



## SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN TÜRKİYE'DEKİ SAHTE FATURA KULLANIMI SORUNUNA YAKLAŞIMI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

**Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü  
*alpaslanyasar@osmaniye.edu.tr*

### Özet

Bu çalışmanın amacı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmek suretiyle çözüm önerileri geliştirilmesine katkı sağlamaktır. Bu kapsamda, Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinden anket yöntemiyle toplanan veriler karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışma sonuçları, muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması ve vergi denetimlerinde etkinliğin artırılmasının mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesinde öncelikli çözümler arasında görüldüğünü göstermiştir. Ayrıca, sahte belge kullanımının tarhiyat öncesi uzlaşma dışında tutulması ile sahte belge kullananların altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, alternatif çözümler arasında yer almıştır.

**Anahtar kelimeler:** Sahte Fatura, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Muhasebe Meslek Etiği.

### AN INVESTIGATION ON THE APPROACH OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS AND TAX INSPECTORS TO THE PROBLEM WITH USING FALSE INVOICES IN TURKEY

#### Abstract

The purpose of this study is to contribute to the solutions through determine whether there is a difference between the approach of Certified Public Accountants (CPAs) and Tax Inspectors to the problem with using false invoices in Turkey. The data collected by the survey method from CPAs and Tax Inspectors in Adana and Gaziantep city centers are analyzed comparatively. In this context, the results show that primarily solutions are professional accountants' act comply with ethical principals and rules and also increasing the efficiency of tax audits for the prevention of false invoices by taxpayers. In addition, the exclusion of pre-assessment compromise of the use of fake invoices and fake invoices users are not benefiting from the tax incentives under any circumstances for six years are among in alternative solutions.

**Key words:** False Invoices, Certified Public Accountants, Ethics of Accounting Professional.

#### 1. Giriş

Türkiye'deki vergi incelemelerinin büyük bir kısmının sahte belge düzenleme ve kullanma kaynaklı olması, önemli bir kaynak ve zaman israfına yol açtığı bilinen bir gerçektir. Bu durum, vergi kaçakçılığı ile mücadelede sahte belge düzenlenmesi ile mücadeleye ağırlık verilmesini beraberinde getirmiş ve çeşitli risk analizleri yoluyla, sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin tespitine çalışılmıştır. Bu kapsamda, özellikle, son on yıldaki önemli

uygulamalar incelendiğinde; Vergi İstihbarat Sistemi ve Veri Ambarı Çalışmaları (2004), Form-11 ile Sahte Belge Kullandıkları Tespit Edilen Mükellefler Projesi (2008), Ba-Bs Analiz Çalışmaları Projesi (2008), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (2010), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) (2010) gibi mali idarenin çalışmaları yoluyla sahte belge düzenleyen ve/veya kullanan mükelleflerin tespitine çalışılmıştır<sup>1</sup>. Sahte fatura düzenleyen ve/veya kullanan mükelleflerin daha kısa sürede tespitine yönelik etkin olan mevcut uygulamalar, sahte belge düzenlenmesinin önlenmesi açısından etkinliği sorgulanabilecek uygulamalardır. Dolayısıyla, söz konusu uygulamalar, genellikle, düzenleme fiilinin gerçekleşmesinden sonraki durumun ortaya çıkartılmasına yönelik olmuştur. Bunun bir sonucu olarak, sahte belge düzenlendikten sonra düzenleyicisi tespit edilmeye; sahte belge düzenleyicisinden fatura aldığı tespit edilen (zamanaşımına uğramamış olanlar) mükellefler ise sahte belge kullanımı yönünden incelenmeye çalışılmıştır. Ülkemiz için önemli bir zaman ve kaynak kaybına yol açtığı bilinen bu sorun, Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar bir kısır döngü halinde devam etmektedir. Bu çerçevede, bu çalışmada; sahte faturanın bir komisyon karşılığı ve sahte fatura talebine bağlı olarak düzenlendiği (istisnalar hariç) ve bu talebin engellenmesiyle sahte fatura düzenlenmesinin önlenebileceği varsayımıyla, sahte fatura kullanımı sorunu incelenmiştir<sup>2</sup>.

Türkiye’de sahte fatura sorununa meslek mensuplarının yaklaşımını inceleyen akademik çalışmalarda; genellikle, vergi kayıp ve kaçakları bir bütün olarak dikkate alınmış ve buradan hareketle SMMM ve YMM’lerin görüşleri çeşitli yöntemlerle analiz edilmiştir. Bu çalışmada, önceki çalışmalardan farklı olarak, hem konunun daha spesifik bir yönü olan ve sahte fatura düzenlenmesinde etkisi olduğu varsayılan sahte fatura kullanma sorunu hem de bu sorunun çözülmesinde en önemli iki taraf olan SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Böylece, bir tarafta sahte fatura kullanan mükellef ile birinci derecede etkileşimde bulunan meslek mensubu olan SMMM’lerin; diğer taraftan ise sahte fatura kullanan mükelleflerin denetiminde birinci derecede rol oynayan Vergi Müfettişlerinin görüşleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilmek suretiyle, gerek mali idare gerekse akademisyenler tarafından bu konuda etkin bir çözüm geliştirilmesine katkı sağlanması hedeflenmiştir. Bu kapsamda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye’deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık

<sup>1</sup> Sahte fatura sorunu ile mücadelede Vergi Dairelerinde yürütülen başta yaygın-yoğun denetimler olmak üzere çeşitli faaliyetler bulunmakla birlikte, bu mücadelede caydırıcılık açısından önemli etkisi olan vergi incelemelerine yönelik son 10 yıldaki uygulamaların neler olduğu, Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından hareketle başlıklar halinde belirtilmiştir.

<sup>2</sup> Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde, sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmış olup, Türkiye’de düzenlenen ve/veya kullanılan sahte belgelerin ağırlıklı olarak faturalar üzerinden gerçekleşmiş olması nedeniyle, bu çalışmada, sahte belge yerine sahte fatura kavramının kullanılması tercih edilmiş ve bu kapsamda analiz yapılmıştır.

olup olmadığını tespit etmek amacıyla, her iki gruptan anket yoluyla toplanan veriler karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

Bu çerçevede, ikinci bölümünde, sahte belge düzenleme ve/veya kullanma sorunu kapsamındaki Literatür belirtilmiştir. Üçüncü bölümde, araştırmanın yöntemi açıklanmıştır. Dördüncü bölümde araştırma bulguları değerlendirilmiş ve son bölümde çalışmanın sonuçları ortaya konularak, geleceğe ilişkin araştırma önerilerinde bulunulmuştur.

## 2. Literatür Taraması

Türkiye'deki sahte fatura sorunu kapsamındaki akademik çalışmalar incelendiğinde; vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, önlenmesi, meslek mensuplarının rolleri ve meslek etiği perspektifindeki çalışmaların ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, bu çalışmanın konusu ile ilişkili Literatürdeki temel bulgular aşağıda sunulmuştur<sup>3</sup>.

Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004), vergi kaçakçılığını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla vergi mükellefleri ile anket çalışmasında; vergi yükü ve vergi kaçırma arasında pozitif ilişki olduğu, vergi sistemini adaletsiz olarak algılayanların vergi kaçırma ihtimalinin adaletli algılayanlardan daha yüksek olduğu, mükellefin en yakınında vergi kaçırmanın olmasının vergi kaçırma eğilimini artırdığı, kişinin vergi kaçırdığının çevresi tarafından öğrenildiğinde bunun utanç kaynağı olduğunu düşünmesinin vergi kaçırma eğilimini düşüreceği, vicdan azabının vergi kaçırma eğilimini etkilediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Savaşan ve Odabaş (2005), Türkiye'deki vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini vergi denetim elemanları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) perspektifinden incelemişlerdir. Denetimde etkinsizlik, vergilemede adaletsizlik, cezaların caydırıcı olmayışı, verginin tabana yayılmaması, kamu harcamalarının yetersizliği ve vergi bilinç ve ahlakının oluşmaması ile vergi kayıp ve kaçakları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005), Balıkesir merkezindeki muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını incelemişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları mükellef lehine yorumladıkları, muhasebe meslek etiğini benimseyenler (%47,5) ile benimsemeyenlerin (%42,5) birbirine çok yakın olduğu, meslek mensuplarını doğrudan veya dolaylı olarak etik dışı davranışlara yöneltten etkenlerin başında mükelleflerin ve ikinci etken olarak da yasaların geldiği bulguları elde edilmiştir.

