



Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması (The Comparison Of Independent Audit And Forensic Accounting In Terms Of Exposing Fraud)

Adnan DÖNMEZ^a Kürşad ÇAVUŞOĞLU^b

^a Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İİBF, adonmez@akdeniz.edu.tr

^b Doktora Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi SBE, kursatcavusoglu@mersin.edu.tr

Anahtar Kelimeler

Bağımsız Denetim, Adli Muhasebe, Hile Araştırmacılığı.

Jel Sınıflandırması

M40, M41.

Özet

Son yıllarda yaşanan şirket skandalları sonucu hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi daha önemli hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak hilelerin önlenmesi ile ilgili olarak adli muhasebe konusu daha çok tartışılmaya başlanırken, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurulu (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan SAS No 99, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-The International Federation of Accountants) tarafından yayınlanan ISA 240 ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Seri X, No:22 Tebliği ile de bağımsız denetçinin hileleri önlemedeki rolü ve sorumluluğu açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu çalışmada hilelerin ortaya çıkarılmasındaki rolleri açısından bağımsız denetim ile adli muhasebe kendilerini oluşturan bazı kriterler dahilinde karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmalar sonucunda amaçlar, varsayımda bulunma, uygulama süreçleri, bilgi kaynakları, önemlilik ve örnekleme yöntemleri gibi kriterler açısından önemli farklılıklar olduğu görülmüştür.

Keywords

Corporate Governance, Ethical Codes, ISE.

Jel Classification

M40, M41.

Abstract

Exposing end preventing fraud has become important because of the corporation end scandals in recent years. Hence, forensic accounting field has been discussed more in prevention of fraud and the role and responsibility of independent auditor in preventing fraud has been indicated clearly with SAS No 99 issued by American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ISA 240 issued by The International Federation of Accountants (IFAC) and Communique Serial: X, No:22 issued by Capital Market Board. In this paper, independent audit and forensic accounting are compared within some criteria that they are generated by, in terms of their roles in exposing fraud. According to the results of comparisons, there are significant differences between independent audit and forensic accounting with regards to the criteria such as purposes, hypothesize, implementation processes, information sources, materiality and sampling methods.

1.Giriş

Dünyadaki ekonomik koşulların sürekli olarak değişimi, işletmeler arasında artan rekabet ve bilgi teknolojilerinin hızlı bir gelişim içinde olması işletmeleri hem olumlu hem de olumsuz yönlerden etkilemeye başlamıştır. İşletmelerin iş hacimleri büyürken, bununla birlikte artan işlemler nedeni ile finans ve muhasebe sistemine ilişkin kayıtlarda karmaşıklaşmaya başlamıştır. Bu karmaşıklık işletmelerin mali işlemlerinin denetimini de daha zor hale getirirken, hileli işlemlerin yapılabileceği uygun ortamların da oluşmasına neden olmuştur.

XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren işletmeler, karmaşıklaşan bu ekonomik ve finansal yapı ile mücadelede başarılı olamamış, Enron, WorldCom, Parmalat gibi pek çok kurumsal hile skandalı meydana gelmiştir. Ortaya çıkan bu büyük kurumsal hilelerde muhasebe ve denetim firmalarının da ihmallerinin görülmesi, finans sektörü ve düzenleyici kuruluşların farkındalığını artırmış, toplumda özellikle denetim mesleği ve denetçilerin hilenin tespitinde başarısız oldukları ve hileyi tespit ve önleme için yeterli derecede gayretli davranmadıkları hususunda bir algı oluşmuştur (Karausta ve Dönmez, 2013: 61). Yaşanan bu skandallar, organizasyonların içindeki hilelerin tespiti için denetçilerin ve muhasebecilerin sorumluluklarının yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunluk sonucu AICPA ve IFAC tarafından bağımsız denetçilerin hileleri ortaya çıkarmadaki sorumluluklarına yer veren SAS No 99 ve ISA 240 yayınlanmıştır. Bağımsız denetim alanında bu gelişmeler yaşanırken diğer taraftan artık işletmelerin defterlerinin özellikle hile yönünden denetlemesi gereğini ortaya çıkarmış, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde "*hileli olduğu iddia edilen finansal faaliyetlerin izlenmesi - araştırılması ve adli kanıt toplanması ve üretilmesi için muhasebe metotlarının ve özel yordamların uygulanması faaliyeti*" olarak tanımlanan ve henüz Türkiye'de uygulanmayan "forensic accounting" veya Türkçe ifade ile "Adli Muhasebe" uygulaması başlamıştır (Karausta ve Dönmez, 2013: 61).

Bu çalışma kapsamında öncelikle hilenin tanımı ve özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra, bağımsız denetimin hilelerin tespitindeki sorumluluğuna ve adli muhasebenin hilelerin tespitindeki sorumluluğuna ilişkin açıklamalara yer verilecek ve son olarak adli muhasebe ve bağımsız denetimin karşılaştırması yapılacaktır.

2.Hile Kavramı ve Özellikleri

Hile en genel tanımıyla; bir kişinin başkaları üzerinden haksız yarar elde etmek için giriştiği sahtekarlığa, açgözlülüğe, kurnazlığa, aldatmaya dayanan dürüstlük dışı

davranışlar olarak ifade edilebilir (Karabınar ve Akyel, 2009: 692; Mengi, 2013: 43). Denetim özelinde hile kavramı incelenirse muhasebe hilesi kavramı ile karşılaşılır. Muhasebe hilesi kabaca bir örgüte ya da işletmeye ait bilgilerin, kayıtların, işlemlerin ve dokümanların bilinçli bir şekilde tahrif edilmesi olarak tanımlanabilir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147). Daha ayrıntılı olarak açıklanırsa bir veya birden fazla kişinin yasadışı, adil olmayan menfaat elde etmek için kayıtların, belgelerin manipülasyonuna, tahrifatına; varlıkların eksik ya da adil olmayan tahsisine; kayıtlardaki veya belgelerdeki işlemlerin bilerek unutulmasına; muhasebe politikalarının yanlış uygulanmasına neden olan kasti davranışları olarak tanımlanabilir (Bunget ve diğ., 2009: 281). Bu noktada muhasebe hilelerinin yanı sıra muhasebe hatalarına değinmekte yarar vardır. Çünkü bu iki kavram oldukça sık bir şekilde birbiriyle karıştırılmaktadır. Muhasebe hataları dalgınlık, dikkat etmeme, ihmal etme, deneyimsizlik veya yeterli bilgiye sahip olmama sonucu muhasebe işlemlerinde, kayıtlarında, belgelerinde ve hesaplarında yapılan kasıt içermeyen yanlışlıklardır (Bayraklı ve diğ., 2012: 20). Dolayısıyla muhasebe hatası ile muhasebe hilesi arasındaki ayırım hatanın kasıt unsuru içermemesine; buna mukabil hilenin kasıt unsuru içermesine dayanmaktadır. Örneğin finansal tablolardaki stok kaleminin bilgisizlik sonucu yanlış değerlemeye tutulması bir hata iken (çünkü kasıt yoktur) aynı stok kaleminin yatırımcıları aldatarak kendine çıkar sağlamak sonucu yanlış değerlemeye tabi tutulması hiledir.

Hileler çalışanların hırsızlığından, uygun olmayan davranışlarından, varlıkların ve şirket fonlarının zimmete geçirilmesine, kötüye kullanılmasına veya hileli finansal raporlamaya kadar farklı şekillerde gerçekleşmektedir (Soltani, 2013: 259).

Hileler çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bonner vd. (1998) hile türü ile denetçinin dava edilmesi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada hileyi 12 kategoride sınıflandırmışlardır. Bu kategoriler; fiktif/hayali gelirler, vadesinden önce gelir tahakkuku, yanlış sınıflandırma, fiktif/hayali varlıklar ve/veya gider indirimleri, aşırı değerlendirilmiş varlıklar ve düşük değerlendirilmiş borçlar/giderler, unutulmuş ya da dahil edilmeyen varlıkları veya giderleri etkileyen borçlar, yanlış bildirimler, öz sermayeye ilişkin hileler, ilişkili taraf işlemleri, düşük gelir ve/veya varlık bildirimleri, yasadışı davranışlar ve (konsolidasyonu da içeren) diğer çeşitli hileler olarak adlandırılmıştır.

Hileler; hileyi gerçekleştirenin kurum içerisindeki mevkiğine göre *yönetici/yönetim hileleri* ve *çalışan hileleri* olarak da sınıflandırılabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 262). Yönetim hileleri genellikle tepe yöneticileri tarafından zimmetleri örtmek, daha az kar

payı dağıtmak, yolsuzlukları gizlemek, daha az vergi ödemek ya da vergi kaçırmak gibi nedenlerle finansal tablolarda veya defter kayıtlarında yapılan oynamalar, gerçeğe uygun olmayan düzenlemeler olarak tanımlanabilir (Bayraklı ve diğ., 2012: 60; Erkan ve Arıcı, 2011: 32). Yönetim hileleri örneğin gerçekte var olmayan fiktif gelirleri ya da satışları kaydetmek, kısa vadeli borçların uzun vadeli borçlarda gösterilerek bilançonun yanlış sunumu, değerlendirme ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması yada yöneticilerin karın gerçekte olduğundan yüksek göstererek ikramiye alması şeklinde gerçekleşebilir (Karabınar ve Akyel, 2009: 697-698; Karacan ve Uygun, 2012: 262). Çalışan hileleri, çalışanlar tarafından menfaat elde etmek için işletmenin kaynaklarının ya da varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanılması ve suiistimal edilmesi olarak tanımlanabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 262). Çalışan hileleri; örneğin çalışanların para tahsilatlarını kaydetmeden kendi zimmetlerine geçirmeleri, fiktif satıcılara ödemeler yapması, işletme varlıklarını çalmaları, çeşitli kişilerden rüşvet almaları şeklinde gerçekleşebilir (Yıldız ve Başkan, 2014: 3).

Hileler içerik bakımından hem IFAC'ın yayınladığı ISA 240 denetim standardı paragraf 3'e, hem AICPA'nın SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'ya, hem de ülkemizde SPK'nın yayınladığı Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 4'e göre ise; *varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama* olarak sınıflandırılmıştır. SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 4'e göre hileli finansal raporlama, "kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması" olarak tanımlanırken varlıkların kötüye kullanılması, "bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir" şeklinde ifade edilmiştir.¹ Hileli finansal raporlama muhasebe kayıtlarının veya belgelerinin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi, finansal tablolarda açıklanması gereken olayların, işlemlerin kasıtlı olarak açıklanmaması ve tutarlara, değerlemeye, sınıflamaya ilişkin muhasebe ilkelerin kasıtlı olarak yanlış uygulanması şeklinde gerçekleşebilir (ISA 240, parag.A3; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4; SAS No 99, parag. 6). Varlıkların kötüye kullanılması alacaklardan elde edilen tahsilâtların zimmete geçilmesi, işletmenin maddi ve maddi olmayan varlıklarının çalınması, satın alınmamış mal ve hizmetler için ödeme yapılmasına neden olunması, işletmenin teknolojik bilgilerinin rakiplerine satılması ve işletme varlıklarının kişisel amaçlar için kullanılması şeklinde

¹ ISA 240 ve SAS No:99'da benzer şekilde tanımlanmıştır.

gerçekleşebilir (ISA 240, parag. A5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4; SAS No 99, parag. 6). Varlıkların kötüye kullanılması genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilmekte olup işletme yöneticileri tarafından da zaman zaman yapılabilir (ISA 240, parag. A5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4). Dolayısıyla çalışan hilelerinin genellikle varlıkların kötüye kullanılması şeklinde yönetim hilelerinin ise hileli finansal raporlama şeklinde gerçekleştiği söylenebilir (Karacan ve Uygun, 2012, 262). Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği'nin (ACFE-The Association of Certified Fraud Examiners) 2012 yılında yayınladığı raporda hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasına ek olarak çalışanların kendi çıkarları için rüşvet alma, haraç kesme vs. gibi görevlerini kötüye kullanarak gerçekleştirdikleri yolsuzluğu da bir hile türü olarak sınıflandırmıştır. Tüm bu anlatılanlar ışığında hilelerin sınıflandırılması Şekil 1'deki gibi yapılabilir:

HİLENİN İÇERİĞİNE GÖRE		HİLEYİ YAPANLARA GÖRE	
		Yönetici/Yönetim Hileleri	Çalışan Hileleri
Muhasebe Hileleri	Hileli Finansal Raporlama	Genellikle	-
	Varlıkların Kötüye Kullanılması	Bazen	Genellikle
Haksız Edim	Yolsuzluk	Bazen	Bazen

Şekil 1: Hilelerin Sınıflandırılması

Hilenin oluşmasına, ortaya çıkmasına neden olan faktörler veya unsurlar 'Hile Üçgeni', 'Hileli İşlem Üçgeni' kavramları ve MICE² olarak adlandırılan motivatörler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmaktadır. Bunların içerisinde en bilineni hile üçgeni³ kavramıdır.

