

**SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE
YANILTICI BELGE İLE MÜCADELEDE
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ**

Mustafa KOÇAK

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2024

**SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE
YANILTICI BELGE İLE MÜCADELEDE
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ**

Mustafa KOÇAK

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr., Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Haziran 2024

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mustafa Koçak'ın “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Mücadelede Meslek Mensuplarının Rolü” başlıklı tezi 18/07/2024 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Doktora Yeterlik tezi olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı-Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	:	
Üye	:	
Üye	:	
Üye	:	
Üye	:	

.....

Enstitü Müdürü

ÖZET

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE İLE MÜCADELEDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

Mustafa KOÇAK

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Temmuz 2024

Danışman: Prof. Dr., Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Muhasebe, ekonomik ve sosyal yaşantının en mühim ögesi olarak görülmektedir. Muhasebe tarafından sağlanan veriler ve bilgiler işletmede çalışanları, işletme sahiplerini, kredi kuruluşlarını ve devleti yani bütün toplumu ilgilendirir. Sahte ve muhteviyatı itibari ile yaniltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçu, Türkiye’de sıklıkla işlenen suçlar arasında bulunmaktadır. Bu açıdan bu türlerdeki suçların önüne geçilmesi ve belirlenmesi vergi gelirinde artış sağlanması ve kamu düzeni açısından önemli görülmektedir.

Yapmış olduğumuz çalışmada amaç bahsi geçen suçların önüne geçerek, bu suçların belirlenmesi ve cezalandırılması hakkında bilgiler vermektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmamızda sahte ve muhteviyat itibari ile yaniltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması hakkında suçları kavramsal olarak ve hukuksal açıdan değerlendirilmektedir. Yapmış olduğumuz çalışmada vergi kayıplarıyla ve vergilerle alakalı kısa bilgiler bulunmaktadır. Bu açıdan muhasebe mesleğiyle alakalı ve muhasebe kavramlarıyla alakalı genel kavramalara yer verilmiş, vergi kayıplarının ne şekilde oluştuğunu, kayıpların nedenlerini, kayıpların ne şekilde önlenebileceği ile alakalı bilgilere yer verilmiştir. Sahte belgelerin oluşum nedenleri ve sahte belgeler oluşturulduğunda ne tür cezaların uygulanabileceğinden de bahsedilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Hile, Sahtecilik, Belge, Kanun

ABSTRACT

THE ROLE OF PROFESSIONALS IN THE FIGHT AGAINST FORGED AND DECEPTIVE DOCUMENTS

Mustafa KOÇAK

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate Schools and Institutes July 2024

Supervisor: Prof. Dr., Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Accounting is seen as the most important element of economic and social life. The data and information provided by accounting concerns employees, business owners, credit institutions and the government, and the whole society. The crime of issuing and using forged and misleading documents due to their content is among the crimes frequently committed in Turkey. For this reason, prevention and determination of these types of crimes are considered important in terms of increasing tax revenue and public level.

The aim of our study is to prevent, determine and punish the mentioned crimes. For this purpose, in our study, it evaluates the crimes conceptually and legally regarding the preparation and use of forged and misleading documents in terms of content. In this study we have done, there is brief information about tax losses and taxes. In this respect, general concepts related to the accounting profession and accounting concepts are included, information about how tax losses occur, the causes of losses and how to prevent losses are given. The purpose of the creation of forged documents and what kind of penalties will occur when forged documents are created are also mentioned.

Keywords: Accounting, Cheating, Fraud, Document, Law

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

İmza

Mustafa KOÇAK

ÖNSÖZ

Bu tez, hayatımın en zorlu ama bir o kadar da ödüllendirici yolculuklarından birinin sonucudur. Bu süreçte bana rehberlik eden, destek olan ve yanımda duran herkese içten teşekkürlerimi sunmak isterim.

Öncelikle, danışmanım Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ'e sonsuz minnettarlığımı ifade etmek istiyorum. Kendisi, bilgisi, deneyimi ve sabrıyla bana her adımda rehberlik etti. Zor anlarda yolumu aydınlattı ve motivasyonumu korumamı sağladı. Onun desteği olmasaydı, bu çalışmayı bu noktaya getirmek mümkün olmazdı.

Anadolu Üniversitesi'nde beni eğiten, yönlendiren ve her zaman teşvik eden değerli hocalarıma da teşekkür etmek istiyorum. Özellikle tez izleme komitesinin sayın üyeleri Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ ve Prof. Dr. Abdurrahman İlhan ORAL hocalarımın yapıcı eleştirileri ve önerileri, tezimin kalitesini artırmamda büyük rol oynadı.

Ailem, bu yolculukta en büyük dayanağım oldu. Annem, babam ve eşim İpek, sevgi ve sabırla bana destek oldular, beni motive ettiler ve her zaman yanımda oldular. Kızım Deren ile oğlum Arhan'a kalıcı bir eser bırakmanın da gururunu yaşıyorum.

Son olarak, bu çalışmanın bilim dünyasına küçük de olsa bir katkı sağlamasını ve gelecekteki araştırmacılara ilham vermesini umuyorum. Bu yolculuk boyunca öğrendiğim her şey, akademik ve kişisel hayatımda bana rehberlik etmeye devam edecek.

İçten teşekkürlerimle,

Mustafa KOÇAK

06.06.2024

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
1. GİRİŞ	1
2. MUHASEBE, MESLEK MENSUPLARI VE E UYGULAMALAR	4
2.1. Muhasebe	4
2.1.1. Muhasebe Tanımı ve Fonksiyonları	4
2.1.2. Amacı ve Kapsamı Bakımından Muhasebe	5
2.1.3. Muhasebe Prosedürleri	5
2.1.4. Muhasebe ile İlgili Kavramlar	6
2.1.5. Muhasebenin İlkeleri	8
2.2. Muhasebe Meslek Mensupları	9
2.2.1. Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları	9
2.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri	10
2.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	11
2.2.4. Meslek Mensubu Olabilme Koşulları	12
2.2.5. Yurtdışında Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Yetkilerine İlişkin Bilgiler	12
2.2.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Geleceği	15
2.3. Türkiye’deki E-Uygulamalar	17

2.3.1. E-Fatura Uygulaması	17
2.3.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması	22
2.3.3. E-İrsaliye Uygulaması	25
3. MUHASEBEDE HİLE VE BELGE SAHTEKARLIĞI	27
3.1. Muhasebede Hile Tanımı	27
3.2. Muhasebede Hile Yapılma Sebepleri	29
3.2.1. İşletme Sahiplerinin Hile Nedenleri	29
3.2.2. İşletme Çalışanlarının Hile Nedenleri	31
3.3. Muhasebede Hile Çeşitleri ve Belge Sahtekarlığı	33
3.3.1. Kayıt Dışı İşlemler	33
3.3.2. Kasti Hata	34
3.3.3. İşlemin Yapılmasından Önce ya da Sonra Kayıt	34
3.3.4. Bilanço Hileleri	35
3.3.5. Bilgisayar Hileleri	36
3.3.6. Uydurma Hesaplar	37
3.3.7. Varlıkların Kötüye Kullanılması	37
3.3.8. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar	38
3.3.9. Belge Sahtekarlığı	38
4. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU İLE SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE	41
4.1. Belgede Sahtecilik	41
4.1.1. Türk Ceza Kanunu'nda Belgede Sahtecilik Suçu	42
4.2.1. Belgede Sahtecilik Suçunun Görünüm Biçimleri	43
4.1.3. Belgede Sahtecilik Suçunda Korunan Hukukî Yarar (Suçun Hukuki Konusu)	47
4.1.4. Belgede Sahtecilik Suçunun Genel Tanımları	49
4.1.5. Özel Belgede Sahtecilik Suçu	57

4.2. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge	66
4.2.1. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramları	66
4.2.2. Sahte Belge	69
4.2.3. Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge	71
4.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Fail ve Mağdur	74
4.2.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Konusu	77
4.2.6. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Unsurları	80
4.2.7. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Özel Görünüm Biçimleri	84
4.2.8. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Tespit Edilmesi	89
5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	100
5.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	100
5.2. Veri Toplama Araçları	103
5.3. Araştırmanın Hipotezleri	104
5.4. Araştırmanın Modeli	108
5.5. Verilerin Analizi	108
5.6. Etik Bildirim	109
6. BULGULAR	111
6.1. Nitel Araştırma Bulguları	111
6.2. Nicel Araştırma Bulguları	128
6.2.1 Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması	129
6.2.2 E-Uygulamaların Denetimi Kolaylaştırması	132
6.2.3 E-Uygulamaların Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlemedeki Yeri	135
6.2.4 Maliye Bakanlığının Konuyla İlgili Uygulaması Gereken Politikalar:	137

6.2.5 İşlemlerin Elektronik Ortamda Yapılmasının Olumsuz Yönleri:	140
7. SONUÇ	142
7.1. Nitel Araştırmanın Sonuçları	142
7.2. Nicel Araştırma Sonuçları	144
7.3. Araştırmanın Kısıtlılıkları	147
7.4. Öneriler	148
7.4.1. Araştırmacılar için Öneriler	148
7.4.2. Uygulamacılar için Öneriler	149
KAYNAKÇA	151
EKLER	159

TABLolar DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1. Muhasebe Süreci	5
Tablo 2.2. 2024 senesi başları itibari ile meslek mensupları	10
Tablo 2.3. Ülkelere göre Komitenin Karşılaştırılması	14
Tablo 3.1. Hile	18
Tablo 3.2. Alacağın Tahsili	25
Tablo 6.1. Cinsiyete Göre Dağılım	92
Tablo 6.2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları	94
Tablo 6.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları alt boyutlarından aldıkları puanların karşılaştırılmasına ilişkin T-testi sonucu	102
Tablo 6.4. Farklı Yaş Düzeyindeki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	103
Tablo 6.5. Farklı Eğitim Düzeyindeki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	104
Tablo 6.6. Mesleki Deneyim Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	105
Tablo 6.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu	106
Tablo 6.8. Farklı Mesleki Unvandaki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	107
Tablo 6.9. Farklı Sayışa Müşteriye Hizmet Veren Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	108
Tablo 6.10. Farklı Gelir Düzeyine Sahip Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	108
Tablo 6.11. Farklı Fatura Trafğine Sahip Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	110

Tablo 6.12. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerinden Aldıkları Puanların Cinsiyete Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu	111
Tablo 6.13. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Yaş Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	112
Tablo 6.14. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	112
Tablo 6.15. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Mesleki Deneyim Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	112
Tablo 6.16. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu	113
Tablo 6.17. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Mesleki Unvana Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	113
Tablo 6.18. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Hizmet Verdiği Müşteri Sayısına Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	114
Tablo 6.19. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Gelire Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	114
Tablo 6.20. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Fatura Trafikine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu	115
Tablo 6.21. E-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasındaki ilişkileri Gösteren Korelasyon Matrisi	116

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	8
Şekil 3.1. Hile Üçgeni	22
Şekil 3.2. Varlıkların Kötüye Kullanılması	29
Şekil 7.1. Uzman Görüşlerine Yönelik Kod Bulutu	119
Şekil 7.2. Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulmasına İlişkin Şematik Görsel	120
Şekil 7.3. E-Uygulamaların Denetimi Kolaylaştırması İlişkin Şematik Görsel	124
Şekil 7.4. E-Uygulamaların Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlemedeki Yerine İlişkin Şematik Görsel	126
Şekil 7.5. Maliye Bakanlığının Konuyla İlgili Uygulaması Gereken Politikalara İlişkin Şematik Görsel	129
Şekil 7.6. İşlemlerin Elektronik Ortamda Yapılmasının Olumsuz Yönlerine İlişkin Şematik Görsel	131

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

YMM: Yeminli Mali Müşavir

VUK: Vergi Usul Kanunu

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

KDV: Katma Değer Vergisi



1. GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin mali performanslarını ölçmek, finansal kararlar almak ve paydaşlara güvenilir bilgi sağlamak için kritik bir işlevi yerine getirir. Bu disiplin, işletmelerin finansal verilerini toplar, işler, analiz eder ve raporlar. Muhasebe meslek mensupları, bu süreçte finansal bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve şeffaflığını sağlamakla görevlidirler. Ancak, son yıllarda artan muhasebe skandalları ve dolandırıcılık vakaları, muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı önemli bir zorluktur ve bu durum, muhasebenin itibarını ve güvenilirliğini sarsmaktadır.

Muhasebe skandallarının temelinde, sahte belge kullanımı ve finansal verilerin manipüle edilmesi yatar. Sahte belgeler, genellikle işletmelerin mali durumunu yanıltıcı bir şekilde göstermek veya gizlemek için kullanılır. Örneğin, gelir veya giderlerin yanlış kaydedilmesi, varlıkların aşırı değerlendirilmesi veya borçların gizlenmesi gibi yöntemlerle finansal veriler manipüle edilir. Bu, işletmelerin gerçek mali durumunu çarpıtarak yatırımcıları, kredi verenleri ve diğer paydaşları yanıltabilir. Sonuç olarak, yanlış anlaşılan finansal durumlar nedeniyle yatırımların değer kaybetmesi, kredi kayıpları ve hatta iflaslar gibi ciddi sonuçlar doğabilir. Ayrıca, sahte belgelerin kullanımı, işletmelerin itibarını sarsar ve genel güveni zedeler. Bu nedenle, sahte belgelerle mücadele, muhasebe meslek mensuplarının sadece finansal doğruluğu sağlamakla kalmayıp aynı zamanda işletmelerin itibarını ve piyasa güvenini korumak için de kritik bir görevdir.

Muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki rolü, finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamakla başlar. Ancak, bu rol yalnızca işletmelerin iç süreçleriyle sınırlı değildir. Aksine, bu mücadele genellikle geniş bir paydaş ağıyla iş birliği yaparak daha etkili bir şekilde gerçekleştirilir. Kamu denetçileri, düzenleyici kurumlar, hukuk sistemleri ve diğer ilgili paydaşlarla yakın iş birliği içinde çalışarak sahte belgelerin tespit edilmesi ve önlenmesi için ortak stratejiler geliştirilir. Örneğin, kamu denetçileri ve düzenleyici kurumlar, işletmelerin finansal raporlarını denetleyerek sahte belge kullanımını tespit edebilir ve yasal yaptırımlar uygulayabilir. Hukuk sistemleri ise sahte belge kullanımının cezai yönleriyle ilgilenir ve suçluları adalet önünde sorumlu tutar. Bu süreçler, sahte belgelerin tespiti ve cezalandırılması için etkin bir mekanizmanın oluşturulmasını sağlar.

Muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki rolü, aynı zamanda eğitim ve bilinçlendirme faaliyetlerini de içerir. Muhasebe meslek mensupları, işletmelerde sahtecilik belirtilerini tespit etmek için gerekli becerilere sahip olmalı ve finansal verilerin doğruluğunu sağlamak için etkili kontrol ve denetim süreçleri geliştirmelidirler. Ayrıca, işletmeler ve diğer paydaşlarla iş birliği yaparak sahte belge kullanımının önlenmesi için önleyici tedbirler alınabilir ve finansal güvenliği artırmak için en iyi uygulamaların yayılması teşvik edilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki rolü, finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda işletmelerin itibarını korumak ve genel güveni artırmak için önemli bir araçtır. Bu nedenle, etkili bir sahte belge tespit ve önleme stratejisi geliştirmek, finansal sistemin sağlıklı işleyişini desteklemek için hayati öneme sahiptir.

Bu tez, muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki rolünü daha ayrıntılı bir şekilde incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesinde karşılaştığı zorlukları, bu zorluklarla başa çıkmak için geliştirilen stratejileri ve en iyi uygulamaları ele alacaktır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki etkinliğini artırmaya yönelik öneriler ve stratejiler sunulacaktır.

Bu çalışmanın amacı, özellikle Türkiye’de oldukça fazla olan vergi kayıp ve kaçakçılığı konusunda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile mücadele meslek mensuplarına düşen rolleri ve sorumlulukları tespit etmek ve meslek mensuplarının yanıltıcı belge düzenlenmesi ve vergi kayıplarına yol açabilmesini engelleyebilmek amacıyla neler yapması gerektiği, bu durumun önlenmesindeki rolünü nasıl verimli ve etkin gerçekleştirebileceği konusunda devlete önerilerde ve görüşlerde bulunabilmektir. Bu sebeple sahte belge düzenlemeyi önlemede e-uygulamaların meslek mensupları için önemi vurgulanarak e-uygulamaların avantajları ve dezavantajları saptanmaya çalışılacaktır. Bu çalışma meslek mensuplarının özellikle sahte ve yanıltıcı belge ile mücadele konusunda karşılaşılabilecekleri sorunlara birtakım çözümler üretebilmek, vergi gelirlerinin denetimi ve etkinliğinin artırılmasında meslek mensuplarına yol gösterebilmek amacıyla son derece önem teşkil etmektedir.

Bu tez, muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki rolünü anlamak ve bu alanda daha etkili bir şekilde faaliyet göstermelerine yardımcı olmak

amacıyla önemli bir katkı sağlayacaktır. Araştırmanın sonuçları, muhasebe meslek mensuplarına, işletmelere, düzenleyici kurumlara ve diğer ilgili paydaşlara, sahte belgelerle mücadelede daha etkili stratejiler geliştirmede rehberlik edebilir. Özellikle, bu sonuçlar, muhasebe meslek mensuplarının sahte belge kullanımının tespit edilmesi ve önlenmesi konusundaki yetkinliklerini artırabilir ve işletmelerin finansal güvenilirliğini sağlamak için daha etkili önlemler alınmasına katkıda bulunabilir.

Bu araştırmanın ayrıntılı sonuçları, muhasebe meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadelesindeki başarılarını ve karşılaştıkları zorlukları derinlemesine inceleyerek, bu alanda daha etkili stratejilerin ve yaklaşımların nasıl geliştirilebileceğine ışık tutabilir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının eğitim ve yeteneklerinin güçlendirilmesi, teknolojik araçların ve analitik yöntemlerin daha etkin bir şekilde kullanılması, iş birliği ve bilgi paylaşımının artırılması gibi konular üzerinde özel vurgular yapılabilir.

Ayrıca, bu çalışma, işletmelerin ve düzenleyici kurumların sahte belge kullanımını önleme stratejileri konusunda daha bilinçli ve proaktif bir yaklaşım geliştirmelerine yardımcı olabilir. İşletmelerin iç denetim süreçlerinin güçlendirilmesi, sahte belge tespiti için daha sofistike veri analizi yöntemlerinin benimsenmesi ve iş birliği ağlarının kurulması gibi önlemler, sahte belgelerle mücadelede daha etkili bir yaklaşımın temelini oluşturabilir.

Sonuç olarak, bu araştırma, muhasebe meslek mensuplarının, işletmelerin ve düzenleyici kurumların sahte belgelerle mücadelede daha etkili bir şekilde hareket etmelerini sağlamak için somut öneriler ve stratejiler sunarak, finansal güvenilirliği ve piyasa bütünlüğünü artırabilir. Bu bağlamda, sahte belge kullanımının azaltılması ve önlenmesi konusundaki çabaların sürdürülmesi ve güçlendirilmesi, genel ekonomik istikrar ve toplumsal güvenin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

2. MUHASEBE, MESLEK MENSUPLARI VE E-UYGULAMALAR

Araştırmanın bu bölümünde muhasebe ve meslek mensupları hakkında detaylı bilgiler aktararak tez çalışması için temel oluşturulması hedeflenmektedir.

2.1. Muhasebe

Muhasebe, işletmelerin finansal sağlığını izlemek, kaynaklarını yönetmek ve paydaşlara güvenilir bilgi sağlamak için kritik bir rol oynarken, muhasebe meslek mensupları bu sürecin merkezinde yer alır ve finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlama sorumluluğunu üstlenirler.

2.1.1. Muhasebe Tanımı ve Fonksiyonları

Muhasebe, bir şirketin varlıklarını ve kaynaklarını değiştiren ekonomik olayları sınıflandıran, kaydedilmesini sağlayan, özetleyen, raporlayan, analiz eden ve yorumlayan finansal olarak kendi standartları dahilinde ifade edilen bir bilgi sistemi olarak bilinmektedir (Çaldağ ve Ayanoglu, 2008: 3).

Muhasebenin fonksiyonları dikkate alınarak “*finansal nitelikteki faaliyetleri ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve sonuçlarını yorumlayarak ilgililere sunan bilim dalıdır*” olarak tanımı yapılmaktadır (Sevilengül, 2009: 4). Mesleki bakımdan muhasebe, işletmede meydana gelen parasal olayları ve işlemleri sırasıyla Toplayıp, kaydedip, sınıflandırıp, raporlar şeklinde özetleyerek ve raporları analiz edip, yorumlayarak ilgili şahıslara bilgi sağlayan bilim, sanat ve uygulamadan meydana gelmiş sistemdir (Ergin, 2005: 16). Yapılan tanıma baktığımızda ise muhasebenin 4 temel fonksiyonu bulunmaktadır.

Bunlar;

1. Kayıt Etme: Parayla ifade edilmekte olan ve finansal nitelikli faaliyetin muhasebe defterlerine yazılması işlemi olarak bilinmektedir.
2. Sınıflara Ayırma: Çok sayıda bilginin sınıflara ayrılarak ve gruplanarak düzene koyulması işlemi olarak bilinmektedir.
3. Özetleme ve Rapor: Kaydı yapılmış ve sınıflandırılmış bilginin manalı bir biçimde özetlenmesi ve bahsedilen bu bilgileri rapor durumuna getirme işlemine denmektedir.
4. Analiz ve Yorum: Bilgileri analiz haline getirerek ve yorumlanarak bilgilerin kullananların ihtiyacına sunulma işlemlerine denmektedir.

2.1.2. Amacı ve Kapsamı Bakımından Muhasebe

Muhasebenin temel hedefi, bilgi kullanıcılarına ekonomik ajan olan bir şirket hakkında gerekli finansal verileri sağlamaktır (Atabey vd., 2008: 7). Aslında bu amaç, “Vergi Usul Kanunu” kapsamında oluşturulan birleşik muhasebe sisteminin kabul ettiği hedef olarak bilinmektedir. Bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya ek olarak, muhasebenin vergi matrahlarının belirlenmesine, borç ve alacak hesaplarının izlenmesine yardımcı olduğu bilinmektedir.

Muhasebenin vergi odaklı doğası, sadece şirketlerin finansal performansını izlemekle kalmaz, aynı zamanda vergi yasalarına uyum sağlamak ve vergi matrahlarını doğru bir şekilde hesaplamak için kritik bir öneme sahiptir. Vergi mevzuatına uygun bir şekilde kayıtların tutulması ve finansal tabloların hazırlanması, vergi matrahlarının doğru hesaplanmasına yardımcı olur. Ayrıca, muhasebenin vergi odaklı yapısı, borç ve alacak hesaplarının izlenmesinde ve vergi beyannamelerinin hazırlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Son senelerde küresel firmaların yükselişi, şirket ölçeğinin genişlemesi ve borsada işlem gören şirketlerin hızla artması nedeniyle muhasebenin kapsamının genişlediği görülmüştür. Bu nedenle muhasebe, yalnızca vergi kanunu gerekliliklerini karşılamakla kalmayıp, aynı zamanda bir şirketin performansının, finansal durumunun araştırılması ve değerlendirilmesinin yanı sıra yönetim planlaması ve yönetimine olanak tanıyan finansal bilgiler üretecek şekilde yapılandırılmıştır (Sevilengül, 2009: 7).

2.1.3. Muhasebe Prosedürleri

Bütün faaliyetlerde görüldüğü üzere muhasebe faaliyetlerinde de prosedürler söz konusudur. Muhasebe ise girdileri var olan ve girdilerin işlendiği süreçleri olan ve bu süreçlerin neticesinde çıktılar meydana getiren bir sistem olarak bilinmektedir. Muhasebe sistemlerinde girdileri belgeler oluşturmaktadır. Bahsettiğimiz bu belgeler prosedürler içerisinde meydana gelen verileri kaydeder, sınıflandırır, özetler ve çıktı şeklinde finansal tabloların oluşmasını sağlar (Kaygusuz vd., 2012, s.77).

Tablo 2. 1. Muhasebe Prosedürleri

GİRDİ (Olaylar) (Belge) Para ile ifade edilen, varlıklar ve kaynaklarda değişime neden olan olaylar.	PROSEDÜR		ÇIKTI (Bilgi) Finansal Tablolar		
	Verilerin Toplanması Ölçme Kayıt	Verilerin İşlenmesi Sınıflandırma Özetleme Yorum	Temel Tablolar Bilanço Tablosu	Finansal Gelir	Ek Mali Tablolar Fon Akım Tablosu Nakit Akım Tablosu Satılan Malın Maliyeti Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Kar Dağıtım Tablosu

2.1.4. Muhasebe ile İlgili Kavramlar

Kavram, bir nesnenin veya düşüncenin kişilerin zihninde soyut ve genel oluşum göstermesine verilen ad olarak bilinmektedir. Kavramlar ise bir eylemin temel noktasında bulunur ve planlayıcı konumdadır. Muhasebe biliminin de uygulama merkezini oluşturmakta olan kavramlar bulunmaktadır (Weygandt, 2002: 13). Muhasebedeki temel kavramlar ise, muhasebe uygulamasının nasıl yapılması gerektiğini gösteren, gözlem, deneyim ve bilgi birikimlerine dayanan düşünceler olarak görülmektedir (Yurdakul ve Ayanoğlu, 2008, s.5).

Bunlardan ise şu şekilde bahsedilebilir;

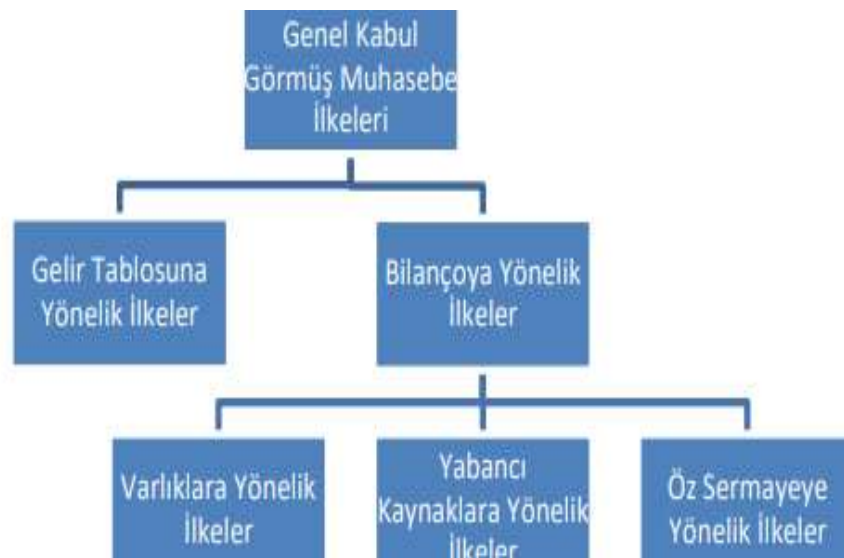
- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebe uygulamaları toplumsal sorumluluğa dikkat eder ve muhasebeyle alakalı bilgiler üretilirken kurallara uyar, doğru ve tarafsız şekilde faaliyette bulunur.
- **Kişilik Kavramı:** Firma sahipleri ya da ortak konumundakilerin, idareci olanlardan, personellerden veya şirketlerle alakalı insanların kişiliklerinin olması durumudur. Muhasebe süreçlerinde sağlanmakta olan bütün işlemler yalnız bu kişilik adına yürütülmektedir.
- **İşletmelerin Devamlılığı Kavramı:** İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletme sahibi ya da ortaklarından biri ölse bile, işletme varisler tarafından ya da işletme ile ilgili başka bireyler tarafından işletilir.

- Dönemsellik Kavramı: İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu zamanlar ise genel olarak bir senelik faaliyet zamanı şeklinde anılmaktadır.
- Para ile Ölçülme Kavramı: Mali niteliklere sahip işletmenin kaydolmasının belirli bir para ile ölçülmesi ortak ölçü olarak kabul edilir (Atabey, 2008: 26). Muhasebe işlemleri ise genel olarak ülkedeki var olan para birimine göre kayıtlara geçmektedir.
- Maliyet Esası Kavramı: İktisadi varlıkların muhasebe haline getirilmesi ve katlanılan parasal maliyetin esas alınması durumudur.
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade etmektedir
- Tutarlılık Kavramı: Muhasebe bazlı uygulamalara yönelik belirlenmiş olan politika ve yöntemlerin dönemler bazında değişimi yapılmadan uygulanması durumudur. İşletmenin mali açıdan durumlarının ve faaliyet sonucunun karşılaştırılması bu kavrama bağlı olmaktadır.
- Tam Açıklama Kavramı: Mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.
- İhtiyatlılık Kavramı: İşletmenin ileriki zamanlarda önüne gelebilecek risklere dikkat ederek muhasebeyle ilgili temkinli davranılması gerektiğini belirtir. İşletmede oluşan gider ve masraflar için kaynak ayrılması gerekliliğini ifade eden bir kavram olarak görülmektedir.
- Önemlilik Kavramı: Muhasebe raporunda bulunması gerekli olan bilginin sınırlarını belirlemektedir. Bu kavrama baktığımızda ise, finansal tablolardan yararlanarak yapılan yorumların ya da kararların alınmasını etkileyecek seviyede ki bütün bilgiler mühim görülmektedir. Bu duruma göre ise finansal tablolarda bulunması gerekli görülmektedir (Atabey vd., 2008, :29).
- Özün Önceliği Kavramı: İşletme faaliyetinin muhasebe sistemi ile kaydedilmesi ve faaliyetlerle alakalı değerlendirmelerin yapılmasında şekil unsurunun yanı sıra özünün esas alındığı durumdur (Atabey vd., 2008: 30).

Muhasebe uygulamaları sosyal sorumluluk, işletmelerin devamlılığı, belgelendirme, tutarlılık gibi kavramlarla sıkı bir ilişki içindedir. Meslek mensuplarının doğru ve tarafsız bir şekilde finansal bilgileri üretmeleri, toplumsal sorumluluklarına dikkat etmeleri gerekmektedir. Aynı zamanda, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirliği ve finansal durumlarının doğru şekilde değerlendirilmesi, meslek mensuplarının sağladığı finansal bilgilerin güvenilirliği ve tutarlılığıyla yakından ilişkilidir. Meslek mensuplarının sahte belgelerle mücadeledeki rolü, tarafsızlık ve tutarlılık prensiplerine bağlı kalmalarıyla belirlenir. Sonuç olarak, tez, muhasebe meslek mensuplarının sahte ve yanıltıcı belgelerle mücadeledeki önemli rolünü vurgulayarak, muhasebe uygulamalarının toplumsal ve etik boyutunu da ele almaktadır.

2.1.5. Muhasebenin İlkeleri

İlkeler, kavramın uygulama şeklini göstermekte olan temel kurallar olduğu bilinmektedir. Muhasebenin temelinde var olan kavramların meydana gelmesi, muhasebe ilkelerinde bu kavramların ne biçimde uygulanması gerektiğini göstermekte olan kurallar bütünü olarak görülmektedir. Muhasebe süreci neticesinde meydana gelen mali şekildeki tablolar, işletmelerin kendi oluşturduğu sistemlere göre, yasal şekillerde belirlenmektedir. Buna bağlı olarak ise bu durum bütün işletmelere yönelik geçerli ilkelere bakılarak düzenlenmesi yapılmaktadır. TMS’de bulunan mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkelere, gelir tablosu ve bilançolarıyla alakalı ilkeler de bulunmaktadır (Kaygusuz vd.2012: 12).



Şekil 2. 1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

2.2. Muhasebe Meslek Mensupları

Muhasebe meslek mensupları, finansal bilgi yönetimi ve hesaplamalarında uzmanlaşmış profesyonellerdir ve işletmelerin mali bütünlüğünü sağlamak ve yasal gerekliliklere uygunluğunu sağlamak için önemli bir rol oynamaktadırlar.

2.2.1. Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları

Mesleklerden biri olan muhasebe, yıllık muhasebe hazırlığı, danışmanlık faaliyetleri, vergi beyannameleri vb. belgeleri ilgili kâr amacı güden şirketlere muhasebe ilke, kurallarına göre sunan ve ilgili ihtisas kuruluşları bünyesinde faaliyet gösteren bir meslek grubu olarak bilinmektedir. Mesleki aidiyet günümüzdeki biçimine çeşitli kanun ve yönetmeliklerle ulaşmıştır.

Türkiye’de muhasebe meslekleri, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal zemine oturtulmuştur. Kanun, mesleki faaliyetlere, mesleki üyelik şartlarına ve denetçilik mesleğine ilişkin düzenlemeler içermektedir (Kaygusuz vd., 2012: 16).

Daha öncesinde meslek mensupları “*Serbest Muhasebecilik*”, “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik*” ve “*Yeminli Mali Müşavirlik*” olmak üzere üç kategoriye ayrılmış olup “*5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda*” Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile muhasebecilik mesleklerini yapanları iki kategori ile değerlendirmeye almıştır (SM, 2008).

Bu iki kategoriden ise şu şekilde bahsedilebilir (SM, 2008);

- 1) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir: Şirketin ekonomik verilerini mali kurallara göre hukuka uygunluk yönünden kontrol eden, sorumlu kişiye bildiren ve bu işi işyerine bağlı kalmadan gerçekleştiren kişidir.
- 2) Yeminli Mali Müşavir: Bireylere ve firmalara ait olan işletmenin muhasebesini kuran, gelişimini sağlayan; finans, muhasebe ve mali mevzularda belgeler ile araştırma ve denetimleri sağlayan, mali içerikli tabloların ve beyannamenin yasa ve yönetmelik hükümleri, muhasebe prensipleriyle muhasebe standardına uygun olmasını ve hesapların denetim standardına göre incelendiklerini onaylayan kişidir

Tablo 2. 2. 2024 senesi başları itibari ile meslek mensupları

UNVANLAR	MESLEK MENSUPLARI		
	BAĞIMLI	SERBEST	TOPLAM
Yeminli Mali Müşavir	2076	2949	5025
Serbest Muhasebeci	4205	2500	6705
Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri	53092	62277	115369
TOPLAM	58542	68558	127100

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>

2.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğine” baktığımızda 18. ve 19’ inci maddelerde yeminli mali ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluklarının belirlendiği görülmüştür.

Buna bağlı olarak; 38. Madde -Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerinin çalışma mevzularından ise şöyle bahsedebiliriz;

- Gerçek ve tüzel bireylere ait olan teşebbüsün ve işletmelerin, genellikle kabullenilmiş muhasebe prensibi ve alakalı konu hükümleri gerekli oldukça defterlerin tutulması, mali içerikli tabloları ve tebliğleriyle belgeleri düzene koymak ve buna benzer işlemlerin yapılması,
- Gerçek ya da tüzel bireylere ait teşebbüsün ve işletmenin, muhasebe alanında sistemlerinin kurulması, geliştirilmesi, muhasebe, finans, mali mevzuatlarla alakalı işlerin düzeltilmesi ya da bu konularla ilgili müşavirliklerin yapılması,
- Muhasebe defterleri, mali içerikli tabloları ve tebliğleriyle ile alakalı belgelerin incelenmesi, tahlil edilmesi, denetimlerinin sağlanması, mali tablolar ve beyannameyle alakalı mevzuatlarda düşüncelerini aktarılması, raporların düzenini sağlamak, vb. işleri yapması,
- Alakalı mevzuatların ön görmüş olduğu işlemlerle resmi mercilerce iletilecek işlerin yapılması,

2.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Sorumluluk, bireyin eylemlerinden kaynaklanan olayların neticesini kabul etme durumunu ifade etmektedir. Kim olduklarından bağımsız olarak, mesleğini icra edenler, yaptıkları iş için belirli sorumluluklar üstlenirler. Bu nedenle bu mesleğe sahip kişiler, yaptıkları işin sonuçlarına katlanmalı ve sorumluluklarını yerine getirmelidir.

Yeminli Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlik Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesi, meslek mensuplarının taşıması için gerekli olan genel sorumlulukları düzenlemektedir. Bu kurala göre, muhasebe meslek mensuplarının genellikle yükümlülükleri şunlardır (SMMM, 1990);

- “Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları, meslekleri yerine getirirken toplumlara ve devletlere karşı sorumluluklar taşımaktadırlar.
- İşletme sahibine ve yöneticisine karşı sorumlulukları: Meslek mensupları, girişimcilere ve işletme sahiplerine doğru kararları vermelerine yardımcı olmak için doğruluk içeren ve güvenilir bilgiler sağlar.
- Aynı mesleği yapanlara karşı sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili mevzuat ve mesleki eğitim çerçevesinde her çeşit bilgiyi birbirlerine iletmekle ve sağlamakla yükümlüdürler. Mesleklerinin gelişimi için ihtiyaç duydukları dayanışmayı kendi aralarında yaratır ve sağlam bir temele oturturlar.”

Bir muhasebe meslek mensubunun genel sorumluluklarına ek olarak, VUK (Vergi Usul Kanunu)’da mali müşavirliğin müteselsil sorumlulukları da düzene koyulmuştur. VUK’ un mükerrer 227. maddesinin hükmüne bakıldığında (VUK, 1961);

Maliye Bakanlığı:

- “*Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya*”,

- “*Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya*”

- “Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”.

“Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

Müteselsil sorumluluklar 3568 sayılı kanunun 12. m 4. f da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre (SMMM, 1989); “Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

2.2.4. Meslek Mensubu Olabilme Koşulları

SMMM (serbest muhasebeci mali müşavir) ve YMM (Yeminli Mali Müşaviri) olmak için 3568 sayılı kanuna bakıldığında bazı durumlara bağlandığı görülmüştür. Biri ve diğeri için gerekli görülen koşullar genel koşullarda, her biri için özel olarak tanımlanan koşullar ise özel koşullarda gösterilir.

Bunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 4. maddesine göre (SMMM, 1989): Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

2.2.5. Yurtdışında Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Yetkilerine İlişkin Bilgiler

Muhasebenin tarihsel süreci uluslararası bir süreç olarak kabul edilmektedir (Choi ve Mueller, 1978: 2). Muhasebede bir dönüm noktası olan "çifte giriş" sisteminin bir

buluş değil, Orta Doğu'da ortaya çıkan ve Güney Avrupa'da gelişmeye devam eden muhasebe uygulamalarının bir ürünü olduğu bilinmektedir ve İtalyan rahip Luca Pacioli tarafından sistematize edilmiş bir yöntemdir (Güvenli, 1995: 67). 14. ve 15. yüzyıl İtalya'sında yaygın olarak kullanılan bu yöntem daha sonra Almanya ve Hollanda'ya geçerek İngiltere'ye; 17. ve 18. yüzyıllarda İngiltere'nin muhasebenin “misyoneri” haline gelmesine ve ikili muhasebe yönteminin bir yandan İngiltere üzerinden Kuzey Amerika ve İngiliz kolonilerine, diğer yandan da o dönemin diğer güçlerine yayılmasına neden olmuştur; Hollanda üzerinden Endonezya'ya ve çevresine, Fransa üzerinden Afrika'ya ve Almanya üzerinden Japonya, İsveç ve Çarlık Rusya'ya yayılmıştır (Choi ve Mueller, 1978: 2). Muhasebe, ortak uluslararası bir geçmişi bulunmasına karşılık zamanla milliyetçi bir kimlik kazanmıştır. Bu durum Choi ve Mueller (1978: 3) tarafından muhasebenin kanunlara benzetilmesiyle açıklanmıştır. Onlara göre muhasebe ve kanun da kendi ulusal sistemini geliştirerek her ikisi de ulusal karakterli kurallar ve açıklamalara maruz kalmaktadır. Ancak muhasebe ve kanun da faaliyetleri giderek uluslararası bir alana yayılan bireylere ve kurumlara hizmet vermektedir (Choi ve Mueller, 1978: 3). Berry ve Parker (1987: 26) ise muhasebenin esasında ilk başlarda aynı yönde ve birbiri ile yakın gelişme göstermesinin zaman içerisinde farklılaşmasını üç duruma bağlamaktadır. Bunlar:

- (a) ulus-devletlerin artmasının,
- (b) Latincenin uluslararası bir dil olma özelliğini zamanla kaybetmesinin ve
- (c) anonim şirketlerin oluşumunun yol açmasıdır.

Evans ve Taylor (1982: 115), diğer araştırmacıların görüşlerini; “ulusların, kültür, dil, politik ve ekonomik sistemler gibi farklı çevresel faktörler nedeniyle ayrı politik birimler haline gelmesi ile şartlar her bir ulusu kendilerine özgü, değişik etkenleri yansıtan ulusal muhasebe standartlarını oluşturmaya teşvik etmiştir” olarak ifade etmiştir.

Ulusların tıpkı kendi para birimlerini, gelenek ve kanunlarını tercih etmeleri gibi, kendi muhasebelerini de tercih etmeleri sonucunda birbirlerinden farklılaşmıştır.

Ülkelere göre muhasebe sistemlerinin farklı olmasının birden fazla sebebi bulunmaktadır. Muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına etki eden sebepler pozitif bilimlerde olduğu gibi kesin bir şekilde farklılıklar arasında bir ilişkinin olduğu birçok çalışmalar ile ispat edilmesinin istenmesidir. Muhasebeye etki eden unsurlar ülkeler arası farklılıkları ya da benzerlikleri anlamaya katkıda bulunmaktadır. Şu noktanın da unutulmaması gerekmektedir ki muhasebe sosyal bir bilimdir ve toplumda hizmet işlevini

görmektedir. Muhasebenin teknik ve sosyal anlamda yarar sağlaması açısından toplumun sürekli bir biçimde gereksinimlere karşı cevap vermesi ve hüküm sürdüğü ülkenin kültürel, ekonomik, yasal, sosyal ve politik özelliklerini yansıtmaları gerekmektedir (Frederick vd., 1999: 28). Bu bağlamda muhasebe uygulamalarını yönlendiren unsurların ve hatta bu unsurlara etki eden muhasebe uygulamalarının, tarafların gereksinimlerindeki değişimlere paralel bir şekilde günden güne değişebileceği de düşünülmelidir.

Ülkelerin muhasebe sistemleri ve meslek mensuplarının özelliklerini etkileyen unsurları inceleyen birçok çalışma vardır. Bunlar arasında Seidler (1967), Mueller (1968), Choi ve Mueller (1978), Nair ve Frank (1980), Arpan ve Radebaugh (1985), Nobes (1998), Walton, Haller ve Raffournier (1998), Choi, Frost ve Meek (1999) gibi isimler yalnızca bir kaçıdır. Bunların yanı sıra Amerikan Muhasebe Kurumu tarafından 1977 yılında ele aldığı bir çalışma ile muhasebeyi etkilediği düşünülen unsurları tespit etmesinin yoluna girmiştir. Öte yandan muhasebenin uyumlaştırılması istekleri neticesinde 1973 yılında 71 ülkeden 97 muhasebe meslek örgütü tarafından daha sonrasında ise “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” adını alacak olan “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi” kurulmuştur.

Tablo 2. 3. Ülkelere göre Komitenin Karşılaştırılması

Ülke	Görev ve Yetkiler	Kötüye Kullanım Durumunda Cezai Şartlar
Almanya	Almanya'da mali müşavirler ve serbest muhasebeciler genelde vergi danışmanlığı, mali denetim ve muhasebe hizmetleri sunarlar (Kaiser, 2019).	Kötüye kullanım ve profesyonel ihlaller durumunda mesleki yaptırımlar, cezai yaptırımlar ve hatta lisansın iptali söz konusu olabilir (Bundessteuerberaterkammer, 2020).
İngiltere	İngiltere'de, mali müşavirler muhasebe, denetim ve vergi danışmanlığı yapabilirler (Smith, 2021).	İhlaller durumunda, ACCA veya ICAEW gibi meslek örgütleri tarafından yaptırım uygulanabilir; ağır ihlallerde lisans iptali ve hapis cezası olabilir (UK Government, 2021).
Kanada	Kanada'da, mali müşavirler vergi, muhasebe ve danışmanlık hizmetleri sunarlar (Brown, 2020).	CPA Kanada tarafından profesyonel ihlaller durumunda disiplin cezaları uygulanabilir (CPA Canada, 2022).
Japonya	Japonya'da, mali müşavirler vergi danışmanlığı, muhasebe ve mali planlama hizmetleri sunarlar (Tanaka, 2021).	Mesleki ihlal durumunda, lisansın iptaline kadar giden yaptırımlar uygulanabilir (Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations, 2020).
Malezya	Malezya'da, mali müşavirler vergi danışmanlığı, muhasebe ve mali denetim hizmetleri sunarlar (Rahman, 2022).	Malezya Muhasebe Kurumu tarafından profesyonel ihlal durumunda cezai yaptırımlar ve lisansın iptali olabilir (Malaysian Institute of Accountants, 2021).

2.2.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Geleceği

Ülkemizde son yıllarda gerek meslek örgütlerinin gerekse mevzuatların hızla gelişmesi, ulusal muhasebe standardının uluslararası muhasebe standardına yükseltilmesini ve mesleğın tekrar yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır. Dünyada ve teknolojiye yaşanan hızlı gelişim muhasebe alanında yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmış, Türk muhasebesini bu kadar önemli değışim ve gelişmelere ayak uydurma gerekliliğı ile baş başa bırakmıştır (Göktaş, 2009:5).

Muhasebe mesleğı devamlı gelişim içinde olmuştur. Ancak son yıllarda, teknolojinin yenilenmesi ve ilerlemesiyle bu gelişim daha görünür hale gelmiştir. Yapay zeka, otomasyon, blockchain ve bulut muhasebesi gibi teknolojik gelişmeler meslek mensuplarının görev ve rollerini etkilemiş ve dönüşüm gereğini ortaya çıkarmıştır. (Smith & Teymourian, 2021).

Şirketler arasındaki gelecekteki çekişme küresel pazara dayalı olacağından, muhasebecilerin karar verme sürecinde daha çok söz sahibi olacakları düşünülmektedir (Uzay, 2004: 241). Çevredeki süratli değışimler, şirketlerin güvenilir ve doğru bilgileri oluşturmalarını ve daha hızlı doğru kararlar vermesini gerektirmektedir. Sonuç olarak muhasebe ve muhasebe meslek mensubundan beklentilerin her geçen gün arttığı görölmektedir. Muhasebe meslek mensuplarından yalnızca bilgi üretmeleri değıl, aynı zamanda karar vermeye yardımcı olmak için bunları analiz etmeleri ve yorumlamaları beklenir (Demir, 2012:118).

Muhasebe meslek mensuplarının üzerinde tartıştığı ve üzerinde uzlaştığı konulardan biri de muhasebecilik mesleğının geleceğinde denetimin önemli bir yeri olacağı konusudur (Arıkan, 2010: 9). 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren ve 6335 ve 6455 sayılı Kanunlardaki bazı hükümlerinde değışiklik yapan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, denetçinin bilgi üretmesine ve kayıt altına almasına izin vermektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesine göre, denetime tabi olup da denetçi tarafından denetlenmemiş yıllık muhasebe ve Yönetim Kurulu'nun senelik faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılmaktadır. (Ulusay, Eren ve Köylü, 2012:19).

Blockchain teknolojisi, finansal işlemlerin kaydı ve doğrulamasında devrim yaratma potansiyeline sahiptir. Özellikle denetim alanında, blockchain sayesinde işlemlerin gerçek zamanlı olarak doğrulanması, denetçilere daha hızlı ve şeffaf bir denetim süreci sunar (Liu & Vasarhelyi, 2019).

“Yeni Türk Ticaret Kanunu”nun 397 ve 635’inci maddeleri uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen anonim şirketler, grup şirketleri ve limitet firmalar, yayınlanan “Uluslararası Denetim Standartları” ile uyumlu olarak “Türkiye Denetim Standartları”na göre denetlenmektedir. Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları organları tarafından, 6455 sayılı Kanun ile yeni TTK’ya 5 ve 6 numaralı maddeler eklenmiştir. Bakanlar Kurulunun denetimine tabi halka açık limitet şirketler dışında, bağımsız denetime tabi olmayan halka açık limitet şirketler ve kooperatifler ile bunların ana kuruluşları da denetimlere tabidir. Fakat bu denetimle alakalı hususlar “Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca” hazırlanmaktadır ve Bakanlar Kurulunca çıkarılan kurallarla düzenlenmektedir.

Yeni TTK’nın muhasebe mesleğindeki en mühim yeniliklerinden biri bağımsız denetimlerin oluşturduğu görülmektedir (Haftacı ve Badem, 2011: 11). Yeni kurallara göre, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen anonim şirketler, grup şirketleri ve limitet firmalar denetimini yapma yetkisi bağımsız bir denetim şirketine ya da denetçi veya muhasebeciye devredilmiştir. Yeni TTK’ya göre denetçiler: Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumu tarafından Yeminli Mali Müşavirler Kanunu uyarınca düzenlenen Yeminli Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanı ile onaylanmış kişiler ya da hissedarlar olarak bilinirler (TTK, 397. Madde).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve türlü düzenlemeler ile muhasebe meslek mensupları yeni işler ve fırsatlara yönelik önemli bir zamana girmişler. Bu nedenle, muhasebecilerin görevleri sürekli artmaktadır ve muhasebecilerin yeni roller üstlenmesine olanak tanıyan bir düzen oluşturmaya yönelik çalışmalar giderek daha önemli hale gelmektedir. Denetim profesyonelleri gelecekte şimdi olduğundan daha aktif hale gelirse, paydaşlar ve kurumlar, özellikle denetçiler, değişim sürecini şimdiden yönetmeleri gereklidir. (Uzay, 2004:229).

Muhasebecilerin vergi endüstrisindeki en önemli görevleri; belgeleri toplamak, toplanan belgeleri belirli kurallara göre sisteme girmek, girilen bilgileri değerlendirmek ve sonuçları ve mali tabloları analiz etmektir. Vergi ödemesi gecikmelerinin ve vergi kaçakçılığının önüne geçilerek devlet vergilerinin tam olarak tahsil edilmesi, sermaye piyasalarına ilişkin doğru verilerin işlenmesi, yerli ve yabancı yatırımcıların doğru

şekilde bilgilendirilmesi gibi birçok önemli ihtiyaçlar; Muhasebe profesyonellerinin güvenilir, etkin ve verimli çalışması ile sağlanabilir (Göktaş, 2009:7).

Yapay zeka ve otomasyon, temel muhasebe işlemlerini hızlandırmış, hatayı azaltmış ve profesyonellere daha karmaşık analizler ve değerlendirmelerle ilgilenmek için zaman kazandırmıştır (O'Leary, 2019). Özellikle yapay zeka, mali raporlama ve veri analizi süreçlerini daha etkin ve verimli hale getirmiştir.

Dijitalleşme trendlerinden doğrudan etkilenen muhasebe meslek mensupları, KOBİ'lerin dijital geleceğe geçiş sürecinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Dijital dönüşüm ve teknoloji, görev ve pozisyonlarından bağımsız olarak muhasebe meslek mensuplarının günlük iş yapış biçimlerini değiştirmeye devam edecektir.

2.3. Türkiye'deki E-Uygulamalar

Araştırmanın bu kısmında Türkiye'de en yaygın olarak kullanılan e-uygulamalar olan e-Fatura, e-Arşiv ve e-İrsaliye uygulamaları aktarılmaktadır.