Kutlu (2008), Kars ve Erzurum örneklemindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemlerini incelemiştir. Meslek mensuplarının etik ikilemler yaşamakta

<sup>3</sup> Bu çalışmada sahte fatura kullanımının sorununun (nedenleri, önlenmesinde SMMM'lerin rolü ve yapılması gerekenler) incelenmesi nedeniyle, mali hukuk alanındaki ve teorik çalışmalar ile kayıtdışı ekonomi kapsamındaki Literatürdeki çalışmalar, kapsamı ve çalışma alanını sınırlamak amacıyla belirtilmemiştir.

olduğu ancak ikilemin yoğunluğunun gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabildiği; değişkenler arasında en fazla farklılık gösteren ifadelerin “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gemektedir” ifadelerinin olduğu bulguları elde edilmiştir.

Yıldız (2010), Kayseri il merkezindeki bağımsız çalışan SMMM’lerin muhasebe etiği ile ilgili algı ve uygulamalarını tespitiye yönelik çalışmada; meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu, bunu sırasıyla; yasalar, meslek üyeleri, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odasının takip ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulmadıkları, meslek üyelerini etik ilkelere uymaya zorlama, meslek içi haksız rekabeti engelleme, meslek etiğine aykırı davranışları meslekten dışlama gibi konularda meslek örgütünün yetersiz olduğu bulguları elde edilmiştir.

Çürük ve Tüm (2011), Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin vergi kaybını önlemedeki rolünü, YMM’ler ve YMM’lerden hizmet alan şirketlerin görüşlerine dayalı olarak incelemiştir. YMM’lerin tasdik fonksiyonu ile ilişkili olarak; YMM’lerin, işletmelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılması fiillerini önleyici bir rolü olduğu, yapmış oldukları karşıt incelemeler yoluyla hizmet verdiği şirketlerin SMİYB kullanımlarını engellemek suretiyle vergi kaybını önlediği bulgularına ulaşılmıştır.

Daştan (2011), Doğu Karadeniz Bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolünü meslek mensuplarının muhasebe eğitiminden beklentileri çerçevesinde incelemiştir. Türkiye’de vergi kaçırıcıların yakalanma ihtimalinin düşük olduğu ve mükelleflerin eğitim düzeyinin yükselmesinin vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacağı bulguları elde edilmiştir. Ayrıca, etkin olmayan vergi denetimi, gelir dağılımındaki adaletsizlik, mükellef gelir düzeyinin düşüklüğü, vergi oranlarının yüksekliği, toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşüklüğü nedenlerinin vergi kayıp ve kaçaklarında etkili olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi sayısının azaltılması, etkin vergi denetimi, işletmelerin her türlü giderlerinin kanuni defterlere yazılması ve vergi matrahından düşülmesi, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkin hareket etmeleri gerektiği sonuçları elde edilmiştir.

Güney ve Çınar (2012), Erzurum ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin etik algılarını incelemiştir. Meslek mensuplarının etik ilkelerin önemini farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri yönünde sonuca varılmıştır.

Organ ve Yegen (2013), muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkilerini Adana ilindeki SMMM ve YMM'lere uygulanan anket ile değerlendirmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakları üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılırken, bu etkinin olumlu ya da olumsuz olması konusunda katılımcıların çelişkili cevapları nedeniyle net bir sonuca ulaşamamıştır<sup>4</sup>.

Öz Yalama ve Gümüş (2013), mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörleri Eskişehir örneğinde incelemişlerdir. Vergi oranı, vergi cezaları, vergi denetimleri, vergi ahlakı, vergi sistemi ve demografik bazı değişkenlerin mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarını etkilediği yönünde sonuçlar elde edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014), muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algılarını belirlemeye yönelik olarak İstanbul örneğindeki çalışmada; stajyerlerin yaklaşık dörtte birinin stajları süresinde mesleki etik kurallara aykırı davranışlar gözlemledikleri, muhasebe meslek mensuplarını etik kurallara aykırı davranışlara yönelten sebeplerin başında müşteriye kaçırmamak düşüncesi ve daha çok para kazanmak isteğinin geldiği bulguları elde edilmiştir.

Dinç ve Tunçer (2015), muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıklarına ilişkin Vergi Müfettişi algısı, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarındaki 257 Vergi Müfettişi ile yapılan anket ile incelemişlerdir. Vergi Müfettişlerinin, muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere riayeti konusunda oldukça karamsar bir bakış açısına sahip olduklarını ve bu bakış açısının tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve profesyonel davranış şeklinde sıralanan bütün etik ilkeler açısından geçerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### **3. Araştırmanın Yöntemi**

Bu çalışmanın araştırma verileri, Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki serbest çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile Vergi Müfettişleri tarafından doldurulan anket formları yolu ile elde edilmiştir.

SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulan anket iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümü; Türkiye'de sahte fatura kullanımı ile ilgili olarak her iki grubun görüşlerini belirlemeye yönelik olup, yargı haline getirilmiş kapalı uçlu ifadeler geliştirilmek suretiyle beşli likert ölçeğinde oluşturulan 33 yargı içermektedir. Bu yargılar, çalışmanın alt amaçlarına göre hazırlanmış dört grup yargıdan oluşmakta ve aynı amaç

<sup>4</sup> Orhan ve Yegen (2013:267-268), bu hususta net bir sonuca ulaşamamasının nedenini; katılımcıların, meslek mensuplarının olumlu yönde mükellefleri etkilediklerini belirtmelerine rağmen aynı katılımcıların diğer muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında mükellefleri olumsuz yönde etkilediklerini de belirten çelişkili cevaplarına bağlamıştır.

kapsamındaki ifadelerin anket katılımcılarını yönlendirmesini engellemek için katılımcılara karışık olarak sunulmuştur. Bu kapsamdaki ifadeler; sahte fatura kullanımı ile ilgili genel yargıları (6 yargı), sahte fatura kullanımının nedenlerini (7 yargı), sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolünü (10 yargı) ve yapılması gerekenleri (10 yargı) tespiti yönelik hazırlanmıştır. Anketin ikinci bölümünde ise, katılımcıların kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik hazırlanan demografik sorulara yer verilmiştir.

Bu çalışmada, 5'li Likert tipi bir ölçek kullanılarak veriler toplanmış olup, ölçekte yer alan her bir maddeye verilen cevaplar; "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum", "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde sıralanarak sırasıyla 1, 2, 3, 4, 5 şeklinde puanlanmıştır. Ölçekte yer alan puan aralıkları (Dizi Genişliği / Grup Sayısı) formülü kullanılarak aritmetik ortalamalar değerlendirilmiştir (Tekin, 1996). Buna göre, "1.00-1.79=Kesinlikle Katılmıyorum", "1.80-2.59=Katılmıyorum", "2.60-3.39=Kararsızım", "3.40-4.19=Katılıyorum", "4.20-5.00=Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde yorumlanmıştır.

Araştırmanın ana kütesini; Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki serbest çalışan toplam 1507 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (815'i Adana ve 692'si Gaziantep olmak üzere) ile aynı il merkezlerindeki toplam 141 Vergi Müfettişi (Vergi Müfettiş Yardımcıları hariç olmak üzere 87'si Adana ve 54'ü Gaziantep olmak üzere) oluşturmaktadır<sup>5</sup>. Gerekli örnek sayısı, Moser ve Kalton (1979:147) çalışmasındaki yöntem kullanılarak, SMMM'ler için 94, Vergi Müfettişleri için 59 olarak hesaplanmıştır<sup>6</sup>. Bu kapsamda, örneklem seçiminde 'basit tesadüfi örnekleme' yöntemi kullanılarak Adana il merkezindeki 165 ve Gaziantep il merkezindeki 110 SMMM'ye ulaşılmış, ancak anketi cevaplandırmayı kabul eden toplam 125'i Adana'dan ve 95'i Gaziantep'ten olmak üzere toplam 220 SMMM örneklem kapsamına alınmıştır<sup>7</sup>. Diğer taraftan, çalışmanın ikinci ana kütesini oluşturan Adana ve Gaziantep illerindeki Vergi Müfettişlerinin sınırlı sayıda olmasına bağlı olarak Vergi Müfettişlerinin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda; Adana'da 65 ve Gaziantep'te 45 olmak üzere toplam 110 Vergi Müfettişi ankete katılmıştır. Dolayısıyla, anket çalışmasının örneklemine Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki 220 SMMM ve 110 Vergi Müfettişi

<sup>5</sup> SMMM sayıları <http://www.adanasmmmo.org/> web adresindeki 2013 yılı faaliyet raporundan ve Gaziantep SMMM odasından; Vergi Müfettişi sayıları ise Adana ve Gaziantep Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarından temin edilmiştir.

