

Bağımsız Denetimde Adli Muhasebenin Rolü

Kadir Gökoglan¹

Abdulkadir Bilen²

Serkan Güngör³

Özet

Günümüzün gelişmiş ticari ve ekonomik sahalarında işletmelerin finansal durumlarını güçlendirmek amacıyla çeşitli finansal hilelere ve gizli politikalara başvurdukları bilinen bir gerçektir. İşletmeler bu gizli politikalar ve finansal hilelerle sahip oldukları yükümlülükleri azaltmayı ya da onlardan tamamen kurtulmayı da amaçlamaktadır. Bu amaçlar gerçekleştiğinde işletmelerin finansal verilerinde ortaya çıkan yanlışlıklar ülke ekonomisi ile ilgili verileri gereksiz etkilemektedir. Ayrıca gerek mikro gerekse makroekonomik anlamda kamuya sunulan bilgilerin hatalı çıkmasına neden olmaktadır. İşte bu sebeplerden dolayı bağımsız kuruluşlar tarafından işletmelerin mali denetimi yapılmakta, ilgili kanun, mevzuat, yönetmelik ve standartlara uygunluğu belirlenmekte ve işletmelerin finansal durumlarını doğru ve net bir şekilde kamuya paylaşması sağlanmaya çalışılmaktadır. Denetim süreci sırasında ortaya hukuksal sonuç çıkarabilecek olumsuz durumların daha net anlaşılabilmesi için hem muhasebe hem de hukuk alanında özel ihtisas sahibi kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebe ve adli muhasebeci kavramları da bu aşamada devreye girmektedir. Bu çalışmada adli muhasebe, adli muhasebeci, bağımsız denetim ve bağımsız denetim gerçekleştirilirken adli muhasebe alanından ne şekilde yararlandırdığı gibi konular açıklanmaya çalışılacaktır.

1. GİRİŞ

Küreselleşen dünya toplumları ilişkisinde bu ilişkinin ekonomik boyutu da büyük ölçüde değişmiş ve oluşan rekabet ortamında işletmeler ayakta kalmak için sayısız politika geliştirmek zorunda kalmıştır. Zorunluluğun

1 Doç. Dr., Diyarbakır Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, kadir.gokoglan@dicle.edu.tr, Orcid: 0000-0001-6397-8477

2 Prof. Dr., Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, abilen@dicle.edu.tr, Orcid: 0000-0002-2619-9391

3 YL öğrencisi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, serkan.gngr91@gmail.com, Orcid: 0000-0003-2238-2348

olduğu bir ortamda yasadışı faaliyetlerin ve hilelerin ortaya çıkması da kaçınılmaz olmaktadır. İşletmeler belirli aralıklarla oluşturdukları bilançolarını ve gelir tablolarını olması gerekenden farklı gösterme eğilimleri içerisine girebilmektedir. Gerek işletme yöneticilerinin gerekse işletmenin orta ve alt kademelerindeki çalışanların işletmenin menfaati veya kendi kişisel çıkarları doğrultusunda, eğitimini aldıkları ve işletme adına çalışırken yararlandıkları bilgileri yasadışı işler yapmak (vergi kaçırma, bilanço üzerinde oynamalar yapma, gelir ve gider kayıtlarını doğru rakamlarla tutmama vb.) için kullandıkları fark edilmektedir. Bu tarz yasadışı hâl ve hareketlerin önüne geçebilmek için işletmenin muhasebe kayıtlarını baz almak da çok önemlidir. Bu nedenle işletmelerin finansal ve muhasebeyle ilgili tüm faaliyetleri, kayıtları tüm ayrıntılarıyla incelenmekte ve denetlenmektedir. İşletmenin denetimi bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılmaktadır. Bağımsız denetim çok yönlü bir süreç olmasının yanında belirli kural ve ilkelere uyularak çoğunlukla standardize bir biçimde gerçekleştirildiği için bazı durumlarda işletmenin muhasebe kayıtlarının arka planındaki yasadışı ayrıntılar gözden kaçırılmaktadır. Böyle durumlarda bağımsız denetim süreci sadece bir denetim süreci olmaktan çıkıp hilelerin ve yasadışı eylemlerin açığa çıkarılması gibi kriminolojik yürütme zorunluluğunun da bulunduğu bir süreç bütünü hâline gelebilmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim ve adli muhasebe alanlarının birbirleri ile olan ilişkileri üzerine yapılan alanyazın incelemesinde çok sayıda yazarın çalışmasına rastlanmıştır. Bu çalışmalardan önemli örnekler verilecektir:

Pazarçeviren (2005), adli muhasebecilik mesleği konulu çalışmasında adli muhasebecilik mesleğinin tanımını, tarihçesini, mesleki özelliklerini ve mesleki sınıflandırmasını, adli muhasebecilikte iş ve işlem yürütme sürecini, adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenleri, adli muhasebecilik mesleğinin oluşmasında etkili olan faktörleri, adli muhasebeciliğin çalışma alanlarının yanında işletmelerde yapılan muhasebe sahtecilikleri ve finansal hileler ile ilgili spesifik tanımlar ve örnekler vererek adli muhasebecilerin işletmelerdeki finansal kayıtların yasadışı iş ve işlemler karşısında uyguladıkları yöntem ve teknikleri açıklamış ve bağımsız denetimin yeterli olmadığı durumlarda adli muhasebeciliğin tüm yönleriyle denetim sürecinde ve sonrasında kullanılmasını gerekliliği üzerinde durmuştur. Gray ve Moussalli (2006) yaptıkları çalışmada adli muhasebe ile denetim kavramını tarihsel olarak bir karşılaştırma yapmışlardır. Çalışma sonucuna göre utanç verici kurumsal başarısızlıktan ve Sarbanes-Oxley Yasası'nın kabul edilmesinden sonra, adli muhasebe meslek-