2.3.1. E-Fatura Uygulaması

Bu sistem, satıcılar tarafından malların ve hizmetlerin teslimi ve ifası sırasında alıcılar adına düzenlenen faturaların kağıt yerine elektronik formatta teslim edilmesini, gönderilmesini ve saklanmasını kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla, bu dosyalar oluşturuldukları anda kaydedilmeli ve işlenmelidir.

Bu elektronik fatura uygulaması, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile aynı yasal geçerliliği korumaktadır. Bu özellik, iş operasyonlarını da dönüştürmüştür.

Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükellefler, gazete tarafından belirtilen özel durumlar haricinde, malların ve hizmetlerin karşılıklı satışı kapsamında e-fatura düzenleyip alacaklardır. Sistem düzgün çalışabilmesi için her iki tarafın da kayıtlı olması gerekmektedir. Eğer satıcı e-fatura düzenlemek zorunda ve alıcı kağıt fatura almak zorunda ise, satıcı işlem için elektronik arşiv faturası düzenleyecektir.

E-fatura sisteminde, satıcılar faturaları XML formatında hazırlamakta, vergi dairesi bilgi sistemine göndermekte ve ardından XML zarfı içinde alıcıya iletmektedir. Vergi Dairesi, düzenlenen elektronik faturayı alıcıya iletmektedir (GİB 2019).

Bağlantıya mali mühür veya elektronik imza kullanarak eriştikten sonra, mükelleflerin önce kendi bilgilerini, ardından şirket sorumluluk bilgilerini doldurmaları ve "Başvur" düğmesine tıklayarak başvuruyu tamamlamaları gerekmektedir.

E-fatura uygulamasının işletilmesi için üç yöntem bulunmaktadır: Gelir İdaresi Portal Yöntemi, Özel Entegratör Yöntemi ve Entegrasyon Yöntemi. Bu yöntemler hakkında detaylar aşağıda sunulmuştur.

- Gelir İdaresi Portal Yöntemi (GİB Portalı): Bu ücretsiz portal uygulaması, ayda en fazla 500 fatura düzenleyen mükellefler tarafından kullanılabilir. Gelir İdaresi, portaldaki faturaları altı ay içinde sistemden silmektedir.
- Özel Entegratör Yöntemi: www.ebelge.gib.gov.tr adresinde yayınlanan, Vergi Dairesi tarafından yetkilendirilmiş kurumlar tarafından sağlanan bu ücretli sistemde aylık fatura sayısı sınırı bulunmamaktadır.
- Entegrasyon Yöntemi: Mükellefler herhangi bir portal veya özel entegratör seçeneği kullanamamaktadır. Gerekli donanım ve teknik altyapıya sahip olan kuruluşlar, www.ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan teknik kılavuzda belirtilen şartları karşılayarak bilgi işlem sistemleri hakkında sistematik bir rapor sunmaktadır. GİB, sistem sonuçlarını değerlendirip onaylamaktadır, bu da bu kuruluşların e-fatura uygulamasına katılmalarına olanak tanımaktadır.

Yöntemler arasında geçiş her zaman mümkündür. Mükellefler yalnızca bir elektronik fatura işleme yöntemi seçebilmektedir. Örneğin, bir mükellef satın alma faturalarını işlemek için bir özel entegratör, satış faturalarını işlemek için başka bir özel entegratör ile çalışabilir. Çalışma yöntemlerinde değişiklik gerektiğinde, mükellefler vergi dairesine ilgili değişiklikleri bildirmelidir. Özel entegratörden GİB Portal uygulamasına geçiş yapan kullanıcılar, özel entegratör hesapları kapandıktan sonra GİB Portal hesapları aktif hale gelecektir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği No. 526 tarihli 02.09.2021 ve Tebliğ No. 509'a eklenen konular, geçiş yöntem uygulamaları için başlıkları tanımlamış ve mükellefin portalda re'sen kullanıcı hesabı açma hakkını vermiştir (GİB 2021).

Geçiş yapmak zorunda olmayan mükellefler için elektronik fatura uygulaması zorunlu değildir. Ancak, gönüllü olarak geçiş yapan mükellefler şunları yapmalıdır:

- Elektronik faturaları düzenlemek ve belirlenen prosedürler ve ilkeler doğrultusunda ilgili alıcılara göndermek için gerekli bilgi işlem sistemi hazırlıklarını tamamlamalıdır.

- Elektronik faturalar için elektronik dosyalama hizmetini kullanmalı ve elektronik dosya saklama yöntemini belirtilen internet adresinden seçmelidir (GİB 2019).

E-fatura üzerindeki gerekli bilgiler şunlardır:

1. Belgenin tarihi ve seri numarası,
2. Belgeyi düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi bilgileri ve vergi kimlik numarası,
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
4. Satılan mal veya hizmetlerin türü, miktarı, fiyatı ve toplamı, vergi türü ve vergi oranı,
5. Fatura düzenlenmeden önce satılan mallar için bir sevk irsaliyesi varsa, malların teslim tarihi ve sevk irsaliyesi numarası (GİB 2019).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği No. 509 kapsamında elektronik fatura uygulamasına geçiş yapmak zorunda olan mükellefler şunlardır:

- 2020 hesap döneminde toplam satışları veya faaliyet gelirleri 5 milyon lira veya daha fazla olan işletmeler, takip eden takvim yılının temmuz ayından itibaren e-faturaya geçmek zorundadır.

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu No. 4760'un Listesi I'de yer alan malların üretimi, ithalatı ve teslimi gibi faaliyetler için 2020 veya sonraki yıllarda EPDK lisansı veya bayilik lisansı alan mükellefler, başlama tarihini takip eden dördüncü ayın başında e-faturaya geçmek zorundadır.

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu No. 4760'un Listesi III'te yer alan malların üretimi, inşası veya ithalatı ile ilgili faaliyetlerde bulunan veya 2020 veya sonraki yıllarda bu faaliyetlerde bulunan mükellefler, başlama tarihini takip eden dördüncü ayın başında e-faturaya geçmek zorundadır.

- Elektronik Ticaret Kanunu No. 6563'te tanımlanan ticari ve ekonomik faaliyetler için aracılık hizmetleri sağlayan gerçek veya tüzel kişiler, internet üzerinden alım satım, kiralama, dağıtım işlemleri ve gayrimenkul ve motorlu araçlar gibi mallar veya hizmetler için ilan verenler, e-faturaya geçmek zorundadır.

Bu alanlarda faaliyet gösteren mükellefler, faaliyete başlama tarihinden itibaren üç ay içinde e-fatura sistemine geçmek zorundadır.

5957 sayılı Kanun kapsamında meyve ve sebze ticareti yapan tüccarlar, işlerine başladıktan sonra üç ay içinde elektronik fatura uygulamasına katılmak zorundadır.

Elektronik irsaliye uygulamasına dahil olan mükellefler hem elektronik fatura hem de elektronik arşiv fatura uygulamalarına geçmek zorundadır.

E-Fatura uygulamasına geçenler, E-Defter uygulamasına dahil oldukları tarihten itibaren E-Defter uygulamasına da geçmek zorundadır.

Bölünme, birleşme (devralma ve birleşme, yeni kuruluş) veya tür değişikliği sırasında, elektronik fatura uygulamasını kullanan mükellefler, devir veya birleşme sürecinde kurumlar vergisi yükümlülüğü altındadır. Geçiş süresi, yeni tüzel kişiliğin Ticaret Sicilinde tescil edilmesini takip eden aydan itibaren üç ayı geçemez.

Vergi Dairesi tarafından yapılan incelemeler ve değerlendirmeler sonucunda, mükellefin faaliyeti, sektörü, cirosu, risk düzeyi veya vergi uyumu dikkate alınmaksızın, yazılı bildirimde bulunularak ve en az üç dönem süre tanınarak mükellef kapsam içine alınabilir (GİB 2019).

1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren, ihracat faturaları için elektronik fatura düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk, elektronik fatura sistemine kayıtlı mükellefler, mal ihracatı faturası düzenleyen bireyler (Türkiye'de ikamet etmeyenlere yönelik toplu ticaret kapsamında özel fatura düzenleyenler dahil) ve mal ihracatı yapan yolcular için geçerlidir. 1 Temmuz 2020 tarihinden itibaren, bu zorunluluk, bagaj ticareti kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenler için KDV hesaplamaları ile yapılan satışları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir (özel faturalar ile). Fatura düzenleme yöntemi, prosedürleri ve ilkeleri, elektronik belge web sitesinde yayınlanan elektronik fatura gümrük rejimi yönergesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (GİB 2019).

Sağlık Bakanlığı tarafından yetkilendirilen özel tedavi merkezleri, hastaneler, tıp merkezleri, diyaliz merkezleri, teşhis ve görüntüleme merkezleri, optik laboratuvarlar,

eczaneler, tıbbi cihaz ve malzeme tedarikçileri, şubeler, işitme merkezleri, kaplıcalar, tıbbi ürünler sağlayan veya üreten kurumlar ve bunların şubeleri, ilaç depoları gibi tıbbi malzeme ve farmasötik aktif madde tedarik eden tüm mükelleflerin elektronik fatura başvurusu yapması zorunludur. (GİB 2021).

Temel Fatura Senaryo Modeli Bu modeli kullanan mükellefler, cari hesap sözleşmelerinde elektronik belgeleri düzenlerken hangi düzenleme yöntemini kullanacaklarını belirtmek zorundadırlar. Temel bir faturada, satıcı tarafından düzenlenen fatura alıcıya ulaştığında, alıcının şirketi tarafından kabul edilmiş sayılmaktadır. Alıcılar temel elektronik faturaları reddedememektedir. Bir anlaşmazlık durumunda, süreç Fatura İptal/İtiraz Portalı üzerinden yönetilebilmektedir. Elektronik bir faturanın elektronik olarak itiraz edilmesi/iptal edilmesi için alıcı veya satıcı portal üzerinden bir itiraz/iptal talebi oluşturmalıdır. Elektronik faturalar, TTK'nın 18. Maddesi hükümlerine tabi olmaktadır. Anlaşmazlıklar dış kanallar aracılığıyla da yönetilebilmektedir. Madde (2)'ye göre, fatura içeriğine sekiz gün içinde itiraz edilmezse, fatura içeriği kabul edilmiş sayılmaktadır. Portal üzerinden yapılan iptaller/itirazlar alıcıya bildirilecektir (GİB, Elektronik Beyanname Uygulaması (elektronik beyanname, e-SMMM iptali, uyarı/itiraz bildirim kılavuzu 2021)).

Ticari Fatura Senaryo Modeli Bu senaryoda, elektronik fatura düzenlenmekte ve ilgili alıcıya teslim edilmektedir. Alıcı faturayı reddederse, sistem faturayı satıcıya geri gönderen bir ret yanıtı oluşturabilmektedir. Bir fatura yalnızca bir kez reddedilebilmektedir. Temel ve ticari fatura senaryoları arasındaki fark, temel senaryoda faturanın sistem üzerinden reddedilememesi, ticari fatura senaryosunda ise faturanın yanlış veya hatalı olması durumunda sistem tarafından otomatik olarak reddedilebilmesidir.

2.3.1.1. E-Fatura Kullanmanın Avantajları ve Dezavantajları

Kağıt fatura basımına gerek olmadığından, taşıma, posta veya kırtasiye maliyetleri ortadan kalkmaktadır. E-faturalar sistem üzerinden alıcıya iletildiğinden, mal ve posta kaybı riski bulunmamaktadır. Zaman tasarrufu sağlamaktadır. Daha hızlı oluşturma nedeniyle kontrolü kolaydır. Veri kaybı olmadığı için kolay koordinasyon sağlanmaktadır. Kayıtdışı işlemleri ortadan kaldırmaktadır. Dosyalama maliyeti yoktur. Çevre dostudur (İşnet 2020). E-faturalar, maliyet azaltma, basitleştirilmiş dosyalama,

hızlandırılmış nakit akışı, kolay raporlama, kolay denetim ve çevre koruma gibi birçok avantaj sunarak ağaç kesimini önlemektedir.

Örneğin, geniş müşteri portföyüne sahip bir telekomünikasyon şirketi, faturaların ikinci kopyasını kağıt yerine elektronik olarak arşivleyerek, faturaları e-posta ile göndererek ve elektronik dağıtım ve depolama yoluyla CO2 emisyonlarını azaltarak elektronik faturadan önemli ölçüde faydalanabilmektedir.

Bilgi teknolojisinin gelişmesiyle birlikte, e-faturalar maliyet ve verimlilik avantajları nedeniyle mükellefler tarafından giderek daha fazla tercih edilmektedir. Bu nedenle, büyük miktarda kağıt belge sunması gereken mükellefler için elektronik alanda belge sunma prosedürleri ve ilkelerinin yeniden tanımlanması gerekmektedir.

Elektronik fatura sistemine gönüllü olarak geçen mükellefler, yasal yükümlülüklerine ek olarak vergi dairesinin onayıyla sistemden çıkabilmektedir. GİB portalı dışındaki yöntemler ücretlidir. Daha önemlisi, faturanın yasal süre içinde düzenlenmesidir. Diğer kurum ve kuruluşların e-fatura sistemine geçmesi gerekirken, kamu kurum ve kuruluşları zorunlu değildir. Ticari sırların ifşa edilmesi endişesi bulunmaktadır. Kurumsal altyapı eksikliği mevcuttur.

2.3.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması

E-arşiv faturaları, vergi dairesi tarafından elektronik fatura düzenleme yetkisi verilen kurumlar tarafından düzenlenen kağıt faturalar veya elektronik faturalar içinde yer almayan nihai alacaklar için düzenlenmektedir. Mükellefler, talep eden kişinin isteğine bağlı olarak, elektronik fatura veya arşiv faturası düzenleyebilmekte ya da kağıt fatura düzenleyebilmektedir. Alıcıya iletilen orijinal fatura ve dosyada bulunan elektronik versiyon, ikinci kopya olarak kabul edilmektedir. Elektronik dosyalama kapsamında oluşturulan faturalar, kağıt faturalarla aynı etik özelliklere sahiptir. Bu uygulama kapsamında, özel bölümler hariç, elektronik fatura terimi, elektronik fatura mükelleflerinden yapılan mal satışları için ödenecek elektronik faturaları ifade etmektedir.

Kanuna göre, elektronik fatura mükelleflerinin arşiv faturası başvurusu yapması, arşiv faturası mükelleflerinin ise elektronik fatura başvurusu yapması gerekmektedir. Eğer şirketler elektronik fatura ve elektronik fatura şirketlerine sahipse, alıcılar ve satıcılar olması durumunda düzenledikleri belgeler elektronik olacaktır (GİB 2019).

Elektronik Fatura sistemine geçmesi gerekmeyenler, sistem geçişlerine tabidir ve e-Fatura Başvurusu için ön koşullar şunlardır:

Elektronik fatura başvurusuna geçiş. Arşiv elektronik faturaların karşılanması ve iletilmesi için gerekli bilgi sistem hazırlıklarının tamamlanması. Fatura başvurularının elektronik olarak yapılabilmesi için gerekli başvuruların yapılması (GİB 2019).

Belgenin düzenlenme tarihi ve seri numarası. Belgeyi düzenleyen kişinin adı, varsa iş yeri adı, iş yeri adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası. Müşterinin adı, ticari unvanı, vergi dairesi bilgileri ve vergi kimlik numarası. Mal veya hizmetin cinsi, birimi, miktarı, fiyatı, birim, vergi türü, vergi oranı ve aralıkları. Fatura düzenlenmeden önce sevk irsaliyesi eklenmişse, satılan malların teslim tarihi ve sevk irsaliye numarası (GİB 2019).

Elektronik fatura başvurusuna gönüllü olarak veya zorunlu olarak geçiş yapan mükellefler, elektronik fatura düzenleme sürecinden elektronik dosyalama fatura uygulamasına da geçiş yapacaklardır. Aracı hizmet sağlayıcılar, çevrimiçi reklam verenler ve internet reklam hizmeti aracılık yapanlar, ilgili işin başlamasından itibaren üç ay içinde ve 2020 yılının başından itibaren sonraki hesap döneminde e-arşiv fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

GİB tarafından yapılan inceleme ve analizlerin sonuçlarına göre, riskli veya yüksek vergi uyumu olan mükelleflerden, faaliyetlerine, sektörlerine veya ciolarına bakılmaksızın elektronik arşiv faturası talep edilebilmektedir.

Elektronik arşiv faturasına geçmesi gereken mükellefler, yazılı bildirim yoluyla bildirilen süre içinde elektronik arşiv fatura sistemine geçmek zorundadır (GİB 2019). Elektronik fatura veya elektronik arşiv fatura sistemine geçmesi gerekmeyen veya aktif olarak uygulamaya geçen mükellefler, alıcının talebi üzerine, aynı gün içinde 5000 TL'yi aşan satışlar için, vergiler dahil, 1 Ocak 2020'den itibaren, GİB e-belge portalı veya özel entegratörler üzerinden elektronik olarak fatura düzenlemeye başlamışlardır.

1 Ocak 2020'den itibaren, aynı kişiye günlük 1000 TL faturayı içeren, 30 parçayı aşan satış faturaları, vergi dairesi tarafından sağlanan e-belge düzenleme portalı veya e-belge düzenleme portalı üzerinden alınmaktadır. Aynı kişiye aynı gün içinde birden fazla fatura düzenlenirse, bu faturalar toplu olarak değerlendirilecektir. Toplam tutar, vergiler

dahil, 30,000 TL'yi aşarsa, belirtilen faturaların tahsilatı ve temsil edilmesi e-fatura yoluyla yapılmalıdır.

E-faturalar ve e-arşiv faturalar tüm faturalarını düzenleyebilmektedir. E-ticaret kapsamında düzenlenen faturalar e-arşiv fatura uygulaması kapsamına girmektedir ve çevrimiçi satışlar için elektronik fatura gerekmemektedir. Ancak, arşivlenen elektronik faturaların basılı kopyaları, düzenleme zamanı ve protokol ile birlikte düzenlenmeli ve ÖKC bilgi notu veya sevk irsaliyesi belgesi, mal sevkiyatı sırasında alınmalıdır.

E-ticaret kapsamında düzenlenen faturalar, "satış internet üzerinden yapılmıştır" ifadesini elektronik dosyalama faturasına eklemelidir.

Satışın yapıldığı web sitesinin bilgisi. Ödeme yöntemi. Ödeme zamanı. Taşıyıcı adı, ad Soyad, TIN/TCKN. Malın gönderilme tarihi ve hizmetlerin sağlanma tarihi bilgisi. Açıklama bölümünde, iade adı, adresi, imzası, iade maliyetleri, birim fiyat ve miktar bilgileri yer almalıdır. Müşteri, yönlendirilen ürünü iade etmek istediğinde, e-faturanın alt kısmındaki iade bölümünü doldurarak ürünü satıcılara gönderir. Bu belge, müşterinin satıcıya iade sürecinde bir Gider Fişi olarak hizmet etmektedir (GİB 2019).

Portal Yöntemiyle Başvuru: Bu yöntemi tercih eden kullanıcılar başvurularını <https://earsivportal.efatura.gov.tr/> adresinden yapabilmektedirler. Önceden, bireylerin bir e-imza aracı edinmeleri gerekmektedir, bu araç şirketler için finansal mühür veya bireyler için e-sertifika veya finansal mühür olabilmektedir.

Özel Entegrasyon Yöntemi Modeli: GİB aracılığıyla elektronik dosya yapıları oluşturmak isteyen mükellefler özel bir entegratör aracılığıyla başvuruda bulunabilirler. Özel nihai elektronik arşiv fatura uygulamalarına izin verilen tesisler <https://ebelge.gib.gov.tr> adresinde listelenmektedir (GİB 2019).

Kendi Bilgi İşlem Sistemine E-İrsaliye İşlemlerini Entegre Ederek Kullanma: Mükellefler IT sistemlerinde e-fatura işlevlerini kullanma seçeneğine sahiptirler. IT sistemlerinin günün 24 saati çalışmasını, yeterli yazılım ve teknik donanım gruplarına sahip olmasını sağlamalıdır. Kişisel IT sistemlerini tercih edenler, GİB liderliğinde belirtilen rapor ve belgeleri içeren posta yoluyla başvurmalıdırlar (GİB 2019).

Elektronik olarak arşivlenen faturalar ve GİB sistemi tarafından oluşturulan raporlar, oluşturuldukları veya iptal edildikleri gün aynı gün mali kaşe/e-fatura ile GİB'ye gönderilmelidir. Faturaların web hizmeti aracılığıyla gönderilmeden önce imzalanması

ve zaman damgası vurulması gerekmektedir. Bu nedenle, faturaların yasal süreler içinde tahsil edilmesi ve iptal bildirimlerinin yapılması önemlidir (GİB 2021).

2.3.3. E-İrsaliye Uygulaması

E-irsaliye, kağıt irsaliye notunu elektronik olarak gönderilen ve arşivlenen bir belge olarak değiştirir, kağıt irsaliye notunun tüm yasal yükümlülüklerini kapsamaktadır. Elektronik irsaliye uygulamasına geçiş, kapsamındaki mükellefler için zorunludur. IT sistemlerini buna göre hazırlamalı, e-fatura ve arşiv fatura uygulamalarına dahil edilmek için başvurmalı, elektronik irsaliye notları düzenlemeli ve alıcılarına göndermelidirler (GİB 2019).

Elektronik irsaliye notunun ana bileşenleri, düzenleme tarihi, seri numarası, düzenleyici detayları, alıcı bilgileri ve teslimat adresidir. Başlangıçta kapalı bir sistem olan elektronik irsaliye sistemi, artık sadece birbirlerine elektronik irsaliye notları düzenleyebilen tutuklulara izin vermektedir. Sistem dışında elektronik irsaliye notu düzenlemek yasaktır (GİB 2020).

Günlük mal taşımacılığında, alıcının bilindiği ancak gümrük beyannamesi olmadığı durumlarda, sanal bir alıcıya TIN "3900892152" ile elektronik bir irsaliye notu düzenlenebilmekte ve kağıt çıkışı Konşimento ile birlikte nakliye sırasında mallar taşınmalıdır.

Elektronik irsaliye uygulamasına ilişkin yükümlülükler şunlardır:

1 Temmuz'dan itibaren, ÖTV listelerindeki mallar için bir EPDK bayilik belgesi alınmalı ve başvurular yapılmalıdır. ÖTV III listelerinde yer alan mallarla ilgilenen ana bayiler ve distribütörler, kuruluşlarını takip eden dördüncü ayda elektronik irsaliyeye geçmelidirler. 1 Temmuz 2020'den itibaren, Maden Kanunu kapsamındaki madencilik şirketlerinde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişi mükellefler, işletme lisansları ve izinlerine sahip olanlar ve bunlarla anlaşma yapanlar, 1 Ocak 2020'den itibaren elektronik irsaliyeye geçmelidirler.

1 Temmuz 2020'den itibaren, Şeker Kanunu kapsamında pancar veya şeker kamışından üretilen şeker üretenler, iş faaliyetlerinin devamı takip eden ayın dördüncü gününden itibaren elektronik irsaliyeye geçmelidirler. 1 Temmuz 2020'den itibaren, çelik (GTİP 72), çelik ürünleri (GTİP 73) ile uğraşan mükellefler, elektronik bir teslim kaynağına sahip olmalıdır. E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 mali yılı veya

sonraki dönemlerde 25 milyon TL veya daha fazla toplam satış geliri elde eden mükellefler, bir sonraki takvim yılının yedinci ayına kadar geçiş yapmak zorundadırlar.

5957 sayılı Kanuna göre, meyve ve sebze ticaretinde komisyoncular veya tüccarlar, bu ürünlerin üretiminden itibaren dördüncü ayın ortasına kadar elektronik irsaliyeye geçmek zorundadırlar. GİB tarafından yapılan incelemeler ve analizlere dayanarak, yüksek riskli faaliyetleri, sektörleri ve ciroları olan mükelleflerin elektronik irsaliye uygulamasını benimsemeleri gerekebilir. Elektronik irsaliye uygulamasına ilişkin tüm zorunlu geçişler, E-Fatura sistemine de geçişi gerektirir (GİB 2021).



3. MUHASEBEDE HİLE VE BELGE SAHTEKARLIĞI

Muhasebede hile ve belge sahtekarlığı, finansal kayıtların manipüle edilerek yasal olmayan şekilde avantaj elde etmeyi amaçlayan ciddi bir suçtur. Araştırmanın bu bölümünde muhasebede hile ve belge sahtekarlığı hakkında detaylı bilgi verilmektedir.

3.1. Muhasebede Hile Tanımı

İngilizcede “fraud” sözcüğünün karşılığı Türkçe “hile” olarak bilinmektedir. Hilenin sözcük manası ise, yolsuzluk yapmak, sahtekarlık, hırsızlık, gizli anlaşma, güvenleri kötü şekilde kullanmaya çalışma, kara para aklamak, rüşvet, dolandırma vb. faaliyetlerdir. Hile; bir bireyin veya firmaların diğer bireyleri veya firmaları zarara uğratacak biçimde, dürüst olunmadan kazanç elde etmek için yapılan aldatma faaliyetleri olarak bilinmektedir. "Hile", muhasebe jargonunda sahtekârlık veya dolandırıcılık anlamına gelir. Bir işletmede veya finansal raporlarda yanıltıcı veya hileli davranışları ifade eder. Muhasebe bağlamında hile, finansal tabloların veya işletme faaliyetlerinin yanıltıcı bir şekilde sunulmasıyla ilişkilendirilir.

Hile, genellikle finansal raporlarda var olan varlıkların, gelirlerin, giderlerin veya diğer mali bilgilerin kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesiyle gerçekleşir. Bu, gelirleri abartma, giderleri eksik gösterme, varlıkları veya borçları gizleme, yasadışı fon akışları oluşturma veya diğer dolandırıcılık yöntemlerini içerebilir.

Hile, içsel (şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilen) veya dışsal (dışarıdan gelen kişiler tarafından gerçekleştirilen) olabilir. Örneğin, içsel hile, bir şirket çalışanının kendi kişisel kazancı için finansal kayıtları manipüle etmesini veya yanlış bilgi sağlamasını içerebilir. Dışsal hile ise, şirketin dışındaki kişilerin şirket hesaplarına yetkisiz erişim sağlayarak dolandırıcılık yapması gibi durumları kapsamaktadır. Hile, şirketler için ciddi bir risk teşkil eder ve genellikle hukuki ve mali sonuçları olabilir. Muhasebe profesyonelleri, işletmelerin hile riskini azaltmak için iç kontrol sistemlerini güçlendirmek ve düzenli olarak denetim yapmak gibi önlemler alırlar.

Borçlar Kanunu'nda (TBK) hile, genellikle 203. madde altında ele alınır. Madde, "Hile" başlığını taşır ve borçların kurulmasında veya ifasında hileli davranışları düzenler. TBK'ya göre, hile, bir kişinin diğerini aldatmak veya yanıltmak amacıyla kasti olarak hileli davranışlarda bulunması anlamına gelir. Bu hileli davranışlar, borç ilişkisinin kurulması sırasında veya borçların ifası sırasında gerçekleşebilir.

Hile, genellikle borç ilişkisinin tesis edilmesinde, taraflar arasında anlaşma yapılırken veya borcun yerine getirilmesi sırasında gerçekleşen dolandırıcılık, aldatma veya yanıltma eylemlerini ifade eder. Örneğin, bir kişi mal veya hizmet alırken, karşı tarafın bilerek yanıltıcı beyanlar vermesi veya gizli bilgileri saklaması durumunda hile söz konusu olabilir.

Hileli davranışlar, TBK'nın 203. maddesi uyarınca hukuki sonuçlar doğurabilir ve söz konusu hile nedeniyle borçlar geçersiz sayılabilir veya hileye uğrayan tarafın korunması için tazminat talep etme hakkı doğabilir. Bu nedenle, TBK'da hile tanımı ve sonuçları, borç ilişkilerinde dürüstlük ve adaletin sağlanmasını amaçlayan önemli bir hükümdür. Hile doğrudan yapılacağı gibi hatalı bir durumun görülmesine rağmen karşı gelmemek de hileye sebep olabilir (Ardıç ve Ersol, 2007: 71). Muhasebe açısından hile, işletmenin işlemlerini, kayıtlarını ve belgelerini kasıtlı olarak normalden farklı şekilde düzenleme durumunu ifade eder. Diğer bir deyişle, muhasebe hileleri, kayıt sistemlerinin ve hesapların vergi ve muhasebe ilkelerine uygun olmayan davranışlarını içerir (Seviğ, 2004). Muhasebe hataları genellikle kayıtlarda ortaya çıkarken, hileler genellikle belgelerle ilgilidir. Muhasebe hatası ile hile arasındaki ana fark, niyet kavramından kaynaklanmaktadır.

Muhasebe hilelerinin tespiti, kasıtsız hatalara göre daha zordur. Bunun temel nedeni, hileleri gerçekleştiren bireylerin hem finansal kayıtları manipüle etmeleri hem de eylemlerini gizlemek için sistematik bir şekilde hareket etmeleridir. Bu bağlamda, muhasebe hilelerinin keşfi, muhasebe denetimi süreçlerinin etkinliği ve iç kontrol sistemlerinin güçlülüğü gibi faktörlere bağlıdır.

Tablo 3. 1. Hile

Kabul Edilebilir Davranışlar	Kabul Edilemez Davranışlar	Suç Teşkil Eden Davranışlar
• Kurallar • Yasalar • Kontroller • Prosedürler	• Çıkar Çatışmaları • Hediyeler • İyilikler	• Hile • Dolandırıcılık • Rüşvet • Yolsuzluk

Kaynak: (Akdemir, 2010: 33).

Tablo 3.1'de meslek mensuplarının, mesleki standartta uyum gösteren ve uyum göstermeyen eylemleri gösterilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının çoğu, işlerini yürütürken yasalara, mesleki standartlara ve prosedürlere uygun davranmayı önemserler.

Ancak, bazı muhasebecilerin bu kurallara uymayıp hileli davranışlarda bulundukları durumlar da görülebilir. Bu nedenle, tüm muhasebe meslek mensuplarının aynı düzeyde etik davranışlar sergilediğini varsaymak yerine, her birinin kendi etik değerlerine ve mesleki sorumluluklarına göre hareket ettiğini kabul etmek önemlidir.

Genellikle hilenin özelliği aşağı kısımda bahsedilmektedir (Bozkurt, 2009: 60):

- Hileyi yapmakta olan bireyler, kurumlar ve kuruluşlar gizlilik esasıyla hareket etmektedirler.
- Her çeşitte organizasyonda ya da kademesinde meydana gelebilir.
- Hileyi yapmakta olan bireye doğrudan ya da dolaylı faydalar sağlamayı hedeflemektedir.
- Kasıtlı bir şekilde yapılmalıdır.
- Hilelerin açığa çıkması durumunda, hilelerle karşılaşan bireyler ve kurumlar zarar görebilirler.

Genellikle hilenin hedeflerini ise şu şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2009: 18):

- Şirketin karlarının az dağıtılmasını sağlayarak daha fazla kazanç elde etme isteği.
- Haksız veya yasadışı teşviklerden yararlanarak avantaj elde etme isteği.
- Yolsuzlukların gizlenerek izlerinin silinmesi
- Vergi yükümlülüklerinden kaçınma veya vergi ödemelerini azaltma isteği.
- Kişisel olarak ele geçirilen paraların veya kaynakların gizlenerek izlerinin kaybolması.
- Ortaklar arasında güvenin kötüye kullanılması veya aldatılma durumu.

3.2. Muhasebede Hile Yapılma Sebepleri

Muhasebe hilelerine baktığımızda ise, işletme sahibi olanların ve işletmede personel olanların yaptıkları hileler şeklinde iki kategoriye ayrılmaktadır. İşletme sahibi olanların hileler yapma sebepleri; vergi kaçırma isteği, işletmeleri gerçeğinden farklı durumda göstermek, şirket içi hilelerin üstünü kapatmak olabilmektedir. Genel olarak ise bu durumlar işletmelerin vergisel ve mali açıdan durumlarıyla alakalı olmuştur.

3.2.1. İşletme Sahiplerinin Hile Nedenleri

Yolsuzluğu Kapatmak: İşletme sahibi, diğer ortaklarından ayrı şekilde çıkar sağlamaya yönelik yaptığı bir takım dolandırıcılık, hırsızlık gibi yolsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik kayıtlarda ve belgelerde bazı düzensizlikler oluşturabilmektedir. Bu

tür problemler genellikle büyük ölçekli olmayan ve iç denetim sistemlerini tam olarak uygulayamayan işletmelerde ortaya çıkmaktadır. (Gürbüz, 1990: 61). İşletmesi olan kişiler, belli personellerle anlaşmalar sağlayıp, satışları ve hasılatı işletmenin hesaplarına geçmemesini sağlayarak geliri kendi hesabına aktarmakla uğraşırlar. İşletme personeli ise bu durum neticesinde eksik olan stok sayılarının düzelmesine yönelik hile yapmayı tercih ederler ve eksilen stokları fire şeklinde hesapta görünmesini sağlarlar. Buna bağlı olarak bu hile işletmenin defterinde kayıtlı olarak gözükür.

Vergi kaçırmak: Vergi kaçakçılığı, işletme sahiplerinin veya ortaklarının, vergi yasalarına uyum sağlamamak veya eksik uyum sağlamak amacıyla çeşitli muhasebe hilelerine başvurmasıdır. Bu durumda vergi yasalarına uyum sağlanmaması veya eksik sağlanması, devletin belirlediği vergi yasalarına tam olarak uymama veya eksik uyuma dayalı bir muhasebe hilesi oluşturur. Vergi kaçakçılığı, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin vergilerini ödememesi sonucunda vergilerin hiç tahakkuk etmemesi anlamına gelir (Altuğ, 1999: 336).

Vergi kaçakçıların, beyan vermeme, vergi yasalarına uymama, satışların ve hasılatların kayıt altına alınmaması gibi durumlar nedeniyle vergi kaçakçılığına maruz kaldığı belirtilmektedir. Şirket sahiplerinin vergi kaçakçılığına yönelik sebepleri şunlardır (Altuğ, 1999: 336):

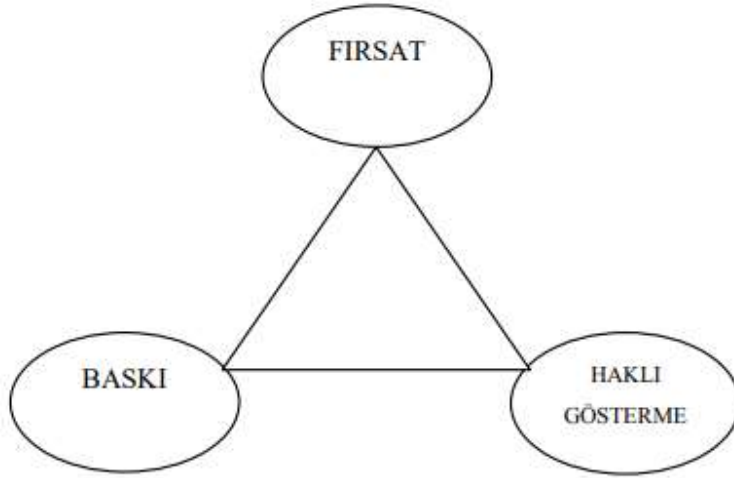
- İşletmeden yüksek gelir elde etme hırısı,
- Vergi kaçakçılığıyla elde edilen yüksek gelirlerin cazibesi,
- Vergi kaçakçılığına ilişkin cezaların düşük olması,
- Vergi denetimlerinin yetersizliği ve hızlı büyümeyi hedefleyen şirketlerin gelirlerini kayıt dışı olarak beyan ederek vergi kaçırma isteği,
- Vergi cezalarının sürekli affa uğrama eğilimi.
- Bu sebepler, işletme sahiplerini vergi kaçakçılığına yönlendiren etkenler arasında yer almaktadır.

İşletmeyi gerçek durumundan farklı göstermek: Firmaların kayıtlarının yapılmasında ve finansal tabloların yapılmasında üçüncü bireylerin çıkarları doğrultusunda meydana gelen yolsuzluklar olarak bilinmektedir. Bu türdeki muhasebe hilesinde alacaklılar, ortak konumundakiler, hisse sahipleri ve işletmeler zarara uğramaktadırlar (Çelik, 2010: 19).

İşletmeler gerçek durumlarından farklı görünerek; yeni ortaklar sağlama, fazla krediler sağlamak, hisse senedi fiyatlarında artış yaşanmasını sağlayarak çıkar elde etmek gibi imtiyazlar elde edebilmektedir.

3.2.2. İşletme Çalışanlarının Hile Nedenleri

Şirketlerin büyüklüğü ve iç kontrol sistemlerinin kalitesi ne olursa olsun, çalışanların dürüst ve iyi niyetli olmaları gereklidir. Ancak günümüzde, dürüst olmayan çalışanlara her yerde rastlanmaktadır. Bu kişiler, şirketlerde çeşitli yolsuzluklara yol açmakta ve bu yolsuzlukları örtbas etmek için bazı muhasebe hilelerine başvurmaktadır. (Çelik, 2010: 21). İnsanları aldatmaya sevk eden belli dürtüler vardır. Bahsedilen dürtüleri birkaç nedenden dolayı sınırlamak doğru sayılmamaktadır. Şirket çalışanlarının hile yapmasının temel nedeni: bir fırsat, bir baskı ve haklı olma çabası olduğu görülmüştür. Baskı, fırsat ve gerekçelendirme ihtiyacı bir araya geldiğinde aldatıcı bir üçgen oluştururlar.



Şekil 3. 1. Hile Üçgeni Kaynak: (Bozkurt, 2009: 167-168)

Fırsatlar, baskılar ve gerekçeler şirket çalışanlarının dolandırıcılık yapmasına neden olabilmektedir. Ancak bunların ötesinde, çalışanların hile yapmasına izin veren başka faktörler de bulunmaktadır. Bunlar aşağı kısımda açıklanmıştır (Bozkurt, 2009: 169):

- Üçüncü taraflarla yapılan gizli anlaşmalar
- Zayıf ahlak politikaları
- Hile yapanların ceza alacağı disiplin kurulu bulunmaması,

- Şirket çalışanlarından gelen bilgi akışı düşük olması
- Üst yönetimde profesyonel uyumsuzluk
- Son derece karmaşık şirket yapısı
- Etkili iç denetçilerin olmaması
- Yöneticilerin sık sık değişmesi veya yöneticilerin hiç değişmemesi

Çalışanların hile yapmasına neden olan motivasyonlar ve baskılar; mali, yasal veya kişisel zorluklar nedeniyle işlerinin tehlikede olduğunu hissettiklerinde ortaya çıkmaktadır. Bu baskı faktörleri iki ana kategoriye ayrılır: kötü alışkanlıklardan kaynaklanan baskılar ve mali baskılar. Kötü alışkanlıklardan kaynaklanan baskılar, örneğin, kumar bağımlılığı, uyuşturucu bağımlılığı ve gece hayatı gibi nedenler, çalışanın hile yapma sebeplerinden bazılarıdır (Bozkurt, 2009: 65).

Mali Nitelikli Baskılar: İnsanlar iyi yaşam koşulları sağlamak için paraya ihtiyaç duyarlar. Mali baskılar, kişinin para gereksinimi nedeniyle ortaya çıkar. Para hırsı, sağlık giderleri ve acil para ihtiyaçları gibi durumlar bu baskılara örnek olarak verilebilir. Bu tür baskılar, kısa vadeli veya uzun vadeli olarak gerçekleşebilir. Bu durumu aşağıda detaylandırılmıştır. (Bozkurt, 2009: 65):

- Çalışanın iyi şekilde hayat sürdürme isteği
- Yüksek miktarlardaki bireysel borçlar
- Açgözlü olma durumu
- Alkol bağımlılıkları ya da kumar, uyuşturucu bağımlılığı
- Beklenmeyen mali gereksinim
- Çok para kazmayı hırs etme
- Yüksek tutarlardaki sağlık harcaması
- Faiz oranının yüksek olması
- Kazanç ile neticelenmeyen yatırımlar

vb. problemler çalışanların hile yapmasında baskı unsurlarının bazılarıdır.

Çalışanların hile yapmalarını kolaylaştıran fırsatlar, dolandırıcılığın temel unsurlarından biridir. İşletmelerde zayıf iç denetim yapıları ve etik kuralların belirsizliği gibi faktörler, çalışanların hile yapma eğilimini artırabilir. Bununla birlikte, etik davranışları teşvik eden ve hileli davranışları önleyen bir iş ortamı, hile yapma eğilimini azaltabilir.

İşletmelerdeki zayıf iç denetim yapıları, hilelerin gerçekleşme riskini artırabilir. İyi bir iç denetim sistemi, dolandırıcılığı önlemeye ve tespit etmeye yardımcı olabilir. Bunun yanı

sıra, işletmelerin etik standartları net bir şekilde belirlemesi ve çalışanlara düzenli eğitimler sağlaması da önemlidir. Bu şekilde, çalışanlar etik davranışları öğrenir ve işletmenin değerlerini benimserler.

Hile yapanlar, yakalandıklarında kendilerini haklı çıkarmak için çeşitli gerekçeler ileri sürebilirler. Bu gerekçeler arasında, emeklerinin ödüllendirilmediğini düşünmek, diğer çalışanların da benzer davranışları sergilediğini düşünmek ve ihtiyaçları olduğu için hile yaptıklarını iddia etmek gibi nedenler bulunabilir. Ancak, işletmelerin hileli davranışları ciddiye alması ve cezalandırması önemlidir. Bu, çalışanlara doğru mesajı verir ve hileli davranışların kabul edilemez olduğunu vurgular.

3.3. Muhasebede Hile Çeşitleri ve Belge Sahtekarlığı

Muhasebede hile çeşitleri arasında gelir giderin yanlış kaydedilmesi, varlıkların aşırı değerlendirilmesi gibi yöntemler bulunurken, belge sahtekarlığı ise sahte faturalar veya işlem belgeleri düzenleyerek kayıtları manipüle etmeyi içermektedir

3.3.1. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlemler; genellikle kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanır. Bu işlemler, kasıtlı olarak belgelenmeyen veya resmi kayıtlara geçirilmeyen faaliyetlerdir. Bu tür işlemlerde, gerekli belgelerin düzenlenmemesi, alınmaması veya kayıtlara işlenmemesi gibi adımlar izlenir. (Karakoç, 1997: 99). Fatura almama, fatura düzenlememe veya mevcut bir faturayı gizleme gibi uygulamalar kayıt dışı işlemlere örnek teşkil eder. Bu tür işlemler, işletmelerin ödemesi gereken gelir ve katma değer vergisinden kaçınmak amacıyla gerçekleştirilir ve muhasebe sahtekarlığı olarak kabul edilir. Günümüzde kayıt dışı işlemler önemli ölçüde artış gösterse de, bu tür muhasebe sahtekarlığına başvuran şirketlerin bilançoları gerçek durumu yansıtmaz ve kamuoyuna yanıltıcı bilgiler sunar.

Kayıt dışı işlemler, genellikle kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan herhangi bir ekonomik faaliyet olarak tanımlanır. Bu işlemler, kasıtlı olarak belgelenmeyen veya resmi kayıtlara geçirilmeden gerçekleştirilen dolandırıcılık faaliyetleridir. İşlemler kaydedilmez; Sıralanacak belgeler sıralanmaz veya alınmaz, dosyaya yansıtılmaz (Karakoç, 1997: 99). Fatura alamama, fatura düzenlememe ya da bulunan bir faturayı gizleme, kayıt dışı işlemlere örnek olarak verilmektedir. Bu çeşitteki işlemler, işletme tarafından ödenmesi gereken katma değer ve gelir vergisinden kaçınmak şeklinde kabul

edilir ve muhasebe sahtekarlığı olarak kabul edilir. Günümüzde kayıt dışı işlemler önemli ölçüde artmasına rağmen, bu çeşit muhasebe sahtekarlığı oluşturan şirketlerin bilançoları gerçek durumu yansıtmamakta ve kamuoyuna yanıltacak bilgiler vermektedir.

3.3.2. Kasti Hata

Muhasebe hataları, bilgisizlik ve ihmal vb. hallerden kaynaklanabilir. Muhasebe hataları; kayıt, aktarma, unutmama, çoğaltma ve bilanço hataları olarak görülmektedir. Muhasebe hatasında fayda sağlamak için bilinçli olarak yapılan hatalar kasıtlı hatalara neden olmaktadır (MHUD, 2004: 69). İşlemin bir hata mı yoksa bir sahtekarlık mı olduğu çok kafa karıştırıcı olacaktır. Bu durumların ortaya çıkmasına kadar muhasebe hatası şeklinde kabul edilmektedir. Bir yanlışlığın kasıtlı olup olmadığını belirlemek için denetçi önce verilerdeki anormallikleri inceler ve ardından yanlışlığın nedenini aramaktadır.

Denetçiler (Gürbüz, 1990: 62);

- Önemli düzensizlikler oluştuğunda hile yapıldığını varsaymaktadırlar.
- Anormallikleri, az ve kişiye fayda sağlamayacak düzeyde olduklarında kusur olarak değerlendirirler.
- Tespit edilmesi kolay olsa da örtbas edilmeye çalışılmış bir hata ile karşılaşıldığında, anormalliği hile olarak kabul ederler.
- Hata ve düzensizliklerin sık ve benzer biçimde tekrarlanması, durumun kasıtlı yapıldığına dair bir şüphe oluşturmaktadır.

3.3.3. İşlemin Yapılmasından Önce ya da Sonra Kayıt

İş faaliyetleri düzenli bir programa göre ve zamanında kaydedilmelidir. İşletmenin zamanında kaydolmaması, muhasebe raporlama döneminde ciddi sorunlara neden olmuştur. İşlemler V.U.K' un 219. Maddesine uyarınca yapılmaktadır. En çok 10 gün içerisinde muhasebe defterine kaydedilmelidir (<http://www.gib.gov.tr>). İşlemin öncesinde ve sonrasında tescilden kaynaklanan hatalar, hazırlanan mali tablolara bakılarak yatırım yapacak yatırımcıları, kâr payı alan hissedarları ve alacaklıların şirketin mevcut durum değerlendirmesine göre yanıltıcı duruma getirmektedir.

Tablo 3. 2. Alacağın Tahsili

_____31.12.2017_____		
__ 100 KASA HS. 120 ALICILAR HS. Kredili Alacağının Tahsil Edilmesi _____	100.000,00	100.000,00
_____	-	-

Bir örnek vermek gerekirse, bir şirketin 2017 yılında veresiye satışından kaynaklanan 100.000,00 TL'lik alacağı vardır. Şirketin muhasebe sorumlusu, 2017 yılı bilançosunu oluştururken bu alacağı kayda geçirir ve 31 Aralık 2017 tarihinde alınmış olarak işler. Bu durum, bilançonun nakit varlık tarafında 100.000,00 TL fazla görünmesine neden olur. Ancak aslında bu alacak 2018 yılında tahsil edilecektir. Dolayısıyla, oluşturulan kayıt sistemi, nakit varlığın yanlış bir şekilde yüksek gösterilmesine neden olur ve bu durum, şirketin hissedarlarına ve kredi sağlayıcılarına yanıltıcı bilgiler sunabilir.

3.3.4. Bilanço Hileleri

Bilanço, bir şirketin belirli bir dönem içindeki varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını belirli bir düzen içinde gösteren yıllık mali tablolarıdır (Lazol Çabuk, 2005: 8). Mali tabloların yaptığı analizi için dürüstlük, doğruluk, açıklık, cari oranlarla tutarlılık ve biçimsel tekdüzellik ilkelerinin ortaya konması gerekli görülmektedir. Bu ilkelerin hedefi; şirketin belli bir zamandaki finansal halinin açıklanması ve şirketin gerçeğe uygun değerinin paydaşlara sunulmasıdır.

Muhasebe hileleri, bir şirketin mali yapısı, karlılığı ve likiditesi hakkında yanlış ve yanıltıcı açıklamalar yapmanın ötesine geçer. Muhasebe hilelerinin temel amacı, bilanço hazırlanırken kasıtlı hatalar yapmaktır. Dolandırıcılığın amacı ise, bir şirketin finansal durumu, karlılığı ve likiditesi hakkında yanıltıcı bilgi veya imaj yaratmaktır. (Çelik, 2010:34).

Muhasebe hileleri; bilançoda daha yüksek ve daha düşük değerlerin gösterilmesi şeklinde yapılır. Bir şirketin mali ve ekonomik halinin daha iyi temsil edilmesinin ana nedenleri aşağıda açıklanmıştır (Kirik, 2007: 60):

- Şirketler daha çok kredi alabilme durumu
- Kamu işletmelerinin imajını güçlendirmek
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin yükselen fiyatları

- Yeni ortakları işe katılmaya teşvik etmek

Manipülasyon, şirketin iktisadi ve mali durumunu daha kötü göstermek için yapılır.

Bunun temel nedenleri ise (Kirik, 2009: 61):

- Vergilerin ödenmemesi ya da eksik ödenmesi
- Kar paylaşımının dağıtılmaması ya da az kar dağıtılması
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatını düşürerek spekülasyon yapılması

Bu, bağlı kuruluşları onlardan daha ucuza bırakan kişilerin hisselerini satın almakla ilgilidir.

3.3.5. Bilgisayar Hileleri

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte, bilgisayar sistemleri hayatımızın her alanında kullanılmaya başlanmıştır. Bilgisayar ekipmanları ve sistemlerinin geliştirilmesi, muhasebe bazlı hataları azaltırken aynı zamanda muhasebe hilelerine de yol açabilmektedir. Muhasebe bilgi sistemlerinde, verinin bilgisayar ortamında işlenmesi, saklanması ve iletilmesi, muhasebe verileri ve yazılımları ile ilgili çeşitli güvenlik sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunlar genellikle bilişim teknolojisi kaynaklıdır. Bilişim teknolojisi hileleri genellikle yanlış veri girişi, yazılım manipülasyonu ve manyetik ortamda saklanan muhasebe verilerinin değiştirilmesi veya imha edilmesi gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır. Kasıtlı veya kasıtsız hatalı veri girişi, hatalı muhasebe bilgi sistemlerinin oluşmasına sebep olur. Hatalı veri girişi durumunda insan faktörü en önemli faktör olarak görülmektedir.

Verilerin oluşturulmasında, sistemde işlenmesinde ve kontrol edilmesinde insanların etkisi çok mühim durumdadır. İnsan faktörleri bilgisayara veri girdiğinde, bilgisayar diğer tüm işlemleri gerçekleştirir. Bu nedenle sistemde hile bulmak zor olmaktadır. Çalışanlar ve işletme sahipleri bilgisayar yazılımı ile çok fazla hile yapabilirler.

Bu hem sistemin ortasında hem de sistemin kurulum aşamasında yapılabilir. Bilgisayar yazılımları, hileyi önlemek için yapılan değişiklikleri denetlemek, normal aktivite anında oluşabilecek teknik sorunları hızlı bir şekilde gidermek ve yazılımın düzgün çalışmasını sağlamak için denetlenmesi gerekli görülmektedir (Karakaya, 1994: 118-120).