<sup>6</sup> Gerekli örnek sayısının hesaplanmasında; genel uygulama ana kütledeki değişimin % 50 olarak uygulanması yönünde iken; standart hata için farklı tahminlerde bulunulabilmektedir. Bu çalışmada, gerekli örnek sayısının elde edilmesinde ana kütledeki değişimin 0.50; standart hatanın ise 0.05 olacağı varsayılmıştır.

<sup>7</sup> Bu çalışma, Türkiye'deki nüfus bakımından 10 büyük il merkezinde gerçekleştirilmek istenmiş, ancak yüz yüze görüşmenin zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle mümkün olamamıştır. Bu nedenle, tarım, sanayi, ticaret ve hizmet sektörleri itibarıyla dinamik bir faaliyetinin olmasına bağlı olarak Türkiye'deki sahte fatura miktarının yoğun olduğu iller arasında olabileceği ve dolayısıyla Türkiye genelini temsil edebileceği düşüncesiyle Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki SMMM'ler (serbest çalışan) ve Vergi Müfettişleri ile çalışma gerçekleştirilmiştir. SMMM'lere uygulanan anketin bir kısmı ilgili odalardaki seminerlerde, bir kısmı ise ilgili SMMM'nin bürosunda gerçekleştirilmiştir.

olmak üzere 330 kişi oluşturmaktadır. Söz konusu anket, Nisan 2014-Şubat 2015 dönemleri arasında yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiş olup, her iki örnek sayısı da hesaplanan gerekli örnek sayısının oldukça üzerinde ve ana kütleyi temsil edici niteliktedir.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla anket yolu ile toplanan veriler kullanılarak, oluşturulan aşağıdaki dört hipotez test edilmiştir.

H<sub>01</sub>: SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımı ile ilgili genel yargılara yaklaşım yönünden anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>02</sub>: SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının nedenlerine yaklaşım yönünden anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>03</sub>: SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolüne yaklaşım yönünden anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>04</sub>: SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik yapılması gerekenlere yaklaşım yönünden anlamlı bir fark yoktur.

SPSS (Statistical Packet for the Social Science) 18.0 paket programının kullanıldığı bu çalışmada, araştırma hipotezlerinin test edilmesinden önce, ölçeğin güvenilirliğini tespit etmek amacıyla Alfa ( $\alpha$ ) Modeli kullanılarak, Cronbach Alpha katsayısı 0,79 olarak hesaplanmıştır. Güvenilirlik katsayısının 0,60'dan yüksek olması, kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğunun göstergesi olarak yorumlandığından (Kalaycı, 2009: 405), bu çalışmada kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir bir ölçek olduğuna işaret etmektedir. Ölçeğin güvenilirliğinin anlaşılmasından sonra, SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık olup olmadığı, "bağımsız iki örnek t-testi" hesaplanmak suretiyle yukarıdaki hipotezler çerçevesinde test edilmiş olup, tanımlayıcı ve kestirimsel istatistiklere ait bulgular değerlendirilmiştir.

#### **4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

SMMM'ler ve Vergi Müfettişleri olmak üzere iki ayrı ana kütle'den seçilen örneklerden anket yolu ile elde edilen verilerin tanımlayıcı ve kestirimsel analize tabi tutularak araştırma hipotezleri test edilmiş olup, elde edilen bulgular ve değerlendirilmesi bu kısımda sunulmuştur. Bu kapsamda, ilk olarak ankete katılanların demografik bilgilerine ilişkin betimsel istatistiklere ait bulgular değerlendirilmiştir. İkinci olarak, tanımlayıcı istatistikler kapsamında frekans, ortalama ve standart sapma değerleri; kestirimsel analiz kapsamında ise "bağımsız iki örnek t-testi" sonuçları sunulmak suretiyle, Türkiye'deki sahte

fatura kullanımını sorununa ilişkin olarak SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında farklılık olup olmadığı karşılaştırılmalı olarak analiz edilmiştir.

#### 4.1. Demografik Bulgular

Ankete cevap veren 220 SMMM ve 110 Vergi Müfettişinin demografik bilgileri Tablo 1'de sunulmuştur. Buna göre, anketi cevaplayan SMMM'lerin yaklaşık %16'sı bayan, % 84'ü ise erkek meslek mensuplarından oluşmakta olup, Adana ve Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarının bayan ve erkek çalışan sayıları ile uyumlu bir dağılımdır. Ankete katılan SMMM'lerin yaş ve eğitim durumu itibariyle dağılımına bakıldığında; % 11'i 25-29 yaş, % 44'ü 30-39 yaş, % 34,5'i 40-49 yaş ve % 7'si ise 50 ve üzeri yaş aralığında ve ağırlıklı olarak 30-49 yaşları (%77) arasında olduğu, eğitim durumu açısından ise örneklemin ağırlıklı olarak lisans (% 80) ve lisansüstü (% 8) mezunlardan oluştuğu görülmektedir. Tablo 1'de yer alan ve SMMM'lerin mesleki deneyim açısından kıdem yıllarına göre dağılımı incelendiğinde; ankete katılanların % 31,4'ü 5-10 yıl arası deneyimli; % 46,4'ü 10 yıl ve üzeri kıdem sahip oldukça deneyimli ve % 22,3'ü ise 1-5 yıl arası mesleki kıdemle nispeten daha az deneyim sahibi oldukları yönünde değerlendirilebilir.

**Tablo 1.** SMMM ve Vergi Müfettişlerine İlişkin Demografik Özellikler

		SMMM						Vergi Müfettişi					
		Adana		Gaziantep		Toplam		Adana		Gaziantep		Toplam	
		Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Cinsiyet	Kadın	23	18,4	13	13,7	36	16,4	13	20,0	3	6,7	16	14,5
	Erkek	102	81,6	82	86,3	184	83,6	52	80,0	42	93,3	94	85,5
Yaş	25-29	10	8,0	15	15,8	25	11,4	7	10,8	9	20,0	16	14,5
	30-39	54	43,2	42	44,2	96	43,6	41	63,1	31	68,9	72	65,5
	40-49	45	36,0	31	32,6	76	34,5	8	12,3	2	4,4	10	9,1
	50 ve üzeri	16	12,8	7	7,4	23	10,5	9	13,8	3	6,7	12	10,9
Eğitim	Lise	10	8,0	6	6,3	16	7,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	Önlisans	7	5,6	5	5,3	12	5,5	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	Lisans	96	76,8	76	80,0	172	78,2	55	84,6	28	62,2	83	75,5
	Lisansüstü	12	9,6	8	8,4	20	9,1	10	15,4	17	37,8	27	24,5
Kıdem	1-5 yıl	21	16,8	28	29,5	49	22,3	18	27,7	18	40,0	36	32,7
	6-10 yıl	37	29,6	32	33,7	69	31,4	21	32,3	20	44,4	41	37,3
	11-15 yıl	31	24,8	14	14,7	45	20,5	10	15,4	4	8,9	14	12,7
	16-20 yıl	19	15,2	14	14,7	33	15,0	1	1,5	0	0,0	1	0,9
	21 ve üzeri	17	13,6	7	7,4	24	10,9	15	23,1	3	6,7	18	16,4

Ankete cevap veren 110 Vergi Müfettişinin (Vergi Müfettiş Yardımcıları, inceleme deneyimlerinin sınırlı olacağı düşüncesiyle, çalışmaya dahil edilmemişlerdir.) Tablo 1'deki



demografik bilgileri incelendiğinde, ana kütlenin erkek ağırlıklı dağılımı ile uyumlu olarak, % 14'ü bayan ve % 86'sı erkek şeklinde; yaş dağılımının ise ağırlıklı olarak 30-49 yaş (%75) arasında olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, Tablo 1'deki verilere göre; örneklemedeki Vergi Müfettişlerinin % 75'i lisans ve % 24'ü lisanüstü programlardan mezun olmakla birlikte, % 33'ü 5 yıl ve altındaki kıdemde, % 37,3'ü 5 yılın üzerinde kıdemli ve % 30'u ise 10 yılın üzerinde kıdeme sahiptir.

#### 4.2. Sahte Fatura Kullanımı ile ilgili Genel Yargılara Yaklaşım İlişkin Bulgular

SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımı ile ilgili genel yargılara yaklaşım yönünden farklılık olup olmadığı  $H_{01}$  hipotezi oluşturulmak suretiyle test edilmiş olup, tanımlayıcı istatistikler ve bağımsız iki örnek t-testi sonuçları karşılaştırmalı olarak Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2'de görüldüğü üzere, 'Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler ve uygulamalar, mükelleflerin sahte fatura kullanımını önleyici nitelikte değildir.' yönündeki (A1) yargısına, hem SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,47) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,70) "Katılıyorum" şeklinde gerçekleşmiştir. Söz konusu (A1) yargısına yaklaşım yönünden SMMM'ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla hesaplanan ve Tablo 2'nin son sütununda sunulan bağımsız iki örnek t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler ve uygulamaların mükelleflerin sahte fatura kullanımını önleyici nitelikte olmadığı hususunda her iki grubun da aynı görüşe sahip olduklarını gösteren bu sonuç,  $H_{01}$  hipotezini desteklemektedir.