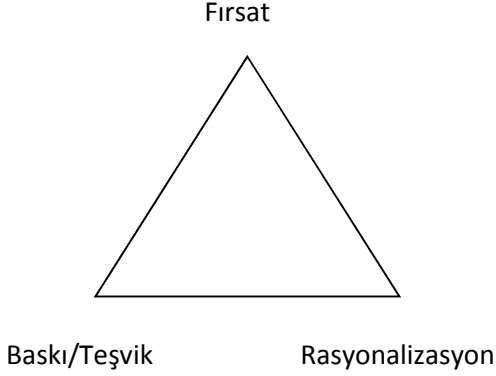
Hile üçgeni kavramı 'beyaz yakalı suç' terimini bulan kriminolog ve sosyolog Edwin Sutherland ve onun doktora öğrencisi Donald Cressey'in çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Özellikle Cressey'in çalışmaları zimmete para geçirme ve bireyleri hile yapmaya iten koşullar üzerine yoğunlaşmıştır (Soltani, 2013; 260). Bu çalışmaları sonucunda kişilerin büyük bir çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini gerçekleştirmek için hile yaptığını, ayrıca hilelerini gerçekleştirebilecekleri ya da saklayabilecekleri bir fırsat yakaladıklarını ve yaptıkları hilelerde kendileri haklı gösterme çabasında oldukları

² MICE İngilizce money, ideology, coercion ve ego kelimelerinin baş harflerinden oluşmuştur.

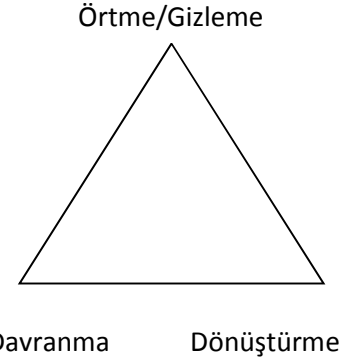
³ SAS No 99, IAS 240 denetim standartlarında ve SPK Seri X, No:22 tebliğinde de hile üçgenindeki unsurlardan bahsedilmiştir.

sonucuna varmıştır (Mengi, 201: 115-116). İşte hilenin ortaya çıkmasına neden olan ve genel olarak baskı/teşvik, fırsat ve rasyonalizasyon olarak isimlendirilen üç koşula hile üçgeni adı verilir (Hatunoğlu ve diğ., 2012: 178). Baskı veya teşvikler finansal istikrarı ve karlılığı tehdit eden ekonomik, endüstriyel, sektörel dış koşullardan kaynaklanacağı gibi satış, karlılık hedeflerini yakalamak için ya da borç verenlerin, analistlerin, pay sahiplerinin beklentilerini karşılamak için de yönetimin kendini aşırı baskı altında hissettiği durumlardan da kaynaklanabilir (Chong, 2013: 49). Ayrıca kumar borçları, kredi kartı borçları gibi çeşitli nedenler sonucu ortaya çıkan para ihtiyaçları çalışanlar üzerinde baskı yaratarak hileye neden olabileceği gibi yöneticilerde finansal sonuçlara bağlı olarak daha fazla prim, ücret almak için hileye başvurabilirler (Çubukcu, 2009: 118). İşletmelerde hileyi belirleyebilecek ya da önleyebilecek iç kontrol sisteminin eksikliği, bilgilere erişimde eksiklik, işletme yönetiminin ihmalkar davranışı, performans kalitesini değerlemedeki yetersizlikler, hile işleyenlere uygulanan disiplin cezalarındaki yetersizlikler, denetim çalışmalarındaki eksikler hilenin oluşması için fırsat sunabilir (Kostovai, 2013: 361). Kişilerin dürüst olmayan eylemler yaptıklarında ya da suç işlediklerinde kendilerini haklı gösterme ve ikna etme çabaları hilenin rasyonalizasyonu veya mantıklı kılınması olarak ifade edilebilir (Hatunoğlu ve diğ., 2012: 179). Örneğin kasadan para çalan bir çalışan bu parayı daha sonra tekrar yerine koyma niyetinde olduğunu bu nedenle de yaptığı eylemin hırsızlık değil bir ödünç alma olduğunu düşünebilir (Çubukcu, 2009: 118). Baskı ne kadar fazla olursa kişilerin hileyi mantıklı kılma çabaları o kadar fazla olacaktır (Soltani, 2013: 260). Hileyi oluşturan bu üç koşulun birlikte bulunma kapsamı ne kadar genişlerse hilenin oluşma olasılığı da o kadar artar (Karabınar ve Akyel, 2009: 696). Bununla birlikte hile üçgenindeki bu üç koşuldan birinin bile etkin olması hilenin oluşmasına neden olabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 264). Hile üçgeni hile oluşumundan önceki süreci açıklarken hileli işlem üçgeni hile oluşumundan sonraki süreci açıklamaktadır (Trompeter ve diğ., 2013: 290). Hileli davranma, örtme/gizleme ve dönüştürme olmak üzere üç öğeden oluşan hileli işlem üçgeninde; hileli finansal raporlama ya da varlıkları kötüye kullanma şeklinde gerçekleşen hileli davranmanın, denetçilere gerekli bilgiler eksik sunularak, satıcılarla ve müşterilerle denetçiden gizli anlaşmalar yapılarak, belgeler tahrif edilerek vs. denetçiden gizlenmesi ve sonrasında da bu gizlenen hileli davranışın kişisel çikara dönüştürülmesi (örneğin olduğundan aşırı değerlendirilmiş kazançlar üzerinden prim alınması) söz

konusudur (Trompeter vd., 2013, s. 290). Bu anlatılanlar ışığında hile üçgeni ve hileli işlem üçgeni şu şekilde gösterilebilir:



Şekil 2: Hile Üçgeni (Kranacher ve diğ., 2011: 12)



Şekil 3: Hileli İşlem Üçgeni
(Trompeter ve diğ., 2013: 289)

Hile üçgeni ve hileli işlem üçgeninin yanında hile oluşumunda etkili olan faktörler M.I.C.E. motivatörleri ile de açıklanmaya çalışılmıştır. M.I.C.E. motivatörleri para, ideoloji, tehdit ve ego'dan oluşmaktadır. Bunların içerisinde en yaygın olanları parasal açgözlülük ve güç hırsı nedeniyle hilelerin gerçekleştiği Enron, WorldCom gibi şirket skandallarında da motivasyon kaynağı olan para ve egodur. Daha az görülmekle birlikte bazen kişiler tehditle hileli işlem yapmaya zorlanabilirler ve daha nadiren de ideolojik bir nedenden dolayı, örneğin terörün finansmanı gibi, hileyi gerçekleştirebilirler (Kranacher ve diğ., 2011: 13-14).

3. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü ve Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğuna tarihsel bir perspektiften kısaca bakılacak olursa; 1500'lere kadar özellikle Britanya bölgesindeki denetimin temel amacı olan zimmete para geçirmeyi araştırmak Amerikan denetim yaklaşımının da temelini oluşturmuş olup 1930'lar dönemi boyunca da hileleri ortaya çıkarmadaki önem 1938'deki McKesson and Robbins skandalına kadar artmıştır. Bu skandaldan sonra denetimin odak noktası hileleri ortaya çıkarmaktan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre doğruluğunun belirlenmesine kaymıştır (Chong, 2013, s. 48). Yine buna paralel olarak 1960'lara kadar hileleri ortaya çıkarmak bir denetim amacı olarak önemini yavaş yavaş kaybetmiş, denetim çerçevesinde bağımsız denetçilerinin hileye ilişkin vakalarda çalışmalarını ancak maliyetlerin faydaları geçtiği noktaya kadar genişletebileceğini bu nedenle de hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğu işletme yönetimleri üzerinde görülmeye başlanmıştır (Kandemir ve Kandemir, 2013: 33).

1980'lerin ortalarında hile vakalarının aşırı bir biçimde artması sonucu bağımsız denetçinin hileleri önlemede ve ortaya çıkarmadaki rolünün ana hatlarını belirten 9 tane SAS denetim standardı yayınlanmış olmasına rağmen hileleri ortaya çıkarma konusunda denetim mesleğinin başarısızlığı belirgin bir şekilde azalma göstermemiştir (Chong, 2013: 48). 1990'lı yıllarda denetçilere finansal tablolardaki hile vakalarını tespit etmede başarısız olmaları nedeniyle çok sayıda dava açılması sonucu AICPA tarafından 1997 yılında SAS No 82 standardın yayınlanmış olup bu standardın yerine 2002 yılında SAS No 99 "Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" standardı yürürlüğe girmiştir (Karacan ve Uygun, 2012: 288).

SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'ya göre bağımsız denetçi; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahiptir. Standartta denetçinin sorumluluğunun makul güvence çerçevesinde çizilmesinin nedeni; uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş bir denetimin bile hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edememe ihtimali bulunduğundan mutlak güvencenin gerçekleştirilebilir olmadığı belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

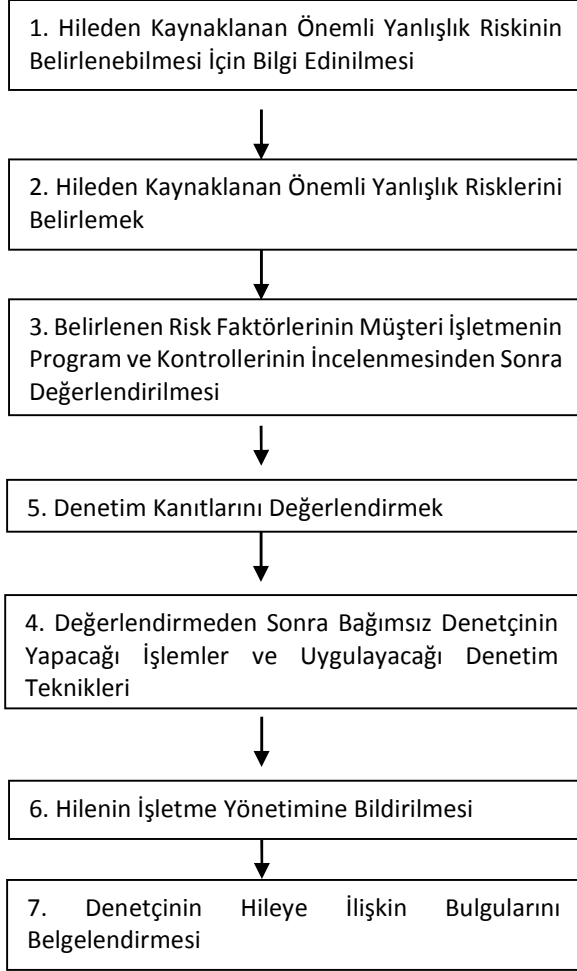
IFAC tarafından yayınlanan ISA 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardı paragraf 4-5'te ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, madde 5 ve 7'de hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci derecede sorumluluğun işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere ait olduğu belirtilmekle beraber bağımsız denetçinin de finansal tablolarda hile ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar bulunmadığına dair makul güvence verme sorumluluğunun olduğu ifade edilmiştir. Yine bu iki standartta da SAS No 99 standardında olduğu gibi denetimin doğasından kaynaklanan bazı kısıtlamalarından (örneğin örnekleme yönteminin kullanılması, denetçilere sunulan kanıtların kesin olmaması, işletmenin iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar gibi) dolayı finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riskinin her zaman bulunabileceği belirtilmiştir (ISA 240, paragraf 5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.7).