le yeniden birleşmiştir. Yolsuzluğun ortaya çıkarılması, yeniden denetçinin temel sorumluluklarından biri olarak kabul edilmekte ve adli muhasebecinin araçları artık yeniden keşfedilmektedir. Gray (2008) yaptığı çalışmada adli muhasebe ve denetim kavramlarının karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışma sonucunda adli tıp, geleneksel muhasebe ve denetim karşılaştırılarak kanıt toplama detaylandırılmıştır. Owojori ve Asaolu (2009), şirketleşmekte olan dünyada yaşanan mali suçlara konu olan olayların çözümü sürecinde adli muhasebenin ve adli muhasebecinin rolleri kapsamında yapılabilecek uygulamalar konusunda çalışmalar yapmış; denetim sürecinde yaşanan aksaklıklar, şirket bünyesinde yapılan hileler, adli muhasebenin gerekliliği konusundaki argümanlar ve adli muhasebecinin özellikleri konusunda belirlemeler yapmışlardır.

Gaikwad ve Varade (2017), adli muhasebe ve denetim süreçleriyle ilgili yaptıkları çalışmada Hindistan sınırları içerisinde adli muhasebenin çalışma şartlarını, çalışma alanlarını, adli muhasebe ile denetim arasındaki ilişkiyi, günümüz koşullarında işlenen finansal suçların işletmeler üzerinde yarattığı etkileri, adli muhasebecinin veri madenciliği ve benzeri bilişim teknolojilerinden yararlanma düzeyini ele almış ve Hindistan'daki üniversitelerde adli muhasebecilik eğitiminin yaygınlaşması için birtakım önerilerde bulunmuştur. Pamukçu (2017), adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi konulu çalışmasında bağımsız denetim sürecinin özelliklerini, bağımsız denetim sürecinin iyi ve kötü yönlerini, bağımsız denetim ile adli muhasebe arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin boyutunu ve adli muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim süreci üzerindeki etkileri ile ilgili açıklamalarda bulunmuş, Türkiye'deki mali hukuksal süreçlerde bilirkişilik sisteminin yetersiz olduğunu belirtmiş ve adli muhasebe uygulamalarının hukuksal süreçlerde yaygınlaştırılması gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Çayır ve Akın (2018), adli muhasebecilik çerçevesinde 2006-2017 yılları arasında Burdur ve Isparta illerindeki adli mercilere intikal eden 96 ayrı adli vakanın içeriğinde bulunan hileleri birçok değişkeni (hile türü, işletme türü, hileyi yapanın kişisel, bilişsel ve duyuşsal özellikleri, eğitim durumu, hilenin tespit edilme şekli vb.) göz önüne alarak incelemiş ve inceleme sonunda elde ettikleri verileri SPSS uygulaması vasıtasıyla frekans dağılımı, karşılaştırmalı tablo ve Ki-kare testi gibi analiz teknikleri kullanarak çalışmada ortaya attıkları yedi ayrı hipotezin ilişki anlamlılığı açısından sınanmasını amaçlamışlardır. Yapılan çalışmadan elde edilen sonuçlara göre hile yapma sıklığının eğitim durumuna göre ciddi değişkenlikler gösterdiği saptanmıştır. Gao (2019) giderek karmaşıklaşan ekonomik çevrede giderek karmaşıklaşan mali dolandırıcılık karşısında geleneksel denetimin eksikliklerinden yola çıkan ça-

lışmasında, mali dolandırıcılığın adli muhasebesinde sahip olunması gereken bilgi ve becerileri analiz etmektedir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM VE ADLİ MUHASEBE

3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; işletme dışından olan ve belirli yetkilerle donatılmış kişi veya kuruluşlar tarafından, işletmelerin belirli bir dönem içindeki finansal faaliyetlerinin yasalara, kanunlara, mevzuatlara ve uluslararası ölçekte kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun kontrol edilmesi, bu faaliyetler sonucunda oluşan çıktıların ulusal ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının incelenmesi ve finansal girdi ile çıktılarının doğruluğunun saptanmasını içeren bir denetim süreci olarak açıklanabilir. Örneğin bir işletmenin cari dönem başı ve cari dönem sonu bilanço kayıtlarında işletmenin öz kaynaklarının, yabancı kaynaklarının, dönen ve duran varlıklarının miktar bakımından incelenerek bilançolar arasındaki farklar sonucunda herhangi bir kusur ya da hile olup olmadığının anlaşılması için gerekli incelemelerin yapılması için denetim gereklidir.

Bağımsız denetimin özellikleri şöyle sıralanabilir (Erdoğan, 2002):

- Süreç şeklinde ilerlemesi,
- Ekonomik ve finansal olayları incelemesi,
- Önceden belirlenmiş ve genel kabul gören kıstaslara göre düzenlenmesi,
- Ekonomik ve finansal verileri incelerken objektiflik ilkesine göre hareket edilmesi,
- İşletme ile ilgili veriler incelenirken alınan sonuçlarla ileriye dönük bir önlem alınmasının amaçlanması,
- Denetim sürecinin sonunda süreçle ilgili her verinin raporlanması gibi özellikler taşımaktadır.

3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları (Bağımsız Denetçi)

Bağımsız denetim kuruluşları Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişi veya ku-

ruleşlar şeklinde ifade edilmektedir (<https://vergidosyasi.com/2017/04/05/bagimsiz-denetci-olma-sartlari/>, 2017).

Bağımsız denetim süreci yürütülürken bağımsız denetimi yapan kişi veya kuruluşların uyması gereken bazı ilke ve kurallar vardır. Bunları sıralamak gerekirse; (Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim ve Standartları Kurumu, 2019)

- Finansal denetim sürecinde etik kurallara riayet etmek,
- Denetim sürecinin gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olmak,
- Denetim işinin bir meslek olduğu bilinciyle hareket etmek,
- Denetim sürecini yürütürken mesleki şüphencilik ile hareket etmek,
- Denetimin gerçekleştirildiği işletme ile herhangi bir bağ ve ilişi içe-risinde olmadan bağımsız hareket etmek,
- Dürüstlük ve objektiflik kavramlarının dışına çıkmadan denetim sü-recini yürütmek şeklinde sıralanabilir.