3.3.6. Uydurma Hesaplar

Özelleştirilmiş hesaplar; işletme gelirlerini gizlemek ve işletme yöneticilerinin giderlerini artırmak için gerçek dışı kişiler adına sahte aldatıcı hesaplar açmaktır. Uydurulmuş hesap; hayali, hesap açıcı veya gerçekçi olmayan kişileri ticari bir faaliyet gibi göstererek aldatmak ve yanıltmak için yapılan kayıtlardan oluşmaktadır (Bayraktar, 2007:27). Gerçek olarak bulunmayan kişiler ve şahıslar işletmeye açtıkları hesapların hedefleri aşağı kısımda açıklanmaktadır (Irmak vd., 2002: 44):

- Firmadan vergi kaçırma fikirleri
- Firmaların bulunduğu halden daha kötü ya da iyi gösterme istekleri
- Firmaları yönetenlerin, çalışanın ya da ortağının yaptığı yolsuzlukların gizlenmek isteme durumu
- Belgesi olmayan kayıtsız oluşturulmuş işlemlerin denkleştirme fikri vb.

Nedenlerden dolayı uydurma hesapları kullanımı yapılmaktadır. Firmalarda çok fazla görülen uydurma hesaplar aşağı kısımda açıklanmıştır (Irmak vd., 2002: 46):

- Bu, malın var olmayan kişi veya işletmelerden alınmış gibi bir belgeyi yayınlamak ve kaydetmektir.
- Yüksek fiyatlarla satılan mal ve hizmetler için düşük fiyatlı fatura düzenlenmesidir.
- Bu, muhatabı borçlu olarak tanımlayarak ortağın hesabına para transfer etmektir.
- Vergilerden muaf esnaflardan iş sağlanmış gibi gider faturalarının düzenlenmesidir.
- İddianın şüpheli hale geldiğini göstererek gerçek olmayan kişilere iddia oluşturmaktadır.

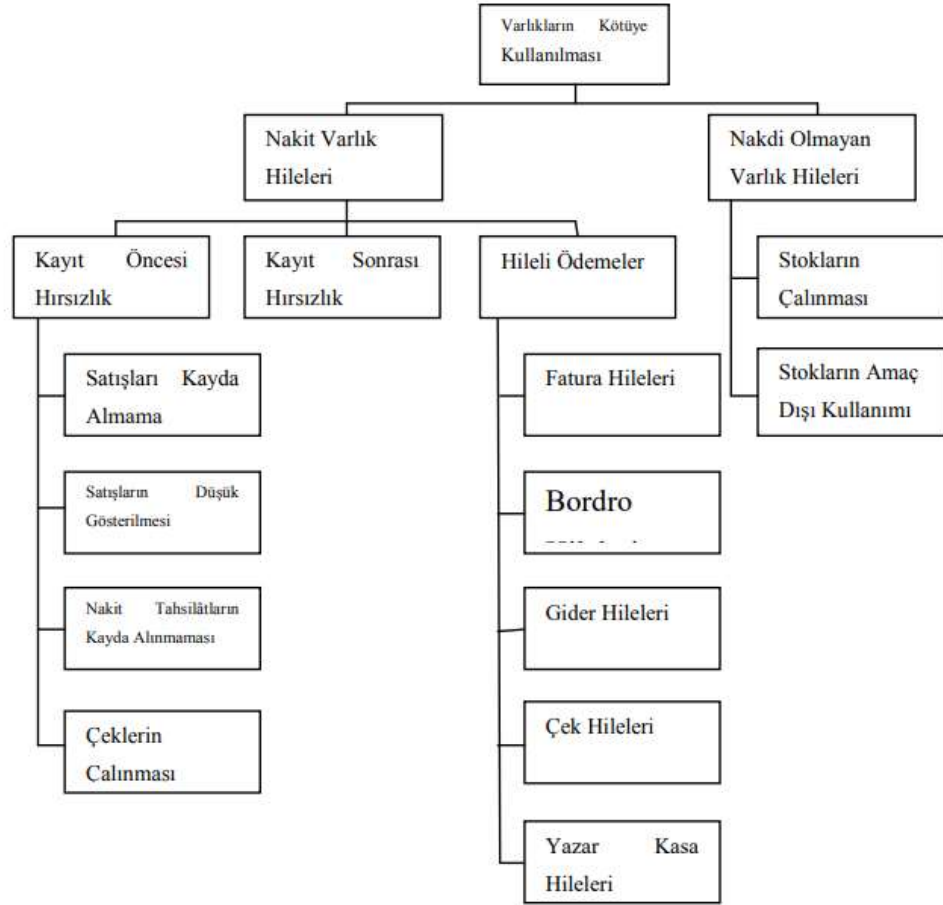
Şeklinde sırlanmaktadır ve zamanımızda sıklıkla karşımıza çıkan sahte hesap yöntemleri arasındadır.

3.3.7. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlığın kötü şekilde kullanımı; çalışanlardan birinin şirketin varlıklarına el koyduğu ve bunları kendi çıkarları için kullandığı zaman ortaya çıkan bir tür hiledir. Varlık kötüye kullanımı; varlık hırsızlığı veya kötüye kullanımı kullanılması durumudur.

Varlıkların kötüye kullanımı, günümüzde çalışanlar tarafından yaygın olarak uygulanan bir hile türü olarak bilinmektedir. Varlık zimmete geçirme parasal hilecilik ve

fiziksel hilecilik şeklinde ikiye ayrılmıştır. Nakit Değer Hileciliği; Bu üç gruba ayrılabilir: ön kayıt hırsızlığı, kayıt sonrası hırsızlık ve hileli ödemeler olarak ayrılır. Nakit dışı varlık hileciliği, mülk hırsızlığı ve kişisel kazanç için mülk kullanımı olmak üzere iki ana gruba ayrılabilir. Varlıkların kötüye kullanılması durumu aşağıda daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. (Akdemir,2010:36).



Şekil 3. 2. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Kaynak: (Akdemir, 2010:36)

3.3.8. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk, bir bireyin görevlerini hukuka aykırı bir şekilde kötüye kullanarak kişisel çıkar sağlama veya yetki verme durumudur. Yolsuzluk ve ahlaka aykırı davranışlar, rüşvet, çıkar çatışması ve bağış veya hediye kabul etmek olarak üç kategoriye ayrılmaktadır. (Ayдын, 2006: 11).

3.3.9. Belge Sahtekarlığı

Bu bölüm, belge hilelerinin tanımını, nedenlerini, yöntemlerini ve yasal konumunu açıklamaktadır.

3.3.9.1. Belge Sahtekarlığı Tanımı

Sahte belge, gerçek bir işlem durumu olmayan ancak varmış gibi gösterilen bir belgedir. KDV (Katma Değer Vergisi) Tebliği 28 No.lu Tebliğe göre, yasal olan ancak yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belge olarak tanımlanır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 17.04.2014). Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu düzenler ve bu suçu işleyenlere ciddi cezalar öngörür.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre, sahte belge düzenleyen veya kullanan kişiler, vergi incelemesine tabi tutulur ve yüksek miktarda para cezaları ile cezalandırılabilirler. Ayrıca, bu tür eylemler vergi idaresi tarafından titizlikle takip edilir ve vergiye ilişkin yükümlülüklerin doğru ve dürüst bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak için çeşitli denetim mekanizmalarıyla izlenir. Bu nedenle, sahte belge düzenlemek veya kullanmak ciddi sonuçlara yol açabilir ve şirketlerin itibarı üzerinde olumsuz etkilere sahip olabilir.

Yanıltıcı belgeler ise; gerçek bir işlem veya duruma dayanan, ancak miktar olarak hileli bir şekilde bu işlemi veya durumu yansıtan belgelerdir. Yanıltıcı belgeler, gerçek ticari faaliyeti veya işlemleri yanlış bir şekilde gösteren belgelerdir. Sahte belgelerin aksine, yanıltıcı belgelerde bazı değişiklikler yapılarak gerçek işlemlerin yanıltıcı bir şekilde temsil edilmesi amaçlanır (Maliye ve Hazine Uzmanlık Derneği, 2004: 154).

3.3.9.2. Belge Sahtekarlığı Sebepleri

Belge sahtekarlığı, günümüzde en yaygın muhasebe hilesi türlerinden biridir. Bu tür sahtekarlık, belgelerin kendisinin ya da içeriğinin gerçeği yansıtmaması veya belgelerin gerçeklikle uyuşmaması şeklinde gerçekleşebilir. İşletme çalışanlarının bağlı kuruluş belgelerini sahtekarlık amacıyla kullanmalarının sebepleri şunlardır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 17.04.2014):

- Belgelerin var olmayan durumlara getirilme çabası,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının düşürülerek devlete daha az vergi ödeme amacı,
- Devletin sağladığı teşviklerden faydalanma düşüncesi

- Şirket içinde meydana gelen yolsuzlukların gizlenme girişimi,
- Kaçak veya kayıt dışı şekilde getirilen eşyaların tescil edilmesi,
- Komisyon ve harcamaların belgelendirilmemesi,
- Sahtekarlık eylemlerinin suç olarak algılanmaması,
- Ceza tehdidinin az olması,
- Personelin kazancının bireysel servete dönüştürülme çabaları.

Bu nedenlerden dolayı, işletme personeli, ortaklar ve yöneticiler belge sahtekarlığına yönelmektedirler.

3.3.9.3. Belge Sahtekarlığı Yöntemleri

Belge sahtekarlığına yönelik cezaların yetersiz olması nedeniyle günümüzde sıklıkla karşılaşılmaktadır. Belge sahtekarlığı, bir belge üzerindeki muhasebe hilesini gerçekleştirmek için birçok yöntem içermektedir (Irmak vd., 2002: 45-46):

- Malların veya hizmetlerin yüksek fiyatlarla faturalandırılması ve daha düşük fiyatlarla kayıtlara geçirilmesi,
- Gerçekte alınmayan mallar veya hizmetler için düzenlenen faturaların oluşturulması,
- Faturaların farklı kopyalarında bulunan rakamların farklı olması,
- Sahte belgelerle vergi iadesi veya devlet teşviklerinden yararlanma,
- Ticari olarak faaliyet göstermeyen firmaların faturalarının kullanılması,
- İhraç edilen malların bedelinin abartılarak KDV iadesi alınması,
- Gerçek bir firmanın kimlik bilgilerinin kullanılarak çok sayıda sahte belgenin düzenlenip kullanılması.

3.3.9.4. Mevzuatta Belge Sahtekarlığı

Sahte belgeler, Türk Ceza Kanunu'nda da tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi'nin (b) bendinin 1 Numaralı fıkrasındaki tanımıyla uyumludur. Türk Ceza Kanunu'na göre, sahte belgelerin kullanılması veya düzenlenmesi, "gerçeğe aykırı olarak sahte belge düzenleme" suçunu oluşturur. Sahte belge düzenleme suçu, Türk Ceza Kanunu'nun 204. Maddesi'nde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, gerçeğe aykırı olarak sahte bir belgeyi düzenleyen veya sahte bir belgeyi kullanmaya yönelik olarak sahte bir belgeyi başkasına veren kişi, üç yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Yanılıcı belgeler ise, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte nitelik veya miktar bakımından gerçeği yansıtmayan belgelerdir. Türk Ceza Kanunu'nda bu tür belgeler için özel bir suç tanımı bulunmamaktadır, ancak sahte belge düzenleme suçu kapsamında değerlendirilebilir. Yanılıcı belgelerin kullanılması da sahte belge düzenleme suçunu oluşturabilir. Dolayısıyla, Türk Ceza Kanunu'na göre sahte veya yanılıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması ciddi cezai yaptırımlara tabidir. Bu suçlarla ilgili olarak hükümlü kişilere üç yıldan altı yıla kadar hapis cezası verilebilir.

Sahte belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi'nin (b) bendinin 1 Numaralı fıkrasında "gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunların varmış gibi düzenlenen belgeler" şeklinde tanımlanmaktadır. Yanılıcı belgeler ise, aynı Kanunun 359. Maddesi'nin (a) bendinin 2 Numaralı fıkrasında "gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu nitelik veya miktar bakımından gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler" olarak tanımlanmaktadır (www.mevzuat.gov.tr).

Yeni çıkarılan mevzuata göre, sahte veya yanılıcı belgeler kullanan veya yayınlayan herkes hapis cezasına çarptırılacaktır (www.mevzuat.gov.tr). Bu kapsamda:

- Muhasebe defterlerinde hileli muhasebe yapılması, muhasebecilik faaliyetlerinde yanlış bilgi verilmesi ve kayıtların gerçek durumu yansıtmayan şekilde düzenlenmesi durumunda,
- Belge basımı, belgelerin yanlış şekilde basılması veya Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmadan belgelerin kullanılması durumunda,
- Defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi, değiştirilmesi, sahte belgelerin düzenlenmesi veya belgelerin içeriğinin değiştirilmesi durumunda,

Bunlar gibi işlemleri gerçekleştirenlere hapis cezaları uygulanmaktadır.

4. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU İLE SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILICI BELGE

Belgede sahtecilik suçu ile sahte ve içeriğiyle yanılıcı belge oluşturma, hukuki, ticari ve finansal sistemlerde ciddi sorunlara yol açabilen kritik konular arasında yer almaktadır.

4.1. Belgede Sahtecilik

Sahtecilik, kelime semantiği bakımından, "taklitçilik, kalpazanlık, sahte bir şey yapma" gibi anlamlar ihtiva etmektedir. (Gökçen, 2018: 11) Ceza hukuku açısından, 'gerçeğin hileli bir yöntemle değiştirilmesi' ve 'gerçeğin tahrif edilerek farklı gösterilmesi'

anlamlarına gelir. (Erman – Özek, 1996: 4) Bu durumdan hareketle, ceza kanunu tarafından cezalandırılan sahtecilik suçu, geniş anlamda, toplum tarafından oluşturulmuş ve tüm bireylerin doğruluğuna ve gerçekliğine inanması gereken paralar ile bazı mühür, damga, evrak ve yazılarda yapılan hileleri kapsamaktadır. Bu hileler, bu unsurların gerçek durumlarından farklı gösterilmesiyle, bunlara duyulan inanç ve güveni sarsar. (Erman – Özek, 1996: 4)

Belgede sahtecilik, Türk Ceza Kanunu'nun 2. Kitabının, 3. Kısımının, 4. Bölümünde yer almakta olan “kamu güvenine karşı suçlar” başlığı altında ele alınmakta olan spesifik görünümlü suç tiplerinin uygulamadaki ortak isimlendirmesini nitelendirmektedir. Bu bağlamda, TCK'da yer alan kamu güvenine karşı suçlar bölümünde yer almakta olan “Parada Sahtecilik (m.197)”, “Kıymetli Damgada Sahtecilik (m.199)”, “Mühürde Sahtecilik (m.202)”, Mühür Bozma (m.203) gibi suç tiplerinin konumuzun kapsamı dışında kaldığını belirtmek gerekmektedir.

4.1.1. Türk Ceza Kanunu'nda Belgede Sahtecilik Suçu

Gerçekleri herhangi bir şekilde değiştirmek, yanlış bir haber, söz veya eylemi gerçekmiş gibi ileri sürmek aldatıcı eylemler olarak tanımlanmaktadır (Gökçen, 2009). Sahtecilik, halk tarafından inanılan bir belgenin, gerçek bir belge eklenerek veya tamamı ya da bir kısmı değiştirilerek hatalı olarak değiştirilme durumudur (Çetin, 1995: 134-135). Geniş anlamda sahtecilik, Türk Ceza Kanunu'nun cezalandırdığı her türlü yalan söylemeyi içerir. Hile, “yazı, söz ve fiilde tahrifat” olarak üçe ayrılmaktadır (Erman, 1949: 3).

Yazıdaki sahtecilik, Türk Ceza Kanunu'nun 204. maddesi kapsamında ele alınır. Bu maddeye göre, kamu güvenliğini sarsacak şekilde, bir resmi belgeyi düzme veya muhteviyatını değiştirme, bir resmi belgenin özünü bozma veya saklanan bir belgeyi ortadan kaldırma, saklanan bir belgede tahrifat yapma veya sahte bir belgeyi kullanma eylemleri suç teşkil eder. Bu suçlar, Türk Ceza Kanunu'na göre ciddi cezaları gerektirir ve suçlu, hapis cezası ile cezalandırılır.

Sözel sahtecilik, bir kişinin sözlü ifadeleriyle gerçek dışı beyanlarda bulunması ve bu yolla başkalarını aldatması anlamına gelir. Örneğin, bir kişi sözde mal veya hizmet sunduğunu iddia ederek başkalarını kandırabilir. Fildeki sahtecilik ise eylemsel olarak gerçek dışı bir durumun yaratılması veya mevcut bir durumun değiştirilmesi anlamına gelir. Örneğin, bir kişi bir malı satın aldığını iddia ederek, aslında o malı satın almadığı

veya bir hizmeti yerine getirdiğini iddia ederek, aslında o hizmeti sunmadığı bir durumda, fiilde sahtecilik yapmış olabilir. Türk Ceza Kanunu, belgede sahtecilik suçunu ciddiye almakta ve toplumun kamu güvenliğini korumak için bu tür eylemlere sert cezalar öngörmektedir. Bu çerçevede, sahtecilik suçlarıyla mücadele etmek ve toplumun güvenliğini korumak için yasal önlemler alınmaktadır.

4.1.2. Belgede Sahtecilik Suçunun Görünüm Biçimleri

Türk Ceza Kanunu'nda kamu güvenlerine karşı işlenen suç şeklinde gruplandırılan belgelerde sahtecilik suçlarında gerçekler iki biçimde değiştirilebilmektedir. Belgelerde sahtecilikler bütünüyle ya da bir bölümüyle sahte özel belgelerin düzene koyulması ya da gerçek özel belgelerin başkasını yanıltacak biçimde değiştirilmesi olarak oluşturulabilmektedir. Belgelerde sahtecilik, gerçeklerin değişmesi hedefine dayanan belli bir zamanı gerektirmekte olan eylemlerin bütününe denmektedir.

4.1.2.1. Sahte Belge Düzenlemek

Sahte belge düzenlemek, belgelerin oluşturulma aşamasında gerçekleşir. Bu durumda, belge başlangıçta gerçek olmayan bir biçimde hazırlanır ve başlangıçta hukuken geçerli gibi görünse de içerik açısından gerçeği yansıtmaz. Kamu hukuku veya özel hukuk alanında şekil şartlarına uygun olan ancak içerik bakımından gerçeği yansıtmayan belgelerin düzenlenmesine sahte belge düzenleme adı verilmektedir. Bu tür belgeler, yasal olarak geçerli olabilir ancak içerikleri gerçeği yansıtmadığı için sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. Yasalara uygun bir şekilde düzenlenen ancak içerikleri gerçeği yansıtmayan belgeler, sahte belgelerdir. Bu nedenle, sahte belgelerin içerikleri ve gerçek durum arasında bir uyumsuzluk bulunmaktadır.

Taklit yoluyla belgede sahtecilik, orijinal bir belgenin taklit edilerek sahte bir belge oluşturulması şeklinde gerçekleşir. Bu tür sahtecilik vakalarında, genellikle imzalar veya metinler kopyalanır ve asıl belgeye benzer bir kopya oluşturulur. Sahtecilik amacıyla kullanılan belgeler, genellikle hukuki veya mali işlemlerde geçerlilik kazanması amaçlanır. Ancak, bu belgeler aslında gerçek olmayan bilgiler içerebilir veya asıl belgedeki bilgilerde değişiklik yapılabilir.

Taklit yoluyla belgede sahtecilik, genellikle dolandırıcılık veya hileli faaliyetlerde kullanılan bir yöntemdir. Örneğin, bir işlemi meşru gibi göstermek veya bir kişinin kimliğini taklit ederek başka bir kişi gibi davranmak için sahte belgeler kullanılabilir. Bu

tür sahtecilik vakaları, genellikle hukuki sonuçlar doğurabilir ve cezai yaptırımlara tabi tutulabilir.

Taklit yoluyla belgede sahtecilik suçu, Türk Ceza Kanunu'nda da yer almaktadır. Kanun, sahte belge düzenleme ve kullanma gibi eylemleri suç olarak tanımlar ve bu tür suçlara çeşitli cezai yaptırımlar öngörür. Bu nedenle, taklit yoluyla belgede sahtecilik yapmak ciddi sonuçlar doğurabilir ve yasal sorumluluk gerektirebilir. Bu tür suçların önlenmesi için dikkatli bir şekilde belge doğrulama ve sahtecilik tespiti yapılması önemlidir.

4.1.2.2. Gerçek Bir Belgeyi Başkalarını Aldatacak Şekilde Değiştirmek

Resmî belgelerde sahtecilik yapmak Türk Ceza Kanunu tarafından 204(1). maddesi ve “Özel Belgede Sahtecilik” adlı 207(1) maddesinde “*gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek*” biçiminde tanımdan da açık olarak anlaşıldığı gibi, gerçek belgelerin var olması gerekli görülmektedir. Sahtecilik, belgelerin düzene koyulmasının sonrasında oluşum göstermektedir. Gerçekte var olan ve içeriği doğru ve gerçek olan belgeler üzerinde değişiklik yapılarak sahte belge oluşturulabilir, doğrudan sahte belge düzenlenmesi gerekmez. Belgelerde genel olarak değişiklikler imzalara, tarihlere ve içeriklere yönelik olmaktadır. Bu tarz belgelere bakıldığında ise doğrudan ve anlaşılır bilgiler alınması imkânsız görülmektedir (Ok, 2002: 330). Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen TCK 204. maddesinin lafzına bakıldığında sadece "gerçek bir resmi belgeyi değiştirme" seçimlik hareketi bakımından başkalarını aldatma unsuruna yer verilmiştir. Doktrinde, “aldatma (iğfal) kabiliyeti” ya da "aldatıcılık özelliği" şeklinde ifade edilen bu unsura sadece "değiştirme" hareketi bakımından yer verilmesi eleştirilmekte, bu unsurun "sahte olarak düzenleme", "sahte belgeyi kullanma” ve “gerçeğe aykırı belge düzenleme” şeklindeki diğer seçimlik hareketler bakımından da aranması gerektiği ifade edilmektedir. (Koca – Üzülmüş, 2020: 773) " Bir belgenin sahte olarak kabul edilebilmesi için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı özellikte olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyuyla fark edilemeyecek şekilde olması gerekir. Özel bir inceleme yapılmadan gerçekliği doğrulanamayan bir belge, sahte olarak kabul edilmelidir. Bu açıklama, sadece sahte belge düzenleme eylemiyle sınırlı kalmaz, aynı zamanda sahte belgenin kullanılması gibi diğer durumlar için de geçerlidir. Yani, belgenin sahte olup olmadığını belirlemede sadece düzenleme aşaması değil, aynı zamanda belgenin kullanılma durumu da dikkate alınmalıdır. Aynı doğrultuda, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun

(TCK m. 205) madde gerekçesinde iki suç tipinin aldatıcılık unsuru yönünden de ayrıldığına vurgu yapılmıştır. (Hakeri – Tekin, 2022: 338) "Sahtecilik suçu, düzenlenen belgenin veya belgede yapılan değişikliğin başkasını aldatıcı nitelikte olmasını gerektirir. Bu maddede tanımlanan suçun işlenmesi, başkasını aldatma özelliği taşımayabilir." Nitekim, Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2003 tarihli (E.2003/6232, K. 2003/250) eski kanun dönemindeki bir içtihadında, sahtecilik suçunun unsurlarını açıklarken aldatıcılık unsurunun da gözetilmesi gerektiğini şu şekilde ifade etmiştir: "Resmi belgede sahtecilik suçunun oluşması için, belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte bulunması gerekir. Yine bu suçun oluşumu bakımından belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterli olup, kullanılması zorunlu değildir. Bu nedenle zarar olasılığının bulunması için belgede yapılan sahteciliğin çok sayıda kişiyi aldatacak nitelikte olması, bir başka anlatımla belgenin nesnel olarak aldatıcılık yeteneğinin bulunması gerekir. Aldatma keyfiyeti belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfal, aldatma yeteneğinin varlığını göstermez." Yargıtay yürürlükteki ceza kanununun uygulamasında da 2003 yılında verilen bu karara atıfla, istikrarlı olarak, "aldatma kabiliyetini" tüm sahtecilik suçları ve suçu oluşturan tüm seçimlik hareketler bakımından suçun unsuru olarak ele almaktadır. Nitekim, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun, 2012 tarihli (E. 2011/335, K. 2012/1804) bir içtihadında, "Sanık A.'nin, eşine ait pasaportu inceleme dışı sanık H.'ye kullandırmak suretiyle H. ve üç çocuğunun yurt dışına çıkışını sağladığı, Berlin Tegel Havalimanında yapılan kontrolde Alman görevlileri tarafından sahte olduğu tespit edilen pasaporta el konularak Türkiye'ye yalnızca sınır dışı işlemlerine ilişkin kayıtların gönderildiği anlaşılan somut olayda, sanık tarafından Hayriye ile çocuklarının yurt dışına çıkmasını sağlamak için Gaziantep Havalimanı görevlilerine gösterilen ve çıkış işlemlerinde kullanılan pasaportun aldatma yeteneğinin olup olmadığının mahkemece değerlendirilmesi amacıyla, Alman yetkilileri tarafından sahte olduğu ilk kontrollerde belirlenen ve el konulan suç konusu belgenin getirtilerek incelenmesi, öncelikle aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının mahkemece belirlenmesi, duraksama halinde bu yönde uzman bilirkişiden rapor alınması ve sonucuna göre hüküm kurulması gerekirken, eksik araştırma ile resmi belgede sahtecilik suçundan mahkûmiyet kararı verilmesinde isabet bulunmamaktadır" şeklinde hükme varmıştır.

Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2019 tarihli (E. 2017/13029, K. 2019/8462) içtihadında; "...sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması

gerektiği, “muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalin, aldaticılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği, Yönetmelik de yer alan "Fotoğraf, nüfus ve uluslararası aile cüzdanında bu alan için ayrılmış olan çizgilerin dışına taşmayacak ebatlarda kesilerek yapıştırılır." şeklindeki düzenleme ve suça konu nüfus cüzdanına ilişkin olarak düzenlenen, Kriminal raporunda da fotoğraf kenarlarının düzensiz kesilmiş olduğu, lamine kaplamasında kesik izlerinin bulunduğu ve ön yüz belge sathında farklı bir fotoğrafa ait kenar izlerinin bulunduğunun belirtilmesi; belge üzerinde heyetçe yapılan incelemede de bu durumun gözlemlenmesi nedeni ile belgenin görünümünün orijinal belgelerden oldukça farklılık gösterdiği, resmi belgede sahtecilik suçunun aldaticılık unsuru gerçekleşmeyeceğinden yasal unsurlarının oluşmadığı gözetilerek sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerekmektedir" demektedir.

Önemle belirtmek gerekir ki, eski ceza kanunu döneminde verilen söz konusu Ceza Genel Kurulu kararında aldaticılık özelliği belgenin başkalarına zarar verme gücü ile ilişkilendirilerek ele alınmıştır. Yürürlükteki ceza kanununda belgede sahtecilik suçlarında kural olarak sahteciliğın zarar verici nitelikte olması aranmadığından, günümüzde aldatma kabiliyetini bu bağlamda değerlendirmek uygun görünmemektedir. Aldatma kabiliyetinin suçun maddi unsurları içerisinde değerlendirilmesinin nedeni, madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, sahteciliğın, doğası gereği, başkalarını aldatmaya elverişli hareketlerin yapılmasını zorunlu kılmasıdır. (Hakeri – Tekin, 2022: 340)

Değışiklik yapılan belgelerde esasen sahte ise belgede değışiklik yapmak suç oluşturmaz (Erman, 1970: 377). Fiziksel bir belgede değışiklik veya değışiklik, belgeyi elden çıkarma hakkına sahip olmak kaydıyla, düzenleyenin kendisi ya da belgenin dağıtılmasından sonra belgeyi düzenleyenden başka bir kişi tarafından yapılır. Gerçek bir belgede değışiklik, silme ya da yanlış ekleme yoluyla belge üstünde fiilen değışiklikler sağlanması şeklinde yapılır. Belgenin manası hukuken mühim biçimde değışmiştir (Erman, 1970: 381). Gerçek bir belgeyle değışimi yapılmaktan bahsetmek için gerçeğe göre oluşturulmuş bir belgeye ihtiyacınız vardır ve bir bölüm sahte bir belge oluşturmak için bu gerçek belgeye yanlış hükümler veya bir bölüm sahte belgeler oluşturulmalıdır (Erman, 1970: 376). Belgenin yayım tarihi ve yeri gibi yardımcı kısımlarının sahteciliği, hukuki sonuçları varsa önemlidir. “Kısmi sahtecilik”, belge sonunda düzenlendikten sonra asıl öğeye sahte bir ekleme yapılmasıdır (Erman, 1970: 380).

Asıl belgede değişiklik, orijinal belgeyi yayınlayan kişi veya üçüncü bir tarafça yapılabilir. Örneğin, noterin resen düzenlenen bir belgenin altına borç takasına ilişkin bir not konulursa, kısmen sahte belge, asıl belgeyi düzenleyen noter tarafından oluşturulur (Erman, 1970: 376). Gerçek bir belgeden herhangi bir kısmın çıkarılarak değiştirilmesi veya belgenin tamamının anlamının değiştirilerek gizlenmesi durumunda, asıl belgenin içeriğinin değiştirilmesi suç oluşturur. (Erman, 1970: 380).

4.1.3. Belgede Sahtecilik Suçunda Korunan Hukukî Yarar (Suçun Hukuki Konusu)

Belgelere özel veya kamu hukukunda belli sonuçlar bağlanması, aslında insanların güvenliğini sağlamayı amaçlar. Çünkü bir belgenin sağladığı kanıt gücü, insanların gerçekliğe, doğruluğa ve güvenilirliğe olan inancını temsil eder. Dolayısıyla, belgelerde meydana gelebilecek sahtecilik suçları, bu güveni sarsabilir ve kamu düzenini tehlikeye atabilir. Bu suçların önlenmesiyle, belgelere olan güvenliğin korunması ve hukuki düzenin sağlanması amaçlanır.

Belgede sahtecilik suçlarıyla korunan hukuki yararlar genellikle kamunun güvenliğini sağlamaya yöneliktir. Ancak bazı durumlarda, bu suçlar sadece bireylerin değil, genel olarak toplumun güvenliğini sarsabilir. Bu nedenle, sahtecilik suçlarıyla mücadele etmek, kamu düzenini korumak için önemlidir.

Bununla birlikte, belgede sahtecilik suçlarıyla korunan hukuki değer konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Kimi uzmanlar, bu suçların kamunun güvenliğini, özel mülkiyeti ve devlet yönetimini koruduğunu savunurken, diğerleri iki ayrı hukuki yararın bulunduğunu ileri sürmektedir. Bu konudaki tartışmalar devam etmektedir, ancak genel olarak belgede sahtecilik suçlarının önlenmesi, toplumun güvenliğini sağlamak ve hukuki düzeni korumak için gereklidir. (Bayraktar, 1977: 613)

4.1.3.1. Kamu Güveni

Kamusal güven, hukuki sistemlerin, herhangi bir hukuki olayı kanıtlama yeteneğine ve doğruluğuna herkesin güven duymasını gerektirir. Bu güven, belirli koşulların ve işaretlerin sahtecilikten korunmasını sağlamak için belirlenmiş ve şekillendirilmiştir. Bu önlemler, toplumun genel olarak hak ve çıkarlarını korumayı amaçlar. (Erman, 1970: 9). Kamu güvenilirliği, yargı ya da kamu hukuku tarafından delil olarak kabul edilen belgelere genel güven olarak bilinmektedir. Toplumun güvenilme hakkı ve bireyin aldatılmama hakkı toplumda güven yaratır. Türk Ceza Kanunu'nda

kişisel belgelerde tahrifat suçu, “Topluma Karşı Suçlar” başlıklı üçüncü bölümün dördüncü bölümünde "Özel Hükümler" başlıklı ikinci kitapta “Kamu güvenine karşı suçlar” başlığının altında düzene koyulmuştur. Halkın güvenine karşılık suç işleyen, toplumu oluşturan ve barışa dayanan adil bir toplumda hayata kalma hakkına sahip olan bütün herkes mağdurdur (İzzet, 2008: 210).

Türk ceza hukuku, özel belgeleri tahrif eden suçların hukuki öznesi olarak kamu güvenliğini sağlamakta ve benimsemektedir (Erem, 1997: 243). “Kamu güveni”, toplumun hukuksal varlığı veya menfaattir. Kamu güveni, 'hukuk düzeninin herhangi bir hukuki olayı ispat yeteneğini tanıdığı şeylerle, doğruluk ve gerçekliğine herkes tarafından güvenilmesini emrettiği dış şekil ve alametlerin sahtekârlıktan korunmalarını sağlamak ve bunları bilmekten ibaret genel ve toplumsal bir hak ve menfaat' olarak tanımlanabilir. (Erem – Toroslu, 2000: 239) Toplum, ulusal sistemin yasal öznesi olmasa da toplumsal ihtiyaçları karşılayan varlık ve hizmetlerin öznesi olmaya devam etmektedir. Kamu güveni, yasal varlıklardan veya çıkarılardan, sosyal değerden biri olarak görülmektedir. Hukuk düzeni, kendisine gerçekleri kanıtlama fırsatı veren belgenin niteliğini ve şeklini, kamu güveni çerçevesinde belgenin gerçekliğine ve güvenilirliğine ilişkin ortak bir inancı korumayı amaçlamıştır.

Kamu güveni kavramının ne anlama geldiği konusunda çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Bir görüşe göre, kamu güveni kavramı objektif olarak ele alınmalıdır. Bu bakış açısına göre, bir yazının belge niteliği kazanması ve bu yazıyla ilgili sahtecilik eylemlerinin kamu güvenliğini ihlal etmesi, kanun hükmünden ziyade toplum hayatı ve gereklerinden kaynaklanır. Herhangi bir kanun hükmü tarafından koruma altına alınmamış olsa bile, toplum hayatı ve gerekleri bir belgenin doğruluğu hakkında genel bir kanaat ve güven oluşturabilir. (Erman – Özek, 1996: 222) Başka bir görüşe göre, kamu güveni kavramı sübjektif bir anlam taşımaktadır. Kamu güveni, yalnızca hukuki ilişkilerde delil olarak kabul edilebilen ve usul kanunlarınca ispat yeterliği tanınmış belgelere özgüdür. (Gökçen, 2018: 136)

Bir kısım hukukçulara göre ise kamu güveni belirli bir kanuni dayanağa değil tüm hukuk düzenine dayanmaktadır. Bir kısım hukukçulara göre resmi belgede sahtecilik suçlarıyla korunan hukuki yarar devlet idaresidir. (Tuna, 2003: 21) Böyle bir belgeyi gerçek dışı yapmak, orijinal bir belgeye eklemek veya belgenin tamamını veya bir kısmını herhangi bir şekilde imha etmek, kamuoyunun doğruluğuna olan güvenliğini sarsar ve zarara

yol açar. Devletin bu güveni garanti altına alabilmesi ve böylece kamu ve özel çıkarlarını korurken, belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu da güvence altına alabilmesi için, ilişkilerde ve olayların gidişatında barış içinde yaşamının sağlanması için güven sağlaması esastır (Erem, 1997: 243).

4.1.3.2. Özel Yarar

Suçla korunmak istenen hukuki değerin kamu güveni olmadığını savunan yazarlar da vardır. Bazı yazarlar, belgede sahteciliği özel mülkiyete karşı işlenen bir suç olarak kabul etmektedir. Bu görüşe göre, sahtecilik suçunu işleyen failin kamu güvenliğini ihlal etme bilinci veya amacı yoktur. Fail, kendi kişisel çıkarlarını gerçekleştirmek amacıyla sahtecilik yapmaktadır. (Tuna, 2003: 22) Kamu güvenine karşı işlenen suçlar, birden fazla tüzel kişiliğe veya menfaate zarar veren suçlar olarak sınıflandırılır. Bir belgenin yasal amacı, hem yasal bir işlem için gerekli olan güveni sağlamak hem de belgenin doğruluğu ve güvenilirliği ile garanti edilen belirli bir avantajı sunmaktır. Sahte belge suçları, birden fazla yasal menfaati ihlal edebilir. Başka bir deyişle, belgelerde sahtecilik suçunun ihlal ettiği ilk hukuki husus kamu güveni, ikincisi ise delilin bütünlüğü ile korunan özel menfaatlerdir. (Ekici, 2005: 268).

Kişisel belgelere müdahale söz konusu olduğunda, devletin özel belgelerle hiçbir ilgisi yoktur. Alternatif olarak, özel belgelerle oynama suçu da ulus için diğer suçlar kadar önemlidir. Bu bağlamda, özel belgelerle oynanması, olsa olsa bu güveni ihlal ettiği için kamu güvenine karşı suç olarak kabul edilir (Erem, 1961: 1-4). Toroslu'ya göre; "Kamunun güveni aleyhine işlenen cürümler, birden çok hukuki varlık veya menfaati ihlal eden, dolayısıyla birden çok hukuki konulu suçlar grubuna dahildir. Bunlarda iki ihlal söz konusudur. Biri bu kategoriye dahil bütün cürümler için ortak olan ihlal, diğeri cürümden cürüme değişen ihlaldir. Birincisi kamunun güvenine ilişkindir; ikincisi ise kanıtlayıcı vasıtaların bütünlüğünün koruduğu özel menfaate ilişkindir." (Toroslu, 2015: 226)

4.1.4. Belgede Sahtecilik Suçunun Genel Tanımları

Belgede sahtecilik suçu, yasal belgelerin veya resmi evrakın içeriğinde değişiklik yapılması, sahtesi düzenlenmesi veya başka bir belgeye benzetilerek sunulması gibi eylemleri içeren ciddi bir hukuki ihlal olarak tanımlanmaktadır.

4.1.4.1. Kasıt: Hukuken Korunan Hak ve Çıkarın Bozulmasına Yönelik İrade

Suç, genel kast veya belirsiz kastla işlenen eylemleri kapsar. Bu, kişinin eylemi gerçekleştirirken genel bir kötü niyet veya belirsiz bir niyetle hareket etmesi anlamına gelir. Kamu güvenine karşılık belgelerde sahtecilik için genel niyet suçun oluşması için yeterli görülmektedir. Suçun hukuki amacı kamu güvenliğini sağlamak olmuştur ve kamu güvenliğini zedeleyecek eylemlerde bulunmak bu doğrultuda suçun oluşması için yeterli görülür. Niyet, failin bilgiyle hareket etmesi ve sahte belgelerle eylem gösterme durumudur. Zararlı ritüeller belirli bir niyet, amaç veya sebep gerektirememektedir. Suçluların çıkar duygusuyla hareket etmesi gerekmez. Bu nedenle suçlarda failin başkalarına zarar vereceği öngörmesi ve bu bilinçle hareket etmesi kastın oluşması için yeterlidir. Zarar olarak anlaşılması gereken, halkın belgesel kanıtın gücüne olan inancının azalması ile kamu güveninin sarsılmasıdır (Erman, 1970: 250).

Sahtecilik durumunda, bir belgede yer alan yanıltıcı bilgi veya değiştirilmiş metinler genellikle halkın güvenliğini hemen ve kesin olarak sarsar. Bu, toplumun genel güvenliğini zedeleyen bir durumdur ve genellikle zararlara neden olur. Ancak, her sahtecilik vakası cezalandırılmaz. Örneğin, bazı durumlarda belge yasal olarak önemli değilse veya cezai açıdan geçersizse, belge olarak kabul edilmez. Ayrıca, belgedeki sahteciliğin farkında olmayan veya buna katılmayan kişiler cezalandırılmaz. Bu nedenle, sahtecilik suçlamaları dikkatli bir şekilde incelenmelidir. (Erman, 1970: 38).

Vergi kaçakçılığı suçunun kastla işlenebileceğine yönelik olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda: *“Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyaı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır. Nitekim yargı yerlerini bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi ziyaı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği”* açıklanmıştır (Danıştay 9. Daire, 27.01.2010, E. 2009/1991, K. 2010/267).

4.1.4.2.Aldatma Yeteneği

Aldatma kabiliyeti, TCK metninde yer almamakla birlikte, doktrin ve yargı kararlarında belgede sahtecilik suçunun oluşumu bakımından aranan bir unsurdur. Bu kavram; 'iğfal kabiliyeti', 'aldatma gücü' ve 'aldatma yeteneği' olarak da adlandırılmaktadır. Aldatmak, sözlükte 'beklenmedik bir davranışla yanıltmak, karşısındakinin dikkatsizliğinden veya ilgisizliğinden yararlanarak kazanç sağlamak, bir şeyin görünürdeki durumu üzerinden yanlış bir izlenim vermek' gibi anlamlara gelmektedir. 'Aldatma kabiliyeti' terimi ile, yapılan sahteciliğin üçüncü kişileri kandırıcı nitelikte olması kastedilmektedir. (Taner, 2017: 129)

Aldatma becerisi, “şekil olarak aldatma becerisi” ve “içerik olarak aldatma becerisi” olarak iki şekilde ele alınabilir. Resmi olarak aldatmaya muktedir olup olmadıkları araştırılmakta ve literatürde ortak işaret ve niteliklerin bulunması gerekmektedir. Özel belgeler için doğru biçimlendirme, yasalara uygunluk, resmî belgeler için gerekli uygulamalar gibi şartlar aranmaz. Maddi aldatma, bir belgenin içeriğindeki metinlerin anlamının, hukuka ve uygulamaya aykırı olması durumunda, delil teşkil ettikleri gerçekler ve olaylar açısından değerlendirilmesidir (Çetin, 1995: 165-169).

Doktrinde, aldatma kabiliyetinin belgede sahtecilik suçları için ortak bir unsur olup olmadığı tartışılmaktadır. Bazı yazarlar, aldatma kabiliyetinin zarar olasılığı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunur. Belgede sahteciliğin koruduğu hukuki yarar kamu güvenli olduğunu, sahte belge düzenleme veya bu belgede değışiklik yapma eylemi, geniş bir kitleyi yanıltabilecek kapasitede olmalıdır. (Erem – Toroslu, 2000: 247) Buna göre, başkalarına zarar verme potansiyeli taşımayan bir eylem suç olarak kabul edilemez. Bu nedenle, sahtecilik suçunda da zarar verme yeteneği bulunmalıdır. Aldatma kabiliyeti yoksa, zarar verme potansiyeli de olmadığı için zararsız sahtecilik cezalandırılmaz. (Erman – Özek, 1996: 249)

Diğer yazarlar ise, failin bu durumda cezalandırılmamasının sebebinin, aldatma yeteneğine dayalı suç unsurunun eksikliği değil, vasıtanın mutlak imkânsızlığından kaynaklanan işlenemez suç durumu olduğunu savunmaktadır. Bu durumda, suçla korunmak istenen hukuki yarar olan kamu güveninin ihlali söz konusu olmadığından, eylem suç teşkil etmez. Nitekim, Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 1985 tarihli bir içtihadında; "...zararın doğması için aldatma olgusunun hukuken korunan güvenli sarsacak oran ve düzeyde olması gerekir. Sahtecilik ilk bakışta anlaşılabilir ve kuşku uyandırabilecek

nitelikte ise aldatma gücünü yitireceğinden ve suçun hukuki konusu olan kamu güveni sarsılmayacağından zarar da doğmayacak ve hareket sahtecilik cürmünü oluşturmaya elverişli bulunmayacaktır." biçiminde bu hususu vurgulamıştır. (Çetin – Malkoç, 1995: 165).

Sahtecilik, özel/resmî belge düzenleme seçeneğinin sahtecilik olduğu ve zaten suç tanımında yer aldığı sahteciliğin ayrılmaz bir özelliği olduğundan, aldatma olasılığı ayrıca yer almamaktadır. Kanun koyucu böyle düşündüğü için TCK'da, eski Kanunda olduğu gibi "zarar imkan ve ihtimalinin varlığı"na işaret eden bir ibareye madde metinlerinde yer vermemiştir. Bu durumda, yapılan sahtecilik başkasını aldatacak nitelikte değilse, yasaklanan ve suç sayılan fiil işlenmiş sayılmaz. Öte yandan, mevcut belgelerde başkasını aldatacak şekilde değişiklik yapılması eylemi, resmî belgelerde sahtecilik suçu kapsamında 'başkasını aldatma' ifadesinin kullanılmasını gerektirir. Bu nedenle, aldatma becerisi sahteciliğin temel unsurlarından biridir. Aldatma niteliği taşımayan bir belge sahte kabul edilemez ve bu nedenle ceza normunun yasakladığı fiil gerçekleşmiş olmaz. (Güngör, 2010: 23)

Sahteciliğin herkes tarafından anlaşılabilmesi durumunda, aldatma gücünün var olduğu kabul edilebilir. Eğer sahtecilik, ilk bakışta herkes tarafından fark edilebiliyorsa, ifal kabiliyeti yoktur (Gökçen, 2018: 116-117). Belgenin sunulduğu makam, sahte olduğunu ilk bakışta anlayamamış olsa bile, bu durum normal kontroller sırasında fark edilebiliyorsa, belgenin aldatma yeteneği olmadığı kabul edilmelidir.

Aldatma yeteneğinin tespiti için belgenin fiziki nitelikleri, içeriği ve içeriğindeki şekil ve üslup dikkate alınmalıdır. Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2011 tarihli (E.2008/20811, K. 2011/22543) içtihadında, "Sahtecilik suçlarında, belgenin çok sayıda kişiyi aldatabilecek nitelikte olmaması ve ilk bakışta tahrifatın veya belgenin sahte olduğunun anlaşılması halinde suçun olduğu kabul edilemeyeceğinden, suça konu bononun ödeme ve tanzim tarihlerinde farklı kalemle tahrifat yapıldığı, diğer bölümlerindeki kalem tonları ile farklı olması nedeniyle derhal fark edildiği cihetle, katılanın imzaya ve borca itirazı üzerine icra tetkik mercii tarafından verilen ve Yargıtay 12. Hukuk Dairesi tarafından onanan takibin iptaline ilişkin kararda dikkate alınarak atılı suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığından sanığın beraatine dair karar sonucu itibarıyla doğru olduğundan tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir" biçiminde karar vermiştir.

Belgenin fiziki niteliklerinin (örneğin: tarih, imza, sayı, mühür, soğuk damga ve başlığın bulunmaması vb.) ve içeriğinin gerçeğine uygun olmaması durumunda hukuki sonuç doğurmayacağından sahtecilik fiilinden söz edilemeyecektir. (Gökçen, 2018: 123) Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2014 tarihli (E.2012/29270, K. 2014/15972) içtihadında, “Sanığın beraat eden sanık Şükran ve ailesine ait yeşil kart sağlık karnelerine sahte vize yaptırdığı iddiasından ibaret olayda, Şükran'ın hastaneye muayene için gidip yeşil kartların geçersiz olduğunun söylenmesi üzerine yeşil kart bürosuna bizzat başvurması üzerine yakalanmış olması da dikkate alındığında, suç tarihi itibarıyla yeşil kartların vize işlemlerinin üzerlerine yazılan geçerlilik sürelerinin bilgisayar ortamında kaydedilmesinin zorunlu olduğunun, bu işlemin yapılmaması halinde vize bitiş tarihleri yazılı olsa dahi muayene olunamayacağının, vize işlemlerinin ücretsiz gerçekleştirilebildiğinin, tüm aile bireylerinin yeşil kart alma ve devam ettirme koşullarına sahip olduklarının Diyarbakır Valiliği Sağlık Müdürlüğü'nün 19.11.2009 tarihli yazısından anlaşılması karşısında yeşil kartla ilgili bilişim sistemine kaydı yapılmayan sahte vize işleminin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmayacağı ve buna göre aldatma yeteneğinin oluşmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi" gerektiğini vurgulamıştır.

Belge, ilgili mevzuata aykırı olarak düzenlenmiş ise aldatma yeteneğine sahip olmayacaktır. (Artuk – Gökçen – Yenidünya, 2007: 781) Nitekim Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 1993 tarihli içtihadında, "TCDD mevzuat ve uygulamasına göre, görevden geçici olarak uzaklaştırılan personelin göreve yeniden başlatılması için başvuru yönteminin ne olduğu ve şekli konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılarak, suça konu belgenin hukuki sonuç doğurma niteliğini taşıyıp taşımadığı ve iğfal kabiliyeti bulunup bulunmadığı belirlendikten sonra sonucuna göre hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi" gerektiğinden bahsetmektedir.

Sahtecilik iddiasının varit olup olmadığı suça konu nesnenin aslı üzerinde yapılacak araştırma ile belirlenmelidir. (Artuk – Gökçen – Yenidünya, 2007: 782) Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2017 tarihli içtihadında, "Belgede sahtecilik suçlarında aldatma yeteneğinin bulunup bulunmadığı hususunda takdir yetkisinin hâkime ait olduğu ve fotokopi üzerinde mürekkep, el, baskı gibi izleri görebilmenin çoğu zaman mümkün olmadığı göz önüne alındığında; mahkemece suça konu bono aslının getirtilip denetime olanak verecek şekilde dosya içine konması ve duruşmada incelenmesi,

özelliklerinin duruşma tutanağına yazılması, aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının öncelikle mahkemece değerlendirilmesi, duraksama halinde bu yönde uzman bilirkişiden rapor alınması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, bononun fotokopisi üzerinde yapılan incelemeyle yetinilmek suretiyle eksik araştırma ile hüküm kurulması usul ve kanuna aykırıdır. Bu itibarla, yerel mahkeme direnme hükmünün, eksik araştırma ile hüküm kurulması isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmelidir" şeklinde içtihat oluşturmuştur.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, 2012 tarihli (E. 2008/18326, K. 2012/433) içtihadında, sahteciliğe konu nesnenin fotokopi olması durumunda, "...sanığın, uyuşturucu madde içeren ilaçlar yazdırmada kullandığı ve 15.03.2005 günü ihbar üzerine yakalandığında üzerinden çıkan 25.01.2005 tarihli, adına düzenlenmiş ve fotoğrafının yer aldığı "Antalya Devlet Hastanesi Baştabipliği Sıhhi Kurul Raporu" başlıklı sahte heyet raporunun fotokopisinin ele geçirilmesi karşısında; mahkûmiyet hükmüne esas teşkil eden ve aslı ele geçirilemeyen belgenin aldatma yeteneğinin ne surette oluştuğu karar yerinde açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi" şeklinde sahteciliğin gerçekleşmeyeceğini isabetli olarak belirtmektedir. Yine Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, 2015 tarihli (E.2013/2249, K. 2015/24111) içtihadına göre, "suça konu belgenin onaysız fotokopi olması durumunda, hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı, aldatıcılık yeteneği bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurlarının oluşmayacağı" tespit edilmiştir. Yani, suça konu belgenin onaysız fotokopi olması durumunda, söz konusu belge hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmadığından aldatma kabiliyeti de yoktur. Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, 2008 tarihli (E.2008/891, K.2008/4835) içtihadı uyarınca sınırlı bazı hallerde belge asılları bulunamasa da yapılacak araştırma neticesinde hüküm verilebileceğini, "Sanığın sahte kimlikle keşide ettiği 123 adet çeki değişik mağdurlara verdiği, suça konu çeklerin bir kısmının asılları bulunamamış ise de, bankalara ibraz edilip karşılıksız çıkan çeklerin asıllarının suretleri çıkartılıp önceki cirantalara verildiği ve bu kişilerin de sadece isimlerinin mevcut olup, adres bilgilerinin olmaması karşısında kim olduklarının tespitinin mümkün olmadığı, ancak çeklerin piyasada sürekli el değiştirmesi nedeniyle fiili iğfal kabiliyeti olduğunun ve bankalarca bildirilen çeklerin tüm unsurları bulunduğu mahkemece belirlenmesi nedeniyle, mahkemenin resmi belgede sahtecilik suçlarının sübutunu kabulünde bir isabetsizlik görülmemiştir" biçiminde kabul etmektedir.