Bağımsız denetçi hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci dereceden sorumlu tutulmasa da; bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları hilelerin ortaya çıkmasında hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı etkiye sahip olarak hilelerin önlenmesinde pozitif bir rol oynayabilir (Bunget ve diğ., 2009: 284).

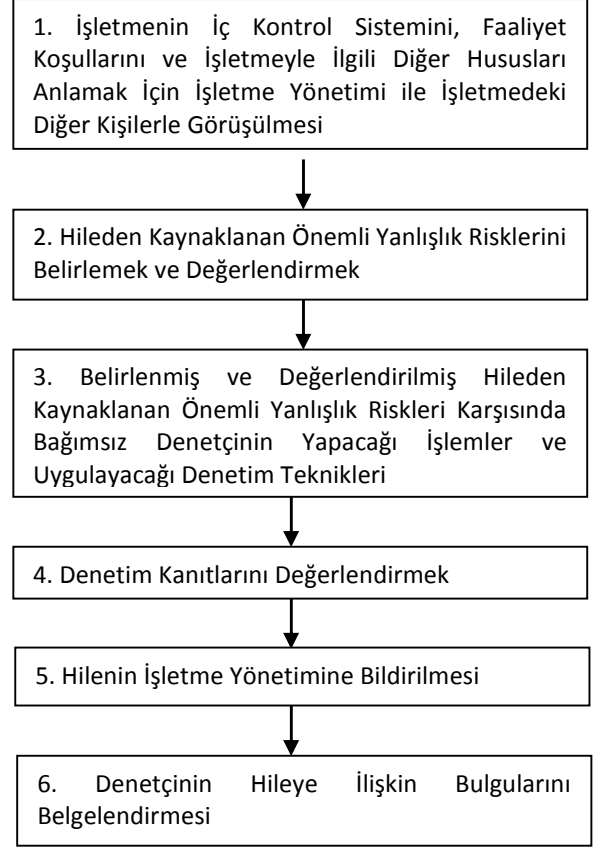
SAS No 99, ISA 240 denetim standartlarında ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğinde; hileler gizlendiği için hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmek zor olsa da bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini incelerken “hile risk faktörleri” olarak da adlandırılan hileye neden olan baskıları, fırsatları ve hileyi haklı çıkarmaya yönelik davranışları içeren olayları ya da koşulları tespit edebileceğinden bahsedilmiştir (SAS No 99, parag. 31; ISA 240, parag. A23; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.12). Denetim standartlarındaki bu açıklamalar ışığında bağımsız denetçinin sorumluluğunun hilenin ortaya çıkma olasılığını, riskini ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek şeklinde çizilebilir. Bir olayın ya da işlemin hilesel bir niteliğe sahip olup olmadığı yasal olarak yalnız mahkemede ortaya konabileceğinden denetçinin hileyi yasal açıdan kanıtlamak sorumluluğu yoktur; bu nedenle denetçi dikkatini hileyi kanıtlamaktan ziyade hilenin olabileceği şüpheli işlemlere yöneltir (Bunget ve diğ., 2009: 284).

SAS No 99, ISA 240 denetim standartlarına ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği'ne göre bağımsız denetçi denetim çalışmalarını mesleki şüphecilik çerçevesinde icra etmelidir. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetim kanıtını sorgulayan, bağımsız denetim kanıtının hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskini gösterip göstermediğini sürekli muhakeme eden ve bağımsız denetim kanıtı eleştirel bir gözle değerlendiren bir yaklaşım ya da tutum olarak ifade edilebilir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, m.8). Bağımsız denetçi mesleki şüphecilik çerçevesinde bağımsız denetim görevini işletmeyle ilgili geçmiş tecrübelerine veya işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında sahip olduğu inançlara bakmaksızın her zaman için hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin mevcut olabileceği düşüncesiyle gerçekleştirir (SAS No 99, parag. 13).

Hem SAS No 99'da hem de ISA 240'da ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliğ de denetçinin mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için takip edeceği yol haritaları gösterilmiştir. Aslında SAS No 99'daki yol haritasıyla ISA 240'daki ve SPK Seri X, No 22 tebliğindeki yol haritaları birbirine benzemekle beraber aralarında bazı farklılıklar olduğu için bu çalışmada bu yol haritaları ayrı şemalar halinde Şekil 4 ve Şekil 5'te gösterilmiştir.



Şekil 4: SAS No 99'a Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası



Şekil 5: ISA 240'a ve SPK Seri X, No 22 Tebliğine Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası

SAS No 99'a göre bağımsız denetçi hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmeye yönelik bilgi elde etmek için işletme yönetimi ile diğer çalışanların hile risklerine ilişkin görüşlerini dinler, analitik inceleme teknikleri uygulanması sırasında belirlenen olağan dışı veya beklenmeyen ilişkileri göz önünde tutar, bir veya birden fazla risk faktörünün mevcut olup olmadığı araştırır ve yararlı olabilecek diğer bilgileri değerlendirir. Ayrıca işletmenin hileye ilişkin riskleri azaltmak için kurduğu programları ve iç kontrolleri gözden geçirir (SAS No 99, parag. 19-20). Benzer şekilde ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliği'nde de bağımsız denetçinin işletme yönetiminin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri ile ilgili değerlendirmesini öğrenmek için işletme yönetimiyle görüşme yapması gerektiği, iç kontrol personeli ile görüşmeler yaparak, hata ve usulsüzlük ile ilgili yıl içerisinde yürütülen çalışmalar ile işletme yönetiminin bu çalışmalar üzerine yaptığı işlemler hakkında bilgi toplaması gerektiği ve

işletme içerisindeki diğer kişilerle görüşmesi gerektiği belirtilmektedir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, m.11; ISA 240 parag. A12, A15 ve A18).

SAS No 99'a göre denetçi elde ettiği bilgiler ışığında hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini belirlerken mesleki yargısını kullanır, risk türü (riskin hileli finansal raporlamaya mı yoksa varlıkları kötüye kullanılmasına mı ilişkin olduğu), riskin önem derecesi, riskin olasılığı ve riskin yaygınlığı (riskin tüm finansal tablolarda mı yaygın olduğu yoksa belirli hesaplarda, işlem türlerinde mi yaygın olduğu) gibi riske ilişkin nitelikleri dikkate alır ve işlemin büyüklüğü, karmaşıklığı, sahipliği gibi nitelikleri de göz önünde bulundurur (SAS No 99, parag. 37 ve 40). Benzer şekilde ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliği'nde de bağımsız denetçinin mesleki kanaatini kullanarak elde ettiği bilgiler ile finansal tablolardaki işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarını da dikkate alarak hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemesi, tespit edilen yanlışlık risklerini hesap bazında olabilecek riskler ile ilişkilendirmesi gerektiği ve ayrıca bağımsız denetçinin gelirin zamanından önce tahakkuk ettirilmesi veya gerçek olmayan gelir kaydedilmesi yoluyla gelirlerin yüksek gösterilmesi ya da gelirlerin daha sonraki bir döneme kaydırılması suretiyle düşük gösterilmesi şeklinde gerçekleştirilecek gelir tahakkuku ile ilgili bir hile riskinin olabileceğini varsayımları gerektiği ifade edilmektedir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.15-16; ISA 240, parag. 26). SAS No 99 bu varsayımı kabul etmekte olup bu varsayıma ek olarak, işletme yönetiminin kontrolleri her zaman için aşma olasılığının bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir (SAS No 99, parag. 42).

SAS No 99'a göre bağımsız denetçi denetimi planlamak için kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetimden oluşan iç kontrolün beş unsurunun yeterli olup olmadığı anlamaya çalışmalıdır ve işletmenin uyguladığı özel hileyi önlemeyi amaçlayan ve genel etik davranışı teşvik eden programlar ile kontrollerin hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini azaltıp azaltmadığını ya da kontrol zafiyetlerinin riskleri arttırıp arttırmadığını değerlendirmelidir (Kandemir, 2010: 144).

Hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin belirlendikten ve değerlendirildikten sonra bağımsız denetçinin yapacağı işlemler ve uygulayacağı denetim teknikleri hem SAS No 99'da hem de ISA 240'da ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliğ'de benzer şekilde açıklandığından bu üç düzenlemedeki açıklamalar aşağıda Şekil 6'da özet olarak gösterilmiştir:

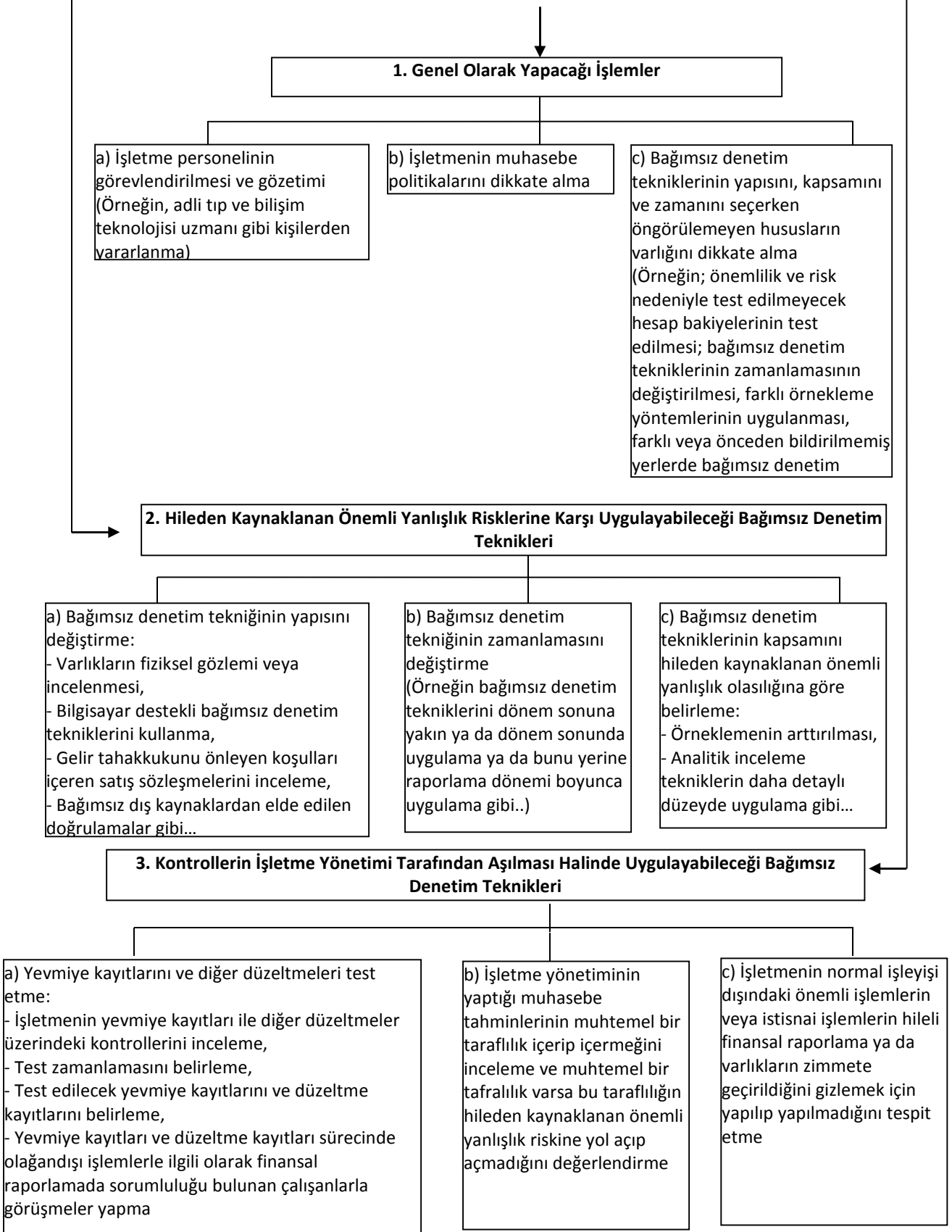
Bağımsız denetçi, gerçekleştirdiği bağımsız denetim teknikleri ve elde ettiği bağımsız denetim kanıtları sonucunda mesleki kanaatini kullanarak hile kaynaklı önemli ölçüde yanlışlık riskinin devam edip etmediğini değerlendirir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.24). Bağımsız denetçi; maddi testler olarak ya da genel denetim çalışması boyunca yaptığı analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarının, daha önceden belirlenmemiş hile kaynaklı önemli yanlışlık riskine işaret edip etmediğini ya da işletme hakkında daha önce edindiği bilgilerle tutarlı olup olmadığını değerlendirir (SAS No 99, parag. 69; ISA 240, parag. 34; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.24).