3.3. Bağımsız Denetim Sürecinde Yaşanan Problemler

Bağımsız denetim süreci yürütülürken ortaya içsel veya dışsal faktör-lerden kaynaklı birçok sorun çıkabilmektedir. Dışsal faktörlerden kaynaklı olarak; işletmenin bağımsız denetçi üzerinde tahakküm kurmaya çalışması, denetçinin ortaya çıkan finansal hata veya hilelerde işletmeye tolerans göster-mesi için denetçiye yasadışı tekliflerde bulunması, işletmede denetçiye deni-tim işini sekteye uğratabilecek olayların yaşatılması ve davranışların sergilenme-si, denetçinin bağımsızlığını ve objektifliğini tehlikeye düşürecek ve etkisiz bırakabilecek durumların oluşması gibi problemler ortaya çıkabilmektedir. İçsel faktörlerden kaynaklı olarak da bağımsız denetçinin gereken mesleki yeterliliğe ve denetim sürecinde yararlanılan bilgilere tam manasıyla sahip olmaması, mesleğin gerektirdiği etik kurallara ve dürüstlük anlayışına sahip olmaması, mesleğin özünü oluşturan bağımsızlık ilkesine uygun hareket et-memesi, mesleğin gerektirdiği tüm donanım, yeterlilik ve bilince sahip olduğu hâlde kişisel durumlar veya ruhsal durumlardan kaynaklı olarak mesleki şüphenciliğe sahip olmaması ve bunun sonucunda yanlış veya hatalı finansal rapor sonuçları çıkarması gibi problemler yaşanabilmektedir. Bu gibi neden-lerden dolayı denetim süreci başarısızlıkla sonuçlanabilmektedir. Başarısız bir denetim sürecinin de denetime konu olan işletmenin finansal ve muha-sebeyle ilgili kayıtlarının işlenmesiyle ülkedeki genel ekonomik göstergelerin dengesinin bozulmasına yol açması kaçınılmaz olmaktadır.

Finansal tablo hilelerinin yoğun olarak kullanıldığı ve denetim sürecinin başarısızlıkla sonuçlanmasıyla birlikte hile ve denetim kavramlarının derin bir biçimde sorgulanmasına sebebiyet veren en önemli örneklerden biri de Enron Skandalı'dır. Enron olarak bilinen Amerika Birleşik Devletleri merkezli şirket, denizasıırı boru hatları, elektrik üretim tesisleri, kâğıt ve benzeri ürün fabrikaları olan ve söz konusu ürün/hizmetlerin finansal piyasalar ağında ticari varlığa sahip bir holding idi. Şirketin yöneticileri gizli süreçlerle büyük yolsuzluklar ve yasadışı işler yaparak zenginleşmenin sınırlarını ortadan kaldırmak istemiş, belirli bir zamandan sonra şirketin finansal varlığını spekülasyonlara bağlı bir hâle getirmiş ve ardından da finansal tablolarında hileli bilgiler vererek yatırımcıları şirkete çekmeye çalışmışlardır. Ancak 2001 yılında şirketin gerçek anlamda iflas etmek üzere olduğu anlaşılmış ve 2001 yılının sonunda piyasadaki hisseleri yere çakılmıştır. Enron şirketi bağımsız bir denetim şirketi olan Arthur Andersen tarafından denetlenmekte iken Andersen adına çalışan denetçilerin Enron şirketinin finansal belgelerinde yaptıkları sahteciliği birtakım nedenlerden (baskı, rüşvet vb.) dolayı göz ardı ettikleri de anlaşılmış ve bağımsız denetim kavramına ciddi bir balta darbesi vurulmuştur. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak bağımsız denetim kuruluşlarının denetim sürecini yürütürken daha şeffaf ve etik olmasını sağlamak amacıyla yasa ve kanunlar çıkartılmıştır. Sarbanes - Oxley kanunu, ABD'de 2001 yılında yaşanan Enron Skandalı'nın halk üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin bir benzerinin yaşanmasını önlemek amacıyla çıkarılmıştır (Dinç & Cengiz, 2014).

Dünyada yaşanan finansal skandallar bağımsız denetim olgusunun işletmelerin mali tablolarını analiz etme sürecinde tek başına yeterli olmayacağı düşüncesini getirmiş ve işletmelerin finansal girdi ve çıktılarının kayıt altına alındığı muhasebe süreçlerinin hukuki açıdan da incelenmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bu sebeple muhasebeye hukuksal bir çerçeve kazandıran adli muhasebe kavramı oluşturulmuş ve finansal çıktılarının araştırılıp incelendiği sahalarda uygulamaya konmaya çalışılmıştır.

4. ADLİ MUHASEBE

Günümüzün gelişen ve değişen ekonomik faaliyetler alanında muhasebe işlemlerinde de birçok değişim yaşanmıştır. Teknolojide ve bilişim dünyasında yaşanan gelişmeler muhasebe işlemlerinin bilgisayar tabanlı uygulamalarla yapılmasını sağlamış, muhasebe kayıtlarının daha kolay tutulmasını ve daha uzun süre kalıcı olmasını sağlamıştır. Bilgisayar tabanlı muhasebe uygulamalarında rakamlarla istenen ölçütlerde oynamanın daha kolay olması küresel ölçekte kısa yollardan büyüme amacı taşıyan işletmelerin bu amaçla-

rını gerçekleştirirken sürece yasadışı iş ve işlemleri de dahil etmesine yol açmıştır. Vergi ödemelerinde usulsüzlük yapma, gelir ve gider kalemlerinde eksik, hatalı veya hileli bilgiler kullanma, belirli aralıklarla düzenlenen bilanço ve gelir tablosu gibi önemli finansal göstergeler üzerine oynama yapma gibi yasadışı iş ve işlemlerin yanında denetim kuruluşları üzerinde de olumsuz etki bırakacak fiillerde bulunulmuş, denetim organizasyonu zayıflatılmıştır. Kuzey Amerika ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan finansal skandallar muhasebe ve finans alanına hukuksal dokunuşların da gerekli olduğu düşüncesini getirmiştir.