Özel belgelerin üstünde değiştirmeler biçiminde işlenmekte olan sahteciliklerin başkalarını aldatacak niteliklerinin var olması gerekmektedir. Sahteciliklerden bahsetmek için, düzene koyulan belgenin gerçek belge olmasıyla alakalı yanıltı verici niteliklerinin var olması gerekmektedir. Başka bir türlü anlatmak gerekirse, sahteciliklerin beş duyu ile anlaşılmaması gerekmektedir. Özel olarak araştırılmadıkça gerçek olmadığı bilinmeyen belgelerin sahte belge şeklinde görülmesi gerekmektedir (Çetin, 1995: 165-169).

Belgede "aldatma yeteneği"nin bulunup bulunmadığı hakim tarafından belirlenecektir. Aldatma kabiliyetinin tespiti her zaman basit bir şekilde yapılamayacağı için tahrifat konusunda doğabilecek tereddütlerin giderilmesi için mahkeme uzman kişinin görüşüne de başvurabilir. İğfal kabiliyeti ile ilgili bilirkişi incelemeleri yaptırılıp bilirkişi raporunda da kesin bir kanaat belirtilmemesi halinde "şüpheden sanık yararlanır" kuralı uygulanmalıdır. (Bakırcı – Yalvaç, 2008: 693)

Sahtecilik ancak bilirkişi incelemesi sonucunda tespit edilebiliyorsa, belgede iğfal kabiliyetinin bulunduğu sonucuna varılmalıdır. Ancak, görevlilerin dikkatsiz ve özensiz davranarak iğfal kabiliyeti olmayan bir nesneye dayalı işlem yapmaları, aldatma yeteneğinin mevcut olduğu anlamına gelmez. Nitekim, Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, 2012 tarihli (E. 2008/18415, K. 2012/438) içtihadında, mevzuatın idareye veya kişilere araştırma mükellefiyeti getirdiğı hallerde bu araştırmanın yapılmamasını, eksik inceleme saymakta ve bu durumun sanık aleyhine yorumlanamayacağını; "...sanığın olay tarihinde eşi adına ruhsatlı aracında takılı 35 ST 231 sayılı plakada tahrifat yaparak 35 ŞT 231 olarak kullanmasından ibaret eylemde, Karayolları Trafik Yönetmeliğinin Ek:14' te belirtildiğı üzere araç plakalarında "ç, ğ, i, ş, ö, ü" harfleri kullanılmadığı ve bu hususun herkesçe bilindiğı de gözetilerek aldatma yeteneğinin ne suretle gerçekteştiğı karar yerinde açıklanmadan sanık hakkında yazılı şekilde hüküm kurulmasının isabetli olmadığı" biçiminde belirtmektedir.

4.1.4.3. Zarar Doğmuş Olması veya Zarar Doğması Olasılığı Bulunması

Belgelerde sahtecilik suçları başka bir değişle tehlike suçları arasındadır (Erman, 1970: 39). Sahtecilik davranışları, genellikle zararlara ve tehlikelere yol açabilir. Ancak, her durumda bu zararlar ortaya çıkmaz. Bu nedenle, suç işlenirken her zaman zararlar ve tehlikeler gerçekteşmeyebilir. (Erem ve Danışman, 1997: 312). Zararların fiilen oluşum göstermesi şart olarak görülmemektedir. Zararların olasılıklarının özel ya da genel olma durumu mühim değildir. Zarar, yasal hakların ya da menfaatin ihlali anlamına gelir.

Dolayısıyla zarar görme olasılığı, sahtecilik suçunun doğasında bulunan bir unsur olarak görülmektedir. Bir suçun oluşması için fiili zararların oluşum göstermesi ya da mümkün olması gerekir.

765 sayılı TCK'ya göre, belgede sahtecilik suçunun oluşumu için 'zarar imkân ve ihtimali' aranırken, Yeni TCK'da bu unsur suçun oluşumu açısından gerekli görülmemiştir. Sahtecilik fiili gerçekleştiğinde, bir 'genel veya özel zarar'ın meydana gelmesini veya ihtimalini aramaya artık gerek yoktur. Bu durum, sahtecilik suçundan sorumluluktan kurtulmak için kötüye kullanılabilir bir zemin oluşturur. Aynı şekilde, sahtecilik fiili gerçekleştiğinde, uygulamada bunun 'iğfal kabiliyetini haiz' veya 'aldatma yeteneğine sahip' olup olmadığını araştırmak da, sorumluluktan kaçınmak için bir yöntem olarak görülmektedir. 'Aldatıcılık özelliği, sahteciliğin özünde var olan bir unsurdur. Aksi takdirde, sahtecilikten bahsetmek mümkün değildir' denilmiştir. Nitekim, Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, 2011 tarihli (E. 2008/18187, K. 2011/22405) içtihadında, "...suç tarihinde İller Bankası 8. Bölge (Adana) Müdürlüğünde inşaat başmühendisi olarak görevli olup, söz konusu kanalizasyon inşaatının kontrol mühendisi olan sanık S. Y.'in, Samandağ kanalizasyon inşaatı faaliyetlerini yürüten E. Teknik Müh. İnş. Tic. San. Ltd. Şti.'nin yetkili temsilcileri olan sanıklar Z. A. ve M. R. Ö. ile anlaşarak, hiç yapılmayan inşaat işlemlerini yapılmış gibi gösterip 09.01.2001 onay tarihli 35 Nolu ve 09.02.2001 onay tarihli 36 Nolu istihkak raporlarını hazırladıkları ve bu raporlara göre düzenlenen tahakkuk evraklarına istinaden, 02.01.2001 tarihli fatura ile 35 Nolu hak ediş karşılığı 84.218.227.473 TL, 15.02.2001 tarihli fatura ile 36 Nolu hak ediş karşılığı 258.010.999.885 TL istihkak bedelinin E. Teknik Müh. İnş. Tic. San. Ltd. Şti'ne ödendiği, sanıkların tevilli ikrarları, 31.05.2002 tarihli İller Bankası Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı Fezlekesi, İller Bankası 8. Bölge (Adana) Müdür Yardımcısı M. K. ve Şube Müdürü H. E. tarafından 01.06.2001 tarihinde düzenlenen tutanak, 30.03.2007 tarihli keşif zaptı ve tüm dosya evrakından anlaşılmasına göre; sanıkların sübut bulan memurun zincirleme şekilde "resmi belgede sahtecilik ve bu suça iştirak" suçlarından mahkûmiyetleri yerine, suçun unsuru sayılmayan zarar hususunun gerçekleşmediği şeklinde, yasal olmayan gerekçe ile yazılı şekilde beraatlarına karar verilmesi" gerektiğine hükmetmiştir.

Sahte belgelerin düzenlenmesi ve özel belgelerin kullanılması genellikle toplumda güvenin sarsılmasına ve çeşitli zararlara neden olur. Bu zararlar sadece maddi kayıplarla sınırlı kalmaz; aynı zamanda kişisel itibara veya güvene zarar verebilir ve potansiyel olarak daha büyük hasarlara yol açabilir. Belgelerde sahtecilikle ilgili yasalar, toplumun hukuka ve resmi belgelere olan güvenini korumayı amaçlar. Dolandırıcılık suçlarıyla mücadelede, toplumun güvenliğini sağlamak ve kamu güvenliğini korumak temel bir amaçtır. Bu nedenle, bu suçlarla mücadelede aldatma yetkisi önemli bir husustur, çünkü toplumun güveni temel bir değerdir ve korunmalıdır. (Gültaş, 2008: 126). Belgelerde sahtecilikler suçundan dolayı, verilen zararların olasılıkları doğrudan sahte belgelerin niteliklerinde bulunmaktadır (Erman, 1970: 244).

Fiil sonucunda bireylerin zarar görmesi şart değildir; kamu güveninin ihlal edilmesi şeklinde genel bir zarar, suçun oluşumu için yeterlidir (Erman, 1970: 254). Ancak sahteciliğin hukuken önem taşıması, yani hukuki sonuçlar doğurması da gereklidir. Tahrifat halinde cezalandırılabilen bir sahteciliğin temelini oluşturan bir zarar ihtimali yoksa, bu durumda fiil cezai sorumluluk doğurmaz.

Kamuoyunun güvenliğini sarsmak için sahtecilik aldatıcı olmalıdır. Belgeyi okuyan kişi, özel inceleme yapılmadan belgenin sahte olmadığı sonucuna varabilmelidir. Buna bağlı olarak kabaca yapılmışsa, kamuya zarar gelmeyecek ve dolayısıyla kamu güveni sarsılmayacağından suç oluşmayacaktır. Zararın oluşabilmesi için, aldatma olgusunun, halkın meşru güvenliğini sarsacak oranda ve ölçekte gerçekleşmesi gerekir. Sahtecilik görünüşte anlaşılır ve şüpheli ise, aldatma olmadığı ve suçun hukuki öznesi olan kişilerin güvenliğini sarsmadığı için zararsızdır.

4.1.5. Özel Belgede Sahtecilik Suçu

Türk Ceza Kanunu'na baktığımızda ise belgelerde sahteciliklerin suçları, kamu güveninin ve hukuksal ilişkilere zarar verdiği için dolayı "Kamu Güvenine Karşı Suçları" olarak düzenlenmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nda "Özel Belgede Sahtecilik" başlıklı 207. maddesine bakıldığında özel belgelerde sahteciliğin suçu

"(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) *Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.*” olarak tanımlanmaktadır. Türk Ceza Kanuna baktığımızda özel belgelerde oluşum gösteren sahtecilik suçları, özel belgelerin kanıtlanması açısından resmî belgelerin kanıtlanmasında üstün konumda bulunması sebebiyle daha az cezalar verilmiş ve cezası kullanma şartlarına bağlandığı görülmüştür (Hatipoğlu ve Parlar, 2005).

4.1.6.1. Özel Belgeyi Sahte Olarak Düzenlemek

Suçla Korunan Hukuksal Değer: Kamu güveni evrensel ve kalıcı bir sosyal haktır, hukuk sisteminin herhangi bir yasal durumda kanıtlayabileceği tüm belgelerin sahteciliğe karşı korunmasını sağlamanın yolunu bulması gerekmektedir. Halkın delillerin doğruluğuna ve gerçekliğine inanma hakkı ve aldatılmayan kişinin hakkı, halkın güvenini oluşturmaktadır (Kaylan, 2008). Kamunu güveni, kamu hukukunda ya da özel hukukta kanıtlama tanınan belgelere karşılık olan genel güven olarak görülmektedir. Özel belgelerde oluşum gösterecek sahtecilik suçları hukuksal ilişkilerde sağlanmasında gerekli olan güveni sarsmaktadır ve kanıtlanma aracı olan belgenin doğru olup olmaması, gerçekliğinde güvencesini bulmakta olan toplumun yararına zarar vermektedir (Erman, 1970: 455).

Suçun Konusu: Belge sahteciliğinin cezai suçlarının konusu özel belgelerdir. Özel belge, kamu görevlerinin görevleri sebebiyle düzene koydukları dışında kalan, resmî belge olarak görülme, resmi işlemler sebebiyle düzene koyulamayan, sonuç oluşturan, hakların oluşmasına ya da kanıtlanmasını için işe yarayan yazı türüdür. Özel belgeler, resmî belge olmayan belgelere denmektedir. Bir belgenin özel olarak bulunması özel bir kişinin düzenlenmesi dolayısıyla oluşmamaktadır. Özel belge hususu sağlayan unsurlar, belgelerin kamu görevlerinin yapılması anında ve kamu görevleri şeklinde düzenlenmemiş olmamasıdır. Suçların oluşması yönünden özel belgelerin hukuksal açıdan değer belgeler olarak bulunması gerekmektedir (Hatipoğlu, 2005: 3092). Bu açıdan özel belgelerin konuları hukuksal açıdan aykırı düşmemelidir. (Kaylan, 2008).

Suçun konusu hukuksal açıdan aykırı sözleşmeler ve neticeler doğurmamalıdır. Özel bir belge, bir hakkı kanıtlamak için kullanılsa bile belirli bir gerçeği kanıtlamak için kullanılan bir belge türüdür (Erman, 1970: 449-450). Özel belgelerin gönüllü olarak mı yoksa yasal olarak gerekli olduğu için mi düzenlenmesi mühim görülmemektedir. Bu itibarla Türk Ticaret Kanunu’na göre tutulması zorunlu olarak bulunan ticaret defterleri

ve Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi gereken fatura, gider belgeleri vb. belgeler özel belgeler şeklinde sınıflandırılır. Özel bir belgenin kanuna göre düzenlenmemesi, özel belgeler olmasını değiştirmemektedir. Resmî belge şeklinde düzenlenen ve eksik formu sebebiyle resmi belge olarak kabul edilemeyen belgelerde özel belge olarak kabul edilir (Erman, 1970: 449).

Suçun Maddi Unsuru: Özel belgelerdeki sahtecilik suçlarının, maddi unsurları ise iki eylemden oluşum göstermektedir. Buna bağlı olarak bunu ilki bir bölünü ya da bütünüyle düzene koymak ya da gerçek ve geçerli olarak bulunan belgenin başkasını yanıltıya sokacak biçimde değiştirilmesidir. Bu durum açısından ikincisine bakıldığında bu belgelerin kullanımının sağlanmasıdır. Özel belgelerde sahtecilik suçunu oluşturan eylemlerden biri de özel belgede sahtecilik yapmaktır. Özel belgeler gerçek zamanda olmamasına rağmen, varmış şeklinde yaratılmasıdır. Özel belgelerdeki sahtecilik suçlarını oluşturan eylemlerden ikincisi, gerçek olarak bulunan özel belgenin başkasını yanıltacak biçimde düzenlenmesidir.

Bu seçeneği taşımak, mevcut özel belgeleri silerek ya da ekleyerek değişiklikler yapar. Sahte suçların özel belgelerde yer alabilmesine yönelik gerçek ve geçerli özel belgelerde yapılan değişikliklerin aldatıcı olarak bulunması gerekmektedir. Özel belgede yapılan değişiklikler yanıltıcı değilse, Türk Ceza Kanunu'nun 208. Maddesinde özel belgelerin bozulması suçu oluşmaktadır (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3093). Kişisel belgelerde sahtecilik suçunun gerçekleşmesi için bu iki gönüllü eylemden birinin sahte belgenin kullanımı olması gerekir ki bu önemli bir olgu olarak tasnif edilmektedir. Kullanılmamasındaki amaç, bu sahte belgelerin hukuki ilişkilerde ya da hukuki süreçlerde dikkate alınması gerektiğini hedeflemektedir. Kişisel belgeleri düzenleyen kişi ya da bilgili bir bireyce kullanılır.

Kişisel sertifika düzenleyicisinin üçüncü bir kişi tarafından kullanılması nedeniyle cezalandırılması için, üçüncü kişi ile özel sertifikayı veren birey aralarında bir anlaşma olması gerekmektedir. Üçüncü şahıslar bilerek sahte belge kullanmalıdır. Sahte bir özel belge, yayıncının bilgisi dışında bir başkası tarafından kullanılırsa, kullanım unsuru gerçekleşmediği için belgeyi yayınlayan kişi cezalandırılmadığı bilinmektedir. Düzenleyenin bilgisi dışında sahte özel belge kullananlar Türk Ceza Kanunu'nun 207. Maddesindeki 2. fıkraya göre cezalandırılmaktadır (Erman, 1970: 461).

Suçun Manevi Unsuru: Özel belgede sahtecilik suçunda manevi unsur kasttır. Bu suçlar yalnızca doğrudan kastla işlenebilir (Özgenç, 2008: 240). Sahte belge suçu, hem sahte bir özel belgeyi düzenlemeyi hem de bu sahte belgeyi kullanmayı amaçlar. Eğer sahte belgeyi düzenleyen kişi ile kullanan kişi farklıysa, kullanan kişinin suç işleyebilmesi için belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması gerekir.

Sahte kişisel belgeler veya sahtecilikten anlayan başka biri tarafından kullanılmış sahte ve özel belgelerin kullanılmasının haksız menfaat sağlayıp sağlamadığının suçun işle ilgisi yoktur. Özel ya da genel hasar olasılığı yeterli görülmektedir. Suçun oluşabilmesi için suçlunun zarardan haberdar olması ve zararın bilincinin var olduğunu ispat etmesi gerekir. Zararın tanınması, dolandırıcılığın başkalarının haklarına ve çıkarlarına zarar verebileceğini tahmin etme yeteneğidir. İhlalin isteğe bağlı iki unsurundan birine ek olarak, niyetin ihlal konusunun bir belge olduğundan da emin olması gerekmektedir. Sahte olduğunu bilmeden kullananlar bilerek hareket etmemektedir.

4.1.6.2.Sahte Özel Belgeyi Bilerek Kullanma

Türk Ceza Kanun' nun "Özel belgede sahtecilik" isimli başlık altında 207. maddesi 2. fıkrasında, başka kişiler tarafınca sahte şekilde düzenlenmiş olan özel belgeler suç teşkil etmektedir.

Suçun Faili Sahte: suçun faili sahre olarak düzenlenen özel belgelerin kullanılma suçlarının faili kim olduğu belli değildir. Bu belgelerin kullanılma suçlarında mühim olan özel belgeleri kullananın özel belgeleri sahte şekilde düzenleme kademesinde dışarıda kalmış olmasına denmektedir. Özel belgeleri kullanan kişilerin yaptığı bu sahtecilikleri bir başına ya da birçok insanla işlemiş olması gerekmektedir. Özel olarak bulunan bu sahte belgelerin düzenlenmesinde belgelerin sahte olarak düzenlenmiş olması kademelerine katılmışsa, özel belgede sahtecilik yapma suçu ile ceza almaktadır.

Suçun Maddi Unsurları: Sahte suçların maddi unsurları sahte olarak düzenlenen özel belgelerin kullanılması maddi esası, özel belgenin sahte olması sahteciliği bilerek kullanmasına denir. Özel ve sahte belgelerin bile bile kullanılması, sahte belgelerden çıkar gözetme halinde, sahte belgelerin direk kullanımları yapılmamakta fakat herhangi şekilde sahte belgelerden yarar sağlanmaktadır.

Suçun Manevi Unsurları: Sahte suçlarda, manevi unsurlar, sahte belgelerin bilerek kullanılması eylemlerini içerebilir. Sahte belgelerin kullanılmasını sağlayan kişinin, bu belgelerin sahte olduğunu bilerek hareket etmesi gereklidir. (Özgenç, 2008: 200).

Ağırlaştırıcı Sebepler: Sahte özel belgelerin bile isteğe kullanılması suçlarında, ağırlatıcı sebepler belirtilmemektedir. Hafifletirici sebep ise Türk Ceza Kanunun “Daha az cezayı gerektiren durum” isimli başlığın altında 211. maddesinde özel sahte belgelerin kasıtlı kullanılması suçlarının hukuksal ilişkilere dayanan alacağın ya da gerçek hallerin belgelenmesi hedefiyle işlenmesi, suçların temelinde var olan biçimine göre az cezalara çarptırılacak bir hal olarak görülmektedir. Suçların işlenmesinde ki hedef, suçların kanuni tanımında nitelikli biçimde az cezaların gerektiren unsurlardan olarak görülmüştür (Özgenç, 2008: 499).

Suçta Teşebbüs: Sahte Özel ve sahte belgelerin bile isteye kullanılması suçunda, kullanma neticesinde suç tam manasıyla bitmeyeceğinden suça teşebbüs olarak görülmez. Bu durumla beraber, özel ve sahte belgeleri bile isteye kullananların suçunda, kullanılması ya da çıkar sağlanması halinde suçların tam manasıyla bitmeyeceği ve bu sebeple de teşebbüs durumunun mümkün olabileceğini kabullenenlerde görülmektedir. Teşebbüslerin olacağını savunanlara bakıldığında fail, menfaat yaratmaya yönelik icra eylemlerine başlamıştır fakat ön görülemeyen nedenlerden dolayı bunları yarım bırakırsa “eksik teşebbüs” ve failin icra eylemini tam anlamıyla gerçekleştirmiş fakat menfaatleri oluşmamışsa “tam teşebbüs” den bahsedilmektedir.

Özel belgede sahtecilik suçu, sahte belge düzenleme ve kullanma, gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme ve kullanma, veya sahte özel belgeyi bu niteliğini bilerek kullanma şeklinde farklı hareketlerle işlenebilir. Düzenleme ve değiştirme eylemleri açısından kullanmanın da suçun bir unsuru olarak kabul edilmesi, özel belgede sahteciliği 'birden fazla hareketli suç' niteliğine sokar. Bu suçlarda failin teşebbüsten sorumluluğu, suç tipinde öngörülen son hareketin icrasına başlanmasıyla ortaya çıkabilir. Doktrinde baskın görüş, sahte belge düzenleme veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme eylemlerinin hazırlık hareketi olarak kabul edilmesi gerektiği yönündedir. Teşebbüs ancak, kullanma ile belirli bir yakınlık ve bağlantı içindeki elverişli hareketlerin icrasına başlanıp, belgenin engel sebeplerle kullanılamaması durumunda söz konusu olabilir. (Yokuş Sevik, 2019: 246)

Fakat bu suçta çoğu zaman icra başlangıcını belirlemek mümkün olmadığından, teşebbüsün sahte olarak düzenlenen özel belgenin posta ile gönderilmesi gibi istisnai hallerde oluşabileceğine de dikkat çekilmiştir. (Tezcan – Erdem – Önok, 2021: 1065) Doktrinde Koca/Üzülmez madde metninde yer alan düzenleme ve değiştirme hareketlerinin hazırlık hareketi olarak nitelendirilmesini eleştirmekte ve suçun kurucu unsurlarından birini oluşturan bir hareketin hazırlık hareketi sayılmasının suç teorisinin esaslarıyla bağdaşmayacağını savunmaktadır. Yazarlara göre kullanmaya yönelik icra hareketlerine başlanılmamakla beraber somut olayda sahte bir belgenin kullanılmak üzere hazırlandığı şüpheye yer bırakmayacak şekilde belirlenebiliyorsa teşebbüs gündeme gelebilecektir. (Koca – Üzülmez, 2020: 813)

Ancak Hakeri'ye göre, suç tipinde açıkça gösterilen ve suçun oluşumu için zorunlu olan bir hareket, hazırlık hareketi olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla, özel belgede sahtecilik suçuna (TCK m. 207) teşebbüsün, istisnai de olsa, iki şekilde söz konusu olabileceği söylenebilir. Buna göre, failin sahte arak düzenleme veya başkalarını aldatacak şekilde değiştirme hareketlerini söz konusu belgeyi kullanmak için gerçekleştirdiği kesin bir şekilde belirlenebiliyorsa veya kullanmaya yönelik icra hareketi başlamakla beraber engel sebeplerle belge kullanılamamışsa teşebbüs söz konusudur. (Hakeri – Tekin, 2022: 351)

Suçlarda Birleşme: Sahte özel belgeleri bile isteye kullanılması suçlarında birden çok sahte belgelerin aynı suç işlenmesi kararı altında kullanılması durumunda zincirleme suçların oluşum göstermesi mümkün olarak görülmektedir.

Suçta Katılma: Sahte özel belgelerin kullanılması suçlarında birden fazla bireyin sahte belgeleri kullanması ya da çıkar oluşturmaları hallerinde, ortakların birinin dahi sahteciliği bitirmemiş kademesinde katılmamış olarak bulunması gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun Türk Ceza Kanunu'nun 207. maddesinin 2. fıkrasına bakılınca, özel ve sahte belgelerin isteyerek kullanılması suçunda iştirak sahteciliklerin gerçek olması kademesinde katılamama halinde olmaktadır.

4.1.6.3. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu

Türk Ceza Kanun' da "Özel belgeyi bozmak, yok etmek ve gizlemek" isimli başlıkta 208. maddeye göre özel belgelerin bozulması, yok edilmesi ve gizlenmesi eylemleri, özel belgelerde sahtecilik suçlarından bağımsız ve ayrı bir şekilde tanımlanmaktadır. Türk Ceza Kanunda var olan 208. Madde "*Gerçek bir özel belgeyi*

bozan, yok eden veya gizleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” hükmü düzenlemektedir

Suçla Korunan Hukuksal Değer Özel Belgeyi Bozmak: bozmak, ortadan kaldırmak ya da gizlemek suçları kanıt niteliklerine sahip olduğundan dolayı belgenin her çeşit sahteciliklerden uzak olduğunda yönelik kamu güveninde sarma oluşturmaktadır (Erman, 1970: 454).

Suçun konusu özel belgeyi bozmak: bozmak, ortadan kaldırmak ya da gizlemek suçlarının konusu, hukuksal açıdan geçerli ve gerçek özel belgelerin arasında yer almaktadır. Suçların oluşum göstermesine yönelik yalnız zararın oluşma olasılıkları yeterli görülmektedir (Çetin ve Malkoç, 1995: 411).

Suçun Maddi Unsuru Özel Belgeyi Bozmak: bozmak, ortadan kaldırmak ya da gizlemek suçlarını oluşturan seçimlik eylemler, özel bir belgeyi bozmak, belgenin üstünde yer alan yazıların boyanması veya karalanması şeklinde okunamayacak duruma getirilmesi; özel belgeyi kaybetmek, özel belgeyi yırtmak, özel belgeyi yakmak ya da özel belgeyi saklamak belgelerin ibrazını sağlamamak yerine geçmektedir. Bu saydığımız durumlarda değişiklikler aldatıcı niteliklere sahipse Türk Ceza Kanunun 207(1). maddesinde özel ve gerçek bir belgeyi bozmak suçu oluşum göstermektedir (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3093). Özel belgelerin gizlenmesi seçimlik eyleminde, belgenin varlığı ve bütünlüklerini koruduğu bilinmektedir.

Özel belgelerin gizlenmesi suçları, özel bir belgenin örnekleri uyumsuzluk açısından mahkemenin talep etmesine karşılık: gerçeğe aykırı, mevcut bulunmadığı ya da bulunmadığının bildirilmesi durumunda oluşmaktadır. Fakat, herhangi suçlara ilişkin oluşum gösteren soruşturmada ya da kovuşturmada istenilen belgeleri vermemek durumunda, özel belgelerin gizlenmesi suçu değil, suç delilinin gizlenmesi suçunun oluşum gösterdiğini bilinmektedir.

Suçun Manevi Unsuru Özel belgeyi Bozmak: bozmak, ortadan kaldırmak ya da gizleme suçları doğrudan kasıtlı olarak işlenebilmektedir. Olası kasıt ile işlenme durumu mümkün görülmemektedir. Suçun manevi unsurları ise zarara uğratmayla eylem gösterilmesidir. Suçun oluşum göstermesine yönelik bozulma ya da ortadan kaldırılması özel belgelerin hukuksal ve gerçek değerler olduğunu bilmek gerekir (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3095).

Ağırlaştırıcı sebeple özel belgenin bozulması: ortadan kaldırmak ya da gizlemek suçlarında ağırlatılmış bir sebep belirtildiği görülmemektedir.

Hafifletici Neden Özel belgeyi bozmak: ortadan kaldırma ya da gizleme suçlarında, belgelerin kanıtlama araçları olmak niteliklerini ortadan kaldırıldığı zaman Türk Ceza Kanun' un "Daha az cezayı gerektiren durum" isimli başlığın altında 211. maddesine bakıldığında kanıtlama hedefi açısından hafifletici sebep uygulamamaktadır (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3095).

Suçta Teşebbüs Özel belgeyi bozmak: ortadan kaldırmak ya da gizlemek suçları "gizlemek", "bozmak" ya da "yok etmek" seçimlik eylemlerini birini gerçekleştirmesi ise, belgenin kanıtlama aracı niteliklerini olanaksız olarak bulunması neticesinde tamamlanmaktadır. Suçta icra eylemlerine başlanılmış fakat hedefe ulaşılmamış ve belgelerden hukuksal açıdan yaralanma olanağı sürüyor ise, örnek vermek gerekirse yırtılmış belgelerin parçalarını birleştirip yapıştırarak kullanılma olasılığı ver ise bu suçun teşebbüs kademesinde kaldığı belirtilmektedir. Suçta katılma özel belgeyi bozmak: ortadan kaldırmak ya da gizlemek karılım sağlamanın her biçimi fail olanaklı görülmektedir.

Gerek resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu gerekse özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu sırf hareket suçu niteliğinde olup, gerçekleştirilen seçimlik hareketlerin belgeyi hak sahibi yönünden işlevsiz hale getirmesi ile tamamlanır. (Memiş Kartal, 2019: 560) Failin elverişli hareketine rağmen belgenin hukuki işlevini sürdürdüğü hallerde ise teşebbüs sorumluluğu doğacaktır. Resmi ve özel belgede sahtecilik suçlarına (TCK m. 204, 207) dair uygulamasından farklı olarak Yargıtay da resmi veya özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçlarına (TCK m. 205, 208) teşebbüsün söz konusu olabileceğini kabul etmektedir.

Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre, hak sahibinin belgeden faydalanma olanağının ortadan kalkmasıyla suç tamamlanmış sayılmakta, failin bozmaya, yok etmeye veya gizlemeye yönelik hareketine rağmen belgeden faydalanma olanağının devam etmesi halinde ise suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır. Örneğin, "Yırtılan suça konu senetlerin parçaları bir araya getirildiğinde, yasal unsurlarının tam olması durumunda eylemin, resmi belgeyi bozma, yok etme veya gizleme; tam olmaması durumunda ise özel belgeyi bozma, yok etme veya gizleme suçunu oluşturacağı gözetilmelidir. Yırtılan senet parçaları bir araya getirilip yapıştırıldığında senetten yararlanma olanağı olup olmadığı

araştırılıp sonucuna göre teşebbüs hükümleri de tartışılmalıdır." (Yargıtay 21. CD, 14.05.2015, E. 2015/1241, K. 2015/1161)

İcra hareketleri, örneğin belgenin yırtılması, belgenin hak sahibi tarafından faydalanılmasına yani belgenin hukuki sonuç doğurmasına engel teşkil etmiyorsa, örneğin belgenin yeniden okunabilecek surette yapıştırılabiliyor olması, suç teşebbüs aşamasında kalmış sayılmaktadır. (Hakeri – Tekin, 2022: 344) Yargıtay uygulamasında bozulan, yok edilen veya gizlenen suç konusu belgenin ele geçirilemediği durumlarda ise “şüpheden sanık yararlanır” ilkesi uyarınca belgenin özel belge olarak kabul edilip özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu (TCK m. 208) uyarınca ceza tayini yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Örneğin, "01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda belgeyi yok etmek, bozmak veya gizlemek suçunun konusunun resmi evrak olması halinde 205. özel evrak olması durumunda ise 208. maddesinin uygulanması gerekmesine nazaran, resmi belge ile özel belgenin gerek sahtecilik gerek bozmak, yok etmek veya gizlemek suçları açısından ayrı ayrı düzenlendiği cihetle, suça konu yırtıldığı iddia olunan senetlerin ele geçirilememiş olması ve parçalarının bir araya getirtilip TTK'nun 688. maddesinde sayılan yasal unsurları taşıyıp taşımadığının saptanamaması karşısında; "şüpheden sanık yararlanır" ilkesi gereğince suçun konusunu oluşturan senetlerin özel belge niteliğinde sayılması gerektiği cihetle, sanığın 5237 sayılı TCK'nın 208. maddesine göre cezalandırılması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırıdır." (Yargıtay 11. CD, 29.04.2015, E. 2013/10009, K. 2015/25819)

Zincirleme suç ve özel belgeyi bozmak: zincirleme suç olarak imha veya gizleme suçu işlenmesi mümkün olarak görülmektedir. Ancak, suça konu asıl belgenin farklı hukuki statülerde zarar görmesi ya da yok edilmesi ve fiilin farklı mağdurlara zarar vermesi halinde, mağdur sayısına göre suç gerçekleşmektedir. Gizleme olgusu, bir kişi, kurum ya da kuruluştan suç niteliğindeki özel belgenin çalınmasıyla meydana geliyorsa, hırsızlıktan değil, özel belgenin gizlenmesinden hüküm giymesi gerekmektedir (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3108).

Evinize veya ofisinize izniniz olmadan girilmesi, belgelerin zarar görmesi, yok edilmesi veya gizlenmesi gibi gerçek suçlar, cezai işlem gerektiren eylemlerdir. Özel belgelerin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi gibi suçlar da bu kapsamda

değerlendirilmeli ve ilgili kurallara göre cezalandırılmalıdır. (Hatipoğlu ve Parlar, 2005: 3109).

4.2. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Sahte ve muhtevası itibariyle yanıltıcı belge, içeriğiyle gerçeği yansıtmayan veya yanıltıcı bilgiler içeren dokümanlar olarak tanımlanır ve hukuki, ticari ve idari süreçlerde güveni sarsıcı sonuçlara yol açabilen önemli bir konudur.

4.2.1. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramları

Bu başlık altında geniş ve dar anlam sahtecilik farklılıkları, maddi ve fikri sahtecilik, aldatma kabiliyetine yer verilmiştir.

4.2.1.1 Geniş ve Dar Anlamda Sahtecilik

Ceza hukuku teorisinde sahtecilik iki ayrıma tabidir: geniş manalarda sahtecilikler ve dar manada sahteciliklerdir. Sahtecilik doğru olmayan tüm durumları kapsar. En geniş manasıyla sahtecilik, hile kavramıyla eş anlamlı görülmektedir. Sahtecilik suçlarının kalpazanlığı kapsadığı tespit edilmiştir (Gökmen, 2019: 459). Sahtecilik bu suçların yalnız amacı değil, aracıdır olarak da bulunmaktadır (Erman, 1970: 5-6). Sahteciliğin geniş bir örneği, dolandırıcılık suçudur. Öte yandan, dar manada sahtecilik kavramı, halkın doğru olduğuna inandığı işaretlerin sahteciliğini açıklamaktadır (Erman, 1970: 5). Böyle bir sahtekarlık yaparak, daha fazla etki olmaksızın halkın güvenleri sarsılır. Bu nedenle, bir araç değil, kelimenin tam anlamıyla sahtekarlığa yönelik olduğu kabul edilmiştir (Gökmen, 2019: 459). Türk Ceza Kanunun İkinci Kitap Üçüncü Kısım “Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar” başlığı olan dördüncü kısımda bulunan belgelerde sahtecilik suçu, dar manada sahteciliği kapsamıştır.

4.2.1.2. Maddi ve Fikri Sahtecilik

Ceza hukuku kapsamında belgelerde sahtecilik suçları maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik şeklinde iki ana kategoriye ayrılır (Erman, 1970: 270-272). Maddi sahtecilik, bir belgenin, onu yayınlama yetkisi olmayan biri tarafından manipüle edilmesi veya gerçek bir belgenin değiştirilmesidir (Toroslu, 2015: 227). A’ nın B ismine bir vasiyet yaratırsa, ciddi kurcalama bir sorun haline gelir (Gökcan, 2010: 226). Çünkü vasiyet yaratmasına izin verilen kişi aslında B olmuştur. Fikri sahtecilik durumunda, belge yetkili bir bireyin uygun şekilde oluşturulur, fakat içeriğin tamamı veya bir kısmı gerçeğe uygun değildir (Donay, 2008) Başka ifadeyle, fikri sahtecilikte belgenin içeriği hakkında bilgiler

gerçekle bir dereceye kadar tutarsızdır. Ceza hukuku teorisinde yaratılan fikri sahtecilik kavramının ceza hukukuna da yansıdığı ortaya çıkmaktadır (Donay, 2008).

VUK' un 359 m. a-2 bendine bakıldığında bulunan muhteviyatı itibari ile yanıltı verici düzenleme eylemleri, fikri sahtecilik çeşidi teşkil edilmiştir.

4.2.1.3. Aldatma Kabiliyeti

Aldatma, “istenmeyen davranışlarla kandırılmış; diğerinin dikkatsizliğinden ve ilgisizliğinden yararlanmak, Yalan; bir şeyin zahiri durumu veya o şeyin nitelikleri hakkında yanlış bir kanaate varmasını sağlamaktır. Ceza hukuku doktrinine bakıldığında aldatma gücü şeklinde tanımlanan aldatma yeteneği, belgede sahtecilik yapılmasının üçüncü bir kişiyi yanıltma özelliği taşıması anlamına gelmektedir. Belgelerde sahteciliğin bulunduğu araştırılmasına yönelik bahsedilen belgede aldatma becerinin unsur şeklinde bulunup bulunmadığı incelenmesi gerekli görülmektedir (Soyaslan, 2010: 485).

Onaylanamayan belgeler, özel kontrollerden geçmedikçe sahte belge olarak kabul edilmelidir. Gerekçe dikkate alınır, aldatma kabiliyeti Türk Ceza Kanunu'nda bulunan belgelerde sahtecilik suçunun maddi unsurları kapsamında dikkate alındığı görülmektedir.

Gerekçe dikkate alındığında, Türk Ceza Kanunu'nda belgelerde sahtecilik suçunun maddi unsurları kapsamında sahtecilik kabiliyetinin dikkate alındığı görülmektedir. Erman ve Özek, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu döneminde, belgenin sahtecilik suçunda zarar verme yetkisine sahip olması gerektiğini ve aldatma yeteneği olmadan belgenin herhangi bir etkisi olamayacağını savunmuştur. Fail, zararsız sahtecilik nedeniyle cezalandırılmaz (Erman, 1996: 246). Bu görüşe göre, aldatma yeteneği sahteciliğin doğasında bulunan bir unsurdur ve bu nedenle sahtecilik bağlantılı ayrı bir unsur olarak düşünülmemelidir (Erman, 1996: 246). Diğer bir görüş ise, aldatmanın sahteciliğin doğasında yer alan bir unsur olduğu ve bu nedenle aldatma yeteneği olmayan belgelerin sahtecilik suçu olarak kabul edilemeyeceğidir (Gökcan, 2010: 226).

Belge sahteciliği konusunda bir bakış açısına göre, suçun işlenmesinde aldatma yeteneği önemli bir rol oynar. Yargıtay'a göre, belge sahteciliği suçlarında aldatma yeteneği, suçun önemli bir özelliğidir. Bu yeteneğin belirlenmesinde objektif kriterlerin kullanılması gerektiği vurgulanmaktadır. Yani, bir belgenin sahte olduğu hemen

anlaşılabilirse, o belge aldatıcı değildir. Yargıtay'a göre, formalitesi olmayan bir belgenin aldatıcı olması mümkün değildir ve dolayısıyla belge sahteciliği suçu kapsamına girmez.

Belgelerde sahtecilik suçuna dahil olan belgeler ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan sahte belgelerin hazırlanması ve kullanılması konusunda belgelerin potansiyel olarak aldatıcı olması önemlidir. Bu görüşe göre, belgeler zorunlu unsurlar içermeli ve sahte içeriğe sahip olmalıdır. Başka bir açıdan, belge objektif olarak meşru sonuçlar üretmeli ve maddi bir değere sahip olabilmelidir.

Bu bağlamda, bir belgenin basit bir incelemede gerçeği yansıtmaması gereken bilgiler içerdiği anlaşılıyorsa, belge yanıltıcı nitelikte değildir. Bu nedenle, bu tür belgelerin VUK'un 359. maddesi kapsamında sahte belgeleri düzenleme ve kullanma suçuyla ilişkilendirilmediği belirtilmiştir. Diğer bir görüşe göre, Türk Ceza Kanunu'nda kabul edilen sahtecilik suçunda aldatma yeteneğinin VUK'un 359. maddesiyle ilişkilendirilmediği savunulmaktadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında, VUK'un 359. maddesiyle ilgili sahte belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasında aldatma yeteneğinin suç unsurları arasında bulunmadığına dair görüşler bulunmaktadır.

VUK'un 359. maddesinde yer alan belgeler şekil açısından aldatıcı değildir çünkü yasal ve idari düzenlemeler belgenin belirli bir biçimde düzenlenmesini gerektirir. Ayrıca, elektronik belgelerin biçimi de yasal ve idari düzenlemelerle belirlenir.

Fakat örnek vermek gerekirse A4 kağıtları aracılığı ile bütünüyle elle oluşturulan ve kanunda öngörülen bütün bilgiyi içeren faturaların aldatma kabiliyetinin bulunduğu kabul edilmektedir. Diğer taraftan idari yaptırım prosedürlerinin kanunilik prensibini aşındırır mahiyette geniş takdir yetkisi çerçevesinde yorumlanmaması gerekir. Nitekim, Danıştay'ın 10. Dairesi konuya ilişkin bir kararında, “*“Esasen, Anayasanın 38. maddesinde ifadesi bulan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereği, idari yaptırımların esasları ile çerçevesinin yasayla düzenlenmesi; yaptırım uygulanacak ihlalin açıkça belirlenip, hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde tanımlanması zorunludur. Başka bir anlatımla; idare, yasayla yetkili kılındığı ölçüde ve yasaya aykırı olmamak koşuluyla ihlal ve yaptırımları düzenleyebilir. Hukuk devleti ilkesi uyarınca idari düzenlemelerinin, öngörülebilir olması ve keyfiliğe neden olabilecek uygulamalara yol açmaması gerekliliği göz önünde bulundurulduğunda; yasada yer alan kuralın yorumlanıp genişletilmesi suretiyle idari yaptırım ihdas edilmesi, hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmaz.”* şeklindeki hükmü ile Anayasamızın 2. Maddesindeki “hukuk devleti”

prensibine atıfta bulunmaktadır (Danıştay 10. Daire, 27.09.2010, E: 2007/4030, K: 2010/6813).

Öte yandan, VUK 359. madde kapsamındaki bir belgenin zorunlu alanla ilgili bilgiyi içermemesi, bahsi geçen belgenin yanıltıcı olmadığı manasına gelmemektedir. Örneğin, fatura düzenlenme tarihini veya düzenleyenin adresini içermiyorsa, fatura sahte olabilir. Başka bir açıdan müşterilerin adları soyadları, mal adetleri ve imzaları gibi faturaların içerik açısından sahte olması veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı olarak bulunup bulunmadığının tespitinde esaslı hususların bulunmaması da aldatma kabiliyetleriyle alakalı olmadığı belirtilmektedir. Bu önemli faktörler, bahsi geçen belgenin gerçek bir işleme veya duruma dayanıp dayanmadığını, içeriğin sahte ya da yanıltıcı olup olmadığını belirlemenize olanak tanır (Kaşıkçı: 2020: 285-286). Örnek vermek gerekirse satılan malların miktarı faturada yer almıyorsa, bahsi geçen faturanın içeriğinin yanıltıcı bir belge olup olmadığının tespiti mümkün değildir. Önemli unsurlarla yapılan maddi veya entelektüel kurcalama, bahsi geçen belgeye zarara uğratma potansiyeli sunar. Hazine, içeriği nedeniyle sahte veya yanıltıcı belgelerden dolayı para kaybetme riskiyle karşı karşıyadır (Kaşıkçı: 2020: 285-286).

Bu sahte belgeler vergiye tabi işletmeleri vergi makamlarından gizleme yeteneğine sahiptir. İçerik açısından VUK'un 359. madde kapsamına giren belge teoride yanıltıcı olmayabilir, ancak pratikte bu çok nadir durumlarda ortaya çıkabilir. Örneğin 2019 senesinde Türkiye'de üretimi sağlanan buğdayın hasadı için tek bir fatura düzenlenmişse bu faturanın içeriğinin yanıltıcı olarak bulunmadığı neticesine varabiliriz.

4.2.2. Sahte Belge

Vergi mevzuatlarında sahte belgeler kavramlarıyla alakalı ilk görülen tanım 28 Seri numaralı "Katma Değer Vergisi Genel Tebliği"nde bulunmaktadır. Bu tebliğde ise sahte belgeler, hukuksal geçerliliği olmayan yeterli ve zorunlu hususları olmayan belgelere denmektedir. Tebliğe bakıldığında sahte belgelerin değil daha geniş kavram olarak bilinen belgenin tanımları yapıldığı görülmektedir.

Tebliğin devamına baktığımızda ise, malların hareketleri ya da hizmetleri söz konusu olarak bulunmadığı halde düzenlenmiş belgeler, belge yayımlamaya yetkili olmayan kişiler tarafından yayımlanan belgeler ile başkaları ismine basılan ve kullanılan belgeler sahte belgeler olarak görülmektedir. Başka bir açıdan, aşağı kısımda açıklanacağı

üzere bulunan kanuni düzenlemelerle uygunluk göstermeyen seri nolu katma değer vergisi genel tebliği yürürlükten çıkarılmıştır.

Sahte belgelerle alakalı ilk kez kanuni tanımlar ise 4369 sayılı kanunun 14. maddesi ile VUK' un 359. maddesinin b fıkrası ile eklendiği belirtilmektedir. Bahsedilen kanuni tanımlama şu şekildedir: “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*”. 4369 sayılı kanunla VUK' un 359. maddesine bakıldığında ise eklenmiş olan sahte belgelerin tanımlarıyla alakalı 84 seri numaralı “Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”nde açıklaması yapılmaktadır. Bu tebliğdeki tanıma uygun olan sahte belgeler, gerçek bir işlem ya da durum yokmuş gibi oluşturulan belgeler olarak tanımlanmaktadır. Tebliğ'e göre sahte belge, hizmet ya da mal işlemi olmaksızın oluşturulan bir belgedir.

VUK' un 359. maddesi 5728 sayılı kanuna baktığımızda 276. Maddesi ile değişikliğe uğramıştır ve kanun hükmünde bulunan sahte belgelerin tanımlamasında değişiklikler sağlanmamıştır. Vergi hukukuyla alakalı oluşturulan çalışmalarda VUK' un 359. Maddesinde bulunan sahte belgeler kavramlarıyla benzerlik gösteren tanımlamalar bulunmaktadır. Başka bir düşünceye baktığımızda ise sahte belgelerin, gerçekte bulunmayan, verilmesi ya da alınması gerekli olmayan belgelerin üretilmesine denmektedir (Akgüner ve Sektur, 2004: 13).

Başka bir tanımla sahte belgeler, gerçekleşmemiş bir işlem ya da durumla ilgili olarak düzenlenen belgedir. Başka bir görüş, sahte bir belgeler, gerçek bir işlemi bulunmayan ya da durum olmasa bile varmış gibi düzenlenmiş bir belge olarak tanımlar (Ürel, 2007: 362). Başka bir bakış açısına göre, sahte belgeler, var olmayan ve alınması veya verilmesi gerekli olmayan bir belgenin ilk oluşturulmasıdır. Bir başka açıdan bakanlıkla anlaşması bulunmayan firmalar tarafından basılan belgeler gerçek dışıdır.

Aşağı kısımda açıklandığı gibi burada sahte belgeler değil, anlaşması sağlanamadan basılan belgeler söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bu hallerde sahte bir belgenin varlığını teyit etmek mümkün görülmemektedir. Sahte bir belgelerin VUK' un 359. maddesinin kapsamında ihlal sayılabilmesi için, bahsi geçen belgenin vergi kanunları açısından muhafaza ya da ibraz edilen bir belge olması ve muhafaza ve ibraz edilmesi gerekir. Başka bir açıdan beyanname ve bildirimler VUK' un 359. maddesinin kapsamı içinde bulunan belgelerden olmamışlardır.

Dolayısıyla Kanunda belirtilen bu hususları taşımayan belgeler, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun konusunu oluşturmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen ilgili kararda: “...*Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen şekil şartlarına uygun olan faturaların gerçeği yansıyıp yansıtmadığının, yükümlüye satış yapanların beyanı ve ekonomik durumları yanında, bunlar adına düzenlenen belgelerin de değerlendirilmesine bağlı olduğu, usulüne uygun düzenlenen belgelerin aksi kanıtlanıncaya kadar hüküm ifade edeceği ve geçerliliği süresince bu belgelere itibar edilmesi gerektiği...bazılarının vergi borçlarını ödememelerini elin, davacıya sahte fatura verdiklerinin göstergesi olamayacağı...*” belirtilmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 03.07.1997, E. 1996/291, K. 1997/112)

Yürürlükteki kanun hükümleri dikkate alındığında, gerçeğe aykırı beyan veya tebligat yapılması halinde, bu konudaki fiilin Türk Ceza Kanunu’ndaki sahtecilik suçu kapsamında incelenmesi gerekmektedir. Gümrük mevzuatına uygun olarak kullanılan ya da düzenlenen belgelerde tahrifat yapılması VUK anlamında sahte belgeler kapsamına girmemektedir. Sahte belgeler, tamamen sahtecilik ve kısmen sahtecilik olması üzerine iki ana kategoride ayrılır. Belgeye gerçekleşmiş gibi yansıyan, tamamen sahte, gerçekleşmemiş olay veya durum; gerçek olmayan işlemler ve durumların aynı belgede toplu halde bulunması durumunda kısmi bir ihlal oluşur. Sahtecilik belgelerin esasında ya da sureti ile yapıldığı görülmektedir (Yüce, 2018: 79). Sahte belge şeklinde nitelik kazanmasına yönelik esasına uygun şekilde ve onaylı olarak bulunması gerekir (Özen. 2018: 57).

Başka bir açıdan fotokopiler üstünden sağlanan değişiklikler, belgeleri sahte belge konumuna getirmemektedir. Bunun nedeni ise fotokopi, maddi hukuk yönünden netice doğurmadıkları için olmuştur. İncelendiğinde hızlı bir şekilde gerçek olarak bulunmadığı anlaşılan fotokopilerde aldatma kabiliyetleri bulunmamaktadır. Bu açıdan fotokopiler üstünde belgelerde sahtecilik yapılması hukuksal açıdan fiilen imkân dahilinde sayılmamaktadır.

4.2.3. Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı verici belgeler il kez 28 seri numaralı “Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”nde tanımlanmıştır. Tebliğde muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeler, biçim şartına uygun şekilde düzeltilmiş ve yanlış bilgi içermekte olan belgeler olarak tanımlanmaktadır. Bu tebliğe baktığımızda ise malların ya da hizmetlerin

miktarları, değeri gerçekte az ya çok olarak yansıtılan belgelere yanıltıcı belge denmektedir. Buna bağlı olarak ise satıcıların, alıcıların ya da seri numarasının tahrif sureti ile değişmiş belgeler, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeler olarak görülmektedir.