Bağımsız denetçi, hile tespit ettiyse, hile yapıldığını gösteren bir bilgiye sahipse, hile yapıldığına veya yapılabileceğine dair kanıt elde ettiyse, bu bilgiler, bulgular ve kanıtlar mümkün olduğu kadar çabuk bir şekilde işletme yönetimindeki uygun kademe ile paylaşılır (SAS No 99, parag. 79; ISA 240, parag. 40; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.26). ISA 240 ve SPK Seri X, No:22 tebliğine göre; işletme yönetiminin, iç kontrolde önemli rolü olan kişilerin veya etkili olabilecek diğer kişilerin hileye karıştığı tespit edilirse, mümkün olduğunca çabuk bir şekilde bu durum yönetimden sorumlu kişilere bildirilir (ISA 240, parag. 41; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.26). Benzer şekilde SAS No 99 paragraf 79'a göre; üst yönetimin ve diğer çalışanların karıştığı hile vakaları doğrudan yönetimden sorumlu kişilere bildirilmelidir. ISA 240 paragraf A65'e göre bağımsız denetçinin müşterisine ait bilgilerin gizliliğini korumak gibi bir mesleki sorumluluğu olduğu halde bazı ülkelerdeki yasalardan, kanunlardan dolayı bu mesleki sorumluluğunu bir yana bırakarak bağımsız denetçi yasal sorumluk çerçevesinde hileyi ilgili yasal ve yetkili mercilere bildirebilir.

Buna benzer şekilde ülkemizdeki SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 27'de de bağımsız denetçinin müşterisine ait bilgilerin gizliliğini korumak gibi bir mesleki sorumluluğa sahip olduğunu, fakat bu sorumluluğun hileleri sermaye piyasası kuruluna bildirmeye engel teşkil etmediği ifade edilmiştir.

SAS No 99 paragraf 82'ye göre hilenin işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler dışındaki üçüncü bir tarafa bildirilmesinin denetçinin sorumlulukları içerisinde yer almadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetçinin; örneğin mahkemeye çağırılma, yasal yükümlülüklerle uyma gibi belli durumlarda hileyi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler dışındaki üçüncü bir tarafa bildirme sorumluluğu olabilecektir.

Bağımsız Denetçinin Yapacağı İşlemler ve Uygulayacağı Denetim Teknikleri



Şekil 6: SAS No 99, ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Tebliğine Göre Bağımsız Denetçinin Yapacağı İşlemler ve Uygulayacağı Denetim Teknikleri

3. Adli Muhasebeye ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebenin Rolü ve Sorumluluğu

Bazılarına göre adli muhasebecilik en eski mesleklerden biridir ve geçmişi Mısırlılar'a kadar uzanmaktadır. Kralın " Gözleri ve Kulakları" olarak adlandırılan bu kişiler eski Mısır hükümdarlarının tahıl, altın gibi stoklarını, diğer değerli varlıklarını korurken, izlerken, sayımlarını yaparken bir nevi adli muhasebeci olarak hizmet etmişlerdir (Singleton ve Singleton, 2010: 3). Adli muhasebe profesörü ve yazarı Dr. Larry Crumbley'e göre Meyer v. Sefton iflas davasında iflas edenin hesaplarını araştırıp mahkemede uzman tanıklık yapan muhasebeci tarihteki ilk adli muhasebecidir ve bu olay adli muhasebe mesleğinin başlangıç noktası olarak görülebilir (Singleton ve Singleton, 2010: 5). 1824 yılında genç bir İskoç muhasebeci adli muhasebeci terimini kullanmadan adli muamelelerde ihtilafların çözümüne destek olmak için bilgisinin ve uzmanlık alanının reklamını yapmıştır (Idowu, 2011: 65; Mitric ve diğ., 2012: 42). 1900'lara gelindiğinde ABD'de IRS (Internal Revenue Service – Dahili Gelir Servisi) vergi kaçakçılarını yakalamak için birçok adli teknik geliştirmiştir ve bunun sonucunda adli muhasebeciler tarafından dünyaca ünlü gangster Al Capone'un vergi kaçakçılığı ortaya çıkarılmıştır (Nunn ve diğ., 2006: 1). "Adli Muhasebe" terimi ilk olarak 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından "Forensic Accounting: Its place in today's economy" adlı makalesinde kullanılmıştır (Idowu, 2011: 65). 1980'ler ve sonrasında yaşanan Enron, WorldCom, Xerox gibi büyük şirket skandalları sonucu finansal tablolara duyulan güven azalmış, muhasebecilerin ve denetçilerin finansal durumların ortaya konulmasındaki sorumluluklarını ve rollerini sorgulanır hale gelmiştir. İşte bu skandalların önlenmesi ve yatırımcının yeniden güvenini kazanmak için 30 Temmuz 2002'de Amerika'da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 60). Sarbanes-Oxley Kanunu adli muhasebe mesleğinin gelişmesindeki en önemli dönüm noktalarından biri olarak kabul edilmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). Çünkü bu yasa şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesini zorunlu kılmakta olup bu çerçevede adli muhasebeciler, denetim ve araştırma yeteneklerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticilerine özel danışmanlık hizmeti sunabilecekler veya SEC'in (Securities and Exchange Commission- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyle denetim komitesinde görevde bulunabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005: 3)

Adli muhasebenin üzerinde uzlaşma sağlanmış, kesin, net bir tanımı yoktur. Bu da normal karşılanmalıdır ki çünkü adli muhasebenin uygulama alanları ve bu uygulama alanları içinde sunduğu hizmetler çok çeşitli olduğunda sınırlayıcı ve ortak bir tanım yapma zorluğu ortaya çıkmaktadır. En genel tanımıyla adli muhasebe; muhasebenin, denetimin ve araştırma yeteneklerin birleşmesi ve entegrasyonu sonucu oluşan bir uzmanlık alanıdır (Dhar ve Sarkar, 2010: 93). ACFE ise adli muhasebe mesleği yapanı; muhasebe bilgisini araştırmacı yetenekleri ile birleştiren, bu bilgi ve becerilerini dava desteğinde ve araştırmacı muhasebecilik alanında kullanan kişi olarak tanımlamıştır (<http://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx>). AICPA'ya göre ise adli muhasebe; muhasebe ilkelerinin, teorilerinin ve disiplininin hukuki ihtilaflardaki olaylara ya da hipotezlere uygulanmasıdır ve muhasebe bilgisi ile ilgili her alanını kapsamaktadır (Lohana, 2013: 63). Bir başka tanımlamaya göre ise adli muhasebe; ceza hukukundaki, medeni hukuktaki ve hukuk bilimindeki konuları analiz etmek, araştırmak, sorgulamak, test etmek ve incelemek için finans, muhasebe, vergi ve denetim bilgisini kullanan bir bilim olarak tanımlanmıştır (Okoye ve Akamobi, 2009: 39). Singleteon ve Singleton (2010) "Fraud Auditing and Forensic Accounting" adlı kitaplarında adli muhasebe teriminin esas olarak hile araştırmacılığının geniş bir uygulama alanına işaret ettiğini ama aynı zamanda uzman tanıklığın ve dava desteğinin de adli muhasebenin birer parçası olduğunu belirtmişlerdir. Gülten (2010) "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği" adlı çalışmasında adli muhasebeyi "Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır" olarak tanımlamıştır.

Tüm bu tanımlara bakıldığında adli muhasebenin *hile araştırmacılığı*⁴/*hile denetimi*, *dava desteği* ve *uzman tanıklık* olmak üzere üç uygulama alanı olduğu görülmektedir. Bu uygulama alanları içerisinde hile araştırmacılığı/hile denetimi önemli bir yere sahiptir. Burada hemen belirtmelidir ki; hile araştırmacılığı ve hile denetimi birbiri ile karıştırılmakta hatta bazen birbirinin yerine kullanılmaktadır. Oysa ki; bu iki kavram birbirine benzemekle birlikte aralarında bazı ince farklar bulunmaktadır. Hile denetimi; amacı hilenin var olup olmadığını kanıtlamak olan, hileleri tespit etmek için özel bir

⁴ Bazı kaynaklarda araştırmacı muhasebecilik olarak da nitelendirilmektedir.

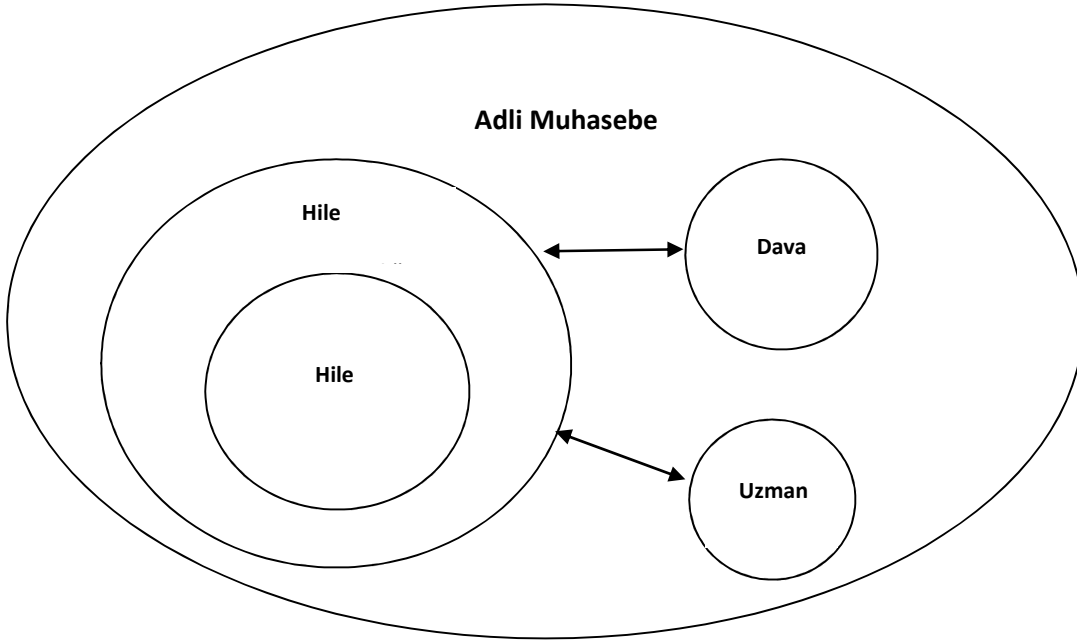
yaklaşımına ve teoriye sahip olan bir denetim türü olarak tanımlanabilir (Singleton ve Singleton, 2010: 12). Aslında hile araştırmacılığı da benzer şekilde hilenin işlenip işlenmediğini, hilenin gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleme süreci olarak tanımlanmaktadır (Smith, 2012: 8). Aralarındaki fark ise hile araştırmacılığı hile denetimini içermekte ama farklı olarak finansal olmayan adli kanıtları da toplamakta ve incelemektedir (örneğin hile ile ilişkili tüm taraflarla görüşülmesi, e-postaların incelenmesi gibi...) (Singleton ve Singleton, 2010: 12-13). Bir diğer fark da hile denetiminin daha çok işletme yönetiminin isteği üzerine hileli işlemleri kırmızı bayraklar yöntemlerini kullanılarak çözümlenirken; hile araştırmacılığı ise daha çok savcılarının ya da yargıçların isteği üzerine hile iddiasının ispatlanması veya aksinin ispatlanması için gerekli kanıtları hukuk kuralları çerçevesinde sağlamak olmaktadır (Altınsoy, 2011: 96). Bu açıdan bakıldığında hile denetiminin muhasebe ya da denetim yönü ağır basarken, hile araştırmacılığını adli ya da hukuki yönü ağır basmaktadır. Adli muhasebe, hile denetimini de içeren hile araştırmacılığını kapsamaktadır.