Adli muhasebe; birçok muhasebe ekolü tarafından kabul edilen muhasebe ölçütleri kapsamında mahkemeye intikal etmiş mali vakaların alanında yetkinlik sahibi kişi ya da kuruluşlar tarafından, hukuk ve muhasebe çerçevelerinde tekrar yorumlanarak doğruya veya doğruya en yakın sonuçlara ulaşmanın amaçlandığı bir meslek alanıdır (Pamukçu, 2017). Şahıslar, kuruluş ve kurumlar arasında var olabilen hukuki sorunların çözümü konusunda adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bulgularının iç içe girmesi sonucu ekonomi ve psikoloji gibi bilim alanlarına girerek araştırma, kanıt toplama ve denetim tekniklerini kullanarak gerçek bilgileri ortaya çıkarmaktadır. Adli muhasebe; yapı ve içerik bakımından çözülmemiş mali sorunların, mevcut olan ve mevcut olmayan kanıtların bulunarak bir araya getirilmesiyle finansal analiz yeteneği ve araştırmacılık özelliklerinin sürece dahil edilmesi sonucunda çözüme kavuşturulmasıdır (Kasap, 2013).

Adli muhasebe; mahkeme sürecinin yürütüldüğü finansal davalarda davaya konu olan anlaşmazlığın çözümünde muhasebe temel alınmak kaydıyla çeşitli disiplinlerden yararlanarak ortak bir fikir ve sonuç çıkarmaya odaklanılan bir konsültasyon faaliyeti olarak da tanımlanabilir. Mahkemeye sevk edilmiş finansal olaylar; rüşvet, yolsuzluk, irtikap, bilanço makyajları, vergide usulsüzlük, vergi kaçırma, yasadışı paraları aklama gibi durumlarda mahkemeye konu olan bilgi ve belgelerin doğrulanabilmesi veya yanlışlanabilmesi çok önemli bir mefhumdur. Bunun için de finans, muhasebe ve hukuk alanlarında özel eğitim almış, araştırma-inceleme yetkinliklerine sahip ve ayrıca diğer birçok pozitif ve sosyal bilim alanlarında teorik ve pratik donanımına sahip kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle ABD ve Kanada başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkede adli muhasebe alanına yoğunlaşarak özel eğitilmiş adli muhasebeciler yetiştirilmeye çalışılmaktadır. İşletmeler bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma prensiplerinin ve çalışma koşullarının eksik yönlerini bularak bunları kendi menfaatleri doğrultusunda kullanabilmektedir. Yazının önceki bölümünde ele alınan bağımsız denetim sürecinde yaşanan problemlerde anlatıldığı gibi işletme dışından işletmenin denetimi-

ni yapan denetçinin bağımsız ve objektif denetim yapabileceği bir ortamın sunulmaması durumunda ortaya kusur ve hilelerle dolu finansal sonuçlar çıkabilmekte ve bu da halkın güvenini sarsmaktadır. Hem halktaki güvenin sarsılmaması hem de doğru finansal sonuçlarla sağlıklı bir finans piyasasının devamlılığını sağlamak adına muhasebe ve finansman sürecine konu olan her türlü olumsuzluğun ortadan kaldırılması için finansal ve muhasebesel denetim işlemlerinde adli muhasebecilik ilkeleri de baz alınmalıdır.

Adli muhasebenin araştırma ve inceleme kapsamında bulunan konulara; işletmenin muhasebe kayıtlarının ulusal ve uluslararası alanda genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre şekillendirilip şekillendirilmediğini kontrol etmek, finansal analizlerin doğruluğunu test etmek, işletmenin değerlendirme işlemlerine (işletme devredilirken, bölünürken veya birleştirilirken) nezaret etmek, bütçe ve nakit yönetimi, borsalarda oluşabilecek çeşitli aldatmacaları önlemek, sigortacılık uygulamalarını takip etmek gibi birçok örnek verilebilir (Usul & Topçuğlu, 2011)

5. ADLİ MUHASEBECİ

Adli muhasebeci; kişi veya kuruluşların sosyal, hukuki ve finansal faaliyetlerinden doğan adli vakalarda, vakaya konu olan problem mahkemeye intikal etmeden veya intikal ettikten sonraki dava sürecinde, problemin çözüme kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyecek bir hesap analizi sağlamak (Crumbley, 1995) ve adli vakaya konu olan problemlerin detaylı muhakemesini yaparak mahkemeye görüşlerini sunmak gibi görevleri olan, muhasebe, hukuk ve bu bilim alanlarıyla senkronize bir biçimde yürütülebilen bilimsel dallarda kaliteli eğitimler almış kişi veya kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Adli muhasebeci olarak sayılabilmek için aşağıdaki özellikleri taşımak gerekir:

- Yeterli mesleki bilgi ve donanımına sahip olma
- Mesleğin gerektirdiği etik kurallara uyma
- Bağımsızlık
- Tarafsızlık
- Mesleki şüphecilik
- Etkili iletişim becerisi ve ikna kabiliyetine sahip olma gibi özellikler sıralanabilir.