'Mükelleflerin sahte fatura düzenlemesini önlemeye yönelik yasal düzenleme ve uygulamalarla sahte belge kullanımını önlemek mümkün değildir.' yönündeki (A7) yargısına ilişkin bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{01}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler (3,32) hem de Vergi Müfettişleri (2,92) tarafından verilen cevapların ortalaması, her iki grubun bu hususta "Kararsız" oldukları yönündedir. SMMM'lerin % 58,6'sı, Vergi Müfettişlerinin ise % 41,8'i (A7) yargısına katılım yönünde görüş belirtirken; SMMM'lerin % 29,1'i, Vergi Müfettişlerinin ise % 50,9'u söz konusu yargıya katılmadıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

'Türkiye'de sahte fatura kullanan bir mükellefin zamanaşımı süresi içinde tespit edilme ihtimali oldukça düşüktür.' yönündeki (A13) yargısı için Tablo 2'deki bağımsız t-testi sonuçları,

0,05 anlamlılık düzeyinde SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{01}$  hipotezi reddedilmektedir. Bu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,43) ile "Katılıyorum"; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,02) ise daha düşük ve "Kararsızım" yönünde gerçekleşmiştir. SMMM'lerin bu görüşü, Daştan (2011)'in Türkiye'de vergi kaçırıcıların yakalanma ihtimalinin düşük olduğu yönündeki çalışma sonuçlarını desteklemektedir.

'Mükellefler, sahte faturaları genellikle bilerek kullanırlar.' yönündeki (A18) yargısına ilişkin Tablo 2'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{01}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,67) ile "Katılıyorum" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (4,21) ise daha yüksek ve "Kesinlikle Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, bilerek sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik spesifik çözümler üretilmesi gerektiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır.

'SMMM'ler sahte fatura kullanımının önlenmesinde etkili bir rol oynarlar.' yönündeki (A23) yargısına ilişkin Tablo 2'deki sonuçlar, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{01}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler hem de Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların ortalaması 'Katılıyorum' şeklinde olmakla birlikte, SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (4,00) Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalamasından (3,49) daha yüksektir. Bu sonuç, mükelleflerin sahte faturaları genellikle bilerek kullandıkları yönündeki (A18) yargısına verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde; sahte fatura kullanımı ile mücadelede meslek mensuplarının rolünün gözardı edilmemesinin ve bu tür bir durumla karşılaşan meslek mensubunun etik ilkelere uygun hareket etmesinin sahte fatura kullanımının azaltmasında önemli rol oynayacağını göstermesi açısından önem taşımaktadır.

'SMMM'ler mükellefin alış faturalarının sahte olup olmadığını nadiren tespit edemezler.' yönündeki (A29) yargısına ilişkin Tablo 2'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{01}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler hem de Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların ortalaması 'Katılıyorum' şeklinde olmakla birlikte, SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,70), Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalamasından (3,45) daha yüksektir. SMMM'lerin sahte bir faturayı gerçek faturadan ayırt etme noktasında nadiren yanılma içine düşeceklerini gösteren bu sonuç, mükelleflerin sahte faturaları genellikle bilerek kullandıkları yönündeki (A18) yargısına verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde,

sahte fatura kullanımlarına SMMM'lerin toleranslı davranabildiği durumların olduğu anlamında yorumlanabilir.

**Tablo 2.** Sahte Fatura ile İlgili Genel Yargılara Yaklaşım İlişkin Analiz Sonuçları

Yargılar	Unvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A1.</b> Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler ve uygulamalar, mükelleflerin sahte fatura kullanımını önleyici nitelikte değildir.	SMMM	14	6,4	40	18,2	22	10,0	117	53,2	27	12,3	3,47	1,116	-1,759	0,080
	Vergi Müfettişi	4	3,6	22	20,0	4	3,6	53	48,2	27	24,5	3,70	1,154		
<b>A7.</b> Mükelleflerin sahte fatura düzenlemesini önlemeye yönelik yasal düzenleme ve uygulamalarla sahte belge kullanımını önlemek mümkün değildir.	SMMM	19	8,6	45	20,5	27	12,3	105	47,7	24	10,9	3,32	1,170	2,826	0,005
	Vergi Müfettişi	13	11,8	43	39,1	8	7,3	32	29,1	14	12,7	2,92	1,293		
<b>A13.</b> Türkiye'de sahte fatura kullanan bir mükellefin zamanaşımı süresi içinde tespit edilme ihtimali oldukça düşüktür.	SMMM	12	5,5	44	20,0	28	12,7	109	49,5	27	12,3	3,43	1,106	3,161	0,002
	Vergi Müfettişi	5	4,5	46	41,8	11	10,0	38	34,5	10	9,1	3,02	1,149		
<b>A18.</b> Mükellefler, sahte faturaları genellikle bilerek kullanırlar.	SMMM	15	6,8	27	12,3	23	10,5	105	47,7	50	22,7	3,67	1,156	-4,275	0,000
	Vergi Müfettişi	3	2,7	3	2,7	7	6,4	52	47,3	45	40,9	4,21	0,889		
<b>A23.</b> SMMM'ler, sahte belge kullanımının önlenmesinde etkili bir rol oynarlar.	SMMM	6	2,7	16	7,3	18	8,2	112	50,9	68	30,9	4,00	0,965	5,893	0,000
	Vergi Müfettişi	17	15,5	20	18,2	12	10,9	42	38,2	19	17,3	3,24	1,354		
<b>A29.</b> SMMM'ler, mükellefin alış faturalarının sahte olup olmadığını nadiren tespit edemezler.	SMMM	10	4,5	26	11,8	25	11,4	117	53,2	42	19,1	3,70	1,051	2,086	0,038
	Vergi Müfettişi	4	3,6	23	20,9	19	17,3	48	43,6	16	14,5	3,45	1,089		

### 4.3. Sahte Fatura Kullanımının Nedenlerine Yaklaşım İlişkin Bulgular

Mükelleflerin sahte fatura kullanım nedenlerine yaklaşım yönünden SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında farklılık olup olmadığı  $H_{02}$  hipotezi oluşturulmak suretiyle test edilmiş olup, tanımlayıcı istatistikler ve bağımsız iki örnek t-testi sonuçları karşılaştırmalı olarak Tablo 3'de sunulmuştur.

**Tablo 3.** Sahte Fatura Kullanımının Nedenlerine Yaklaşım İlişkin Analiz Sonuçları

Yargılar	Ünvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A2.</b> Mükellefler, KDV ödemelerini azaltmak için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	14	6,4	28	12,7	18	8,2	127	57,7	33	15,0	3,62	1,085	-5,020	0,000
	Vergi Müfettişi	3	2,7	3	2,7	4	3,6	57	51,8	43	39,1	4,22	0,861		
<b>A6.</b> Mükellefler, Gelir-Kurumlar ve Stopaj Gelir Vergisi matrahlarını azaltmak için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	14	6,4	50	22,7	50	22,7	91	41,4	15	6,8	3,20	1,065	-5,069	0,000
	Vergi Müfettişi	2	1,8	11	10,0	15	13,6	61	55,5	21	19,1	3,80	0,927		
<b>A10.</b> Mükellefler, gerçek mal/hizmet alışları karşılığı olan faturaları alamadıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	21	9,5	49	22,3	22	10,0	99	45,0	29	13,2	3,30	1,224	0,000	1,000
	Vergi Müfettişi	4	3,6	31	28,2	12	10,9	54	49,1	9	8,2	3,30	1,080		
<b>A17.</b> Mükellefler, gerçek vergilerin ödenmesini haksız rekabet olarak algıladıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	17	7,7	55	25,0	36	16,4	100	45,5	12	5,5	3,16	1,101	-0,103	0,918
	Vergi Müfettişi	10	9,1	28	25,5	19	17,3	39	35,5	14	12,7	3,17	1,210		
<b>A21.</b> Mükellefler, sahte fatura kullanmalarının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği varsayımıyla sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	14	6,4	55	25,0	42	19,1	74	33,6	35	15,9	3,28	1,186	-4,593	0,000
	Vergi Müfettişi	1	0,9	14	12,7	8	7,3	62	56,4	25	22,7	3,87	0,940		
<b>A24.</b> Mükellefler, sahte fatura kullanımını suç olarak algılamadıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	17	7,7	56	25,5	36	16,4	90	40,9	21	9,5	3,19	1,151	-2,523	0,012
	Vergi Müfettişi	4	3,6	26	23,6	5	4,5	58	52,7	17	15,5	3,53	1,123		
<b>A28.</b> Mükellefler, vergi oranları yüksek olduğu için sahte fatura kullanmaktadırlar.	SMMM	14	6,4	52	23,6	31	14,1	88	40,0	35	15,9	3,35	1,187	1,132	0,258
	Vergi Müfettişi	4	3,6	37	33,6	14	12,7	43	39,1	12	10,9	3,20	1,132		

'Mükellefler, KDV ödemelerini azaltmak için sahte fatura kullanmaktadırlar.' yönündeki (A2) yargısına ilişkin Tablo 3'teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_0$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,62) ile "Katılıyorum" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (4,22) ise daha yüksek ve "Kesinlikle Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir.

