality of auditing is opened to a query. The main purpose of this study is to find answers to the questions which cause the audit to be questioned. In that context, the major problems of the accounting profession related to the audit will be explained. For that purpose, the creative accounting practices, departure from the basic concepts of accounting, and fair value accounting

* Şırnak Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Makale Geliş Tarihi: 11.02.2015
Yayın Kurulu Kabul Tarihi: 20.04.2015

concepts will be opened to discussion. In the later section, audit professions' own problems will be discussed. For that purpose, the most remarkable topics are ambitions of money-making, the injury of independence, complexity of accounting practices, and the capacity of accounting personnel. Finally, training, control, environmental awareness, and professional skepticism are stated as elements of reducing the effects of the audit in financial scandals.

Keywords: Audit, Auditor, Financial Scandals, Creative Accounting, Fair Value Accounting.

GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleği, birçok diğer bilim alanı gibi belli ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkmıştır. Özellikle şirketlerin ekonomik olarak büyümeleri bağımsız denetim mesleğine olan ihtiyaçta çok belirleyici bir nokta olmuştur. Şirketlerin büyümesiyle birlikte sahiplikle yönetim birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Büyüyen şirketlerin sahipleri tarafından denetlenmesi mümkün olmaktan büyük ölçüde çıkmıştır. Bu kapsamda, hem profesyonel yönetim mesleğinin hem de sahipler adına yönetimin faaliyetlerinin değerlendirilmesi oldukça önemli bir hal almaya başlamıştır.

Sermayenin artması ve çok büyük kitlelere yayılmasıyla birlikte de denetim mesleği sadece yönetici ve sahipleri ilgilendirmekten öte bir fonksiyon üstlenerek tüm kamuyu ilgilendiren bir mahiyet kazanmıştır. Denetim mesleğine dair sorunlar Enron skandalında yaşandığı gibi, sadece yereli değil dünyayı bir bütün olarak etkileyen sonuçlar doğurmaya başlamıştır. Bu sürecin bir sonucu olarak, Arthur Andersen bağımsız denetim şirketinin Enron'la birlikte yok olmasından sonra, bağımsız denetim mesleğinde çok ciddi anlamda değişmeler yaşanmıştır.

Denetim mesleği, dünyadaki gelişmelere karşı çok hassastır. Çok büyük çaplı denetim firmaları, çok büyük çaplı firmaları denetlerken, aslında yaptıkları denetimin içerisindeki bir alan olan finansal tabloların bağımsız denetimidir. Yani finansal tabloların makul ölçüde gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair bir görüşe kanaat oluşturmak ve bu görüşü kamu ile paylaşmaktır.

Her gün milyonlarca işlem yapan şirket sayısı günden güne artmaktadır, yani büyüklükleri belli sayılarla sınırlı olan bağımsız denetim ekipleriyle bu denli büyük firmaların finansal tablolarının denetlenmesi, birçok denetime ilgili grup tarafından şüpheyle yaklaşılmaktadır. Bu şüphelere dair çözüm önerileri birçok zaman büyük çaplı şirket skandalları ya da finansal skandallar

sonrasında gelmektedir. Yani denetim mesleği, çoğu zaman problemler çıktıktan sonra bu problemleri ortadan kaldırmaya çabalarken, yaşanan gelişmeler neticesinde yenileri sürekli oluşmaya devam etmektedir.

Muhasebenin ayrılmaz parçalarından birisi de yapılan muhasebe tahminleri ve verilen politika kararlarıdır. İşletmelerin uyguladığı muhasebe politikalarını anlamaksızın, işletmelerin finansal sonuçlarını anlamak çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bu durum bize, işletmelerin finansal tablolarını büyük ölçüde etkileyen bu uygulama ve politikaların finansal tablo kullanıcıları tarafından bilinmesinin şirketin gerçek durumunu anlamaları açısından oldukça önemli olduğunu göstermektedir (Cristina, 2010, 529).

Bağımsız denetim mesleğinin genel olarak sınırlarına baktığımız zaman, ilk olarak birkaç unsur dikkatimizi çekmektedir. Bunlardan birincisi, denetim mesleğinin geçmiş veriler üzerine yapılıyor olmasıdır. Yani, denetim mesleği, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, geçmiş finansal tabloların doğruluğu olarak ifade etmektedir. İkinci unsur, bağımsız denetimin belli bir zaman dilimiyle sınırlı olmasıdır. Çoğu zaman geçmiş yılı ve mevcut yılın ilk üç ayını kapsamaktadır. Çok büyük çaplı işletmelerin finansal tablolarının denetimi bu denli kısa sürede kanaat getirebilecek nitelikte olmayabilmektedir. Üçüncüsü ise, kaynak problemidir. Bağımsız denetimde ücret denetimi yapılan işletme tarafından ödenmektedir. Dolayısıyla rakipleri nezdinde rekabetçi bir ücret oluşturulabilmesi için maliyet tasarrufu sürekli bir sorun olarak kalabilmektedir. Daha küçük çaplı bir ekiple ya da uzmanlık gerektiren alanlarda bu uzmanlıktan yararlanmama gibi alternatiflerle firmaların gerçek finansal durumlarının tespiti edememe sorunuyla karşılaşılabilmektedir. Diğer bir sınır isei bağımsız denetimin ne kadar bağımsız olduğudur. Her ne kadar bağımsızlık adına etik standartlar yürürlüğe konulmuş olsa da sadece ücretin dahi müşteri işletme tarafından veriliyor olması bağımsızlığa dair birçok sorunun oluşmasına neden olabilmektedir.