Adli muhasebeciler, finansal uygulamalarda yapılan işlemlere şüphe ile yaklaşmakta, işlemlerin hangi usullerle ve hangi kurallara bağlı olarak yapıldığını incelerken uygulamaların hata ve hileye yakınlığını dikkatle ölçmekte-

dir. Finansal uygulamaların gözle görünen kısmının dışında derinlerde yatan iş ve işlemlere de yoğunlaşmaktadırlar. Bu gibi özelliklerinden dolayı adli muhasebeciyi standart bir muhasebe çalışanı olarak görmek adli muhasebecilik mesleğini anlamakta yetersiz kalacaktır. Standart bir muhasebecinin en önemli işi finansal girdi ve çıktıların kayıtlarını muhasebe ilke ve kurallarına uygun tutmak iken adli muhasebecinin sadece muhasebe alanıyla değil aynı zamanda ekonomi, hukuk, sosyoloji, psikoloji, sayısal yöntemler gibi bilim alanlarını da kendi ana mesleğiyle harmanlayarak profesyonel anlamda sentezlenmiş faaliyetler yürütmektedir (Kılıçbey, 2017). Adli muhasebeci incelediği finansal olaylara gerektiğinde bir işletmeci gözüyle bakarak sorunun nedenlerinin derinliğini kavrayacak yetkinliğinin yanında yapılan yasadışı işlemlere, hata veya hilelere neyin sebep olduğunu çabucak anlayabilecek yetkinliğe sahip olabilmektedir.

6. DENETÇİ İLE ADLİ MUHASEBECİ ARASINDAKİ FARKLAR

Bağımsız Denetçi ile Adli Muhasebeci arasındaki farklar aşağıda tablo 1'de açıklanmıştır (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009):

Tablo 1: Bağımsız Denetçi ve Adli Muhasebeci Arasındaki Farklılıklar

<i>Bağımsız Denetçi</i>	<i>Adli Muhasebeci</i>
Finansal kayıtlardaki kusur, hata ve uyumsuzlukları bulup ilgililere rapor şeklinde sunar.	Finansal kayıtlardaki hile ve benzeri uygulamaların açığa çıkması için gereken tüm yöntem ve teknikleri uygular.
SPK, SEC, BDDK gibi finansal denetim kuruluşlarının düzenlediği standartlara göre kayıtların uygunluğunu inceler.	Finansal kayıtların hukuki sonuç doğuracak etmenleri ile ilgilenecek suç unsuru teşkil eden olayları araştırır.
Finansal kayıtlarla ilgili işletme yönetiminin davranışlarıyla ilgili bilgi ve görüş sunar.	Finansal kayıtların tutulması ile ilgili olan kişi veya kişilerin davranışlarında suç unsuru sayılabilecek nedenlerin olup olmadığını araştırır.
Finansal kayıtlardaki kusur, hata ve uyumsuzlukları bulmak için mesleğiyle ilgili denetim tekniklerini kullanır.	Finansal kayıtlardaki hile ve uyumsuzlukları bulmak için disiplinler arası (Hukuk, Sosyoloji, Psikoloji vb.) yöntem ve teknikler uygular.

<i>Bağımsız Denetçi</i>	<i>Adli Muhasebeci</i>
Finansal kayıtlardaki olayları inceleyip ilgililere raporlandıktan sonra işleri biter.	Finansal kayıtlardaki olayları inceleme sürecinde de incelendikten sonra da suç teşkil edebilecek unsurların varlığından dolayı sürecin bütününde bulunurlar.
Finansal kayıtları genel kabul görmüş denetim standartlarına göre inceler.	Finansal kayıtları incelerken suç terminolojisine ve kriminolojiye uygun kavramlara göre hareket eder.
İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi ve belgelere göre çalışır.	İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi ve belgelerin yanında işletme yönetiminin ve işletmenin iç ve dış bağlantılarının oluşturduğu ağı hesaba katarak çalışır.

7. DENETİM İLE ADLİ MUHASEBENİN BENZER VE FARKLI YÖNLERİ

Denetim faaliyeti yapısı itibariyle işletmelerde birden fazla uygulama alanının içeriğiyle ilgili bilgi sahibi olunmasını sağlayan bir süreci kapsamaktadır. İktisadi ve idari oluşumların işleyiş yönünden olumlu veya olumsuz etmenlerinin anlaşılmasında denetim sürecinin, muhataplarına dönüt sağlaması gibi bir özelliğinin yanında kaliteli bir denetim aynı zamanda yukarıda bahsi geçen oluşumların çalışma koşullarının iyileştirilmesini de sağlamaktadır. Ancak bazı olumsuz durumlarda denetim faaliyetlerinin herhangi bir önleyici, caydırıcı ve iyileştirici bir etkisi olamamakta, bu sebeple yasadışı ve hilelerle tanzim edilmiş eylemler oluşmaktadır. Bu sebeplerden ötürü denetimi de içerisine alan ve denetim sürecini yürütürken mesleki şüphecilği sürecin her basamağında ön planda tutan adli muhasebecilik mesleğinde denetime benzer olarak kayıtlar ve belgeler düzenli bir şekilde toplanarak yasadışı finansal olaylarla ilgi derecesi bakımından sınıflandırma yapılmakta ancak bu sınıflandırma yapılırken adli muhasebeci elindeki verilere sadece bir muhasebeci gözüyle bakmadan hukukçu, kriminolog ve olayların meydana geliş amacını derinlik açısıyla görebilmesi bakımından bir psikolog gibi araştırma ve inceleme yapmaktadır. Adli muhasebeci, yürütülen bir finansal soruşturmaya veya davaya, bahsi geçen süreçlere konu olan olayları derinlemesine inceleyerek ve mantıksal muhakemelerden geçirerek katkıda bulunmaktadır.

Adli muhasebe ile denetim arasındaki benzerlikler ve farklılıklar şu şekilde sıralanmıştır (Pamukçu, 2017);

- Denetim ve adli muhasebenin amacı finansal raporlamanın hukuka ve diğer mevzuata uygun olmasını sağlamaktır.
- Denetim ve adli muhasebe çalışmalarında firmanın mevcut durumu muhasebe faaliyetlerinin türü vs. gibi durumların bilinmesi gerekir.
- Denetim faaliyetlerinde var olan finansal durumların ulusal ve uluslararası ölçekte kabul görmüş muhasebe ve finans kriterlerine uygunluğuna bakılırken adli muhasebede adı geçen finansal durumların hile taşıma olasılığı incelenir.
- Denetim sürecinde yapılan çalışmalar çoğunlukla finansal göstergeler üzerinden değerlendirilirken adli muhasebede finansal göstergelerin yanında finansal kayıtlarla doğrudan ya da dolaylı yoldan ilişkisi olan şahısların mesleki özellikleri üzerinde de durularak değerlendirme yapılır.
- Denetime konu olan finansal durumlarla ilgili denetimciler tarafından sınırları belirlenmiş görüşler sunulabiliyorken adli muhasebe sürecine konu olan durumlarda adli muhasebeciler derinliğe sahip ve öngörü barındıran görüşler sunabilmektedir.
- Denetim gerçekleştirilirken üzerinde durulan önemli konu finansal raporlamaların belirli standartlara uygun yapıp yapılmadığı iken adli muhasebe çalışmalarında birden fazla konu üzerinde durularak ve finansal raporlama standartlarının ötesinde inceleme yapılır.
- Denetim süreci denetimi yapılan işletmedeki çalışanlarca fark edilebiliyorken adli muhasebe bazlı soruşturma süreci gerektiğinde gizli yürütülerek çalışanların durumu fark etmemesi sağlanır.
- Denetim faaliyetleri uygulandığı sırada geçmiş yıllardaki denetim raporları ciddi oranda kayda alınarak uzun vadeli plan oluşturulurken adli muhasebe soruşturma sürecinde bu raporların doğrulanabilirliği veya yanlışlanabilirliği üzerinde durularak bir bilgi dizini oluşturulur.
- Denetim uygulamaları yürütülürken denetimin yapıldığı işletmenin beyanları kısmen dikkate alınırken adli muhasebe incelemelerinde bu beyanlar denetime oranla daha az dikkate alınır.
- Denetim süreci çoğunlukla fikir belirtme odaklı iken adli muhasebe araştırma süreci fikir belirtmenin yanında olası durumlarla ilgili tahmin belirtme işlevine de sahiptir.

- Denetim prosedür gereği süreklilik ve sistemlilik fonksiyonlarına sahipken adli muhasebe süreçlerinde belirli bir zaman kavramı yoktur.
- Denetim sürecinde oluşabilecek zarar hâllerinde denetimcilerin zararı tazmin yükümlülüğü yokken adli muhasebe araştırmalarında dolaylı yoldan zarara uğratılma olasılığı olan kişilerin zararlarını tazmin etme teminatı vardır.
- Denetim sürecinde gerçekleştirilen uygulamalarda mesleki bilgiler ön planda iken adli muhasebe incelemelerinde mesleki bilgilerin yanında incelemeyi yürüten şahısların karakteristik özellikleri de (zekâ, yetenek, deneyim vs.) çalışma sürecinde sıklıkla devreye girmektedir.
- Denetim sürecinin sonunda elde edilen finansal bilgilerin pozitif ve negatif yönleri, belirlenmiş bazı kriterlerin ışığında değerlendirilerek bir sonuca varılırken adli muhasebe araştırmalarında bahse konu bilgilerin değerlendirilmesinde herhangi bir kriterle salt bir şekilde bağlı kalınmadan şüphe ekseninde sonuca varılmaya çalışılır.
- Denetim uygulamasında kullanılan evrakların herhangi bir usule veya şekle göre tasarlanmasına gerek duyulmazken adli muhasebe araştırma sürecinde kanıt özelliğine sahip evraklar hukuki evrak esaslarına göre şekillenir.
- Denetim sürecinde denetim faaliyetini gerçekleştiren şahısların kişisel kanaatleri de sonucu etkileyebiliyorken adli muhasebe araştırma ve inceleme süreçlerinde kişisel kanaatler yerine kanıtlardan objektif olarak çıkarılabilecek sonuçlardan daha çok etkilenilir.
- Denetim sürecinin sonunda elde edilen bulgular ilgililere çoğunlukla yazılı olarak sunulurken adli muhasebe araştırma sonuçları ilgililere beyanat yapılarak sunulur.

8. BAĞIMSIZ DENETİMDE ADLİ MUHASEBENİN ROLÜ

Küresel ölçekte büyüme göstermeye devam eden finansal ekonomi oluşumlarından bazılarının büyüme hikâyelerinin perde arkasında yasadışı işlemler yer alabilmektedir. Şirket yöneticilerinin, şirket çalışanlarının, muhasebe, finans ve denetim mesleğiyle uğraşan örgütlerde bulunan birtakım şahısların bireysel veya buldukları örgütlerle ilgili menfaatlerini göz önünde bulundurarak kuraldışı işlemler yapmasına dünyanın neredeyse her yerinde rastlanmaktadır. Gelişen teknolojinin de yardımıyla akıl ve bilginin kullanım alanının genişlediği insanlık sahasında, yasadışı ve hileyle yürütülen birden çok fiilin (finansal tablo hileleri, vergi kaçakçılığı, sanal dolandırıcılık vb.)

uygulama alanı da genişlemiştir. Bu sebeple finansal denetim gibi yapısı itibariyle finansal olayların sonuçlarıyla daha çok ilgilenen oluşabilecek finansal karmaşanın anlamlandırılması ve bahse konu olayların derinliğinde yatan yasadışı faaliyetlerin anlaşılabilmesi amacıyla adli muhasebe kavramı doğmuştur.

Finansal denetim ile adli muhasebe arasında çok yönlü bir ilişki vardır. Bir işletmenin denetim sürecinde ortaya çıkan kuraldışı işlemler (hile, yolsuzluk, vergi kaçırma vb.) karşısında denetim sürecine adli muhasebeciliğin mesleki işlevleri dâhil edilerek bahsi geçen kuraldışı işlemlerin altında yatan gerçek nedenler profesyonel anlamda bulunmaya çalışılmakta ve ilerde tekrar yaşanmaması için önlenmeye çalışılmaktadır. Bu süreçler şekillendirilirken adli muhasebeciliğin diğer disiplinlerle (Hukuk, Kriminoloji, Psikoloji vb.) olan bağlantıları da kullanılarak gerçekleşen kuraldışı uygulamalara çok yönlü bakılması hedeflenmektedir. Bunun akabinde adli muhasebecilik sürecinde yasadışı uygulamaların açığa çıkarılması ve hukuki sürecin başlatılmasına yardımcı olunması amacı da taşınmaktadır.

Türkiye'deki yasadışı finansal uygulamaların mahkemeye taşınması ve bu konudaki davanın görülmesi sürecinde bilirkişiler davaya dâhil edilmektedir. Bilirkişi uygulaması çoğu durumda davaya konu olan finansal durumlarla ilgili bilgi ve donanımın yetersiz olmasından dolayı başarısız olabilmektedir. Türkiye'de her ne kadar adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramı henüz yaygınlaşmamış olsa da önemi her geçen gün daha iyi anlaşılmaktadır. Ancak adli muhasebe çalışmalarının yaygınlık kazanması için şimdikinden daha fazla çalışma yapılması gerekmektedir. Çünkü adli muhasebeci hem finansal sürecin hem de hukuksal sürecin nasıl şekillendiği ve yürütüldüğü bilgisine sahiptir ve bu yönleriyle finansal yolsuzluklarla oluşan dava süreçlerinde hem avukatlara hem de diğer hukukçulara sahip olduğu bilgilerle yardımcı olabilmektedir. Bu da davaların çözülmesi ve dava sürelerinin kısaltması konusunda ilgililere yarar sağlayacak bir özellikler bütünüdür.

Son yıllarda artan finansal hile uygulamaları, yasadışı ticari eylemler, yaygınlaşan e-ticaret uygulamaları, internet ortamında oluşturulan sermaye piyasaları gibi unsurlar suç potansiyelini arttırmış ve teknolojinin hızına yetişmekte zorlukların yaşandığı finansal denetimde keskin değişimlerin yaşanması gerekliliğini doğurmuştur. Adli muhasebenin ortaya çıkış nedenlerinden bazıları olarak yukardakiler örnek verilebilir (Çankaya & Gerekan, 2009). Özel alan eğitimleri ve becerileri ile donanım kazandırılan adli muhasebeciler sanal ortamda yaşanan finansal problemlerde ve yasadışı muhasebe uygulamalarında teknolojik bilgi ve beceriye sahip olarak bahse konu prob-

lemlere müdahale edebilmekte ve zaman açısından içinde bulunulan finansal ve hukuki sürece işlerlik kazandırabilmektedir.

SONUÇ

Muhasebe işlemlerinde teknolojinin de vasıtasıyla yaşanan değişimler bu işlem sürecini hem teorik hem de pratik anlamlarda etkileyerek muhasebe alanında boyutsal farklılıklara sebebiyet vermektedir. Bilişim dünyasında yaşanan gelişmeler muhasebe ve finans alanlarındaki çalışma prensiplerini de değiştirmiş ve muhasebe işlemlerini suç işlenmeye müsait bir hâle getirmiştir. Muhasebesi tutulan işletmelerin bünyesinde de yapılan işlemler hile ve buna benzer suç unsurlarını barındırabilmektedir. Bu durum da muhasebe ve finansal kayıt alma süreçlerinde elde edilen bilgilerin doğruluğunun düşmesine neden olmakta ve kamunun yanlış bilgilendirilmesinden dolayı güvensizlik ortamı oluşmaktadır. Muhasebe kayıt alma sisteminde oluşan aksaklıklar sadece aksaklığın yaşandığı işletmeyi değil, işletmeyle ilgisi bulunan gerçek ve tüzel kişileri, müşterileri, bankaları ve devlet veya özel örgütlerin bünyesindeki mali kuruluşları olumsuz etkilemektedir. İşletmelerin yanlış finansal veriler üretmesinin analizi sadece finansal denetim alanını ilgilendirmekle kalmamakta, bu veriler suç unsurları barındırabildiği için bu analiz sürecinin, hukuk ve suç bilimi alanlarıyla, kişisel çıkarlar doğrultusunda yapılabildiği için Psikoloji, Nöroloji, Psikofizyoloji gibi beyin, akıl ve davranış bilimleri ile ve toplumsal sonuçlar doğurabildiği için de Sosyoloji bilimiyle yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Bu sebepler doğrultusunda finansal suç vakalarında bu alanların çoğunda özel yetkinliklere sahip adli muhasebecilerin vakalara dâhil olması ve vaka çözümlerinin daha kolay, akıcı ve şüphe ekseninde çözülmesi gerekmektedir. Çözülmesi gereken mali vakalarda adli muhasebecilerin görev tanımları da farklı olabilmektedir. Avukatlara dava süreçlerinde müşavirlik yapılmasını içeren “dava destek süreci”, vakalarla ilgili kurulan mahkemelerde görgü ve bilgisinden faydalanma kapsamında gerçekleştirilen “uzman tanıklık” ve en önemlisi sayılabilecek olan “hile denetimi”, işletme bünyesinde yapılan iş ve işlemlerin finansal ve muhasebeyle ilgili süreçlerinde hata, hile, yasadışı ve kuraldışı olay ve olguların var olup olmadığını saptamak ve gereken önlemlerin nasıl alınması gerektiği konusunda danışmanlığın yapılmasını kapsayan bir görev tanımı olarak açıklanabilmektedir.

Türkiye’de henüz istenen genişlikte uygulama alanı bulamamış olan adli muhasebenin denetim süreçlerindeki rolünün artırılabilmesi için finansal suçlar kapsamında görülen davalarda adli muhasebecilerin varlığına daha çok ağırlık verilmeli ve dava çözüm süreçlerinde gereken yetkinliğin ve deneyimin adli muhasebeciler tarafından kazanılması sağlanmalıdır. Mali vakalarla

ilgili oluşturulan dava dosyalarında görevli avukatların anlaşılması güç bilgileri anlayabilmesi için adli muhasebecinin danışmanlığına ihtiyacı olabilmektedir. Bu sebeple lisans eğitimi verilen üniversitelerde adli muhasebecilikle ilgili eğitim ve öğretim süreçleri yaygınlaştırılmalı, alanında donanımlı ve yetkinlik sahibi adli muhasebeciler yetiştirmek amacıyla adli muhasebe eğitimi özel niteliklerle donatılmış yüksek lisans eğitimiyle verilerek adli muhasebe yöntem ve teknikleri ülkedeki mali hukuk süreçlerine daha çok dâhil edilmelidir. Böylelikle Türkiye'deki mali hukuksal dava süreçlerinin daha kaliteli ve daha kolay bir şekilde geçirilebildiği görülecektir.

KAYNAKLAR

- Akçay, S., & Uysal, M. (2022). Adli muhasebenin vergi hukuku ile ilişkisi üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(67), 57-72. doi:https://doi.org/10.55322/mbbakis.1037679
- Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Denetime Bakış Dergisi*(25), 100-118.
- Aracı, H., & Çevik Özcan, E. (2019). Adli muhasebe: adli muhasebecilik mesleği yetkinlikleri, önemi ve türkiye'deki yeri. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 26(3), 801-813. doi:https://doi.org/10.18657/yonveek.593854
- Bilen, A., & Akatak, A. (2019). Adli muhasebe uygulama alanları ile adli muhasebe kapsamında hile ve hataların incelenmesi. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 164-175.
- Crumbley, D. L. (1995). Forensic accountants appearing in the literature. *New Accountant*(Vol. 10), 23-25.
- Çankaya, F., & Gerekan, B. (2009). Hile denetçiliği mesleği ve sertifikalı hile denetçiliği mesleki standartları ve ahlak kuralları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 93-108.
- Çayır, E., & Akın, O. (2018). Adli muhasebe kapsamında yönetim hileleri, burdur ve ısparta illeri adli vaka analizleri. *Bucak İşletme Fakültesi Dergisi*, 1(1), 71-89.
- Demir, C., & Yıldız, A. (2022). Muhasebe hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilik mesleği. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 91-141. doi:https://doi.org/10.20493/birtop.1090835
- Deniz, T., & Yaslıdağ, B. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesi üzerine bir inceleme. *Kesit Akademi Dergisi*(19), 150-168.
- Diñç, Y., & Cengiz, S. (2014). Muhasebe denetiminde hata ve hilenin denetçi etiği açısından incelenmesi: enron skandalı örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 221-236.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Gaikwad, A. H., & Varade, C. (2017). Forensic accounting: a paradigm shift in accounting and audit. *The Explorer: A Multidisciplinary Journal Of Research*, 02(1), 236-239.
- Gao, X. (2019). Study of the Role of Forensic Accounting Independent Audit in Governing Financial Fraud. *World Scientific Research Journal*, 5(9), 195-200. DOI: HYPERLINK "https://doi.org/10.6911/WSRJ.201909_5(9).0022" 10.6911/WSRJ.201909_5(9).0022
- Gray, O. Ronald & Moussalli, Stephanie D., Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective (2006). Journal of Business Issues, No. 2, pp. 15-25, 2006, Available at SSRN: HYPERLINK

“<https://ssrn.com/abstract=1642100>” \t “_blank” <https://ssrn.com/abstract=1642100>

- Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrast-ed To Traditional Accounting And Auditing. *American Journal of Business Education*, 1(2), 115-126.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim ve Standartları Kurumu. (2019, 12 31). Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. Resmi Gazete.
- Kasap, M. (2013). Adli muhasebecilik mesleği ve aklama suçuyla mücadele. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 120-123.
- Kılıçbey, E. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yöne-lik algılarının farklı değişkenler açısından değerlendirilmesi: kars, ardahan ve ığdır örneği. *Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana-bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*, 6.
- Kızıl, C., Akman, V., & Yılmaz, B. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebeci-lik mesleğine genel bir bakış. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 58-73. doi:10.18221/bujss.560774
- Owojori, A. A., & Asaolu, T. O. (2009). The role of forensic accounting in solv-ing the vexed problem of corporate world. *European journal of scientific search*, 29(2), 183-187.
- Pamukçu, A. (2017). Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi. *Mar-mara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48), 227-244.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Uluslararası Yönetim İk-tisat ve İşletme Dergisi*, 1(2).
- Sermaye Piyasaları Kanunu. (2009). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler*.
- Şenel, S., & Arslan, Ö. (2019). Muhasebe skandallarının önlenmesinde adli mu-hasebe mesleğinin rolü. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 293-308.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., & İşğüden, B. (2009). Aklama suçunun önlenme-sine yönelik çabalar, adli muhasebecilik mesleği ve uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30-40.
- Usul, H., & Topçuğlu, M. (2011). Finansal manipölasyonların ortaya çıkarıl-ması ve önlenmesinde adli muhasebecinin önemi, türk hukuk sisteminde var olması gerekliliği üzerine bir tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52-66.
- <https://vergidosyasi.com/2017/04/05/bagimsiz-denetci-olma-sartlari/>. (2017, 11 06). 11 15, 2022 tarihinde vergi dosyası: <https://vergidosyasi.com/2017/04/05/bagimsiz-denetci-olma-sartlari/> adresinden alındı