Dava desteği; bir dava öncesinde ya da dava devam ederken ilgili yargı mercilerine veya avukatlara iyi bir adli muhasebecinin bilgilerinin, yeteneklerinin veya deneyiminin bir danışmanlık veya uzmanlık hizmeti olarak sunulduğu destek hizmeti şeklinde tanımlanabilir (Karacan, 2012: 113; Okoye ve Akamobi, 2009: 42). Dava desteği kapsamında adli muhasebeciler; boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda, şirketlerin mali kayıplarına ilişkin davalarda, işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespitinde ve hesaplanmasında, ceza davalarında belgeye, kredi kartına, çeke ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda, icra iflas hukuku davalarında hileli iflas uygulamalarında, iş hukuku davalarında tazminatların hesaplanmasında, vergi hukuku ile ilişkili olarak vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hileli hesap oyunlarının tespit edilmesinde, ticaret hukuku ile ilgili davalarda tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda ve kara paranın aklanmasına ilişkin suçların yargılanmasında destek hizmeti sunabilmektedirler (Gülten, 2010: 315-316).

Uzman tanıklık, bir uzmanın dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel incelemeler neticesinde ulaştığı sonuçları ve bulguları belgeler, görsel araçlar yardımıyla mahkemeye sözlü bir şekilde sunarak tanıklık yapması olarak tanımlanabilir (Çabuk ve Yücel, 2012: 35). Bu çerçevede adli muhasebeciler, uzman tanıklık hizmeti ile avukatlara,

yargıçlara ve yargı mercilerine dava konusu olayın kolay anlaşılması için olayın teknik yönüyle ilgili bilgiler sunmaktadırlar (Keleş ve Keleş, 2014: 63). Adli muhasebeciler uzman tanıklık yaparken yargıçların, avukatların muhasebe jargonunu bilmediğini aklında tutarak karışık teknik ifadeler yerine daha kolay, anlaşılır, sade ifadeler kullanmalıdırlar ve mahkemede sorulara yanıt verecek bir kişi olarak tüm araştırmayı kendileri yapmalıdırlar (Nunn ve diğ., 2006: 3). Ayrıca adli muhasebeciler uzman tanıklıkları sırasında objektif, gerçek bilgi vermeli, ifadelerinde teori veya varsayımda bulunmayıp kesin konuşmalıdırlar (Gülten, 2010: 317).

Adli muhasebe ve onu oluşturan uygulama alanları aşağıda şekil içinde gösterilmiştir:

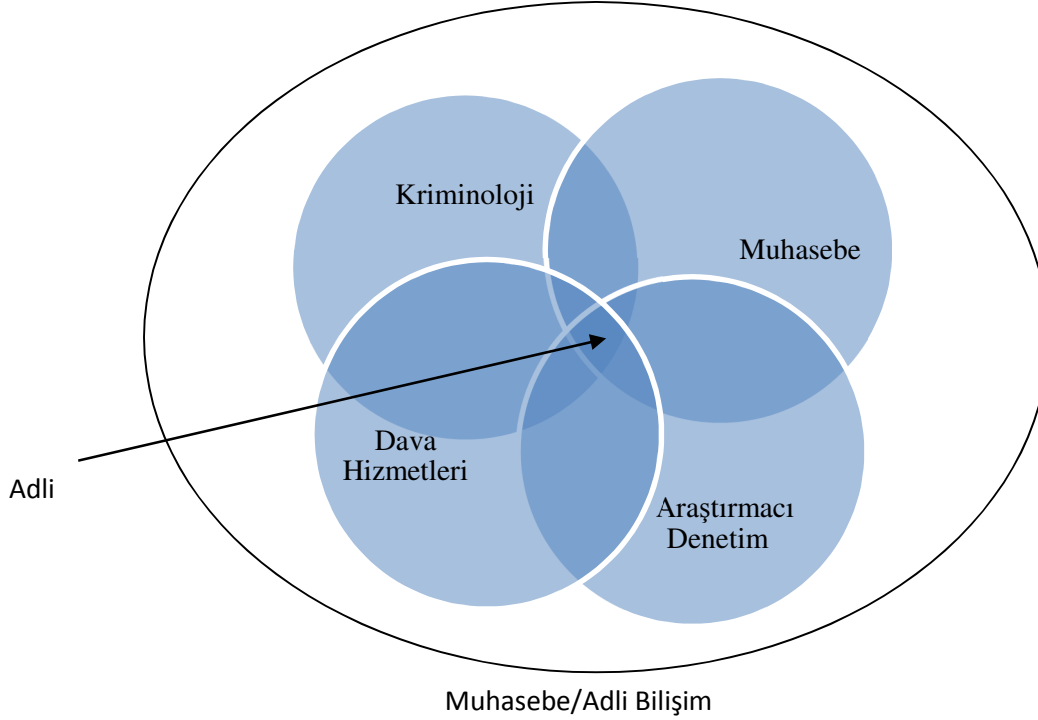


Şekil 7: Adli Muhasebe ve Uygulama Alanları

Bir adli muhasebecinin çalışma alanları çok özel konuları içermekle birlikte sunduğu hizmetler veya bulunduğu görev sahaları; ortaklık ve hissedarlık davaları, inşaat sektörü, bireysel yaralanma davaları/otomobil kazaları, şirketle/çalışanlarla ilgili hile araştırmacılığı, boşanmalara ilişkin mali anlaşmazlıklar, şirketlerin mali kayıplarına ilişkin davalar, mesleki ihmalkarlık, siber suçlar, iş bırakma/sigorta şirketleriyle ilgili diğer tazminat talepleri, arabuluculuk gibi konuları kapsamaktadır (Akyel, 2012: 81).

Adli muhasebenin uygulama alanları ve bu uygulama alanları içerisinde sunulan hizmetlerin farklılık göstermesinden dolayı adli muhasebeyi icra edecek olanların farklı türde kişisel niteliklere, yeteneklere ve bilgi alanlarına sahip olması gerekmektedir. Smith

ve Crumbley (2009) çalışmalarında adli muhasebecinin hangi alanlarda bilgi sahip olması gerektiğini şu şekilde göstermişlerdir:



Şekil 8: Adli Muhasebe ve İlgili Bilgi Alanları (Smith ve Crumbley, 2009: 68)

Adli muhasebeciler kriminoloji alanında kurumsal suçlar, kurum kültürü, araştırma teknikleri hakkında, muhasebe alanında temel muhasebe ve finans konuları hakkında, dava hizmetleri alanında kanıt elde etme süreçleri, sivil ve cezai kovuşturma, uzman tanıklık, duruşma için elektronik veri hazırlama hakkında, adli bilişim alanında araştırma için gerekli olan verilere zarar vermeden veya yok etmeden verileri toplama/hazırlama hakkında ve araştırmacı denetim alanında ise özellikle hile araştırmacılığı konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar (Smith ve Crumbley, 2009: 67). Smith ve Crumbley'in (2009) çalışmalarında adli bilişimi en dış çemberde göstermesinin nedeni bugün üretilen bilginin büyük çoğunluğunun elektronik olarak üretildiğini düşünmeleridir.

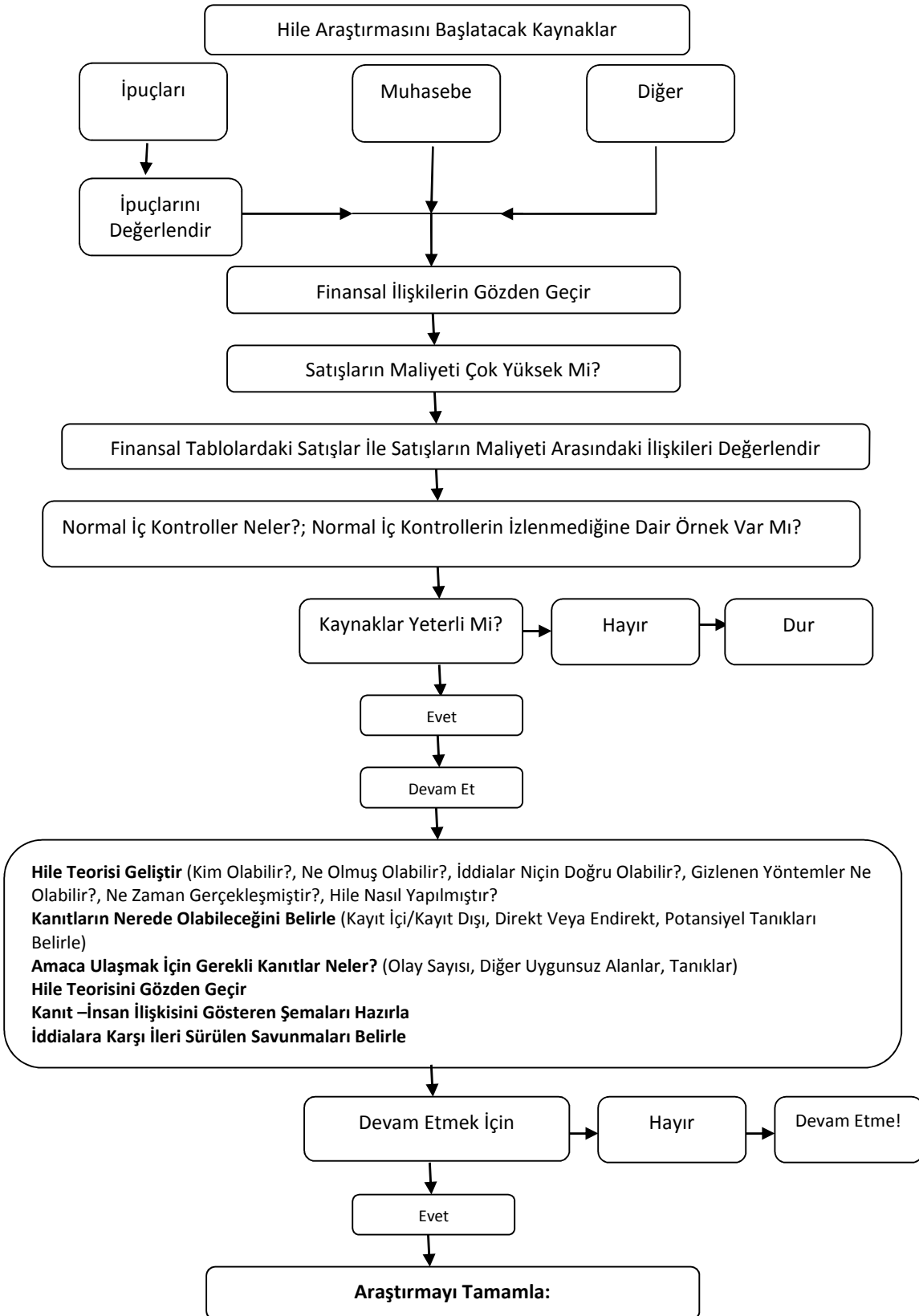
Adli muhasebecilerden bu bilgilere sahip olmasının yanında bazı niteliklere ve yeteneklere haiz olması da beklenmektedir. Bunların en başında şüphencilik gelir. Şüphencilik aslında adli muhasebeciliğin özünde olan bir niteliktir (Özkul ve Pamukçu, 2012: 31). Yaratıcılık, pratik zeka, yeniliklere açık olma gibi bilişsel yetenekler de adli muhasebecilerde bulunması gerekmektedir (Okoye ve Akamobi, 2009: 40). Adli muhasebeciler sabırlı olmalı, sayıların ötesine bakabilmeli, olayların özünü kavrayabilmeli, en küçük ayrıntılara dikkat etmeli, verileri bütün yönleri ile analiz

edebilmeli, analitik düşünme yeteneğine, altıncı his gibi sezgisel melekelerle sahip olabilmeli, fotografik hafıza ile geçmiş muhasebe olayları yeniden gözünde canlandırabilmeli ve mesleki itibarına ya da güvenilirliğine yapılan saldırılardan etkilenmemelidir (Bhasin, 2007: 1006). Ayrıca adli muhasebeciler muhasebe, denetim, vergi, iş operasyonları, yönetim, iç kontroller ve, kişilerarası ilişkiler konularında deneyim sahibi olmalıdırlar (Nunn ve diğ., 2006: 2). Tüm bunların dışında adli muhasebecilerin objektif ve bağımsız olması beklenmektedir. Dürüstse, tarafsız kararlar alıyorsa, müşterisiyle veya işletme yönetimiyle arasında özel bir ilişki bulunmuyorsa adli muhasebecinin bağımsız olduğu düşünülebilir (Krstić, 2009: 299).