Bu açıdan belirtmek gerekli olursa, güncel kanuni düzenlemelere bakıldığında satıcının, alıcının, tarihin, seri numarası tahrif sureti ile değişim yapılmış belgenin de muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeler kapsamına eklenmesi, VUK’ un 359/a-2 bendinde bulunan “muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge” tanımının aykırı düşmektedir. Bunun yanında belgelerin tahrifinin yapılması belgeleri “muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeler” olarak görülmemektedir. Belgelerin muhteviyatı itibari ile yanıtı verici olması için ilk başlardan beri belgenin miktarında ve mahiyetinde yanıltıcılık içermesi gerekmektedir. Başka bir açıdan bahsetmek gerekli olursa 28 seri numaralı “Katma Değer Vergisi Genel Tebliği” yürürlükten kaldırıldığı görülmüştür. Muhteviyatı itibari ile yanıtı verecek belge kavramlarına yönelik ilk kanuni terim 4349 sayılı kanunun 14. maddesi ile VUK’ un 359. maddesiyle eklendiği belirtilmiştir. Bu hükme baktığımızda ise muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeler “*gerçek ve muamele ya da duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir*” olarak tanımlanmaktadır (Özen. 2018: 57).

Kanun hükmü olarak belirtilmekte olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler açısından ne olduğuyla alakalı açıklamalar, 84 seri numaralı “Katma Değer Vergisi Genel Tebliği” nde yapıldığı görülmüştür. Tebliğde, malların ya da hizmetlerin gerçek değerinden fazla veya daha az miktar ya da kıymeti gösteren belgeler ile alıcı ya da satıcının, tarih ve seri numarasının tahrif edildiği belgeler dikkate olarak bilinmektedir. Belgeler, içeriği nedeniyle yanıltıcıdır (Özen. 2018: 58).

"Belgede Sahtecilik" başlığını taşıyan Türk Ceza Kanunu'nun 207. maddesinde "*mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler*" hükmü bulunmaktadır. Bildirimin bu hükmü saklı kalmak kaydıyla, bir belgede yer alan işlem veya durum, belgeye taraf olarak bulunmayan bir birey tarafından düzenlense bile düzenleyen veya alıcı için doğruysa, o belge yanıltıcı bir belgedir. Başka bir deyişle, vergi makamları açısından bir belge, belgenin bir kısmı için yanıltıcı, başka bir kısmı için sahte belge niteliği taşıyabilmektedir.

Mal veya hizmet tedarikçisinin, bir fiili işlem karşılığında mükellefe başka bir mükellefe ait belge sunması durumunda, bu belgenin kabulü hukuken hatalı olarak değerlendirilmiştir. Bu belgeler, mükellefin kimliği dışında gerçek bir işlem veya durumu yansıttığı için içerik açısından yanıltıcı kabul edilmelidir. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre, mükelleflerin düzenlediği belgelerin hem şekil olarak kanuna uygun olması hem de içerik olarak gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. (Danıştay 3. Daire, 09.11.1999, E: 1999/1483, K: 1999/3686; benzer yönde Danıştay 3. Daire, 09.11.1999, E: 1999/1484, K: 1999/3688). Benzer bir görüşte, işlem belgelerinde görünen tarafların arasında olmamakla birlikte malların ya da hizmetlerin alımına ilişkin bir olgu bulunduğundan, bu işleme dayalı belge kullanıcı için gerçektir ve bu nedenle bahsi geçen belge, sahte bir belge değil, içeriği konusunda yanıltıcı bir belge olarak görülmektedir (Yüce, 2018: 97)

Belgeye konu işlem belgede görünen taraflar arasında gerçekleşmiyorsa, bu belge sahte bir belgedir ve içeriği açısından yanıltıcı bir belge değildir. Çünkü içerik açısından yanıltıcı bir metnin sapması ancak “miktar” ve “mahiyet” ile ilgili olabilmektedir. Ancak bahsi geçen belgeye dayalı işlem, belgede adı geçen tarafların aralarında gerçekleşmemiştir. Bu nedenle, ekonomik ilişkiye taraf olmayan gerçek bir kişi belgede gönderici veya alıcı şeklinde görünüyorsa sahte belgedir. VUK' un 359. Maddesinin 5728 sayılı kanunun 276. Maddesi işe değişiklik yapılmasına rağmen kanunun hükmünde bulunan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” tanımında değişiklikler yapıldığı görülmüştür. VUK' un 359. maddesinde yer aşan a-2 bendinde bulunan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerin tanımı şu şekildedir “...Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.”

Yüce'ye göre sahte belge, kanundaki şekil ve esaslara aykırı olarak düzenlenmiş belgeyi değil, özellikle kanuna uygun olarak düzenlenmiş olmasına rağmen gerçek ekonomik veya hukuki ilişkiyi yansıtmayan belgedir (Yüce, 2018: 78). Bu bağlamda, belgenin şekil açısından vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenmesinin yanı sıra, içerik açısından da doğru bir ekonomik değeri yansıtmaması önemlidir. Nitekim Danıştay, “Faturanın gerçeği yansıtmaması için salt biçim yönünden yasaya uygun düzenlenmesi yeterli değildir, içerik bakımından da gerçeği yansıtmaması gerekir” görüşündedir (Danıştay 4. Daire, 1.2.2017, E: 2015/5902, K: 2017/876).

Aldatıcı bir raporun nasıl oluşturulabileceği, gerçek bir işlem veya durumun varlığına bağlıdır. Yani, bir raporun doğruluğunu anlamak için öncelikle gerçek bir değişim veya durumun olup olmadığını belirlemek gerekir. Örneğin, finansal bir ilişkiyi gösteren bir rapor düşünelim. Ancak, bu raporda yer alan finansal bilgilerin doğruluğu, miktarı veya niteliği değiştirilmiş olabilir ve rapor bu şekilde sunulmuş olabilir. Yani, rapordaki bilgiler gerçeği yansıtmayabilir. Bu durumda, rapordaki bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığı bir durum söz konusudur. Bu tür yanıltıcı raporlar, gerçekte olan durumu gizlemek ve farklı bir izlenim oluşturmak için düzenlenir. Örneğin, faiz kazançları sağlamak amacıyla verilen borç paraların bağış olarak gösterilmesi, yanıltıcı belgelerin oluşturulmasına bir örnektir. Bazı durumlarda, taraflar arasındaki meşru ticaret gerçeği yansıtabilir, ancak rapordaki mal veya hizmetlerin niteliği veya miktarı gerçek durumu yansıtmayabilir. Bu durumda, rapor gerçeği tam olarak yansıtmamaktadır.

4.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Fail ve Mağdur

Sahte ve muhtevası itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, genellikle suçu işleyen faillerin yanı sıra, bu belgelerin kullanılmasıyla zarar gören mağdurları da içeren karmaşık hukuki süreçlere yol açmaktadır.

4.2.4.1. Fail

Genellikle fail, suç işleyen kişilere denmektedir. Suçların her birinde genel olarak aktif süje şeklinde tanınmakta olan fail vardır. Türk Ceza Kanunu'na baktığımızda ise fail sadece insan olabilir. Buna bağlı olarak ise istisnai durumlar dışındaki tüzel kişilere ceza yaptırımları öngörülmemektedir (Taştan, 2018: 50). Uygulamada kanun kapsamında tüzel kişilere cezai yaptırım uygulanması mümkün olmamakla birlikte; Kanunla öngörülen güvenlik tedbiri niteliğine sahip yaptırımların suç nedeniyle gizlendiği açıkça belirtilmiştir. Bahsi geçen maddenin gerekçesinde, ceza politikasının bir gereği olarak, bir suçun failinin yalnızca gerçek kişiler olabileceği ve yalnızca gerçek kişilerin yargılanabileceği ifade edilmektedir.

Suçun tüzel kişiler aracılığıyla işlenmesi halinde sorumluluk, suçu tüzel birey adına fiilen işleyenlere aittir. Nitekim Vergi Suçlar Kanuna baktığımızda tüzel bireyler ismine hürriyeti bağlayıcı cezalar gerekli görülen eylemin işlenmesi durumunda, bu eylemi gerçekleştiren gerçek kişilerin cezalara muhatap tutulacakları açık bir şekilde belirtilmektedir (VUK Madde 333).

Bir tüzel kişinin yasal temsilcisi ya da sorumlu herhangi bir çalışanı tarafından suç işlemesi mümkündür ve suçu işleyen kişi serbestçe bağlayıcı bir cezaya tabi olacaktır. Bu kişiler aynı zamanda yönetim kurulunda üye, genel müdür, muhasebeci ya da mali işler müdürü olabilir. Faillerin şirket içindeki yükümlülükleri önemsizdir. Bu durumlarda cezanın bireyselliği ilkesine de tekabül etmektedir (Ürel, 2014: 884). Eğer bir tüzel kişiliğin birden fazla temsilcisi bulunuyorsa ve ihlal fiili ile uzlaşma temsilcisi farklı kişilerse, temsilcilerin ayrılırken dikkate alınmaları gereken faktörler, dava detayları ve durumun özelliklerine bağlı olarak belirlenmelidir. Temsilcilerin ayrılması durumunda, her birinin üzerine düşen görev ve sorumluluklarını netleştirmek önemlidir. Bu konuda yapılan içtihatlar da benzer yönde bir yaklaşım sergilemektedir. (İzzet, 2012: 186).

Ceza hukukunda sayılan suçlar genellikle herkesin işleyebileceği suçlar olarak görülmektedir. “Kişi”, “herkes”, “kimse” veya “herhangi biri” terimlerinin suçlularla bağlantılı olarak kullanıldığı, kanunla tanımlandığı şekliyle cezai suçlar bu tür olarak görülmektedir. Öte yandan, bazı suçlar özel yükümlülüklerle tabidir ve belirli bir suçlu olarak nitelendirilen biri tarafından işlenebilir. Kanunen, suçlunun bir insan olmasının ötesinde belirli bir nesnel durumda bir kişi olarak belirlenen bir suçta belirli bir suç denir. Belirli ceza gerektiren suçlarda, failin diğerlerine karşı özel bir yükümlülüğü vardır. Sahte yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması da dahil olmak üzere kaçakçılık suçlarının kapsamı belirlenirken bireysel ceza hukuku hükümleri dikkate alınmalıdır (Bayraklı, 2019: 9).

Bu tarz suçlarda ise fail odaklı yaklaşımlar görülmektedir. Kanunun asıl lafzına baktığımızda ise bahsi geçen suçlularla alakalı “*sahte belge düzenleyenler ve kullananlar*” tabi kullanılmaktadır. Bu acıdan faille yönelik kanun koyucu genel kavramların kullanılmasının yerine işlenen fiille ilgili olarak suç faili belli edilmeye çalışılmıştır. Bu özellik açısından “vergi kaçakçılığı suçu mükellef tarafından işlenebilir” tabiri çok doğru olarak görülmemektedir. Buna bağlı olarak bu tarz filleri oluşturanlar vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilmektedirler. Fakat her mükelleflerin vergi kaçırma suçu işleyeceği anlamına gelmemektedir. Bunun neticesinde kaçakçılık suçu failleri ve bu eylemi işleyenler olarak ayrılmaktadır (Bayraklı, 2019: 9).

Kaçakçılık suçları, içeriği nedeniyle sahte olan ve genellikle belirli bir suç bağlamında değerlendirilmesi gereken yanıltıcı belgeleri içerir. Bu durumla hareket ile

bu suçlardaki faililer “*sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan kişiler*” olarak görülmektedir.

4.2.4.2. Mağdur

Genellikle tanımlarsak, mağdur kelimesi tam manasıyla “*haksızlığa uğrayan, incinen kişi*” demektir. Hukuki manada bu, her çeşit zararın karşılanması gerektiği anlamına gelir. Mağdur kavramı ile suç mağduru kavramı karıştırılmamalıdır. Örnek vermek gerekirse kişiler genellikle suç mağduru değil, suçtan zarar gören kişi olarak görülmektedir. Fakat devlet, kamu idaresinin güvenliğine ve mahkemelere karşı işlenen suçların mağduru olabilmektedir. Toplumu tehlikeye sokan suçlarda, çevre ve halk sağlığına sağlığı açısından suçlarında, toplumu oluşturan kişiler suçların mağduru olabilmektedirler (Bayraklı, 2019: 9).

Bir insan aynı anda mağdur ve zarara uğrayan olabilmektedir. Örneğin, devlet kurumu mülkünü korumakla görevli bir memur, mülkü tehdit etmiş, çalmış ya da yağmalamış olabilmektedir. Böyle bir durumda, suçun mağduru bahsi geçen fail olsa da suçun neden olduğu zarara uğrayan malın maliki olan kamu kurumu sayılmaktadır. Suç mağduru denilince akla ilk gelen suçun saldırdığı kişi veya “suç mağduru” gelmektedir. Ancak, gerçek suç birden fazla kişiye zarar verebilmektedir. Örnek vermek gerekirse hırsızlık, yalnız mülk sahibini değil, kişinin alacaklılarını da etkileyecektir.

Cinayet suçu yalnız öldürülen bireye değil, yakınlarında duranlara da zarara uğratmaktadır. Dolayısıyla suç davranışı sonucunda saldırıyla karşı karşıya kalan ve çeşitli zararlara uğrayan tüm kişilerin suç mağduru şeklinde kabul edilmesi bu kavramların kapsamlarının genişlemesine yol açmaktadır (Katoğlu, 2020). Bir suçun mağdurları, suçun koruduğu yasal değerle bağlantılıdır. Çünkü korunan suçun öngörülen hukuksal değerinin sahibi suçun mağduru olarak görülmektedir. Sahte belge yayınlama ve kullanma, içeriğini yanıltma suçunun da bir parçası olan kaçakçılık suçlarının mağdurlarını daha iyi anlamak için, suç ile korunan hukuksal geçerliliği bulunan mülk sahibinin kim olduğuna bakmak gerekir.

İçeriğinden dolayı sahte ve yanıltı verici belge düzenleme suçlarından vergi ödememek, daha az ödemek veya komisyon karşılığında haksız menfaat elde etmekle ilgilidir. Sahte belgelerin kullanılması ve içeriğini yanıltma suçlarında, vergi ödememek veya daha az işletme maliyeti göstererek ve matrah indirimi yaparak devlete zarar vermek mümkündür (Karakoç, 2017: 80). Bu suçlar işlendiği zaman vergi sistemi ile ilgili kamu

düzeninin bozulma olasılığı çok yüksektir. Buna bağlı olarak sahte ve yanıltı verici belge düzenleme suçunda korunan hukuki değer, devlet vergi sisteminin kamu düzeni olup, bu dönemde devlet hem zarar gören hem de mağdur olarak bulunmaktadır.

Uygulamada sahte belge kullanımının öncelikli amacının vergi matrahlarını azaltmak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, sahte faturanın gider olarak yazılabileceği koşulları doğru değerlendirmek mükellef açısından önemlidir. Danıştay’a göre, sahte olduğu düşünülen bir faturayla ilgili kabul edilmeyen maliyetin, gerçekten yapılmış olan harcamaları yansıtmadığı için yapılan tarhiyatın, faturada belirtilen maliyet unsurlarının gerçekten yapıldığının kanıtlanması halinde kaldırılması gerekmektedir. (Danıştay 3. Dairesi, 6.03.2015, E: 2011/1246, K: 2015/1674).

Yargıtay kararların bazılarına baktığımızda ise bu hususlara değinildiğini görülmektedir. Sahte ve muhteviyat itibari ile yanıltı verici belgelerin düzenlenmesi suçlarının işlenmesi durumunda yalnız devlet değil, ilk başta vergilerini ödemekte olan mükellefler ve bütün toplum negatif açıdan etkilenmektedir. Devletin alacağı vergileri güvenceye alması durumunda toplumun hepsi yaradan sayılmaktadır. Buna bağlı olarak bu suçlardan korunmakta olan diğer hukuksal değer ise kamudur ve bahsi geçen suçların işlenmesi durumunda vergileri ödeyenler ve toplumu oluşturanlar mağdur olmaktadır.

4.2.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Konusu

Hukuki anlamda “suçun konusu” terimi genellikle hareketin yönlendirildiği ve suç türüne göre belirtilen kişi ya da kişiler olarak görülmektedir (Taştan, 2018: 20). Bir suçun öznesi, bir nesnenin veya kişinin fiziksel, maddi yapısı ve bünyesidir. Konusu olmayan suç da yoktur. Bazı suçların tanımından mevzuyu bir nesnenin oluşturacağı anlaşılır. Bazı suçlara bakıldığında ise konuyla mağdur iç içedir ancak aynı şey olarak görülmektedir.

Karakoç, vergi suçunu, ceza hukukunun temel prensipleri çerçevesinde değerlendirirken, vergi ve ilgili yasaların kendine özgü farklılıklarını göz önünde bulundurarak, vergiye ilişkin yasa hükümlerine aykırı eylemleri ifade eden yasa buyrukları olarak tanımlamıştır (Karakoç, 2017: 104, 105). Danıştay ise vergi suçlarının genel ceza hukukunun yapısına ve kurallarına uygun olarak düzenlendiğini belirterek, özel yasa-genel yasa ilişkisi temelinde, genel ceza ilkelerinin vergi suçları için de geçerli olması gerektiği görüşündedir (Candan, 2008: 248, 249).

VUK'da vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemeleri tarafından hükmedilmesi öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarını ihlal etmeye eğilimli mükellefler ve diğer yükümlüler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmak, böylece vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsil edilmesini sağlamaktır. (Candan, 2008: 30, 31). Konu ile ilgili olarak bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında: “*Vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezalarında ise, vergi kanunlarına karşı islenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidi ile söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür.*” ifadelerine yer verilmektedir (DİBK, 12.06.1980, E: 1977/1, K: 1980/2).

VUK'da düzenlenen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasıyla ilgili mevzuat şu şekildedir: 'Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan belgelerin yerine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen veya kullanılan belgeler.' VUK, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle ilgili tanımlamalara yer vermektedir (VUK). Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, 'gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler' olarak tanımlanır (VUK Madde 359/a). Sahte belgeler ise, 'gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler' şeklinde tanımlanır (VUK Madde 359/b). Genellikle tanımlar bu şekilde görülmekte ve her iki bendin başında 'vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan...' ifadesi bulunmaktadır. Belgenin kanunen öngörülen şekilde gerekli bilgileri içermemesi durumunda, belge hiç yayımlanmamış sayılır ve kanunun öngördüğü şekilde düzenlenmemesi geçersizdir; bu durum haksız fiil oluşturmaz (Şenyüz, 2017: 41).

Vergi konularında kullanılan belgelerin ne olduğu ve bunların nasıl saklanması gerektiği genellikle vergi kanunlarında belirtilir. Bu belgelerin sahte veya yanıltıcı içerikli olması durumunda suç oluşabilmesi için, söz konusu belgelerin vergi kanunlarına uygun şekilde muhafaza edilmiş, saklanmış ve sunulmuş olması gerekmektedir. Bu belgeler, ilgili kanunlarda belirtilen gereksinimleri karşılamalıdır. Aksi takdirde, yani vergi kanunlarında belirtilmeyen belgeler, vergi suçu teşkil etmezler. Ancak, vergi hukuku, vergi ilişkilerinde delil olarak kabul ettiği belgelerde sahtecilik fiilini düzenleyebilir.

Örneğin, vergi hukukunda delil olarak kullanılan özel veya kamu hukuku alanlarında öngörülen belgelerde sahtecilik gerçekleşebilir. Bunlar arasında, Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen hukuki belgelerin yanı sıra tebligatlar, örnek kararlar, vergi makbuzları gibi vergi takibi sürecinde önemli olan belgeler de bulunur. Ancak, bu belgeler tut ve öde yükümlülüğü altında değildir, dolayısıyla vergi suçlarına konu olma ihtimalleri yoktur. Ayrıca, faturaların özel bir öneme sahip olduğu da belirtilmelidir (Erdem, 1970: 4).

Vergisel işlemlerde en çok kullanılan belge olan faturanın tanımı, VUK madde 229'da şu şekilde yapılmıştır: 'Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.' Danıştay da faturayı, ticari işletmeden mal veya hizmet alan kişiye satıcının düzenleyerek verdiği ve müşterinin ödeyeceği borç miktarını içeren ticari bir belge olarak tanımlamıştır (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.03.2010, E: 2008/878, K: 2010/145).

Proforma fatura, kağıt olarak düzenlense de VUK anlamında fatura niteliğini taşımaz ve proforma faturayı düzenleyen veya alan mükellefin bu faturayı kanuni defterlerine işlemesi mümkün değildir. Danıştay bir kararında, proforma faturanın kanunda öngörülen şekilde bir mal teslimi ve bedel karşılığında kesilmiş bir fatura olmadığı, bu nedenle kayıtlara intikal etmemesi gerektiği gerekçesiyle davayı kabul eden ve cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesinin kararını onamıştır (Danıştay 4. Daire, 15.10.1993, E: 1992/5121, K: 1993/3533).

Proforma fatura, borçlar hukuku bakımından düzenleyen kişinin önerisi olarak kabul edilebilir. Bu önerinin, muhatap tarafından kabul edilip edilmediğini ve dolayısıyla sözleşmenin kurulup kurulmadığını proforma faturanın içeriğinden tespit etmek mümkün değildir. Bu sebeple Danıştay içtihatları doğrultusunda, tarhiyat konusu olan mal veya hizmetin piyasa bedeli araştırılmadan ve karşıt inceleme yapılmadan sadece proforma faturada yer alan bilgiler esas alınarak tarhiyat yapılması hukuka uygun bulunmaz (Danıştay 4. Daire, 7.6.2004, E: 2004/1040, K: 2004/1388; aynı yönde Danıştay 7. Daire, 6.4.1992, E: 1988/183, K: 992/1122).

Fakat içeriğinden dolayı elektronik fatura hazırlamak ya da kullanmak tamamen mümkün görülmektedir. E-fatura yeni bir belge çeşidi değildir ve fatura kanunu hükümlerine uygundur. Mal satışı ya da hizmet sunumu için fatura kesmek isteyen mükelleflere genel düzenlemelere göre kâğıt fatura veya elektronik fatura düzenlenebilir. Fakat buradaki en önemli nokta, aynı mal alım satımı ve hizmet sunumu faaliyetinde kâğıt fatura ve elektronik fatura düzenlemenin mümkün olmamasıdır. Eski sistemde aynı işlem için aynı işlem için yeni fatura düzenlenmediği gibi, elektronik fatura kesildiğinde de bu işlem için kâğıt fatura düzenlenemez. Bu açıdan, e-faturanın kâğıt faturadan hiçbir fonksiyonel farkı bulunmamaktadır. Bu sebeple e-faturaların hatalı düzenlenmesi, içerik karışıklığına yol açması ya da e-fatura kullanılmasında vergi suçu oluşabilmektedir.

Sahte faturayı ifade etmek için uygulamada 'naylon fatura' terimi kullanılmaktadır. Ancak, 'naylon fatura' hukuki bir terim değildir. Halk arasında 'naylon fatura' olarak adlandırılan belgeler, vergi uygulamasında iki kategoriye ayrılmaktadır: 'Sahte belge' (gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge) ve 'muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge' (gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte, bu işlem veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge). (Ünal, 2006: 1).

Danıştay bir kararında naylon faturaya ilişkin şu tespitlerde bulunmuştur: “İçeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren şirket hakkında düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu şirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediği, edilmişse dava konusu yapıp yapılmadığı, davacıya fatura düzenlediği dönemlerde, Katma Değer Vergisi beyannamelerini verip vermediği, adına Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden ya da faturaları düzenleyen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılıp bu araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerekirken davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” (Danıştay 4. Daire, 26.04.2007, E: 2006/1742, K: 2007/1408).

4.2.6. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Unsurları

4.2.6.1. Kanuni Unsur

Bir ihlalin genel unsurlarını, gümrük vergileri kapsamındaki tipik davranışları veya ceza hukuku durumunu açıklarken; bu fiilin cezai şartlı bir normda bulunmasına hukuki unsur denir. Kanun ihlali tanımına uyan bir fiil bulunursa, yani bu davranış, bir suçun var olması için gerekli tüm faktörleri karşılıyorsa, bahsi geçen suç türüne tipik olarak kabul edilmektedir. Tipiğe girmeyen suçlar ceza hukukuna tabi değildir (Apak, 2017: 30). VUK’ da belirtilen kaçakçılık suçlarının kaçakçılık suçu sayılabilmesi için Kanun’un 359. maddesindeki tanım ve fiillere tam anlamıyla uyması gerekir. Yanıltıcı ve sahte belgelerin düzenleme ve kullanma ihlallerine ilişkin hükümler VUK’nun kaçakçılık ihlallerini düzenleyen 359. maddesinin a ve b bentlerinde yer almaktadır. Söz konusu suçun ortaya çıkabilmesi için ilk başta ilgili maddenin hukuki tanımına uygun olması gerekir. Ceza hukukunun genel ilkelerine göre, bir suç teşkil eden suçun varlığı, öncelikle bu suça ilişkin yasal düzenlemeye bağlı olmaktadır.

Danıştay 7. Dairesi’nin, bir kararında kanunilik ilkesine ilişkin açıklamaları şu şekildedir: *“Ceza hukukunda kanunun cezalandırdığı eylem olarak tanımlanan suç, isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemdir. Bu tanıma göre bir eylemin suç sayılabilmesi için, eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda sayılı tipe uygun olması ve bir yaptırımın uygulanmasını gerektiriyor olması şarttır. Vergi suçu, verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylemdir. Ceza ise, suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev’i, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımlardır. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının arttırılamayacağı, ‘suçta kanunilik’ hiç kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılamayacağı ise ‘cezada kanunilik’*

ilkesinin özünü oluşturmaktadır.” (Danıştay 7. Daire, 18.03.2008, E: 2007/1132, K: 2008/1782)

4.2.6.2. Maddi Unsur

Bir suçun sayılabilmesi için kanunda tanımlanan fiilin işlenmesi şartı da maddi bir unsur içermektedir. Suçun varlığı ancak dış ortamda bir değişikliğe yol açan bir hareket varsa teyit edilebilir. Arada bir eylemin olduğu koşul, cezai yeniden kullanım olarak bilinir. Maddi unsur, eylemleri ve eylemlerin sonuçlarını ve eylemler ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi içeren bir kavram olarak bilinmektedir. Maddi unsur olmadan suçun olmadığı düşünülmektedir (Dönmezler, 2019: 83).

4.2.6.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, eylem ve birey arasındaki manevi bağları ifade eder. 'Suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup; kast kavramı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir' (TCK Madde 21). Yani, suçun bilerek ve isteyerek işlenmesi durumunda kasıt söz konusudur. İhmal ise, gönüllü olarak yapılan bir eylemin istenmeyen ve hukuka aykırı sonucudur.

İhmalin cezalandırılabilmesi için kanunla açık bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Kast ve ihmal kaçınılmaz şekilde birbirini dışlar. Dolayısıyla aynı suça ilişkin olarak aynı mağdura karşı aynı fiilin kasten ihmali ile yapılması mümkün değildir (Özgenç, 2012: 171). VUK içeriğinde listelenen vergi kaçakçılığı ihlalleri için ihmal ücretleri hariç olmak üzere vergi kaçırma suçları kasten işlenmektedir. Zira kanun bu suçların taksirle işlenebileceğini öngörmemektedir. Başka bir deyişle, bu suçların manevi unsurları kasıtlıdır. Ayrıca, bu suçların oluşması için ortak kastlar yeterli olmakla birlikte, bu suçlarda belirli bir kast ya da motivasyon kısıtlaması bulunmadığından, suçun amacının vergi suçlarının oluşmasıyla hiçbir ilgisi yoktur.

Sahte belge kullanımıyla ilgili olarak, belgenin içeriğinin yanıltıcı olduğunu bilerek bu belgeyi yayınlayan ve kullanan kişilerin, belgede sunulan durumun veya işlemlerin gerçeği yansıtmadığını bilmeleri gerekmektedir. Ancak, bu durumda suçun kasıtlı mı yoksa bilinçsiz mi işlendiği konusunda dikkatli olmak önemlidir. Vergi Usul Kanunu'nun eski metninde, sahte ve yanıltıcı belgelerin kasıtlı ve kasıtsız kullanımı arasında bir ayrım yapıldığı görülmektedir. Yani, bir suçun sahte belge kullanabilmesi için bilerek bu belgeyi kullanmanın gerekliliği belirtilmiştir. Ancak, madde metninde yapılan

değişikliklerle "kasıtlı olarak" ibaresinin çıkarıldığı ve yasal kullanım ile kullanım amacını bilmeme arasındaki ayrımın kaldırıldığı gözlemlenmiştir. (Ela, 2010: 123).

Ancak konu ile ilgili endişeler nedeniyle yanıltıcı ya da sahte belgelerin oluşturulması ve kullanılmasına yönelik vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu açısından ayrı değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İçeriği için yanlış bir şekilde yanıltıcı bir belge kullanan kişilere adli cezalar uygulamak için kasten kullanıldığını tespit etmeli ve kanıtlamalıdır. Ahlaki bir unsur olarak gerekli olan bu sorunun değerlendirilmesinde, vergi mükelleflerinden akıllı girişimciler ve kişiler olarak beklenen titizlik ve araştırma, suça karışan belgelerin gerçekliği gibi sorular ortadan kaldırılarak belgede sahtecilik yapılmaktadır (Ela, 2010: 123).

4.2.6.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir kişi yasal bir kuralı ihlal ettiğinde, bu eylem hemen suç teşkil etmez. Suç, bir kişinin eyleminin hukuki düzenlemelere uygun olmadığı ve bu düzenlemelere aykırı olduğu durumlarda ortaya çıkar. Yani, bir eylemin suç olarak kabul edilebilmesi için, o eylemin hukuki normlara karşı gelmesi gerekmektedir. Hukuki açıdan, 'işlenen ve kanundaki tanıma uygun olan fiilin hukuk düzenince onaylanmaması, bu fiilin hukuka uygun sayılmaması ve hukuk düzeni ile çelişki içinde olması' anlamına gelmektedir. 'Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tarife aykırı hareketi hukuka uygun hale getiren herhangi bir sebebin bulunmamasıdır.' şeklinde tanımlanmıştır. Hukuka aykırılığı ortadan kaldıran ve fiili ceza kuralına aykırı duruma getirmeyen nedenlere ise hukuka uygun nedenler denir. (Dönmezler, 2019: 232).

Türk Ceza Kanunu'na bakıldığında hukuka uygunluk nedenleri; Kanun bazlı emirlerin yerine getirilmemesi, meşru savunmalar ve zorunluluk durumlarıdır. Ceza hukukuna bakıldığında hukuka uygunluk nedenlerinin olması, o eylemin hukuka aykırı bir durum yaratmamasıdır. Ceza kanunu bazlı yasak kılınan bir eylemin hukuka uygun durumunun oluşması halinde, tipiklik söz konusu olarak bulunsa bile cezalandırılmadan bahsedilmemektedir (Apak, 2017: 32).

Sahte ve muhteviyat itibari ile yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçu, VUK'nda bulunan vergi kaçakçılığı suçu olarak sayılmaktadır. Bahsi geçen kanunlarda bahsedilen suçlar açısından hukuka uygun düşme sebebiyle alakalı ifadelere yer verilmemiştir. Bu sebeple alakalı suçlar yönünden Türk Ceza Kanunun genel hükmü geçerli sayılmaktadır.

Alman Vergi Kanunu (Abgabenordnung) kapsamında vergi suçları, kanunun sekizinci bölümünde 'Suçlar ve İdari Cezaların Görünüşleri, Ceza ve İdari Ceza Usulleri' başlığı altında birinci kısım 'Suçların Görünüşleri' alt başlığında düzenlenmiştir. Bu kapsamda 'Vergi Kaçakçılığı' suçu, m.370'te yer almaktadır. İlgili madde, eylemin ağırlığına göre iki grup kaçakçılık suçu tanımlamakta ve farklı yaptırımlar öngörmektedir. Maddenin 3. fıkrasının 4. bendi uyarınca, 'sahte veya tahrif edilmiş belgelerle vergiyi az göstermek veya haksız vergi avantajları sağlamak' eylemi, durumun ciddiyetine bağlı olarak, 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. (Ömercioğlu, 2014: 80).

4.2.7. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Özel Görünüm Biçimleri

4.2.7.1. Teşebbüs

Teşebbüs tabirinin ceza hukukuna göre suçun işlenmesi, suça kalkışma veya suç girişimleri şeklinde kullanıldığı görülmektedir. Buna bağlı olarak Türk Ceza Kanunu'nda bulunan bir tanıma göre “*Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*” (TCK Madde 35). Teşebbüs, kasıtlı olarak işlemek isteyen failin, suçları elverişli eylemlerle doğrudan işlemesine rağmen elinde olmayan ve dışarıdan gelen etkiler sebebiyle suçları tam anlamıyla bitirememesi durumuna denmektedir (Bayraklı, 2019: 129).

Suçta teşebbüs etmenin işe şartları şu şekilde sıralanmaktadır:

- Teşebbüsü kasıtlı olarak işleyecek suç için söz konusu olmaktadır.
- Suçta icra eyleminin başlaması gerekmektedir.
- İcra eylemleri suçu tamamlamaya yönelik olması gerekir.
- İcra eylemleri sonucunda gerçekleştirilecek niteliğe sahip olmalıdır.
- İcra eylemleri elden gelmeyen sebeple tamamlanmamış ya da eylem bitmesine rağmen sonucu gerçekleştirilmemiş olması gerekmektedir (Bayraklı, 2019: 129).

Resmi belgede sahtecilik suçu, sırf hareket suçu niteliğinde olup, istisnai durumlarda, suçu oluşturan hareketin parçalara bölünebildiği durumlarda teşebbüs sorumluluğu doğabilir. Bu suçta, icra başlangıcını yani suçun maddi unsurunu oluşturan hareketi belirlemek çoğu zaman zordur (Tezcan – Erdem – Önok, 2021: 1060). Bununla birlikte, öğretide yaygın olan görüşe göre, madde metninde yer alan 'bir resmi belgeyi

sahte olarak düzenleme', 'gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme' ve 'sahte resmi belgeyi kullanma' seçimlik hareketlerinin icrasına doğrudan başlanmış olup da failin elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamaması halinde teşebbüs sorumluluğu doğar (Gökçen, 2018: 338). Ancak, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, resmi belgede sahtecilik suçunun neticesi harekete bitişik suçlardan olduğundan bahisle, bu suçta teşebbüsün mümkün olmadığı yönünde kararlar vermektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2015 tarihli (E. 2014/1485, K. 2015/22917) içtihadında, 'Resmi belgede sahtecilik suçlarının niteliği gereği neticesi harekete bitişik suçlardan olduğundan bu suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı, suçun, belgenin düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kullanılması ile oluşacağı cihetle, sanığın katılanın kimlik bilgilerine göre düzenleyip üzerine katılana ait fotoğrafı yapıştırdığı imzasız nüfus cüzdanı talep belgesini kızı aracılığı ile muhtara gönderdiği, ancak muhtarın şüphelenerek belgeyi onaylamayıp katılana durumu bildirmesi olayında, resmi belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden, eylemin teşebbüs aşamasında kaldığından bahisle yazılı biçimde mahkumiyet kararı verilmesi' yönünde görüş bildirmiştir.

Yine, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2018 tarihli (E. 2016/12379, K. 2018/1249) içtihadında, "20.04.2011 tarih 2011/3449 Esas nolu iddianame içeriği nazara alındığında, hakkında beraat kararı verilen ... ve sanık ...'in, ... adına ...'in fotoğrafı yapıştırılan sahte nüfus cüzdanını Bahçelievler Nüfus Müdürlüğünden almak suretiyle resmi belgede sahtecilik suçunu işledikleri ayrıca sanık ...'in bu sahte nüfus cüzdanını kullanarak, İstanbul Emniyet Müdürlüğüne müracaatı sırasında sahte bilgilerle pasaport istek formu doldurarak kuruma verdiği anlaşılmakla, iddianame anlatıma göre sanığın sahte nüfus cüzdanı ile içerik olarak sahte pasaport istek formu doldurma eylemlerinin zincirleme şekilde resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı gözetilmeden, mahkemece söz konusu iddianame ile sadece pasaport almaya teşebbüs suçundan dava açıldığı kabul edilerek neticesi harekete bitişik suçlardan olması nedeniyle teşebbüse elverişli olmayan resmi belgede sahtecilik suçuna teşebbüsten yazılı şekilde hüküm kurulması" yönünde karar vermiştir.

VUK' nda bulunan belgeler kanuna bakıldığında ya da kanunda verilen yetkilere dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılması mecbur görülen belgedir. Kullanılmış ya da kanunun bakanlığa verdikleri yetkilere dayanarak, kullanılması mecbur olan belgelerin ön görülmüş zorunlu bilgileri taşıması durumunda bu belgeler VUK açısından düzenlenmemiş olarak görülmektedir (VUK Madde 227/3).

Örnek vermek gerekirse faturada bulunan bilgileri VUK düzenlemektedir. (VUK Madde 227/3). Düzenleme kademesinde malların ne kadar olduğu yazmıyorsa ya da düzene koyulan tarafınca imzası atılmamışsa bu belge VUK yönünden düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu açıdan düzenlenmemiş belgeye yönelik ceza verilmeye gidilmeyeceği belirtilmektedir. Bu yüzden belgelerin düzenlenmemesi eylemleri sebebiyle kaçakçılığa teşebbüs sayılmayacaktır (Bayraklı, 2019: 18). Sahte ve muhteviyat itibari ile yanıltıcı belgelerin kullanılması eylemlerinde ise bu durumlar tamamen farklı görülmektedir. Sahte şekillerde düzenlenen faturaları olan biri, deftere mal alışı şeklinde yazıyorken sahte belgede yer alan satıcı adını yazmış fakat miktarını yazarken kolluk kuvvetlerine yakalanmışsa bu eylemi vergi kaçakçılık suçlarına teşebbüs etme aşamasına kaldığı bildirilmektedir (Bayraklı, 2019: 159).

Bu eylem nedeniyle kaçakçılık suçuna teşebbüs suçu dolayısıyla ceza verilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak, bir kişi eğer malı on beş ton olarak almış ancak satıcı ile on ton şeklinde defterine kaydederken yakalanmışsa, mükellef muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenlemeye teşebbüs etmemiştir (Bayraklı, 2019: 159). Emtia veya hizmet satan yükümlü ve bu yükümlüye mal tedarik edenler nezdinde, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmadan, sadece diğer verilere dayanarak faturanın sahteliği iddia edilemez. Örneğin, Danıştay bir kararında, 'Başkaca araştırma ve saptamada bulunulmadan, hurda metal ticareti sektöründe sahte fatura kullanımının yaygın olduğu ileri sürülerek yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı' hususunu vurgulamaktadır (Danıştay 4. Daire, 21.09.2006, E: 2006/2008, K: 2006/1670).

Bu durumlarda mükelleflerin öncelikle herhangi bir gerçek ticari faaliyetlerinin olup olmadığına bakılmalı ve buna göre mükellefin sahte fatura düzenleyip düzenlemediği tespit edilmelidir. Çünkü mükellefler, kayıt dışı alışları nedeniyle sahte fatura kullanabilmektedir. Alışları her ne kadar sahte olarak görünse de satışları gerçek olabilmektedir. Konuya ilişkin Danıştay kararında bu durum: '2017 yılında alım yaptığı firmaların yaklaşık %51 hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle yazılmış vergi tekniği raporu bulunduğu, yaklaşık %32'si hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle olumsuz tespit bulunduğu, yaklaşık %1'inin muhtelif sebeplerle özel esaslara tabi olduğu, 2018 yılında alış yaptığı firmaların %26'sı hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle yazılmış vergi tekniği raporu bulunduğu, yaklaşık %60'ı hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle olumsuz tespit bulunduğu, yaklaşık olarak %14'ünün muhtelif sebeplerle özel

esaslara tabi olduğu...' şeklinde ifade edilmektedir (Danıştay 4. Daire, 11.08.2022, E: 2021/8741, K: 2022/6310).

4.2.7.2. İştirak

Suç bir tek fail ile işlenebileceği gibi kimi zamanlarda birden fazla kişiler toplanarak da bu suçları işleyebilmektedirler. Hukukta bu kavrama baktığımızda “suça katılma” tabiri kullanılmaktadır. Bu durum, 'Suça iştirak, bir kişinin işleyebileceği bir suç, suça katılma iradesi altında birden fazla kişi tarafından işlenmesi' olarak tanımlanmaktadır. (Bayraklı, 2019: 159). İş birlikleri yapılan bu hallerde bireylere ceza verilmesi ceza hukukunda “iştirak” kavramı ile ilerletilmektedir. Örneğin sahte belgeleri düzenleyenler tedarik sağlayarak kullanmalarına yönelik mükelleflere veren birinin hareketi belgelerin düzenlenmesi suçuna iştirak etmiştir (Şenyüz, 2017: 461). Uygulamada mükellef kimselerin muhasebe işini sürdürürken bireylerin ve personellerin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeleri düzenlemesi ve kullanılması suçuna iştirak ettiğine sıklıkla rastlanılmıştır.

Suçlara katılım sağlama ise şu öğeler ile oluşmaktadır:

- Gerçek birinin işleyeceği suç olması gerekmektedir.
- Birden çok kişilerin suçlara katılım sağlaması gerekmektedir.
- Katılma doğrudan suçları işlemekle ve maddi şekilde olabileceği gibi manevi katılma şekilleri olabilmektedir.
- Suçlara katılan kişilerde birden fazla suç işleme iradeleri olabilmektedir.
- Suçların icralarına başlanması tüm şerikler açısından aynı suça yönelik olması gerekir.
- Manevi ve maddi olarak katılım değerlerini taşıması gerekir (Bayraklı, 2017: 3).

VUK'da düzenlenmiş kaçakçılık suçlarıyla alakalı cezalar bu eylemleri işleyen kişiler hakkında hükümlerin verilmesi gerekmektedir. Muhteviyatı ve sahteliği itibari ile yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçunda içinde bulunduğu kaçakçılık suçu yalnız kanunda özelliği belirtilen bireylerce işlenebilmektedir. Buna bağlı olarak suç failleri ya da suç ortaklıkları taşıyan bireyler vergi sorumlusu, vergi mükellefi, mükellefe ve mali müşavirlere bağlı olarak sıralanmaktadır (Bayraklı, 2017: 3). VUK' da vergi suçunda iştirak ile alakalı, 359. maddeye bakıldığında yazılı suçun işlemesine iştirak suç ortaklarında bahsedilen suçun işlenmesi durumunda menfaatinin olmaması, Türk Ceza Kanunun suçlara iştirak hükmüne bağlı olarak hakkında verilmesi gereken cezanın

yarısının ineceği belirtilmektedir (VUK Madde 360). Buna bağlı olarak vergi suçu olarak görülen muhteviyat ve sahte itibari ile yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçuna iştirak eden kişilerle alakalı Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunmaktadır.

Dolayısıyla, sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerini kanuna uygun şekilde birlikte gerçekleştiren failler, suça katılma kastıyla hareket ettiklerinde her biri 'müşterek fail' olarak cezalandırılacaktır. Danıştay'a göre, bir şirketin kanuni temsilcisi olan müdür A, sahte belge düzenleme ve kullanımı fiilleriyle kaçakçılık suçu işlerken, şirket ortağı B'nin yer, malzeme ve personel temin etmek suretiyle müşterek fail olarak kaçakçılık suçuna iştirak etmesi mümkündür (Danıştay 4. Daire, 06.07.2021, E: 2016/21277, K: 2021/3805).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenlemek veya kullanmak suçlarına katılımın yaptırımları, katılma statüsüne göre belirlenir. Fail sıfatıyla katılım sağlanmışsa, kanunda öngörülen cezalar uygulanır. Azmettirme şeklinde suça katılım olmuşsa, yine kanunda belirtilen cezalara göre cezalandırılır. Kaçakçılık suçlarına yardım eden olarak katılım sağlanmışsa, kaçakçılık suçlarının cezalarının üst sınırı 5 yılı aşmadığı için, kanunda belirlenen ceza yarıya indirilerek uygulanır. (Özbek, 2010: 596).

4.2.7.3. Suçların İçtimai

Faillerin suçları işleme fikirleri işlediği suçların fiilleriyle anlaşılmaktadır. Buna bağlı olarak eylem, netice ve neden- sonuç ilişkisiyle belirlenmektedir. Bu eylemlerin neticesi ihlale uğrayan kanunun hükmüne göre de suç değişik görünümler arz edebilmektedir. Bu açıdan suçun birleşmesi tabiri de meydana gelir. Kanuni kavrama göre oluşum gösteren her netice ilke şeklinde ayrı ve bağımsız suçlar oluşturabilir. Fail eylemi ile ne kadar netice oluşturmuşsa o derecede suç işlemiş olarak sayılmaktadır. Buna bağlı olarak suçların her birinden bağımsız ve ayrı cezalar almaktadır. Fakat kimi zamanlarda eylemlerin fazlalığı, suçunda birden fazla olduğu manasına gelmemektedir.

Bunun nedenleri arasında ise suç, kimi zamanlarda bir, kimi zamanlarda ise çok fazla eylemden ortaya çıkabilmektedir. Suçların bütünleşmesi, kanundaki düzenlemelere uygun şekilde birden çok kanun hükümlerinin ihlal edilmesi neticesini doğuran suçun bir failde bütünleşmesi ve cezanın ise buna göre belirlenmesine denmektedir (Bayraklı, 2017: 2). Bu tarz durumlar ise cezaların nasıl verileceğini hakkında Türk Ceza Kanunun 42 ve 44. maddesinde belirtilmiştir. Bu duruma bağlı olarak *“işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren*

suçtan dolayı cezalandırılmaktadır” bu durumlar ise “fikri içtima” şeklinde isimlendirilmektedir. “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi” hallerine bakıldığında ise zincirleme suçlar şeklinde isimlendirilmektedir.

4.2.8. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Tespit Edilmesi

4.2.8.1. Vergi Denetimi

Vergiden alacaklı olarak bulunan devletin vergileri vaktinde ve eksiksiz şekilde tahsilinin sağlanmasına yönelik mühim bir uygulama vergi denetimler olarak görülmektedir. Genellikle vergilerin kontrol edilmesinin hedefi, vergi idaresi kanuna uygunluk teşkil edip etmediği, düzenli yürütülmesini sağlamak, mükellef beyanlarını ve bildirimlerinin doğru olup olmadığıyla alakalı durumları meydana çıkarmaktır (Karakoç, 2017: 237).

Vergi kontrolleriyle alakalı düzenlemeler genellikle VUK’da bahsedilmektedir. Kanun uyarınca hedef ödenmesi gerekli olan vergilerin doğru olup olmadığının araştırılması, tespit edilmesi gibi incelemede en etkin ve kapsamlı olarak bulunan denetim mekanizmasıdır. Bu durumun yanında kanun tanımlarıyla ve usulleriyle detaylı şekilde belirlenen arama, bilgi ve yoklama toplama mekanizması da vergi araştırmalarıyla bütün şekilde vergi kontrolü kapsamlarında değerlendirilir. İdare ise bu araçların kullanımlarını sağlayarak yükümlüklerin vergi kanunda uygunluk gösterip göstermediğini kontrol eder ve beyan esaslarının mühim problemleri arasında yer alan vergi kaçakçılıklarını ve kayıplarının önüne geçilmesini sağlar (Bayraklı, 2018: 98).

4.2.8.2. Vergi Denetimine Yardımcı Diğer İdari Düzenlemeler

4.2.8.2.1. Alış ve Satış Bildirim Analizleri

Mükellef kimselerin belli bir miktarı aşmış olan malları ve hizmetlerin alımlarında “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” malların ve hizmetlerin satışlarında ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” aracılığı ile bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bilanço esaslarına bakıldığında ise defterleri tutan mükelleflerin bir birey ya da kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üstünden malların ve hizmetlerin alınması “Form Ba” aracılığı ile malların ya da hizmetlerin satışlarında ise “Form Bs” aracılığı ile bildirilmesi zorunlu kılınmaktadır.

Bahsi geçen bildirimler aylık şekilde yapılması, alınmakta olan malların, hizmetlerin, demirbaşların, maddi ve manevi olarak bulunmayan unsurların vb. her çeşit kalemi kapsadığı görülmektedir. Bildirim formlarında alakalı ayda belirlenen unsuları hangi mükelleflerden aldığı ya da hangi mükelleflere satıldığı, bunların fatura sayıları ve tutarları vb. unsurlara yer verilmektedir.

Bahsi geçen uygulamaların muhteviyatı ve sahteliği itibari ile belgeleri düzene koyanların ve kullananların tespit edilmesi açısından çok faydası görülmektedir. Bahsi geçen uygulama karşılıklı şekilde işlemekte olduğundan dolayı otomatik şekilde denetim sağlanabilmektedir. Bir tarafın alması başka bir tarafın satışı olduğu için idare tarafınca başka bir kontrole gerek duyulmadan taraflar birbirlerinin kontrollerini sağlamaktadır.

Sistemlerde fatura miktarı ya da tutarlarıyla alakalı karşılıklı şekilde uyumsuzluk oluştuğunda ya da bir tarafın bildirimleri sağlamadığında doğrudan Vergi Dairesi kayıtlarına bakılmaktadır. Sağlanan bildirimlerin mükellefleri çoğu alımlarını ve satımlarını kapsadığı zaman bu bireylerin verdiği vergi beyannamesinin doğruluğu da denetlenmelidir.

Mükellefler ise sahte ve muhteviyatıyla yanıltıcı belgeleri kullanarak kurumlar vergilerini ya da gelir vergisine az tutarlarda sağladıkları harcamaları ve yapmadıkları harcamaları göstererek vergi matrahlarını düşürdükleri görülmektedir. Buna bağlı olarak katma değer vergilerinde indirim mevzuatı sağlayacak katma değer vergilerinin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltı verecek belgeler aracılığıyla yükselmesi sağlanarak indirim mekanizmasıyla ödemesi yapılacak olan katma değer vergileri düşürüldüğü görülmektedir.

Mükellefler bahsi geçen belge türlerinde tutarı vergi beyanına yansıttıkları için, Ba-Bs forumlarına sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgedeki tutarın ve belgeleri hangi şirketten ya da kişiden aldıklarını doğrudan yazmaları gerekmektedir. Bu açıdan vergi beyanı ve bildirimi arasında uyum sağlanır ve Vergi Dairesi kayıtlarında negatif bil hal oluşmasının önüne geçilmektedir. Yukarı kısımda bahsedilen sistemin sayesinde herhangi biçimde sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeleri düzenlemiş bir kişi belirlendiğinde bu kişinin düzenlediği belgeleri de kullanmış olan bireyler Ba-Bs Bildirim Analizi aracılığı ile basit şekilde bulunmaktadır.