'Mükellefler, Gelir-Kurumlar ve Stopaj Gelir Vergisi matrahlarını azaltmak için sahte fatura kullanmaktadırlar.' yönündeki (A6) yargısına ilişkin Tablo 3'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_0$  hipotezi reddedilmektedir. Bu yargıya, SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,20) ile "Kararsızım" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,80) ise daha yüksek ve "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, (A2) yargısı ile birlikte değerlendirildiğinde; mükelleflerin Gelir-Kurumlar ve Stopaj Gelir Vergisi matrahlarını azaltmaktan daha çok KDV ödemelerini azaltmak amacıyla sahte fatura kullandıkları anlamına gelmektedir.

'Mükellefler, gerçek mal/hizmet alışları karşılığı olan faturaları alamadıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.' yönündeki (A10) yargısı için bağımsız t-testi sonuçları, SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_0$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler (3,30) hem de Vergi Müfettişleri (3,30) tarafından verilen cevapların ortalaması, her iki grubun bu hususta "Kararsız" oldukları yönündedir. SMMM'lerin % 58,2'si, Vergi Müfettişlerinin ise % 57,3'ü (A10) yargısına katılım yönünde görüş belirtirken; SMMM'ler ile Vergi Müfettişlerinin ise % 31,8'i söz konusu yargıya katılmadıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

'Mükellefler, gerçek vergilerin ödenmesini haksız rekabet olarak algıladıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.' yönündeki (A17) yargısına ilişkin bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_0$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler hem de Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların ortalaması 'Kararsızım' şeklinde gerçekleşmiştir.

'Mükellefler, sahte fatura kullanımlarının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği varsayımıyla sahte fatura kullanmaktadırlar.' yönündeki (A21) yargısı için bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_0$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,28) ile "Kararsızım" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,87) ise daha yüksek ve

“Katılıyorum” yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, Tablo 3’deki sahte fatura kullanımının nedenlerine ilişkin yargılarla birlikte değerlendirildiğinde, mükelleflerin sahte fatura kullanmalarında KDV ödemelerini azaltma amacından sonra ikinci sırada sahte fatura kullanımının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği düşüncesinin rol oynadığını göstermektedir.

‘Mükellefler, sahte fatura kullanımını suç olarak algılamadıkları için sahte fatura kullanmaktadırlar.’ yönündeki (A24) yargısına ilişkin Tablo 3’deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_0$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,19) ile “Kararsızım” düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,53) ise daha yüksek ve “Katılıyorum” yönünde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, Vergi Müfettişleri, sahte fatura kullanan mükelleflerin bu durumu suç olarak algılamamalarını, sahte fatura kullanılma nedenlerinden biri olarak değerlendirmektedirler. Bu sonuç, Vergi Müfettişlerinin (A21) yargısına verdikleri cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde, mükelleflerin sahte fatura kullanımını suç olarak algılamamalarında, sahte fatura kullanımlarının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamına girebileceğini düşünmelerinin etkisi olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesinin sahte fatura kullanımı üzerindeki bu olumsuz rolü, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek ya da bilmeyerek kullanımı ayırımını getiren 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin bu kapsamdaki hükümlerinin sorgulanması gerektiğini göstermesi açısından önemli bir sonuçtur.

‘Mükellefler, vergi oranları yüksek olduğu için sahte fatura kullanmaktadırlar.’ yönündeki (A28) yargısı için bağımsız t-testi sonuçları, 0,05 anlamlılık düzeyinde SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_0$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,35) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,20) “Kararsızım” şeklinde gerçekleşmiştir.

Türkiye’de mükelleflerin sahte fatura kullanımlarında rol oynayan nedenlere ilişkin analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 3’teki sonuçlara göre; (A10), (A17) ve (A28) yargıları için SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı, (A2), (A6), (A21) ve (A24) yargıları için ise görüş farklılıkları olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, Tablo 3’teki yargılara verilen cevapların ortalamaları dikkate alınarak, sahte fatura kullanımında rol oynayan nedenlere ilişkin öncelik sıralaması yapıldığında; hem SMMM’ler hem de Vergi Müfettişleri, mükelleflerin sahte fatura kullanımlarında rol oynayan en önemli nedeninin KDV

ödemelerini azaltmak olduğu (A2) görüşünü paylaşmaktadırlar. Ayrıca, SMMM'ler, mükelleflerin gelir-kurumlar vergisi matrahını azaltma düşüncesini (A6); Vergi Müfettişleri ise mükelleflerin sahte fatura kullanımının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği düşüncesini (A24), sahte fatura kullanımında rol oynayan ikinci önemli neden olarak görmektedirler.

#### **4.4. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne Yaklaşım İlişkin Bulgular**

SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolüne ilişkin yaklaşım yönünden farklılık olup olmadığı  $H_{03}$  hipotezi oluşturulmak suretiyle test edilmiş olup, tanımlayıcı istatistikler ve bağımsız iki örnek t-testi sonuçları karşılaştırmalı olarak Tablo 4'de sunulmuştur.

'SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.' yönündeki (A3) yargısına ilişkin Tablo 4'teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (2,81) ile "Kararsızım" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (4,03) ise daha yüksek ve "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Söz konusu yargıya Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalamasının daha yüksek olması, mükellefin gerçek mal/hizmet alışları karşılığı olan faturaları alamadığı durumlarda sahte fatura kullanılmasına SMMM'lerin toleranslı yaklaştığı yönünde Vergi Müfettişi bakış açısı olduğunu göstermesi açısından önemli olup, Vergi Müfettişlerinin (A10) yargısına verdikleri cevaplar yönünden tutarlı bir sonuçtur.

'SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.' yönündeki (A9) yargısına ilişkin Tablo 4'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,37) "Kararsızım" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (4,03) ise daha yüksek ve "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, Vergi Müfettişleri bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına girecek faturaların SMMM'lerce kaydedilebildiğini ve bu durumun müşteri kaybetme kaygısından kaynaklandığı yönünde görüş belirtmektedirler. Vergi Müfettişlerinin bu yaklaşımı, muhasebe meslek mensuplarını etik kurallara aykırı davranışlara yönelten nedenlerin

başında müşteriye kaçırmamak düşüncesinin geldiği yönündeki Fidan ve Subaşı (2014) ile Kutlu (2008) çalışma bulgusu ile aynı doğrultudadır.

**Tablo 4.** Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne Yaklaşım İlişkin Analiz Sonuçları

Yargılar	Unvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A3.</b> SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanımını genellikle makul karşılamaktadırlar.	SMMM	55	25,0	51	23,2	16	7,3	77	35,0	21	9,5	2,81	1,391	-8,493	0,000
	Vergi Müfettişi	1	0,9	5	4,5	13	11,8	62	56,4	29	26,4	4,03	0,807		
<b>A9.</b> SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.	SMMM	19	8,6	50	22,7	18	8,2	96	43,6	37	16,8	3,37	1,245	-4,987	0,000
	Vergi Müfettişi	1	0,9	7	6,4	9	8,2	64	58,2	29	26,4	4,03	0,829		
<b>A14.</b> SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.	SMMM	14	6,4	45	20,5	28	12,7	98	44,5	35	15,9	3,43	1,166	-3,418	0,001
	Vergi Müfettişi	0	0,0	17	15,5	8	7,3	57	51,8	28	25,5	3,87	0,968		
<b>A20.</b> SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.	SMMM	10	4,5	18	8,2	32	14,5	124	56,4	36	16,4	3,72	0,985	0,153	0,878
	Vergi Müfettişi	5	4,5	16	14,5	7	6,4	61	55,5	21	19,1	3,70	1,080		