Adli muhasebecinin hileleri belirlemedeki, önlemedeki rolü incelendiğinde adli muhasebeciler bağımsız denetçilerin yaptığı gibi mali tabloların bütünü hakkında genel bir görüş bildirmekle ilgilenmeyip bunun yerine şüphelenilen ya da bilinen bir uygunsuzluğun, yolsuzluğun ya da hilenin kim(ler) tarafından, nerede, nasıl, hangi sebeple, ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiler elde etmek veya üretmekle meşgul olurlar (Geson ve diğ., 2006: 22). Bu çerçevede denetçiler devriye gezen polislerle benzetilirken adli muhasebeciler muhasebeciliğin dedektifleri gibi görülmektedirler (Geson ve diğ., 2006: 23; Dhar ve Sarkar, 2010: 101). Nasıl dedektifler bir suçtan şüphelenildiğinde veya gözlemlendiğinde çağrılırlarsa; adli muhasebeciler de genelde hile şüphesi veya kanıtı bir iddia, şikayet ya da araştırma sonucu gün yüzüne çıkarsa çağrılırlar (Geson ve diğ., 2006: 23; Singleton ve Singleton, 2010: 12). Adli muhasebeciler muhasebe kayıtlarını, defterleri incelerken daha proaktif ve şüpheli bir yaklaşım sergilemektedirler (Dhar ve Sarkar, 2010: 101). Proaktif yaklaşımda hilelerin yapılabileceğine yönelik bir beklenti olup denetim teknikleri ile testleri hile araştırmalarına özgüdür ve örnekleme yapılacaksa bu rastgele değil önyargılı olarak gerçekleştirilecektir (Pehlivanlı, 2011: 5). Adli muhasebeciler; muhasebeciler, denetçiler, müfettişler ile diğer hükümet veya mahkeme yetkileri arasındaki şirketlerde veya operasyonlarda gerçekleşen kriminal veya diğer illegal aktiviteleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik bilgi ve yetenek eksikliklerini giderici bir rol üstlenmektedirler (Mitric ve diğ., 2012: 49). Ayrıca bir adli muhasebeciden hizmetlerini gerçekleştirirken mali sorunlarla ve sistemlerle ilgili bir araştırmacı, olgularla ve olasılıklarla ilgili bir analist, uzman danışman, uzman tanıklık rollerini de üstlenmesi beklenmektedir (Brooks ve Labelle, 2006: 289-290). Adli muhasebecilerin davaları kazanma ya da kaybetme sorumlulukları yoktur; yalnızca değerlendirmeler, araştırmalar, sorgulamalar yaparak

gerçeğe ulaşmaya çalışırlar ve sonuç olarak ulaştıkları bulgularının sonuçlarını önyargısız ve objektif bir biçimde rapor ederler (Bhasin, 2007: 1002).

Adli muhasebede hileleri ortaya çıkarmak için standart prosedürler, kontrol listeleri veya kontroller bulunmaz çünkü her bir hile türü belirli bir duruma özgüdür (Panigrahi, 2006: 426). Ancak ACFE'nin *Fraud Examiners Manual (2014 International Edition)* adlı yayınında hile iddialarını ve işaretlerini çözmek için adli muhasebenin hile araştırmacılığı kapsamında nasıl bir yol izleneceği Şekil 9'daki gibi gösterilmiştir.



Şekil 9: Hile Araştırmacılığı Yol Haritası (Fraud Examiners Manual 2014 International Edition, 2014: 3.110-3.111)

Hile teorisi yaklaşımı olgu, varsayım (hipotez), sınama ve sonuç olmak üzere dört aşamadan oluşur (Smith, 2012: 8). Olgu aşamasında mevcut veriler analiz edilerek olgulara ulaşılır ve daha sonrasında varsayım aşamasında bu olgular üzerine hipotezler geliştirilir (Smith, 2012: 8-9). Hipotez “en kötü durum” senaryosu şeklinde olabilmektedir. Sınama aşamasında yeni bilgilerin elde edilmesiyle ya da mevcut bilgilerin düzeltilmesiyle hipotezler test edilir (ACFE, Fraud Examiners Manual (International), 2014: 3.108). Eğer olgular varsayımları desteklemiyorsa varsayımlar yeniden tanımlanmalıdır. Sonuç aşamasında da hile araştırmasının sonuçları yazılı bir özet halinde sunulur (Smith, 2012: 9).

Adli muhasebede; uydurulmuş rakamların rastgele veya geçerli rakamlardan farklı bir dizilime sahip olacağını söyleyen ‘Benford Yasası’, hata veya hile nedeniyle oluşabilecek aykırı değerleri ya da olağandışı verileri saptamaya yönelik ‘İlişkili Tutar Faktörü (Relative Size Factor)’, daha önceden keşfedilmemiş bilgileri, gizli eğilimleri, karmaşık ilişkileri ortaya çıkarmak için büyük hacimdeki veri miktarlarını araştıran *Veri Madenciliği* gibi matematiksel modeller kullanılabilir (Grubor ve diğ., 2013: 2; Panigrahi, 2006: 1427). Bu matematiksel modeller yardımıyla olağandışı işlem girişleri, aşırı yüksek ve düşük değişken değerleri, çeşitli dosyalar tutulan muhasebe işlemleri ve birbiri ile ilişkisi olmayan iki ya da daha fazla kayda ait açıklanamayan değerler tespit edilebilir (Grubor ve diğ., 2013: 3). Bu matematik modellerin yanında adli muhasebede, hile araştırması yapılırken zaman (günlük, haftalık, aylık, yıllık veya sezonluk olan), sıklık (çok sık sık, çok nadir olan), yer (çok uzak, çok yakın olan veya beklenmeyen), tutar (çok yüksek, çok düşük, çok tutarlı, çok farklı olan), taraflar veya kişilikler (ilişkili taraflar, tuhaf kişilikler, tafralar arasındaki değişik ilişkiler) bakımından olağandışı görünen işlemlere ya da olaylara odaklanılır. Ayrıca üst yönetim tarafından savsaklanan ya da yeterince önem verilmeden gerçekleştirilen iç kontroller, kronik olarak düşük olan çalışan motivasyonları, iş beğenme düzeyleri ve etik olmayan davranışlara sebep olabilecek kurum kültürü ve ödül sistemi de incelenilir (Clayton, 2006: 305).

5. Bağımsız Denetim ve Adli Muhasebenin Karşılaştırılması

Bağımsız denetim ile adli muhasebe birçok kriter açısından karşılaştırılabilir. Ancak bu karşılaştırmayı yapmadan önce bağımsız denetim ile adli muhasebe arasındaki bazı ortak yönleri değinmekte fayda vardır. Öncelikle hem bağımsız denetim hem de adli muhasebe kurumsal finansal raporlamanın tamamen yasalara uygun olması gibi bir ortak amaca sahiptir (Ranallo, 2006: 109). Bağımsız denetim ve adli muhasebe; endüstri, şirket

bilgisine, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilgisine, iş dokümanlarını, kayıtlarını yorumlama gücüne ve bağımsızlık ile objektiflik ilkesine dayanılarak yürütülür (Gerson ve diğ., 2006: 22). Bunun dışında bağımsız denetçiler ve adli muhasebeciler iş-endüstri trendleri, denetim prosedürlerinin konuları, zamanlaması, gerekleri, kaydedilen tutarları destekleyecek mali kayıtlar ile doküman türleri ve hilenin şirket operasyonları üzerindeki etkisi hakkında bilgi sahibidirler (Ranallo, 2006: 109).

Bağımsız denetimin temel amacı; mali tablolardaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli sapmaları ortaya çıkararak incelenen mali tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışmaktır (Nunn ve diğ., 2006: 2, Bozkurt, 2012: 27). Hileleri ortaya çıkarma özelinde bakıldığında bağımsız denetçi mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek suretiyle görüşünü bildirir. Adli muhasebede bağımsız denetimin aksine mali tabloların bütünü hakkında bir görüş bildirmek yerine; hile kaynaklı bir problemin, uygunsuzluğun var olup olmadığı belirlemek için işlemlerin, insanların ve iş birimlerinin değerlendirilmesine odaklanılıp (Ranallo, 2006: 111) uygunsuzluğun açığa çıkarılmasını sağlayacak kanıtları bulmak amaçlanır.

Bağımsız denetçiler genel olarak müşteri işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyduklarını varsayarken adli muhasebeciler hiçbir varsayımda bulunmayıp işletmenin finansal işlemlerinin yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ciddi derecede incelerler (Nunn ve diğ., 2006: 2).

Zamansal perspektif açısından geçmiş mali dönemdeki finansal tabloları ve raporlamayı inceleyen bağımsız denetimin tarihsel yönü ağır basarken; proaktif bir yaklaşıma sahip olan adli muhasebenin tarihsel yönü kadar ileriye bakan bir yönü de bulunmaktadır (Smith ve Crumbley, 2009: 69).

Bağımsız denetçilerin çalışmaları başta yatırımcılar ve diğer pay sahipleri olarak üzere kamu yararına hizmet etmektedir. Buna karşın aktivitelerinin odak noktaları şirket yönetim kurulu, avukat veya üst yönetim tarafından belirlenen adli muhasebecilerin çalışmaları kendilerini görevlendiren tarafların geniş ve dar menfaatlerine hizmet etmektedir (Ranallo, 2006: 111). Bu çerçevede adli muhasebe; avukatlar ya da şirket yönetimi tarafından hile iddialarını çözmek için bir araç olarak kullanılabilirdiği gibi hileye, yolsuzluğa ilişkin bir suç ispat etmek ya da suçsuzluğu ortaya koymak için de bir katalizör olarak görev alabilir (Ranallo, 2006: 111-112).

Adli muhasebe süreci, tümünden gelimsel ya da çıkarımsal olarak ilerlemekle birlikte sezgisel yönü daha ağır basmaktadır. Bağımsız denetim süreci ise SAS No 99, ISA 240 gibi denetim standartlarının çizdiği yol haritası çevresinde daha prosedürlere bağlı olarak ilerlemektedir (Singleton ve Singleton, 2010: 16). Bu çerçevede adli muhasebe çalışmalarının önceden tanımlanmış sınırları daha azdır. Adli muhasebeci avukatlar, yönetim kurulu, bağımsız denetçiler ya da şirketin iç denetim gurubu gibi çeşitli kaynaklardan gelen girdilerle soruşturmanın kapsamını belirledikten sonra soruşturmayı başlatır, yeni bulgular gün ışığına çıktıkça içgüdülerine ve kanaatlerine dayanarak araştırma planını şekillendirir ve geliştirir. Nadiren önceki çalışmaları kullanır (Ranallo, 2006: 111). Bağımsız denetçi ise; kayıtlar, defterler, yönetim girdileri ve endüstri normları gibi diğer kaynaklardan gelen bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda belirlenen risk faktörleri çerçevesinde bağımsız denetiminin kapsamını belirler (Ranallo, 2006: 112). Bağımsız denetçi prosedürler çerçevesinde bağımsız denetim tekniğinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını değiştirebilme imkânına sahiptir. Ayrıca bağımsız denetçi müşteri kabulü ve denetçi anlaşmasını yapılması aşamasında önceki denetçi ile görüşerek onun çalışmaları hakkında bilgi edinir (Bozkurt, 2012: 86).

Adli muhasebeciler bağımsız denetçilere nazaran çalışmalarını yaparken daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik sergilerler ve belgeler ile açıklamaları yüzeysel olarak değil daha derinlemesine araştırırlar (Okoye ve Akamobi, 2009: 40).

Bağımsız denetime nazaran adli muhasebe araştırması yürütülürken araştırma konusu olan özneye, ki bu bir çalışan, şirket yönetimi veya şirketin kendisi olabilir, karşı daha muhalif bir tutum sergilenir (Smith ve Crumbley, 2009: 69-70). Bunun sebebi de bağımsız denetçinin yönetim açıklamalarına biraz güvenmesine rağmen adli muhasebecinin çok az güvenmesi ya da hiçi güvenmemesi olarak gösterilebilir (Ranallo, 2006: 113).