4.2.8.2.2. Özel Esaslar Uygulaması

Katma değer vergileri uygulamalarında nihai kademedeki vergilerden istisnası sağlanan işlemler sebebiyle yüklenmiş ve indirim yolu ile telafisi olmayan katma değer vergisinin iadesi yapılmalıdır. Fakat mükellef kişiler sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kullanımı sağlanarak, yüklemiş oldukları katma değer vergisinin tutarlarını artırarak haksız şekilde iade isteyebilmektedirler. KDVK Madde 36 da Hazine ve Maliye Bakanlığıyla alakalı şunlar bahsedilmiştir; mükellefiyet süreleri, personel sayısı, ödenen vergi tutarı, aktif ve öz sermaye büyüklüğü alakalı ödevin vaktinde yapılıp yapılmadığı, sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ya da kullanılması açısından negatif rapor veya tespitin olup olmadığı vb. kriterler esas alınarak mükellefin vergiyle alakalı uyum düzeyi ve uyum düzeylerine göre çeşitli iade yöntemi bulmaya, iade alacağının mahsup edileceği vergi borcuyla iadelere ilişkin başka usullerin ve esasların belirlenmesine yetkili görülmektedir.

Bahsedilen bu yetkilere dayanarak sahte belgelere ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelere dayanan iade isteklerinin önüne geçebilmek maksadı ile özel esaslar uygulamaları getirildiği görülmüştür. Özel yönergelerin nihai hedefleri, mükelleflerin katma değer vergisi beyannamelerinin doğruluğunu incelenmektedir. Böylelikle, hazineye teslim edilmemiş veya gerçek taahhütlere dayanmayan (bir geri ödeme mekanizmasının parçası olarak) hayali olarak oluşturulan fonların geri ödenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenlemeler, bir vergi mükellefinin meşru geri ödeme taleplerinin karşılanmasını sağlamaktadır (Şentürk, 2019: 136). Ayrıca, hiçbir zaman yüklenmemiş ve hiçbir şekilde tahsil edilmemiş olsa dahi, asılsız belgeye dayalı indirim dikkate alınarak, talep edilen katma değer vergisi tutarının iadesinin engellenmesi sağlanmalıdır. Katma değerlerin uygulamalarına bakıldığında ise iade sağlayabilme yeterlilikleri açısından mükelleflerin ikili ayrımlara tabi tutulduğu görülmüştür (Şentürk, 2019: 136).

Bunlar ise, özel esasa ve genel esasa göre mükellef gruplarında sayılmaktadır. Sahte veya yanıltıcı fiş düzenlemesi veya kullanması fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak bağlantılı olarak bir grup mükellefin katma değer vergisinin iadesini istemesi özel ilkelere uygun olacaktır. Buna göre, içeriği nedeniyle sahte ve yanıltıcı nitelikteki belgelerin olumsuz ibrazını veya kullanımını bildiren mükellefler ile bu konularda mükelleflerin hakları hakkında olumsuz kanaatleri bulunanların iade talepleri, artırılmış

güvenceye karşı sunulmuştur. Bu yüksek garantilerle başa çıkabilmek için, bu kişilerin onlar hakkında bir durum tespiti raporuna sahip olmaları gerekmektedir.

4.2.8.2.3. Mükellefiyet Tesisinde Teminat Uygulaması

VUK Madde 153/A ya göre “*Sahte belge düzenlediği tespit edilenler ile yalnızca sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilen, kişilerin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde bu kişilerden teminat talep edilmektedir*”. Bu düzenlemeyle beraber sahte belgelerin düzenlenmesi eylemi ve suçların işlenmesinin önlenmesi hedeflenmektedir (VUK, 213 sayılı 153/A madde).

VUK’ un 153/A maddesine bakıldığında sahte belgeleri düzenlemiş olanların bu eylemi tekrar yapmaları zorlaştırılmıştır. Araştırma personelleri ve Vergi Daireleri vakitlerini asli görevi sayesinde dolandırıcılık önlenecek, vergi tahsilatını istenen düzeye çıkarılacak ve katma değer vergisi iadelerini haksız yere yapılmasını önlenecektir. Bahsi geçen maddede, mükelleflerin sahte belge düzenledikleri işlemlerde teminat sağlama zorunluluğu getirilmektedir (Gönkayalı, 2014: 132).

4.2.8.3. Vergi İncelemelerinde Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Tespit Yöntemleri

4.2.8.3.1. Karşıt İncelemeler

Karşıt kontrol, vergi denetimleri sırasında sahte veya yanıltıcı belgelerin tespitine yönelik önemli bir inceleme yöntemi olarak kabul edilir. Sahte veya yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçlarında genellikle belgeyi veren ve kullanan olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Bu nedenle, iki tarafın defter, kayıt ve belgeleri birbirleriyle ve birbirlerine karşı kontrol edilir. Örneğin, mükellefin dosyasında bir mal veya hizmetin satışına ilişkin bir kayıt varsa, o işlemin karşı tarafı olan alıcının da ilgili mal veya hizmeti satın aldığına dair bir kaydının bulunması gerekmektedir (Taştan, 2014: 89).

Karşıt kontrol ile işlem ortağının kayıtları denetlenir ve işlemin aynı miktar, tutar ve nitelikte olup olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, işlemlerin karşı tarafının bahsi geçen alım satımı yapma ehliyetine sahipliği de belirlenmektedir. Karşıt kontrol, vergi müfettişleri tarafından halen kullanılan bir yöntemdir ve bilhassa içeriğinden dolayı sahte veya yanıltıcı olan belgelerin araştırılmasında önemli kararlar alınabilmektedir (Taştan,

2014: 89). Mahkeme kararlarında, makamlarca yürütülen sahte belgelerin incelenmesinde karşıt sorgulama yapılması gerektiği sıklıkla vurgulandığı görülmektedir.

4.2.8.3.2. Ödemelerin Araştırılması

Günümüzde olaylara esas olan zirai, ticari ya da sınai işlemler için türlü ödeme yöntemleriyle ücretlendirilebilen ödemeler yapılabilmektedir. Nitekim yüksek değerli işlemle alakalı ödemeler ağırlıklı olarak havale, EFT, ödeme emri ya da çek, senet veya kredi kartı vb. havale yoluyla yapılmaktadır ve belgelenmiş araçlarla gerçekleştirilmektedir. Ödemelerin bir işlemin doğruluğu ve gerçekliği hakkında veri olarak kayıt altına alınabilmesi, olayla doğrudan ilgili verginin kanıtlanması için çok mühim bir araçtır.

Ücretlendirme olayına esas olan işlemler bazında yapılan ödemenin ticari uygulamaya uygun şekilde yapılması ve belgelenmesi gerekmektedir. İçeriği nedeniyle sahte ya da yanıltıcı belgeye konu olduğundan şüphelenilen işlemin mali tutarıyla alakalı olarak vergi denetimleri sırasında ortaya çıkan ilk soru bu işlemin nasıl ödeneceğidir. Materyallerin yanlış ve yanıltıcı olması, onları kullananlar için bazı sonuçlar doğurabilir; yani, kullanıcıların ödedikleri vergiyi azaltmak için nispeten yüksek bir iş hacmine sahip olmaları gerekmektedir. İş gereksinimlerine uygun olarak bankalar ya da diğer belgelenebilir ödeme araçları aracılığıyla büyük değerli işlemler için ödeme aracılığıyla binlerce lirayı nakit olarak manuel ödeme yapmak son derece ciddi bir ihlalidir.

Vergi kontrolünde bu durumlar fiilen ödeme yapılmadığı için işlemin sahte olduğu kabul edilir. Çok sayıda ödemenin nakit olarak yapıldığının iddia edilmesi, suç işlendiğinin göstergesi değildir; İçeriğinden dolayı sahte ya da yanıltıcı belge olduğundan şüphelenilmesi durumunda dikkate alınmayacak bir durum olarak kabul edilir. Bu konuda çok sayıda mahkeme kararı bulunmaktadır (Ilıca ve Ilıca, 2016: 51). Nakit benzeri yöntemlerle belgesiz ödemenin ispatı daha kolay olsa da sahtecilik olduğundan şüphelenilen işlemin önemli bir kısmının ödenmesinin senet, banka dekontu, çek ile ödenmesi gerekmektedir. Elbette sadece ödeme araçları ile kayıt altına alınabiliyor olması işlemin gerçekliğini kanıtlamaz.

Bu nedenle, yapılan ticari işlemlerin tevsik edici belgelerle ispatlanamaması, bu işlemlerin gerçekliğini şüpheli hale getirir (Yüce, 2018: 71). Konuya ilişkin Danıştay kararında şu ifadelere yer verilmiştir: 'İncelenen banka hareketlerinde, ödenen çek tutarı kadar paranın birkaç dakika sonra tekrar firma yetkilisinin hesabına yatırılmasının hiçbir

ticari teamüle uygun düşmediği, para hareketlerinin farklı günlerde de tekrarlandığı, ilgili dönemde ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin çalışanı olan ve para ve çek tahsilatı yaptığı tespit edilen ... isimli şahsın ifadesinde, davacı şirketin müdürü ... ile birlikte bankaya gittiğini, çeklerin üzerine kendi isminin yazılarak ciro edildiğini, çek işlemlerinde ortada fiziki bir para hareketinin olmadığını, bu firmaların birbirlerine fatura düzenleyerek devletten katma değer vergisi iadesi almak amacıyla bu işlemlerin yapıldığını, söz konusu işlemlerin ... ve ...'ın yönlendirmesiyle gerçekleştirildiğini ifade ettiği, ... isimli şahsın ifadesinde ise, o tarihlerde firma çalışanı olmaksızın bilgisayar kurma, yazılım yükleme gibi işler yapmak suretiyle tanıştığı ... ve ...'ın yönlendirmesi ile bankaya giderek, davacı şirketin çeklerini tahsil etmediği halde etmiş gibi imzalar attığını ve karşılığında harçlık aldığını beyan ettiği, davacı yetkililerinin şirketin hesaplarıyla bilerek ve isteyerek, sistematik bir şekilde oynamak suretiyle haksız katma değer vergisi iadesi alabilmek amacıyla muhasebe hilesi yaptıkları...' (Danıştay 3. Daire, 29.09.2021, E: 2020/2163, K: 2021/4095)."

“Ödeme gerçekse, yapılan işlem de gerçektir” yaklaşımı yanıltıcı olarak görülmektedir. Nitekim bu suçların failleri, içerikleri hakkında zamanımızda boyutlara ulaşmış olan yanıltıcı ve sahte belge kullanımı ve konu hakkında yetkilileri çeşitli şekillerde yanıltmaya çalışmaktadır. Örnek vermek gerekirse, sahte fatura düzenlemekte kişi ile faturayı kullanmak isteyen kişi, ödemenin bir banka veya çek yoluyla yapılması gerektiği konusunda, gerçek olmasa da gerçek bir ödeme olduğu izlenimi vermek için mutabık kalmışlardır. Bu durumlarda faturanın sahte olup olmadığının tespiti güçtür, çünkü faturanın VUK ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ödenmesi meşru görünmektedir. Buna bağlı olarak fiili satış görülmez, ancak gerçek bir görünüm yaratmak için ürünü aldığını iddia eden taraf, banka aracılığıyla ödediği ürünün bedelini sahte faturayı kesen ve yasayı çiğneyen kişilerden geri almaktadır (Ilıca ve Ilıca, 2016: 50). Genellikle, yukarı kısımdaki örneğe benzeyen ödemeler için yöneticiyi yanıltmak için aşağıdaki işlem gerçekleşir.

- Ödemenin sahte ödeme aracılığı ile belli edilmesi ve bunların vergilerinin araştırılmasında ibraz edilmesidir.
- Banka üstünden gerçek ödemelerin yapılması gerçek sayılmayan işlemlerin ödendiğine dair teşkil edici belgelerin temini; fakat sonradan alakalı meblağının bir biçimde ödemeye sağlayana geri iade edilmesi durumudur.

- Düzenlenmiş çekin tahsil edilmesinde, fakat sonraki zamanlarda tahsili edilmiş tutarların çek düzeni yapana geri iade edilmesidir.
- Çek türlerinin ciro yolu ile çok fazla kişi elinden geçirilerek, geri dönelerinin sağlanma durumudur.

Yukarıdaki durumlarda, bir vergi denetçisinin gerçeğe aykırı yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasında suç bulması daha zordur, ancak suçu işleyen kişinin banka bilgilerinin ayrıntılı olarak araştırılması gerekir. Bu açıdan detaylı şekilde araştırılırsa suçların tespiti yapılacağı düşünülmektedir.

4.2.8.3.3. Mükellefin Gerçekleştirdiği Faaliyete ve Kapasitesine İlişkin Tespitler

Vergi takibinde kullanılan belgenin fiili işlemle uyumlu olmasının kabul edilebilmesi için belgenin konusunun düzenlenen belgenin türü ile uyumlu olması gerekir. Yapılan denetimlerin odak noktası mükellefin faaliyetleridir. Buradaki faaliyet dar manada yalnız bir iş olarak görülmemektedir. Filli manada oluşum gösteren faaliyetlerin belgelere uyum sağlaması mühim olmasıyla beraber geniş manada araştırılan şirket ya da kişilerin belgede konu olan alımları ve satımları karşılaştıracak iş güçleri, sermayeler, depolar, vb. sahip olup olmamasıdır.

Bu anlamda, vergi denetiminde sahte ya da yanıltıcı belge kullandığından şüphelenilen birey ya da şirketin becerileri, beyanına bakılmaksızın denetimi yapan kişi tarafından açıklanacaktır. Bu işler ve yetenekler ile alakalı sorular, vergi ile alakalı işlemlerin doğruluğu ve gerçekliği yanlış veya yanıltıcı belge kullanmanın ihlali konusunda vergi miktarı ve türünün yanıltıcı olup olmadığı konusunda oldukça önemlidir. Vergi denetimleri yoluyla, belirtilen unsurlar tarafından yürütüldüğü iddia edilen vergi işlemlerinin büyük ölçüde, hatta bazı zamanlarda kendi başına bile tutarsız olduğunun kanıtı, belgelenen işlemin neredeyse yanlış ya da yanıltıcı olduğunu belirlenmesini sağlamaktadır.

Örneğin bir imalat firmasına yönelik personel sayısı çok mühim görülmektedir. Bu tür firmaların çok büyük fatura kesmeleri, yapılan inceleme sonucunda normal şartlarda çok miktarda ürün ürettiklerini göstermektedir. Fakat faturada belirtilen tutarı üretecek yeterli sayıda personel bulunmaması, o sırada yapılan işlemin doğru olmadığı veya yanıltıcı bir tutarın yapıldığı konusunda çok mühim bir karine teşkil etmektedir. Benzer şekilde, makine ve teçhizat eksiklikleri de vergi denetimleri sırasında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Bu nedenle, mükellefler hakkında yapılan araştırmalarda, faaliyetin tam olarak incelenmesi ve herhangi bir şüpheye mahal vermeyecek şekilde net olarak ortaya konulması gerekmektedir. Bir Danıştay kararında bu durum şu şekilde vurgulanmıştır: *'Dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunun atıf yaptığı vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerin değerlendirilmesinden, davacının sahte fatura dzenlediğinin ve geręek bir faaliyetinin bulunmadığının somut olarak ortaya konulamadığı anlaşıldığından, somut bir tespit bulunmaksızın varsayıma ve kanaate dayalı olarak tarh edilen vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekęelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.'* (Danıştay 4. Daire, 21.04.2022, E: 2018/1671, K: 2022/2819).

Belgeli işlemin türünü temsil eden unsurları üretmek için kullanılan makinenin yeteneği, söz konusu vergi işleminin güvenilirliği ve geręekliđi hakkında veri sağlar. Kapasite açısından şirketin sermayesi de bu konuda mühim bir gösterge olarak kabul edilmektedir. şirketin sermayesinin iddia edilen faaliyeti karşılamaya yeterli olması gerekir.

4.2.8.3.4. Vergi ile İlgili Yükümlölüklere Uyumun Araştırılması

Devlet tarafından talep edilen kanuni defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, adreslerin bildirilmemesi, vergilerin ödenmemesi vb. en temel vergi yükümlölüklerinin ibraz edilmemesi: Bu yükümlölüklere uymayan birinin dzenlenen bir belgenin geręek olmadığı konusunda önemli bir karineyi temsil etmektedir. İhraç ihlalleri ve iğerikten dolayı yanıltıcı belgelerin kullanımı araştırılırken, belirtilen yasalara uyum ile bağlantılı olarak belirlenen problemler, işlemin fiili durumla ilişkisini anlaşılması açısından mühim görölmektedir.

Örneğin, vergi daireleri tüm aramaya rağmen bir mükellefin bilinen adresinde mükellef bulamazsa, şüpheli bir şekilde mükellefe yaklaşır ve mükellefin eylemlerini sonlandığını ve düzene koyulmuş faturaların başka tespitlerle beraber örtüşmesi durumunda sahte fatura olacağı ihtimali üzerinde durulmaktadır. Bir başka örnek de sahte fatura kesen kişinin bu işlerden faydalanacağı ve kestiği fatura karşılığında komisyon gelirleri elde edeceğidir. (Akgüner ve Sektür, 2004: 20). Söz konusu komisyon geliri, fatura üzerinde yazılı olan KDV dahil tutar üzerinden hesaplanmakta olup, Danıştay kararlarına göre bu gelirin fatura tutarının % 2'si olduğu kabul edilmektedir (Danıştay 3. Dairesi, 30.03.2022, E: 2019/81, K: 2022/1400). Bu nedenle sahte faturalar kesen kişiler

çok fazla maliyetlerle fatura kesmeye çalışırlar. Ancak, gerçek bir satış veya satın alma sonucu değil, mal ya da hizmetlerin içeriğine göre fatura tahrifatı veya yanıltıcılığı sonucu vergi ödenmemektedir.

Bunun yanında ilgili faturaların sahteliğini destekleyen diğer tespitlerin de bulunması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay kararında: *“Buna göre; mükellef kurumun yapılan yoklamalardaki işçi sayısı, emtia mevcudu, iş yeri büyüklüğü gibi çalışma durumunu gösteren veriler dikkate alındığında, 155.414.929,00-TL tutarında mal satışı bulunmasının iktisadi ve teknik icaplar ile ticari teamüllere uygun olmadığı, her ne kadar bozulması istenen kararda, davacı tarafından dava dosyasına sunulan 01/04/2016, 07/06/2016, 22/12/2016 tarihli yoklama fişlerinde, davacı şirketin ortalama 6-8 arası işçi çalıştırdığının ve iş yerinde 600.000,00-TL, 2.000.000,00-TL ve 2.900.000,00-TL emtia olduğunun tespit edildiği belirtilmekte ise de, bu miktardaki emtialar ile 155.414.929,00-TL tutarındaki satış hasılatına ulaşamayacağı, 2016 yılında hakkında olumsuz tespit yer alan mükelleflerden yapmış olduğu fatura alışlarının ilgili yıldaki toplam alışlarına oranının %95 gibi çok yüksek bir orana tekabül ettiği, 2016 yılında KDV matrahı toplamının 155.414.937,01-TL olmasına rağmen ödenecek hiç KDV hesaplanmadığı, mükellef kurumun çalışanı olarak gösterilen ...'ın ifadesinde bu şirkette çalışmadığını beyan ettiği dikkate alındığında davacı şirket tarafından düzenlenen faturaların komisyon karşılığında düzenlenen belgeler olduğu sonucuna varılmış olup, aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir. Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması...”* yönünde hüküm verilmiştir (Danıştay 4. Dairesi, 10.12.2021, E: 2019/8921, K: 2021/5110).

Danıştay kararlarına göre, yoklama fişlerinin geçerli olabilmesi için mükellefin imzasını taşıması, ihtirazı kayıt konulmuşsa aksinin ispat edilmiş olması ve mükellefin imzadan imtina etmesi halinde yoklama yapmaya yetkili memurlar tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. (Candan, 2008: 798).

İyi niyetli mükellefler, normal özgeçmişlerine göre hareket ederler ve tahakkuk eden vergilerini her ay ödemeye çalışılmaktadırlar. Fakat mükelleflerin yüksek meblağlarda vergiyi zamanında ödememesi, Vergi Dairesi önünde sahte fatura satma ihtimalini hatırlatmaktadır (Ilıca ve Ilıca, 2016: 50). Fakat, şunun belirtilmesi gerekmektedir: Olumsuz vergi beyanları tek başına bir belgenin gerçekliğini kanıtlamaz.

Vergiyle ilgili yükümlölüklerle ilgili bir diğerk konu da mükelleflerin işyerini terk etmeleridir. İşten ayrılan mükelleflere boş fatura, irsale vb. belgeleri Vergi Dairesine geri vermesi zorunlu kılınmıştır. Bitiş tarihinden sonra faaliyetlerini tamamlayan mükelleflere, kişinin faaliyetlerine resen veya vergi dairesi tarafından son verilmesine bakılmaksızın fatura düzenlenemez (İlıca ve İlıca, 2016: 53). Vergi denetiminde, postalama tarihinden sonra yayınlanan tüm belgeler, herhangi bir gerekçe gösterilmeden sahte belgeler şeklinde değerkendirilmektedir. Fakat bu belgeleri kimin düzenlediğini bulmak da gerekmektedir.

4.2.8.3.5. Nakliye İlişkin Tespitler

Ticari işlemlerde, mal ithalat ve ihracatı belge kurallarına uygun olarak yapılmalıdır. Bu sebeple şüphelenilen yanlışlıklara konu olan malların nasıl sevk edildiğini belirlenmesi gerekir. İşlem fiili faaliyete dayalı ise, taşımanın yapılp yapılmayacağını, ne zaman gerçekleştirileceğini ve taşıma aracının kime ait olduğunun belirlenmesi oldukça önemli görölmektedir. Ayrıca belgenin içeriğı, malın miktarı, sevkiyata uygun olup olmadığı, işlemin taraflarının taşınıp taşınmadığı, bu işlemi gerçekleştirmenin bir yolu olup olmadığı ve sevkiyatın yapılp yapılmadığı, bir başkası için nakliye şirketinin kararı da işlemin doğruluğunu belirlemek için çok önemlidir.

Bir belgenin içeriğinin tahrif edilmiş veya yanıltıcı olduğu gerçeğı, yalnızca belgeye bakmakla değilk, genellikle belgeye yapılan kurcalamanın genel niteliğı veya biçimiyle de anlaşılamaz. Örneğın, belgede bulunması gereken ibare yanlış yazılmışsa veya satışa sunulan ürün veya hizmet belgede açıklanan faaliyetle ilgili değilse, belgedeki bilgiler bir tip yazıcıda yazdırılır. Bir belgenin imzasının karalama veya sahte olduğundan şüpheleniliyorsa, belgede yazılı mal ya da hizmetlerin ortalama piyasa fiyatın fazla yüksek ya da fazla düşük olduğu kabul edilirse, belgenin sahte olduğu kabul edilir (Polat, 2016: 442).

4.2.8.3.6. Belge Üzerinde Yapılan İnceleme

Bir belgenin içeriğinin tahrif edilmiş veya yanıltıcı olduğu gerçeğı, yalnızca belgeye bakmakla değilk, genellikle belgeye yapılan kurcalamanın genel niteliğı veya biçimiyle de anlaşılamaz. Örneğın, belgede bulunması gereken ibare yanlış yazılmışsa veya satışa sunulan ürün veya hizmet belgede açıklanan faaliyetle ilgili değilse, belgedeki bilgiler bir tip yazıcıda yazdırılır. Bir belgenin imzasının karalama veya sahte olduğundan şüpheleniliyorsa, belgede yazılı mal ya da hizmetlerin ortalama piyasa fiyatın fazla

yüksek ya da fazla düşük olduğu kabul edilirse, belgenin sahte olduğu kabul edilir (Polat, 2016: 442).



5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın evreni ve örnekleme, hipotezleri, modeli, veri toplama araçları ve analiz yöntemleri aktarılmaktadır.

5.1. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın evrenini Ankara’da bulunan mali müşavirler oluşturmaktadır. Anket tekniğinin diğer tekniklere göre maliyetinin çok daha az olduğu ve uygulama bakımından çok daha hızlı olduğu söylenebilmektedir (Büyüköztürk, 2005: 133). Zaman ve maliyet kısıtından dolayı bütün mali müşavirlere ulaşmak zor olduğundan örnekleme yöntemine gidilmiştir. Araştırmanın örneklemini ise Ankara’da bulunan mali müşavirlerden seçilmiştir. Sait ve Gürbüz’e (2014) göre 256 kişilik bir örneklem bir milyonluk bir evreni yansıtmaya açısından yeterlidir. Araştırma örneklemini oluşturmak için araştırmacıya kolaylık sağlaması amacıyla kolayda örneklem yöntemiyle Ankara’da aktif olarak çalışan meslek mensuplarına 600 adet anket formu Google Forms aracılığıyla ulaştırılmıştır. Daha sonra bu anket formları incelenmiş, 127 anket formunun çoklu veya eksik cevap nedeniyle araştırmaya dahil edilmemesine karar verilmiştir. Geriye kalan 473 formdan 48 formun ise araştırmanın normal dağılımını engelleyerek araştırma sonuçlarını etkileyeceği şüphesiyle araştırmadan çıkarılmıştır. Sonuç olarak araştırmanın örneklemini Ankara’da çalışan 435 mali müşavir oluşturmaktadır. Aşağıda bulunan Tablo 6.1’de örneklemin demografik özellikleri sunulmuştur.

Tablo 6. 1. Cinsiyete Göre Dağılım

Değişken	Adı	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	95	21.8
	Erkek	340	78.2
Yaş	30 ve altı	55	12.6
	30-50 arası	330	75.9
	50 ve üstü	50	11.5
Eğitim	Ön lisans	5	1.1
	Lisans	300	69.0
	Lisansüstü	130	29.9
Eğitim	Ön lisans	5	1.1
	Lisans	300	69.0
	Lisansüstü	130	29.9
Mesleki Deneyim	5 yıl ve altı	45	10.3
	6-10 yıl	90	20.7
	11-15 yıl	80	18.4
	16-20 yıl	85	19.5
	21 yıl ve üzeri	135	31.0
Çalışma Şekli	Bağımlı	200	46.0
	Bağımsız	235	54.0
Mesleki Unvan	Muhasebe Personeli	75	17.2
	Stajyer SMMM	30	6.9
	SMMM	330	75.9
Müşteri Sayısı	1-25 arası	130	29.9
	26-70 arası	145	33.3
	71-100 arası	60	13.8
	101 ve üzeri	100	23.0
Gelir	8501-17000	95	21.8
	17001-25000 TL arası	75	17.2
	25001 ve üzeri	265	60.9
Fatura Trafiği	1-10 arası	25	5.7
	11-50 arası	80	18.4
	51-250 arası	75	17.2
	251-500 arası	50	11.5
	501 ve üstü	205	47.1
Belge Türleri	E-fatura	415	21.8%
	E-defter	355	18.7%
	E-arşiv	390	20.5%
	E-beyanname	400	21.1%
	E-tebligat	340	17.9%

Tablo 6.1’de bulunan bilgiler aşağıda özetlenmiştir:

- Tablodan da görüleceği üzere araştırmaya toplamda 435 kişi katılmıştır. Katılımcıların %21,8'i (95 kişi) kadın, %78,2'si (340 kişi) erkeklerden oluşmaktadır.
- Örneklemin %12,6'sı (55 kişi) 30 yaş ve altı, %75,9'u (330 kişi) 30-50 yaş arası ve %11,5'i (50 kişi) 50 yaş ve üstü olduğunu belirtmiştir.
- Örneklemin % 1,1'i (5 kişi) ön lisans, %69'u (300 kişi) lisans ve %29,9'u (130 kişi) lisansüstü mezunu olduğunu belirtmiştir.
- Örneklemin %10,3'ü (45 kişi) 5 yıl ve altı deneyime sahipken, %20,7'si (90 kişi) 6-10 yıl arası, %18,4'ü (80 kişi) 11-15 yıl arası, %19,5'i (85 kişi) 16-20 yıl arası ve %31'i (135 kişi) 21 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir.
- Örneklemin %46'sı (200 kişi) bağımlı çalışırken %54'ü (235) kişi bağımsız çalıştığını belirtmiştir.
- Örneklemin %17,2'si (75 kişi) Muhasebe personeli, %6,9'u (30 kişi) Stajyer SMMM ve %75,9'unun (330 kişi) SMMM oldukları görülmektedir.
- Örneklemin %29,9'unun (130 kişi) 1-25 arası, %33,3'ü (145 kişi) 26-70 arası, %13,8'i (60 kişi) 71-100 arası ve %23'ü (100 kişi) 101 ve üzeri müşteriye hizmet verdiği görülmektedir.
- Örneklemin %21,8'i (95 kişi) 8501-17000 TL arası gelire %17,2'si (75 kişi) 17001-25.000 TL arası gelire ve %60,9'u (435 kişi) 25.001 TL ve üzeri gelire sahip oldukları görülmüştür.
- Örneklemin %5,7'si (25 kişi) 1-10 arasında fatura, %18,4'ü (80 kişi) 11-25 arası, %17,2'si (75 kişi) 51-250 arası fatura, %11,5'i (50 kişi) 251-500 arası ve %47,1'i (205 kişi) 501 ve üzeri fatura trafiğinin olduğunu beyan etmiştir. Fatura trafiği, çalışanın bir ayda kestiği fatura adetidir.
- Ankette katılımcılara kullandıkları elektronik belge türleri sorulmuştur. Cevap olarak birden fazla şıkkın işaretlenebileceği belirtilmiştir. 435 kişilik örneklemin toplamda 1900 elektronik belge kullandığı görülmektedir. Bu belgelerin %21,8'i (415 tanesi) e-fatura, %18,7'si (355 tanesi) e defter, %20,5'i (390 tanesi) e-arşiv, %21,1'i (400 tanesi) e –beyanname ve %17,9'u (340 tanesi) e- tebligat olduğu görülmektedir.

5.2. Veri Toplama Araçları

Araştırmada kullanılan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, katılımcıların demografik bilgilerini saptamaya yönelik ifadeler içermektedir. İkinci

bölümde ise Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları üzerine odaklanmaktadır. Bu bölümdeki sorular, Performans Beklentileri, Çaba Beklentileri, Kolaylaştırma Koşulları, Sosyal Etki, Güven Beklentileri, Davranışsal Tutum ve Kullanma Niyeti gibi başlıklar altında gruplandırılmıştır. Bu bölümde kullanılan anket formu Bayraktar'ın (2016) çalışmasından alınmıştır. Üçüncü bölümde ise Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rollerini hakkında bilgi toplamak için 18 ifade bulunmaktadır. Anket formu, katılımcıların cevaplarını belirtirken 1'den 5'e kadar olan Likert tipi ölçekte düzenlenmiştir: "1 Kesinlikle Katılmıyorum", "2 Katılmıyorum", "3 Kararsızım", "4 Katılıyorum", ve "5 Tamamen Katılıyorum". Bu yapı, katılımcıların görüşlerini daha ayrıntılı ve ölçülebilir bir şekilde ifade etmelerini sağlamak için tercih edilmiştir. Veri toplama araçlarının güvenilirlik katsayısının hesaplanmasında en yaygın yöntem olan Cronbach's Alpha yöntemi kullanılmıştır. Aşağıdaki tablo 5.2.'de Cronbach's Alpha analiz sonuçları sunulmaktadır.

Tablo 6. 2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek	Değişken Sayısı	Ortalama	Cronbach's Alpha
E-Uygulama Kullanımları Ölçeği	39	3,28	0,98
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemede Rollerini Ölçeği	18	3,42	0,98

Tablo 5.2.'ye göre muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ölçeğinin yüksek derecede güvenilir olduğunu söylemek mümkündür.

Aşağıda faktör analizi ön koşulu olarak verilerin normal dağılıp dağılmadığını görmek amacıyla uygulanan KMO Bartlett testinin sonuçları verilmektedir. Elde edilen sonuçların verilerin normal dağıldığını ve ölçeğin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir (Sig.=,000).

Tablo 1: KMO and Bartlett's Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.939
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	12890.678
	df	153
	Sig.	.000

Aşağıdaki tabloda dijital uygulamaların muhasebede hilelerini önlemedeki rollerini ölçeğinin keşfedici faktör analizi sonuçları verilmektedir. Aşağıdaki sonuçlar ölçeğin tek

faktörlü yapısını doğrulamaktadır. Tek faktör toplam varyansın %78'den fazlasını açıklamaktadır.

Tablo 2: Dijital uygulamaların muhasebede hilelerini önlemedeki rolleri ölçeğinin keşfedici faktör analizi sonuçları

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	14.191	78.840	78.840	14.191	78.840	78.840
2	.861	4.781	83.621			
3	.567	3.148	86.769			
Extraction Method: Principal Component Analysis.						

5.3. Araştırmanın Hipotezleri

Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanma davranışlarının sosyo-demografik özelliklerine bağlı olarak değişebileceğini öne sürmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının farklı sosyo-demografik profillere sahip olması, bu kişilerin teknolojiyi kullanma alışkanlıklarını ve e-uygulamaları ne ölçüde benimsediklerini etkileyebilir.

Örneğin, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki deneyim, çalışma şekli, mesleki unvan, hizmet verilen müşteri sayısı, gelir durumu ve fatura trafiği gibi faktörler, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanma eğilimlerini etkileyebilir. Bu hipotez, bu sosyo-demografik faktörlerin, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları ne ölçüde benimsediklerini ve kullanma sıklıklarını açıklamada önemli bir rol oynayabileceğini öne sürmektedir.

Örneğin, genç ve daha teknolojiye yatkın muhasebe meslek mensuplarının, yaşlı ve geleneksel yöntemlere bağlı olanlara göre e-uygulamaları daha fazla kullanma eğiliminde olabileceği düşünülebilir. Benzer şekilde, yüksek eğitim seviyesine sahip olanlar, daha karmaşık e-uygulamaları daha etkin bir şekilde kullanabilirken, düşük gelir düzeyine sahip olanlar daha basit e-uygulamaları tercih edebilirler.

Bu hipotezin test edilmesi, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları ne ölçüde benimsediklerini ve hangi faktörlerin bu kullanımı etkilediğini anlamak açısından önemlidir. Elde edilen bulgular, muhasebe meslek mensuplarının eğitim ve destek programlarının nasıl düzenleneceğine, e-uygulamaların yaygınlaştırılması için hangi

stratejilerin izlenmesi gerektiğine ve sektördeki dijital dönüşüm sürecinin nasıl yönetilebileceğine dair değerli bilgiler sağlayabilir.

H1: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları ve alt boyutları sosyo-demografik özelliklere göre farklılık göstermektedir.

H1a: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları cinsiyete göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1b: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları yaş durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1c: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları eğitim düzeylerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1d: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1e: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları çalışma şekillerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1f: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları mesleki unvanlara göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1g: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları hizmet verdikleri müşteri sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H1h: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları gelir durumuna göre anlamlı

H1i: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları fatura trafiklerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Farklı sosyo-demografik özelliklere sahip bireylerin muhasebe hilelerini önleme rollerindeki farklılıkları anlamak, muhasebe denetimi ve güvenilirliği açısından kapsamlı bir değerlendirme gerektirir. Örneğin, yaş bazında incelendiğinde, genç çalışanlar genellikle teknolojiye daha hakimdir ve bu nedenle dijital muhasebe araçlarını daha rahat kullanabilirler. Bununla birlikte, daha yaşlı çalışanlar genellikle deneyim ve bilgi birikimine sahiptir ve karmaşık muhasebe hilelerini daha iyi tanıyabilirler. Cinsiyet faktörü de göz önünde bulundurulmalıdır; kadınlar ve erkekler arasında muhasebe süreçlerine ve risklerine karşı farklı bir bakış açısı olabilir.

Eğitim düzeyi ve meslek grupları da rol oynar. Örneğin, muhasebe alanında yüksek eğitilmiş veya uzmanlaşmış bireyler, muhasebe hilelerini tespit etme ve raporlama konusunda daha yetkin olabilirler. Bu, muhasebe süreçlerinde daha fazla sorumluluk almalarını ve daha kapsamlı bir analiz yapmalarını sağlayabilir.

Sonuç olarak, farklı sosyo-demografik özelliklere sahip bireylerin muhasebe hilelerine karşı duyarlılıkları ve tepkileri üzerine ayrıntılı bir araştırma, muhasebe denetimini iyileştirmek ve finansal raporlamada güvenilirliği artırmak için kritik bir öneme sahiptir. Bu tür bir araştırma hem muhasebe süreçlerinin etkinliğini artırmak hem de muhasebe hilelerini tespit etme ve önleme konusunda daha etkili stratejiler geliştirmek için temel oluşturabilir.

H2: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri sosyo-demografik özelliklere göre farklılık göstermektedir.

H2a: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri cinsiyete göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Red

H2b: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme yaş durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Kabul

H2c: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme eğitim düzeyine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Kabul

H2d: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Kabul

H2e: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü çalışma şekline göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Kabul

H2f: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü mesleki unvanlara göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Red

H2g: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü hizmet verdiği müşteri sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. kabul

H2h: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü muhasebecilerin gelirlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Kabul

H2i: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü muhasebecilerin fatura trafiğine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. kabul

Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında olası bir ilişkiyi incelemek, muhasebe disiplini ve işletmeler için önemli bir araştırma alanıdır. Bu ilişkinin incelenmesi, muhasebe profesyonellerinin dijital araçları ne kadar etkin kullandıklarını anlamakla başlar. Örneğin, bir muhasebeci veya denetçi, finansal işlemleri otomatik olarak izleyen ve muhasebe hatalarını veya hilelerini saptamaya yardımcı olan bir e-uygulamayı nasıl kullanır? Bu, belirli bir muhasebe meslek mensubunun teknik becerilerini ve yetkinliklerini belirlemede önemli bir rol oynar.

Ayrıca, bu ilişkinin incelenmesi, muhasebe meslek mensuplarının dijital araçların sunduğu veri analitiği ve yapay zeka gibi yeni teknolojileri kullanarak muhasebe verilerini nasıl değerlendirdiğini de içerir. Bu teknolojiler, anormal desenleri ve belirsizlikleri tanımlayabilir ve böylece muhasebe hilelerinin veya yanlışlıklarının tespit edilmesine yardımcı olabilir.

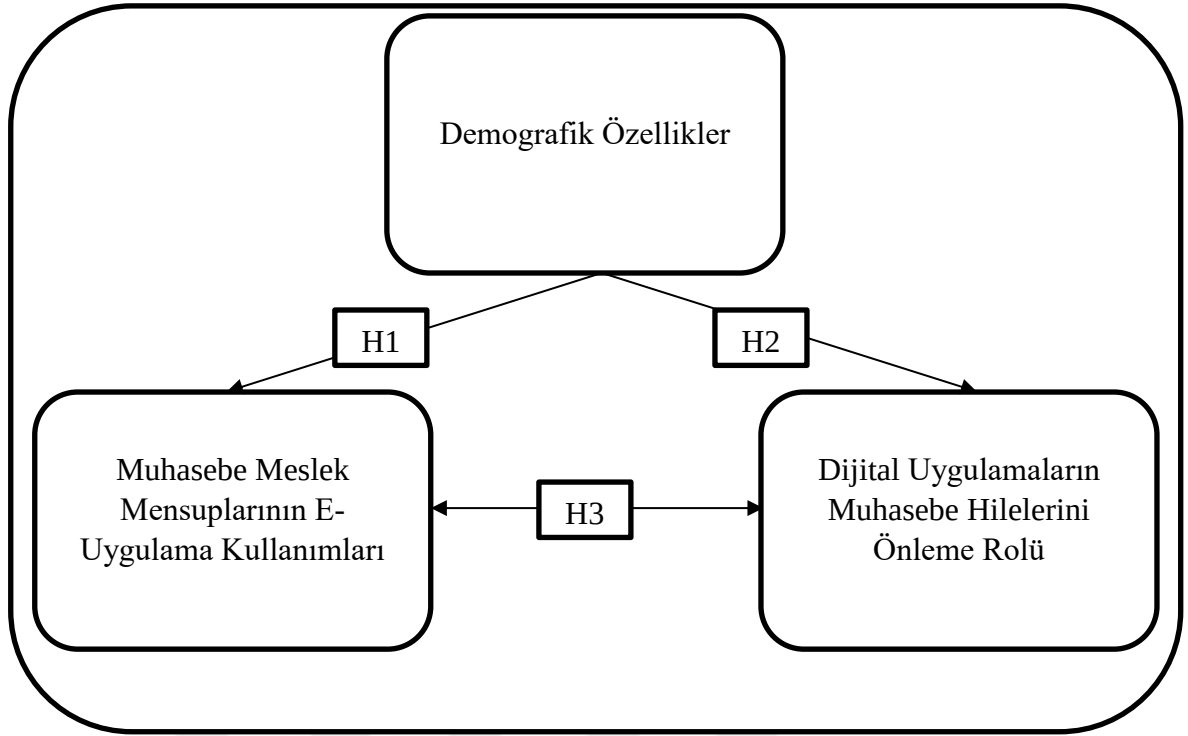
Bununla birlikte, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasındaki ilişkiyi anlamak, yalnızca teknik yönleri değil, aynı zamanda etik ve profesyonel yönleri de içerir. Örneğin, muhasebe meslek mensupları, muhasebe yazılımlarının etkin kullanımı ile ilgili etik sorunlarla nasıl başa çıkıyorlar? Bu, güvenilirlik, dürüstlük ve bütünlük gibi temel muhasebe prensiplerinin korunmasını sağlamak için önemlidir.

Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasındaki ilişkinin derinlemesine incelenmesi, muhasebe meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını belirleme, muhasebe hilelerine karşı daha etkili önlemler geliştirme ve işletmelerin finansal bütünlüğünü koruma konularında önemli bir adım olabilir.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir ilişki vardır. Kabul

5.4. Araştırmanın Modeli

Şekil 2’de araştırmanın modeli görselleştirilerek sunulmuştur.



Şekil 1: Araştırmanın Modeli

5.5. Verilerin Analizi

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile mücadelede meslek mensuplarının rolünü belirlemeyi amaçlayan bu çalışmada nicel yöntemin yanı sıra nitel boyutları da içeren karma yöntem kullanılacaktır. Karma yöntemin en önemli özelliği, araştırmadan elde edilen bulgularının nicel verilerle açıklanmasıyla beraber nitel verilerle de desteklenmesine olanak sağlamasıdır (McMillan ve Schumacher, 2010). Yapılacak araştırmanın türü tanımlayıcı araştırma olarak belirlenmiştir. Tanımlayıcı araştırma tekniğinde “ne” sorusuna cevap aranmaktadır. Dolayısıyla tanımlayıcı araştırma tekniğinde amaç, ortaya belli bir portre koymaktır (Tayşir, 2020).

Anket aracılığıyla toplanan veriler bilgisayar ortamında analiz programı olan SPSS-24 istatistik programı ile analiz edilmiştir. Mali müşavirlerden anket aracılığıyla cevaplanan bütün sorular frekans analizine tabii tutulmuştur. Ankette kullanılan ölçeklerin güvenirlik analizi için Cronbach Alpha ve faktör analizleri uygulanmıştır. İlişki ölçüm setlerine ait ortalama puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla ilişkili örneklem için t-testi ve one-way ANOVA kullanılmıştır (Büyüköztürk, 2008). Demografik değişkenlere göre dağılımların belirlenmesi amacıyla frekans (f) ve yüzdelere (%) hesaplanmıştır. Bunun yanında ortalamalar ve standart sapmalar hesaplanmıştır. Ankara ilinde bulunan mali müşavirlerin

e-uygulama kullanımlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile mücadelede ne gibi avantajlar ya da dezavantajlar sağladığını belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü varyans (anova) analizleri yapılmıştır. ANOVA testinde gruplar arası varyans grupların ortalamaları arasındaki farklardan doğan değişkenliği ölçer. Gruplar arası varyans ne kadar büyük ise, grup ortalamalarının birbirinden farklı olma olasılığı o kadar fazladır. Gruplar içi varyans her gruptaki değerler arasındaki varyansı ifade eder ve rasgele nedenlere bağlı olan değişkenliği ölçer. Gruplar içi varyans ne kadar büyük ise, grup ortalamalarının birbirinden farklı olma olasılığı o kadar azdır (Büyüköztürk, 2008).

Nitel araştırma boyutunda ise mali müşavirlerin görüşleri içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Araştırmanın nicel bölümünde e-uygulamaların yanıltıcı belge düzenlemedeki rolü yeminli mali müşavirlerle yapılan görüşmelerle tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda literatür incelenerek yarı yapılandırılmış görüşme formu geliştirilmiştir. Geliştirilen anket formu e-posta yöntemi ile randevu talep edilmiş. Mali müşavirlerle çevrimiçi görüşmelerde mülakat soruları araştırmacı tarafından sorulmuştur. Verilen cevaplar izin alınarak kaydedilmiş daha sonra kayıtların transkripti çıkarılmıştır.

Araştırmada, uzmanlar tarafından alınan görüşlerin sahte belge ve yanıltıcı belge ile mücadelede meslek mensuplarının rolünün araştırılması ve anlamlandırılması amacıyla içerik analizi tekniği kullanılmıştır. Görüşmelerden elde edilen verilerin incelenmesinde fenomenoloji deseni tercih edilmiştir. Fenomenoloji deseninin tercih edilmesinin nedeni bir olgu ile ilgili bireylerin daha önce deneyimlerin ortak anlamını tanımlamasına izin vermesidir. Ele alınan olguları belirlerken literatürdeki bilgilerden faydalanılmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmelerden anlam bütünlüğünü tanımlayan kodlar oluşturulmuş ve oluşturulan kodlardan tematik anlamlar çıkarılmıştır. Ortaya çıkarılan temalar çerçevesinden sık kullanılan temaları gösteren “kod bulutu” tekniğinden faydalanılmıştır. Aynı şekilde kodların ve temaların görselleştirilmesinde MAXQADA Analytics Pro üzerinden “kod haritaları” oluşturulmuştur (Creswell, 2015). Araştırmanın etik kaygıları açısından görüşü alınan uzmanların gerçek isimleri kullanılmamıştır. Uzmanlara U1 ve U2 gibi isimler verilmiştir.

5.6. Etik Bildirim

Bu teze konu olan anketlerin uygunluğu konusunda Anadolu Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu tarafından 26.04.2022 tarih ve 303282 Protokol numarası ile gerekli izinler verilmiştir.

6. BULGULAR

Araştırmanın bu bölümünde ilk olarak nitel verilerden elde edilen bulgular aktarılmakta, ikinci olarak ise nicel verilerden elde edilen bulgular aktarılmaktadır.

6.1. Nitel Araştırma Bulguları

H₁: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları ve alt boyutları sosyo-demografik özelliklere göre farklılık göstermektedir.

Araştırma amacına yönelik ana hipoteze göre oluşturulan alt hipotezler ve yapılan analizler aşağıda verilmiştir.

H_{1a}: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları cinsiyete göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Bu hipotez grubunda iki grup arasında farklılık olup olmadığını incelemek için parametrik analiz olan Bağımsız örneklem t-testi kullanılmıştır.

Tablo 6. 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları alt boyutlarından aldıkları puanların karşılaştırılmasına ilişkin T-testi sonucu

Alt boyut	Cinsiyet	N	Mean	SS	P
Performans Beklentileri	Kadın	95	3.3333	1.19346	,183
	Erkek	340	3.5221	1.29950	
Çaba Beklentileri	Kadın	95	3.1474	1.21312	,196
	Erkek	340	3.3324	1.27541	
Kolaylaştırma Koşulları	Kadın	95	3.1667	1.09128	0,700
	Erkek	340	3.1176	1.10126	
Sosyal Etki	Kadın	95	3.4079	1.21003	0,366
	Erkek	340	3.5368	1.27755	
Güven Beklentileri	Kadın	95	3.2105	1.04189	0,702
	Erkek	340	3.1636	1.09476	
Davranışsal Tutum	Kadın	95	3.0737	.99405	0,330
	Erkek	340	2.9618	.95766	
Kullanma Niyeti	Kadın	95	3.5263	1.22250	0,760
	Erkek	340	3.5706	1.31937	

Tablo 14'te yer alan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımlarının alt boyutları cinsiyete göre anlamlı farklılık içermediği görülmektedir. Dolayısıyla **H_{1a}** hipotezi reddedilmiştir.

H1b: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları yaş durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

İkiden fazla gruplar arasında farklılık olup olmadığını incelemek amacıyla parametrik analiz olan ANOVA testi kullanılmıştır.

Tablo 6. 4. Farklı Yaş Düzeyindeki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Yaş	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	30 ve altı	55	3.1818	0,000	30 ve altı- 30-50 arası 30-50 arası-50 ve üstü
	30-50 arası	330	3.6111		
	50 ve üstü	50	2.9500		
Çaba Beklentileri	30 ve altı	55	3.2364	0,148	-----
	30-50 arası	330	3.3485		
	50 ve üstü	50	2.9800		
Kolaylaştırma Koşulları	30 ve altı	55	2.8788	0,168	-----
	30-50 arası	330	3.1768		
	50 ve üstü	50	3.0833		
Sosyal Etki	30 ve altı	55	3.2273	0,003	30 ve altı- 30-50 arası 30-50 arası-50 ve üstü
	30-50 arası	330	3.6212		
	50 ve üstü	50	3.0750		
Güven Beklentileri	30 ve altı	55	2.9545	0,074	-----
	30-50 arası	330	3.2405		
	50 ve üstü	50	2.9750		
Davranışsal Tutum	30 ve altı	55	2.6545	0,000	30 ve altı- 30-50 arası 30-50 arası-50 ve üstü
	30-50 arası	330	3.0939		
	50 ve üstü	50	2.6400		
Kullanma Niyeti	30 ve altı	55	3.2909	0,009	30 ve altı- 30-50 arası 30-50 arası-50 ve üstü
	30-50 arası	330	3.6667		
	50 ve üstü	50	3.1600		

Tablo 15’de ANOVA test sonuçları özetlenmiştir. Öncelikle homojenlik testi yapılmış veriler homojen dağıldığı için de Post-Hoc testinde LSD seçilmiştir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere muhasebe mensuplarının performans beklentileri yaşa göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre 30-50 yaş arası muhasebe mensuplarının hem 30 ve altı hem de 50 ve üstü muhasebe mensuplarına göre performans beklentilerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Yine aynı şekilde muhasebe mensuplarının e-uygulama kullanımında sosyal etkileri yaşa göre anlamlı(p=0,003) bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre 30-50 yaş arası muhasebe mensuplarının hem 30 ve altı hem de 50 ve üstü muhasebe mensuplarına göre sosyal etkinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

ANOVA analiz sonuçlarına göre muhasebe mensuplarının e-uygulama kullanımda davranışsal tutumun yaşa göre anlamlı($p=0,000$) bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre 30-50 yaş arası muhasebe mensuplarının hem 30 ve altı hem de 50 ve üstü muhasebe mensuplarına göre davranışsal tutumu daha yüksek olduğu görülmektedir. Yine aynı şekilde muhasebe mensuplarının e-uygulama kullanımda kullanma niyetlerinin yaşa göre anlamlı($p=0,009$) bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre 30-50 yaş arası muhasebe mensuplarının hem 30 ve altı hem de 50 ve üstü muhasebe mensuplarına göre davranışsal niyetinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Buna göre $H_{1,2}$ hipotezi kabul edilmiştir.

H1c: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları eğitim düzeylerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 5. Farklı Eğitim Düzeyindeki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Eğitim	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	Önlisans	5	4.3333	0,325	-----
	Lisans	300	3.4694		
	Lisansüstü	130	3.4744		
Çaba Beklentileri	Önlisans	5	4.0000	0,361	-----
	Lisans	300	3.2567		
	Lisansüstü	130	3.3462		
Kolaylaştırma Koşulları	Önlisans	5	3.6667	0,217	-----
	Lisans	300	3.1694		
	Lisansüstü	130	3.0128		
Sosyal Etki	Önlisans	5	3.7500	0,903	-----
	Lisans	300	3.5000		
	Lisansüstü	130	3.5192		
Güven Beklentileri	Önlisans	5	4.0000	0,004	Önlisans-Lisansüstü Lisans-lisansüstü
	Lisans	300	3.2604		
	Lisansüstü	130	2.9423		
Davranışsal Tutum	Önlisans	5	3.6000	0,306	-----
	Lisans	300	2.9967		
	Lisansüstü	130	2.9385		
Kullanma Niyeti	Önlisans	5	4.8000	0,034	Önlisans-Lisans Önlisans-lisansüstü
	Lisans	300	3.6067		
	Lisansüstü	130	3.4077		

Yukarıda muhasebe mensuplarının eğitim düzeylerine göre e- uygulama kullanımlarının karşılaştırılması verilmiştir. Tablo 16'ya bakıldığında muhasebe mensuplarının güven beklentileri eğitim durumuna göre anlamlı (0,004) bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre ön lisans mezunlarının lisansüstü mezunlarına göre güven beklentileri yüksektir Yine aynı şekilde lisans mezunlarının lisansüstü mezunlarına göre güven beklentileri daha yüksektir. Aynı zamanda muhasebe mensuplarının kullanma niyetleri eğitim durumuna göre anlamlı(0,034) bir şekilde farklılaşmaktadır. Buna göre

ön lisans mezunu muhasebe mensupları hem lisans hem de lisansüstü mezunlarına göre kullanma niyetleri daha yüksektir. Sonuç olarak $H_{1.3}$ hipotezi kabul edilmiştir.

H1d: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 6. Mesleki Deneyim Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Deneyim	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	5 yıl ve altı	45	2.6296	0,002	11-15 yıl—5yıl ve altı 11-15 yıl—16-20 yıl 11-15 yıl-21 yıl ve üzeri
	6-10 yıl	90	3.8611		
	11-15 yıl	80	3.9896		
	16-20 yıl	85	3.4412		
	21 yıl ve üzeri	135	3.2346		
Çaba Beklentileri	5 yıl ve altı	45	2.9111	0,000	6-10 yıl—16-20 yıl 6-10 yıl- 21 yıl ve üzeri 11-15 yıl—5yıl ve altı 11-15 yıl—16-20 yıl 11-15 yıl-21 yıl ve üzeri
	6-10 yıl	90	3.7000		
	11-15 yıl	80	3.7875		
	16-20 yıl	85	2.8588		
	21 yıl ve üzeri	135	3.1259		
Kolaylaştırma Koşulları	5 yıl ve altı	45	2.8333	0,001	6-10 yıl—5 yıl ve altı 6-10 yıl—16-20 yıl 6-10 yıl- 21 yıl ve üzeri 11-15 yıl—5 yıl ve altı 11-15 yıl—16-20 yıl
	6-10 yıl	90	3.4259		
	11-15 yıl	80	3.3333		
	16-20 yıl	85	2.8529		
	21 yıl ve üzeri	135	3.0802		
Sosyal Etki	5 yıl ve altı	45	3.0833	0,001	6-10 yıl—5 yıl ve altı 6-10 yıl- 21 yıl ve üzeri 11-15 yıl—5yıl ve altı 11-15 yıl-21 yıl ve üzeri
	6-10 yıl	90	3.7222		
	11-15 yıl	80	3.9063		
	16-20 yıl	85	3.3676		
	21 yıl ve üzeri	135	3.3611		
Güven Beklentileri	5 yıl ve altı	45	2.6806	0,002	6-10 yıl—5 yıl ve altı 6-10 yıl—16-20 yıl 11-15 yıl—5yıl ve altı 21 yıl ve üzeri 5 yıl ve altı
	6-10 yıl	90	3.4236		
	11-15 yıl	80	3.3047		
	16-20 yıl	85	3.0368		
	21 yıl ve üzeri	135	3.1806		
Davranışsal Tutum	5 yıl ve altı	45	2.5778	0,001	6-10 yıl—5 yıl ve altı 6-10 yıl—16-20 yıl 6-10 yıl- 21 yıl ve üzeri 11-15 yıl-5 yıl ve altı
	6-10 yıl	90	3.2889		
	11-15 yıl	80	3.0000		
	16-20 yıl	85	3.0000		
	21 yıl ve üzeri	135	2.9037		
Kullanma Niyeti	5 yıl ve altı	45	3.2000	0,001	6-10 yıl—5 yıl ve altı 6-10 yıl—16-20 yıl 6-10 yıl- 21 yıl ve üzeri 11-15 yıl-5 yıl ve altı
	6-10 yıl	90	4.0000		
	11-15 yıl	80	3.7250		
	16-20 yıl	85	3.3647		
	21 yıl ve üzeri	135	3.4148		

Tablo 16’da muhasebe mensuplarının e- uygulama kullanımlarının eğitim durumlarına göre nasıl farklılaştığının özeti sunulmuştur. Buna göre 11-15 yıl arası

deneyime sahip olanların 5 yıl ve altı, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlara göre daha yüksek performans beklentileri mevcuttur. Yine aynı şekilde 11-15 yıl arası deneyime sahip olanların 5 yıl ve altı, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlara göre daha yüksek çaba beklentileri mevcuttur. 6-10 yıl arası deneyime sahip olanlar hem 16-20 yıl hem de 21 yıl ve üzeri olanlara göre daha yüksek çaba beklentileri mevcuttur.

Kolaylaştırma koşulları alt boyutuna bakıldığında 6-10 yıl deneyimi olanların 5 yıl ve altı, 15-20 yıl, 21 yıl ve üzeri olanlara göre kolaylaştırma koşulları puanları yüksektir. 11-15 arası olanlar ise 5 yıl ve altı ve 16-20 yıl olanlara göre yüksektir.

Sosyal etki alt boyutunda 6-10 yıl deneyi mi olanların 5 yıl ve altı ve 21 yıl ve üzeri olanlara göre sosyal etki puanları daha yüksektir. 11-15 arası olanlar ise 5 yıl ve altı ve 16-20 yıl olanlara göre yüksektir.

Güven beklentileri alt boyutunda, 6-10 yıl deneyi mi olanların 5 yıl ve altı ve 21 yıl ve üzeri olanlara göre güven beklenti puanları daha yüksektir. Aynı zamanda 11-15 arası olanlar ise 5 yıl ve altı olanlara göre, 21 yıl ve üzeri olanlar ise 5 yıl ve altı olanlara göre daha yüksektir.

Davranışsal tutum alt boyutunda, 6-10 yıl deneyi mi olanların 5 yıl ve altı, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlara göre davranışsal tutum puanları daha yüksektir. 11-15 yıl arası olanların ise 5 yıl ve altı olanlara göre daha yüksektir.

Kullanma niyeti alt boyutunda, 6-10 yıl deneyi mi olanların 5 yıl ve altı, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlara göre kullanma niyeti puanları daha yüksektir. 11-15 yıl arası olanların ise 5 yıl ve altı olanlara göre daha yüksektir. Sonuç olarak $H_{1,4}$ hipotezi kabul edilmiştir.

H1e: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları çalışma şekillerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu

Alt boyut	Çalışma Şekilleri	N	Mean	SS	P
Performans Beklentileri	Bağımlı	200	3.6333	1.27861	0,763
	Bağımsız	235	3.3511	1.26603	
Çaba Beklentileri	Bağımlı	200	3.4600	1.20901	0,027
	Bağımsız	235	3.1489	1.29263	
Kolaylaştırma Koşulları	Bağımlı	200	3.3458	1.08759	0,242
	Bağımsız	235	2.9433	1.07488	
Sosyal Etki	Bağımlı	200	3.5313	1.23698	0,475
	Bağımsız	235	3.4894	1.28681	
Güven Beklentileri	Bağımlı	200	3.2313	1.08001	0,710
	Bağımsız	235	3.1250	1.08438	

Tablo 6. 7. (Devam) Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu

Davranışsal Tutum	Bağımlı	200	3.0400	1.01665	0,395
	Bağımsız	235	2.9404	.91979	
Kullanma Niyeti	Bağımlı	200	3.6300	1.27878	0,523
	Bağımsız	235	3.5021	1.31323	

Yukarıda araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının çalışma şekillerine göre e-uygulama kullanım puanlarının karşılaştırılması verilmiştir. Çaba beklentileri alt boyutunun çalışma şekillerine göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir buna göre bağımlı çalışanların bağımsız çalışanlara göre çaba beklenti puanları daha yüksektir. Sonuç olarak H1e hipotezi kabul edilmiştir.

H1f: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları mesleki unvanlara göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 8. Farklı Mesleki Unvandaki Muhasebe Mensuplarının E –Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Mesleki Unvan	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	Muhasebe Personeli	75	3.4778	0,371	-----
	Stajyer SMMM	30	3.1667		
	SMMM	330	3.5101		
Çaba Beklentileri	Muhasebe Personeli	75	3.4133	0,652	-----
	Stajyer SMMM	30	3.3000		
	SMMM	330	3.2636		
Kolaylaştırma Koşulları	Muhasebe Personeli	75	3.0889	0,935	-----
	Stajyer SMMM	30	3.1111		
	SMMM	330	3.1389		
Sosyal Etki	Muhasebe Personeli	75	3.4667	0,773	-----
	Stajyer SMMM	30	3.3750		
	SMMM	330	3.5303		
Güven Beklentileri	Muhasebe Personeli	75	3.0667	0,460	-----
	Stajyer SMMM	30	3.0417		
	SMMM	330	3.2102		
Davranışsal Tutum	Muhasebe Personeli	75	2.9600	0,957	-----
	Stajyer SMMM	30	2.9667		
	SMMM	330	2.9939		
Kullanma Niyeti	Muhasebe Personeli	75	3.5600	0,917	-----
	Stajyer SMMM	30	3.4667		
	SMMM	330	3.5697		

Yukarıdaki tablo 19’da muhasebe mensuplarının mesleki unvanlarına göre e-uygulama kullanımlarının karşılaştırması verilmiştir. Yapılan t-testi sonucuna göre muhasebe mensuplarının mesleki unvanları e-uygulama kullanımlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır. Sonuç olarak H1f hipotezi kabul edilmemiştir.

H1g: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları hizmet verdikleri müşteri sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 9. Farklı Sayıya Müşteriye Hizmet Veren Muhasebe Mensuplarının E – Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Hizmet Verilen Müşteri Sayısı	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	1-25 arası	130	3.5513	0,549	-----
	26-70 arası	145	3.3678		
	71-100 arası	60	3.4444		
	101 ve üzeri	100	3.5750		
Çaba Beklentileri	1-25 arası	130	3.2692	0,027	101 ve üzeri-26-70 arası
	26-70 arası	145	3.0966		
	71-100 arası	60	3.3167		
	101 ve üzeri	100	3.5900		
Kolaylaştırma Koşulları	1-25 arası	130	3.2051	0,151	-----
	26-70 arası	145	3.0402		
	71-100 arası	60	2.9306		
	101 ve üzeri	100	3.2750		
Sosyal Etki	1-25 arası	130	3.4231	0,354	-----
	26-70 arası	145	3.5000		
	71-100 arası	60	3.7708		
	101 ve üzeri	100	3.4750		
Güven Beklentileri	1-25 arası	130	3.0962	0,122	-----
	26-70 arası	145	3.1207		
	71-100 arası	60	3.4792		
	101 ve üzeri	100	3.1688		
Davranışsal Tutum	1-25 arası	130	3.0000	0,389	-----
	26-70 arası	145	2.8966		
	71-100 arası	60	3.1500		
	101 ve üzeri	100	3.0000		
Kullanma Niyeti	1-25 arası	130	3.5077	0,284	-----
	26-70 arası	145	3.4414		
	71-100 arası	60	3.7667		
	101 ve üzeri	100	3.6800		

Yukarıda muhasebe mensuplarının hizmet verdikleri müşteri sayılarına göre e-uygulama kullanma puanları karşılaştırılması verilmiştir. 101 ve üzeri müşteriye hizmet veren muhasebecilerin 2-70 arası hizmet verenlere göre çaba beklentileri daha yüksektir. H1g hipotezi kabul edilmiştir.

H1h: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları gelir durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 10. Farklı Gelir Düzeyine Sahip Muhasebe Mensuplarının E – Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Gelir	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	8501-17000	95	3.1140	0,000	25001 ve üzeri- 8501-17000 25001 ve üzeri- 17001-25000
	17001-25000 TL arası	75	3.0000		
	25001 ve üzeri	265	3.7484		
Çaba Beklentileri	8501-17000	95	3.2421	0,005	25001 ve üzeri- 17001-25000
	17001-25000 TL arası	75	2.8933		
	25001 ve üzeri	265	3.4226		
Kolaylaştırma Koşulları	8501-17000	95	3.0702	0,515	
	17001-25000 TL arası	75	3.0333		
	25001 ve üzeri	265	3.1761		
Sosyal Etki	8501-17000	95	3.1974	0,000	25001 ve üzeri- 8501-17000 25001 ve üzeri- 17001-25000
	17001-25000 TL arası	75	3.0833		
	25001 ve üzeri	265	3.7406		
Güven Beklentileri	8501-17000	95	2.9408	0,037	25001 ve üzeri- 8501-17000
	17001-25000 TL arası	75	3.1333		
	25001 ve üzeri	265	3.2689		
Davranışsal Tutum	8501-17000	95	2.8000	0,035	25001 ve üzeri- 8501-17000
	17001-25000 TL arası	75	2.8933		
	25001 ve üzeri	265	3.0792		
Kullanma Niyeti	8501-17000	95	3.3579	0,000	8501-17000-17001-25000 25001 ve üzeri- 8501-17000 25001 ve üzeri- 17001-25000
	17001-25000 TL arası	75	2.9200		
	25001 ve üzeri	265	3.8151		

Yukarıda muhasebe mensuplarının gelir durumlarına göre e- uygulama kullanma puanları karşılaştırılması verilmiştir. Performans beklentileri alt boyutuna baktığımızda 25.001 ve üzeri gelire sahip olanlar hem 8.501-17000 TL hem de 17001-25000 TL arası gelire sahip olanlara göre daha fazla performans beklentilerine sahiptir. Çaba beklentileri alt boyutuna bakıldığında 25001 ve üzeri gelire sahip olanların 17001-25000 TL arası gelire sahip olanlara göre çaba beklenti puanları yüksektir.

Sosyal etki alt boyutuna baktığımızda 25.001 ve üzeri gelire sahip olanlar hem 8.501-17000 TL hem de 17001-25000 TL arası gelire sahip olanlara göre sosyal etki puanları daha yüksektir. sahiptir. Güven beklentileri alt boyutuna ise 25001 ve üzeri gelire sahip olanların 8501-17000 TL arası gelire sahip olanlara göre güven beklenti daha puanları yüksektir. Davranışsal tutum alt boyutuna baktığımızda 25.001 ve üzeri gelire sahip olanlar hem 8.501-17000 TL arası gelire sahip olanlara göre davranışsal tutumları daha yüksektir. Kullanma niyeti alt boyutunda ise 25.001 ve üzeri gelire sahip olanlar hem 8.501-17000 TL hem de 17001-25000 TL arası gelire sahip olanlara göre kullanma

niyeti puanları daha yüksektir. Aynı şekilde 8501-17000 arası gelire sahip olanlar 17001-25000 TL arası gelire sahip olanlara göre daha yüksektir.

Sonuç gelir arttıkça muhasebe mensuplarının performans beklentileri, çaba beklentileri, sosyal etki, güven beklentileri, davranışsal tutum ve kullanma niyeti yükseltmektedir. Dolayısıyla H1g hipotezi kabul edilmiştir.

H1i: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları fatura trafiklerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 11. Farklı Fatura Trafiğine Sahip Muhasebe Mensuplarının E – Uygulama Kullanımları Alt Boyutlarından Aldıkları Puanların Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Fatura Trafiği	N	Mean	P	Post-Hoc
Performans Beklentileri	1-10 arası	25	2.3333	0,000	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.5000		
	51-250 arası	75	3.9000		
	251-500 arası	50	3.2500		
	501 ve üstü	205	3.5163		
Çaba Beklentileri	1-10 arası	25	2.1200	0,000	51-250-1-10 arası 51-250-251-500 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.3750		
	51-250 arası	75	3.6933		
	251-500 arası	50	2.7800		
	501 ve üstü	205	3.3805		
Kolaylaştırma Koşulları	1-10 arası	25	2.1333	0,000	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.2500		
	51-250 arası	75	3.4444		
	251-500 arası	50	3.2667		
	501 ve üstü	205	3.0528		
Sosyal Etki	1-10 arası	25	2.2000	0,000	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.6406		
	51-250 arası	75	4.0667		
	251-500 arası	50	3.1250		
	501 ve üstü	205	3.5061		
Güven Beklentileri	1-10 arası	25	2.4750	0,001	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.2734		
	51-250 arası	75	3.4750		
	251-500 arası	50	3.1375		
	501 ve üstü	205	3.1189		
Davranışsal Tutum	1-10 arası	25	2.2400	0,000	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası
	11-50 arası	80	3.1750		
	51-250 arası	75	3.2267		
	251-500 arası	50	3.1400		
	501 ve üstü	205	2.8780		
Kullanma Niyeti	1-10 arası	25	2.3200	0,000	11-50-1-10 arası 51-250-1-10 arası 251-500-1-10 arası 501 ve üstü-1-10 arası 51-250-251-500 arası 51-250-501 ve üzeri
	11-50 arası	80	3.7000		
	51-250 arası	75	4.0267		
	251-500 arası	50	3.3800		
	501 ve üstü	205	3.5317		

Yukarıda muhasebe mensuplarının fatura trafiklerine göre e- uygulama kullanma puanları gösteren ANOVA tablosu verilmiştir. Performans beklentileri alt boyutunda muhasebe mensuplarının fatura trafiği arttıkça performans beklenti puanları da artmıştır. Çaba beklenti alt boyutunda da aynı şey söz konusudur. 501 ve üzeri fatura trafiği olanlar diğerlerine göre daha yüksek çaba beklentisine sahiptir.

Kolaylaştırma koşulları alt boyutunda 1-10 arası fatura trafiği olan muhasebe mensupları en düşük kolaylaştırma koşulları puanına sahiptir. Sosyal etki alt boyutunda 1-10 arası fatura trafiği olan muhasebe mensupları en düşük sosyal etki puanına sahiptir. Güven beklenti alt boyutunda 1-10 arası fatura trafiği olan muhasebe mensupları en düşük güven beklenti puanına sahiptir. Davranışsal tutum alt boyutunda 1-10 arası fatura trafiği olan muhasebe mensupları en düşük davranışsal tutum puanına sahiptir. Kullanma niyeti alt boyutunda 1-10 arası fatura trafiği olan muhasebe mensupları en düşük kullanma niyeti puanına sahiptir.

Sonuç olarak muhasebe mensuplarının fatura trafikleri arttıkça performans beklentileri çaba beklentileri, kolaylaştırma koşulları, sosyal etki, güven beklentileri, davranışsal tutum ve kullanma niyetleri de artmaktadır. Dolayısıyla *H1.9 hipotezi kabul edilmiştir*

H2: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri ölçeğinin alt boyutları sosyo-demografik özelliklere göre farklılık göstermektedir.

Araştırma amacına yönelik ana hipoteze göre oluşturulan alt hipotezler ve yapılan analizler aşağıda verilmiştir.

H2a: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri cinsiyete göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 12. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerinden Aldıkları Puanların Cinsiyete Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu

Alt boyut	Cinsiyet	N	Mean	SS	P
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	Kadın	95	3.4240	1.10477	,855
	Erkek	340	3.4199	1.15760	

Tablo 23'te yer alan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre dijital uygulamalarının muhasebe hilelerini önleme rollerinin alt boyutları cinsiyete göre anlamlı farklılık içermediği görülmektedir. Dolayısıyla H2a hipotezi reddedilmiştir.

H2b: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme yaş durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 13. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Yaş Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Yaş	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	30 ve altı	55	3.3737	0,041	30-50 arası-50 ve üstü
	30-50 arası	330	3.4848		
	50 ve üstü	50	3.0500		

Yukarıda katılımcıların dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün yaşa göre aldıkları puanların özeti verilmiştir. Buna göre 30-50 arasında yaşa sahip olan muhasebecilerin 50 ve üstü yaşa sahip olanlara göre aldıkları puanları daha yüksektir. Sonuç olarak H2b hipotezi kabul edilmiştir.

H2c: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme eğitim düzeyine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 14. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Eğitim	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	Önlisans	5	3.6111	0,036	Lisans- lisansüstü
	Lisans	300	3.5111		
	Lisansüstü	130	3.2051		

Yukarıda katılımcıların dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün eğitim düzeyine göre aldıkları puanların özeti verilmiştir. Buna göre lisans mezunu olanlar lisansüstü mezunlarına göre aldıkları puanları daha yüksektir. Sonuç olarak H2c hipotezi kabul edilmiştir.

H2d: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 15. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Mesleki Deneyim Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Mesleki Deneyim	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	5 yıl ve altı	45	2.8519	0,000	11-15 yıl- 5 yıl ve altı
	6-10 yıl	90	3.5185		11-15 yıl- 6-10 yıl
	11-15 yıl	80	4.0417		11-15 yıl- 16-20 yıl
	16-20 yıl	85	3.1471		11-15 yıl- 21 yıl ve üzeri
	21 yıl ve üzeri	135	3.3498		

Yukarıda katılımcıların dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün mesleki deneyim düzeyine göre aldıkları puanların özeti verilmiştir. Buna göre 11-15 yıl arası deneyime sahip olan muhasebecilerin 5 yıl ve altı, 6-10 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlara göre muhasebe hilelerini önlemedeki rollerinden daha yüksek puan aldıkları görülmektedir. Sonuç olarak H2d hipotezi kabul edilmiştir.

H2e: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü çalışma şekline göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 16. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılmasına İlişkin T-Testi Sonucu

Alt boyut	Çalışma Şekli	N	Mean	SS	P
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	Bağımlı	200	3.4528	1.05354	,071
	Bağımsız	235	3.3936	1.21905	

Tablo 27’de yer alan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre dijital uygulamalarının muhasebe hilelerini önleme rollerinin alt boyutları çalışma şekillerine göre anlamlı farklılık içermediği görülmektedir. Dolayısıyla $H_{2.5}$ hipotezi reddedilmiştir. Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,792$).

H2f: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü mesleki unvanlara göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 17. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Mesleki Unvana Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Mesleki Unvana	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	Muhasebe Personeli	75	3.5185	0,059	-----
	Stajyer SMMM	30	2.9537		
	SMMM	330	3.4411		

Tablo 28’de yer alan ANOVA testi sonuçlarına göre dijital uygulamalarının muhasebe hilelerini önleme rollerinin alt boyutları mesleki unvanlarına göre anlamlı farklılık içermediği görülmektedir. Dolayısıyla H2f hipotezi reddedilmiştir.

H2g: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü hizmet verdiği müşteri sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 18. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Hizmet Verdiği Müşteri Sayısına Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Müşteri sayısı	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	1-25 arası	130	3.2115	0,001	71-100- 1-25 arası 71-100- 26-70 arası 101 ve üzeri- 1-25 arası
	26-70 arası	145	3.3352		
	71-100 arası	60	3.8565		
	101 ve üzeri	100	3.5556		

Tablo 2’da dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemede muhasebecilerin müşteri sayılarına göre farklılaşıp farklılaşmadığının ölçülmesi için ANOVA testi yapılmıştır. Buna göre 71-100 arası müşteriye sahip olan muhasebeciler hem 1-25 arası müşteriye sahip olanlara göre hem de 26-70 arası müşteriye sahip olanlara göre daha yüksek ölçek puanı almıştır. Aynı zamanda 101 ve üzeri müşteriye hizmet verenler 1-25 arası müşteriye hizmet verenlere göre ölçekten daha yüksek puan almışlardır. Dolayısıyla H2g hipotezi kabul edilmiştir.

H2h: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü muhasebecilerin gelirlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. 19. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Gelire Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Gelir	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	8501-17000	95	3.1550	0,000	25.001 ve üzeri olanlar- 8501-17000 25.001 ve üzeri olanlar- 17.001-25000 arası
	17001-25000 TL arası	75	3.1259		
	25001 ve üzeri	265	3.5996		

Tablo 30’da muhasebecilerin kazandıkları gelire göre ölçekten aldıkları puanların özeti sunulmuştur. Tabloya bakıldığında geliri yüksek olan muhasebecilerin anlamlı bir şekilde geliri düşük olanlara göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri daha yüksektir. Dolayısıyla H2h hipotezi kabul edilmiştir.

H2i: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolü muhasebecilerin fatura trafiğine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 31: Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri aldıkları puanların fatura trafiğine göre karşılaştırılmasına ilişkin ANOVA testi sonucu

Tablo 6. 20. Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önleme Rollerini Aldıkları Puanların Fatura Trafikğine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin ANOVA Testi Sonucu

Alt boyut	Fatura Trafikği	N	Mean	P	Post-Hoc
Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki rolü	1-10 arası	25	2.4111	0,000	501 ve üstü-1-10 arası 501 ve üstü 251-500 arası
	11-50 arası	80	3.4653		
	51-250 arası	75	3.8148		
	251-500 arası	50	2.9611		
	501 ve üstü	205	3.4946		

Tablo 31’de muhasebecilerin fatura trafiklerine göre ölçekten aldıkları puanların özeti sunulmuştur. Tabloya bakıldığında fatura trafiği 501 ve üzeri olanların hem 1-10 arası hem de 251-500 arası fatura trafiği olanlara göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri daha yüksektir. Dolayısıyla H2i hipotezi kabul edilmiştir.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Katılımcıların muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir ilişkinin bulunup bulunmadığı korelasyon analizi ile değerlendirilmiştir.

Korelasyon analizi iki ya da daha çok değişken arasında ilişki olup olmadığını inceleyen analiz türüdür. Korelasyon katsayısı değişkenler arası ilişkinin gücünü ve yönünü göstermektedir. Korelasyon katsayısının 1.00 olması, mükemmel pozitif bir ilişkiyi; -1.00 olması, mükemmel negatif ilişkiyi; 0.00 olması, ilişkinin olmadığını göstermektedir.

Bu kapsamda değişkenler arasındaki ilişkileri temsilen korelasyon matrisi oluşturulmuştur. Söz konusu matris Tablo 32’de yer almaktadır.

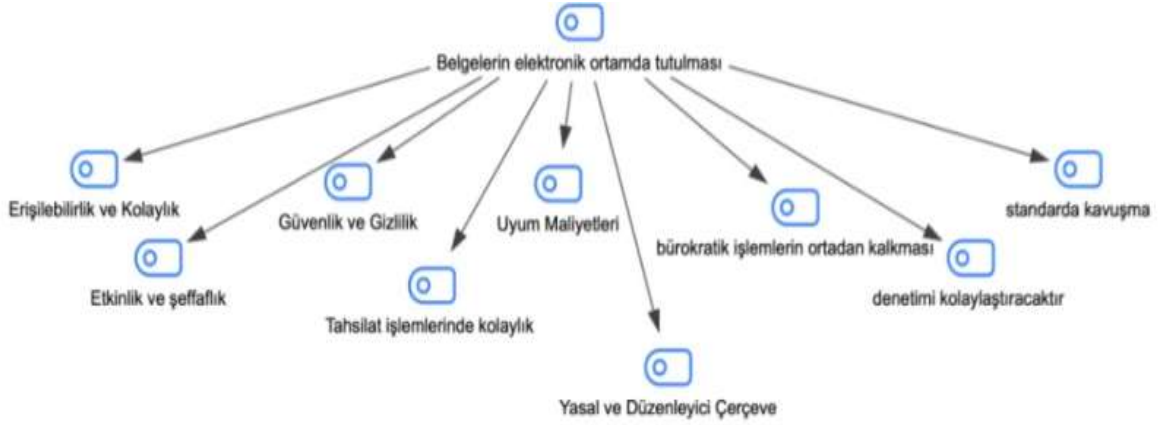
Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasındaki ilişki									
		Performans Beklentileri	Çaba Beklentileri	Kolaylaştırma Koşulları	Sosyal Etki	Güven Beklentileri	Davranışsal Tutum	Kullanma Niyeti	Muhasebe Hilelerini Önleme
Performans Beklentileri	p	1							
	n								
	n	435							
Çaba Beklentileri	r	.851**	1						
	p	.000							
	n	435	435						
Kolaylaştırma Koşulları	r	.834**	.887**	1					
	p	.000	.000						
	n	435	435	435					
Sosyal Etki	r	.882**	.829**	.857**	1				
	p	.000	.000	.000					
	n	435	435	435	435				
Güven Beklentileri	r	.786**	.750**	.834**	.849**	1			
	p	.000	.000	.000	.000				
	n	435	435	435	435	435			
Davranışsal Tutum	r	.827**	.750**	.839**	.830**	.887**	1		
	p	.000	.000	.000	.000	.000			
	n	435	435	435	435	435	435		
Kullanma Niyeti	r	.857**	.840**	.851**	.888**	.848**	.866**	1	
	p	.000	.000	.000	.000	.000	.000		
	n	435	435	435	435	435	435	435	
Muhasebe Hilelerini Önleme	r	.759**	.792**	.756**	.793**	.754**	.688**	.805**	1
	p	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	n	558	558	558	558	558			435
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									

Tablo 6. 21. E-uygulama kullanımları ile muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasındaki ilişkileri Gösteren Korelasyon Matrisi

Tablo 32 incelendiğinde muhasebecilerin e-uygulama kullanımları ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önleme rolleri arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki çıkmıştır. Ayrıca muhasebe mensuplarının e-uygulama kullanımları ölçeğinin tüm alt boyutları birbirleriyle ilişkili bulunmuştur. *Dolayısıyla H_3 hipotezi kabul edilmiştir.* Tabloda çıkan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir;

- Katılımcıların çaba beklentileri boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,851$).
- Katılımcıların kolaylaştırma koşulları boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,834$).
- Katılımcıların sosyal etki boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,882$).
- Katılımcıların güven beklentileri boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,786$).
- Katılımcıların davranışsal tutum boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,827$).
- Katılımcıların kullanma niyeti boyutu ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,857$).
- Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile performans beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,759$).
- Katılımcıların kolaylaştırma koşulları boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,887$).
- Katılımcıların sosyal etki boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,829$).
- Katılımcıların güven beklentileri boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,750$).
- Katılımcıların sosyal etki boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,829$).
- Katılımcıların davranışsal tutum boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,750$).
- Katılımcıların kullanma niyeti boyutu ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,840$).

- Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile çaba beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,792$).
- Katılımcıların sosyal etki boyutu ile kolaylaştırma koşulları boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,857$).
- Katılımcıların güven beklentileri boyutu ile kolaylaştırma koşulları boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,834$).
- Katılımcıların davranışsal tutum boyutu ile kolaylaştırma koşulları boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,839$).
- Katılımcıların kullanma niyeti boyutu ile kolaylaştırma koşulları boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,851$).
- Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile kolaylaştırma koşulları boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,756$).
- Katılımcıların güven beklentileri ile sosyal etki boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,849$).
- Katılımcıların davranışsal tutum ile sosyal etki boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,830$).
- Katılımcıların güven beklentileri ile sosyal etki boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,849$).
- Katılımcıların kullanma niyeti ile sosyal etki boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,851$).
- Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile sosyal etki boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,793$).
- Katılımcıların davranışsal tutum ile güven beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,887$).
- Katılımcıların kullanma niyeti ile güven beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,848$).
- Katılımcıların dijital uygulamalar kullanarak muhasebe hilelerini önlemeleri ile güven beklentileri boyutu arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur ($p=0,000$; $r=0,792$).



Şekil 7. 2. Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulmasına İlişkin Şematik Görsel

Belgelerin elektronik ortamda tutulması ana temasına bağlı olarak; Erişilebilirlik ve kolaylık, etkinlik ve şeffaflık, gizlilik ve güvenlik, tahsilat işlemlerinde güvenlik, uyum maliyetleri, yasal ve düzenleyici çerçeve, bürokratik işlemlerin ortadan kalkması denetimin kolaylaştırması, standarda kavuşma gibi alt temaların ortaya çıktığı görülmektedir.

Erişilebilirlik ve Kolaylık: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun erişilebilirlik ve kolaylık olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“.....Elektronik sistemler, mükelleflerin vergi ile ilgili belgelerine her yerden erişimini sağlar. Bu, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için önemlidir çünkü bu işletmeler genellikle kısıtlı kaynaklara sahiptir ve elektronik sistemler, işlemleri daha verimli hale getirebilir....” (U1)

“..... Tahsilat işlemlerinde kolaylık. Eskiden yaşanan sorunların ortadan kalkması sağlandı. (Vergi vs. ödemelerinin muhasebeciye verilmesi ve takibinin yapılmaması).....” (U2)

“..... Tahsilatın elektronik ortamda hızlı takibi, vergiye uyumlu olan ve olmayanların bir nebze de olsa ayırımına katkı sunmaktadır....” (U5)

“..... denetim daha çok mükellef üzerinde hızlıca tamamlanabilir.....” (U8)

“..... Böylece, hem vergi idaresinin belge düzeni yoluyla parasal işlemleri ve vergi konusu eylemleri takip kolaylığı hem de belge düzeninin aslında temel unsuru olan nihai tüketicinin de ayırım bilgisine ihtiyaç duymadan belge düzeninde teklik yoluyla vergi uyumuna katkısı sağlanabilir.....” (U4)

Etkinlik ve Şeffaflık: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun etkinlik ve şeffaflık olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Elektronik ortamda defter tutma ve belge düzenleme, işlemlerin daha hızlı ve etkin yapılmasını sağlar. Ayrıca, bu süreç vergi idaresinin mükellefler üzerinde daha şeffaf ve etkin bir denetim yapmasına olanak tanır. Elektronik kayıtlar, manuel hataları azaltabilir ve veri bütünlüğünü artırabilir....” (U3)

“...Mali müşavir ve 3. Sahıslara doğru ve güvenilir bilgi ve belge aktarımı sağlamaktadır...” (U7)

“...Vergiden kaçınma veya vergi kaçırmanın yöntemlerine karşılık her işlemin kayıt altında olması ekonomik ortamın kayıt altına alınması ve denetimi kolaylaştıracaktır....” (U6)

Gizlilik ve Güvenlik: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun gizlilik ve güvenlik olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Elektronik sistemler, veri güvenliği ve gizlilik konusunda özenli bir şekilde tasarlanmalıdır. Mükelleflerin kişisel ve finansal bilgilerinin korunması, bu sistemlerin güvenilirliği için kritik öneme sahiptir....” (U1)

“....Raporlamalarda hız, güvenli bilgi ve gerçeğe uygun sunum imkanı vermekte.....” (U2)

Tahsilat İşlemlerinde Güvenlik: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun tahsilat işlemlerinde güvenlik olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“.... Eskiden yaşanan sorunların ortadan kalkması sağlandı. (Vergi vs. ödemelerinin muhasebeciye verilmesi ve takibinin yapılmaması)....” (U2)

Uyum Maliyetleri: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun uyum maliyeti olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....Elektronik sistemlere geçiş, başlangıçta yüksek teknolojik yatırım ve eğitim gerektirebilir. Özellikle küçük işletmeler ve bireysel mükellefler için bu, ek bir mali yük oluşturabilir. Dolayısıyla, bu geçişin kademeli ve destekleyici politikalarla yapılması önemlidir.....” (U5)

“....Tahsilatın elektronik ortamda hızlı takibi, vergiye uyumlu olan ve olmayanların bir nebze de olsa ayırımına katkı sunmakta. Ancak sık sık çıkarılan vergi afları hem mükellefin uyumunu hem de mesleğin itibarını düşürmektedir.....” (U7)

“..... Vergiye gönüllü uyum artar. Daha adil bir denetim sistemi kurulmuş olur.....” (U3)

“..... Tüm mükelleflerin belge düzenine uyumu elektronik ortamda sağlanmalıdır. Mükellefler arasında sınır veya ayırım yapılması kağıt ortamında belge düzeninin devamına yol açabilir ki bu da genel anlamda vergi uyumunun olumsuz etkilenmesi demektir.....” (U4)

Yasal ve Düzenleyici Çerçeve: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun yasal ve düzenleyici çerçeve olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“.....Türkiye'nin mevcut vergi mevzuatı ve düzenlemeleri, elektronik sistemlere geçiş için yeterli altyapıya ve yasal çerçeveye sahip olmalıdır. Bu hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin yeni sisteme uyum sağlamasını kolaylaştırır.....” (U2)

Bürokratik İşlemlerin Ortadan Kalkması: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun bürokratik işlemlerin ortadan kalkması olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...En önemlisi, gereksiz bürokratik işlemlerin ortadan kalkması ve işlemlerin gün geçtikçe standarda kavuşmasıdır....” (U5)

Denetimin Kolaylaştırması: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken konunun denetimin kolaylaştırılması olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

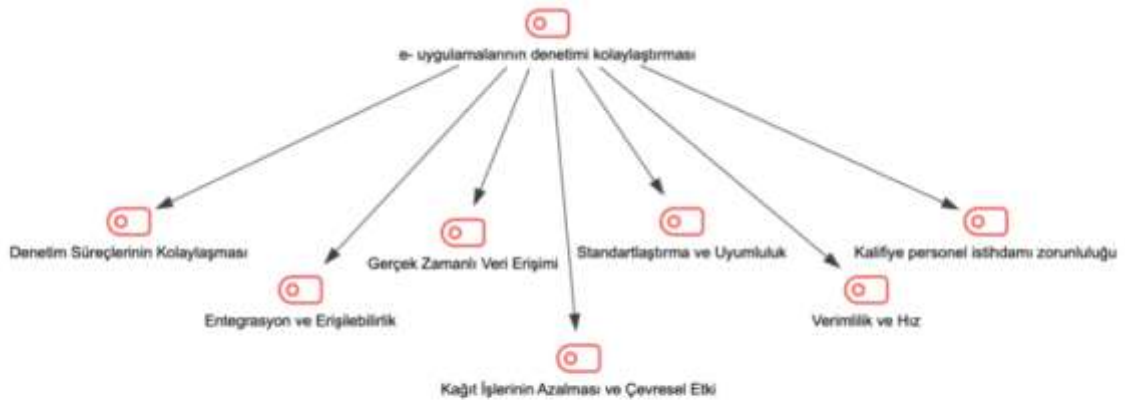
“....Haliyle bütün bunlar daha sağlıklı ve hızlı bir denetim imkanı sağlamıştır.....” (U7)

“....Mali idare için de denetim ve kontrol işlemlerinin hızını artırmaktadır....” (U2)

Standarda Kavuşma: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda belgelerin elektronik ortamda tutulmasında dikkat edilmesi gereken standarda kavuşma olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir:

“...Elektronik ortamda yapıldığından daha dikkatli ve özenli yapıldığından hata payını düşürmekte...”(U4)

6.3.2 E-Uygulamaların Denetimi Kolaylaştırması: Meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular ana temalar üzerinden incelenmektedir. İkinci tema olan e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasına ilişkin şematik görsel aşağıda verilmiştir.



Şekil 7. 3. E-Uygulamaların Denetimi Kolaylaştırması İlişkin Şematik Görsel

E-uygulamaların denetimi kolaylaştırması ana temasına bağlı olarak; Denetim süreçlerinin kolaylaştırılması, entegrasyon ve erişebilirlik, gerçek zamanlı veri erişimi, kağıt işlerinin azaltılması ve çevresel etki, standartlaşma ve uyum, verimlilik ve hız ve nitelikli personel istihdam zorunluluğu gibi alt temaların ortaya çıktığı görülmektedir.

Denetim Süreçlerinin Kolaylaştırılması: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun denetim süreçlerinin kolaylaştırılması olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...E-uygulamalar, denetim süreçlerini de kolaylaştırır. Elektronik kayıtlar, denetçilere detaylı ve derinlemesine incelemeler yapma imkanı tanır. Ayrıca, bu kayıtların manipülasyonu daha zordur, bu da denetimlerin güvenilirliğini artırır.....” (U1)

“...Evet. Denetim için en önemli unsur veridir. En hızlı ve sağlıklı veri ise dijitalleşme ile toplanabilir....” (U2)

Entegrasyon ve Erişebilirlik: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun entegrasyon ve erişebilirlik olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...E-uygulamalar, farklı iş süreçlerinin ve veri kaynaklarının entegrasyonunu kolaylaştırır. Bu, işletmelerin ve denetçilerin farklı veri kaynaklarından gelen bilgileri tek bir platform üzerinden incelemelerine olanak tanır...” (U4)

“...İşte e-uygulamalar, bilgiye ulaşım, bilginin kullanımı ve bilginin sağladığı kolaylıklar açısından önem arz etmektedir. Vergi idaresi e-uygulamalar yoluyla işlemleri hem bilmekte hem de bu bilgiye zamanında erişebilmektedir....” (U3)

Gerçek Zamanlı Veri Erişimi: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun gerçek zamanlı veri erişimi olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....Erişimi: E-uygulamalar, muhasebe verilerine gerçek zamanlı erişim sağlar. Bu, işletmelerin finansal durumlarını anlık olarak izlemelerine ve daha bilinçli kararlar

almalarına yardımcı olur. Ayrıca, denetçiler için de işlemleri anında inceleme ve değerlendirme imkanı sunar...” (U1)

“...Kağıt ortamında tutulan defterlere zamanında kayıtların işlenmemesi veya inceleme durumunda değiştirilebilmesi ihtimali bu olumsuzluklardan birisidir. Ancak e-uygulamalar yoluyla elektronik ortamda vergi idaresi itilana giren işlemler hem değiştirilememe hem de zamanında erişilebilme imkanı sağlamaktadır....” (U3)

Kağıt İşlerinin Azaltılması ve Çevresel Etki: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun kağıt işlemlerinin azaltılması ve çevresel etki olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Elektronik muhasebe uygulamaları, kağıt kullanımını azaltır, bu da hem maliyet tasarrufu sağlar hem de çevresel etkiyi azaltır....” (U2)

Standartlaşma ve Uyum: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun standartlaşma ve uyum olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Elektronik muhasebe sistemleri, muhasebe standartlarına uyumu kolaylaştırır. Bu sistemler, genellikle uluslararası muhasebe standartlarına ve yerel düzenlemelere uygun şekilde tasarlanmıştır. Bu, hem mükelleflerin hem de denetçilerin işini kolaylaştırır...” (U3)

“...Mükellefler e-uygulamalar sayesinde vergiye uyum konusunda yine bilgi sahibi olmakta hem de kağıt ortamında yansıtmaktan kaçınabilecekleri işlemlerin elektronik ortamda vergi idaresi tarafından kolaylıkla erişilebilir...” (U5)

Verimlilik ve Hız: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun verimlilik ve hız olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...E-uygulamalar, muhasebe işlemlerinin otomatikleştirilmesine olanak tanır. Bu, geleneksel manuel işlemlere kıyasla hem zaman hem de maliyet açısından büyük

tasarruflar sağlar. Otomatikleştirme, muhasebe kayıtlarının daha hızlı ve hatasız bir şekilde tutulmasını sağlar...” (U6)

“..... Muhasebe işlemlerinde hız artmıştır....” (U3)

Kalifiye Personel İstihdam Zorunluluğu: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların denetimi kolaylaştırmasında dikkat edilmesi gereken konunun nitelikli personel istihdam zorunluluğu olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Daha kalifiye personel istihdamı zorunluluğu doğurmuştur...” (U4)

6.3.3 E-Uygulamaların Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlemedeki Yeri: Meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular ana temalar üzerinden incelenmektedir. Üçüncü tema olan e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerine ilişkin şematik görsel aşağıda verilmiştir.



Şekil 7. 4. E-Uygulamaların Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlemedeki Yerine İlişkin Şematik Görsel

E-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yeri ana temasına bağlı olarak; eğitim ve farkındalık, otomatik kontrol ve uyarı sistemi, sahtecilikle mücadelede güçlendirilmiş güvenlik önlemleri, sürekli güncelleştirme ve iyileştirme, yasal ve düzenleyici çerçeve ve veri izlenebilirliği ve denetlenebilirliği gibi alt temaların ortaya çıktığı görülmektedir.

Eğitim ve Farkındalık: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun eğitim ve farkındalık olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....E-uygulamaların etkin kullanımı, kullanıcıların bu sistemlerin işleyişi ve güvenlik özellikleri konusunda eğitilmesini gerektirir. Bu eğitimler, kullanıcıların sahte ve yanıltıcı belgeleri tanıma ve uygun şekilde tepki verme becerilerini artırabilir....” (U7)

“.... SMİYB düzenleme ve kullanımı konusunda meslek mensuplarının farkındalığının artmasının bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanımı sorununa çözüm olabileceği düşünülmektedir...” (U6)

Otomatik Kontrol ve Uyarı Sistemi: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun otomatik kontrol ve uyarı sistemi olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...E-uygulamalar, belirli kriterlere ve algoritmalarına dayalı olarak otomatik kontrol ve uyarı sistemleri içerebilir. Bu sistemler, olası sahtecilik veya yanıltıcı bilgiler içeren işlemleri tespit edebilir ve ilgili yetkililere uyarı gönderebilir...” (U5)

“...Belli kriterler getirilerek bu faturaların hızlıca düzenlenir düzenlenmez tespiti ve kontrolü mümkündür. Hızlı tespit en can alıcı konudur ve bu ancak elektronik uygulamalar ile mümkündür....” (U1)

Sahtecilikle Mücadelede Güçlendirilmiş Güvenlik Önlemleri: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun sahtecilikle mücadelede güçlendirilmiş güvenlik önlemleri olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....E-uygulamalar, gelişmiş güvenlik protokolleri ve şifreleme teknolojileri ile donatılmıştır. Bu, sahte veya yanıltıcı belgelerin oluşturulmasını ve dağıtılmasını zorlaştırır. Ayrıca, dijital imzalar ve sertifikalar kullanarak belgelerin doğruluğunu ve kaynağını doğrulama imkanı sunar...” (U7)

“.....Mükellef nezdinde caydırıcılığı artmıştır...” (U1)

Sürekli Güncelleştirme ve İyileştirme: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun sürekli güncelleştirme ve iyileştirme olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...E-uygulamalar, sürekli olarak güncellenmeli ve yeni sahtecilik yöntemlerine karşı dirençli hale getirilmelidir. Bu, teknolojinin sürekli değişen doğasına ve sahtecilik yöntemlerinin evrimine uyum sağlamak için kritik öneme sahiptir....” (U2)

Yasal ve Düzenleyici Çerçeve: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun yasal ve düzenleyici çerçeve olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

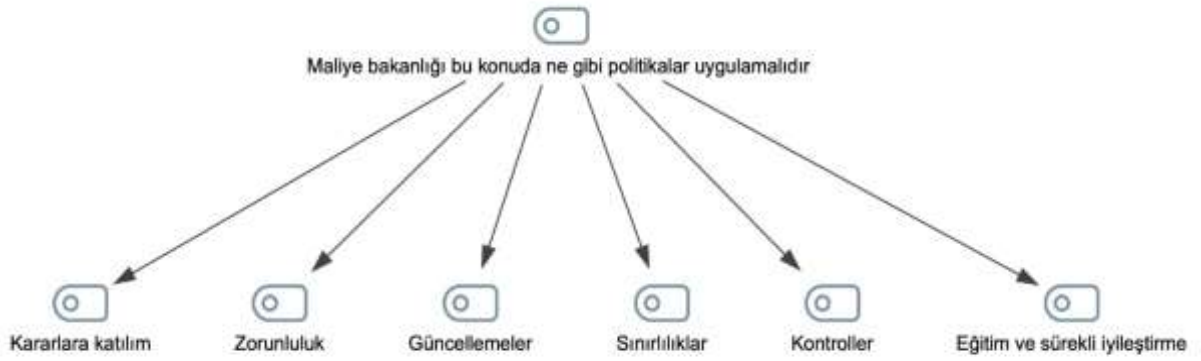
“...E-uygulamaların etkinliği, yasal ve düzenleyici çerçevenin desteklemesiyle artar. Bu, sahtecilik ve yanıltıcı belge düzenleme faaliyetlerine karşı caydırıcı yasal yaptırımların oluşturulmasını ve bu tür eylemlerin tespiti durumunda hızlı hareket edilmesini içerir...” (U1)

“... SMİYB düzenleme ve kullanımı konusunda meslek mensuplarının sorumluluklarını genişletilmesinin bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanımı sorununa çözüm olabileceği düşünülmektedir....” (U4)

Veri İzlenebilirliği ve Denetlenebilirliği: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda e-uygulamaların sahte ve yanıltıcı belge düzenlemedeki yerinde dikkat edilmesi gereken konunun veri izlenebilirliği ve denetlenebilirliği olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“.... Elektronik sistemler, yapılan her işlemin dijital bir iz bırakmasını sağlar. Bu, herhangi bir belgenin kökenini ve değişim geçmişini takip etmeyi kolaylaştırır. Dolayısıyla, sahte veya yanıltıcı belgelerin tespiti ve bunlarla ilgili soruşturmalar daha etkin bir şekilde yürütülebilir...” (U3)

6.3.4 Maliye Bakanlığının Konuyla İlgili Uygulaması Gereken Politikalar: Meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular ana temalar üzerinden incelenmektedir. Dördüncü tema olan maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalara ilişkin şematik görsel aşağıda verilmiştir.



Şekil 7. 5. Maliye Bakanlığının Konuyla İlgili Uygulaması Gereken Politikalarla İlişkin Şematik Görsel

Maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalar ana temasına bağlı olarak; kararlara katılım, zorunluluk, güncellemeler, sınırlılıklar, kontroller ve eğitim ve sürekli iyileştirme gibi alt temaların ortaya çıktığı görülmektedir.

Kararlara Katılım: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun kararlara katılım olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Mali idarenin handikabı meslek mensuplarını hiçbir zaman uygulamada paydaş görmemesi, görüşlerine başvurmamasıdır....” (U3)

Zorunluluk: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun zorunluluk olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Türkiye’de, elektronik muhasebe ve vergi uygulamaları alanında önemli adımlar atılmış durumda. Özellikle e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamaları gibi sistemler, mükelleflerin belirli şartları sağlaması durumunda zorunlu hale getirilmiş durumdadır. Örneğin, 2022 hesap dönemi brüt satış hasılatı 3 milyon TL ve üzeri olan mükellefler veya çeşitli sektörlerde belirli hasılat sınırlarını aşan mükellefler, 3 Temmuz 2023 tarihine kadar e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına dahil olmak zorundalar. Bu zorunluluk, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini elektronik ortamda yapmalarını sağlayan bir adımdır....” (U1)

Güncellemeler:: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun güncellemeler olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Ayrıca, e-Defter uygulamasında da güncellemeler yapılmıştır. Bu güncellemeler, fatura kayıtlarının nasıl yapılacağı ve belge tipleri gibi konularda düzenlemeler içermektedir. Bu tür gelişmeler, mükelleflerin elektronik ortamda daha etkin ve düzenli muhasebe kayıtları tutmalarına imkan tanıyor. Bu adımlar, elektronik muhasebe ve vergi uygulamalarının etkinliğini artırarak, sahtecilik ve yanıltıcı işlemlerle mücadeleye katkı sağlayabilir....” (U4)

Sınırlılıklar: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun sınırlılıklar olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Yeminli mali müşavirlere ise yaş sınırı getirilmesi, denetleyebileceği mükellef sayısına sınırlama getirilmesi, sorumluluk uygulamasının artırılması, rotasyon uygulamasına gidilmesi (3 yıl üst üste aynı YMM tarafından denetiminin yasaklanması) meslek mensuplarının rekabet nedeniyle sorunlu mükellefler ile çalışmasını engelleyecektir...” (U8)

Kontroller: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun kontroller olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“... Yeni mükellefiyet açılmasında ve hızlı büyüme durumlarında idare tarafından yapılacak hızlı kontrollerle sahte belgenin yayılmasının engellenmesi meslek mensuplarına verilecek en büyük destektir...” (U3)

Eğitim ve Sürekli İyileştirme: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda maliye bakanlığının konuyla ilgili uygulaması gereken politikalarda dikkat edilmesi gereken konunun eğitim ve sürekli iyileştirme olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Türkiye'de elektronik muhasebe ve vergi uygulamaları konusunda önemli ilerlemeler kaydedildiği ve bu alanda daha fazla gelişme potansiyelinin olduğu görülüyor. Ancak, bu sistemlerin tam anlamıyla etkinleştirilmesi ve geniş bir kullanıcı kitlesine ulaştırılması için daha fazla eğitim, destek ve sürekli iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır....” (U3)

6.3.5 İşlemlerin Elektronik Ortamda Yapılmasının Olumsuz Yönleri: Meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular ana temalar üzerinden incelenmektedir. Beşinci tema olan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönlerine ilişkin şematik görsel aşağıda verilmiştir;



Şekil 7. 6. İşlemlerin Elektronik Ortamda Yapılmasının Olumsuz Yönlerine İlişkin Şematik Görsel

İşlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönleri ana temasına bağlı olarak; dijital bölünme, siber güvenlik riskleri, sistem bağımlılığı ve yüksek başlangıç maliyeti ve eğitim gereksinimleri gibi alt temaların ortaya çıktığı görülmektedir.

Dijital Bölünme: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönleriyle ilgili dikkat edilmesi gereken konunun dijital bölünme olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....Bazı mükellefler, özellikle yaşlı veya teknolojiye erişimi sınırlı olanlar, bu yeni sistemlere uyum sağlamakta zorlanabilirler....” (U5)

Siber Güvenlik Riskleri: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönleriyle ilgili dikkat edilmesi gereken konunun siber güvenlik riskleri olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Elektronik sistemler, siber saldırılara ve veri ihlallerine karşı savunmasız olabilir...”
(U2)

Sistem Bağımlılığı: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönleriyle ilgili dikkat edilmesi gereken konunun sistem bağımlılığı olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“....Sistem çökmeleri veya teknik sorunlar, muhasebe işlemlerinin ve denetiminin aksamasına yol açabilir....” (U1)

Yüksek Başlangıç Maliyeti ve Eğitim Gereksinimleri: Araştırmamızda meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucunda işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının olumsuz yönleriyle ilgili dikkat edilmesi gereken konunun yüksek başlangıç maliyeti ve eğitim gereksinimleri olduğu ifade edilmiştir. Aşağıda bu durumu açıklayan bazı görüşmelere yer verilmiştir;

“...Küçük işletmeler ve bireysel mükellefler için dijital altyapıya geçiş maliyetli olabilir ve uyum sağlamak için eğitim gerektirir....” (U3)

7. SONUÇ

7.1. Nitel Araştırmanın Sonuçları

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, faillerine ağır para ve hapis cezaları gerektirecek bir suç türüdür. Bu suç kayıt dışılığının artması, kara para aklanması, terörün finanse edilmesi ve daha pek çok yasa dışı işlemin perdelenmesinde kullanılmaktadır. Ülkenin ekonomik gücünde yıkıcı etkileri olmasına rağmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ile mücadelenin yetersiz olduğu görülmektedir. Bu alanda yapılan akademik çalışmalar yetersizdir. Yapılan çalışmalarda da olayın hukuki boyutunun daha çok incelendiği görülmektedir. Konunun bütün yönleriyle ele alındığı, verilerin hem nitel hem de nicel toplandığı araştırmaların azlığı dikkat çekmektedir. Söz konusu bu araştırmada konu bütün yönleriyle ele alınmış hem yüz yüze görüşme tekniği olan anket yardımıyla veri toplanmış hem de meslek mensuplarıyla derinlemesine görüşme yapılarak görüşleri alınmıştır. Meslek mensupları ile görüşmeler neticesinde toplanan anketler SPSS programı vasıtasıyla analize tabii tutulmuş, derinlemesine görüşme yoluyla elde edilen veriler ise MASQUADA programı vasıtasıyla analize tabii tutulmuştur.

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi konseyi tarafından 2022 yılında düzenlenen “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile mücadele” çalışma grubunun raporunda “vergi ve mükelleflerin takibinde dijital sistemler ve teknolojik imkanlardan yeterince faydalanılamamaktadır” sonucuna yer verilmiştir. Aynı şekilde e-uygulamaların işlerlik kazanmasının mükelleflerde izlenme korkusu ile caydırıcılık etkisi oluşturacağı değerlendirilmiştir. Konuyla ilgili uzmanların ortak görüşü sahte belge ile mücadelede dijital ortamlardan ve teknolojik imkanlardan daha fazla yararlanılmasının gerektiğidir. İşlemlerde teknolojik imkanlardan yararlanmanın paydaşlarca bütün yönleriyle değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara nasıl baktığı konuyla ilgili nasıl beklenti ve çekincelerinin olduğunun ortaya çıkarılması konunun daha sağlıklı değerlendirilmesine imkan verecektir. Bu tez çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımlarını ölçmek için daha önce geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapılmış “muhasebe meslek mensuplarının e uygulama kullanımları ölçeği uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulama kullanımlarının performans beklentileri, çaba beklentileri, kolaylaştırma koşulları, sosyal etki, güven beklentileri, davranışsal

tutum ve kullanma niyeti gibi alt faktörlere ayrıldığı görülmüştür. Bu alt faktörlerin meslek mensuplarının sosyo-demografik değişkenlere göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini incelemek için parametrik testler uygulanmıştır.

E-uygulama kullanımında yaş değişkeninin anlamlı bir farklılığa sebep olduğu yapılan ANOVA testi sonucunda ortaya çıkmıştır. Buna göre 30-50 yaş arasındaki meslek mensuplarının diğer yaşlardaki meslek mensuplarına göre e- uygulamaların performansı yükselteceği, sosyal etkisinin yüksek olacağını, davranışsal tutumun ve kullanma niyetinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yaş konusu hem yapılan istatistik analizlerde hem de yapılan birebir görüşmelerde meslek mensuplarınca dile getirilmiş önemli bir değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Maliye bakanlığı tarafından yaş sınırının getirilmesi rekabet edilebilirlik açısından daha iyi olacağı meslek mensuplarınca düşünülmektedir. Aynı şekilde meslek mensuplarının yaşları dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolüne bakış açısında da etkili olmaktadır. Buna göre 30-50 yaş arasındaki meslek mensupları 50 ve üzeri yaşa sahip olan meslek mensuplarına göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Meslek mensuplarının eğitim durumlarına bakıldığında ankete katılanların büyük çoğunluğunun(%69) lisans mezunu olduğu görülmektedir. Ancak ön lisans mezunlarının e- uygulama kullanımlarında güven beklentilerinin ve kullanma niyetlerinin anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemede de eğitimin önemli bir değişken olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre lisans mezunları lisansüstü mezunlarına göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Meslek mensuplarının çalışma şekillerinin e-uygulama kullanımlarında anlamlı farklılığa sebep olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımlı çalışan meslek mensuplarının bağımlı çalışanlara göre e-uygulama kullanımının öğrenilmesinin kolay olduğu, daha az çaba gerektirdiği ve basit ve anlaşılır olduğunu düşünmektedirler. Aynı şekilde 101 ve üzeri sayıda müşteriye hizmet veren meslek mensuplarının diğerlerine göre e-uygulama kullanımının öğrenilmesinin kolay olduğu, daha az çaba gerektirdiği ve basit ve anlaşılır olduğunu düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının gelirlerine bakıldığında gelir düzeyi yükseldikçe performans beklentisi, çaba beklentisi, sosyal etki, güven beklentisi, davranışsal tutum ve kullanma niyetlerinin yükseldiği analiz sonuçlarında görülmüştür. Gelirin e-uygulama kullanımında önemli bir değişken olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Aynı şekilde meslek mensuplarının gelirinin arttıkça diğer gelir guruplarına göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün yüksek olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşılmıştır.

Meslek mensuplarının fatura trafiklerine bakıldığında fatura trafiği yüksek (501 ve üstü) olanların fatura trafiği düşük(1-10 arası) olanlara göre e-uygulamalardan performans beklentilerinin, çaba beklentilerinin, kolaylaştırma koşullarının, sosyal etkinin, güven beklentilerinin, davranışsal tutumlarının ve kullanma niyetlerinin anlamlı bir şekilde farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Aynı şekilde fatura trafiği yüksek (501 ve üstü) olan meslek mensuplarının fatura trafiği düşük (1-10 arası) olanlara göre dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün daha yüksek olduğu ifade etmişlerdir. Bu sonuçlardan hareketle fatura trafiği yüksek olan meslek mensuplarının hem e-uygulamalara yönelik beklentileri yüksektir hem de dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünün yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Yaşın Etkisi: Araştırma, muhasebe meslek mensuplarının yaşlarının e-uygulama kullanımında önemli bir değişken olduğunu göstermektedir. Özellikle, 30-50 yaş aralığındaki meslek mensuplarının, diğer yaş guruplarına göre e-uygulamaları daha etkin bir şekilde kullandığı ve dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemede daha etkili olduğu belirlenmiştir. Bu yaş grubunun teknolojiye adaptasyon sürecinin daha hızlı olduğu ve dijital araçları daha verimli bir şekilde kullanabildiği sonucu çıkarılabilir.

Eğitim Düzeyinin Rolü: Lisans mezunlarının, ön lisans mezunlarına göre e-uygulama kullanımında daha yüksek güven beklentilerine ve kullanma niyetlerine sahip olduğu bulunmuştur. Bu durum, eğitim düzeyinin e-uygulama kullanımında belirleyici bir faktör olduğunu göstermektedir. Daha yüksek eğitim düzeyine sahip olan bireylerin teknolojiye olan güveninin ve kullanım isteklerinin daha fazla olduğu sonucu çıkarılabilir.

Çalışma Şekli ve Gelir Düzeyinin Etkisi: Araştırma, çalışma şekli ve gelir düzeyinin de e-uygulama kullanımında etkili olduğunu göstermektedir. Bağımlı çalışan

meslek mensuplarının, bağımsız çalışanlara göre e-uygulamaları daha kolay öğrenebildiği ve daha az çaba gerektirdiği belirlenmiştir. Ayrıca, gelir düzeyinin artmasıyla birlikte, meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanma beklentilerinin ve niyetlerinin arttığı gözlemlenmiştir. Bu durum, gelir düzeyinin ve çalışma koşullarının e-uygulama kullanımında motivasyon ve etkinlik açısından önemli olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, bu veriler, e-uygulama kullanımını etkileyen çeşitli faktörleri anlamamıza ve dijital dönüşüm sürecindeki zorluklarla başa çıkmak için uygun politikalar geliştirmemize yardımcı olabilir. Özellikle, belirlenen yaş, eğitim düzeyi, çalışma şekli ve gelir düzeyi gibi faktörler dikkate alınarak, e-uygulamaların kullanımını teşvik edici ve destekleyici politikaların oluşturulması önemlidir. Bu şekilde, muhasebe meslek mensuplarının dijital araçları daha etkin bir şekilde kullanmaları sağlanabilir ve dolayısıyla iş süreçlerinde verimlilik artırılabilir.

7.2. Nicel Araştırma Sonuçları

Günümüz iş dünyasında ve kamu hizmetlerinde dijital dönüşüm süreci, elektronik uygulamaların önemini artırmıştır. Bu süreçte, iş süreçlerini optimize etmek ve verimliliği artırmak amacıyla çeşitli sektörlerde elektronik uygulamaların kullanımı yaygınlaşmıştır. Ancak, bu dönüşüm beraberinde yeni güvenlik zorluklarını da getirmiştir. Bu nedenle, sahte belgelerin tanınması ve önlenmesi, elektronik uygulamaların güvenliği açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Elektronik uygulamaların etkin bir şekilde kullanılabilmesi için, kullanıcıların bu sistemlerin işleyişi ve güvenlik özellikleri konusunda detaylı bir şekilde eğitilmesi gerekmektedir. Kullanıcıların, sahte ve yanıltıcı belgeleri tanıma ve doğru şekilde tepki verme becerilerinin geliştirilmesi, güvenli bir iş ortamı oluşturulması için temel bir adımdır. Bu eğitimler, kullanıcıların elektronik uygulamaları güvenli bir şekilde kullanmalarını sağlayarak potansiyel güvenlik risklerini azaltır.

Özellikle, sahte belgelerin tanınması ve önlenmesi konusunda teknik detaylar ve güvenlik protokolleri hakkında bilgi sahibi olan kullanıcılar, güvenli bir iş ortamının oluşturulmasında önemli bir rol oynarlar. Bu nedenle, kullanıcı eğitimi sürekli olarak güncellenmeli ve elektronik uygulamaların güvenlik standartlarına uygun olarak

gerçekleştirilmelidir. Bu şekilde, iş süreçlerindeki güvenlik açıkları minimize edilerek güvenli bir çalışma ortamı sağlanabilir.

E-uygulamaların otomatik kontrol ve uyarı sistemleri, sahtecilik veya yanıltıcı bilgiler içeren işlemlerin tespit edilmesini ve ilgili mercilere bildirilmesini sağlar. Bu sistemler, karmaşık algoritmalar ve gerçek zamanlı izleme özellikleriyle donatılmıştır. Bu özellikler sayesinde, e-uygulamalar işlemleri sürekli olarak denetler ve herhangi bir güvenlik ihlali tespit edildiğinde hızla ilgili birimlere bildirimde bulunur. Örneğin, bir ödeme işlemi sırasında sahte bir belge kullanıldığında veya belirli bir işlemde beklenmeyen bir aktivite tespit edildiğinde, otomatik kontrol sistemleri bu durumu algılar ve ilgili yetkililere uyarı gönderir.

E-uygulamalar, gelişmiş güvenlik protokolleri, şifreleme teknolojileri, dijital imzalar ve sertifikalar gibi özelliklerle donatılarak belgelerin güvenilirliğini artırır ve sahteciliği önler. Güvenlik protokolleri, uygulamanın altyapısını korurken, şifreleme teknolojileri veri iletimini güvenli hale getirir. Dijital imzalar ve sertifikalar, belgelerin doğruluğunu ve bütünlüğünü sağlayarak güvenilirliği artırır. Örneğin, bir belgenin dijital imzası, belgenin kaynağını ve değişmemiş olduğunu doğrulamak için kullanılabilir. Bu sayede, belgelerin güvenilirliği sağlanır ve sahtecilik girişimleri önlenir.

Elektronik uygulamaların kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte, mükellefler nezdinde caydırıcılığın arttığı gözlemlenmektedir. Elektronik sistemler, her işlemi dijital olarak izleyerek belgelerin kökenini ve değişim geçmişini takip etmeyi kolaylaştırır. Bu sayede, mükellefler sahte veya yanıltıcı belgelerin kullanımından kaçınırlar çünkü herhangi bir yanlış veya sahte işlem, dijital olarak izlenebilir ve gerekli mercilere bildirilebilir. Bu durum, mükellefleri daha dikkatli ve sorumlu davranmaya teşvik eder ve dolayısıyla sahtecilik girişimlerini azaltır.

Elektronik uygulamaların güvenliği ve etkinliği için sürekli bir iyileştirme ve güncelleme süreci gerekmektedir. Bu süreç, teknolojinin hızla değişen doğası ve sahtecilik yöntemlerinin sürekli evrimi göz önüne alınarak gerçekleştirilir. Bu iyileştirme ve güncelleme süreci, uygulamaların güvenlik açıklarını kapatmak, yeni tehditlere karşı korunmak ve kullanıcı deneyimini geliştirmek amacıyla yapılır.

Bu sürekli iyileştirme ve güncelleme süreci sayesinde, e-uygulamaların sahtecilikle mücadeledeki etkinliği artırılabilir ve güvenilirlik sağlanabilir. Sürekli olarak

güncellenen ve geliştirilen uygulamalar, güvenlik standartlarına uygun olarak daha etkili bir şekilde çalışabilir ve sahtecilik girişimlerine karşı daha dirençli olabilir.

Bu bağlamda, e-uygulamaların güvenlik ve sahtecilikle mücadeledeki rolü detaylı bir şekilde incelenmeli ve bu alandaki çalışmalar sürekli olarak desteklenmeli ve iyileştirilmelidir. Yeni güvenlik tehditlerine karşı hazırlıklı olmak, güvenli ve güvenilir bir dijital ortamın oluşturulması için önemlidir. Bu nedenle, e-uygulamaların güvenlik ve sahtecilikle mücadeledeki rolüne yönelik araştırmalar ve geliştirmeler teşvik edilmeli ve desteklenmelidir. Bu sayede, güvenli ve güvenilir bir dijital dünya inşa edilebilir.

7.3. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Örneklem Seçimi Kısıtlılıkları: Araştırma, sadece Ankara'da çalışan mali müşavirlerden oluşan bir örnekleme kullanmaktadır. Bu, araştırmanın sonuçlarının sadece bu belirli coğrafi bölgedeki meslek mensuplarıyla sınırlı olabileceği anlamına gelmektedir. Bu durum, araştırmanın genellenebilirliğini sınırlamaktadır ve sonuçların diğer bölgelerde veya sektörlerde çalışan meslek mensupları için geçerli olup olmayacağı konusunda belirsizlik yaratmaktadır.

Ölçüm Araçları: Araştırmada kullanılan ölçüm araçlarının geçerliliği ve güvenilirliği hakkında yapılan analizlere rağmen, bu ölçeklerin literatürdeki kullanımına dair sınırlı bilgi mevcuttur. Bu durum, araştırmanın sonuçlarının ölçüm araçlarının gerçek dünyadaki uygulanabilirliği hakkında daha fazla şeffaflık gerektirebilir. Ölçeklerin kullanımına dair daha fazla literatür desteği sunulmalıdır.

Alternatif Açıklamalar: Araştırma, elde edilen bulguların alternatif açıklamalarını dikkate almamış gibi görünmektedir. Örneğin, çalışanların e-uygulama tercihlerini etkileyen başka faktörler olabilir ve bu faktörlerin incelenmemesi sonuçların eksik kalmasına neden olabilir. Bu nedenle, alternatif açıklamaların daha kapsamlı bir şekilde ele alınması önemlidir.

Araştırma Alanının Sınırları: Araştırma, sahte belge düzenleme konusunu ele almakla birlikte, belirli bir alana odaklanarak diğer ilgili konuları (örneğin, belge sahteciliğinin tespit edilmesi ve önlenmesi için teknolojik çözümler) daha detaylı bir şekilde incelememiştir. Bu durum, araştırmanın kapsamının dar olduğunu ve sonuçların belirli

bir alanla sınırlı kaldığını göstermektedir. Daha kapsamlı bir inceleme, araştırmanın genişlemesine yardımcı olabilir.

Dışsal Etkilerin Kontrolü: Araştırmada elde edilen sonuçların dışsal etkilerden nasıl etkilendiği ve bu etkilerin nasıl kontrol edildiği daha fazla açıklığa kavuşturulmalıdır. Örneğin, ekonomik koşullar veya teknolojik gelişmeler gibi faktörlerin sonuçlara etkisi değerlendirilmemiş gibi görünmektedir. Bu durum, araştırmanın sonuçlarının tam bir anlayışını engelleyebilir. Dışsal etkilerin daha detaylı bir şekilde ele alınması, sonuçların daha kapsamlı bir şekilde yorumlanmasına olanak sağlayabilir.

7.4. Öneriler

Araştırmanın bu kısmında araştırmacılar ve uygulamacılar için öneriler sunulmaktadır.

7.4.1. Araştırmacılar için Öneriler

Çeşitli Coğrafi Alanlarda Araştırma Yapılması: Bu çalışmanın sınırlı örnekleminin genelleştirme gücünü artırmak için, farklı coğrafi bölgelerde ve belki de farklı ülkelerde benzer çalışmaların yapılması önemlidir. Örneğin, İstanbul, İzmir, Bursa gibi farklı şehirlerdeki muhasebe meslek mensupları da incelenebilir. Ayrıca, sadece mali müşavirlerle sınırlı kalmayıp, muhasebe departmanlarında çalışan diğer profesyoneller de dâhil edilebilir. Bu şekilde, elde edilen sonuçların genelleştirme gücü artırılabilir ve farklı coğrafi bölgelerdeki muhasebe uygulamalarının farklılıkları daha iyi anlaşılabilir.

Ölçüm Araçlarının Geliştirilmesi ve Doğrulanması: Araştırmada kullanılan ölçüm araçlarının geçerliliği ve güvenilirliğini sağlamak için daha fazla test yapılmalıdır. Bu ölçüm araçları, farklı kültürel bağlamlarda ve meslek mensuplarının farklı tecrübelerine göre uyarlanmalıdır. Ayrıca, ölçüm araçlarının zaman içindeki değişkenliği de göz önünde bulundurularak, uzun vadeli geçerlilikleri test edilmelidir. Bu şekilde, araştırmada kullanılan ölçüm araçlarının güvenilirliği ve geçerliliği artırılabilir.

Alternatif Faktörlerin İncelenmesi: E-uygulama kullanımını etkileyen alternatif faktörlerin daha detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Örneğin, meslek mensuplarının e-uygulamalara olan tutumları, teknolojiye olan güvenleri, iş deneyimleri, eğitim seviyeleri ve iş yerindeki teknolojik altyapı gibi faktörlerin etkileri araştırılmalıdır. Ayrıca, bu faktörlerin e-uygulama kullanımı üzerindeki etkilerinin nasıl değiştiğini anlamak için farklı alt gruplar arasında karşılaştırmalar yapılmalıdır. Bu şekilde, e-

uygulama kullanımını etkileyen faktörlerin daha kapsamlı bir şekilde anlaşılması sağlanabilir.

Araştırma Alanının Genişletilmesi: Araştırma, sahte belge düzenleme konusunu ele almış olsa da belge sahteciliğinin tespit edilmesi ve önlenmesi için kullanılan teknolojik çözümleri de içerecek şekilde daha geniş bir araştırma alanını kapsayacak şekilde genişletilebilir. Örneğin, sahte belgelerin otomatik olarak tespit edilmesi için kullanılan yapay zeka ve makine öğrenme teknolojileri incelenebilir. Ayrıca, belge sahteciliğiyle mücadeledeki en iyi uygulamaların ve yöntemlerin analiz edilmesi de faydalı olabilir.

Dışsal Etkilerin Daha İyi Kontrol Edilmesi: Araştırmada elde edilen sonuçların dışsal etkilerden nasıl etkilendiği ve bu etkilerin nasıl kontrol edilebileceği üzerine daha fazla araştırma yapılması gerekmektedir. Örneğin, ekonomik koşulların ve teknolojik gelişmelerin e-uygulama kullanımı üzerindeki etkileri daha detaylı bir şekilde incelenebilir. Ayrıca, farklı zaman dilimlerinde yapılan araştırmaların sonuçları karşılaştırılarak, dışsal etkilerin zamanla nasıl değiştiği analiz edilebilir. Bu şekilde, araştırmada elde edilen sonuçların daha güvenilir ve geçerli olması sağlanabilir.

7.4.2. Uygulamacılar için Öneriler

Eğitim Programları Geliştirilmeli: Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları etkin bir şekilde kullanabilmeleri için kapsamlı eğitim programları geliştirilmelidir. Bu eğitim programları, sadece temel kullanım bilgisi değil, aynı zamanda e-uygulamaların güvenliği, veri gizliliği ve sahtecilikle mücadele konularında da detaylı bilgiler içermelidir. Ayrıca, eğitim programları düzenli olarak güncellenmeli ve meslek mensuplarının ihtiyaçlarına göre yenilenmelidir. Bu sayede, meslek mensupları e-uygulamaları daha etkin ve güvenli bir şekilde kullanabilirler.

Teknolojik Altyapı Geliştirilmeli: İşletmeler, muhasebe meslek mensuplarına e-uygulamaları kullanabilmeleri için gerekli teknolojik altyapıyı sağlamalıdır. Bu kapsamda, güncel bilgisayarlar, güvenli internet bağlantısı ve uygun yazılımlar temin edilmelidir. Ayrıca, e-uygulamaların sorunsuz bir şekilde çalışabilmesi için gereken donanım ve yazılım güncellemeleri düzenli olarak yapılmalıdır. Bu şekilde, meslek mensupları teknolojik altyapı eksikliği nedeniyle e-uygulamalardan tam olarak faydalanamazlar.

İş Süreçleri Gözden Geçirilmeli: İşletmeler, e-uygulamaların etkin bir şekilde kullanılabilmesi için iş süreçlerini gözden geçirmeli ve gerektiğinde yeniden yapılandırmalıdır. Bu süreçte, e-uygulamaların entegrasyonu, veri yönetimi ve güvenlik konularına özel önem verilmelidir. Otomasyon ve dijitalleşme, iş süreçlerinin verimliliğini artırarak e-uygulamaların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar. Ayrıca, iş süreçlerindeki verimlilik artışı ile maliyetler de düşer.

Teknolojik İmkanlardan Daha Fazla Faydalanılmalı: Muhasebe meslek mensupları, e-uygulamaları daha etkin bir şekilde kullanabilmek için mevcut teknolojik imkanlardan daha fazla faydalanmalıdır. Otomatik kontrol ve uyarı sistemleri gibi teknolojik özelliklerin kullanımı artırılmalı ve yapay zeka, makine öğrenme gibi ileri teknolojilerden yararlanılmalıdır. Bu sayede, sahte belge düzenleme gibi riskli işlemler tespit edilerek önlenir. Örneğin, yapay zeka algoritmaları, sahte belge olasılığı yüksek işlemleri tanımlayabilir ve meslek mensuplarına uyarı verebilir.

İş birlikleri ve İletişim Güçlendirilmeli: Muhasebe meslek mensupları, vergi otoriteleri, teknoloji sağlayıcıları ve diğer paydaşlar arasında iş birlikleri güçlendirilmeli ve düzenli iletişim kanalları oluşturulmalıdır. Bu sayede, e-uygulamaların kullanımıyla ilgili sorunlar daha hızlı çözülebilir ve güvenlik önlemleri daha etkili bir şekilde uygulanabilir. Ayrıca, iş birlikleri sayesinde e-uygulamaların sürekli olarak güncellenmesi ve geliştirilmesi sağlanabilir.

Sürekli İyileştirme ve Güncelleme: E-uygulamaların güvenliği ve etkinliği için sürekli bir iyileştirme ve güncelleme süreci izlenmelidir. Bu süreç, teknolojinin hızla değişen doğası ve sahtecilik yöntemlerinin sürekli evrimi göz önüne alınarak gerçekleştirilmelidir. Kullanıcı geri bildirimleri ve güvenlik analizleri doğrultusunda düzenli olarak güncelleme yapılmalıdır. Bu sayede, e-uygulamaların güvenlik açıkları minimize edilerek güvenli bir çalışma ortamı sağlanabilir.

Kamu Bilinci Artırılmalı: Sahte belge düzenleme ve sahtecilik konusunda kamu bilinci artırılmalı ve mükellefler e-uygulamaların güvenli kullanımı konusunda bilinçlendirilmelidir. Bu sayede, mükellefler sahte belge düzenlemekten kaçınacak ve vergi otoriteleriyle iş birliği yaparak sahtecilikle mücadeleye destek olacaklardır. Kamu bilinci artışı ile sahtecilikle mücadelede toplumsal bir duyarlılık oluşturulabilir ve bu da sahtecilik oranlarının düşmesine yardımcı olabilir.

KAYNAKÇA

- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde hile riski ve Türk işletmelerinde hile riskinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi* (Doctoral dissertation, Marmara Üniversitesi (Turkey)).
- Altuğ, O., (1999). *Muhasebe ve Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Apak S., (2017) “Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.30.
- Ardıç, O., Ersol E., (2007) *Borçlar Hukuku, Agon Bilgi Akademisi*, Ankara, 2007.
- Arıkan, Y. (2010). Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi. *Mali Çözüm Dergisi*, (101 s 7).
- Arpan, J.S., L.H. Radebaugh, *International Accounting and Multinational Enterprises*, Wiley, 1985.
- Artuk, M. E. – Gökçen A. – Yenidünya, C. (2007). *Uygulamalı Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Ankara.
- Atabey N. A. vd., (2008) *Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, s. 7.
- Bakırcı, S. – Yalvaç, G. (2008). 5237 s.lı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri -2, Ankara.
- Bayraklı H. H. (2018) *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H. H. (2017). Vergi kaçakçılığı suçuna katılma iştirak ve mali müşavirlerin adli ceza sorumluluğu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29), 1-22.
- Bayraklı, H. H. (2019). Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs.
- Bayraktar, K. (1977). “Türk Ceza Kanununda Kamu Düzeni, Kamunun İtimadı ve Kamunun Selameti Aleyhine İşlenen Cürümler”, *Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK.'nin 50 Yılı ve Geleceği*, İstanbul.
- Büyüköztürk, Ş. (2005). Anket geliştirme, *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 3(2), 133-151.
- Büyüköztürk, Ş., Kılıç-Çakmak, E., Akgün, Ö., Karadeniz, Ş., & Demirel, F. (2008). *Bilimsel araştırma yöntemleri*.

- Bozkurt N. (2009) *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Brown, A. (2020). "Canadian Accounting Standards". Toronto Business Journal.
- Bundessteuerberaterkammer (2020). "Berufsrechtliche Regelungen".
- Candan, T. (2008). Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (233), 52.
- Choi, Frederick D., Carol Ann Frost, Gary K. Meek, International Accounting. Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1999.
- CPA Canada (2022). "Professional Code of Conduct".
- Çelik, T. (2010). *Muhasebede hata ve hileler ile ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma* (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Çetin E., Malkoç İ., (1995) *Uygulamada Sahtekarlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 1995, s. 134-135.
- Çetin, E. M., & İsmail, U. S. S. B. S. (1995). *Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat. Adalet Yayınevi, Ankara.*
- Demir, B. (2012). Muhasebeye yön veren gelişmeler ve meslek yüksekokullarında verilen muhasebe eğitime yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 109-120.
- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları: anayasa mahkemesi, yargıtay ve danıştay kararları ile karşılaştırmalı olarak*. Beta.
- Dönmezler S., (2019) *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Cilt 2*, Der Yayınları, İstanbul 2019, s.66.
- Ekinci M. Esen S., (2005) *Anlatımlı ve Gerekçeli Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Yer Alan Hırsızlık, Yağma, Güveni Kötüye Kullanma, Dolandırıcılık, Hileli ve Taksirli İflas, Karşılıksız Yararlanma, Belgelerde Sahtecilik ve Bilişim Alanında Suçlar*, s.268.
- Ela, H. (2010). *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge* (Doctoral dissertation, Marmara Üniversitesi (Turkey)).
- Erem, F., Danışman, A., & Artuk, M. E. (1997). *Hümanist doktrin açısından Türk ceza hukuku: genel hükümler*. Seçkin.

- Erem, F. – Toroslu, N. (2000). Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, 8. Baskı, Ankara.
- Ergin H. (2005). Muhasebeye Giriş, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11.Baskı
Kütahya: Exspres Matbaası.
- Erman S. (1949), *Evrakta Sahtekarlık Suçlarında Varaka Mevhumu*, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1949, 3-22.
- Erman S., (1970) *Sahtekarlık Cürümleri*, 3.Bası, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.
- Erman, S. (1996). Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar. *Dünya Yayıncılık, İstanbul*.
- Erman, S. – Özek, Ç. (1996). Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar (TCK. 316 – 368), İstanbul.
- F.D.S. Choi ve G.G. Mueller, An Introduction to Multinational Accounting, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1978, s.2.
- Faruk, EREM. (1961). Ammenin İtımadı Aleyhine Cürümler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 101-123.
- Frederick D. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek, International Accounting, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1999, s. 28.
- Gökcan, H. T. (2010). Özel belgede sahtecilik suçu (TCK M. 207). *Ankara Barosu Dergisi*, (1).
- Gökcan A., (2018). Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204 – 212), Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara.
- Gökcan A., (2009). “Memur Tarafından İşlenen Resmi Evrakın Aslında Sahtekarlık Suçu”, http://www.akader.info/KHUKA/2004_eylul/5.htm, Erişim: [20.05.2009].
- Gökmen, M. K. (2019) “Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur”, *Ankara Barosu Dergisi*, s. 459.
- Göktaş, D. (2009). Muhasebe Mesleğinin Önemi ve Geleceği. *Mali Ufuklar Dergisi*, (45), 3-9.
- Gönkayalı F. ve Çolak E., (2014) “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.132.
- Gözübüyük, A. P. (1970). Belgelerde Sahtecilik Cürümleri. *İmran Öktem’e Armağan*, Ankara, 125-153.

- Gültaş V., (2008) *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Ankara: Bilge Yayınları, 2008.
- Güngör, D., (2010). Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu, 1. Baskı, Ankara.
- Gürbüz, H., & Denetimi, M. (1995). Bilim Teknik Yayınevi, 3.
- Haftacı, V., & Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Meslegini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 1-16.
- Hakeri H. – Tekin, D. (2022), Tartışmalı Sorularla Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Hanns, M.W., Schoenfeld, M.F. (1981). International Accounting: Development, Issues and Future Directions. *Journal of International Business Studies*, Vol:12, No:2, Autumn, pp. 83-100.
- Hatipoğlu, M. ve Parlar A., *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar Açıklamalar-Kararlar*, Ankara: Turan Kitabevi, Ocak 2005.
- <http://www.ey.com/Publication/wwLUAssets/100soruda.pdf>, 26.01.2022.
- <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>
- I. R. Berry, D. Parker, “The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?”, *Management Accounting*, (December, 1987), ss. 26-27, s.26.
- İlca Z. ve İlca Ö., (2016) *Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Adalet Yayınevi, Ankara 2016.
- Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations (2020). "Professional regulations".
- Kaiser, F. (2019). "Deutschland's Steuerberater: Eine Überblick". *FinanzJournal*.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2020). Advanced management accounting: The rise of cloud accounting. *Financial Management Journal*, 48(2), 23-45.
- Karakoç, Y., (2019) *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Kaşıkcı M., (2020): “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar*”, Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan, Filiz Kitabevi, İstanbul, 59-82.

- Kaygusuz S. Y. (2012) Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepçe, *Genel Muhasebe I*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları,77.
- Küçüksavaş, N. (2006). Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları. *Beta Yayınları, İstanbul*, 553s.
- Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2019). The future of auditing: Blockchain and its implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 91-109.
- Malaysian Institute of Accountants (2021). "Code of Ethics and Professional Conduct".
- McMillan, J. H., ve Schumacher, S. (2010). Research in Education: Evidence-Based Inquiry, MyEducationLab Series. Pearson.
- Memiş Kartal, P. (2019). "Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. m. 205", AÜHFD.
- Mueller, G.G., "Accounting Principles Generally Accepted in the United states Versus Those Generally Accepted Elsewhere",. *International Journal of Accounting, Education and Research*, (Spring, 1968).
- Nair, R.D., W.G. Frank, "The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979". *International Journal of Accounting, Education and Research*, (Fall,1981), ss.61 77.
- Nobes, Parker. *Comparative International Accounting*. Prentice Hall Europe,1998.
- Ok, N., & Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-içtihatlı ceza mahkemelerinin görevine giren vergi kaçakçılığı suçları*. Seçkin.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi* (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Oktar, A. (2002). Sahte fatura kullanılmasında sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, 167.
- Oktay Güvemli, "Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi tarafından düzenlenen Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış sempozyumunda sunulan tebliğ, İzmir, 1-5 Mayıs 1995, teksir, s.67.
- O'Leary, D. E. (2019). Artificial intelligence and the future of accounting: Reimagining the profession. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 16(1), 115-126.

- Ömercioğlu, A., (2014). *Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Özbek, V. Ö., (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özen, M. (2014). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri*. Adalet Yayınevi.
- Özgenç İ., (2008) *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler -Ceza Hukukuna Giriş -Suç Teorisi -Yaptırım Teorisi -Milletlerarası Ceza Hukuku*, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 210.
- Özgenç İ., (2012) *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.186.
- Özgenç İ., (2012) *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Polat İ., (2004) *Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Rahman, S. (2022). "Accountancy in Malaysia". Kuala Lumpur Business Review.
- Savaş, V. - Mollamahmutoğlu, S. (1995). TCK'nın Yorumu – Cilt 3, Ankara.
- Seidler, L.J., “International Accounting- The Ultimate Theory Course”, The Accounting Review, (October, 1967), ss.775-781.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (1990), Resmî Gazete, 20391 (03 Ocak 1990), Md. 8.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete, 26948 (26 Temmuz 2008), Md. 1.
- Sevilengül O. (2009) *Genel Muhasebe*, 15. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, s. 4.
- Smith, J. (2021). "The role of Chartered Accountants in UK". UK Accounting Review.
- Smith, L., & Teymourian, K. (2021). The evolving role of accountants in the era of tech revolution. Accounting Horizons, 35(3), 181-199.
- Sonsuzoğlu, E. (1996). Vergi Kaçakçılığı”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara.

- Soyaslan D., (2010) *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 485.
- Süha M. Akgüner; Sekdur M., (2004) *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, Tek Ağaç Yayınevi, Ankara, s. 13.
- ŞENTÜRK, Rahman. “*Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ve Özel Esaslar*”, <https://docplayer.biz.tr/50591852-Katma-deger-vergisi-ic-genelgesi-ve-ozelesaslar.html>.
- Şenyüz D., (2017) *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahat ve Suçları)*, Ekin Basım Yayın, s.347.
- Tanaka, H. (2021). "Japan's Zeirishi and their roles". Tokyo Finance Digest.
- T.G. Evans, M.E. Taylor, “Bottom Line Compliance” with the IASC: A Comparative Analysis”, *International Journal of Accounting*, (Fall, 1982), ss.115-128, s.115.
- Taner, F. G. (2017). “Özel Belgelerde Sahtecilik Suçları Bağlamında Maddi Hasarlı Trafik Kazası Tespit Tutanakları (Kağıt ve Elektronik) ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, *ceza Hukuku Dergisi*, s. 35, Aralık 2017.
- Taşkıran, N. (1995). Kaçakçılık Suçunun Tarifi”. *Vergi Sorunları Dergisi, Ankara*, (83), 27-29.
- Taştan M., (2014) *Açıklamalı İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 89.
- Taştan, M. (2018). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Doctoral dissertation, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya).
- Tayşir, E. (2020). Bu tez nasıl bitecek? Lisansüstü öğrenciler için araştırma kılavuzu. İstanbul, İletişim Yayınları
- Tezcan D. – Erdem, M. R. – Önok, M. (2021). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Toroslu N., *Ceza Hukuku Özel Kısım*, 8. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 227.

- Tuğrul Katoğlu; “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/624032>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- Tuna, M. (2003). Memur Tarafından İşlenen Resmi Evrakın Aslında Sahtekarlık Suçu (TCK. M. 339) Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Uddin, S. (2005). Global Harmonization of Accounting Standards. The Cost and Management, May-June, pp.17-23.
- UK Government (2021). "Sanctions for accounting malpractices".
- Uluslan, H., E. R. E. N. E., and Köylü Ç. "6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma." *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 55 (2012): 11-34.
- Uzay, Ş. (2004). 21. yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 67, 229-248.
- Ünal, O. K., (2006). “Sahte Fatura ve Faturadan Dogan Sorumluluklar”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı:1-2, Temmuz 2006, Ankara.
- Ürel G., (2014) *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 884.
- Ürel, G. (2012). *Güncel vergi usul kanunu uygulaması*. Seçkin Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu (1961), Resmî Gazete, 10705 (10 Ocak 1961), Md. 227.
- Walton, Peter, Axel Haller, Bernard Raffournier, International Accounting, International Thomson Business Press, North Yorkshire,1998.
- Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D. (2002). Principles of Financial Accounting. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York (U.S.A.)
- Yokuş Sevik, H. (2019). "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m.207)", DEÜHFD.
- Yurdakul Ç., (2008) *Yıldız Ayanoğlu, Genel Muhasebe*, 5. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, Ekim s. 3.
- Yurtsever, H. (2009). Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı. *Maliye Dergisi*, (156), 141-151.
- Yüce, M. (2018). *Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü*. Adalet Yayınevi.

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

Demografik Bilgiler

1. Cinsiyet

☐ Kadın ☐ Erkek

2. Yaş

☐ 30 ve altı ☐ 30 ve 50 arası ☐ 50 ve üstü

3. Eğitim Durumu

☐ Lise ☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü

4. Mesleki Deneyim Süresi

☐ 5 yıl ve altı ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21 yıl ve üzeri

5. Çalışma Şekli

☐ Bağımlı ☐ Bağımsız

6. Mesleki Unvanı

☐ Muhasebe Personeli ☐ Stajyer SMMM ☐ SMMM

7. Hizmet Verdiği Müşteri Sayısı

☐ 1-25 arası ☐ 25-70 arası ☐ 70-100 arası ☐ 100 ve üzeri

8. Aylık Gelir Düzeyi

☐ 3000 TL den az ☐ 3000-5000 TL arası ☐ 5000-7000 TL arası ☐ 7000 TL ve üzeri

9. Adet Olarak Aylık Fatura Trafiğiniz

☐ 1-10 arası ☐ 11-50 arası ☐ 50-250 arası ☐ 250-500 arası ☐ 500 ve üstü

10. Kullandığınız Elektronik Belge Türleri (Birden fazla şık

işaretlenebilir) ☐ E- Fatura ☐ E- Defter ☐ E- Arşiv ☐ E-

Beyanname ☐ E-Tebliğa

Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulama Kullanımları

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Performans Beklentileri					
1. E-Belge sistemleri işlem maliyetini düşürüyor					
2. E-Belge sistemlerinin avantajları, dezavantajlarından fazladır.					
3. E-Belge sistemlerini kullanmak iş performansını artırıyor.					
4. E-Belge kullanımı hata ihtimalini ciddi anlamda düşürüyor.					
5. E-Belge sistemleri müşteri ilişkilerini olumlu yönde geliştirmiştir.					
6. E-Belge sistemleri kullanımının muhasebe bilgi sistemine olumlu katkıları olmuştur.					
Çaba Beklentileri					
1. E-Belge sistemlerinin öğrenilmesi kolaydır.					
2. E-Belge sistemleri basit ve anlaşılırdır.					
3. E-Belge sistemlerinin kullanımı kolaydır.					
4. E-Belge sistemlerine ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.					
5. E -Belge sistemleri kullanılan diğer otomasyon ve yazılımlarla uyumludur.					
Kolaylaştırma Koşulları					
1. E -Belge sistemlerinin kullanımı hakkında GİB tarafından yapılan bilgilendirme yeterlidir.					
2. İşletmemiz e-belge sistemlerinin kullanımı konusunda yeterli beceriye sahiptir.					
3. E-Belge sistemlerinde yaşanan sorunlar hakkında GİB tarafından yeterli teknik destek sağlanmaktadır.					
4. E-Belge sistemleri mevzuat ile uyumludur.					
5. E-Belge sistemlerinin geliştirilmesi konusunda devlet gereken özeni göstermektedir					
6. İşletmemiz e-belge sistemlerinin kullanımı konusunda yeterli derecede ekonomik araçlara sahiptir.					
Sosyal Etki					
1. E-Belge kullanımının tüm mükelleflere yayılması için teşvik programları uygulanmalıdır.					
2. Rekabet baskısı e-belge sistemlerinin kullanımını artırmaktadır.					
3. Bizim için önemli olan işletmelerin, e-belge sistemlerini kullanması bizim de sistemi kullanmaya başlamamızda etkili olmuştur.					
4. İşletme yönetimi genel anlamda e-belge sistemlerinin kullanımını desteklemiştir.					
Güven Beklentileri					
1. E-Belge sistemlerinde kayıtlı olan kişisel bilgilerin güvenliği sağlanmaktadır.					

2. E-Belge sistemlerinde çıkabilecek sorunlar karşısında işletme hakları korunmaktadır.					
3. E-Belge sistemlerinin kullanımı yolsuzluk ve suiistimalleri engellemektedir.					
4. E-Belge sistemleri sayesinde GİB muhasebe işlemlerini daimi olarak kontrol altında tutabilmektedir.					
5. GİB, E-Belge sistemleri kullanımı için yeterli güveni sağlamaktadır.					
6. E-Belge sistemlerinde sürekli teknik problemler yaşanmaktadır.					
7. E-Belge sistemlerinde düzeltilmeyecek hata yapma ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.					
8. E-Belge sistemlerin de kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.					
Davranışsal Tutum					
1. E-Belge sistemlerini zorunlu olmayan durumlarda dahi kullanmak daha avantajlıdır.					
2. E-Belge sistemlerinin kullanımı sıkıcıdır.					
3. E-Belge sistemleri sadece zaruri hallerde kullanılmalıdır.					
4. Zorunlu olmasa dahi tüm işlemlerde e-belge sistemleri kullanılmalıdır.					
5. E-Belge sistemlerini kullanmayı yararlı buluyorum					
Kullanma Niyeti					
1. E-Belge sistemlerinin kullanımına geçilmesi yerinde bir karar olmuştur.					
2. E-Belge sistemlerinin uygulanması şu ana kadar ki süreçte başarıya ulaşmıştır.					
3. E-Belge sistemleri ile ilgili gelişmeleri yakından takip etmekteyim.					
4. Gelecekte e-belge sistemlerinin kapsamı daha da artırılmalıdır.					
5. E-Belge sistemleri genel olarak memnuniyet vericidir.					

Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rollerini

İFADELER	Kesimlik e Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesimlik e Katılmıyorum
Muhasebe bilgi sisteminin web tabanlı olması muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini olumlu etkiler.					
Web tabanlı mali denetim vergi mükelleflerinin hileli finansal raporlama eğilimini engeller.					
Web tabanlı mali denetim devletin vergi gelirlerini artırır.					
Web tabanlı mali raporlama finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkiler.					
Muhasebe yazılımları işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır.					
Muhasebe mesleğindeki dijital dönüşüm kayıt dışılığı önleyebilmektedir.					
Muhasebe verilerinin güvenliği, kayıt ve dosyalama sisteminin güvencesine bağlıdır.					
Muhasebe mesleğindeki e-dönüşüm yolsuzluk ve suiistimalleri önleyebilmektedir.					
E- uygulamalar hileli işlemleri ortaya çıkarabilir.					
E-uygulamalar piyasa ve şirketlerin şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini arttırmaktadır.					
E-fatura sistemi kurumsal düzenlemelere ve yasalara uygunluk sağlayarak ispatı kolaylaştırır					
E-fatura uygulaması vergi uyumu sağlar ve vergi denetimini kolaylaştırır.					
E-fatura düzenlendiği anda sisteme aktarıldığından ve üzerinde değişiklik yapılamadığı için taraflar arası anlaşmazlıkların önüne geçmektedir.					
E-defter uygulaması vergi denetimi kolaylığı sağlar.					
E-Uygulamaların kullanımı ile muhasebe hileleri en aza indirgenmektedir.					
E-Uygulamalar sayesinde daha güvenilir veriler elde edilmektedir.					
E-uygulamalar, genel olarak memnuniyet vericidir.					
E-uygulamalarla ilgili gelişmelerin devam etmesi ve bunun muhasebe uygulamalarının tamamına yansıtılması gerekir.					

EK-2 GÖRÜŞME SORULARI

- 1- Herhangi bir sınıf ve sınır ayrımı olmaksızın tüm mükelleflerin vergiyle ilgili işlemleri (defter tutma, belge düzenleme vb.) elektronik ortamda yapılmalı mıdır? Neden?
- 2- E-uygulamaların muhasebe işlemlerini ve denetimini kolaylaştıracağını düşünüyor musunuz? Neden?
- 3- E- uygulamaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemedeki yeri nedir? Görüşlerinizi belirtiniz.



Evrak Kayıt Tarihi: 15.04.2022

Protokol No: 303282

Tarih: 26.04.2022



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Doktora Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Mücadelede Meslek Mensuplarının Rolü
PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ
TEZ YAZARI:	Mustafa KOÇAK
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu
Prof. Dr. Salime ÖNCE (Başkan-İkt. ve İdari Bil. Fak.)	
Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ (Başkan Yardımcısı -İkt. ve İdari Bil. Fak.)	Prof. Dr. Fatime GÜNEŞ (Edebiyat Fak.)
Prof. Dr. Yıldız UZUNER (Eğitim Fak.)	Prof. Dr. İbrahim Cemil ULUKAN (Açıköğretim Fak.)
Prof. Dr. Hürdan DEVECİ (Eğitim Fak.)	Prof. Dr. Erkan YÜKSEL (İletişim Bil. Fak.)

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Mustafa KOÇAK

Yabancı Dil: İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı:

E-Posta:

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

Yüksek Lisans: 2018, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, İşletme Anabilim Dalı

Lisans: 2011, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü

Yayınları ve/veya Bilimsel/Sanatsal Faaliyetleri:

- DALMIŞ A. B., KOÇAK M., 2022, Yeminli mali müşavirlerde iş stresinin tükenmişlik üzerindeki etkisi: Ankara örneği, Journal of Awareness, 7(3), 111-119., Doi: 10.26809/joa.7.3.03 (Yayın No: 7748933)
- DALMIŞ A. B., KOÇAK M., 2022, Kamu Çalışanlarında Yıkıcı Liderlik Davranışının Örgütsel Sinizm Üzerindeki Etkisi: Ankara Örneği. GENÇ AKADEMİSYENLER BİRLİĞİ SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ, 2(1), 11-23. (Yayın No: 7727008)
- KOÇAK M., KAPLAN F., ÇELİK A. 2022 Muhammed İkbal'in İslami Finans/Ekonomi Düşünce Tarihine ve Gelişimine Katkıları. Genç Akademisyenler Birliği Sosyal Bilimler Dergisi, 2(1), 24-42. (Yayın No: 8196353)
- ÇELİK A., KOÇAK M., KAPLAN F., 2019 Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Pro-Aktif Bir Ekonomik İstihbarat Modeli Önerisi. Journal of Strategic Research in Social Science, 5(1), 195-222., Doi: 10.26579/josress-5.1.13 (Kontrol No: 6444229)