Tablo 4. Devamı

Yargılar	Unvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A26.</b> SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.	SMMM	4	1,8	14	6,4	10	4,5	119	54,1	73	33,2	4,10	0,888	4,364	0,000
	Vergi Müfettişi	9	8,2	15	13,6	13	11,8	48	43,6	25	22,7	3,59	1,214		
<b>A32.</b> SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.	SMMM	10	4,5	44	20,0	25	11,4	99	45,0	42	19,1	3,54	1,144	5,464	0,000
	Vergi Müfettişi	16	14,5	38	34,5	13	11,8	38	34,5	5	4,5	2,80	1,195		
<b>A16.</b> SMMM'ler, mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.	SMMM	44	20,0	91	41,4	22	10,0	52	23,6	11	5,0	2,52	1,195	2,620	0,009
	Vergi Müfettişi	37	33,6	40	36,4	14	12,7	16	14,5	3	2,7	2,16	1,129		
<b>A22.</b> SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.	SMMM	17	7,7	62	28,2	58	26,4	61	27,7	22	10,0	3,04	1,128	8,805	0,000
	Vergi Müfettişi	39	35,5	49	44,5	11	10,0	11	10,0	0	0,0	1,95	0,927		
<b>A27.</b> SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.	SMMM	16	7,3	56	25,5	36	16,4	87	39,5	25	11,4	3,22	1,163	7,389	0,000
	Vergi Müfettişi	26	23,6	49	44,5	19	17,3	13	11,8	3	2,7	2,25	1,035		
<b>A33.</b> SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri hakkında mükellefi yeterli bilgilendirirler.	SMMM	6	2,7	31	14,1	39	17,7	107	48,6	37	16,8	3,65	1,010	10,660	0,000
	Vergi Müfettişi	21	19,1	48	43,6	20	18,2	21	19,1	0	0,0	2,25	1,035		

‘SMMM’lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.’ yönündeki (A14) yargısına ilişkin Tablo 4’deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM’ler hem de Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların ortalaması ‘Katılıyorum’ şeklinde olmakla birlikte, SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,43), Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalamasından (3,87) daha düşüktür. Bu sonuç, (A9) yargısı ile birlikte değerlendirildiğinde; SMMM’lerin bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri sahte faturaların mükellefçe kullanılmasına toleranslı davranmasında, müşteriyi kaybetme kaygısı ve vergi inceleme oranlarının düşük olmasının önemli etkisinin olduğunu göstermekte olup, Daştan (2011) çalışmasının bu kapsamdaki bulgusunu desteklemektedir.

‘SMMM’lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.’ yönündeki (A20) yargısı için bağımsız t-testi sonuçları, 0,05 anlamlılık düzeyinde SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,72) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,70) “Katılıyorum” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, mükellefin bilerek sahte fatura kullandığının vergi incelemesi sonucu ortaya çıkartılmasının ilgili SMMM’ye yaptırım olarak mali ve cezai sorumluluk getireceği ihtimalinin, SMMM’lerin sahte faturaları kaydetmemesinde önemli etkisi olduğunu göstermesi açısından önem taşımaktadır.

‘SMMM’lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.’ yönündeki (A26) yargısına ilişkin Tablo 4’deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (4,10) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,59) “Katılıyorum” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, (A20) yargısı ile birlikte değerlendirildiğinde; SMMM’lerin, bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların kaydedilmemesinde meslek mensubunun ahlaki değerlerinin, sorumluluk raporu ile karşılaşılma ihtimalinden daha önemli rol oynadığını düşündüklerini

gösterirken; Vergi Müfettişleri ise, tam tersi şekilde, SMMM'lere yönelik sorumluluk raporu yazılma ihtimalinin, sahte faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirilmemesinde daha etkili rol oynadığını düşündüklerini göstermektedir.

'SMMM'ler sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.' yönündeki (A32) yargısına ilişkin Tablo 4'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,54) ile "Katılıyorum" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (2,80) ise daha düşük ve "Kararsızım" yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, aynı zamanda, SMMM'lerin Yeminli Mali Müşavirler gibi karşıt inceleme yapma yetkilerinin olmaması nedeniyle, mükellefinin sahte fatura kullanımından sorumlu tutulamayacağı yönündeki uygulamada sürekli tartışılmalı ve öne sürülen bir düşünceyi yansıtmaması açısından önem taşımaktadır.

'SMMM'ler mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler' yönündeki (A16) yargısı için bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (2,52) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (2,16) "Katılmıyorum" şeklinde gerçekleşmiştir. Bilindiği üzere, bir mal veya hizmetin gerçekten alınıp alınmadığının ispatında; sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, kantar fişi, nakliye faturası v.b. belgeler ile 8.000 TL'yi geçen ödemelerde banka dekontu veya çek olması önem taşımaktadır. Dolayısıyla, sahte fatura olduğundan şüphelenilen faturalar ile ilgili tereddütlerin giderilmesinde, söz konusu belgelerin fatura ekinde olması ve meslek mensubu tarafından incelenip, doğruluğuna kanaat getirildikten sonra defter kayıtlarına ve beyanlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Fakat, (A16) yargısına SMMM'ler ve Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevaplar, özellikle bilerek sahte fatura kullanımının önlenmesi noktasında, fatura ekinde olması gereken bu belgelerin olmadığı durumlarda da faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirildiğini göstermesi açısından oldukça önemli bir sonuçtur.

'SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.' yönündeki (A22) yargısına ilişkin Tablo 4'deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması

(3,04) “Kararsızım” düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (1,95) ise daha düşük ve “Katılmıyorum” yönünde gerçekleşmiştir. Söz konusu yargıya Vergi Müfettişlerinin yaklaşımı, SMMM’lerin sahte fatura olduğu anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirebileceği ve ilgili vergi dairesine bu durumun bildirilmeyebileceği yönündedir. Bu sonuç, (A3), (A9) ve (A14) yargılarına Vergi Müfettişlerince verilen cevaplar ile birlikte değerlendirildiğinde; mükellefin çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışlarının olması (A3), SMMM’lerin müşteri kaybetme kaygısı (A9) ve vergi inceleme oranlarının düşük olmasının (A14) SMMM’lerin sahte faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmesinde etkili olabileceği anlamına gelmektedir.

‘SMMM’ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.’ yönündeki (A27) yargısına ilişkin Tablo 4’deki sonuçlar, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,22) “Kararsızım” düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (2,25) ise daha düşük ve “Katılmıyorum” yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, SMMM’lerin, sahte olma ihtimali olan faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapmadan da söz konusu faturaları kayıt ve beyanlara yansıtabileceği yönünde bir bakış açısı olduğunu göstermektedir.

‘SMMM’ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.’ yönündeki (A33) yargısına ilişkin Tablo 4’deki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde (0,05) farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM’ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,65) “Katılıyorum” düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (2,37) ise daha düşük ve “Katılmıyorum” yönünde gerçekleşmiştir.

Türkiye’de mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne yaklaşıma ilişkin analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 4’teki sonuçlara göre; (A20) yargısı için SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı, diğer yargıları için ise görüş farklılıkları olduğu görülmektedir. Buna göre; bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM’lerce kaydedilmemesinde sorumluluk raporu ile karşılaşılma ihtimalinin etkili olduğu (A20) hususunda iki grubun görüşleri arasında farklılık bulunmamaktadır. Diğer taraftan, her iki grup arasında görüş farklılıklarının olduğu Tablo 4’teki (A16), (A22), (A27) ve (A33) yargılarına Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ‘Katılmıyorum’ yönünde olduğu görülmektedir. Buna göre; Vergi Müfettişleri, mükellefin alış

faturaları ekinde olması gereken belgeler olmadan da, faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirilebildiği (A16), sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirilebildiği (A22), sahte olduğundan şüphe duyulan faturalarla ilgili gerekli araştırmaların yapılmayabildiği (A27) ve sahte fatura kullanımının yasal müeyyideleri hakkında mükellefin yeterince bilgilendirilmeyebildiği (A33) görüşünü taşımaktadırlar. Söz konusu yargılara Vergi Müfettişlerinin bu yaklaşımı, mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin önemli rol oynadığını göstermekle birlikte, etik ilkelere uyum yönünden de sıkıntılarının olduğunu göstermesi açısından önem taşımaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler noktasında şüphe oluşturan bu sonuç, Dinç ve Tunçer (2015)'in muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılığı hakkında Vergi Müfettişlerinin olumsuz düşüncelere sahip olduğu yönündeki çalışma sonuçlarını destekler niteliktedir.

#### **4.5. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi için Yapılması Gerekenlere Yaklaşım İlişkin Bulgular**

SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesi için yapılması gerekenlere yaklaşım yönünden farklılık olup olmadığı  $H_{04}$  hipotezi oluşturulmak suretiyle test edilmiş olup, tanımlayıcı istatistikler ve bağımsız iki örnek t-testi sonuçları karşılaştırmalı olarak Tablo 5'de sunulmuştur.

'Sahte belge kullanımında bilerek-bilmeyerek ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A4) yargısına ilişkin bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{03}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,35) "Kararsızım" düzeyinde; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,76) ise daha yüksek ve "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. SMMM'lerin % 58,6'sı, Vergi Müfettişlerinin ise % 70'i bu yargıya katılım yönünde görüş belirtirken; SMMM'lerin % 26,4'ü, Vergi Müfettişlerinin ise % 20,0'si söz konusu yargıya katılmadıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

**Tablo 5.** Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi için Yapılması Gerekenlere Yaklaşım İlişkin Analiz Sonuçları

Yargılar	Unvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A4.</b> Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayrımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	24	10,9	34	15,5	33	15,0	99	45,0	30	13,6	3,35	1,213	-2,966	0,003
	Vergi Müfettişi	4	3,6	18	16,4	11	10,0	44	40,0	33	30,0	3,76	1,157		
<b>A5.</b> Sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	17	7,7	38	17,3	30	13,6	86	39,1	49	22,3	3,51	1,229	-0,064	0,949
	Vergi Müfettişi	7	6,4	21	19,1	14	12,7	44	40,0	24	21,8	3,52	1,210		
<b>A8.</b> Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	21	9,5	54	24,5	37	16,8	96	43,6	12	5,5	3,11	1,129	2,140	0,033
	Vergi Müfettişi	8	7,3	49	44,5	14	12,7	32	29,1	7	6,4	2,83	1,124		
<b>A11.</b> Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	13	5,9	58	26,4	39	17,7	85	38,6	25	11,4	3,23	1,137	-3,264	0,001
	Vergi Müfettişi	1	0,9	18	16,4	18	16,4	55	50,0	18	16,4	3,65	0,973		
<b>A12.</b> Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	8	3,6	24	10,9	14	6,4	142	64,5	32	14,5	3,75	0,957	-2,016	0,045
	Vergi Müfettişi	1	0,9	8	7,3	12	10,9	61	55,5	28	25,5	3,97	0,862		
<b>A15.</b> Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	14	6,4	46	20,9	33	15,0	93	42,3	34	15,5	3,40	1,164	-1,155	0,249
	Vergi Müfettişi	1	0,9	21	19,1	22	20,0	49	44,5	17	15,5	3,55	1,001		

Tablo 5. Devamı

Yargılar	Unvan	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık (Çift Kuyruklu)
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%				
<b>A19.</b> Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	11	5,0	22	10,0	39	17,7	121	55,0	27	12,3	3,60	0,995	1,319	0,188
	Vergi Müfettişi	3	2,7	27	24,5	16	14,5	47	42,7	17	15,5	3,44	1,105		
<b>A25.</b> Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	9	4,1	32	14,5	38	17,3	125	56,8	16	7,3	3,49	0,967	1,844	0,066
	Vergi Müfettişi	6	5,5	23	20,9	23	20,9	51	46,4	7	6,4	3,27	1,040		
<b>A30.</b> Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	6	2,7	17	7,7	12	5,5	117	53,2	68	30,9	4,02	0,960	-0,165	0,869
	Vergi Müfettişi	4	3,6	3	2,7	11	10,0	59	53,6	33	30,0	4,04	0,918		
<b>A31.</b> Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.	SMMM	9	4,1	22	10,0	38	17,3	123	55,9	28	12,7	3,63	0,968	1,610	0,108
	Vergi Müfettişi	4	3,6	21	19,1	19	17,3	54	49,1	12	10,9	3,45	1,037		

Bu sonuç, her iki grubun, mükelleflerin sahte faturaları genellikle bilerek kullandıkları (A18 yargısı) ve sahte fatura kullanımlarında KDV ödemelerini azaltma amacından sonra ikinci sırada sahte fatura kullanımının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği yönündeki düşünceleri (A21 yargısı) ile tutarlıdır. Dolayısıyla, her üç yargıya verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde; sahte belge kullanımında bilerek-bilmeyerek kullanma ayırımına son verilmesinin sahte belge kullanımının önlenmesinde etkili olabileceği sonucuna ulaşmak mümkündür.

‘Sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.’ yönündeki (A5) yargısına ilişkin Tablo 5’teki bağımsız t-testi sonuçları,

iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Bu yargıya hem SMMM'lerce verilen cevapların ortalaması (3,51) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,52) "Katılıyorum" olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuç, (A4), (A18) ve (A21) yargılarına verilen cevaplar ile uyumlu olup, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesinin sahte belge kullanımındaki etkisinin incelenmesi gerektiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır.

'Mükelleflerin ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A8) yargısına ilişkin Tablo 5'teki sonuçlar, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'ler hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması "Kararsızım" yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, Tablo 5'teki diğer yargılara verilen cevaplar ile birlikte değerlendirildiğinde; sahte belge kullanımının önlenmesi üzerinde en az etkili önlem olarak düşünüldüğünü göstermektedir.

'Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A11) yargısına ilişkin Tablo 5'teki sonuçlar, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezi reddedilmektedir. Söz konusu yargıya SMMM'ler tarafından verilen cevapların ortalaması (3,23) "Kararsızım" düzeyinde gerçekleşirken; Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,65) ise daha yüksek ve "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir.

'Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A12) yargısına ilişkin Tablo 5'teki sonuçlar, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'lerce verilen cevapların ortalaması (3,75) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,97) "Katılıyorum" yönündedir. Bu sonuç, Tablo 5'teki diğer yargılara verilen cevaplar ile birlikte değerlendirildiğinde; literatürdeki çalışma sonuçları (Savaşan ve Odabaş, 2005; Daştan, 2011; Özyalama ve Gümüş, 2013) ile paralel olup, sahte belge kullanımının önlenmesinde en etkili faktörlerden ikincisinin vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanması olduğunu göstermektedir.

'Sahte belge kullananların altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A15) yargısına ilişkin Tablo 5'teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını (0.05 anlamlılık düzeyinde) göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini



desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'lerce verilen cevapların ortalaması (3,40) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,55) "Katılıyorum" şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, (A4) yargısına verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde; her iki grubun, Vergi Usul Kanununun 153/A maddesiyle getirilen düzenlemeyi, sahte belge kullanımının önlenmesinde etkili bir önlem olarak değerlendirdiklerini ve dolayısıyla sahte belge kullanımında bilerek-bilmeyerek kullanma ayırımına son verilmesinin sahte belge kullanımının önlenmesinde etkili olacağını düşündüklerini göstermektedir.

'Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A19) yargısına ilişkin Tablo 5'teki sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'lerce verilen cevapların ortalaması (3,60) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,44) "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin onikinci fıkrasında; maddenin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması hariç, 359'uncu maddede sayılan kaçakçılık fiillerini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre duyurulacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, (A19) yargısına her iki grup tarafından verilen cevapların ortalamasının 'Katılıyorum' yönünde olması, bu uygulamanın sahte fatura kullanımının önlenmesinde etkili önlemlerden biri olarak düşünüldüğünü göstermektedir.

'Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A25) yargısına ilişkin Tablo 5'teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Bu sonuç, (A19) yargısına verilen cevaplarla uyumlu bir sonucu yansıtmaktadır.

'Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.' yönündeki (A30) yargısına ilişkin Tablo 5'teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM'lerce verilen cevapların ortalaması (4,02) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (4,04) "Katılıyorum" yönünde gerçekleşmiştir. Bu sonuç, hem SMMM'lerin hem de Vergi Müfettişlerinin, sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik Tablo 5'te yer alan önlemler içerisinde en etkili önlem olarak, meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranmasının geldiğini göstermektedir.

‘Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.’ yönündeki (A31) yargısına ilişkin Tablo 5’teki bağımsız t-testi sonuçları, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını (0.05 anlamlılık düzeyinde) göstermekte ve  $H_{04}$  hipotezini desteklemektedir. Söz konusu yargıya hem SMMM’lerce verilen cevapların ortalaması (3,63) hem de Vergi Müfettişlerince verilen cevapların ortalaması (3,45) “Katılıyorum” yönünde gerçekleşmiştir.

Türkiye’deki mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesi için yapılması gerekenlere yaklaşıma ilişkin analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 5’teki sonuçlara göre; (A8), (A11) ve (A12) yargıları hariç diğer yargılar yönünden SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı ve her iki grubun da aynı doğrultuda düşündükleri görülmektedir. Buna göre; sahte fatura kullanımının önlenmesinde birinci derecede öncelikli çözüm olarak, meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranmasının geldiği görülmekte ve bunu yukarıda sonuçları verilen diğer çözümler izlemektedir. Bununla birlikte, (A4), (A8), (A11) ve (A25) yargıları hariç, diğer tüm çözüm önerilerine hem SMMM’ler hem de Vergi Müfettişlerinin “Katılıyorum” yönünde görüş belirttikleri görülmektedir. Bu kapsamda; meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması ve vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması gerektiği hususları, her iki grup tarafından da öncelikli çözümler olarak görülmektedir. Diğer taraftan, Vergi Müfettişleri, sahte belge kullanımının tarhiyat öncesi uzlaşma dışında tutulmasını; SMMM’ler ise sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesini üçüncü çözüm yolu olarak değerlendirmektedirler. Dolayısıyla, Türkiye’deki sahte fatura kullanımı sorununun çözümü ile ilgili iki önemli grubun görüşlerini yansıtan Tablo 5’teki bu sonuçlar, sahte fatura kullanımının önlenmesinde yapılması gerekenlere ilişkin nasıl bir öncelik sıralaması olması gerektiği hususunda önemli işaretler sağlamaktadır.

## 5. Sonuç

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye’deki sahte fatura kullanımı sorununa yaklaşımları arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmek suretiyle çözüm önerileri geliştirilmesine katkı sağlamak amacıyla taşıyan bu çalışmada;

1. SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımı ile ilgili genel yargılara yaklaşım yönünden anlamlı bir farklılık olup olmadığı,

2. SMMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının nedenlerine yaklaşım yönünden anlamlı bir farklılık olup olmadığı,

3. SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolüne yaklaşım yönünden anlamlı bir farklılık olup olmadığı,

4. SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik yapılması gerekenlere yaklaşım yönünden anlamlı bir farklılık olup olmadığı, anket yoluyla elde edilen veriler kullanılmak suretiyle karşılaştırmalı olarak analiz edilmiş ve elde edilen bulgular yukarıda açıklanmıştır. Buna göre; ankete katılan SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin, sahte fatura kullanımı sorunu ile ilgili yaklaşımlarına ilişkin olarak, araştırma hipotezleri kapsamında tespit edilen önemli hususlar aşağıdaki gibidir:

✓ Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemelerin ve uygulamaların sahte fatura kullanımını önleyici nitelikte olmadığı, mükelleflerin sahte faturaları genellikle bilerek kullandıkları, mükellefin alış faturalarının sahte olup olmadığını SMMM'lerin nadiren tespit edemedikleri,

✓ Mükelleflerin sahte fatura kullanımlarında rol oynayan en önemli nedenin KDV ödemelerini azaltmak olduğu, ikinci önemli neden olarak ise mükelleflerin gelir-kurumlar vergisi matrahını azaltma (SMMM yaklaşımı) ve sahte fatura kullanımının bilmeyerek kullanma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında değerlendirileceği düşüncesinin (Vergi Müfettişi yaklaşımı) rol oynadığı,

✓ Bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kayıt ve beyanlara intikal ettirilmemesinde sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin etkili olduğu,

✓ Mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, banka dekontu v.b.) olmadan da faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirilebildiği,

✓ Mükellefin gerçek mal/hizmet alışları karşılığı olan faturaları alamadığı durumlarda, sahte fatura kullanılmasına SMMM'lerin toleranslı yaklaşım yaklaşmadığı hususunda, iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farkların olduğu,

✓ Bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına girebilecek faturaların mükellef tarafından kullanılmasına SMMM'lerin toleranslı yaklaşımında SMMM'lerin müşteri kaybetme kaygısı ve vergi inceleme oranlarının düşük olmasının etkili olup olmadığı hususunda iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farkların olduğu,

✓ Bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kaydedilmemesinde, sorumluluk raporu ile karşılaşılma ihtimalinin etkili olduğu hususunda SMMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı,

✓ Sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaların kayıt ve beyanlara intikal ettirilebildiği ve sahte olduğundan şüphe duyulan faturalarla ilgili gerekli araştırmaların

yapılmadığı yönündeki görüşleri ile Vergi Müfettişlerinin SMMM'lerden farklı görüşte oldukları,

✓ Mükelleflerin sahte fatura kullanımının önlenmesinde meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması ve vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması gerektiği hususlarının hem SMMM'ler hem de Vergi Müfettişleri tarafından öncelikli çözümler arasında görüldüğü, sahte belge kullanımının tarhiyat öncesi uzlaşma dışında tutulması (Vergi Müfettişi yaklaşımı) ile sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi (SMMM yaklaşımı) hususları ise üçüncü çözüm yolu olarak değerlendirildiği görülmektedir.

Bu çerçevede, özellikle son on yılda, mali idarenin vergi denetiminde etkinliğin artırılmasına; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) ise meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara uygun davranmasını sağlamaya yönelik uygulamalarına rağmen sahte fatura sorununun çözümünde yeterli başarı sağlanamamıştır. Bu nedenle, her iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak önemli bir farklılığın olmadığı tespit edilen ve mevcut çözümlere ilave olarak anket metnine alınan 'sahte belge kullanımının tarhiyat öncesi uzlaşma dışında tutulması' ve 'sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları' uygulamalarının alternatif çözümler olabileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca, sahte belge düzenlenmesinin ve/veya kullanılmasının önlenmesi noktasında bir durum tespiti yapılmasını sağlamak suretiyle ilgili taraflarca çözüm önerileri geliştirilmesine katkı sağlanabilmesi için, asgari olarak aşağıdaki hususlarla ilgili tespit edilen verilerin kamuoyu ile paylaşılması önem taşımaktadır.

- Sahte belge düzenleyen mükellef sayısının iller itibariyle dağılımı
- Düzenlenen sahte belge sayısının iller itibariyle dağılımı
- Düzenlenen sahte belge tutarının iller itibariyle dağılımı
- Sahte belge kullanan mükellef sayısının iller itibariyle dağılımı
- Kullanılan sahte belge sayısının iller itibariyle dağılımı
- Kullanılan sahte belge tutarının iller itibariyle dağılımı
- Kullanılan sahte belgelerin sektörel dağılımı
- Bilerek kullanma kapsamındaki mükellef sayısının iller itibariyle dağılımı
- Bilerek kullanma kapsamındaki sahte belge tutarının iller itibariyle dağılımı
- Bilmeyerek kullanma kapsamındaki mükellef sayısının iller itibariyle dağılımı
- Bilmeyerek kullanma kapsamındaki sahte belge tutarının iller itibariyle dağılımı

Bu çalışma, Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki SMMM'ler (serbest çalışan) ve Vergi Müfettişleri üzerinden gerçekleştirilmiştir. Ancak, çalışmanın bulgularının güvenilirliğinin daha geniş bir örnekleme test edilmesi açısından, Türkiye'deki nüfus bakımından 10 büyük il merkezinde de anket çalışması yapılması faydalı olacaktır. Ayrıca, SMMM'ler ve Vergi Müfettişleri dışında Yeminli Mali Müşavirler, Vergi Dairesi Müdür ve Yardımcıları, Gelir Uzman ve Yardımcıları ile Yoklama Memurlarının da görüşlerini tespitiye yönelik çalışmaların yapılması, bu sorunun çözümüne önemli katkılar sağlayacaktır. Diğer taraftan, anket metninde yer alan sahte fatura kullanımını önlemeye yönelik çözüm önerileri içeren ifadeler kapalı uçlu olarak ve halen uygulanmakta olan önlemler ile tarafımızca alternatif olarak sunulan çözümler çerçevesinde hazırlanmıştır. Bu nedenle, anket metninin açık uçlu olarak da uygulanmak suretiyle değişik görüşlerin tespit edilmesi ve çözüm önerileri kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

### Kaynakça

- Aymankuy, Y. ve Sariođlan, M. (2005). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 14, s. 23-26.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). "Vergi Kaçırımı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", *19. Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, s. 204-253.
- Çürük, T. ve Tüm, K. (2011). "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2, s. 19-57.
- Daştan, A. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, s. 181-206.
- Dinç, E. ve Tunçer, M. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı: 14, s. 317-338.
- Fidan, M. E. ve Subaşı, Ş. (2014). "Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneđi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2014, s. 111-130.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneđi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, s. 91-106.
- Kalaycı, Ş. (2009). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kutlu, H. A. (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 2, s. 143-170.
- Moser, C. A. – Kalton, G. (1979). *Survey Methods in Social Investigation* (3rd. Ed.), Dartmouth Publishing Co. Ltd., UK.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneđi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 4, s. 241-271.
- Öz Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 20, s. 77-97.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 10, s. 1-28.
- Yıldız, G. (2010). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 36, s. 155-178.