SAS No 99, ISA 240 ve SPK Seri X, No:22 çerçevesinde bağımsız denetçiler; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için denetimi planlarlar ve yürütürler. Bundan dolayı önemsiz olduğu düşünülen yanlışlıklarla denetçiler ilgilenmezler (Bozkurt, 2012: 97). Buna mukabil adli muhasebeci çalışmalarını önemlilik kriteriyle sınırlandırmaz ve daraltmaz (Singleton ve Singleton, 2010: 14). Dolayısıyla adli muhasebeci çalışmalarında en küçük ayrıntılara bile dikkat etmeye çabalar.

Bağımsız denetim çalışması gizli olarak gerçekleştirilmediği için müşteri işletme personeli bağımsız denetim çalışmalarından haberdardır ve bağımsız denetçi işletmeden

faaliyetin kesintiye uğramasını en aza indirmeye çalışır (Ranallo, 2006: 113). Buna karşın müşteri işletme personeli adli muhasebe çalışmasından, adli muhasebe çalışmasının amacından ve kapsamından haberdar olmayabilir ve araştırmanın gizliliğine göre adli muhasebe çalışmaları sessizce gerçekleştirilebileceği gibi şirketin faaliyetlerini baştan aşağı alt üst edecek düzeyde de gerçekleşebilir (Ranallo, 2006: 113).

Bağımsız denetim çalışmaları, zamanlaması ve kapsamı bakımından genellikle önceden tahmin edilebilir olduğundan; bağımsız denetçiler müşteri işletme taahhütlerini 6 veya 12 ay önceden bilebildikleri gibi aynı zaman dönemi içinde müşteri işletmede bağımsız denetçiden ne beklediğini bilebilmektedir (Clayton, 2006: 295). Buna mukabil adli muhasebeciler müşterilerinin taahhütlerini 2 hafta önceden bile bilemeyebilirler, öyle ki adli muhasebeci Cuma günü bir telefonla Pazartesi günü soruşturulmaya başlanması için hafta sonunda ekibini uzak bir yere görevlendirebilir (Clayton, 2006: 295).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız denetimi yapacak kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bu mesleki eğitim çerçevesinde bağımsız denetçilerin genel işletme bilgisini, üst düzeyde muhasebe ve denetim bilgisini ayrıca matematik, istatistik ve bilgisayar uygulamalarında ise yeterli bilgiyi kazanmaları gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 37). Adli muhasebeciler bağımsız denetçilerden farklı olarak muhasebe ve denetim bilgisinin yanında kriminoloji, dava hizmetleri konusunda bilgi sahibi olup ayrıca adli bilişim çerçevesinde bilgisayar uygulamaları konusunda daha derin ve geniş bilgi birikimine sahiptirler. Adli muhasebeciler hangi tür kanıtlara bakılacağı, kanıtların nerelerde elde edileceği, kanıtların nasıl elde edileceği konusunda daha deneyimli olabilmektedirler (Okoye ve Akamobi, 2009: 40).

Bağımsız denetçiler iç kontrol prosedürlerinin etkinliği test etmek için niteliklere göre tahmin örnekleme yöntemini, hatanın parasal tutarı test etmek için parasal birim örnekleme yöntemini kullanabilirler, çeşitli örnekleme teknikleri kullanarak popülasyon değerini tahmin edebilirler veya belirli hesaplar için tüm büyük işlemleri test edebilirler (Ranallo, 2006: 114). Buna karşın adli muhasebeciler, belirli bir güvenlik derecesinde ana kütlede bulunduğu varsayılan bir nitelikten sapmayı en az bir kere ortaya koyabilecek örnek büyüklüğünü tespit etmeye dayanan keşif örnekleme yöntemini kullanmaya eğilimlidirler (Ranallo, 2006: 114; Bozkurt, 2012: 221). Bunun dışında adli muhasebeciler ilgili dönemde belirli bir profile uyan tüm işlemleri, örneğin sorumlu bir personel tarafından onaylanan tüm işlemler gibi, belirli bir üçüncü tarafla

yapılan tüm işlemleri, olağandışı görünen parasal tutarlara ilişkin tüm işlemleri araştırabildikleri gibi veri madenciliğini kullanarak, e-postaları gözden geçirilerek çok büyük miktardaki işlemlerin ve iletişimlerin tümünü inceleyebilirler (Ranallo, 2006: 114). Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları için müşteri işletmeden muhasebe kayıtları, sözleşmeler, diğer kaynak belgeler olmak üzere istediği özel belgeleri, şirket kayıtlarından, şirket çalışanlarından, üçüncü taraf teyitlerinden, bağımsız gözlemlerden, kayıt edilen tutarların testinden elde edilen bilgileri bilgi kaynağı olarak kullanabilir (Ranallo, 2006: 115). Adli muhasebeciler ise belli bir özel bilgiyi elde etmek için herhangi bir sınıra sahip olmaksızın belli bir kişi tarafından yapıla tüm sözleşmeleri, kamu kayıtlarına ait veri tabanlarını, şirket e-postalarını, şirket içinden veya dışından kişilerle yapılan görüşmeleri, avukatlardan ya da şirket muhasebe kayıtlarından sağlanan bilgileri bilgi kaynağı olarak kullanabilirler (Ranallo, 2006: 115-116). Ayrıca Benford Yasası, İlişkili Tutar Faktörü, Veri Madenciliği gibi matematiksel modeller sonucu elde edilen bilgiler de bilgi kaynağı olarak adli muhasebede kullanılabilir.

Bağımsız denetçi belgeler ile bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ya da şüphe olmadıkça belgelerin ve bilgilerin geçerliliğini kabul ederken; adli muhasebeci daha şüpheli yaklaşarak belgelerin ve bilgilerin üzerinde değişiklik ya da tahrifat yapılmış olabileceği endişesi taşıyarak geçerliliklerini bağımsız olarak değerlendirir (Ranallo, 2006: 116).

Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetçiler için özel belgelendirme gereksinimleri bulunmaktadır. Belgelendirmeler; mesleki standartlara ve şirket politikalarına bağlı olarak finansal tablo kategorileri şeklinde gerçekleştirilir. Adli muhasebeciler ise hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri topladıkları belgelendirmelerin miktarı ve yapısı bakımından çok daha fazla esnekliğe sahiptirler. Örneğin görüşmeler, notlarda ya da memorandumlarda belgelendirilebilir. Eğer bir avukat için çalışılıyorsa belgelendirme talepleri ilgili tavsiyelerde bulunulabilir ve çeşitli yasal gereksinimler belge elde etme üzerinde etkili olabilir (Ranallo, 2006, s. 116).

Bağımsız denetçiler avukatlık imtiyazı çerçevesinde çalışmazlar veya ulaştıkları bulguları avukatlara rapor etmezler; bağımsız denetimde kullanılan çalışma kağıtları da bir bütün olarak hukuki bir imtiyaza sahip değildir. Buna karşın adli muhasebe çalışmaları dava etme ihtimali olduğundan hukuki imtiyaza sahip bir ortamda yürütülür (Ranallo, 2006: 114).

Bağımsız denetim çalışmaları daha çok hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı bir role sahipken; adli muhasebe araştırmaları ise hilenin kim(ler) tarafından, nerede, nasıl,

hangi sebeple, ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiye ulaşmaya çalışarak avukatlar, yargı mercileri, yönetim veya yönetim kurulu gibi tarafların maruz kaldığı hile iddialarını aydınlatıcı bir rol üstlenmektedir.

Bağımsız denetçilerin bulgularını sözlü sunması nadir rastlanan bir durum olup, bağımsız denetçiler ulaştıkları sonuçları ve görüşlerini ilgili taraflara yazılı rapor halinde sunarlarken, adli muhasebeciler yaptıkları çalışmayı ve ulaştıkları bulguları yazılı rapor etmenin yanında adli muhasebecilerden bulgularını çok iyi bir şekilde avukatlar, yönetim, yönetim kurulu gibi araştırmanın taraflarına sözlü sunmaları da beklenmektedir (Akyel, 2009: 128).

Adli muhasebeciler dava destek hizmeti ve uzman tanıklık olarak hizmet edebildiklerinden denetçilere nazaran bir suç atmosferi içinde çalışırlar (Kasap, 2013: 127).

Bağımsız denetçiler; hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirleyerek veya değerlendirerek bir görüşe ya da sonuca varırken; adli muhasebeciler ise hile teorisi çerçevesinde hipotezler geliştirerek ve bunları sınyarak sonuca ulaşmaya çalışırlar.

Bağımsız denetçiler denetim komitesi düzenli olarak iletişim halindedir ve yönetimle de gerektiğinde görüşmeye geçer. Adli muhasebeci ise durumlardan ve gelişmelerden haberdar etmek için denetim komitesi ya da avukatlar ile telefonda veya yüz yüze sık sık kısa süreler halinde düzensiz bir şekilde iletişime geçer ve araştırma boyunca yönetime her an hazır ve sürekli erişebilme imkanına sahiptir (Ranallo, 2006: 113-114).

Adli muhasebe ile bağımsız denetim arasında anlatılan tüm bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özet halinde gösterilmiştir:

Tablo 1: Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması

<i>Kriter</i>	Bağımsız Denetim	Adli Muhasebe
<i>Amaç</i>	Mali Tabloların Bütünü Hakkında Görüş Bildirmek	Hile Kaynaklı Uygunsuzlukları Açığa Çıkarmak
<i>Varsayım</i>	Bulunurlar	Bulunmazlar
<i>Zamansal perspektif</i>	Tarihsel Yön	Tarihsel Yönü Kadar İleriye Bakan Yön
<i>Çalışmanın menfaat odağı</i>	Kamu Yararı	Görevlendirenlerin Geniş ve Dar Menfaatleri
<i>Süreç</i>	Prosedürlere Bağlı Olarak İlerler	Tümdengelimsel, Çıkarımsal ve Sezgisel Olarak İlerler
<i>Önceki Çalışmaları Kullanma</i>	Kullanır	Nadiren Kullanır
<i>Mesleki Şüphecilik</i>	Normal Düzeyde	Daha Yüksek Düzeyde

Kriter	Bağımsız Denetim	Adli Muhasebe
Araştırma Konusu Özneye Karşı Takınılan Tutum	Daha Az Muhalif	Daha Çok Muhalif
Yönetim Beyanlarına Duyulan Güven	Biraz Güven	Çok Az Güven veya Hiç Güvenmeme
Önemlilik	Önemsiz Olduğu Düşünülen Yanlılıkları Dikkate Almazlar	Önemli - Önemsiz Tüm Ayrıntılara Dikkat Ederler
Çalışmadan Haberdar Olma	Personel Haberdardır	Personel Haberdar Olmayabilir
Mesleki Bilgi Konular	Genel İşletme, Üst Düzey Muhasebe ve Denetim, Yeterli Düzeyde Matematik, İstatistik ve Bilgisayar Uygulamaları	Muhasebe ve Denetim, Kriminoloji, Dava Hizmetleri, Derin ve Geniş Bilgisayar Uygulamaları
Örnekleme Yöntemi	Niteliklere Göre Tahmin Örnekleme, Parasal Birim Örnekleme	Keşif Örnekleme, Belirli Bir Profile Uyan Tüm İşlemler, Olağandışı Görünen Tüm İşlemler
Bilgi Kaynağı	Muhasebe Kayıtları, Sözleşmeler, Şirket Kayıtları, Şirket Çalışanları ile Görüşmeler, Üçüncü Taraf Teyitleri, Bağımsız Gözlemler, Kayıt Edilen Tutarların Testi	Tüm Sözleşmeler, Kamuya Ait Veri Tabanları, Şirket E-Postaları, Şirket İçinden/Dışından Kişilerle Görüşmeler, Avukatlardan, Şirket Kayıtları, Benford Yasası, İlişkili Tutar Faktörü, Veri Madenciliği Gibi Matematiksel Modeller
Belgelerin Geçerliliği	Geçerliliğini Kabul Eder	Değişiklik Ve Tahrifat Endişesiyle Geçerlilikleri Değerlendirir
Belgelendirme	Özel Belgelendirme Gereksinimleri Vardır	Belgelendirmede Miktar Ve Yapı Bakımından Daha Fazla Esneklik Vardır
Rolü	Caydırıcılık Rolü Vardır	Hile İddialarını Aydınlatıcı Rolü Vardır
Bulguların Sunumu	Sözlü Sunulması Nadirdir, Yazılı Rapor Edilir	Yazılı Rapor Etmenin Yanında Sözlü Sunulması da Beklenmektedir
Sonuca Ulaşma	Hile Kaynaklı Önemli Yanlılık Riskini Değerlendirerek Ulaşır	Hipotezler Geliştirerek Ve Sınayarak Ulaşır
İletişim	Düzenli İletişim	Sık Sık Kısa Sürelerle Düzensiz İletişim

Kaynak: Ranallo (2006), Nunn ve diğ., (2006), Singleton ve Singleton (2010), Smith ve Crumbley'in (2009) çalışmalarındaki bilgilerden geliştirilerek oluşturulmuştur.