Yaşanan bu problemleri tek başına denetimden kaynaklanan kısıtlarla ifade etmek mümkün değildir. Denetimin kendi içerisinde var olan problemlerin yanı sıra, yaşanan skandallarda, denetim yapan şirketlerin ve bu denetimi yapan denetçilerin rolünün de yadsınamaz bir ağırlığının olduğunun unutulmaması gerekmektedir. Bu kapsam da şu iki örnek bağımsız denetimi yapanların finansal piyasaya olan etkilerini göstermek açısından oldukça önemlidir. Birinci örnek en büyük yatırım bankalarından biri olan Lehman Brothers'la

ilgilidir. Lehman Brothers şirketinin bağımsız denetçisi olan Ernst&Young denetim şirketinin repo işlemlerinden yapılan usulsüzlüklerin farkında olmalarına karşın bu durum karşısında sustukları görülmüştür. Diğer bir örnek ise, en büyük sigorta şirketlerinden birisi olan AIG ile ilgilidir. AIG şirketinin denetçisi olan PricewaterhouseCooper'ın ise risk yönetimine dair şirketin maddilik kapsamında değerlendirilmesi gereken zayıflıklarını görmezden geldiği ve bu durum karşısında sessiz kaldığı görülmüştür.

Yukarıdaki mevcut bilgiler ışığında, bu çalışmada, yaşanan finansal skandalların muhasebe ve bağımsız denetim boyutu incelenmekte ve finansal skandallarda bağımsız denetçilerin rolü ortaya koyulmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla, çalışmada öncelikle bağımsız denetim mesleğini etkileyen muhasebe kaynaklı problemler tartışılmıştır. İkinci bölümde bağımsız mali tablolar denetimiyle ilgili yapılan eleştirilerin nedenleri üzerinde durulmakta ve son olarak da şirketlerde hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmada denetçiye yardımcı olacak faktörler incelenmektedir. Bir bakıma, finansal skandalları oluşturan belli başlı unsurlar incelenerek, bu denli problemlerin oluşmaması için yapılabilecek çözüm önerilerinden bahsedilmektedir.

1. BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİ ETKİLEYEN MUHASEBE KAYNAKLI SORUNLAR

Bağımsız denetim mesleğinin yaşanan finansal skandallara geç cevap vermesinin nedenini, sadece muhasebe ve denetim mesleğiyle değil, birçok sorunda olduğu gibi hukuk, ekonomi, sosyoloji, psikoloji, etik gibi birçok farklı disiplini kullanarak açıklamak gerekmektedir. Bu durum, araştırmanın bir kısıtı olarak kabul edilmiş ve genel olarak bu çalışmada, muhasebe ve bağımsız denetim temelli ana unsurlar olarak düşünülen konular üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetim mesleğinin finansal skandallara karşı cevap vermede karşılaştığı temel muhasebe sorunları; yaratıcı muhasebe uygulamaları, muhasebenin temel kavramlarından uzaklaşma ve gerçeğe uygun değer yöntemi olarak belirlenmiştir.

1.1. Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting) Uygulamaları

Denetçiler açısından yaratıcı muhasebe uygulamaları, karşılaşılan en temel ve köklü problemlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Hem tespit edilebilmesi oldukça zordur hem de yasal boşluklar ve standartlara yapılan farklı yorumlar neticesinde çoğu zaman gözden kaçırılabilmektedir. Karşılaşılan sorunların bir

diğeri ise, yaratıcı muhasebe uygulamaları neticesinde ne tür çözüm önerileri getirilebileceğine dair kafa karışıklığıdır. Tıpkı aşağıda değinildiği gibi, hile olmayan bu tür uygulamaların genellikle yapılma niyetine bakılarak açıklanması gerektiği yönünde bir kanaat vardır. Yine de, kişilerin niyetlerinin de bilinmesinin birçok zaman mümkün olmadığı bilinen bir gerçektir ve bu tür uygulamalar yaşanması muhtemel finansal skandallara zemin hazırlamaktadır.

Muhasebenin ürettiği bilgilerin önemi dikkatli bir şekilde düşünüldüğünde, muhasebenin şirketler açısından ne denli önem arz ettiği çok bariz bir şekilde anlaşılmaktadır. Muhasebe, muhasebenin ürettiği bilgileri kullananlar açısından, işletmenin ne derece iyi ya da kötü yönetildiğinin resmini vermektedir. Yönetimi üstlenen kişiler, işlerin kötüye gittiği dönemlerde, muhasebeyi, işletme performansını olduğundan daha iyi göstermek gibi hukuki olmayan bir biçimde kullanabilmektedir. Bazı durumlarda işletme yöneticileri muhasebedeki esnekliklerden yararlanarak, işletme varlıklarını ve karlarını şişirmek suretiyle kendi çıkarlarını maksimum hale getirmeyi amaçlayabilmektedirler. Muhasebe içerisinde var olan esnekliklerden yararlanılarak yapılan böyle bir durum, yasal bir biçimde yaratıcı muhasebe kullanmak suretiyle yapılabilmektedir (Jones, 2011).

Yaratıcı muhasebe uygulamaları şeklinde ortaya çıkan durumlar belli bir müddet sonra hileli muhasebe uygulamalarına dönüşebilmektedir. İşletmelerde bu tür sorunlara, finansal açıdan çok kötü duruma düştüklerinde ve iflas etme riskiyle karşılaştıkları zaman rastlanabilmektedir. Mevzuatların el vermediği muhasebe tekniklerinden, usulüne uygun olmayan şekilde hazırlanmış muhasebe kayıtlarından ve hatta gerçekte olmayan işlemlere dâhil yapılan kayıtlar vasıtasıyla, hileli işlemlere temel oluşturulmaktadır. (Jones, 2011).

Mulford ve Comiskey'ye göre (2002, 15), yaratıcı muhasebe; saldırgan bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe standartlarının sınırlarının hem içinde hem de dışında muhasebe ilkelerinin uygulanmasını ve hileli finansal raporlamayı içeren finansal rakamlar üzerinde oynamayı içeren bir muhasebe olarak tanımlamaktadırlar.

Amat ve Gowthorpe (2004, 4) yaratıcı muhasebe uygulamalarını, yönetim tarafından raporlanmış geliri etkileyen, gerçekte işletmeye hiçbir ekonomik avantaj sağlamayan, hatta uzun dönemde işletmeye zarar veren ve finansal raporlama sürecine belli bir amaç dâhilinde müdahale eden uygulamalar olarak tanımlamaktadırlar.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, işletmeler tarafından genellikle arzu edilmeyen mevcut finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların bütününe verilen isimdir. Muhasebe uygulamalarını düzenleyen kurumlar, mevcut düzenlemelerle, işletmelere birden fazla seçenek arasında seçim yapma esnekliğini tanıdığı durumlarda, yaratıcı muhasebe uygulamaları, seçenek ve esneklikleri yalnızca belli kişi veya grupların lehine sonuçlar doğuracak şekilde kullanabilmektedir. Temel olarak yaratıcı muhasebe uygulamaları, mali tabloların işletmenin durumunu olduğundan daha farklı göstermek amacına (genellikle daha iyi göstermek) hizmet eden muhasebe uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır (Can, 2010, 30).

Yaratıcı muhasebe ve hile arasındaki temel farklılık; yaratıcı muhasebenin düzenleyici yapı içerisinde çalışıyor olmasıdır. Her ülkede hile küçük farklılıklar gösterebilmesine karşın, genel olarak hile, hukuksuzluğu ve düzenleyici yapıya aykırı davranmayı içerir. Finansal tablo hilesi, genel hilenin bir alt kümesi niteliğindedir. Finansal tablo hileleri iki bölüme ayrılabilmektedir. Birincisi, düzenleyici yapı tarafından izin verilmeyen muhasebe uygulamalarını içerir. Diğer bir ifade ile bunlar muhasebe standartları ve hukuk tarafından izin verilmeyen uygulamalardır. Çoğunlukla birinci bölümde yaratıcı muhasebe ve hileyi birbirinden ayırmak zor olmaktadır. Finansal tablo hilelerinin ikinci bölümü ise, var olmayan kayıtlardır. Yani olmayan işlemlere dair muhasebe defterine yapılmış kayıtlardır (Jones, 2011). Bu kayıtların tespiti ise, nispeten birinci bölümdeki hileli uygulamalara göre daha kolay olabilmektedir. Maddi doğrulama testleri gibi uygulamalarla hileli kayıtların varlığı tespit edilebilmektedir.

Mulford ve Comiskey (2002) The Finacial Numbers Game (Finansal Rakam Oyunları) adlı kitaplarında, birçok yaratıcı muhasebe örneği göstermektedirler. Genellikle bu tür uygulamaların hisse senedi fiyatlarını artırıcı, kredi maliyetlerini düşürücü, vergi ödemeyi önleyici ve bonus planlarını yönetici lehine artırıcı etkilerinin olduğundan bahsetmektedirler. Bu kapsamda, aşağıda, kitapta yer alan bir örnekle, hisse senedi fiyatları üzerinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının, ilk etkileri ve sonuçları, çok sık başvurulan bir niyet olan vergi ödemeyi önleyici etkisi gösterilmektedir.

Sylvan Learning System, Inc. Şirketi 1997 yılında finansal skandallarla adından bahsettirmeye başlamıştır. Bu şirket, kurduğu iki kar amacı gütmeyen organizasyon vasıtasıyla ve onlara yardım yapmış gibi göstererek gelir vergisi vermekten kaçınmaktaydı. Aslında kar amacı gütmediği söylenen bir şirketler,

Sylvan şirketiyle sıkı sıkıya bağlıydı ve hatta Sylvan şirketinin reklamını yapıyordu ve şirketin yazılım ve lisanslama programlarına destek veren faaliyetler yürütüyordu. Böylelikle Sylvan şirketi pazarlama ve promosyon harcamalarını gelir tablosunun dışında tutmayı başararak, vergi öncesi karlarını yükseltebiliyordu. 1998 yılının Ocak ayında 20 dolar seviyelerinde olan hisse senedi fiyatları, aynı yılın Haziran ayında 30 dolarlara kadar çıkmıştı. Şirketin kurduğu kar amacı gütmeyen şirketlerin yaptığı işlemler, gün yüzüne çıktıktan sonra şirketin hisse senetleri 20 dolara kadar düşmüştü (Mulford ve Comiskey, 2002).

Yukarıdaki örnek üzerinden yaratıcı muhasebe uygulamalarının niteliği incelendiğinde, bölümün hemen başında bahsedildiği gibi asıl önemli olanın kişi/kişilerin niyetinin olduğu görülmektedir. Belli bir amaç için kurulmuş olan kar amacı gütmeyen organizasyonlar, aslında birçok büyük ölçekli şirket tarafından hem yurtiçinde hem de yurtdışında kurulmaktadır. Dikkat edilmesi gereken husus, buradaki yapılan harcamaların belli saikler gözetilerek şirket üzerinden vergi avantajı oluşturacak şekilde kullanılmasıdır.

1.2. Genel Anlamda Muhasebenin Temel Kavramlarından Uzaklaşma

Dünya ekonomisini etkileyen ya da ülkenin kendi sistemini etkileyen finansal skandallar incelendiğinde, göze çarpan problemlerin başında, temelde birçok kavramın aşındırıldığı ve belli yönlendirmelerle finansal uygulamaların mahiyetinin değiştirildiği görülmektedir. Bu kapsamda, Can (2010, 27-28) yaptığı çalışmada, muhasebenin temel kavramlarında yaşanan uzaklaşmayı şu şekilde göz önüne sermektedir:

Belli bir kişinin, kişilerin veya grupların çıkarları ön planda tutulduğu için sosyal sorumluluk kavramından,

İşletmenin kasası ile pay sahiplerinin şahsi kasalarını ayırmamak suretiyle kişilik kavramından,

Yüksek riskli işlere daha aşırı kar kazanma hırsıyla atılmak sebebiyle işletmenin sürekliliği kavramından,

Aktifleştirme yönetim, gelir ve gider tahakkukları, aylara yıllara sari gelir ve giderleri kullanarak veya zararları sürekli erteleyerek dönemsellik kavramından,

Kur farklarını ve arbitraj yöntemlerini kullanarak, para ölçüsü kavramından,

Piyasa değeri yöntemini kullanarak, varlıkların gerçek değerlerini yansıtmayan değerlerle maliyet esası kavramından,

Yönetim tarafından finansal tabloların manipülasyonuna izin vererek tarafsızlık kavramından,

Muhasebe değerleme seçenek ve yöntemlerini amaçlara göre değiştirmek suretiyle tutarlılık kavramından,

Şeffaf olmayan uygulamalar neticesinde tam açıklama kavramından,

Karşılık ayırmamak ve gerçekleşmemiş gelirleri kaydetmek suretiyle ihtiyatlılık kavramından,

Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bilgileri gizleyerek önemlilik kavramından,

Görünüşte muhasebe standartlarına uygun işlem gibi görünen, fakat aslında farklı uygulamalar nedeniyle özün önceliği kavramlarından uzaklaşılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarında yaşanan bu uzaklaşmayı açıklamak açısından dikkat edilmesi gereken hususlardan bir diğeri de, standart oluşturan ve uygulamaları düzenleyen kurum ya da kuruluşlar üzerindeki baskı unsurudur. Aslında bu baskı, sadece şirketler tarafından yapılmamakta, hatta çoğu zaman muhasebe şirketleri tarafından oluşturulmaktadır. Bu tür uygulamalar veya baskılar sadece Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde değil muhasebe alanında dünyayı yönlendiren ülkelerde de sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu durumu açıklamak açısından Moore, Philip, Tanlu ve Bazerman (2006) şunu ifade etmektedirler: Düzenleyici otoriteler tam bağımsız değildir ve buna bağlı olarak da, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission- SEC) tarafından hazırlanan ve denetçi bağımsızlığını artırmayı amaçlayan çalışmaların, 4 büyük bağımsız denetim firmasının çıkarlarına uygun düşmediği için büyük ölçüde yumuşatıldığı görülmektedir.

1.3. **Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi**

Gerçeğe uygun değer yönetimi, kriz sonrası dönemde en çok eleştiri alan yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun temelinde yaşanan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer, "İstekli ve bilgili taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumda ortaya çıkması gereken tutar" olarak tanımlanmaktadır (IASB, 2014).

Aslında gerçeğe uygun değer muhasebesi bir anda ortaya çıkmış bir standart değildir. Değerleme konusunda mevcut problemlere bir yol gösterici mahiyeti taşımaktadır. Taslak metin halinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) tarafından, 1984 yılında yayınlanan "Yatırımlar için Muhasebe (Accounting for Investments)

ile başlamış bir süreç olup, Kasım 2013 tarihinde yayınlanan IFRS 9: Finansal Enstürmanlar'a (Financial Instruments: Hedge Accounting and Amendments to IFRS 9, IFRS 7 and IASB 39) kadar uzanmaktadır.

Şirketlerin gerçeğe uygun değer muhasebesini uygulamaya başlamalarıyla birlikte, varlıkların değerlerinin tespiti şirketler açısından farklılık arz eder hale gelmiştir. Şirketler arasında aynı varlığa şirketlerin farklılaşan amaçlarından dolayı farklı fiyatlar verilmeye başlanmıştır. Öyle ki, bir şirketin ticari amaçlarla elinde tuttuğu varlığın değeriyle, başka bir şirketin satış maksadıyla elinde tuttuğu varlığın değeri arasındaki fark dikkat çekmeye başlamıştır. Sonuç olarak, aynı portföye sahip iki firma, farklı değerleme gereğince çok farklı tutarlarda gelir raporlayabilmektedir. Bu durum, yatırımcı açısından oldukça önemli bir konudur çünkü yatırımcının tam olarak yatırım yaptığı varlığın değerini bilme imkanı olmayabilmektedir (Davies, Livne ve Milne, 2010, 12).

Yukarıda bahsedilen üç unsur genel olarak, muhasebe uygulamalarında ya da muhasebe mesleğinde yaşanan temel problemlerin bağımsız denetim mesleğine oluşturduğu baskı kapsamında değerlendirilebilmektedir. Fakat bağımsız denetim mesleğinin yaşadığı problemlerin tek sorumlusu bu uygulamalar değildir. Bağımsız denetim mesleğinin içerisinde yaşanan problemler de en az muhasebe mesleğinde var olan problemler kadar bağımsız denetim mesleğinin yapısını ve sorunlara cevap verme kabiliyetini büyük ölçüde etkilemektedir.

2. BAĞIMSIZ MALİ TABLOLAR DENETİMİYLE İLGİLİ YAPILAN ELEŞTİRİLERİN NEDENLERİ

Şirketlerde yaşan büyük finansal skandallar neticesinde, toplumun gözünde denetçinin imajı sarsılmaktadır. Yaşanan skandalların akabinde, kamunun bağımsız denetim mesleğini sorguladığı görülmektedir. Bağımsız denetimin şirketlerde yaşanan çok büyük çaplı hile ve usulsüzlükleri tespit edemiyor olması, kamunun ciddi anlamda eleştirisini üzerine çekmektedir. Böylelikle, kamunun bağımsız denetim mesleğine olan güveni büyük ölçüde sarsılmaktadır.

Kamunun bağımsız denetçilere yaptığı eleştirilerin arkasında sadece hileleri tespit edememesi yoktur. Kamunun önemsediği bir diğer unsur da, şirketlerin sürekliliğidir. Yine en fazla eleştiri alan konulardan bir diğeri de, yaşanan büyük çaplı ve muhasebe temelli şirket skandallarından sonra bağımsız denetçilerin neden yatırımcıları ya da ilgili diğer tarafları uyarmadığı sorusudur. Bu durum aslında, denetçilerin sorumluluklarıyla birlikte şirketlerin sürekliliği

konusunda yatırımcıların ve kamunun yeterince bilgilendirilmemesinin, mesleğe getirilen en büyük eleştiriler olduğunu göstermektedir. (Akers, Meredith ve Giacomino, 2003, 39).

Denetim mesleğini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen unsurların sayısı oldukça fazladır. Fakat bu bölümde, genel anlamda, aşağıda sıralanan 4 maddeyle, kamunun neden denetim mesleğine dair olumsuz bir bakış açısına sahip olduğu açıklanmaya çalışılmaktadır.

2.1. **Para Hırsı**

İşletmenin sahiplerinin ve/veya işletmelerin yönetimini ellerinde bulunduran temsilcilerin, denetime olan güvenin sarsılmasında ciddi etkilerinin olduğu bilinmektedir. Kamu tarafından yapılan eleştirilerin başında, hem mali tablolarının bağımsız denetimi yapılan işletmeler, hem de bu denetimi yapan denetim şirketleri ve denetçilerin, karşılıklı çıkarlar peşinde koşmaları gösterilmektedir. Özellikle Enron skandalı, bize, yaşanan usulsüzlüklerde, paranın kazanma hırsının etkisini çok açık bir şekilde göstermektedir (Noland, 2003:3). Yapılan usulsüzlükleri gizlemek için yapılan gizli anlaşmalar neticesinde, işletmelerin maddilik kapsamında değerlendirilebilecek büyüklükteki hataları ya da usulsüzlükleri görmezden gelinebilmekte ve mali tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirebilmektedir. Aynı zamanda denetçiler ise, kazançlı denetim sözleşmelerini devam ettirebilmekte ve böylelikle de sürdürülebilir kazançlar yakalayabilmektedirler.

Denetim çalışmalarının süreci incelendiğinde, denetçinin oldukça sınırlı ekonomik koşullar altında ve birçok kısıtla denetim çalışmalarını yürüttüğü görülmektedir. Özellikle maliyet sınırlamaları, muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesi aşamasında, oldukça belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Böylelikle ekonomik koşullar, denetim çalışmalarının niteliği üzerinde belirgin etkiler bırakabilmektedir (Kepekçi, 2004, 15).

Denetimin kısıtı olan bir diğer unsur da, yönetimin denetçi üzerinde kuracağı etkidir. Bağımsız denetçi, işletmenin pay sahipleri tarafından işletmenin finansal durumunu incelemesi bağlamında tutulmaktadır. Böylelikle denetçi, işletmeden yaptığı işlemler neticesinde belli bir ücret almaktadır. Bağımsız denetçinin, işletmeyle denetim sürecinde kuracağı yakın ilişkiler, çıkar ilişkisine dönüşme ihtimali taşımaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak, işletmenin gerçek durumunu ortaya çıkarmaktan ziyade, işletmeyle arasındaki ilişkisini

kökleştirecek adımlar atabilmektedir. Böyle bir durumda ise, işletmenin mali tablolarına olan güvenilirliği ortaya çıkarma amacıyla tutulan bağımsız denetçinin fonksiyonu büyük ölçüde zayıflatmaktadır. Denetimi yapanlar artık denetime ilgili olan taraflar adına işletmeyi denetlemekten çıkmakta ve işletme, sahipler ve/veya yönetim lehine eylemler sergilemeye başlamakta ki böyle bir durumda denetimin güvenilirliğinden bahsetmek mümkün görünmemektedir (Kumar ve Sharma, 2005, 16).

2.2. Bağımsızlığın Zedelenmesi

Bağımsızlık, bağımsız dış denetim üzerine kurulan bir kavramdır. Bağımsızlık kavramı olmadan dış denetimin yararından bahsedilemeyeceği açıktır. Öyle ki bağımsızlık, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsünün (The American Institute of Certified Public Accountants –AICPA) genel denetim standartlarından bir tanesidir.

AICPA, bağımsız denetim kavramını iki başlık halinde incelemektedir. Bunlardan birincisi, algılanan bağımsızlıktır. Algılanan bağımsızlık şu şekilde tanımlanmaktadır: Yapılan bir doğrulama hizmetinde profesyonel yargıyı etkilenmez ve böylece birey dürüstlük, objektif hareket etme ve mesleki şüphecilik içinde hareket eder. İkinci bağımsızlık görünüşte bağımsızlıktır. Görünüşte bağımsızlık: Makul ve gerekli bilgilerin hepsine sahip olan bilgili üçüncü kişilerin makul bir biçimde bir firmanın ya da doğrulama hizmetinde yer alan üyenin dürüstlük, objektiflik ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesinin riske atıldığı durumların ortadan kaldırılmasını içermektedir (AICPA, 2014). Dolayısıyla, bağımsızlık kavramından bahsedebilmek için bu iki unsurun birlikte sağlanması gerekmektedir. Görünüşte bağımsızlık kavramının tespiti algılanan bağımsızlığın tespitine göre daha kolay gibi görünmesine karşın, her iki bağımsızlık türü de tespit açısından ve ilişkilerin derinliği açısından ciddi sorunlar oluşturabilmektedir.

Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında sıklıkla karşılaşılan problemlerin başında, bağımsızlığın zedelenmesi gösterilmektedir ve bu kapsamda birçok kısıtla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu kısıtlamalardan en önemlisi, muhasebe işlemleri ve kayıtları üzerinde yönetimin tasarrufta bulunması ve işlemler üzerinde yönetim ve/veya işletme lehine etkinin olmasıdır. Bilindiği gibi, işletmelerin muhasebe kayıtları, iç kontrol sistemi uyarınca işletme yönetiminin bir bölümü olan muhasebe bölümünce tutulmaktadır. Denetim faaliyetlerini yü-

rüten bağımsız denetçinin üzerinde çalışma yapacağı mali tablolar ve bilgiler işletme tarafından hazırlanmaktadır. Böyle bir durumda, işletme yönetiminin işlemler üzerinde usulsüzlükler yaparak, bilgileri manipüle etme ihtimali yok değildir. İşletme yönetiminin performansı mali tablolarda ortaya koyulduğuna göre, yönetimin bu raporlar üzerinde kendi lehine eylemler yürütmesi olası bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi, manipülasyonları ve özel işlemlerle yapılmış usulsüzlükleri bulmada başarılı olamayabilmektedir (Kumar ve Sharma, 2005, 15).

Denetim şirketlerinin işletmelere dış denetim hizmetlerinin yanı sıra iç denetim hizmetlerini de sağlıyor olması, denetime olan güveni sarsan bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Herhangi bir işletmenin iç denetim yapısını üstlenmiş bir denetim şirketinin, bu işletmenin dış denetimini de üstlenmesi; adil, doğru ve güvenilir bir biçimde işini yapacağı konusunda şüphe yaratacak bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca denetim şirketleri, aynı işletmelerle uzun süre çalışmaları neticesinde, çalıştıkları kurum çalışanları ile çok yakın dostluklar kurmaktadır. Hatta bazı zamanlarda denetim şirketlerinden denetlenen işletmeye çalışan transferi yapılmaktadır (Noland, 2003, 3). Böyle bir durumun da denetim şirketinin bağımsızlığını ve toplum nazarında güvenilirliğini zedeleyeceği açıktır. Bunun ortadan kaldırılabilmesi için, bağımsız denetim işletmelerinin, bağımsız denetim uygulamaları dışında bir ücret almamaları sağlanarak yapılabilmektedir (Lee, Azham ve Bien, 2009, 7-8).

Yapılan standart değişiklikleri ile birçok hususun önüne geçilmesine karşın, tam anlamıyla denetlenen şirket ile denetleyen şirket arasındaki organik bağın ortadan kaldırılma noktasında ciddi şüpheler mevcuttur. Bu kapsamdaki en temel şüphe, denetlenen firma ile denetleyen firma arasındaki müşteri-hizmet alan ilişkisidir. Diğer bir problemli alan ise, Sarbones-Oxley Yasasında (2002) belirtilen 9 unsura dahil edilmeyen denetim dışı unsurlarıdır. Bu unsurlar için belli standartlar getirilmiş olsa da vergi hizmetleri gibi denetim dışı unsurlar hala soru işaretlerinin oluşmasına neden olabilmektedir.

2.3. Uygulamalardaki Karmaşıklık

Muhasebe mesleğini etkileyen disiplinler ve çalışma alanı dikkate alındığında, karşılaşılabilecek sorunların çeşitliliği uygulamalardaki karmaşıklığı artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Hem her işletmenin içerisinde bulunduğu sektör dikkate alındığında farklılıklar göz önüne serilebilmekte,

hem de her bir sektörü ilgilendiren yasal durum, denetim şirketlerinin işini zorlaştırabilmektedir.

Genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alındığında, denetçinin gerekli mesleki eğitimden geçmesi ve yeterli niteliklere sahip olması gerektiğinin üzerinde çok ciddi şekilde durulmaktadır. Yaşanan küreselleşme süreci, dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler ve iş hayatında yaşanan çok derin ve karmaşık işlemler, denetçilerin denetim faaliyetlerinde zorlanmalarına neden olmaktadır. Ayrıca denetlenen işletmelerin de usulsüzlükler yaparken teknolojiden yararlanması ve bunları uygulayabilecek elemanlar tahsis etmesi, denetçinin söz konusu usulsüzlükleri belirlemesini güçleştirmektedir (Noland, 2003, 4).

Denetim raporunun yayınlanması belli bir zaman almaktadır. Bilanço tarihinden yaklaşık 3 ay sonra yayınlanan denetim raporu, zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilmektedir (Kepekçi, 2004, 16).

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçi açısından, bağımsız denetime tabi tutulan mali tablolarla ilgili usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların tespit edilmesi, tek başına bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim yapmadığı anlamına gelmemektedir. Bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususu, şartlara uygun bağımsız denetim tekniklerinin uygulanıp uygulanmadığı, uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucunda toplanan bağımsız denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği ile bu kanıtların değerlendirilmesine dayanan bağımsız denetim görüşünün uygunluğuna göre belirlenmektedir (SPK, Seri X:22).

Diğer bir sınırlama ise, mali tabloların düzenlendiği muhasebe sistemidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre, kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden görememektedir (Kepekçi, 2004, 16).

2.4. İç Denetimin Usulsüzlükleri Belirleme Kabiliyeti

Muhasebe meslek personelinin eğitimi ve kapasitesi üzerine yapılan çalışmalarda, muhasebe öğrencilerinin kalitesi geçmişle karşılaştırıldığında, kalitede önemli bir düşüşün olduğu görülmektedir. Ayrıca, mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin aldıkları başlangıç ücretlerine bakınca da diğer meslek men-

suplarının başlangıç maaşlarıyla karşılaştırıldığında ciddi bir şekilde daha az olduğu görülmektedir (Noland, 2003, 5).

Denetim risk modelini, genel olarak, işletmenin iç kontrol yapısına dayandırılarak hesaplandığı dikkate alındığında, iç denetimin usulsüzlükleri belirlemede yetersiz kalması, bağımsız denetim çalışmalarına duyulan güven üzerinde negatif bir etki yaratmaktadır. Genel hatlarıyla bu yetersizlikler şu şekildedir (Moeller, 2004, 217):

Hile arama hususundaki isteksizliği: Sınırlı usulsüzlük eğitimi veya geçmişte yaşanan usulsüzlük olaylarıyla ilgili yetersiz deneyim, denetçilerin usulsüzlükleri arama konusunda yeterince dikkatli olmadıklarını göstermiştir. Denetçiler, usulsüzlük soruşturmasını dedektif tipi bir eylem olduğunu düşünmekte ve bu nedenle de bunları öncelikli sorumlulukları arasında görmemektedirler.

İşletmelerde Aşırı Güvenin Yerleşmiş Olması: İç denetimi yürütenler, özellikle, çalıştıkları organizasyonlar içerisindeki diğer kişilerle samimi ilişkiler kurmaya ve arkadaşlıklarını geliştirmeye çalışmaktadırlar. İç denetimi yapan personel ile iç denetim mahiyetinde işlemleri incelenecek olan çalışanların birbiriyle yakın ilişkiler içerisinde olması aşırı güven duygusunun gelişmesine sebep olabilmektedir.

Denetim Kalitesi Üzerine Yeterince Vurgu Yapılmamış Olması: İç denetim çalışmalarıyla elde edilen bulgular, benzer kırmızı bayrakların bir kısmıyla sürekli karşı karşıya kalındığını göstermektedir. Benzer özelliklere sahip olan usulsüzlüklerin sayısının fazlalığı, yapılan denetimin kalitesi hakkında olumsuz bir imaj oluşmasına neden olmaktadır.

İşletme Yönetimi Tarafından Yetersiz Destek Alınması: Olası bir usulsüzlük durumunda denetçi, işlem alanını genişleterek, o alanda daha detaylı bir inceleme başlatmaktadır. Denetim yönetimi, daha detaylı bir araştırma yapması hususunda denetçiye ekstra bir zaman verme konusunda isteksiz olabilmektedir. Denetim yönetimi, ortada çok ciddi bir şüphe yoksa denetim ekibinden çabuk davranmasını ve zaman harcamaktan vazgeçmesini telkin edebilmektedir.

Yüksek Riskli Alanlara Odaklanmakta Hataya Düşme: Muhtemel usulsüzlükler, işletme içerisinde o kadar farklı alanlarda baş gösterebilir ki bunların tespiti hususunda çok geniş bir bakış açısıyla olaya bakmak gerekmektedir. Denetçiler genellikle, ilk işlemlerdeki bulguları değerlendirirken usulsüz işlemlerin sonraki işlemlerde olma olasılığını gözden kaçırabilmektedirler. Bazen çok küçük ve önemsiz gibi görülen olayların altında, oldukça

önemli usulsüzlüklerin yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle, denetçinin denetim alanında yüksek riskli alanlara odaklanması gerekmektedir.

3. ŞİRKETLERDE HİLE VE USULSÜZLÜKLERİ ORTAYA ÇIKARMADA DENETÇİYE YARDIMCI OLACAK FAKTÖRLER

Şirketlerde yaşanan usulsüzlükler dikkate alındığında, bağımsız denetçilere denetim kalitesini artırmak açısından yardımcı olacak birçok faktör olmasına rağmen, genel olarak, şu dört faktör usulsüzlüklerin bulunması ve önlenmesi açısından oldukça önemlidir (Saksena, 2008, 28; IFAC, 2007):

Eğitim: Burada kastedilen sadece mesleğe giriş düzeyindeki bilimsel hazırlığı ifade eden eğitim değildir. Meslek mensubunun tüm kariyeri boyunca devam eden dinamik bir eğitim sürecinin işletiliyor olması gerekmektedir. Böylelikle eğitim, sadece muhasebenin belli uzmanlık alanlarında değil, hataları belirleme ve onları engellemeyi içeren alanlarda da etkiler oluşturacağı açıktır.

Çevresel Farkındalık: Denetim firmaları, istihdam ettikleri denetçilere, müşteri işletmelerin yer aldığı sektörle ilgili olarak uzmanlarca hazırlanmış raporları okumaları ve kavramaları anlamaları için zaman verilmelidir. Denetçilere çevresel farkındalık kazanmaları için, denetim firması tarafından, işte öğrenme kapsamında ayrılan zamanda denetimin sadece muhasebe mesleğinin icrasından ibaret olmadığı gösterilmelidir. Böyle bir strateji, denetimde yüksek kaliteyi sağlamakta ve konsantrasyonu yüksek denetim elemanlarıyla çalışmaya yardımcı olmaktadır.

Mesleki Şüphecilik: Mesleki şüphecilik, denetim mesleğinin en asli unsurlarından bir tanesidir. Bağımsız denetçiler yetiştirilirken, soru sorma ve bu sorular ışığında mevcut durumun ortaya çıkarılmasının önemine vurgu yapılmalıdır. Cevapların gerçeği ortaya çıkarmada yeterli olup olmadığı, eğer yeterli değilse yeni sorularla devam edilmesi ve "kırmızı bayrakları" belirleme gibi konularla mesleki şüpheciliğin öneminin anlatılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçiler; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenen Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) ve etik değerlere uymakta, denetim faaliyetlerini mesleki şüphecilik içerisinde yerine getirmekte, finansal tabloların denetimin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanmakta ve bağımsız denetim faaliyetlerinde makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek

için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektedir (KGK, 2014, BDS 200).

Deneyimlerden Öğrenme: Denetçilerin yaptıkları işlerde etkileyici sonuçlara ulaşabilmeleri için, kendi ve diğer mesleki uzmanların deneyimlerinden yararlanmaları gerekmektedir. Deneyimlerden öğrenmeyle ilgili birinci yol hatalardan öğrenmedir. Geçmişte kendi veya diğer denetçilerin yapmış olduğu hatalar incelenerek, gelecekte karşılaşılabilecek olan benzer durumların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

4. SONUÇ

Bu çalışmada genel olarak, yaşanan finansal skandallardaki bağımsız denetim boyutu incelenmeye çalışılmıştır. Öncelikle, muhasebe alanında yaşanan, ciddi görülen, bağımsız denetimle ilişkili olan konuların öneminden bahsedilmiştir. Daha sonra, bağımsız denetim mesleğinin kendi içerisinde yaşadığı problemlere değinilmiş ve son olarak da yaşanan ya da yaşanılması muhtemel şirket usulsüzlüklerinin, bağımsız denetçiye yardımcı olması muhtemel konuların üzerinde durulmuştur. Çalışmanın başlıca kısıtları şu şekildedir: Şirket usulsüzlüklerinin muhasebe boyutu, sadece bu makalede yer alan konularla tam olarak anlaşılması mümkün değildir. Belli başlıları burada belirtilmiş ancak konunun aydınlatılmasında birçok muhasebe temelli unsurun daha açıklanması faydalı olacaktır. Özellikle bağımsız denetimin kalitesini içeren çalışmaların faydalı olacağı düşünülmektedir. Diğer bir husus ise, bağımsız denetimde yaşanan problemlerin sadece muhasebe ve bağımsız denetim bakış açısıyla çözülmesi mümkün değildir. Bu konuda başka bilim dallarından da destek almak suretiyle, usulsüzlüğe başvurma, bu usulsüzlükleri tespit etme konusunda bağımsız denetçilerin rolünün açıklanması faydalı olabilecektir. Hatta bu konuda, yapılabilecek anket çalışmalarıyla konu daha ayrıntılı araştırılabilecektir.

KAYNAKÇA

AICPA (2014). “Code of Professional Conduct” http://www.aicpa.org/Research/ Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2010June1CodeofProfessionalConduct.pdf. (Çevrimiçi Erişim: 02.01.2015)

Akers, Michael D., Meredith A. Maher ve Giacomino, Don E. (2003). “Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap” **The CPA Journal**. October (2003) : 38-42.

Amat, Oriol and Gowthorpe, Catherine (2004).“Creative Accounting: Na-

ture, Incidence and Ethical Issues" **UPF Working Paper**.748 (2004) : 1-19.

Can, A.Vecdi (2010). "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi" **Mali** Çözüm. 97 (2010) : 21-48.

Cristina, M. Marcus (2010). "The Influence of Global Financial Crisis on the Accounting Policies" **Annals of Faculty of Economics**. 1 (2010) :528-533.

Davies, Brandon, Livne, Gilad ve Milne, Alistair (2010). "The Accounting Statements of Global Financial Institutions and the Recent Crisis*"* The Association of Chartered Certified Accountants 05.06.2013 tarihinde **http:// www2.accaglobal. com/pubs/general/ activities/library/economy/tech-afb-asg2.pdf.** adresinden erişildi.

IASB (2014). 12.10.2014 tarihinde **http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx**. adresinden erişildi

IFAC (2007). "Tone at the Top and Audit Quality" 10.09.2014 tarihinde **http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/tone-at-the-top-and-audit-q.pdf** adresinden erişildi.

Jones, Michael (2011). **Creative Accounting. Fraud and International Accounting** Wiley. USA : Scandals.

Kepekçi, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**. 5.bs. İstanbul. Avcıol Basım Yayın

KGK (2013); **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi.** Ankara : KGK

Kumar, Ravinder ve Sharma, Virender (2005). **Auditing: Principles and Practice**. New Delhi: Prentice-Hall of India Private Limited,

Lee, Teck Heang, Azham Md. Ali ve Bien, Doria (2009)."Towards an Understanding Of The Audit Expectation Gap" **The ICFAI University Journal Of Audit Practice**. 6 (2009) : 7-35.

Moeller, R. Robert (2004). **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**.. New Jersey: John Wiley and Sons.

Moore, Don A., ,Philip E., Tanlu, Lloyd ve Bazerman, Max H. (2006)."Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling." **Academy of Management Review**. 31 (2006) :1-20.

Mulford, Charles W. ve Comiskey, Eugene, E. (2002). **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**.USA: Wiley.

Noland, G. Thomas (2003). " Why "auditing" is a Dirty Word" **The Journal of Corporate Accounting and Finance**.14 (2003) : 3-5.

Parlakkaya, Raif ve Çetin,Hüseyin (2010). "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi?" **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi-I** (15-16 Nisan 2010) Malatya'da sunulan bildiri.

Saksena, P. N. (2008). "Four Tools (Under the Umbrealla of Continuous Imrovement) to Help Auditors Prevent/Detect Frauds" **Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies**: 13 (2008) : 27-30.

Sarbones-Oxley Act (2002). 10.11.2014 tarihinde https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf. adresinden erişildi.

SPK (2006). **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri: X, No:22).**