6. Sonuç

Son yıllarda yaşanan şirket skandalları hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunu daha önemli hale getirmiştir. Bu nedenle de adli muhasebe çalışmaları daha yakından takip edilmeye başlanmıştır ve AICPA tarafından da SAS No 99 “Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması” standardı ile bağımsız denetimin rolü ve sorumluluğu da gündeme taşınmıştır. Fakat hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim ile adli muhasebenin işlevleri birbirine karıştırılmaktadır.

Bu karışıklığı gidermek ve adli muhasebe ile bağımsız denetimi birbiri ile karşılaştırmak için bir benzetmeden faydalanılabilir. Bu benzetmede hem bağımsız denetçinin hem de adli muhasebecinin elinde bir mercek olduğunu varsayalım. Bağımsız denetçi elinde tuttuğu mercek önünde duran resmin bir genel görüntüsünü inceler ve resmin geneli üzerinde bir kasti kusurun, yanlışlığın ya da uygunsuzluğun bulunmadığı hakkında bir görüş bildirir. Bu görüşünde %100 emin değildir çünkü resmin tamamını ayrıntısıyla inceleyecek yeterli kaynağı ve zamanı yoktur. Fakat bağımsız denetçinin bu incelemesi bile daha sonraki resim yapacakları kusur işlemeyen caydırabilir.

Adli muhasebecinin elinde tuttuğu mercek bağımsız denetçiye göre biraz daha büyüktür çünkü adli muhasebeci kriminoloji, dava hizmetleri ve adli bilişim başta olmak üzere bağımsız denetçiye göre daha farklı konularda da bilgi sahibidir hem de adli muhasebeci matematiksel modeller başta olmak üzere daha fazla teknikten ve bilgi kaynağından yararlanmaktadır. Adli muhasebeci bir yönlendirmeye, ki bu bir şikayet, ihbar ya şirket yönetiminden gelen araştırma isteği olabilir, resmin kusurlu olduğu iddia edilen bölgeden merceğiyle ayrıntılı olarak incelemeye başlar. Bu incelemede kusurlu olduğu iddia edilen bölgeye merceği olabildiğince yaklaştırarak, çeşitli matematiksel modeller kullanarak hiçbir ayrıntıyı kaçırmadan ve bazen sezgilerine de güvenerek kanıt elde etmeye çalışır. Sonuçta hem bağımsız denetçi hem de adli muhasebeci resmin kasti kusur içermemesi arzulamaktadırlar.

Bu çalışma kapsamında da adli muhasebe ve bağımsız denetim konuları ayrıntılı bir şekilde incelenerek birbirlerinden farklı oldukları yönler bazı kriterler dikkate alınarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, bağımsız denetim ve adli muhasebenin ayrıştığı bazı önemli özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bağımsız denetim mali tabloların bütünü hakkında bir görüş sunmayı amaçlarken, adli muhasebenin amacı hile kaynaklı uygunsuzlukları ortaya çıkarmaktır.

- Bağımsız denetim de normal düzeyde bir mesleki şüphecilik var iken adli muhasebede daha yüksek düzeyde bir mesleki şüphecilik vardır.
- Bağımsız denetçinin çalışmalarından işletme personeli haberdar iken, adli muhasebecinin yürüttüğü çalışmalardan personel haberdar olmayabilir.
- Bağımsız denetim de önemsiz olduğu düşünülen yanlışlıklar dikkate almazken, adli muhasebe önemli önemsiz tüm yanlışlıkları dikkate alır.
- Bağımsız denetimde bilgi kaynağı olarak, muhasebe kayıtları, sözleşmeler, şirket kayıtları, şirket çalışanları ile görüşmeler, üçüncü taraf teyitleri, bağımsız gözlemler, kayıt edilen tutarların testi kullanılırken, adli muhasebede ise, tüm sözleşmeler, kamuya ait veri tabanları, şirket e-postaları, şirket içinden/dışından kişilerle görüşmeler, avukatlarla görüşmeler, şirket kayıtları, Benford Yasası, veri madenciliği gibi matematiksel modeller bilgi kaynağı olarak kullanılabilir.

Sonuç itibariyle; bağımsız denetim ve adli muhasebenin işlevleri her ne kadar birbirine karıştırılıyor olsa da yukarıdaki karşılaştırmaların sonuçlarından da denetim süreci içinde birbirlerinden önemli ölçüde farklılaşan unsurlar olduğu görülmektedir.

Kaynaklar

- 1) AKYEL, N. (2009). Adli muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
- 2) AKYEL, N. (2012). “Forensic accounting training: A proposal for Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 55, 77-86.
- 3) ALTINSOY, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- 4) BAYRAKLI, H., ERKAN, M. ve ELİTAŞ, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- 5) BONNER, S.E., PALMROSE, Z.V. ve YOUNG, S.M. (1998). “Fraud Type and Auditor Litigation: An analysis of SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases”, *The Accounting Review*, 73 (4), 503-532.
- 6) BROOKS, L.J. ve LABELLE, R. (2006). “CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-enron World Education for Investigative and Forensic Accounting”, *Canadian Accounting Perspectives*, 5 (2), 287-306.

- 7) BUNGET, O.C., GRIGOROI, L. ve DUMITRESCU, A.C. (2009). "Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor". *Megatrend Review*, 6 (2), 279-292.
- 8) BOZKURT, N. (2012). Muhasebe Denetimi, 6. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- 9) CHONG, G. (2013). "Detecting Fraud: What Are Auditors' Responsibilities?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 24 (2), 47-53.
- 10) CLAYTON, M. M. (2006). Investigative Techniques. In *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 295-311.
- 11) ÇABUK, A. ve YÜCEL, E. (2012). "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, 67-84.
- 12) ÇATIKKAŞ, Ö. ve ÇALIŞ, Y.E. (2010). "Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 146-156.
- 13) ÇUBUKÇU, S. (2009). "Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı ile Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3, 113-142.
- 14) DHAR, P. ve SARKAR, A. (2010). "Forensic Accounting: An accountant's Vision". *Vidyasagar University Journal of Commerce*, 15, 93-104.
- 15) ERKAN, M. ve ARICI, N.D. (2011). "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 33, 29-43.
- 16) GESON, J.S., BROLLY, J.P. ve SKALAK, S.L. (2006). The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator. In *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 21-46.
- 17) GURBOR, G., RISTIC, N. ve SIMEUNOVIC, N. (2013). "Integrated Forensic Accounting Investigative Process Model in Digital Environment", *International Journal of Scientific and Research Publications*, 3 (12), 1-9.
- 18) Gülten, S. (2010). "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 311-321.
- 19) HATUNOĞLU, Z., KOCA, N. ve KILLI, M. (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.
- 20) IDOWU, S. (2011). "So You Want to be a Forensic Accountant?", *Accountancy Ireland*, 43 (6), 65-66.

- 21)KANDEMİR, C. ve KANDEMİR, Ş. (2013). “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 29-54.
- 22)KARABINAR, S. ve AKYEL, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs, Kosova-Priştine.
- 23)KARACAN, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8, 106-128.
- 24)KARACAN, S. ve UYGUN, R. (2012). Denetim ve Raporlama, 1.baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- 25)KARAUSTA, T. ve DÖNMEZ, A. (2013). “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, 115, 59-88.
- 26)KASAP, M. (2013). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (1), 121-132.
- 27)KELEŞ, D. ve KELEŞ, Ü. (2014). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 9, 55-75.
- 28)KOSTOVAI, S. (2013). “Audit Procedures for Disclosure of Errors and Fraud in Financial Statements”, *Ekonomске Teme*, 51 (2), 355-375.
- 29)KRSTIC, J. (2009). “The Role of Forensic Accountants in Detecting Frauds in Financial Statements”, *Facta Universitatis Series: Economics and Organization*, 6 (3), 295-302.
- 30)KRANACHER, M.J., Riley, R., ve Wells, J.T. (2010). Forensic Accounting and Fraud Examination, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- 31)LOHANA, P. M. (2013). “Forensic Accounting - at Nascent Stage in India”, *Voice of Research*, 2 (1), 63-65.
- 32)MENĞİ, B.T. (2013). “İşletme İçin Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Diili”, *Mali Çözüm Dergisi*, 117, 41-56.
- 33)MENĞİ, B.T. (2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu”, *Mali Çözüm Dergisi*, 114, 113-128.
- 34)MITRIC, M., STANKOVIC, A., ve LAKICEVIC, A. (2012). “Forensic Accounting - The Missing Link in Education and Practice”, *Management Journal*, 65, 41-50.
- 35)NUNN, L., MCGUIRE, B.L., WHITCOMB,C., ve JOST, E. (2006). “Forensic Accountants: Financial Investigators. *Journal of Business & Economics Research*, 4 (2), 1-6.

- 36) OKOYE, E.I., ve AKAMOBI, N.L. (2009). "The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support", *The Nigerian Academic Forum*, 17 (1), 39-44.
- 37) ÖZKUL, F.U. ve PEKTEKİN, P. (2009). "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 57-88.
- 38) ÖZKUL, F.U., ve PAMUKÇU, A. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. In *Emerging Fraud*, Berlin Heidelberg: Springer-Verlag, 19-42.
- 39) PAZARÇEVİREN, S.Y. (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (22), 1-19.
- 40) PEHLİBVANLI, D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- 41) RANALLO, L.F. (2006). Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast. In *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 109-117.
- 42) SMITH, E.P. (2012). "The Basics of Business Valuation, Fraud and Forensic Accounting and Dispute Resolution Services", *The CPA Journal*, 82 (6), 6-11.
- 43) SMITH, G. S. ve CRUMBLEY, D. L. (2009). "Defining a Forensic Audit", *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4 (1), 61-79.
- 44) SINGLETON, T.W. ve SINGLETON, A. J. (2010). Fraud Auditing and Forensic Accounting, 4th Edition, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- 45) SOLTANI, B. (2014). "The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals", *Journal of Business Ethics*, 120 (2), 251-274.
- 46) TROMPETER, G.M., CARPENTER, T.D., DESAI, N., JONES, K.L. ve RILEY, R.A. (2013). "A synthesis of fraud-related research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 287-321.
- 47) YILDIZ, E. ve BAŞKAN, T.D. (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 1-18.

İnternet Kaynakları

- 1) Bhasin, M. (2007). *Forensic accounting: a new paradigm for niche consulting*. Retrieved August 10, 2014, from <http://www.aeap.es/ficheros/662818d1bec3ca5a0f61d1d7efcf4a7d.pdf>.

- 2) Fraud Examiners Manual 2014 International Edition. (2014). Retrieved August 15, 2014, from <http://napdelcaribe.net.do/wp-content/uploads/2013/08/2014-International-Fraud-Examiners-Manual.pdf>.
- 3) <http://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx>, Erişim Tarihi: 30.03.2015.
- 4) Panigrahi, P.K. (2006). *Discovering fraud in forensic accounting using data mining techniques*. Retrieved August 10, 2014, from <http://220.227.161.86/102541426-1430.pdf>.
- 5) Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse 2012 Global Fraud Study. (2012). Retrieved July 15, 2014, from https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf.

Standartlar ve Tebliğler

- 1) International Standard On Auditing 240 The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit Of Financial Statements.
- 2) SAS No. 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.
- 3) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 Altıncı Kısım Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler.