

**T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

EBRU BOZKURT

**MUHASEBEDE E-FATURA, E-DEFTER: YOZGAT'TA
FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ E-FATURA VE E-DEFTER
UYGULAMALARINA KARŞI TUTUMLARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Hikmet Ulusan

YOZGAT - 2020



YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ

TEZ ONAY FORMU

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans 80110116018 numaralı öğrencisi Ebru BOZKURT'un hazırladığı “**Muhasebede E-Fatura, E-Defter:Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları**” başlıklı tezi ile ilgili tez savunma sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri gereğince 31/01/2020 Cuma günü saat 13:00'da yapılmış, tezin onayına oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.

Başkan : Dr.Öğr.Üyesi Hüseyin TEMİZ

Jüri Üyesi : Prof.Dr. Hikmet ULUSAN

(Danışman)

Jüri Üyesi : Doç.Dr.Tansel HACIHASANOĞLU

ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ..03../03../2020 tarih ve 08.. sayılı Enstitü Yönetim Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.



TEZ BEYANI

Tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, tezin içerdiği yenilik ve sonuçların başka bir yerden alınmadığını, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

EBRU BOZKURT

31 Ocak 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	viii
ABSTRACT.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
ÖNSÖZ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE DEFTERLER

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ.....	4
1.2. MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE DEFTERLERİN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	6
1.3. MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE FATURA.....	9
1.3.1. Belge ve Belgelendirmenin Tanımı.....	10
1.3.2. Belgelerin Sınıflandırılması.....	10
1.3.3. Belgelerin Saklanması, İbrazi ve Usulsüzlük Cezası	12
1.3.4. Fatura.....	14
1.3.4.1. Faturanın Tanımı ve Türleri.....	14
1.3.4.2. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler.....	15
1.3.4.3. Faturaların Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Kurallar	16
1.3.4.4. Fatura Vermek ve Almak Zorunda Olanlar	17
1.3.4.5. İrsaliyeli Fatura	17
1.3.4.6. Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	18
1.4. MUHASEBEDE KULLANILAN DEFTERLER.....	19
1.4.1. Defter Tutmanın Tanımı ve Amacı	20
1.4.2. Defter Tutacaklar ve Defterleri Tutmaktan Sorumlu Olanlar	20
1.4.3. Tutulması Gereken Defterler	21
1.4.3.1. VUK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler.....	21
1.4.3.2. TTK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler.....	26
1.4.4. Defter Tutma Dönemi.....	28

1.4.5. Defterlerin Tutulmasında Uyulması Gereken Kurallar	29
1.4.6. Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdiki	31
1.4.7. Defterlerin Saklanması, İbrazı ve Usulsüzlük Cezası	33

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARI

2.1. E-İŞLETME VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ	35
2.2. E-BELGE VE E-DEFTER UYGULAMALARININ YASAL DAYANAĞI.....	37
2.3. MUHASEBEDE E-FATURA UYGULAMALARI.....	39
2.3.1. E-Faturanın Tanımı, E-Fatura Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki Belge Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar	40
2.3.2. E-Faturada Bulunması Gereken Bilgiler ve Kağıt Faturadan Farkları	43
2.3.3. E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler, Özellik Arz Eden Durumlar ve E-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri	45
2.3.4. E-Fatura Uygulaması.....	48
2.3.4.1. E-Fatura Standardı ULB-TR	49
2.3.4.2. E-Fatura Başvuru Süreci	49
2.3.4.2.1. Mali Mühür ve NES Başvurusu.....	50
2.3.4.2.2. E-Fatura Başvurusu	52
2.3.4.3. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi ve Taraflar.....	52
2.3.4.4. E-Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemleri	53
2.3.4.4.1. GİB Portal Yöntemi	54
2.3.4.4.2. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi	55
2.3.4.4.3. Özel Entegratör Yöntemi	56
2.3.4.5. E-Fatura Uygulama Senaryoları.....	58
2.3.4.5.1. Temel Fatura	59
2.3.4.5.2. Ticari Fatura.....	60
2.3.5. E-Faturanın Saklanması ve İbraz Yükümlülüğü	61
2.3.6. E-Faturada Sorumluluk ve Cezai İşlemler	62
2.3.7. E-Fatura Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları.....	63
2.3.8. E-Arşiv Fatura	64

2.4. MUHASEBEDE E-DEFTER UYGULAMALARI	68
2.4.1. E-Defterin Tanımı, E-Defter Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki E-Defter Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar	69
2.4.2. E-Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreleri	71
2.4.3. Elektronik Ortamda Tutulması Gereken Defterler	73
2.4.4. E-Defterde Bulunması Gereken Bilgiler ve Kağıt Defterlerden Farkları..	74
2.4.5. E-Defter Uygulaması.....	75
2.4.5.1. E-Defter Standardı XBRL ve XBRL-GL Taksonomisi	76
2.4.5.2. E-Defter Başvuru Süreci	77
2.4.5.2.1. Mali Mühür ve NES Temin Edilmesi	78
2.4.5.2.2. Yazılım Uyumluluk Onayı Alınması	78
2.4.5.2.3. E-Defter Başvurusu	79
2.4.5.3. E-Defter Oluşturma Süreci.....	80
2.4.5.4. E-Defter Beratı ve Zaman Damgası.....	82
2.4.6. E-Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdiki	85
2.4.7. E-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Saklanması ve İbrazi.....	86
2.4.8. E-Defterde Sorumluluk ve Cezai İşlemler	88
2.4.9. E-Defter Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları.....	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YOZGAT'TA FAALİYET GÖSTEREN

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ E-FATURA

VE E-DEFTER UYGULAMALARINA KARŞI TUTUMLARI

3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ	92
3.2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	97
3.2.1. Araştırmanın Amacı	97
3.2.2. Araştırmanın Yöntemi	99
3.2.3. Araştırmanın Evreni	100
3.2.4. Araştırmanın Kısıtları	100
3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE YORUMLANMASI	100
3.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri	101

3.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamaları Kullanma ve Yararlanma Yöntemleri	102
3.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamaların Faydalılığı Konusundaki Görüşleri.....	104
3.3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın E-Uygulamalarının Değerlendirilmesi Konusundaki Görüşleri.....	106
3.3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalar İle İlgili Gelişmeleri Takip Durumu	108
3.3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalara İlişkin Önerileri	109
3.3.7. Mesleki Unvan ve Mesleki Deneyim Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarının Karşılaştırılması	110
SONUÇ	112
KAYNAKLAR	116
EKLER	122
ÖZGEÇMİŞ	124

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhasebede E-Fatura, E-Defter: Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları

EBRU BOZKURT

Danışman: Prof. Dr. Hikmet Ulusan

2020 - Sayfa: 124 + XIV

**Jüri: Prof. Dr. Hikmet Ulusan
Doç. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin Temiz**

Türkiye'de e-dönüşüm bir e-devlet projesidir. E-devlet uygulamaları kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı e-dönüşümü başlatmıştır. 2005 tarihinden itibaren de e-dönüşüm, e-beyanname ile uygulanmaya başlamıştır. Bu uygulamayı, e-fatura ve e-defter uygulamaları takip etmiştir. Günümüzde, e-dönüşüm ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan çalışmaların kapsamı genişletilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşüm sürecinde yaşanan en önemli teknolojik gelişmeleri e-fatura ve e-defter uygulamalarıdır. Bu uygulamalar, muhasebe meslek mensuplarını yakından etkilemiştir. Çünkü e-fatura ve e-defter uygulamalarının, asıl uygulayıcıları muhasebe meslek mensuplarıdır. E-dönüşüm sürecinde muhasebe meslek mensupları, e-dönüşüme isteyerek ya da zorunlu olarak geçen mükelleflere e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamaları gibi hizmetler sunmaya başlamışlardır. E-fatura ve e-defter uygulamalarının faydaları olduğu gibi özellikle geçiş sürecinde olmak üzere uygulamada bazı sorunlar ile de karşılaşmaktadır.

Bu çalışmada, muhasebede e-fatura ve e-defter uygulamalarının tanıtılması ile Yozgat'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumları ve bu tutumlarının mesleki unvan ve mesleki deneyimleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla, Yozgat'ta faaliyet gösteren 54 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Anket formundan elde edilen veriler aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü ANOVA ve tek yönlü MANOVA analizleri kullanılarak analiz edilmiştir. Ayrıca, anlamlı farklılık bulunan hipotezlerde farkın kaynağını tespit etmek amacıyla Tukey testi kullanılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının anket sorularına vermiş oldukları cevaplar ve anket haricinde e-uygulamalar hakkında aktarmış oldukları bilgiler ışığında ulaşılan nihai sonuç şudur; e-uygulamaların kullanımı hem işletmeler ve hem de devlet için yararlı olduğu kanısındadırlar. Ancak mevcut şartların bazı sıkıntılı durumlar doğurduğunu ve bu sıkıntıların zaman içerisinde azalış göstereceğini ve e-uygulamalardan asıl istenen ve beklenen performansın sergileneceği şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Fatura, Elektronik Defter, E-Uygulamalar, Muhasebe Meslek Mensupları

ABSTRACT

MASTER THESIS

E-Invoice and E-Ledger in Accounting: The Attitudes of Accounting Professionals Operating in Yozgat Towards E-Invoice and E-Ledger Applications

Ebru Bozkurt

Supervisor: Prof. Dr. HİKMET ULUSAN

2020 - Page: 124 + XIV

**Jury: Prof. Dr. Hikmet Ulusan
Assoc. Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu
Assist. Prof. Dr. Hüseyin Temiz**

E-transformation in turkey is an e-government project. within the scope of e-government applications, the ministry of treasury and finance initiated e-transformation. Since 2005, e-transformation has been implemented with e-declaration. This application was followed by e-invoice and e-ledger Applications. nowadays, the scope of the studies carried out by the ministry of treasury and finance on e-transformation has been expanded

The most important technological developments in the e-transformation process of the ministry of treasury and finance are e-invoice and e-ledger applications. These practices affected the professional accountants closely. Because e-invoice and e-ledger applications, the main practitioners are accounting professionals. During The e-transformation process, accounting professionals started to provide services such as e-invoice, e-archive invoice and e-ledger applications to the taxpayers willingly or compulsorily. The benefits of e-invoice and e-ledger applications, as well as some problems in implementation, especially during the transition process.

In this study, it is aimed to the introduction of e-invoice and e-book applications in accounting, and to provide evidence on attitudes of accounting professionals operating in Yozgat towards e-invoice and e-book applications and as to whether their attitudes differ in terms of professional title and professional experience. For this purpose, a questionnaire was applied to 54 professional accountants in Yozgat. The data obtained from the questionnaire were analyzed using arithmetic mean, frequency analysis, one-way ANOVA and one-way MANOVA analyzes. In addition, Tukey test was used to determine the source of the difference in hypotheses with significant differences.

The final result reached in the light of the answers given by the professional accountants to the survey questions and the information they conveyed about the e-applications other than the survey is as follows; They believe that the use of e-applications is beneficial for both businesses and the government. However, they stated that the current conditions create some problems and these problems will decrease in time and the actual desired and expected performance from the e-applications will be exhibited.

Keywords: Electronic Invoice, Electronic Ledger, E-Applications, Accounting Professionals.

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
E-Arşiv	: Elektronik Arşiv
E-Belge	: Elektronik Belge
E-Defter	: Elektronik Defter
EDI	: Electronic Data Interchange - Elektronik Veri Transferi
EDGT	: Elektronik Defter Genel Tebliği
E-Dönüşüm	: Elektronik Dönüşüm
E-Fatura	: Elektronik Fatura
E-Fatura İptal Portalı	: Elektronik Fatura İptal Portalı
EFKS	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-İmza	: Elektronik İmza
E-İşletme	: Elektronik İşletme
E-Kayıt	: Elektronik Kayıt
E-Muhasebe	: Elektronik Muhasebe
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
E-Posta	: Elektronik Posta
E-Tebliğat	: Elektronik Tebliğat
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İYMMO	: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NES	: Nitelikli Elektronik Sertifika
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UBL	: Universal Business Language - Evrensel İş Dili

UBL-TR	: Evrensel İş Dili Türkiye
vb.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUK GT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
XBRL	: Extensible Business Reporting Language - Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili
XBRL-FR	: Extensible Business Reporting Language - Financial Reporting – Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili - Finansal Raporlama
XBRL-GL	: Extensible Business Reporting Language - Global Ledger – Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili - Global Defter
XML	: Extensible Markup Language - Genişletilebilir İşaretleme Dili



TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1.1: VUK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler	23
Tablo 1.2: TTK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler	26
Tablo 1.3: VUK ve TTK'ya Göre Açılış ve Kapanış Tasdikine Tabi Defterler	31
Tablo 2.1: E-İşletmeler ve Geleneksel İşletmeler Arasındaki Farklar	35
Tablo 2.2: E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler ve Özellik Arzeden Durumlar	46
Tablo 2.3: E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükelleflerin E-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri	47
Tablo 2.4: E-Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreleri	72
Tablo 2.5: GİB Onaylı Berat Dosyaları Alma Süreleri	84
Tablo 3.1: Katılımcıların Demografik Özellikleri	101
Tablo 3.2: Katılımcıların E-Uygulamaları Kullanma ve Yararlanma Yöntemleri ..	102
Tablo 3.3: Muhasebe Meslek Mensuplarının E- Uygulamaların Faydalılığı Konusundaki Görüşleri	105
Tablo 3.4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın E-Uygulamalarının Değerlendirilmesi Konusundaki Görüşleri	107
Tablo 3.5: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalar İle İlgili Gelişmeleri Takip Durumu	108
Tablo 3.6: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalara İlişkin Önerileri.....	109
Tablo 3.7: Mesleki Unvan ve Mesleki Deneyim Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarının Karşılaştırılması.....	110

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: E-Fatura Uygulama Sistemi.....	52
Şekil 2.2: Temel Fatura Senaryosu	59
Şekil 2.3: Ticari Fatura Senaryosu	60
Şekil 2.4: E-Fatura Oluşturma Süreci	82



ÖNSÖZ

Tez konusunun belirlenmesi aşamasından tezin son halini alıp bitirilmesi aşamasına kadar geçen süre zarfında her konuda yol gösterici olup desteğini esirgemeyen, hatalarım ve yanlışlarım karşısında anlayışlı ve hoşgörülü davranan, desteğini daima hissettiğim ve kendisini rol model aldığım değerli ve kıymetli hocam Prof. Dr. HİKMET ULUSAN'a,

Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi anlamda destekçim olan, beni pes ettiğim zamanlarda bile sen bunu yaparsın diye yüreklendiren, her daim varlıklarını hissettiğim, bana inanan ve güvenen varlıklarına her zaman şükrettiğim başta annem Zehra Bozkurt, babam Ömer Bozkurt ve kız kardeşim Elif Nur Bozkurt'a,

Tezimin anketine katılım sağlayan Yozgat ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluklarına rağmen kıymetli zamanlarını bana ayırmış oldukları için ve vermiş oldukları doğru ve güvenilir cevaplardan dolayı muhasebe elemanlarına,

Tezimin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi kısmında desteğini esirgemeyen ve değerlendirmenin her aşamasında kıymetli tavsiyelerde bulunan yol gösterici kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ramazan KURTOĞLU'na ilgilerinden dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

GİRİŞ

Bilişim ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler, dijital çağ olarak adlandırılan dönemin alt yapısını oluşturmaktadır. Dijital çağ ile birlikte, ülkelerin birbirinden etkilenmesi ve birbirini etkilemesi çok daha kolay hale gelmiştir. Ülkeler arasında yaşanan yoğun etkileşim, beraberinde yoğun bir rekabet ortamı yaratmış ve dünya küresel ölçekte bir köy haline gelmiştir.

Küresel ölçekte köy haline gelen dünyada, değişen ve gelişen teknoloji sayesinde muhasebe sisteminde de birçok değişiklik meydana gelmiştir. Muhasebe alanında yaşanan değişikliklerin en başında, muhasebe faaliyetlerinin elektronik ortama taşınması ve muhasebe işlevlerinin bu ortamda ifa edilmesi olmuştur. Kullanılan yeni muhasebe araçları sayesinde, muhasebede işlerin daha az personel ile daha verimli ve daha az hatayla yürütülmesi imkanı ortaya çıkmıştır. Muhasebenin elektronik ortama taşınması yani e-dönüşüm yaşanması e-fatura, e-arşiv, e-defter gibi kavramları literatüre kazandırmıştır.

E-fatura ve e-defter uygulamaları, var olan fatura ve defter uygulamalarının elektronik ortama taşınmış halidir. Firmaların elektronik ortamda faaliyetlerini gerçekleştirmesi, firmalara birçok alanda fayda sağlamaktadır. Öncelikle iş yükü hafifler, fatura, defter ve arşiv gibi maliyetlere katlanılmaz ve zaman açısından tasarruf sağlar. Bununla birlikte, elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Firmaları tedirgin eden en önemli faktör, güvenlik sorunudur. Bilgilerin çalınması ve / veya ticari sırların açığa çıkması endişeleri, muhasebede dijitalleşmeyi engelleyen önemli bir unsur olmuştur. Ayrıca, işi bilen kalifiye eleman bulma sorunu da, dezavantaj olarak değerlendirilebilir.

Bu çalışmada, muhasebede e-fatura ve e-defter uygulamalarının tanıtılması ile Yozgat'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumları ve bu tutumlarının mesleki unvan ve mesleki deneyimleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlanması amaçlanmıştır. Böylece, e-uygulamalara ister gönüllü isterse zorunlu olarak geçişin artış göstermesine ve e-uygulamaların başarılı bir şekilde uygulanmasına ve gelişimine katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Bu alışma, u blmnden oluşmaktadı. Birinci bölümde, muhasebede kullanılan defter ve belgelerin muhasebenin temel kavramları açısından değerlendirilmesi yapılmış ve geleneksel defter ve belgeler incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, e-işletme ve muhasebe uygulamalarına etkisi ile e-belge ve e-defter uygulamalarının yasal dayanağından bahsedildikten sonra muhasebede e-fatura ve e-defter uygulamaları irdelenmiştir.

Çalışmanın unc ve son bölümünde ise, Yozgat'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumlarına dair yapılan araştırmanın bulgu ve sonuçlarına yer verilmiştir.

Bu alışma, alan araştırmasına dayalı bir çalışmadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE DEFTERLER

Muhasebe bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin amacı, işletme içi ve işletme dışı bilgilerin bir sistem içerisinde toplanması, işlenmesi, değerlendirilmesi ve finansal raporlar biçiminde iletilmesidir (Karacan, 2009, s. 11-12). Muhasebede başta yöneticiler, mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile borç verenler olmak üzere işletme ile ilgili taraflara yani menfaat gruplarına alacakları kararlarda faydalı olacak bilgiler üretilmektedir. Muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak üretilen finansal nitelikteki bu bilgiler, işletme ile ilgili tarafların işletmelerin etkin, verimli ve kârlı yönetilip yönetilmediği konusunda çıkarımlarda bulunmalarını sağlar. İlgili taraflar, bu çıkarımlar ışığında işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini kendi amaçları doğrultusunda analiz edip değerlendirmek suretiyle sağlıklı, doğru ve isabetli kararlar almaya çalışırlar. Günümüz küresel rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu yoğun rekabet ortamında başarılı olmak isteyen işletmeler, sağlıklı ve güvenilir bilgiye daha çok ihtiyaç duymaktadırlar.

Muhasebe, işletme ve ilgili taraflar arasında haberleşmeyi sağlayan bir araçtır. Haberleşme işlevinin istenildiği gibi yerine getirilebilmesi, muhasebede üretilen bilgilerin belirli bir disiplin içerisinde bir araya getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu durum, muhasebenin şekil ve kapsam açısından belirli esaslara dayandırılmasını zorunlu kılmıştır (Küçüksavaş, 2005, s. 17). Muhasebede üretilen ve finansal raporlarda sunulan bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar, tarihsel süreç içinde büyük değişim göstermiş ve ülkeden ülkeye farklı olmuştur. Sosyal bir bilim dalı olan muhasebe, topluma hizmet işlevini yerine getirmektedir (Ağca, 2003, s. 83). Her ülke kendi sosyal, kültürel, ekonomik, politik ve yasal yapısına göre muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeleri yani muhasebe kuramını oluşturmuştur. Muhasebe kuramını temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturmaktadır (Sevilengül, 2009, s. 16).

Muhasebede bilgi üretimi, bir süreç dahilinde gerçekleştirilmektedir. Muhasebe bilgi akışının girdisini belgeler; bilgi üretimi yani süreçleme aşamasını yevmiye defteri (günlük defter), büyük defter (defteri kebir) ve mizanlar; çıktısını ise

finansal tablolar oluşturmaktadır. Buradan da anlaşıldığı gibi, bu çalışmanın konusunu oluşturan belgeler ve defterler, sırasıyla muhasebe bilgi sisteminin girdi ve süreçleme aşamalarında kullanılan araçlardır.

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe bilgi sisteminde kullanılan belgeler ve defterlerin muhasebenin hangi işlev veya işlevleriyle ilişkili olduğunu ortaya koymak amacıyla öncelikle muhasebenin tanımı ve işlevlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra, muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerin muhasebe kuramını oluşturan muhasebenin temel kavramları açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Son olarak da, muhasebede kullanılan belgeler ve defterler incelenmiştir.

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ

Muhasebenin amacı, konusu ve işlevleri dikkate alınarak muhasebe farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yapılan tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Muhasebe, “İşletmelerde meydana gelen mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olay ve işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve yorumlayan bir bilim dalıdır” (Doğan, 1998, s. 2).

Muhasebe, “Bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi veya kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir” (Sevilengül, 2009, s. 3).

Muhasebe, “İşletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak üzere, işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşların geleceğe yönelik doğru kararlar almalarına yarayan mali nitelikli bilgileri sistemli bir şekilde toplayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz edip yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara iletilmesini sağlayan bir bilim ve sanattır” (Yıldız, 2009, s. 1).

Yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşıldığı gibi muhasebenin 4 temel işlevi bulunmaktadır. Bunlar;

- Ekonomik olay ve işlemlerin kaydedilmesi,
- Bilgilerin sınıflandırılması,
- Bilgilerin özetlenmesi ve
- Raporların analiz ve yorumlanmasıdır.

Muhasebenin ilk işlevi olan kaydetme, işletmenin finansal nitelikte ve parayla ifade edilebilir ekonomik olay ve işlemlerinin düzenli ve sistemli olarak kaydedilmesi işlemidir. Kaydetme işleminde, öncelikle ekonomik olay ve işlemler belirlenir ve bunlara ait bilgi ve belgeler toplanır. Daha sonra da, bunlar, ilgili defterlere muhasebe kurallarına göre kaydedilir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2010, s. 5). İşletmedeki ekonomik olay ve işlemlere ait kayıtlar yapılmadan önce, bunlara ait belge ve verilerin doğruluğunun kontrolünün yapılması gerekir (Koç Yalkın, 2001, s. 2). Muhasebede kayıt araçlarını defterler oluşturmaktadır.

Kayıt altına alınan bilgi ve belgelerin sınıf ve gruplara göre ayrıştırılarak düzenlenmesi işlemine sınıflandırma denilmektedir (Gören, 2007, s. 11). Muhasebede bilgilerin sınıflandırılması, muhasebe ile ilgili bilgilerden daha çok ve daha hızlı yararlanabilmek amacıyla bilgilerin niteliklerine göre hesap, hesap grubu ve hesap sınıfı şeklinde bir araya getirilmesini ifade etmektedir. Örneğin; nakit giriş ve çıkışlarının kasa hesabında ve ticari malların ticari mallar hesabında izlenmesiyle, kasa ve ticari mallar hakkında bilgiye ihtiyaç duyan işletme ile ilgili taraflara hızlı ve anlamlı bilgi verilmiş olacaktır (Karacan, 2009, s. 5-6).

Muhasebede kaydedilen ve sınıflandırılan verilerin olduğu gibi sunulması bilgi kirliliği oluşturacaktır. Bu nedenle, muhasebede kaydedilen ve sınıflandırılan bilgiler, özetlenerek ilgili tarafların kullanımına sunulur. Özetleme faaliyetini gerçekleştirirken, finansal tablolar ve raporlardan yararlanır. Finansal tablo ve raporlar, belirli bir dönemdeki ekonomik olay ve işlemlerin sonuçlarını özet olarak gösterecek şekilde hazırlanır (Doğan, 1998, s. 3).

Muhasebede kaydetme, sınıflandırma ve özetleme fonksiyonları muhasebenin klasik işlevleri olarak adlandırılmaktadır. İşletme ile ilgili tarafların karar almasında, bu klasik işlevler önemli ancak yeterli değildir. Karar alma konusunda yardımcı olacak daha modern işlev olan raporların analizi ve yorumlanması, klasik muhasebe işlevlerine dördüncü işlev olarak ilave edilmiştir. Bu işlev, finansal tablolarda sunulan verileri kullanarak karşılaştırma ve analizler yapılması ve bunlardan elde edilen sonuçların yorumlanması yoluyla ilgili tarafların alacakları kararlarda yardımcı olmayı amaçlar. Ancak, bu işlevin yerine getirilebilmesi için, muhasebenin klasik işlevleri ile finansal tablo ve raporların nasıl hazırlandığının iyi bilinmesi gerekir (Doğan, 1998, s. 3).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi belgeler, ekonomik olay ve işlemlerin ispatı niteliğindedir. Muhasebede kayıtlar, bu belgelere dayanılarak yapılmaktadır. Muhasebede kullanılan kayıt araçları ise defterlerdir. Defterler, muhasebenin kaydetme işlevini yerine getirmek için kullanılmaktadır.

1.2. MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE DEFTERLERİN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarına yol gösteren ana kurallar olarak tanımlanmakta ve muhasebenin anayasası niteliği taşımaktadır (Örten, 2003, s. 20). Bu kavramlar, muhasebeye dair genel bir çerçeve belirler (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 2009, s. 20). Başka bir ifadeyle, muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarını yönlendirmekte ve muhasebe uygulamalarında birliğin sağlanması adına kılavuz yani pusula görevini üstlenmektedir. Bu nedenle, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında, kılavuzluk işlevi gören muhasebenin temel kavramlarını bilmek faydalı olacaktır. Muhasebenin temel kavramları, bütün ülkeler tarafından kabul edilmiş, evrensel niteliğe kavuşmuş ilkelere (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2010, s. 13).

Türkiye’de finansal sektörde faaliyet gösteren işletmeler dışında bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin, 1994 yılından itibaren muhasebe uygulamalarını yönlendiren hükümleri içeren Maliye Bakanlığı yeni adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT Sıra No: 1’de muhasebenin temel kavramları aşağıda gibi sıralanmıştır.

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklık Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,

- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı.

Muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerin muhasebenin temel kavramlarının her biri açısından değerlemesi aşağıda ayrı ayrı yapılmıştır.

Sosyal sorumluluk kavramı gereği, muhasebenin organizasyonu ve muhasebe uygulamalarının yürütülmesi sırasında kullanılacak belgelerin hazırlanması ve düzenlenmesi ile bu belgelere dayanarak defterlere yapılacak kayıtların gerçeğe uygun ve tarafsız bir şekilde olması gerekir.

Kişilik kavramı gereği, muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerin işletme sahipleri adına değil işletme adına düzenlenmesi gerekir.

İşletmenin sürekliliği kavramının muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerle ilişkisi, bu kavramın maliyet esası kavramının temelini oluşturması nedeniyle dolaylı bir şekilde olmaktadır.

VUK madde 174 uyarınca defterler, hesap dönemi itibariyle tutulur. Defter kayıtları, her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Bu durum, muhasebenin dönemsellik ve işletmenin sürekliliği kavramlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Ekonomik olay ve işlemlere ait belgelerin ait oldukları dönemler itibariyle düzenlenmesi ve arşivlenmesi gerekir. Ayrıca, kullanılan defterler de, tıpkı belgeler gibi dönemler itibariyle tutulmalı ve arşivlenmelidir.

Parayla ölçülme kavramı, muhasebede kullanılan defterlerle alakası olan bir kavramdır. Bu kavram gereği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yabancı para birimi cinsinden defter tutmalarına izin verilen işletmeler hariç Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler, ekonomik olay ve işlemlerini muhasebeleştirirken ulusal para birimi olan TL’yi esas alacaklardır.

Maliyet esası kavramı, parayla ölçülme kavramı gibi defterler ile alakalı bir kavramdır. Bu kavram gereği, ekonomik olay ve işlemler, muhasebede kullanılan defterlerde maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilecektir.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereği, muhasebede yapılan her kaydın beyan, tahmin gibi sübjektif öğeler yerine fatura, makbuz, bordro, senet gibi objektif belgelere dayandırılması gerekir (Sevilengül, 2009, s. 20). Belgeler, ekonomik olay ve işlemlerin varlığının ispatıdır. Belgesi olmayan ekonomik olay ve işlemlerin ortaya

çıkıp çıkmadığı bilinemez. Şayet, muhasebede ekonomik olay ve işlemlerin varlığını ispat etmede belgeler kullanılmamış olsaydı, suiistimallerin önüne geçilemezdi. Dolayısıyla, belgeler, muhasebede güvenilir bilgi üretiminin gerekli ve vazgeçilmez unsurlarındandır denilebilir.

Tutarlılık kavramı gereği, muhasebede kullanılan defterlere yapılacak kayıt düzenlerinin birbirini izleyen dönemlerde aynı şekilde olması gerekir. Muhasebe ilkelerini belirlemeye yetkili kurumlar tarafından muhasebeleştirme yöntemi ve değerlendirme ölçüsünde değişiklik yapıldığında, işletmeler uyguladıkları kayıt düzenini değiştirebilirler. Ancak, böyle durumlarda, değişikliğin etkisini finansal tabloların dipnotlarında açıklamaları gerekmektedir.

Tam açıklama kavramının muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerle doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Finansal tabloların muhasebe sistemi içinde üretilen çıktılar olduğu düşünüldüğünde, bu kavramın muhasebede kullanılan belgeler ve defterler ile dolaylı bir ilişkisi kurulabilir. Dolayısıyla, finansal tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması için bunların dayanağı olan belgeler ve defterlerin de yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekir.

İhtiyatlılık kavramı, defterlere kayıt yapılırken dikkate alınacak bir kavram olup bu kavram gereği giderler muhasebeleştirilirken gerçekleşme olasılığı; gelirler muhasebeleştirilirken ise, kesin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılır.

Tam açıklama kavramı gibi önemlilik kavramının da, muhasebede kullanılan belgeler ve defterlerle doğrudan bir ilişkisi bulunmamakta olup dolaylı bir ilişkisi kurulabilir. Finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olan önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alabilmesi için bunların öncelikle muhasebede kullanılan defterlere kaydedilmesi gerekir.

Özün önceliği kavramı, ekonomik olay ve işlemler muhasebede kullanılan defterlere kaydedilirken ve bunlara ilişkin değerlendirme işlemleri yapılırken dikkate alınacak bir kavramdır. Bu kavram gereği, biçim ve özleri farklılık gösteren ekonomik olay ve işlemler defterlere kaydedilirken ve bunlara ilişkin değerlendirme işlemleri yapılırken özleri dikkate alınacaktır.

1.3. MUHASEBEDE KULLANILAN BELGELER VE FATURA

Muhasebe bilgi akışının yani muhasebe sürecinin girdileri, ekonomik olay ve işlemlerin ne olduğunun göstergesi olan belgelerdir. Daha önce de ifade edildiği gibi muhasebenin temel kavramlarından tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereği, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş fatura, makbuz, senet, bordro gibi objektif belgelere dayandırılması gerekir. Finansal nitelikli ekonomik olay ve işlemlerin muhasebede kayıt altına alınabilmesini sağlayacak olan belgelere ait işlemlerin, bir düzen içinde yapılması gerekir. Belge düzeni, oluşturulacak belgenin sınıflandırılarak işletme içi iş akışının belirlenmesi işlemlerini kapsar. Belge düzeni, işletmelerin faaliyet konusu, iş hacmi, büyüklüğü gibi durumlardan önemli ölçüde etkilenir. Belge düzeni, 6 aşamadan oluşan bir süreçtir. Bunlar, aşağıdaki gibidir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 5).

- Belgelerin oluşturulması,
- Belgelerin iletilmesi,
- Belgelerin kontrolü,
- Belgelerin birleştirilmesi,
- Belgelerin kaydedilmesi,
- Belgelerin saklanması.

VUK'nın 227. maddesine göre, bu kanunun 228. maddesinde sayılan giderler hariç VUK'ya göre tutulan ve üçüncü şahıslar ile olan iş ve işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler de, vergi matrahlarının tespitiyle ilgili giderlerini (götürü usulde tespit edilen giderler hariç) belgelendirmek zorundadırlar. VUK'nın 228. maddesinde sayılan ve ispat edici belge aranmayan giderler aşağıdaki gibidir.

- Örf ve teamüllere göre bir belgeye dayandırılması alışlagelmiş olmayan giderler,
- Belgesinin teminine imkân olmayan giderler,
- Vergi kanunlarına göre götürü şekilde tespit edilen giderler.

Yukarıda 1. ve 2. sırada yer alan giderlerde ispat edici belge aranmaması için, bu giderlerin gerçek miktarı üzerinden kayıtlara geçirilmeleri ve miktarlarının işin genişliği ile mahiyetine uygun bulunması şarttır (VUK, Madde 228).

Aşağıda, öncelikle belge ve belgelendirmenin tanımı yapılmış; daha sonra ise belgelerin sınıflandırılması ile belgelerin saklanması, ibrazı ve usulsüzlük cezaları konuları kısaca incelenmiştir. Son olarak da, fatura konusu irdelenmiştir.

1.3.1. Belge ve Belgelendirmenin Tanımı

Belge, yaygın anlamda belirli bir amaç doğrultusunda yazılmış veya çizilmiş bilgileri ihtiva eden bilgi taşıyıcısı anlamına gelmektedir (Bayraktar ve Yıldırım, 2017, s. 98). Türk Dil Kurumu'na ait sözlükte belge, "Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman" biçiminde tanımlanmıştır. Belge, "Mali olaylara ait ve ispat edici özelliği olan unsurlar" olarak da tanımlanabilir (Kaygusuz, 2018, s. 79).

Türk Dil Kurumu'na ait sözlükte belgelendirme ise, "Belgelendirmek işi" olarak tanımlanmıştır. Belgelendirmenin tanımı, "Mali nitelikli bir işlemin tarafları, tarih, içerik, miktar ve tutar olarak belirlenmesi işlemi" biçiminde de yapılabilir (Kaygusuz, 2018, s. 79).

1.3.2. Belgelerin Sınıflandırılması

Muhasebede kullanılan belgelerin işlevleri, oluşumu ve düzenledikleri kanunlar açısından sınıflandırması yapılabilir. Belgeler, yasal düzenlemelerden kaynaklanabileceği gibi işletmenin kendi ihtiyaçları nedeniyle de ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, muhasebede kullanılan belgeler, oluşumuna göre aşağıdaki gibi iki başlık altında sınıflandırılabilir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 2-3).

- Doğal belgeler
- Yapay belgeler

Doğal belgeler, işletmenin diğer işletmeler veya üçüncü kişiler ile olan finansal nitelikteki ekonomik olay ve işlemleri sonucunda kendiliğinden ortaya çıkan belgelerdir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 2). Bu belgelerin neler olduğu TTK, VUK ve diğer kanunlarda sayılmıştır.

TTK'da belgeler, tacir ve üçüncü kişilerin çıkarları göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. TTK'ya göre belgeler, işletme sahibi tacirin; şirketlerde ise şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü şahıslarla olan ilişkileri sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar ile ticari işletmenin işleyişinde ispat aracı olarak

kullanılır (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 3). TTK'da yer alan doğal belgelere örnek olarak; bono, poliçe, çek, hisse senedi, tahvil, makbuz senedi ve varant verilebilir.

VUK'ya göre belgeler, mükelleflerin özellikle gelir ve giderleriyle ilgili bütün kayıtlarının ve vergi beyanlarının doğruluğunun kanıtlanması ve vergi denetiminde araç olarak kabul edilmektedir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 3). VUK gereğince kullanılan doğal belgelere fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, adisyonlar, reçeteler, muhabere evrakı gibi belgeler örnek verilebilir.

Diğer kanunlarda yer alan doğal belgelere örnek olarak; banka hesap özetleri, döviz alış satış bordrosu, katma değer vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, sosyal güvenlik kurumu prim bildirgesi, gelir vergisi beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesi verilebilir.

Doğal belgeler, kendi içinde harici belge ve dâhili belge olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir. Harici belgeler, işletmelerin üçüncü kişilerden almış olduğu mal veya hizmetler nedeniyle alınan belgelerdir. Bu belgelere örnek olarak; alış faturaları, ödeme dekontları ve serbest meslek makbuzu verilebilir. Dâhili belgeler ise, işletmelerin üçüncü kişilere sattığı mallar veya sunduğu hizmetler dolayısıyla verdiği belgelerdir. Dâhili belgelere satış faturaları, gider pusulası ve tahsilat makbuzları örnek olarak verilebilir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 2).

Yapay belgeler, herhangi bir sebeple ekonomik olay ve işlemlere ait doğal belgenin olmadığı durumlarda muhasebe kaydını gerçekleştirebilmek amacıyla işletme tarafından düzenlenen belgelerdir. Yapay belgeler, sadece işletmeyi bağlayıcı nitelikte olup üçüncü kişileri bağlamaz (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 2). Yapay belgelere tahsilat ve tediye makbuzları, çek alındı verildi makbuzları, işletme içi sevkiyat belgeleri, mutabakalaşma mektupları, cari hesap kartları, stok kartları örnek olarak verilebilir (Kaygusuz, 2018, s. 79).

Ticari hayatta esas olan belge, doğal belgelerdir. Yapay belgeler, sadece doğal belgelerin olmadığı ekonomik olay ve işlemler için düzenlenir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 2).

1.3.3. Belgelerin Saklanması, İbrazi ve Usulsüzlük Cezası

VUK madde 253 uyarınca, VUK'ya göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttıkları defterler ve kullandıkları belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklamak mecburiyetindedirler. VUK madde 254 uyarınca da, VUK'ya göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, VUK'nın 232, 234 ve 235. maddeleri gereğince almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. TTK madde 82 ve TTK'nın 64. maddesinin 3. fıkrasına dayanılarak hazırlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ madde 12'ye göre ise her tacir, ticari defterleri ve ticari defterlerine yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde 10 yıl süre ile saklamakla yükümlüdür. Defter ve belgeler, gerçek kişi tacirin ölümü halinde mirasçıları; ticareti terk etmesi halinde ise, kendisi tarafından saklanmak zorundadır. Mirasın resmi tasfiyesi veya tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, defter ve belgeler sulh mahkemesi tarafından saklanır. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı ve muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

TTK madde 64 ve 65'de açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere diğer defter ve belgelerin saklanmasında iki seçenek sunulmaktadır. Birincisi fiziki dosyalama, ikincisi ise interalia, CD'ler, mikro fişler, magnetler ve elektronik ortam gibi veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, TTK'da TMS / TFRS'ye uygun olmak koşuluyla defterler fiziki olarak saklanabileceği gibi elektronik ortamda da saklanabilmektedir (Ulusan, Elçin ve Köylü, 2012, s. 15). Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 12. maddesi uyarınca da, defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeler, söz konusu iki seçenektен birisine göre saklanabilir. Ancak, tebliğde, belgelerin elektronik ortamda saklanabilmesi için okunur hale getirildiklerinde içerik olarak örtüşmeleri, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmeleri ve uygun bir süre içerisinde okunabilir hale getirilebilmeleri şart koşulmuştur.

VUK madde 256 gereğince gerçek ve tüzel kişiler ile bu kanunun mükerrer 257. maddesi ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu

kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorundadırlar. Bu zorunluluk, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usule uygun olarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin incelenmesi amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. TTK madde 83'e göre de, ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir. Ayrıca, TTK madde 86 uyarınca saklanması zorunlu olan belgeleri sadece görüntü ya da başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığı ile ibraz edebilen kişiler, giderleri kendilerine ait olmak üzere o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; gerektiği takdirde belgeleri giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.

Defter ve belgelerin yangın, deprem, su baskını gibi doğal afetlerden zarar görmesi veya kaybolması durumunda, mükellefler bu durumu ispatlamak zorundadırlar. TTK madde 82 ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ madde 12'ye göre tacirlerin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler; yangın, deprem, su baskını gibi afet veya hırsızlık nedeniyle ve kanuni saklama süresi içerisinde zarara uğrarsa, tacir zararı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesine dilekçeyle başvurarak kendisine durumu belgelemeye yarayacak bir belge verilmesini isteyebilir. Tacirin zarar gören veya kaybolan defter ya da belgeleri cari döneme ait ise, mahkemeden alınan belgeyle birlikte durum ayrıca tacirin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 7).

Belgelere yönelik özel usulsüzlük ve cezaların düzenlendiği VUK'nın 353. maddesi incelediğinde fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi ve alınmaması ile düzenlenen bu belgelerde gerçek tutardan farklı tutarlara yer verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezaları, bir takvim yılı içinde bu belgeleri almak ve düzenlemek zorunda olanların her birine ve her bir belge türü için ayrı ayrı olarak kesilmektedir. TTK madde 562 uyarınca TTK'nın 64. maddesine göre defter tutma yükümlülüğünü yerine

getirmeyenler ile TTK'nın 86. maddesine göre de belgeleri ibraz etmeyenler, 200 günden az olmamak kaydıyla adli para cezası ile cezalandırılırlar.

1.3.4. Fatura

Fatura, muhasebe işlemlerinde kullanılan belgelerin en önemlisidir. Türkiye'de hem geleneksel düzende yani kâğıt ortamında hem de elektronik ortamda fatura düzenlenebilmektedir (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018, 14). Fatura, latince kökenli bir kelimedir. Fatura İngilizcede "invoice", Fransızcada "facture" ve Almandada "rechnung" kelimeleri ile ifade edilmektedir (Halil Arslanlı, 1960, s. 41'den Biyan, 2010, s. 30). Fatura, işletmelerin yapmış olduğu faaliyetleri sonucunda düzenlemiş oldukları önemli belgeler arasında yer almaktadır. Fatura, mal veya hizmetin alımı ya da satımı sonucunda müşterinin borçlandığı tutarı gösteren, malı satan veya hizmeti sunan tacir tarafından hazırlanan ve ilgili müşteriye verilen ticari bir belgedir. VUK madde 232'ye göre malı satan veya hizmeti sunan fatura vermek; malı alan veya hizmetten yararlanan ise, fatura istemek ve almak zorundadır.

Mal ya da hizmetin karşılığında fatura düzenlenmemesi halinde, ilgili muhasebe kaydı yapılamayacaktır. Dolayısıyla, muhasebede kayıt altına alınmayan ekonomik olay ve işlemler üzerinden elde edilen gelirler ve yapılan giderler de mali kâra yansıtılmamış olacaktır.

Fatura ile ilgili olarak faturanın tanımı ve türleri, faturada bulunması gereken bilgiler, fatura düzenlenirken uyulması gereken kurallar, fatura vermek ve almak zorunda olanlar, irsaliyeli fatura ve fatura yerine geçen belgeler gibi konular önem arz etmektedir. Bu konuların her biri, aşağıda sırasıyla ele alınarak incelenmiştir.

1.3.4.1. Faturanın Tanımı ve Türleri

Fransız hukukunda fatura, "Akde mevzu teşkil eden malların mahiyeti, vasıfları, miktarı ve fiyatı hakkında müfredatlı bir cetvel" şeklinde tanımlanmıştır. Alman hukukunda fatura tanımı, "Bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı beyan" biçiminde yapılmıştır (Halil Arslanlı, 1960, s. 41'den Biyan, 2010, s. 30). VUK'nın 229. maddesinde ise fatura, "Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" biçiminde tanımlanmıştır.

Faturanın malı alan veya hizmetten yararlanan ya da malı satan veya hizmeti sunan kişilere göre sınıflandırması yapılabilir. Buna göre;

- Alış faturası ve
- Satış faturası

olmak üzere 2 tür faturadan bahsedilebilir. Malı alan ya da hizmetten yararlanan tarafından alınan faturaya “alış faturası”; malı satan ya da hizmeti sunan tarafından düzenlenen faturaya ise “satış faturası” denilmektedir (Erkıran, 2014, s. 60).

Uygulamada, faturanın üst veya alt kısmına kaşe basılarak imza atılması farklı anlama gelmektedir. Buna göre fatura;

- Açık fatura ve
- Kapalı fatura

olarak sınıflandırılabilir. Açık fatura, mal satışı veya hizmet sunumunda müşterinin mal ya da hizmet bedelini faturanın düzenlendiği zamanda ödemeyip, sonradan ödeyecek olması durumunda düzenlenen faturadır. Açık faturada, satıcının kaşe ve imzası faturanın üst kısmına basılır. Açık fatura için “müşterinin borcu açık yani ödenmemiş” anlamında sonucu çıkartılabilir. Kapalı fatura ise, mal satışı veya hizmet sunumunda müşterinin mal ya da hizmet bedelini faturanın düzenlendiği zamanda ödemesi durumunda düzenlenen faturadır. Kapalı faturada, satıcının kaşe ve imzası faturanın alt kısmına basılır. Kapalı faturalar için “müşterinin borcu kapalı yani borcu yok, borcunu ödedi hesap kapandı” anlamında sonucu çıkartılabilir. Ancak, ödenen fatura tutarı karşılığında makbuz alınmadıkça, fatura bedeli ödenmiş veya tahsil edilmiş sayılmaz. Çünkü, kanunlarda kapalı fatura uygulaması diye bir uygulama yoktur (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 85).

1.3.4.2. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

Faturanın geçerli olabilmesi için faturada olması gereken bilgiler bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, fatura rastgele düzenlenen bir belge olmayıp faturanın bazı bilgileri taşınması gerekir. Faturada bulunması gereken bilgiler yani faturanın şeklinin nasıl olması gerektiği, VUK'nın 230. maddesinde düzenlenmiştir. VUK madde 230'a göre bir faturada, en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekir.

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,

- Faturayı düzenleyenin adı ve soyadı, ticaret unvanı (varsa), iş adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Müşterinin adı ve soyadı, ticaret unvanı (varsa), adresi, vergi dairesi (varsa) ve vergi kimlik numarası,
- Malın veya işin türü, miktarı, birim fiyatı ve tutarı ve
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

1.3.4.3. Faturaların Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Kurallar

VUK madde 230'da faturanın şekli konusu düzenlemiştir. VUK madde 231 de ise, fatura düzenlenirken uyulması gereken kurallardan bahsedilmiştir. VUK madde 231'e göre fatura düzenlenirken aşağıdaki kurallara uyulması gerekir.

- Fatura, sıra numarası takip edilmek suretiyle düzenlenir. Aynı işletmenin farklı şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde, bu faturalar şube ve kısımlarına göre şube veya kısım isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri ayrımı yapılması zorunludur.
- Fatura mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.
- Fatura, bir asıl ve en az bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilmelidir.
- Faturanın baş tarafında iş sahibinin ya da namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.
- Fatura, malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar, hiç düzenlenmemiş sayılır ve delil hükmünü yitirir. 7 günlük süre şartının getirilme nedeni, belge düzeninin yerleşmesi ve vergi doğuran ekonomik olay ve işlemlerin zamanında kayıt altına alınmasıdır (Biyar, 2010, s. 36).
- VUK'nın 232. maddesinin 1. fıkrası uyarınca fatura düzenlemek zorunda olanlar müşterinin adı ve soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi ile vergi kimlik numarasının doğruluğundan sorumludur. Ancak, bu sorumluluk, VUK'nın 232. maddesinin 2. fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz. Fatura düzenleyenin istemesi durumunda, müşteri kimliğini ve vergi kimlik numarasını gösteren belgeyi ibraz etmek zorundadır. Nihai

tüketicilerin, böyle bir sorumluluğu bulunmamaktadır (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 85).

1.3.4.4. Fatura Vermek ve Almak Zorunda Olanlar

VUK'nın 232. maddesinde, mal satışları veya hizmet sunumları karşılığında fatura vermek ve aldıkları mallar veya faydalandıkları hizmetler karşılığında fatura almak zorunda olanlar, kısaca fatura kullanma zorunluluğu konusu düzenlenmiştir. VUK'nın 232. maddesinin 1. fıkrasına göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbest meslek erbabına,
- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve
- Vergiden muaf esnafa.

sattıkları mallar veya yaptıkları işler için fatura vermek zorundadırlar. Ayrıca, bu kişi ya da kurumlar da, malı satan ya da işi yapan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerden fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

VUK'nın 232. maddesinin 2. fıkrasına göre fatura almak mecburiyeti olan yukarıdakilerin dışında kalanların, 2020 yılında birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerden satın aldıkları mal veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 1.400 TL'yi geçmesi veya bedeli 1.400 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde malı satanın veya işi yapanın fatura vermesi zorunludur.

1.3.4.5. İrsaliyeli Fatura

Fatura ve sevk irsaliyesi, ayrı ayrı düzenlenen belgelerdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sunmuş olduğu imkan ile birlikte mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı belgeler şeklinde değil de "irsaliyeli fatura" adıyla tek bir belge şeklinde düzenleyebilirler. İrsaliyeli faturada faturayı düzenleyenin adı ve soyadı, ticaret unvanı (varsa), iş adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası; malın türü, miktarı, birim fiyatı ve tutarı; müşterinin adı ve soyadı, ticaret unvanı (varsa), adresi, vergi dairesi

(varsa) ve vergi kimlik numarası; düzenlenme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgiler yer almaktadır (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 88-89).

İrsaliyeli fatura, mükellefler tarafından fatura ölçülerine göre ve en az üç nüsha olacak şekilde anlaşmalı matbaalarda bastırılır. Üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar, hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilir. Malı taşıyan, düzenlenen 3 nüshanın 2 nüshasını malın taşınması sırasında yapılacak yoklama ve denetimlerde ibraz edilmek üzere malın taşındığı araçta bulundurmamak zorundadır. Malların taşınması veya taşıtırılması esnasında, irsaliyeli faturanın bulunması şartıyla ayrıca sevk irsaliyesinin bulunmasına gerek yoktur (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 88-89).

1.3.4.6. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Muhasebede kullanılan belgeler arasında en yaygın olarak kullanılan belge faturadır. Ancak, VUK madde 233'e göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini perakende satış belgeleri adı verilen aşağıdaki belgelerden herhangi biri ile belgeleyebilirler.

- Perakende satış fişi,
- Ödeme kaydedici cihaz fişi,
- Giriş ve yolcu taşıma bileti.

Perakende satış belgelerinde mükellefin adı ve soyadı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma bileti, seri ve müteselsil (birbirini takip eden) sıra numarası dahilinde bastırılır. Perakende satış belgeleri, bir asıl ve bir örnek kopya olarak düzenlenir ve bir nüshası müşteriye verilir (VUK, Madde 233).

Ödeme kaydedici cihazların hafızalı olmasından dolayı gün içinde kesilen tüm fişlerin dökümüne, "Z Raporu" ile erişmek mümkün olmaktadır (Atabey ve Parlakkaya, 2004, s. 90-91).

Vergi kanunları açısından perakende satış belgeleri fatura yerine geçen belgeler olsa da, TTK açısından fatura yerine geçen belgelerden sayılmamaktadır (Biyar, 2010, s. 44).

1.4. MUHASEBEDE KULLANILAN DEFTERLER

İşletmelerin kuruluş biçimine bakılmaksızın gerçekleştirdikleri ekonomik olay ve işlemlerin belirli kurallar çerçevesinde kayıt altına alınması gerekir. Dolayısıyla, bu gereklilik, kanunlarda hüküm altına alınmıştır (Ertaş, 2007, s. 41). TTK madde 64 gereğince, tacir olmanın sonucu olarak her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işlemlerini, ticari işletmesinin ekonomik ve finansal durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her faaliyet dönemi içinde elde edilen sonuçlarını açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Ayrıca, daha öncede belirtildiği gibi muhasebenin 4 temel işlevinden ekonomik olay ve işlemlerin kaydedilmesi ve bilgilerin sınıflandırılması işlevleri gereği de, bilgilerin özetlenmesi ile raporların analiz ve yorumlanması işlevlerinin uygun bir biçimde yerine getirilebilmesi için öncelikle finansal olay ve işlemlerin belgelerine dayanarak muhasebe kurallarına uygun şekilde muhasebe defterlerine kaydedilmesi ve sınıflandırılması gerekir.

Türkiye’de muhasebede tutulacak defterlerin neler olduğu TTK ve VUK’da düzenlenmiştir. Muhasebede defter tutma yükümlülüğü, öteden beri TTK ve VUK ile hukuk, kural ve normuna bağlanmıştır (Bilen, 2007, s. 124). TTK ve VUK’da yer alan defter tutma ile ilgili hükümlere uygun olarak tutulan defterler sayesinde, işletmeler defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır (Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 91-92).

TTK ve VUK’nın tutulacak defterler hakkında benzer düzenlemeleri olduğu gibi farklılıklar gösteren düzenlemeleri de vardır. Bu iki kanunun amaçlarının birbirinden farklı olması, defter tutmak zorunda olan kişi ve kurumlara daha fazla yük getirmiştir. Defter tutmak zorunda olan kişi ve kurumlar, ticari defterleri VUK’nın vergi konusundaki hassasiyetlerini göz ardı etmeden ve TTK’ya uygun şekilde işletme ile ilgili taraflara işletme hakkında tam, tarafsız ve hatasız bilgi verecek şekilde tutmalıdır (Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 92).

Muhasebenin kaydetme işlevini gereği gibi yerine getirmede kullanılan defterler ile ilgili olarak defter tutmanın tanımı ve amacı, defter tutacaklar ve defter tutmaktan sorumlu olanlar, tutulması gereken defterler, defter tutma dönemi, defterlerin tutulmasında uyulması gereken kurallar, defterlerin açılış ve kapanış tasdiki ile defterlerin saklanması, ibrazı ve usulsüzlük cezası konuları önem arz etmekte olup bu konuların her biri aşağıda tek tek ele alınarak incelenmiştir.

1.4.1. Defter Tutmanın Tanımı ve Amacı

Defter tutma, işletmede ortaya çıkan ve para ile ifade edilen ekonomik olay ve işlemlerin belgelerine dayanılarak belli bir düzen içerisinde ticari defterlere yazılması işlemi olarak tanımlanabilir. VUK madde 171’de defter tutma amacı belirlenmiştir. VUK madde 171’e göre mükellefler, bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları gerçekleştirecek şekilde tutarlar. Bu amaçlar şöyledir:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

1.4.2. Defter Tutacaklar ve Defterleri Tutmaktan Sorumlu Olanlar

VUK madde 172’de, defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler; VUK madde 173’de ise, defter tutma zorunluluğu uygulanmayacak gerçek ve tüzel kişiler belirlenmiştir. TTK’da defter tutacak olanlar ayrıca belirlenmemiş olup TTK madde 64’e göre her tacir defter tutmak zorundadır.

VUK madde 172’ye göre aşağıda sayılan gerçek ve tüzel kişiler, bu kanunun hükümlerine göre defter tutmak zorundadır.

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

VUK madde 173 gereğince defter tutma zorunluluğu, aşağıda sayılan gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz.

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- GVK'ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıda sayılan istisna hükümleri, gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmalarına rağmen diğer vergilerden birine tabi olan mükelleflerin muaf olmadıkları vergi veya vergiler için tutacakları defterleri kapsamaz (VUK, madde 173).

TTK'ya göre defter tutma yükümlülüğü ve sorumluluğu, gerçek kişi bizzat tacirin kendisine; tacirin tüzel kişi olması halinde de yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir. Defterleri tutacak kişiler, gerekli bilgiye sahip uzman kişiler arasından seçilmelidir. Bu da, yönetici ve yönetim organlarına sorumluluk yüklemektedir (İnanç, 2011, s. 228). Anonim şirketlerde bu sorumluluk, TTK'nın devredilemez görev ve yetkiler başlığı altında 375. maddesinde "muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması" ifadesiyle yönetim kuruluna; limited şirketlerde ise, yine TTK'nın devredilemez ve vazgeçilemez görevler başlığı altında 625. maddesinde "Şirketin yönetimi için gerekli olduğu takdirde, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal planlamanın oluşturulması" ifadesiyle müdürlere yüklenmiştir (Karahana, 2012, s. 292'den Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 92-93).

1.4.3. Tutulması Gereken Defterler

Muhasebede tutulması gereken defterlerin neler olduğu VUK ve TTK'da belirtilmiştir. Bu nedenle, muhasebede tutulması gereken defterler, aşağıda VUK ve TTK açısından ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

1.4.3.1. VUK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler

VUK madde 176'da defter tutma bakımında tüccarlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına; ikinci sınıf tüccarlar ise, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

VUK'da tüccarların defter tutma açısından birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olarak ayrılmasında kullanılan  l tler, VUK madde 177'de belirlenmektedir. Bu madde de alış, satış ve hasılat ile ilgili ölçütler yer almaktadır. VUK madde 177'ye göre, aŐağıdakiler birinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya iŐledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 230.000 TL'yi veya satışlarının tutarı 320.000 TL'yi aŐanlar,
- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki iŐlerle uėraŐıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 120.000 TL'yi aŐanlar,
- Yukarıdaki 1. ve 2. maddede yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, 2. maddede yazılı iş hasılatının beŐ katı ile yıllık satış tutarının toplamı 230.000 TL'yi aŐanlar (VUK GT Sıra No: 504),
- Her türlü ticaret Şirketleri,
- Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler,
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

VUK madde 177'ye göre adi Şirketler, yaptıkları işlerin türü yukarıda sayılan 1, 2 ve 3. sıralardan hangisine giriyorsa ona göre işleme tabi tutulur.

VUK madde 178 uyarınca aşağıda sayılan tüccarlar ikinci sınıfa dahildir.

- VUK madde 177'de yazılı olanların dışında kalanlar,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilen ticaret Şirketleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri,
- Yeniden işe baŐlayan tüccarlar.

VUK madde 178'e göre yeniden işe baŐlayan tüccarlar, yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırma yapıncaya kadar ikinci sınıf tüccar olarak hareket edebilirler.

VUK madde 182'de bilanço esasında tutulacak defterler, VUK madde 193'de işletme hesabı esasında tutulacak defterler ve VUK'nın 197-209 maddelerinde ise bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutup da yaptıkları işler dolayısıyla ilave defterler tutmak zorunda olan işletmelerin tutacakları defterler ile bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutma yükümlülüğünün dışında kalanlar tarafından tutulması

gereken diğer defterler ele alınmıştır. Tablo 1.1.'de VUK'ya göre tutulması gereken defterler sunulmuştur.

Tablo 1.1: VUK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler

Bilanço Esasında Tutulacak Defterler	İşletme Hesabı Esasında Tutulacak Defterler	Tutulması Gereken Diğer Defterler
<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ İşletme hesabı defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ İmalat defteri➤ Bitim işleri defteri➤ Banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri➤ Damga vergisi defteri➤ Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri➤ Ambar defteri➤ Serbest meslek kazanç defteri➤ Çiftçi işletme defteri

VUK madde 183'e göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken ekonomik olay ve işlemlerin tarih ve müteselsil madde sıra numarasıyla yevmiye maddesi halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler, istedikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterleri hareketli (müteharrik) yapraklı olarak kullanabilirler.

VUK madde 184'e göre büyük defter, yevmiye defterine geçirilmiş olan ekonomik olay ve işlemlerin buradan alınarak usulüne uygun olarak hesaplara dağıtıldığı ve sınıflandırılmış bir şekilde bu hesaplarda toplandığı defterdir.

VUK madde 185'e göre envanter defteri, işe başlama tarihinde ve bundan sonra her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanter ve bilançoların kaydedildiği defterdir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yeni adıyla Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 8. maddesinde envanter defteri, "Ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir" olarak tanımlanmıştır. Bu defter, yevmiye defteri gibi ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

VUK madde 194'e göre işletme hesabı defterinin sol tarafını gider, sağ tarafını ise hasılat kısmı teşkil eder. Bu defterin gider kısmına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; hasılat kısmına ise, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet

karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydedilir. Amortisman tabi varlıklar, işletme hesabı defterine kaydedilmez. Ancak, VUK madde 189'a göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla, bu varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar gider kaydedilebilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en azından sıra numarası, kayıt tarihi, ekonomik olay ve işlemin türü ve tutar bilgilerini içermesi gerekir.

VUK madde 197'ye göre imalat defteri, birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat işi ile uğraşanların yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defterine ilave olarak tutmak zorunda oldukları defterdir. İmalat defterine, her türlü ilk madde ve ham maddeler, yardımcı malzemeler ve mamullerin giriş ve çıkış hareketleri cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla kaydedilir. İmalat artıkları ve tali maddeler de, imalat defterine geçirilir. Ancak, bunlardan imalat esnasında miktarlarının tespitine imkan ve lüzum olmayanlar, sadece teslim sırasında kayıtlarda gösterilir.

VUK madde 200'e göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, cilalama, apre gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri tutabilecekleri gibi bu defter yerine bitim işleri defteri de tutabilirler. Bitim işleri defterine, müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen malın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır.

VUK madde 204'e göre bankalar, katılım bankaları ve sigorta şirketleri, banka ve sigorta muameleleri vergisi konusuna giren işlemleri ayrıntılı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veya isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterebilirler.

VUK madde 205'e göre sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunanlar, damga vergisi defteri tutmak ve damga vergisine ilişkin kayıtları bu defterde göstermek zorundadırlar. Sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunanlar dışında kalan ve VUK'ya göre defter tutmak zorunda olanlar ise, damga vergisi kayıtlarını tutmak zorunda oldukları defterlerde ayrıntılı olarak gösterebilecekleri gibi ayrı tutacakları damga vergisi defterinde de gösterebilir.

VUK madde 207'ye göre dar mükellefiyete tabi olan yabancı ulaştırma işletmeleri veya bunların Türkiye'deki temsilcisi durumunda bulunan şube veya acenteleri, hasılat defteri tutmak zorundadır. Bu işletmeler ve temsilcileri, hasılat

defterine Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve ayrıntılı olarak kaydederler. VUK madde 207 gereğince hasılat defteri tutan yabancı ulaştırma işletmeleri, bu işleri için başka bir muhasebe defteri tutmak zorunda değildir.

VUK madde 209'a göre ambar defteri, ardiyeler dâhil depo işletenler, nakliyat ambarları ile kargo işletmeciliği yapanların ayrıca tutmak zorunda oldukları defterdir. Ambar defterine, en azından malın ambara giriş tarihi, cinsi, kimin tarafından bırakıldığı, nereye ve kime gönderildiği ve alınan nakliye ücreti tutarı bilgilerinin kaydedilmesi gerekir. Kendi işlerinin gereği olarak bu bilgileri içerecek şekilde defter tutanlar, ayrıca ambar defteri tutmazlar.

VUK madde 210'a göre serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutar. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat bilgileri kaydedilir. Serbest meslek kazanç defterinin gider tarafına, yapılan giderlerin türü ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih ve tutarı ile kimden alındığı yazılır. Doktorlar, istedikleri takdirde, serbest meslek kazanç defterinde bulunması gereken bilgileri protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler. Serbest meslek erbabı, amortisman tabi varlıkları ile bunların amortismanlarını VUK madde 189'da yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterirler. Noterler, noterlik görevini yürütmekle mükellef olanlar ve borsa acentelerinin resmi defteri, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Çiftçi işletme defteri, GVK'nın 53. maddesinde belirlenen yıllık satış hasılatı tutarının üzerinde satış hasılatı bulunan çiftçilerin tutmak zorunda oldukları defterdir (Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 98). VUK madde 213'e göre zirai işletme hesabını içeren çiftçi işletme defterinin sol tarafına, GVK'nın ilgili maddelerinde gösterilen giderler; sağ tarafına da, yine GVK'da gösterilen hasılat kaydedilir. Bu deftere yapılan gider ve hasılat kayıtlarının en azından sıra numarası, kayıt tarihi, ekonomik olay ve işlemin türü ve tutarı bilgilerini içermesi gerekir. Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortisman tabi varlıkları ile bunların amortismanlarını VUK madde 189'da yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilirler. Çiftçilerin bilanço esasına göre defter tutmaları konusunda, VUK'da herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, isterlerse bilanço esasına göre de defter tutabilirler (Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 98).

1.4.3.2. TTK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler

TTK'nın 64. maddesine dayanılarak hazırlanan ve yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 5. maddesinde gerçek veya tüzel kişi tacirler tarafından tutulacak ticari defterler sayılmıştır. Tablo 1.2.'de TTK'ya göre tutulması gereken defterler sunulmuştur.

Tablo 1.2: TTK'ya Göre Tutulması Gereken Defterler

Gerçek Kişi Tacir	Şahıs Şirketleri	Anonim ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	Limited Şirketler
<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri➤ Genel kurul toplantı ve müzakere defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri➤ Pay defteri➤ Yönetim kurulu karar defteri➤ Genel kurul toplantı ve müzakere defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri➤ Pay defteri➤ Genel kurul toplantı ve müzakere defteri➤ Müdürler kurulu karar defteri

Tablo 1.2'de de görüldüğü üzere TTK'ya göre tutulması gereken defterler arasında, işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan defterler de bulunmaktadır. Çünkü, TTK madde 64'de pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri ticari defter olarak nitelendirilmiştir. Bu defterlerin, ticari defter sayılması teoriye uymamakla birlikte uygulamanın gereksiniminden dolayı kanuna girmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemenin amacı, ispata yardımcı olmak ve karine oluşturmak gibi işlemlere sahip olan bu defterlere ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir. Uygulamada olmayan bu defterlerin, genellikle güvenilir durumda oldukları görülmüştür (Karahan, 2012, s. 297'den Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 93).

Tablo 1.2'de yer almamasına rağmen Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 5. maddesi gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek amacıyla Devlet, il özel idaresi, köy ve belediye ile diğer kamu tüzel kişilerin kurulan ve tüzel kişiliği olmayan ticari işletmelerle kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflarca kurulan ticari işletmeler ve bu işletmelere benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan diğer ticari oluşumlar bu tebliğin 1. fıkrasında sayılan defterleri tutmakla yükümlüdürler.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in geçici 1. maddesi gereğince gerçek kişi tacirlerden VUK'ya göre ikinci sınıf tüccar sayılanlar, yeni bir düzenleme yapılmıyaya kadar bu tebliğde sayılan defterler yerine işletme hesabına göre defter tutabilirler. TTK'da, işletme defterine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 6. maddesinde yevmiye defteri, "Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir" biçiminde tanımlanmıştır. Yevmiye maddelerinin en az madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar, her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları bilgilerini içermesi şarttır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 7. maddesinde büyük defter, "Yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir" olarak tanımlanmıştır. Büyük defterdeki kayıtların en az tarih, yevmiye defteri madde sıra numarası, tutar, yardımcı nihai hesapların isimleri (toplu hesaplarda) bilgilerini içermesi şarttır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 8. maddesinde envanter defteri, "Ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir" biçiminde tanımlanmıştır.

Yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla, bu defterler ayrı yapraklı defterler olarak da kullanılabilir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 9. maddesinde pay defteri, "Sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir" olarak tanımlanmıştır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleri ile intifa hakkı sahipleri kaydedilir. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in bu maddesinde, pay defterine yapılacak kayıtların içermesi gereken bilgilerden de bahsedilmiştir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 10. maddesinde yönetim kurulu karar defteri, "Anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir" biçiminde tanımlanmıştır. Bu maddede, yönetim kurulu karar defterine yapılacak kayıtların içermesi gereken bilgilerden de bahsedilmiştir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 11. maddesinde genel kurul toplantı ve müzakere defteri, "Tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir" olarak tanımlanmıştır. Tebliğ'in bu maddesinde, genel kurul toplantı ve müzakere defterinin tutulma şekli ile bu deftere yapılacak kayıtların içermesi gereken bilgilerden de bahsedilmiştir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ madde 11'e göre limited şirketlerde, müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi bu şirketlerde, müdür ve müdürler kurulu kararlarının kaydedileceği ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde, açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır.

1.4.4. Defter Tutma Dönemi

VUK madde 174'de, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı net bir şekilde ifade edilmiştir. Kayıtlar, her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi;

- Normal hesap dönemi,
- Özel hesap dönemi ve
- Kıst dönem

olarak sınıflandırılabilir.

Normal hesap dönemi, normal olarak takvim yılı olup 1 Ocak itibariyle başlar ve 31 Aralık itibariyle kapanır.

Takvim yılı dönemi faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 12'şer aylık

özel hesap dönemleri belirlenebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen özel hesap dönemi, sadece ilgili işletmeyi bağlar ve diğer işletmeler için geçerliliği yoktur. Özel hesap dönemi uygulayan işletmelere, spor hizmetleri alanında faaliyet gösteren şirketler örnek verilebilir. Bu şirketlerde dönembaşı 1 Haziran, dönemsonu takip eden takvim yılı 31 Mayıs'tır (Ulusun, 2017, s. 2). Bu örnekte de görüldüğü üzere özel hesap dönemi uygulayan işletmelerde, hesap döneminin uzunluğu normal hesap dönemi uygulayan işletmelerde olduğu gibi 12 aydır. Bununla birlikte, hesap döneminin başlangıç ve bitiş tarihleri, normal hesap dönemininkinden farklıdır. VUK madde 174'e göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından özel hesap dönemi belirlenenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

Kıst hesap dönemi, hem normal hem de özel hesap dönemi uygulayan işletmelerde hesap döneminin 1 yıldan az olduğu durumlarda söz konusu olup bu dönemler kıst hesap dönemi biçiminde ifade edilir. Kıst hesap dönemi, aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmaktadır (Ertuş, 2007, s. 44).

- Yıl içinde işe başlanması durumunda, işe başlanılan tarih ile normal veya özel hesap dönemi sonu arasında geçen süre,
- Yıl içinde işin bırakılması veya tasfiye durumunda, normal veya özel hesap dönemi başından işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar geçen süre,
- Hesap döneminin değişmesi durumunda, normal hesap döneminden özel hesap dönemine ya da özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişteki süre

kıst hesap dönemi olarak kabul görmektedir.

1.4.5. Defterlerin Tutulmasında Uyulması Gereken Kurallar

TTK madde 64 uyarınca defterler, üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içerisinde yapacakları incelemelerde işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. Böylece, işletmelerin faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterler vasıtasıyla izlenmiş olacaktır.

Muhasebede defterlerin tutulmasına ilişkin kurallar, hem VUK hem TTK ve hem de Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de düzenlenmiştir. Muhasebe defterleri tutulurken uyulması gereken kurallara ilişkin düzenlemeler, VUK'nın kayıt düzeni

başlıklı bölümünde yer alan 215-219 maddeleri arasında, TTK'nın 65. maddesinde ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in ise fiziki ortamda tutulacak defterlerde kayıt düzenine ilişkin beşinci bölümü, 19-20. maddeleri arasında yapılmıştır. VUK, TTK ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in ilgili hükümleri gereğince defterler tutulurken uyulması gereken kurallar, aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, VUK'ya göre Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla, defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar, vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde, tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Ayrıca, TTK'ya göre kayıtlarda kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde, bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.
- TTK'ya göre defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.
- Kayıt ve belgelerde, Türk para birimi kullanılır. Ancak, VUK'ya göre belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde, Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. Ayrıca, VUK'ya göre belli kriterleri karşılayan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimi ile tutmalarına Bakanlar Kurulu'nca izin verilebilir.
- VUK'ya göre tutulması zorunlu defterler, mürekkeple veya makina ile yazılır. Kopye kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopye konulması da mümkündür. Hesaplar kapatılıncaya kadar tüm defterlerde toplamlar, geçici olarak kurşun kalem ile yazılabilir.
- Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar, ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer bütün defter ve kayıtlarda düzeltmeler, ancak yanlış rakam ve yazılar okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır.
- Defterlerde kayıtlar arasında, çizilmeksizin boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli

hareketli yapraklarda, bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

- Ekonomik olay ve işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin düzen ve işleyişini bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar, 10 günden fazla geciktirilemez.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak yürüten işletmelerde, ekonomik olay ve işlemlerin bunlara kaydedilmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Ancak, bu kayıtlar da, esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. VUK'ya göre, ekonomik olay ve işlemler, serbest meslek kazanç defterine günü gününe kaydedilir.
- Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir.

1.4.6. Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdiki

Defterlerin tasdiki konusu, hem VUK hem TTK ve hem de Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de düzenlenmiştir. Defterlerin tasdiki, VUK'nın defterlerin tasdiki başlıklı bölümünde yer alan 220-226. maddeleri arasında, 6335 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile değiştirilen TTK'nın 64. maddesinin 3. bendinde ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in ise fiziki ortamda tutulacak defterlerin açılış ve kapanış onayları başlıklı üçüncü bölümü, 13-18. maddeleri arasında ele alınmıştır. VUK ve TTK'ya göre açılış ve kapanış tasdikine tabi defterler, Tablo 1.3'de gösterilmiştir.

Tablo 1.3: VUK ve TTK'ya Göre Açılış ve Kapanış Tasdikine Tabi Defterler

TASDİK	VUK	TTK
Açılış Tasdiki	<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Envanter defteri➤ İşletme defteri➤ Çiftçi işletme defteri➤ İmalat defteri➤ Nakliyat Vergisi defteri➤ Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri➤ Serbest meslek kazanç defteri	<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Büyük defter➤ Envanter defteri➤ Pay defteri➤ Yönetim kurulu karar defteri➤ Genel kurul toplantı ve müzakere defteri
Kapanış tasdiki		<ul style="list-style-type: none">➤ Yevmiye defteri➤ Yönetim kurulu karar defteri

Tablo 1.3'de görüldüğü üzere TTK'ya göre büyük defter, açılış tasdikine tabi iken VUK'ya göre tasdik edilecek defterler arasında yer almamaktadır. Ayrıca,

VUK'ya göre defterlerden hiçbirisinin kapanış tasdiki yapılmazken TTK ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ gereğince yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri kapanış tasdikine tabidir.

TTK'ya göre ticari defterler arasında sayılan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri de muhasebe defterleri gibi tasdike tabidir. Bu uygulamanın amacı, çift defter kullanımını olabildiğince engellemektir. Genellikle hileli bir davranış oluşturan çift defter kullanımı, sadece muhasebe defterlerinde değil aynı zamanda pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinde de sık rastlanan bir uygulamadır (Bilgili ve Demirkapı, 2012, s. 246'den Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 96).

Tasdik işlemi, defter tutmak zorunda olan işletmeler için bir zorunluluktur. Çünkü, tasdik işlemi, işletmelerin bu defterlere daha sonradan ilave yapma, bazı sayfaları yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kayıtları vergi ziyana neden olabilecek şekilde değiştirme imkanını ortadan kaldırmaktadır (Öner, 2012, s. 74'den (Abdioğlu, Demirkapı ve Erdöl, 2014, s. 100). VUK ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'e göre işletmeler, tasdike tabi defterlerinin açılış onaylarını aşağıdaki yazılı zamanlarda yaptırmak zorundadırlar.

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminden önce gelen son ayda,
- Hesap dönemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
- Tasdike tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda olanlar, bunları kullanmaya başlamadan önce,
- Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı; hesap dönemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilenler, bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemek zorundadırlar.

TTK ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ gereğince kapanış onayına tabi olan yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin 3. ayının sonuna kadar kapanış onaylarının notere yaptırılması gerekir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'e göre yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin; VUK'ya göre ise, tasdike tabi bütün defterlerin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur. Ancak, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ uyarınca pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

VUK'ya göre defterler iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar; menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Anonim ve limited şirketlerin kuruluşu aşamasında, bu şirketlerin kullanacakları defterlerin tasdiki, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki noter tarafından yapılabileceği gibi ticaret sicili memuru tarafından da yapılabilir.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'e göre ticari defterlerin açılış tasdiki, noter tarafından yapılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında defterlerin açılış tasdiki, ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. Açılış tasdikinin noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini istemek zorundadır. Ancak, ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlerin açılış onaylarında, ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz.

1.4.7. Defterlerin Saklanması, İbrazi ve Usulsüzlük Cezası

VUK ve TTK'da belgelerin ve defterlerin saklanması, ibrazı ve özel usulsüzlük cezası konuları aynı maddelerde düzenlenmektedir. Dolayısıyla, belgelerin ve defterlerin saklanması, ibrazı ve usulsüzlük cezası konuları benzerlik göstermektedir. Bu nedenle, defterlerin saklanması, ibrazı ve usulsüzlük cezası konuları, tekrardan kaçınmak amacıyla "1.3.3. Belgelerin Saklanması, İbrazi ve Usulsüzlük Cezası" başlığı altında belgelerle birlikte incelenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARI

Dönüşüm kavramı, bir yapıdan daha ileri ve gelişmiş bir yapıya geçişi ifade eder. Bu kavram, özünde mutlak suretle ve bilinçli olarak kendi kontrol ettiğimiz olumlu bir değişimin gerçekleştirilmesini içermektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 69). E-dönüşüm yani dijitalleşme kavramı ise bir kurumun kültürü, iş modeli, organizasyon yapısı, iş süreçleri ile ürün ve hizmetlerinin tüm paydaşların yararını gözetecek şekilde bir bütünlük içinde değiştirilmesi sürecinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkin olarak kullanılmasıdır. Başka bir ifadeyle, e-dönüşüm, ekonomik ve sosyal yaşamda iş ve işlemlerin elektronik ortamda izlendiği, kayıt altına alındığı ve istenildiğinde bu ortamda ibraz edilebildiği sistemdir (Arıkan, 2015, s. 5). E-dönüşüm, manuel olarak işlenen verilerin bilgisayar ve elektronik ortamlar aracılığıyla izlenmesi ve işlenmesidir (Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun, 2018, s. 224).

E-dönüşüm, 21. yüzyılda yaşanan teknolojik gelişmelerin bir sonucudur. Teknoloji çağı olarak da bilinen bu çağda, “dijitalleşme” ön plana çıkmaktadır. Bu çağda, dijitalleşme alanındaki gelişmeler toplumsal yaşamı, bireylerin dünyasını ve mesleklerin işleyişi gibi pek çok konuyu derinden etkilemekte ve bunların yeniden tasarlanması ve inşa edilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır (Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun, 2018, s. 223-224). Günümüzde e-dönüşüm sayesinde kişiler ve kurumlar arasındaki tüm ilişkiler, eskiye kıyasla daha hızlı ve sağlam temeller üzerinde gerçekleştirilmektedir. Kişiler ve kurumların hiçbiri, gerçekleşen bu büyük değişime karşı direnç gösterememiştir. Bunun sonucu olarak da, işletmeler, bütün faaliyetlerini bilgi iletişim teknolojilerini kullanarak gerçekleştirmeye başlamış ve e-işletme kavramı ortaya çıkmıştır (Bayraktar ve Yıldırım, 2017, s. 96).

Teknolojik alandaki gelişmelerin yansıması, muhasebe uygulamalarında da kendini göstermektedir. Günümüzde, teknoloji temelli yaklaşımlar, muhasebe sürecinde yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, muhasebe sisteminde görülen önemli teknolojik gelişmelerden birisi de, e-fatura ve e-defter uygulamalarıdır (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018, 14). Çalışmanın bu bölümünde,

öncelikle e-işletme ve muhasebe uygulamalarına etkisi incelendikten sonra muhasebede e-fatura ve e-defter uygulamaları irdelenmiştir.

2.1. E-İŞLETME VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ

E-business, e-işletme ya da e-iş olarak dilimize tercüme edilmektedir. Geleneksel işletme yapısında köklü değişiklikler içeren e-işletme anlayışı, genel olarak “İşletme içi ve işletme dışı tüm iş süreçlerini ve o iş süreçlerine dâhil olan tüm kesimleri, yani çalışanlar, müşteriler, satıcılar, tedarikçiler, kamu kuruluşlarını iletişim teknolojileri yoluyla birbirine bağlayan ve elektronik bilgi akışını hızlandıran bir organizasyon” olarak tanımlanmaktadır (OAİB, 1997, s. 11; Lai ve Yang, 2008, s. 1’den Dinç ve Varıcı, 2008, s. 193). E-işletme kavramı, kurum içerisindeki iş süreçlerinin bilgi teknolojileri ve internet kullanılarak yürütülmesini ifade etmektedir (Sevim ve Gül, 2012, s. 92).

E-işletmenin temelini internet oluşturmaktadır (Guazhong ve Ronggiu, 2007, s. 3557’den Dinç ve Varıcı, 2008, s. 194). E-işletmede, işletme içinde ve işletme dışında işletme ile ilgili bütün faaliyetler internet üzerinden gerçekleştirilmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008, s. 195). Başka bir ifadeyle, işletme fonksiyonlarının birbirinden bağımsız yürütüldüğü geleneksel işletmelerin aksine e-işletmelerde işler, veri tabanı, internet, intranet ve ekstranet uygulamaları ile tüm işletme fonksiyonlarında eşzamanlı olarak yürütülmektedir (Sevim ve Gül, 2012, s. 94). E-işletmeler ve geleneksel işletmeler arasındaki farklar, Tablo 2.1’de yer aldığı gibidir (Çağıl ve Ergün, 2008, s. 549).

Tablo: 2.1: E-İşletmeler ve Geleneksel İşletmeler Arasındaki Farklar

E-İşletme	Geleneksel İşletme
<ul style="list-style-type: none">➤ Müşteri odaklı➤ Yatay organizasyon➤ Bireysel beğeni➤ Hızlı iletişim➤ E-iş modelleri	<ul style="list-style-type: none">➤ Ürün odaklı➤ Dikey organizasyon➤ Kitlese beğeni➤ Bürokrasi➤ Klasik iş modelleri

Günümüzde, küresel rekabetin artması ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi nedeniyle geleneksel işletme modelinden e-işletme modeline doğru geçişin yaygınlaştığı görülmektedir. E-işletmeye geçen işletmelerin bütün fonksiyonları, bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerden etkilenmektedir.

İşletmelerde, bugüne kadar e-ışletme dönüşümün en yoğun yaşandığı birim ise muhasebe birimidir (Bayraktar ve Yıldırım, 2017, s. 96). Muhasebede e-dönüşüm, faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi ve defterlerin elektronik olarak tutulmasıyla başlamıştır (Karasioğlu ve Garip, 2019, s. 434). Muhasebe mesleği, tüm mesleklerde olduğu gibi e-dönüşümden fazlasıyla etkilenmektedir. Geleneksel muhasebede elle yapılan kayıtlar, e-ışletmede bilgisayarlarda yapılmaktadır. Geleneksel muhasebede fiziksel olarak muhafaza edilen belge ve defterler, manyetik ortamlarda saklanmaya başlamıştır. Klasik haberleşme sistemleri ile yapılan bilgi ve veri iletişimi, yeni bilgi teknolojileri aracılığıyla kısa zamanda ve ucuza gerçekleştirilmektedir. Para transferleri, beyannameler, vergi tahakkukları gibi işlemler, elektronik ortamda internet üzerinden kolay bir şekilde yapılmaktadır (İnce, 2001. s. 61'den Dinç, Varıcı, 2008, s. 199). Başka bir ifadeyle, muhasebe meslek mensupları tarafından daha önceden kâğıt, defter gibi geleneksel yöntemlerle yapılan birçok muhasebe işlevi günümüzde e-fatura, e-arşiv fatura, e-defter, e-beyanname, e-tebligat gibi dijital sistemler aracılığı ile yapılmaktadır (Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun, 2018, s. 224). Muhasebede yaşanan bu değişim ve etkileşimler, "e-muhasebe" olarak adlandırılan bir muhasebe düzeninin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Dinç, Varıcı, 2008, s. 199).

E-muhasebe kavramı, bilgisayar ve ađ teknolojilerinin kullanımına bağlı olarak muhasebe bilgi sisteminde ortaya çıkan değişiklikleri ifade etmektedir (Sevim, 2009, s. 29). İşletmelerin muhasebe uygulamalarında elektronik ortama geçmesindeki esas amaç, uluslararası standartlara uyum sürecinde uluslararası denetim standartları ile uyumlu olarak uzaktan denetime uygun altyapıyı oluşturmak ve vergiye isteğe bağlı uyumu sağlamaktır (Şenççek, 2013, s. 90). E-muhasebe ile geleneksel muhasebe arasında defterlerin tutulması, finansal tabloların hazırlanması ve beyannamelerin verilmesi açısından farklılıklar göze çarpmaktadır (Gülten, 2017).

E-muhasebenin, işletmeler açısından birçok faydası bulunmaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sevim, 2009, s. 41-42).

- Kredi onayları, ödemeleri, tahsilatlar, yapılan işlemlerin onaylanması, hesapların kapatılması, raporların oluşturulması için döngülerin daha hızlı tamamlanması ve daha üst düzey analiz yapabilecek zamanın mümkün olması,

- Geniş coğrafi alana ulaşılması,
- Daimi hizmet sunulması, istenilen zamanda erişim ve müşteri memnuniyeti sağlanması,
- İş ve işlemlerin minimum hata ile yapılarak başka işlerin yapılmasına fırsat sunması,
- Azalan muhasebe işlemleri ve yüksek verimlilik,
- Alacakların tahsilatında ve borçların ödenmesinde verimlilik ve etkinliğin artması,
- Postalama, kâğıt ve arşivleme maliyetlerinin azalması,
- Artan güvenlik, iç kontrolde sağlanan etkinlik ve daha iyi denetim.

E-muhasebenin, işletmeler için maliyet unsuru olduğu durumlar söz konusu olup bu maliyet unsurları şöyledir (Sevim, 2009, s. 41-42):

- Bilgisayar donanım ve yazılımı için gerekli yatırımlar,
- Başlangıçta pahalı danışmanlıklara duyulan gereksinim,
- Sistemler, süreçler, bilgi işlem ve raporların üretilmesi maliyetleri,
- Sürekli eğitim ya da yeni eğitimlere yönelik ihtiyaçlar,
- Kalifiye uzman elemana ihtiyaç duyulması,
- Kullanıcıların direnci ve
- İlk kurulum sırasında finansal işlemlere yönelik denetim, kontrol ve güvenlik gereksinimi.

2.2. E-BELGE VE E-DEFTER UYGULAMALARININ YASAL DAYANAĞI

Muhasebede elektronik ortamda yaşanan gelişmelere uyum sağlamak amacıyla bu tarihlerde yürürlükte olan 6762 sayılı TTK'nın 66. maddesi 6215 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değiştirilmiştir. 6762 sayılı TTK'nın değişikliğe uğrayan 66. maddesinin 2. fıkrasında yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, karar ve işletme defterinin elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca müştereken çıkarılacak tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır (GİB, 2019a, s. 5).

Muhasebe uygulamaları ile ilgili hükümleri 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK'da da, e-işletme dönüşümünde yaşanan gelişmelere

uyum sağlama amacı devam etmiştir. 6102 sayılı TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile değişikliğe uğrayan 64. maddesinin 3. bendinde, "... Fizikî ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticarî defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir." hükmü ile e-defter uygulamasında yetkili bakanlıklar belirlenmiştir.

VUK'nın 5766 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişen mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasında da, "Elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Hazine ve Maliye Bakanlığına veya Hazine ve Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir..." denilerek Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ayrıca, söz konusu fıkra, "VUK ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir" hükmü yer almaktadır.

Özetle, TTK ve VUK'da yer alan ve yukarıda bahsedilen düzenlemelerle Türkiye'de e-belge ve e-defter uygulamalarının hukuki alt yapısı oluşturulmuştur. TTK'da, e-defter uygulamasında yetkili bakanlık olarak Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı; VUK'da ise e-belge ve e-defter uygulamalarında yetkili bakanlık olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle, söz konusu bakanlıklar, yönetmelikler ve tebliğler yayımlayarak muhasebede e-dönüşümü gerçekleştireceklerdir.

2.3. MUHASEBEDE E-FATURA UYGULAMALARI

Dünya üzerinde e-faturanın ilk kullanımına, 1960'lı yıllarda rastlanılmıştır. Bu yıllarda e-fatura, demiryolu sektöründe verinin bir noktadan tanımlanarak farklı bir yere şifrelenerek transferine imkân veren EDI ile kullanılmaya başlamıştır. Ancak, internet teknolojisinde yaşanan gelişmeler sonucunda, veri değişiminde semantik (anlamsal) veri modellerinin gelişimi de sağlanmıştır. 1998'de XML, insanlar ve bilgi işlem sistemleri tarafından kolay bir şekilde okunabilecek dokümanlar oluşturmaya yarayan standartları tanımlamıştır. Veri saklamanın yanında veri alışverişine de imkân veren sistem sayesinde, XML fatura değişiminde kullanılmaya başlamıştır. 2000'li yıllarda açık kaynak standartlarının gelişmesi ile de, e-fatura uygulamaları daha fazla yaygınlık kazanmıştır (Doğan, 2013, s. 260'den Yürekli, Gönen ve Şahiner, 2016, s. 292).

Türkiye'de e-dönüşüm sürecinde, elektronik ortamda düzenleme yapmaya yetkili kuruluş GİB'dir. GİB, e-belge ve e-defter uygulamalarına geçiş sağlamıştır. Türkiye'de e-fatura uygulaması, 2008 yılında EFKS ile uygulanmaya başlamıştır. EFKS, e-fatura çalışmaları kapsamında Maliye Bakanlığı ile sınırlı sayıda mükellef (Avea İletişim Hizmetleri A.Ş., Bursa Şehir içi Doğalgaz Dağıtım Ticaret ve Taahhüt A.Ş., TTNNet A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş. ve Vodafone Telekomünikasyon A.Ş.) arasında protokol imzalanarak uygulamaya konulmuştur (Tektüfekçi, 2017, s. 79, 82).

Türkiye'de 2010 yılında yayımlanan 397 Sıra No'lu VUK GT ile e-fatura uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. E-fatura uygulaması, bu tebliğ ile ihtiyarı olarak uygulanmaya başlamıştır. Türkiye'de firmalar arası ilk e-fatura, Filli Boya tarafından düzenlenmiştir (Tektüfekçi, 2017, s. 81). VUK GT Sıra No: 397 ile sadece tüzel kişiler sistemden faydalanabilirken 416 Sıra No'lu VUK GT ile gerçek kişilere de e-fatura uygulamasına dahil olma hakkı tanınmıştır. 2012 yılında yayımlanan 421 Sıra No'lu VUK GT ile, e-fatura uygulamasıyla ilgili önemli değişiklikler yapılarak 397 Sıra No'lu VUK GT'de düzenlemeler yapılmıştır. Bu tebliğde, bazı kritik sektörler ve bazı mükelleflere 2013 yılı itibariyle e-faturaya geçme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, VUK GT Sıra No: 421'de uygulamanın yaygınlaştırılması amacıyla "Özel Entegratörlük" müessesesi genel işleyişe dahil edilmiştir. Böylece, yurtdışında e-fatura servis sağlayıcısı olarak bilinen özel

entegratörlük sayesinde, bilgi işlem alt yapısı yeterli olmayan mükelleflerin de uygulamadan kolayca faydalanabilmeleri amaçlanmıştır (Doğan, 2013, s. 6'den Yürekli, Gönen ve Şahiner, 2016, s. 294).

Yukarıda da görüldüğü üzere 397 Sıra No'lu VUK GT, sonradan 416 ve 421 Sıra No'lu VUK GT'leri ile değişikliğe uğramış olup yeni hükümler getirilmiştir. Söz konusu tebliğlerin yayımı sonrasında, daha pek çok hukuki düzenleme yapılmış olup bu düzenlemeler ile getirilen değişiklikler, e-belgelerle ilgili mevzuatın devamlı olarak takip edilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 10). Nihai olarak, VUK gereğince düzenlenmesi zorunlu belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ile ilgili olarak yayımlanan tebliğler gözden geçirilmiş olup ilgili bütün tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerini ve e-belge uygulamalarında bütünlüğü sağlamak amacıyla 19.10.2019 tarihinde 509 Sıra No'lu VUK GT yayımlanmıştır.

Aşağıda, sırasıyla e-faturanın tanımı, e-fatura uygulamasının tanımı ve amacı ile elektronik ortamdaki belge düzeni ile ilgili temel kavramlar, e-faturada bulunması gereken bilgiler ve kağıt faturadan farkları, e-fatura kullanma zorunluluğu olan mükellefler, özellik arz eden durumlar ve e-fatura uygulamasına geçiş süresi, e-fatura uygulaması, e-faturanın saklanması ve ibraz yükümlülüğü, e-faturada sorumluluk ve cezai işlemler, e-fatura uygulamasının avantajları ve dezavantajları ile e-arşiv fatura konuları incelenmiştir.

2.3.1. E-Faturanın Tanımı, E-Fatura Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki Belge Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar

E-fatura ile ilgili yapılan farklı tanımlar bulunmaktadır. E-fatura, “Kâğıt ortamında hazırlanan faturanın elektronik sistemde oluşturulmasıdır” biçiminde tanımlanabileceği (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018, s. 16) gibi e-fatura, “Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü” biçiminde de tanımlanabilir (Kumkale, 2013, s. 74'den Gülten ve Erdem, 2016, s. 5). 509 Sıra No'lu VUK GT'de e-fatura, “Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulan fatura” olarak tanımlanmıştır. GİB ise e-faturanın tanımını, “Veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir

belgedir” biçiminde yapmıştır. E-fatura, yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamdaki fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkında.html>). E-fatura, e-fatura sistemine kayıtlı kullanıcılar arasında elektronik ortamda oluşturulan ve iletilen finansal nitelikte bir belgedir (Yürekli, Gönen ve Şahiner, 2016, s. 291).

VUK GT Sıra No: 509’da e-fatura uygulamasının tanımı, “Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun olarak mesajların, taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılmasına imkan sunan, faturanın elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulama” biçiminde yapılmıştır. Tebliğ’e göre e-fatura uygulaması, VUK’nın mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükmün Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden düzenlenmek, müşteriye verilmek, müşteri tarafından da istenmek ve alınmak zorunda olan faturanın kâğıt belge yerine elektronik ortamda e-belge olarak düzenlenmesi, ilgisine iletilmesi, saklanması ve ibrazına imkan veren bir uygulamadır. Teknik açıdan e-fatura uygulaması, “Sistem üzerinde önceden tanımlanmış olan kullanıcıların belirlenen standartlara uygun elektronik belgeleri, gönderen taraftan alıcı tarafa iletimini sağlayan mesajlaşma alt yapısını” ifade etmektedir. E-fatura uygulamasından yararlanan kullanıcılar sistemde kayıtlı kullanıcılara e-fatura gönderebilir, bunlardan e-fatura alabilir ve gönderilen veya alınan e-faturaları bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda saklayabilir ve istendiğinde ibraz edebilirler (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>).

GİB tarafından yönetilen e-fatura uygulamasının amacı, tek format ve standarda göre alıcı ve satıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan sistemin oluşturulmasıdır (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkında.html>). 509 Sıra No’lu VUK GT’de geçen e-fatura ile yakından ilgili kavramlar aşağıdaki gibidir. Tebliğde geçen söz konusu kavramlardan;

E-arşiv fatura, “Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun şekilde elektronik ortamda oluşturulan ve e-Fatura dışında kalan elektronik faturaları”,

E-arşiv fatura uygulaması, “Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun şekilde ve Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun olarak e-Arşiv Faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulamayı”,

E-belge, “Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü”,

E-kayıt, “Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini”,

Elektronik sertifika, “Mali Mühür ve Nitelikli Elektronik Sertifikayı”,

Elektronik sertifika ile imzalama, “Tüzel kişilerin mali mühürle onaylaması, gerçek kişilerin ise nitelikli elektronik sertifika ile imzalaması veya mali mühür ile onaylaması”,

GİB portalı (GİB e-belge portalı), “E-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu ve e-Gider Pusulası ve benzeri diğer e-Belge uygulamalarına ait temel fonksiyonların, internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacıyla Başkanlık tarafından geliştirilen portalleri”,

HSM (Hardware Security Module - Donanımsal Güvenlik Modülü), “İçerisine mali mühür sertifikası yüklenebilen ve birim zamanda akıllı karttan çok daha fazla sayıda işlem yapma kapasitesine sahip aracı”,

Mali mühür, “Bu Tebliğ çerçevesinde Başkanlık için TÜBİTAK-UEKAE tarafından oluşturulan elektronik sertifika alt yapısını”,

NES, “5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 9 uncu maddesinde tanımlanan ve yalnızca gerçek kişi mükelleflerce kullanabilen elektronik sertifikayı”,

Özel entegratör, “Bu Tebliğde belirtilen elektronik belgelerin oluşturulması, imzalanması, iletilmesi hususlarında mükelleflere hizmet verme konusunda teknik yeterliğe sahip ve test ve değerlendirme süreçleri sonunda Başkanlıktan izin alabilen entegrasyon kuruluşlarını”,

TÜBİTAK - UEKAE - BİLGEM / KAMU SM, “Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü - Bilişim ve Bilgi Güvenliği İleri Teknolojiler Araştırma Merkezi / Kamu Kamu Sertifikasyon Merkezini”,

Zaman damgası, “Bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı” ifade etmektedir.

2.3.2. E-Faturada Bulunması Gereken Bilgiler ve Kağıt Faturadan Farkları

509 Sıra No’lu VUK GT’ye göre e-faturada bulunması zorunlu olan ve e-faturanın şekil şartlarını oluşturan bilgiler şöyledir:

- E-faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası,
- E-faturayı düzenleyeninin adı / soyadı, ticaret unvanı (varsa), iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Müşterinin adı / soyadı, ticaret unvanı, vergi dairesi (varsa) ve vergi kimlik numarası,
- Malın veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,
- GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

GİB, ihtiyaç duyulması halinde yukarıda belirtilen bilgilere ilave bilgilerin de e-faturada bulunmasını isteyebilir. Bu durumda, GİB, mükelleflere gerekli duyuruları “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yapmak zorundadır. Ayrıca, mükellefler, e-fatura üzerinde bulunması zorunlu bilgilere ilaveten ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir.

E-faturanın daha iyi anlaşılması için e-faturanın kâğıt fatura ile arasındaki farklara değinmekte fayda bulunmaktadır. E-faturanın kağıt faturadan farklılık gösteren yönleri, şu şekilde sıralanabilir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 8-9):

- E-fatura, elektronik ortamda düzenlenir ve kağıda yazdırılmaz. Kağıt fatura ise, bilgisayar ortamında düzenlense dahi kağıda yazdırılması gereken bir belgedir.
- E-fatura, elektronik ortamda saklanır ve ibraz edilir. Kağıt fatura ise, depo ve arşiv gibi fiziksel ortamlarda saklanır ve ibrazı da faturanın ilgililere teslimi yoluyla yapılır.

- E-faturanın tarafları arasında dolaşımıyla ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtlar, kamu otoritelerince güvence altına alınmıştır.
- Kamu otoritelerinin sistemin veri güvenliğinden sorumlu olmalarından dolayı e-faturanın, kağıt fatura gibi sahtesinin ya da kopyasının yapılması mümkün değildir. E-fatura uygulama sistemi, e-imza ve mali mühür gibi güçlü güvenlik sistemleri ile korunmaktadır.
- E-faturada, satıcı ve alıcının kimlik bilgileri ile fatura içeriği kamu otoritelerinin sorumluluğunda olduğundan kağıt faturada olduğu gibi alt nüshası ya da içeriği farklı gibi iddialar geçerli değildir.
- E-fatura sistemi, bilgisayar alt yapısına dayanmaktadır. Dolayısıyla, kağıt faturada olduğu gibi e-faturada, aritmetik hataların yapılması mümkün değildir.
- Kağıt fatura uygulamasında, her ne kadar mevzuata uygun olmasa da ileriye dönük fatura düzenlenmesi ile karşılaşılabilir. Oysa, e-fatura sisteminde, ileriye dönük fatura düzenlenmesi mümkün değildir. E-fatura sisteminde, geriye dönük fatura düzenlenmesi mümkündür. Ancak, sistemde, faturanın oluşturulduğu ve müşteriye gönderildiği tarih kayıt altına alınmaktadır.
- E-fatura uygulamalarında faturaya itiraz, kağıt faturada olduğu gibi harici itiraz (noter vasıtasıyla, taahhütlü mektup, telgraf veya güvenli e-imza kullanılarak kayıtlı e-posta adresi) yollarının kullanılmasıyla yapılabilir. Ayrıca, e-fatura uygulamasında harici itiraz yollarına ilaveten ticari fatura senaryosunda düzenlenen e-faturalar için e-fatura sistemi üzerinden ret cevabı verilmek; temel fatura senaryosunda düzenlenen faturalar için ise, GİB'nin web sitesinde yer alan "E-Fatura İptal Portalı" aracılığıyla fatura iptal işlemi gerçekleştirilmek suretiyle de yapılabilir. Bu nedenle, e-fatura için 8 günlük itiraz süresi titizlikle takip edilmelidir. Aksi durumda, fatura içeriği kabul edilmiş olmaktadır.

E-fatura ile kağıt fatura arasında farklılık olduğu gibi benzerlik de bulunmaktadır. Mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (BA formu) ve mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (BS formu), hem e-fatura hem de kağıt fatura için benzer şekilde düzenlenmektedir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 9).

2.3.3. E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler, Özellik Arz Eden Durumlar ve E-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri

Türkiye’de, e-fatura uygulamasının kademeli olarak yaygınlaştırılması ilkesi benimsenmiştir. Bu amaçla, ilk başta anonim ve limited şirketlerin e-fatura düzenlemesi, göndermesi ve kabul etmesi sağlanmıştır. Daha sonra, 416 Sıra No’lu VUK GT ile gerçek kişi mükellefler, e-fatura uygulamasına dahil edilmiştir. Günümüzde, e-fatura uygulamasının kullanıcı kapsamı daha da genişletilerek bu uygulamayı anonim şirketler, limited şirketler, gerçek kişiler ve diğer mükellefler kullanabilir hale gelmiştir (Kefe ve Kanarış, 2019, s. 169).

E-fatura kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin kimler olduğu konusunda, 2019 yılında revizyona gidilmiştir. 2019 yılında yayımlanan 509 Sıra No’lu VUK GT’ye göre e-fatura kullanması zorunlu olan mükellefler, Tablo 2.2’de gösterilmiştir. Tablo 2.2’de yer alan mükelleflerin, e-fatura uygulamasına dâhil olmaları ve 509 Sıra No’lu VUK GT’nin “V.7.” ve “VIII.” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer kullanıcılara faturalarını e-fatura olarak düzenlemeleri ve bu kullanıcılardan e-fatura olarak almaları zorunludur.

VUK GT Sıra No: 509’da e-fatura kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin belirlenmesinin yanında ihracat işlemleri; e-faturaya geçme zorunluluğu olan mükelleflerin tam bölünme, birleşme veya tür değişikliğine gitmeleri halinde e-fatura uygulaması; GİB tarafından yapılan inceleme veya analiz çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler; isteye bağlı olarak e-fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler ile 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşları gibi özellik arz eden durumlara da açıklık getirilmiştir. Özellik arz eden durumlar, Tablo 2.2’de gösterilmiştir.

E-fatura uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi, GİB tarafından tutulmakta olup bu liste “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlanmaktadır. E-fatura uygulamasına elektronik sertifika temin işlemlerini tamamlayarak dahil olan kullanıcıların sayısı, 2.2.2019 tarihi itibarıyla 167.551’dir (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturakayitlikullanbicilar.html>).

Tablo 2.2: E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler ve Özellik Arzeden Durumlar

Mükellefler	
E-Fatura Kullanmak Zorunda Olanlar	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 2018 veya takip eden hesap dönemleri brüt satış hasılatı, 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, ➤ 4760 Sayılı ÖTVK'ya ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler, ➤ 4760 Sayılı ÖTVK'ya ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve / veya ithal edenler, ➤ Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları, ➤ 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.
Özellik Arzeden Durumlar	<ul style="list-style-type: none"> ➤ E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 3065 sayılı KDVK'nın 11. maddesi kapsamındaki mal ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar dahil) ve yolcu beraberli eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, ➤ E-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin tam bölünme, birleşme veya tür değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler, ➤ GİB tarafından faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle yapılan inceleme veya analiz çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilerek e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler veya mükellef grupları, ➤ 509 Sıra No'lu VUK GT'de belirlenen hadlerin altında kalan, ancak isteğe bağlı olarak e-fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, ➤ 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının e-fatura uygulamasından yararlanma zorunluluğu, usul ve esasları Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce tespit edilen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi çerçevesinde belirlenir.

Tablo 2.2'de yer alan e-fatura kullanma yani uygulamasına geçiş zorunluluğu olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçiş süresi hakkında VUK'nın 509 Sıra No'lu GT'sinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçiş süreleri hakkında bilgi Tablo 2.3'de sunulmuştur.

Tablo 2.3: E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükelleflerin E-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri

Geçiş Zorunluluğunun Kapsamı	Zorunluluk Geçiş Tarihi Açıklaması
2018 hesap dönemi brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 10 milyon TL ve üzeri olan mükellefler	1.1.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
2018 veya 2019 hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 milyon TL ve üzeri olan mükellefler	1.7.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
2020 veya izleyen hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 milyon TL ve üzeri olan mükellefler	İlgili hesap dönemini izleyen yılın 7. ayının başından itibaren, e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
4760 sayılı ÖTVK'ya ekli (I) sayılı liste kapsamındaki mallar nedeniyle EPDK'dan lisans alımı veya bu Kanunu'na ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler	1.7.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
4760 sayılı ÖTVK'ya ekli (I) sayılı liste kapsamındaki mallar nedeniyle EPDK'dan lisans alımı veya bu Kanunu'na ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2020 ve izleyen yıllarda gerçekleştirenler	Lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayanlardan 1.7.2020 tarihine kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayan mükellefler	1.7.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Aracı hizmet sağlayıcılığı, internet reklamcılığı hizmet aracılığı ve internet ortamında ilan yayınlama işleriyle uğraşmak üzere 2020 veya izleyen dönemlerden itibaren işe başlayacak mükellefler	İşe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
5957 sayılı Kanun'a göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle işgal eden mükelleflerden 1.1.2020 tarihine kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayanlar	1.1.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır
5957 sayılı Kanun'a göre 2020 veya izleyen dönemlerden itibaren komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşmak üzere işe başlayacak mükellefler	İşe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden 3065 sayılı KDVK'nın 11. maddesi kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlar	1.7.2017 tarihinden (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar açısından 1.7.2020 tarihinden) itibaren e-fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.
E-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin tam bölünme, birleşme veya tür değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler	İşlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren en geç 3 ay içinde e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
GİB tarafından faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle yapılan inceleme veya analiz çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilerek e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler veya mükellef grupları	Kendisine yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-fatura uygulamasına dahil olması ve e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara düzenleyecekleri faturaları e-fatura olarak düzenlemeleri gerekir.

Kaynak: Destek Yeminli Mali Müşavirlik, <http://www.destekymm.com/>.

Tablo 2.3’de yer alan 2018 hesap dönemi brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 10 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflerin 1.1.2020 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğunun yasal dayanağı, 454 Sıra No’lu VUK GT; diğer mükelleflerin ise 509 Sıra No’lu VUK GT’dir (Destek Yeminli Mali Müşavirlik, <http://www.destekymm.com/>).

2.3.4. E-Fatura Uygulaması

Bu çalışmanın “2.3.1. E-Faturanın Tanımı, E-Fatura Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki Belge Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar” kısmında yapılan tanımda da ifade edildiği gibi e-fatura uygulaması, e-faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, saklanması, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir süreçtir. E-fatura uygulama süreci, alıcının ürün ve / veya hizmet satın almasıyla başlamakta; satıcının satılan ürün ve / veya hizmet ile ilgili e-fatura hizmet sağlayıcısı aracılığıyla e-fatura düzenleyip alıcıya gönderimini yapmasıyla devam etmekte; alıcının e-faturayı kabul ve onaylanmasıyla da tamamlanmaktadır (Demirdöven, 2017, s. 29). E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, mal satışları ve hizmet sunumlarında fatura kullanımına yönelik aşağıdaki esaslar söz konusudur (VUK GT Sıra No: 509).

- E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflere = E-fatura,
- E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere = E-arşiv fatura,
- E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden vergi mükellefi olmayanlara = E-arşiv fatura

düzenlenmek zorundadır. E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükellefler ile vergi mükellefiyeti olmayanlara mal satışları ve hizmet sunumlarında e-arşiv fatura düzenleyebilmesi için, ilgili kısımda da ifade edildiği üzere GİB’den e-arşiv fatura uygulamasına dahil olma izni almış olmaları gerekir.

E-fatura uygulaması ile ilgili olarak aşağıda sırasıyla e-fatura standardı ULB-TR, e-fatura uygulamasının teknik mimarisi ve e-fatura tarafları, e-fatura başvuru süreci, e-fatura uygulamasından yararlanma yöntemleri ve e-fatura uygulama senaryoları incelenmiştir.

2.3.4.1. E-Fatura Standardı UBL-TR

E-fatura, UBL formatında hazırlanan ticari belge özelliği taşımaktadır (Kefe ve Kanarğ, 2019, s. 168). UBL, evrensel iş dili olarak tanımlanabilir. UBL, yapı gereği EDI'yi kapsayan ve EDI'nin daha gelişmiş halidir. UBL, evrensel geçerliliğe sahip olan XML tabanlı bir dildir. UBL, işletmelerin küresel ölçekte faaliyet göstermelerine imkân sunmaktadır. Evrensel geçerliliği olan bir standardın kullanılması, ülke içindeki işletmeler tarafından düzenlenen faturaların bütün işletmelerce kolayca okunabilmesini sağlayacaktır. Ayrıca, yurt dışı fatura trafiğini de önemli ölçüde kolaylaştıracaktır (Doğan, 2017, s. 150).

Ticari hayattaki gelişmeler ve ortaya çıkan yeni gereksinimler doğrultusunda UBL'nin yapısı sürekli güncellenmekte; bu da, benzer uygulamalara göre UBL'nin daha avantajlı olmasını sağlamaktadır. UBL'nin bünyesinde satın alma, sipariş, faturalama, ödeme gibi genel iş süreçlerine ilişkin belgelerin çoklu sürümleri geliştirilerek hem ulusal hem de uluslararası ekonomik olay ve işlemlerin belirli standartlar altında yürütülmesi hedeflenmektedir. UBL, mevcut haliyle 31 adet ticari belgenin XML formatında tanımını içermektedir. Fatura, bu ticari belgelerden sadece biridir (Doğan, 2017, s. 151).

GİB tarafından yapılan düzenlemelere göre e-faturanın, UBL format ve standardında hazırlanması zorunludur. Türkiye'de, e-fatura açısından UBL standardı esas alınarak özelleştirme yapılmış ve UBL-TR oluşturulmuştur (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>). GİB tarafından yürütülen e-fatura çalışmaları kapsamında meydana getirilen UBL-TR v1.2, UBL 2.1 standardında bulunan belgelerden fatura ve uygulama yanıtının Türkiye koşullarına göre özelleştirilmesi neticesinde elde edilmiştir (Doğan, 2017, s. 175). GİB e-fatura uygulaması sisteminde önceden tanımlanmış kullanıcılar, UBL-TR standardı aracılığıyla birbirlerine elektronik ortamda fatura gönderip almaktadırlar. Sistemin işleyişi, bilgisayarda e-posta göndermesini bilen bilgisayar kullanıcısının kolay bir şekilde kullanabileceği düzeyde basittir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 12).

2.3.4.2. E-Fatura Başvuru Süreci

E-fatura göndermek ve almak isteyen mükellefler, sisteme kayıt için GİB'ye başvuru yapmalıdır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 12). E-fatura sistemine dâhil olmak isteyenlerin atacakları ilk adım, e-fatura başvuru şartları hakkında bilgi sahibi

olmaktır. E-fatura başvurusu, sadece elektronik ortamda yapılabilir. GİB, başvuru ile ilgili süreçlerin değiştirilmesi konusunda yetki sahibidir. E-fatura uygulamasına dahil olacak mükellefler, e-faturaya geçiş ile ilgili aşağıdaki adımları takip etmelidir (GİB, 2017b, s. 6-7).

- Mali mühür veya NES'ye başvuru,
- E-fatura başvurusu.

2.3.4.2.1. Mali Mühür ve NES Başvurusu

E-fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, başvuru sırasında e-imza araçlarıyla başvuru formunu imzalayarak başvuru yapmaktadırlar. Bu nedenle, mükellefler, e-fatura başvurusu yapmadan önce e-imza araçlarını temin etmiş olmaları gerekir. E-imza araçları (GİB, 2017b, s. 6);

- Tüzel kişiler için mali mühür ve
- Gerçek kişiler için NES veya mali mühürdür.

E-belgenin, hukuki anlamda belge olarak kabul edilebilmesi için belli bir kişiye ait olması gerekir. Hukukumuzda, kabul gören e-imza, güvenli e-imzadır. Ancak, güvenli e-imza kullanılarak oluşturulan belgelerin, kişilere ait olma şartı gerçekleşmektedir (Gözel, 2016, s. 165). Güvenli e-imza, elle atılan imzayla aynı hukuki sonucu doğurmaktadır. Elektronik İmza Kanunu'nda güvenli e-imzanın, elle atılan imzaya eşdeğer olduğu kabul edilmiş ve e-imza ile oluşturulan verilerin senet hükmünde olacağı ifade edilmiştir (Doğan, 2017, s. 119). E-imza kullanımı, dünya çapında kabul görmekte ve gittikçe kullanımı yaygınlaşmaktadır. Bunun nedenleri; e-imzanın güvenilir, yeniden kullanılamaz, taklit edilemez, e-imzalı metnin değiştirilemez ve e-imzanın inkâr edilemez olması olarak sıralanabilir. Dolayısıyla, e-imzanın sağladığı başlıca yararlar; veri bütünlüğü, inkâr edememe, kimlik doğrulama ve gizlilik biçiminde sıralanabilir (Dirlik ve Aydoğan, 2018, s. 50).

Mali mühür, kurumsal bir e-imza türüdür (Doğan, 2017, s. 113). Mali mühürün kullanım alanı ve işlevleri, 509 Sıra No'lu VUK GT'de "213 sayılı VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş, işletmelere ve istemeleri halinde gerçek kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacıyla oluşturulan ve e-

belgelere ilişkin uygulamalar kapsamında yapılan işlemlerde kullanılan” olarak belirtilmiştir.

Mali mühür, kurumun bildirilen yetkili veya yetkililerinin kontrolü altında kullanılmalıdır. Yetkili veya yetkililerin değişmesi durumunda, yeni yetkili veya yetkililer derhal belirlenmeli ve bunlara ait bilgiler de GİB tarafından belirlenecek yöntemler ile bildirilmelidir (VUK GT Sıra No: 509).

Tüzel kişilerin ve diğer kurumların unvanının değişmesi halinde, eski unvanda alınan sertifikalar geçerliliğini kaybetmektedir. Bu nedenle, yeni unvana uygun sertifika başvurusu, unvan değişikliğini izleyen 15 gün içerisinde yapılmalıdır (VUK GT Sıra No: 509).

Mali mühür sertifikaları, sahiplerine kart okuyucularıyla birlikte teslim edilir. Sertifikaların, HSM aracılığıyla kullanılması da mümkündür. Ancak, bu durumda sertifikalarının HSM'lere yüklenmesi işlemi, TÜBİTAK-UEKAE veya yetkili kıldığı kişiler / kurumlar aracılığıyla yapılmalıdır. Ayrıca, tercih edilen HSM modellerinin TÜBİTAK-UEKAE tarafından yayımlanacak niteliklere sahip olması gerekir (VUK GT Sıra No: 509).

Mali mühür, GİB adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan e-sertifika alt yapısını ifade etmektedir. Mali mühür başvurusu, Kamu SM'ye yapılır. Mali mührün başvuru, işleyiş ve kullanımına dair bütün bilgi ve belgeler, “mm.kamusm.gov.tr” adresinde yer almaktadır (VUK GT Sıra No: 509). Mali mührün kullanıma açılması için, mali mühür sertifikasının yüklü olduğu AKİS Akıllı Kart ve ACS 38T USB Masaüstü tipi kart okuyucuya takılarak gerekli kurulum yapılmalı ve kurulum sonunda bir pin kodu (altı haneli) oluşturulmalıdır (Efe ve Kanarış, 2019, s. 170).

E-fatura uygulamasına dahil olan mükellefler ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin, e-faturalarını kendi mali mühürleri ile onaylamaları veya NES ile imzalamaları esastır. Ancak, GİB, özel entegratörler vasıtasıyla e-belge uygulamalarını kullananlara düzenleyecekleri e-belgeleri özel entegratörün mali mührü ile onaylamasına izin verebilir (VUK GT Sıra No: 509). Özel entegratörün mali mührünün kullanılması durumunda da mükellefler, kendi mali mühürlerini almak zorundadır (Gülten ve Erdem, 2016, s.12).

2.3.4.2.2. E-Fatura Başvurusu

Mali mühür ya da NES'nin temininden sonra GİB'ye e-fatura başvurusu yapılır. E-fatura uygulamasına başvuru, GİB'nin web sitesinden başvuru formu doldurularak ve mali mühürle onaylanarak ya da NES ile imzalanarak yapılabilmektedir. GİB tarafından başvuru talepleri incelenir ve karara bağlanır. GİB'nin yapılan inceleme sonunda başvuruyu kabul etmesi halinde, ilgili kişi ya da kuruma işlemin başarılı olduğuna dair onay mesajıyla ve dosya evrak numarası ile dönüş yapılır. Ayrıca, mali mühür ile imzalanmış başvuru formu ve diğer evraklar da, formda belirtilen e-posta adresine gönderilmektedir (Kefe ve Kanarış, 2019, s. 170-171).

Mükellefler, başvuru sırasında e-fatura uygulamasından yararlanma yöntemlerinden birisini belirlemek zorundadırlar (Kefe ve Kanarış, 2019, s. 171). E-fatura uygulamasına dahil olan mükellefler, hesabın açılmasını izleyen 7 günden sonra uygulamaya kayıtlı diğer kullanıcılara e-fatura göndermek ve onlardan e-fatura almak zorundadırlar. Dolayısıyla, mükellefler, 7 günlük süre içinde kağıt fatura düzenleyebilirler (GİB, 2017b, s. 17).

2.3.4.3. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi ve Taraflar

E-fatura uygulama sisteminde, 3 taraf yer almaktadır. Bunlar; gönderici birim (satıcı), merkez ve posta kutusu (alıcı / müşteri)'dur. E-fatura uygulama sistemi, gönderici birimin posta kutusuna göndermek istediği faturayı merkezi bir platform yani GİB üzerinden iletmesi yoluyla işlemektedir. Başka bir ifadeyle, e-fatura uygulama sistemi, aşağıdaki Şekil 2.1'de gösterildiği gibi bir merkez etrafında tanımlanan "Gönderici Birim" ve "Posta Kutusu" yazılımları aracılığıyla çalışmaktadır. Bu yapılar, birbirinden bağımsız rolleri yerine getirmekte ve farklı yazılım altyapıları içerisinde kolaylıkla entegre edilebilmektedir (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>).

Şekil 2.1: E-Fatura Uygulama Sistemi



Kaynak: GİB. <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>, (Erişim: 11.10.2019).

E-fatura uygulama sisteminde gönderici birim, standarda uygun şekilde hazırladığı e-faturayı alıcıya gönderir. Gönderici birimin diğer rolleri ise e-faturanın mali mühür ile onaylanması, saklanması, denetlenmesi, merkeze gönderilmesi ve işlenmesi olarak sayılabilir (Kumkale, 2013, s. 101'den Demirdöven, 2017, s. 29).

E-fatura uygulama sisteminde merkez birim, gönderici tarafından düzenlenen e-faturaları denetler ve alıcıya iletir. Merkez birimin faturaların e-belge olarak düzenlenmesinin sağlanması, e-faturanın e-imza veya mali mühür ile onaylanması ve saklanmasının denetlenmesi, e-faturanın alıcıya iletilmesi, e-faturanın belirlenen standart ve format çerçevesinde aktarılması rolleri de mevcuttur (Kumkale, 2013, s. 101'den Demirdöven, 2017, s. 30).

E-fatura uygulamasında posta kutusu, mal veya hizmeti satın alan ve e-faturayı kabul eden taraftır. Posta kutusu yani alıcı birimin rolleri; gelen e-faturanın kabul edilmesi, e-faturanın e-imza veya mali mühür doğrulamasının kontrol edilmesi, e-faturanın veri ve standartlara uygunluğunun denetlenmesi, e-faturanın onaylanması ve e-faturanın muhasebe kayıtlarına alınmasıdır (Kumkale, 2013, s. 101'den Demirdöven, 2017, s. 30).

2.3.4.4. E-Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemleri

Mali mühür veya NES sahibi mükellefler fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemlerini e-fatura portalı, entegrasyon veya özel entegratör aracılığıyla gerçekleştirirler. Bir başka ifadeyle, e-fatura aşağıdaki 3 yöntemden birisi kullanılarak düzenlenmektedir. Bu yöntemler (VUK GT Sıra No: 509);

- GİB portal yöntemi,
- Doğrudan entegrasyon yöntemi ve
- Özel entegratör yöntemidir.

GİB portal, doğrudan entegrasyon ve özel entegratör yöntemlerinin hepsinde de, e-fatura alınıp verilebilmekte ve e-imza araçları ile imzalanabilmektedir. Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, gönderilen ve alınan e-faturaların içeriği ve hukuki sonuçları hiçbir durumda değişmemektedir. Yöntemlerin birbirlerinden farkı, bir ayda kesilecek e-fatura sayısı ve kullanım kolaylığıyla ilgilidir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 14). Mükellefler, e-fatura uygulamasından yararlandıkları yöntemi her zaman değiştirebilirler. Örneğin; GİB portal yönteminden doğrudan entegrasyon veya özel

entegratör yöntemine geçebilirler. Ancak, bunun için, geçiş yapmak istedikleri yönteme ait koşulları yerine getirmeleri şartı bulunmaktadır (GİB, 2017b, s. 16).

2.3.4.4.1. GİB Portal Yöntemi

GİB portal yöntemi, 509 Sıra No'lu VUK GT'de "E-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu ve e-gider pusulası ve benzeri diğer e-belge uygulamalarına ait temel fonksiyonların, internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacıyla Başkanlık tarafından geliştirilen portaller" biçiminde tanımlanmıştır. GİB portal yöntemi, GİB tarafından oluşturulan ve elektronik ortamda ücretsiz olarak sunulan e-belge uygulaması hizmetidir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 26; Akbulut, 2017, s. 2).

GİB portal yöntemi, GİB tarafından e-fatura uygulamasını entegrasyon yoluyla kullanma konusunda yeterli alt yapıya sahip olmayan kullanıcıların e-belge uygulamasından yararlanabilmelerini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Bu yöntemde, kullanıcılara e-belge uygulamalarına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran internet portalleri aracılığı ile e-belgelerin oluşturulması imkanı sağlanmaktadır (VUK GT Sıra No: 509).

GİB portal yönetimi aracılığı ile e-fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanan "Başvuru Kılavuzları"nda açıklanan şartlara uygun şekilde başvuru yapmaları gerekir. Başvurudan sonra, GİB, kullanıcı hesaplarının tanımlanmasını yapacaktır. Böylece, mükellefler, e-fatura gönderme ve / veya alma ile ilgili temel işlemleri portal içerisinde sunulan ara yüzleri kullanarak yapabileceklerdir (VUK GT Sıra No: 509). GİB portal yönteminde, mükellefler GİB portalı üzerinden e-faturalarını manuel olarak oluşturabilecekleri gibi e-faturalarını GİB'nin belirlediği formatta düzenleyip kendi bilgi işlem sistemlerinden portal hesabına da yükleyebilirler (Akbulut, 2017, s. 2).

GİB portal yönteminde, faturalar elle kesilip sisteme yüklendiğinden işlemler yavaş olmakta ve birden fazla kullanıcı aynı zaman dilimi içerisinde aynı anda fatura düzenleyememektedir. Ayrıca, bu yöntemde gönderilen ve alınan e-faturalar, e-portal üzerinde en fazla 6 ay saklanabilmektedir. Bu nedenle, portal üzerinden gönderilen ve alınan e-faturaların, bilgisayara indirilerek saklanması gerekir. GİB portal yöntemini, aylık kesilecek e-fatura sayısı 500'ü geçmeyen mükelleflerin kullanımı uygun olacaktır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 26).

2.3.4.4.2. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi

Doğrudan entegrasyon yöntemi, “bilgi işlem sistemlerinin GİB bilgi sistemleri ile doğrudan entegre edilmesi yoluyla kullanım” olarak da ifade edilebilir. Bilgi işlem sistemi yeterli alt yapıya sahip olan mükellefler, gerekli entegrasyonu sağlamak koşuluyla e-fatura uygulamalarından doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemi aracılığı ile yararlanabilirler. Bu yöntemi, bilgi işlem sistemi yurt dışından yönetilen mükellefler de kullanabilir. Bunun için, bu mükelleflerin e-fatura uygulamasından doğrudan entegrasyon yöntemi ile yararlanma konusundaki taleplerini başvuru yoluyla GİB’ye iletmeleri ve GİB’nin de izin vermiş olması gerekir (VUK GT Sıra No: 509).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi doğrudan entegrasyon yönteminde e-fatura uygulamasından yararlanabilmek için mükelleflerin bilgi işlem sistemlerinin GİB bilgi sistemleri ile entegre edilmesi gerekir. GİB, entegrasyonun yapılması sırasında uyulması gereken kuralları, sağlanması gereken standartları ve yapılması gereken işlemleri açıklayan kılavuzları “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlamaktadır (VUK GT Sıra No: 509).

E-fatura uygulamasından doğrudan entegrasyon yöntemini kullanarak yararlanmak isteyen mükelleflerin, öncelikle bilgi işlem sistemlerinde gerekli ön hazırlıkları tamamlamaları gerekir. Daha sonra, sistemlerini ve e-fatura ile ilgili süreçlerini açıklayan dokümanlar ile birlikte “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yer alan ve GİB tarafından hazırlanan “Başvuru Kılavuzu”nda açıklanan şartlara uygun şekilde GİB’ye başvuruda bulunmalıdırlar. GİB, başvurusunu uygun bulduğu mükelleflere test kullanıcısı ve yetki tanımlarını e-posta olarak iletmektedir. Entegrasyon çalışmaları, başvuru tarihinden itibaren en geç bir yıl içerisinde tamamlanmak zorundadır. Entegrasyon sürecini başarıyla tamamlayan mükellefler, başvuru ve onay sürecini de başarıyla tamamladıkları e-fatura uygulamalarını kendi bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanmaya başlayabilirler (VUK GT Sıra No: 509). Doğrudan entegrasyon yöntemi, çok sayıda fatura düzenleyen ve kendilerine ait bilgi işlem sistemini 7 / 24 kullanacak olan mükellefler tarafından kullanılabilir (Kefe ve Kanarış, 2019, s. 171). Bu yöntemi, aylık kesilecek e-fatura sayısı 5001’den fazla olan mükelleflerin kullanımı uygun olacaktır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 27).

GİB, e-belge ve dolayısıyla e-fatura uygulamalarına doğrudan entegrasyon yöntemiyle dahil olmak isteyen mükelleflere yönelik genel entegrasyon usulleri belirleyebilir. Ayrıca, GİB, bilgi işlem sistemleri, iş gerekleri, ihtiyaçları ve kapasite gibi hususları dikkate alarak mükelleflere yönelik özel entegrasyon usulleri de belirleyebilmektedir (VUK GT Sıra No: 509).

2.3.4.4.3. Özel Entegratör Yöntemi

Mükellefler, e-fatura gönderme ve alma işlemlerini teknik yeterliliğe sahip ve GİB'den izin alan özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemleri aracılığıyla da gerçekleştirebilirler. Özel entegratör yöntemi, “özel entegratörlerin bilgi işlem sistemi aracılığıyla kullanım” olarak da ifade edilebilir. E-fatura uygulamasından özel entegratör yöntemini kullanarak yararlanmak isteyen mükellefler, başvurularını “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlanan ve GİB tarafından hazırlanan “Başvuru Kılavuzları”nda açıklanan şartlara uygun şekilde GİB'ye yaparlar. Başvurusu GİB tarafından uygun bulunanlar, özel entegratörlerin bilgi işlem sistemi üzerinden e-fatura uygulamasını kullanmaya başlayabilirler (VUK GT Sıra No: 509).

Özel entegratörlük hizmeti, sadece GİB'den izin alan entegratörler tarafından yapılabilmektedir. Özel entegratörlük yapma izni almak isteyenler, GİB'ye başvuruda bulunur. Başvuru, e-belge uygulamalarına başvuru için gerekli belgeler, özel entegrasyon talebini içeren dilekçe ve dilekçe ekinde yer alan “Özel Entegrasyon Bilgi İşlem Sistem Raporu (BİS)” ile yapılır. Özel entegratörlük yapmak isteyenler, bilgi işlem altyapılarını “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlanan teknik kılavuzlara uygun olarak kurmak zorundadırlar. GİB'den izin alan özel entegratörler, e-belge düzenlemek isteyen mükelleflere e-belge uygulamaları kapsamında aşağıdaki hizmetleri sunarlar. Bu hizmetler (VUK GT Sıra No: 509);

- E-belge ve e-belge raporu oluşturma,
- Mali mühürle onaylama,
- Zaman damgası kullanma ve
- E-belgeleri alıcıya ve e-belge ve / veya e-belge raporunu GİB'ye elektronik ortamda iletme.

Özel entegratörler ile yapılan anlaşmaya bağlı olarak, özel entegratörler e-faturaların saklanması hizmeti de sunabilir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 26-27).

Özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflere ait ticari sır niteliğindeki bilgileri e-belge uygulamaları kapsamı dışında kullanamazlar ve işleme taraf olanların yazılı izni olmaksızın GİB haricinde üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Özel entegratörler, entegratörlük faaliyetleri kapsamında edindikleri ticari sır niteliğindeki bilgilerinin gizliliğinden ve güvenliğinden sorumludurlar. GİB, diğer kanunların öngördüğü cezai sorumlulukları dışında, bu işleme aykırı davrandığı tespit edilen özel entegratörlerin entegratörlük izinlerini iptal edebilir. Ayrıca, GİB, özel entegratörler için ilave yükümlülükler belirleyebilir ve istediğinde ulusal ve uluslararası standartlara uyma zorunluluğu getirebilir (VUK GT Sıra No: 509).

Özel entegratörler, anlaşma yaptıkları mükelleflere bunlara ilişkin bilgileri GİB'nin sistemine yüklediklerinde “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlanan kılavuzlarda açıklanan elektronik mesaj yapısına uygun onayı aldıktan sonra e-fatura hizmeti vermeye başlayabilirler. Mükellefler ise, kullanıcı hesaplarının GİB tarafından tanımlanmasından sonra e-fatura uygulamasından yararlanmaya başlarlar (VUK GT Sıra No: 509).

Mükelleflerin e-fatura gönderip alma işlemini özel entegratörlere ait bilgi işlem sistemi aracılığıyla gerçekleştirmeleri, saklama ve ibraz yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz. Ayrıca, e-fatura gönderilmesi ve alınması işleminde kullanılan bilgi işlem sistemi yazılım ve donanım alt yapısının, T.C. sınırları içerisinde ve T.C. kanunlarının geçerli olduğu yerlerde bulunması zorunludur. Özel entegratörler, hizmet sundukları mükellefler ile ilgili GİB tarafından istenen bilgileri GİB'ye elektronik ortamda bildirmek mecburiyetindedirler. GİB, izin alan özel entegratörlere ilişkin listeyi “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlar (VUK GT Sıra No: 509).

E- fatura uygulamasından özel entegratör yöntemiyle yararlanan mükellefler, uygulama kapsamında düzenledikleri e-faturalarda özel entegratörün mali mührü ve zaman damgasını kullanmayı talep edebilirler (VUK GT Sıra No: 509). GİB tarafından özel entegratör yönteminin kullanımına izin verilmesiyle, çok sayıda fatura düzenleyen ve kendilerine ait bilgi işlem alt yapısı yetersiz olan mükelleflere e-fatura uygulamasından yararlanma imkanı sağlanmıştır (Akbulut, 2017, s. 3). Özel entegratör yönteminde, birden fazla kullanıcı aynı zaman dilimi içinde aynı anda fatura düzenleyebilir. Bu yöntemi, aylık kesilecek e-fatura sayısı 501-5000 arası olan mükelleflerin kullanımı uygun olacaktır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 27).

2.3.4.5. E-Fatura Uygulama Senaryoları

E-fatura uygulamasında faturalar, esas itibariyle 2 farklı senaryodan birine göre düzenlenmektedir. Bu senaryolar şöyledir (GİB, 2019b, s. 4):

- Temel fatura,
- Ticari fatura.

GİB portal, doğrudan entegrasyon ve özel entegratör yöntemlerinden herhangi birini kullanan mükellefler, temel ve ticari fatura senaryolarından istediklerini seçerek kullanabilirler. Temel fatura ve ticari faturada, e-fatura içeriği değişmemekte; ancak e-faturaya itiraz şekli değişmektedir. Alıcı, temel faturaya itirazını e-fatura sistemi üzerinden yapamazken ticari faturada yapabilmektedir. Şöyle ki, ticari fatura senaryosunda düzenlenen faturalar için e-fatura sistemi üzerinden; temel fatura senaryosunda düzenlenen faturalar için ise, GİB'nin web sitesinde yer alan "E-Fatura İptal Portalı" üzerinden itiraz edebilmektedir. Ayrıca, alıcı, hem ticari fatura hem de temel fatura senaryosunda itirazını harici itiraz yollarını kullanarak da yapabilir (GİB, 2019b, s. 4). Başka bir ifadeyle, temel fatura düzenlenmesi durumunda alıcı, e-fatura sistemi üzerinden sadece e-faturayı almakta; e-faturaya ilişkin kabul, ret veya iade biçiminde cevap verememektedir. Bu faturada, "E-Fatura İptal Portalı" aracılığıyla fatura iptal işlemi gerçekleştirilecektir. Bu işlem, e-fatura uygulamasına ait sistem üzerinden ilgisine iletilen ret yanıtı olarak değerlendirilecek ve aynı zamanda sistem içi itiraz mekanizması olarak kabul edilecektir.

Temel fatura veya ticari fatura ayrımı, VUK'dan kaynaklanan bir ayrım değildir. Bu nedenle, hukuksal sonuçları arasında fark bulunmamaktadır. Şöyle ki, hem temel fatura hem de ticari fatura uygulama senaryosunda e-faturanın, mal teslimi veya hizmet sunumundan itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi zorunludur (Gülten ve Erdem, 2016, s. 27).

Temel fatura ve ticari faturanın her ikisinde de, GİB'nin logosunun kullanılması zorunludur. Portal yönetiminde GİB, logoyu e-faturaya kendisi eklerken doğrudan entegrasyon ve özel entegratörler yöntemlerinde ise, logo yazılımcılar tarafından e-faturaya konmaktadır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 28).

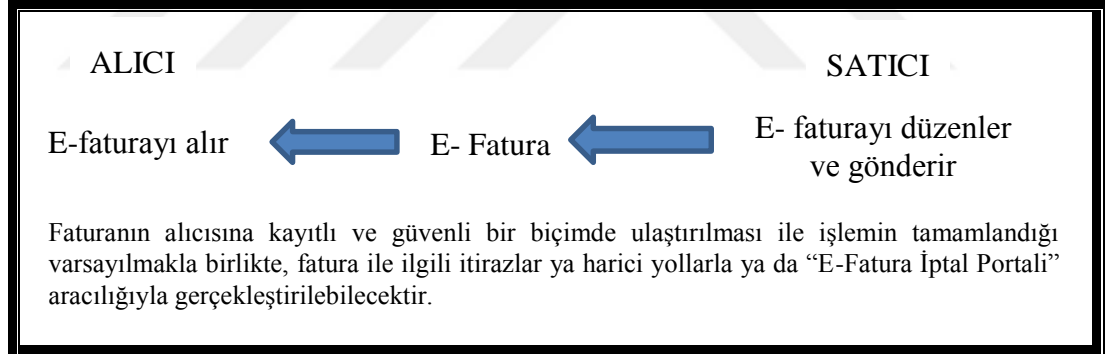
Mükellefler, müşterileri ile anlaşmak suretiyle istedikleri zaman kullandıkları e-fatura uygulama senaryosunu değiştirebilirler. Başka bir ifadeyle, ticari fatura

senaryosu kullanılırken temel fatura senaryosuna geçebilirler; bunun tam tersi de mümkündür. Aynı müşteriyle, hem ticari fatura hem de temel fatura kullanma anlaşması yapılabilir. Şöyle ki; aynı müşteriyle bir malın satışı veya hizmetin sunumu için ticari fatura; başka bir malın satışı veya hizmetin sunumu için de temel fatura kullanımı konusunda anlaşılabilir. Mükellef, aynı ya da farklı mükelleften mal alırken ya da aynı ya da farklı mükellefe mal satarken farklı fatura senaryosunun kullanımına dair anlaşma yapabilir. Şöyle ki; mal satılan ya da hizmet sunulan bir müşteri ile ticari fatura senaryosuna; mal ya da hizmet alınan aynı ya da başka bir işletme ile de temel fatura senaryosuna göre anlaşma yapmak mümkündür (Doğan, 2017, s. 139).

2.3.4.5.1. Temel Fatura

Temel fatura senaryosu, Şekil 2.2’de gösterildiği gibi satıcı yani gönderici birim tarafından mal satışları veya hizmet sunumları nedeniyle düzenlenen faturanın merkez yani GİB aracılığıyla posta kutusuna yani alıcıya ulaştırılması biçiminde tek yönlü bir işlemdir.

Şekil 2.2: Temel Fatura Senaryosu



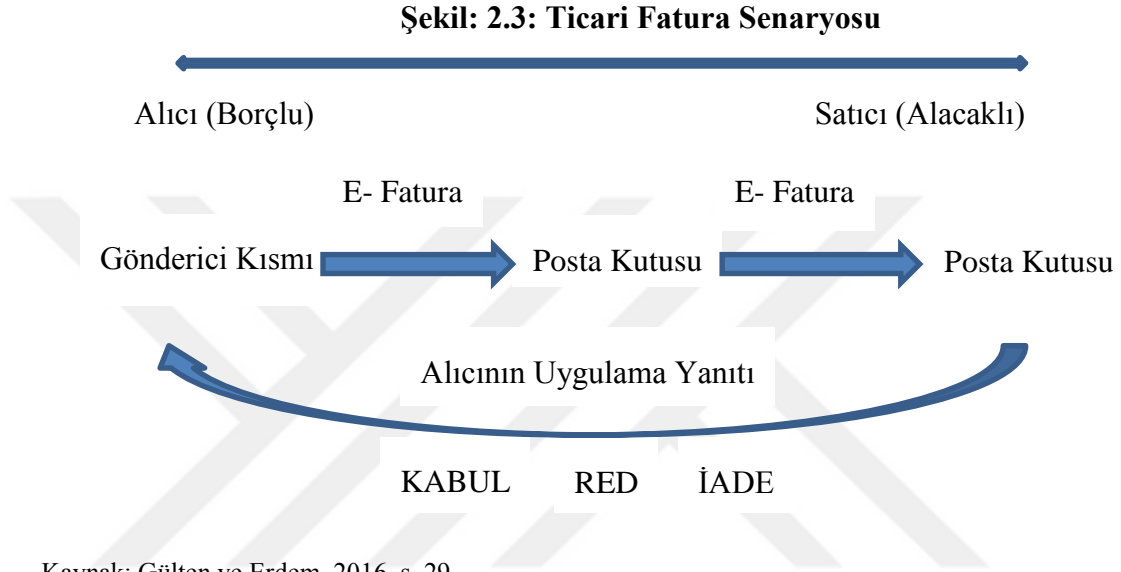
Kaynak: GİB, 2011, s. 6.

Bu fatura senaryosunun özellikleri şöyledir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 28):

- Sisteme kayıtlı kullanıcılar arasında kullanılabilir.
- Alıcı ve satıcı, temel fatura senaryosunun kullanılacağı konusunda anlaşmış olmalıdır.
- Her türlü mal satışı veya hizmet sunumunda kullanılabilir.
- Genellikle, alıcının alınan mal ve yararlanılan hizmete itirazının olmayacağını tahmin edildiği işlemlerde kullanılır.

2.3.4.5.2. Ticari Fatura

Ticari fatura senaryosu, Şekil 2.3’de gösterildiği gibi satıcı yani gönderici birim tarafından mal satışları veya hizmet sunumları nedeniyle düzenlenen faturanın merkez yani GİB aracılığıyla posta kutusuna yani alıcıya iletilmesi ve alıcının kabul, ret veya iade biçimindeki cevabının tekrar satıcıya yine merkez aracılığı ile iletilmesi şeklinde iki yönlü bir işlemdir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 28).



Ticari fatura senaryonun özellikleri aşağıdaki gibidir (Gülten ve Erdem, 2016, s. 28-29):

- Sisteme kayıtlı kullanıcılar arasında kullanılabilir.
- Alıcı ve satıcı, ticari fatura senaryosunun kullanılacağı konusunda anlaşmış olmalıdır.
- Her türlü mal satışı veya hizmet sunumunda kullanılabilir.
- Alıcının uygulama yaniti olarak gelen e-faturayı kabul, ret veya iade cevabı göndermesi seçeneklerini içerir.
- Alıcının gelen e-faturaya verdiği ret cevabına ilişkin genel açıklamalar bölümüne ret nedenlerinin yazılmasına imkan sağlar.
- Alıcının gelen e-faturaya iade cevabı vermesi halinde, iade faturası düzenlemesini mümkün kılar.
- Satıcının, alıcının iade faturasına sistem üzerinden kabul, ret veya tekrar iade biçiminde bir cevap vermesi mümkün değildir. Eğer, iade faturasının

reddedilmesi veya iade edilmesi gibi bir ihtiyaç ortaya çıkarsa, satıcı cevabını kağıt faturadaki gibi harici yollardan verecektir.

Ticari fatura uygulama senaryosunda, 8 günlük yasal itiraz süresi dolmasına rağmen e-faturaya cevap vermeye çalışılırsa, “yasal cevap verme süresi (8 gün) geçtiği için posta kutusu yanıtı gönderemezsiniz” biçiminde bir uyarı mesajıyla karşılaşılır (Doğan, 2017, s. 145).

2.3.5. E-Faturanın Saklanması ve İbraz Yükümlülüğü

VUK'nın ilgili hükümlerine göre saklama yükümlülüğü olanlar, gerek düzenledikleri gerekse kendi adlarına düzenlenen e-faturaları kendilerine iletim / teslim biçimine uygun olarak yasal süreler dâhilinde saklama ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler (VUK GT Sıra No: 509).

E-faturaların veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilmezliği, mali mühür ve NES ile garanti altına alınmaktadır. E-imza ve mali mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolü, sadece elektronik ortamda yapılabilmektedir. Bu nedenle, e-faturanın kağıda basılarak fiziki olarak saklanması söz konusu değildir. Dolayısıyla, mükellefler, düzenledikleri e-faturaları, üzerindeki mali mühür veya e-imzayı da içerecek biçimde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda saklayacak ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir. Söz konusu e-faturaların alıcıları, e-faturaları kendilerine iletim biçimine uygun olarak saklayacak ve ibraz edeceklerdir. Şöyle ki; e-faturaların elektronik ortamda iletilmiş olması halinde üzerindeki mali mühür veya e-imzayı da içerecek biçimde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda; kâğıt ortamda teslim edilmişse, kâğıt ortamda saklar ve ibraz ederler (VUK GT Sıra No: 509).

Saklama ve ibraz yükümlülüğü, arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin her türlü e-kayıt ve veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçların tümünü kapsamaktadır. Saklama ve ibraz yükümlülüğü, e-faturalara istendiğinde kolaylıkla erişilemeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir şekilde görüntüleyebilmeyi ve faturaların okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak şekilde yerine getirilmelidir. Bu yükümlülük, e-faturaların 3. kişiler nezdinde saklanması durumunda, saklayan için de yasal süreler dahilinde geçerlidir (VUK GT Sıra No: 509).

Mükelleflere ait e-faturaların, mükelleflerin bilgi işlem sistemlerinde saklanması esastır. Böyle olmakla birlikte, 3. kişiler nezdinde de elektronik olarak saklama yapılabilecektir. GİB'den izin alan saklamacı kuruluşlar dahil başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınması, mükelleflerin e-faturalarının saklama ve ibrazına dair asli sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. E-faturalar, ancak T.C. sınırları içerisinde ve T.C. kanunlarının geçerli olduğu yerlerde saklanır. Bu zorunluluk, yurt dışında ikincil arşivleme yapılmasına engel değildir (VUK GT Sıra No: 509).

2.3.6. E-Faturada Sorumluluk ve Cezai İşlemler

509 Sıra No'lu VUK GT'ye konu uygulamalar kapsamında izin alan mükelleflerden gerek bu tebliğde gerekse bu tebliğe konu uygulamaların açıklandığı kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı şekilde belge düzenleyenler hakkında, işledikleri fiilin türüne göre VUK'da öngörülen cezalar uygulanır.

509 Sıra No'lu VUK GT uyarınca e-fatura kullanma zorunluluğu olan mükellefler, yaptıkları mal teslimleri / alımları ve hizmet sunumları kapsamında, anlaşmalı matbaalara bastırılan kağıt faturaları kullanamazlar; kullanmaları durumunda söz konusu mükellefler hakkında VUK'da öngörülen cezai hükümler uygulanır.

E-fatura uygulaması hizmeti verme izni iptal edilen özel entegratörler, hizmet verdiği mükellefleri bu konuda uyarmak zorundadır. Söz konusu mükellefler, başka bir özel entegratör ile anlaşabilirler ya da GİB portal veya doğrudan entegrasyon yöntemlerinden kendilerine en uygun olanı seçerek kullanabilirler.

Doğrudan entegrasyon yöntemini kullanarak e-fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerden izinlerinin iptal edildiği kendisine bildirilmiş olanlar, bildirim yapıldığı tarihten itibaren 6 ay süreyle doğrudan entegrasyon yöntemini kullanmak üzere başvuru yapamazlar. Bu mükellefler, özel entegratörlerden hizmet alınması ya da GİB portal yönteminin kullanılması suretiyle e-fatura uygulamasından yararlanabilirler.

509 Sıra No'lu VUK GT'de belirlenen usul ve esaslarla ilgili teknik kılavuzlarda belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen e-faturalar, VUK kapsamında düzenlenen fatura olarak kabul edilmez.

Mükellefler, e-faturaları düzenlerken süreler başta olmak üzere 509 Sıra No'lu VUK GT'de belirtilmeyen hususlarda VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır.

2.3.7. E-Fatura Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları

E-fatura uygulamasının, işletmelere avantajları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. E-fatura uygulamasının işletmelere sağladığı avantajlar aşağıdaki gibidir (Yanık ve Karadaş, 2013, s. 136).

- Kâğıt fatura düzenlenmediğinden baskı ve kâğıt giderlerine katlanılmaz.
- Kâğıt faturaların saklanması için arşiv gibi fiziki ortama ihtiyaç yoktur.
- Satıcı ve alıcılar arasında gönderilen faturaların postada gecikmesi, yırtılması ve yıpranması gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan sorunlar ortadan kalkar.
- Bilgi ve belgelerin kontrolleri veya denetimleri, daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılır. Dolayısıyla, denetçiler, emek yoğun ve zaman alıcı iş yükünden kurtulmuş olmaktadır.
- Faturalardaki eksik ve yanlış bilgiler, hızlı ve basit bir şekilde düzeltilir. Böylece, fatura iptalleri en aza indirgenmektedir.
- Faturaların düzenlenmesi, daha kolay ve hızlı bir şekilde olur ve e-faturalar daha az hata ile düzenlenir. E-faturalarda hata olması durumunda ise, hataya anında müdahale edilebilir.
- Elektronik ortamda saklanan e-faturaya, ihtiyaç duyulması halinde erişim hızlı ve kolay olur.
- İşletme sahiplerinin, işletmeleri üzerindeki hâkimiyeti artabilir.
- Uluslararası işletmeler ile entegrasyon daha kolay sağlanır.
- Faturanın tahsilatı, daha kısa sürede yapılabilir.
- Nakit yönetimi daha hızlı ve kolay olabilir.

E-fatura uygulamasının yukarıda sayılanlara ilaveten işletmelere sağladığı başka avantajları da bulunmaktadır. E-fatura uygulamasıyla hızlı ve güvenli iletişim sağlanır, standart raporlar üretilir, faturalar ulusal ve uluslararası finansal bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olur (Şençiçek, 2013, s. 101). E-faturalar, kısa sürede alıcıya ulaşır ve dolayısıyla ödeme gecikmeleri azalabilir (Gönen ve Solak, 2017, s. 66).

Özetlemek gerekirse, e-fatura uygulaması, işletmelere zaman, maliyet ve entegrasyon açısından fayda sağlamaktadır. Bilgi teknolojilerinin kullanımıyla kazanılan zaman emek verimliliğini; azalan maliyetler de kârlılığı artırır. Entegrasyon ise, işletmelere yeni pazarlar kazandırabilmektedir. Bunlar da, işletmelerin ulusal ve uluslararası alanda rekabet gücünü artıran etkenlerdir (Yanık ve Karadaş, 2013, s. 136).

E-fatura uygulaması, sadece işletmelere değil kamu mali yönetimine de fayda sağlamaktadır. E-fatura uygulaması sayesinde, vergi kayıp ve kaçakçılığı engellenebilir veya en aza indirgenir; vergi denetimleri de daha hızlı ve etkin olur (Yanık ve Karadaş, 2013, s. 136). Ayrıca, kamusal hizmetlere ulaşım da hızlı, güvenli ve verimli olmaktadır (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018, s. 15).

E-fatura uygulamasının işletmeler açısından dezavantajları aşağıdaki gibidir (Tuncer, 2014, s. 14'den Özdemir, 2016, s. 66-67).

- Zorunlu olmasına rağmen Kamu İktisadi Teşekkülleri'nin e-fatura uygulamasına geçmemesi, bunlara mal satan veya hizmet sunan işletmeler açısından dezavantaj oluşturur.
- E-fatura uygulamasına geçen işletmelerin tamamı, e-fatura altyapısına sahip değildir. Bu durum, işletmelerin mevcut sistemlerini güncelleştirmelerine ve ilave maliyete katlanmalarına neden olmaktadır.
- Ticari sır niteliğinde düzenlenen e-faturaların 3. kişi veya kurum üzerinden gönderilip alınması; rakip işletmelerin de, bu bilgilere ulaşabilmesinin mümkün olması işletmeleri tedirgin etmektedir.
- E-fatura uygulamasından yararlanabilmek için işletmelerin sistemlerini e-fatura uygulamasıyla uyumlu hale getirmesi veya entegratör firmalar ile çalışması ve personel istihdam etmesi gerekir. Bu da, işletmelere ilave maliyet yüklemektedir.

2.3.8. E-Arşiv Fatura

E-fatura uygulamasının işletmelere maliyet ve verimlilik açısından sağladığı faydalara ilaveten çevreye yapmış olduğu katkı nedeniyle bu kapsamda düzenlenen ve alınan faturaların, elektronik ortamda arşivlenmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın "2.3.1. E-Faturanın Tanımı, E-Fatura Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki Belge Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar" kısmında yapılan tanımda da

ifade edildiği gibi e-arşiv fatura, elektronik ortamda oluşturulan ve e-fatura dışında kalan elektronik faturalardır. E-arşiv fatura uygulaması da, e-arşiv faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi, saklanması, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir süreçtir.

E-arşiv fatura uygulamasından yararlanabilmek için mükelleflerin aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiş olması gerekir (VUK GT Sıra No: 509).

- E-fatura uygulamasına dahil olması,
- E-arşiv fatura düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,
- E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmak için GİB'ye başvuru yapması.

GİB'den e-arşiv fatura uygulamasını kullanma izni alan mükellefler, e-fatura uygulamasına dahil olmayan vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlara düzenleyecekleri faturaları elektronik ortamda e-arşiv fatura olarak düzenlerler. Başka bir ifadeyle, bu mükellefler, kağıt fatura kullananlar ile nihai tüketicilere e-arşiv fatura oluşturmaktadırlar. Mükellefler, alıcının talebine göre de düzenledikleri e-arşiv faturayı kağıt ya da elektronik ortamda alıcıya iletir; kendisine ait nüshayı ise, elektronik ortamda saklar ve ibraz ederler. Elektronik ortamda düzenlenen faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen ya da elektronik ortamda iletilen nüshası belgenin aslı, düzenleyen tarafından saklanan elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. E-arşiv fatura, yeni bir belge türü değildir ve kağıt ortamdaki faturayla aynı hukuki niteliklere sahiptir. E-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, mal satışları ile hizmet sunumlarında fatura kullanımına yönelik aşağıdaki esaslar söz konusudur (VUK GT Sıra No: 509).

- E-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflere = E-fatura,
- E-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere = E-arşiv fatura,
- E-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden vergi mükellefi olmayanlara = E-arşiv fatura

düzenlenmek zorundadır.

509 Sıra No'lu VUK GT'nin e-arşiv faturada bulunması zorunlu bilgiler, GİB'ye tanınan yetki ve mükelleflerin zorunlu bilgilere ilave bilgi eklemeleri gibi konulardaki hükümleri e-fatura ile aynıdır.

E-arşiv fatura uygulamasını kullanan mükellefler, e-fatura uygulamasından yararlanan mükellefler gibi GİB portal, doğrudan entegrasyon ve özel entegratör yöntemlerinden birisini kullanılarak e-arşiv fatura düzenleyebilirler.

509 Sıra No'lu VUK GT'ye göre e-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerden e-arşiv fatura uygulamasına geçmek zorunda olanlar ve bunların geçiş sürelerine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Tebliğde, bu konudaki hükümler aşağıdaki gibi 4 ayrı başlık altında ele alınmıştır.

- E-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin e-arşiv fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu,
- Aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet aracılarının e-arşiv fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu,
- E-arşiv fatura olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer faturalar,
- GİB tarafından zorunluluk getirilebilecek diğer mükellefler.

421 ve 454 Sıra No'lu VUK GT'leri uyarınca e-fatura uygulamasına dahil olmak zorunda olan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-fatura uygulamasına 509 Sıra No'lu VUK GT'nin yayımlandığı 19.10.2019 tarihi itibariyle geçmiş olan mükellefler, 1.1.2020 tarihine kadar; 509 Sıra No'lu VUK GT'nin yayımlandığı 19.10.2019 tarihinden itibaren isteğe bağlı olarak ya da bu tebliğ uyarınca e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu nedeniyle e-fatura uygulamasına dahil olan yani Tablo 2.2.'deki mükellefler ise, Tablo 2.3'de belirtilen süreler içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-arşiv fatura uygulamasına da geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları, e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar (VUK GT Sıra No: 509).

Aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet araçları, 1.1.2020 tarihine kadar; bunlardan 2020 ve takip eden hesap dönemlerinden itibaren işe başlayacak mükellefler ise, işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde başvuruları ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-arşiv fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu nedenle, söz konusu kişi veya kurumlar,

belirtilen tarihlerden itibaren düzenleyecekleri faturaları, e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar (VUK GT Sıra No: 509).

E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerden 1.1.2020 tarihinden itibaren düzenleyecekleri faturaların vergiler dahil toplam tutarı 30.000 TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından vergiler dahil toplam tutarı 5.000 TL'yi) aşan mükellefler, e-arşiv fatura düzenlemek ve almak zorundadır. Bu mükellefler, e-arşiv faturalarını GİB portalı üzerinden düzenlerler. E-arşiv fatura düzenleme limitinin belirlenmesinde, aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca birlikte değerlendirilir. GİB, bu kapsamda oluşturulması gereken e-arşiv faturalarla ilgili usul ve esasları “ebelge.gib.gov.tr” adresinde yayımlayacağı kılavuzlarda açıklar (VUK GT Sıra No: 509).

GİB tarafından faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilerek e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-arşiv fatura uygulamasına dahil olması ve faturalarını e-arşiv fatura ve / veya e-fatura olarak düzenlemeleri gerekir. Bu mükelleflerin e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara düzenleyecekleri faturalar, e-fatura olarak; e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükellefleri ile vergi mükellefi olmayanlara düzenleyecekleri faturalar da, e-arşiv fatura olarak düzenlenir (VUK GT Sıra No: 509).

VUK GT Sıra No: 509'da elektronik ticaret kapsamında düzenlenen e-arşiv faturalara ilişkin usul ve esaslar konusunda da düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, e-arşiv fatura uygulamasına dahil olup internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin e-arşiv faturaları elektronik ortamda iletme zorundadırlar. Bu mükellefler tarafından düzenlenecek e-arşiv faturalarda;

- Satış işleminin yapıldığı web adresi,
- Ödeme şekli,
- Ödeme tarihi,
- Mal satışlarında gönderiyi taşıyanın adı, soyadı veya unvanı ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası bilgisi,
- Satışa konu malın gönderildiği veya hizmetin ifa edildiği tarih,

- İade bölümünde; malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutarı

bilgilerine yer verilmesi zorunludur. Ayrıca, e-arşiv fatura üzerinde, “Bu satış internet üzerinden yapılmıştır” ifadesi de yer almalıdır (VUK GT Sıra No: 509).

E-arşiv fatura uygulamasına dahil olup internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapanların e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara yaptıkları mal satışları için düzenleyecekleri e-faturada, 6. madde hariç yukarıda yazılı bilgilere yer verilir (VUK GT Sıra No: 509).

509 Sıra No’lu VUK GT’de e-belgelerin saklanması, ibrazı, sorumluluk ve cazai işlemleri aynı maddede benzer şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle, e-arşiv faturaların saklanması, ibrazı, sorumluluk ve cazai işlemleri, e-fatura kısmında anlatılanlar gibidir.

2.4. MUHASEBEDE E-DEFTER UYGULAMALARI

Dünyada bilgisayar yazılım programlarının geliştirilmeye başlaması ile birlikte, muhasebe kayıtları elektronik ortamda tutulmaya başlamış ve elektronik ortamda tutulan bu kayıtlar da, kâğıt ortamına aktararak saklanmıştır. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak geliştirilen e-defter uygulamalarıyla birlikte muhasebede bilgi üretimi, bilginin saklanması ve iletimi tamamen elektronik ortama taşınmıştır (Kara ve Yılmaz, 2017).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yeni adıyla Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı yeni adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı, TTK’nın 64. maddesinden almış oldukları yetkiye istinaden e-defter uygulaması kapsamında 2011 yılında EDGT Sıra No: 1’i yayımlamıştır. Bu tebliğ ile, belirli şartları yerine getiren gerçek ve tüzel kişi mükelleflere 1.1.2012 tarihinden itibaren bilanço esasına göre tutulması zorunlu olan defterlerden yevmiye ve büyük defteri elektronik ortamda oluşturabilme izni verilmiştir. 2012 yılında yayımlanan VUK GT Sıra No: 421 ile de, bazı kritik sektörler ve bazı gerçek veya tüzel kişi mükelleflere 2014 yılı itibariyle e-deftere geçiş zorunluluğu getirilmiştir. 1 Sıra No’lu EDGT, daha sonradan 2013 ve 2019 yıllarında yayımlanan EDGT Sıra No: 1’de değişiklik yapılmasına dair 2 ve 3 Sıra No’lu Tebliğler ile değişikliğe uğramıştır. Ayrıca, 1 Sıra No’lu EDGT’nin yayımlanmasından sonra söz konusu bakanlıklar tarafından müşterek olarak 2012

yılında ticari defterlere ilişkin usul ve esasların ele alındığı Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır. Ancak, bu tebliğde, elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili hiçbir hüküm bulunmamakta olup tebliğin 23. maddesinde elektronik ortamda tutulacak defterlerle ilgili 1 Sıra No’lu EDGT hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Yukarıdaki adı geçen tebliğlere ilaveten e-defter uygulaması kapsamında, 454 Sıra No’lu VUK GT ve 67 Sıra No’lu VUK Sirküleri de yayımlanmıştır.

Aşağıda, sırasıyla e-defterin tanımı, e-defter uygulamasının tanımı ve amacı ile elektronik ortamdaki e-defter düzeni ile ilgili temel kavramlar, e-defter tutmak zorunda olan mükellefler ve e-defter uygulamasına geçiş süreleri, elektronik ortamda tutulması gereken defterler, e-defterde bulunması gereken bilgiler ve kağıt defterlerden farkları, e-defter uygulaması, e-defterlerin açılış ve kapanış tasdiki, e-defter dosyaları, berat dosyaları ve muhasebe fişlerinin saklanması ve ibrazı, e-defterde sorumluluk ve cezai işlemler ile e-defter uygulamasının avantajları ve dezavantajları konuları incelenmiştir.

2.4.1. E-Defterin Tanımı, E-Defter Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki E-Defter Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar

1 Sıra No’lu EDGT’de e-defter, “Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu’na ve / veya Türk Ticaret Kanunu’na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü” biçiminde tanımlanmıştır. GİB ise e-defterin tanımını, “Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin www.edefer.gov.tr sitesinde duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür” olarak yapmıştır (GİB, <http://www.edefer.gov.tr/edeferhakkinda.html>).

Yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere e-defter, hem hukuki hem de teknik yönleri olan elektronik bir belgedir. E-defterin hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilebilmesi için ilgili mevzuat çerçevesinde belirlenen kurallara uygun bir biçimde oluşturulması ve saklanması gerekir (Doğan ve Tercan, 2015). E-defter, VUK ve TTK’ya göre kağıt ortamında tutulan defterler ile aynı hukuki sonuçlar

doğurmaktadır (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>; Calayoglu, 2019, s. 153).

1 Sıra No'lu EDGT'de e-defter uygulaması, "GİB ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak oluşturulan elektronik defterlere ilişkin onay süreçlerinin yerine getirilmesi amacı ile hazırlanan www.edefter.gov.tr internet adresinde yer alan uygulama" olarak tanımlanmıştır.

E-defter, gerek mükellefler gerekse özel sektör ve kamu kurumlarının vergisel olan ve olmayan birçok amacına katkı sağlayacak bir uygulamadır. E-defter uygulamasına geçilmesinin amaçları aşağıdaki gibidir (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>).

- Defter kayıtlarının oluşturulmasıyla ilgili yükümlülüklerin değişen idari ve teknolojik ihtiyaçlara uygun şekilde revize edilmesi,
- Defterlerin kâğıt ortamında basımı, tasdiki ve saklanması ortadan kaldırılması; böylece bu işlemlerin elektronik ortamlarda ve elektronik araçlarla gerçekleştirilmesine olanak sağlanması,
- Vergiye isteğe bağlı uyumun artırılması,
- Elektronik denetim ve uzaktan denetime uygun altyapının oluşturulması,
- Farklı yasal düzenlemeleri olan ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası firmaların yönetsel ihtiyaçları ile iç ve dış denetim ihtiyaçları için ortak bir format ve standart sağlanması.

1 Sıra No'lu EDGT'de geçen e-defter ile yakından ilgili kavramlar aşağıdaki gibidir. Tebliğde geçen söz konusu kavramlardan;

E-kayıt, "Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini",

TÜBİTAK-UEKAE, "Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsünü",

Güvenli e-imza, "5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun dördüncü maddesinde tanımlanan elektronik imzayı",

Mali mühür, “397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Başkanlık için TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını”,

E-defter beratı, “Bu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı”,

Açılış onayı, “Hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını”,

Kapanış onayı, “Hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını”,

Zaman damgası, “Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı” ifade etmektedir.

2.4.2. E-Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreleri

Defterlerini elektronik ortamda oluşturma, kaydetme, saklama ve ibraz etmek isteyen tüzel ve gerçek kişi mükellefler, gerekli şartları sağlamaları halinde e-defter uygulamasını dahil olabileceklerdir (Arıkan, 2015, s. 25). EDGT Sıra No: 3 ve VUK GT Sıra No: 454'e göre e-defter tutmak zorunda olan mükellefler ve bunların e-defter uygulamasına geçiş süreleri Tablo 2.4'de gösterilmiştir.

Tablo 2.4'de yer alan e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükelleflerden 2018 yılı hesap dönemi brüt satış hasılatı 10 milyon TL'yi geçen mükelleflerin 1.1.2020 tarihinden itibaren e-defter uygulamasına geçme zorunluluğunun yasal dayanağı, 454 Sıra No'lu VUK GT'dir. Tablo 2.4'de yer alan diğer mükelleflerin e-defter uygulamasına geçme zorunluluğunun yasal dayanağı ise, 3 Sıra No'lu EDGT'dir (Destek Yeminli Mali Müşavirlik, <http://www.destekymm.com/>).

E-defter uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi, GİB tarafından tutulmakta olup bu liste “edefter.gib.gov.tr” adresinde yayımlanmaktadır.

Bunların sayısı, 6.2.2019 tarihi itibarıyla 119.743'dür (GİB, <http://www.edefer.gov.tr/edeferkayitlikullanici.html>).

Tablo 2.4: E-Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreleri

Geçiş Zorunluluğunun Kapsamı	Zorunluluk Geçiş Tarihi Açıklaması
E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler	<ul style="list-style-type: none">➤ E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde (E-fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren),➤ 2018 ya da 2019 yılı hasılatı 5 milyon TL'yi geçenler, 1.1.2021 tarihinden itibaren (E-faturaya geçişi tarihi 1.7.2020, yıl içine rastlayan bir tarih olduğu için) <p>2018 yılı brüt satış hasılatı 10 milyon TL'yi geçenler, 01.01.2020 tarihinden itibaren</p>
TTK'nın 397. maddesinin 4. fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler	<ul style="list-style-type: none">➤ 3. Sıra No'lu EDGT'nin yayım tarihi olan 19.10.2019 tarihi itibarıyla TTK'nın 397. maddesinin 4. fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler, 1.1.2020 tarihinden itibaren➤ 2020 ve izleyen yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan mükellefler ise, şartların sağlandığı yılı izleyen yılın başından itibaren
GİB tarafından faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilerek e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler veya mükellef grupları	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde (en az üç ay) e-defter uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.
5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının e-defter uygulamasından yararlanma zorunluluğu bulunmamakla birlikte isteğe bağlı olarak uygulamaya dâhil olabilirler.	Başvurularını izleyen ayın başından itibaren defterlerini, e-defter olarak tutabilirler.
3. Sıra No'lu EDGT ile belirlenen zorunluluk kapsamına girmeyenlerden 486 Sıra No'lu VUK GT ile usul ve esasları belirlenen Defter-Beyan Sistemi kapsamı dışında kalan mükelleflerden e-defter uygulamasına isteğe bağlı olarak dâhil olanlar	Başvurularını izleyen ayın başından itibaren defterlerini, e-defter olarak tutabilirler.
E-defter uygulamasına geçme zorunluluğu olduğu belirtilen mükelleflerin tam bölünme, birleşme veya tür değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler	Bu mükelleflerin zorunlu olarak e-defter uygulamasına geçme süresi, hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemez.
2018 yılında internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve brüt satış hasılatı 5 milyon TL ve üzerinde olan mükellefler	1.1.2020 tarihinden itibaren e-defter uygulamasına geçmek zorundadır.

Kaynak: Destek Yeminli Mali Müşavirlik, <http://www.destekymm.com/>.

2.4.3. Elektronik Ortamda Tutulması Gereken Defterler

1 Sıra No'lu EDGT gereğince bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan mükellefler yani tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterlerden sadece aşağıdaki defterler elektronik ortamda tutulmak zorundadır. Bunlar;

- Yevmiye defteri ve
- Büyük defterdir.

Hem VUK hem de TTK'ya göre bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olanların tutmak zorunda olduğu ve muhasebe defterleri arasında yer alan envanter defteri elektronik ortamda tutulamamaktadır.

486 Sıra No'lu VUK GT ile usul ve esasları belirlenen Defter-Beyan Sistemi kapsamına dahil serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükellefler kayıtlarını elektronik ortamda tutabilmektedirler. Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda tutulabilecek defterler şöyledir:

- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,
- Amortisman defteri,
- Envanter defteri,
- Damga vergisi defteri,
- Ambar defteri,
- Bitim işleri defteri.

İşletme hesap özeti, serbest meslek hesap özeti, zirai kazanç hesap özeti ve basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle sistem tarafından üretilmektedir.

Mükellefler, yukarıda belirtilen defterlerin tamamının kayıtlarını Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda tutulabilmektedirler. Ancak, söz konusu defterlerden sadece serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterleri, elektronik olarak oluşturulmakta ve saklanmaktadır. Ayrıca, bu mükellefler vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerini elektronik olarak verebilmekte ve elektronik ortamda belge düzenleyebilmektedirler.

2.4.4. E-Defterde Bulunması Gereken Bilgiler ve Kağıt Defterlerden Farkları

E-defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslar, başta EDGT'ler olmak üzere “www.edeften.gov.tr” adresinde yayımlanan “E-Defter Paketi” içerisinde yer alan kılavuzlarda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu kılavuzlar; teknik kılavuz, yevmiye defteri kılavuzu, büyük defter kılavuzu, genel açıklamalar kılavuzu ve e-defter uygulama kılavuzundan oluşmaktadır (Doğan ve Tercan, 2015). Başka bir ifadeyle, e-defterin içeriği ve yevmiye kayıtlarının nasıl tutulacağına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek 1 Sıra No'lu EDGT'nin atıfta bulunduğu standartlar, teknik ve uygulama kılavuzlarıyla GİB'nin “edeften.gov.tr” adresinde duyurulmaktadır (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>; Doğan ve Tercan, 2015).

E-defterin dayandığı XBRL-GL standardı, muhasebe kayıtlarını defterlerde gösterirken her bir defter için 3 ana bölüm belirlemiştir. Buna göre, e-defterlerde bulunması gereken bilgiler, 3 kısımda incelenebilir. Bunlar (Doğan ve Tercan, 2015; İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>);

- Defterlere ilişkin bilgiler (Belge bilgisi),
- İşletmeye ilişkin bilgiler (İşletme bilgisi),
- Yevmiye kayıtlarına ilişkin bilgiler (Kayıt bilgisi).

Defterlere ilişkin bilgiler, XBRL-GL belgeleri hakkında tanımlayıcı bilgilerin yer aldığı bölümdür. Hangi belge oluşturulmak isteniyorsa, bu bölümdeki alanlara oluşturulmak istenen belgeye ait bilgiler girilmektedir (Doğan ve Tercan, 2015). Bu alanlarda, defterin yevmiye veya büyük defter olduğu, defterin tutulduğu dil, defterin oluşturulduğu tarih, ilgili ayın hangi tarih aralığını kapsadığı ile kullanılan yazılım gibi hususlar yer alır (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>).

İşletmeye ilişkin bilgiler bölümünde, işletmeye ilişkin bilgilerden işletmenin vergi kimlik numarası (veya T.C. kimlik numarası), unvanı (veya adı soyadı), adresi, şube adı ve numarası (bir şubesi için oluşturduğu defter ise), telefon ve faks numarası, web sitesi adresi (varsa), e-posta adresi, hesap dönemi başlangıç ve bitiş tarihleri, SMMM veya YMM bilgileri gibi bilgiler yer alacaktır (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>).

Yevmiye kayıtlarına ilişkin bilgiler bölümü ise, XBRL-GL belgelerinin yevmiye kayıtlarını içeren bölümdür. Bu bölüm, kayıtların başlıkları ve detaylarını içermektedir (Doğan ve Tercan 2015). E-defterin bu bölümünde, yevmiye kaydını oluşturanın bilgisi, yevmiye tarihi, numarası ve açıklaması, ana hesap adı ve kodu, alt hesap adı ve kodu (varsa), parasal tutarlar, muhasebe fiş numarası, yevmiye satır numarası, belgenin türü, tarihi ve numarası (muhasebe kaydı bir belgeyi içeriyorsa) ödeme yöntemi (eğer muhasebe kaydı bir ödemeyi içeriyorsa) gibi bilgiler yer alacaktır (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>).

XBRL-GL standardı gereği, her yevmiye satırında sadece bir belge türü ve bu belgenin tarih ve sayısı yazılabilmektedir. GİB, yevmiye defteri kılavuzunda bir yevmiye satırına yazılan belge bilgisinin yevmiye maddesi içerisindeki bütün yevmiye satırlarında yer almasını istemektedir. Buna göre, bir belge ancak bir yevmiye maddesinde kaydedilebilmektedir (İYMMO, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>).

E-defterin kâğıt defterden farklı yönleri bulunmaktadır. Bu farklılıkların sebebi, e-defterin farklı usul ve esaslara sahip olmasıdır. E-defterin farklı usul ve esaslara sahip olmasının nedeni de, e-defterde açık kaynak kodlu XBRL standardının kullanılmasıdır. XBRL, XML tabanlı evrensel bir programlama dilidir. Bu nedenle, belli standartlara sahip olmak zorundadır. E-defterde kullandığımız XBRL, işte bu standardın gerekliliğinden dolayı kâğıt defterde bulunmayan bazı kuralları e-defter oluştururken zorunlu kılmaktadır. Örneğin; her bir yevmiye maddesine sadece bir belgenin kaydedilebilmesi, kullanılan belgenin tarih ve numarasının maddeye yazılması zorunluluğu, yevmiye maddesi bir ödemeyi içeriyor ise bunun maddede ayrıca belirtilmesi, bir yevmiyedeki her bir satıra bir numara verilmesi zorunluluğu, ilgili muhasebe kayıtlarını oluşturan kişi bilgisine e-defterde yer verilmesi bu kurallardan bir kaçıdır. Bu kurallardan uzaklaşmak, ürettiğimiz e-defterin evrenselliğini sorgulanır hale getirecektir. (Doğan ve Tercan, 2015).

2.4.5. E-Defter Uygulaması

Bu çalışmanın “2.4.1. E-Defterin Tanımı, E-Defter Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki E-Defter Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar” kısmında yapılan tanımlarda da ifade edildiği gibi e-defter uygulamasıyla, defter dosyalarının elektronik dosya biçiminde hazırlanması, kağıda bastırılmaksızın

oluşturulması, kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun e-imza / mali mühür araçları ile garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesi sağlanmaktadır.

E-defter uygulaması ile ilgili olarak aşağıda sırasıyla e-defter standardı XBRL ve XBRL-GL taksonomisi, e-defter başvuru süreci, e-defter oluşturma süreci ve e-defter beratı ve zaman damgası incelenmiştir.

2.4.5.1. E-Defter Standardı XBRL ve XBRL-GL Taksonomisi

XBRL, aralarında denetim ve yazılım şirketleri, devlet birimleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurumların da yer aldığı 600 katılımcıyla oluşturulan ve kâr amacı gütmeyen uluslararası konsorsiyum tarafından geliştirilmiştir (GİB, 2017a, s. 8). XBRL, ilk olarak 1998 yılında Amerika'da bir muhasebe şirketi tarafından finansal raporlama sürecinde XML'nin nasıl kullanılacağına bulunmasıyla başlamıştır. (Yardımcıoğlu ve Özer, 2011, s. 84). Türkiye'de de, XBRL alanında yapılan çalışmalara destek vermek ve aynı zamanda XBRL uygulamalarını Türkiye'ye taşıyabilmek amacıyla 20.10.2013 tarihinde XBRL Türkiye temsilciliği kurulmuştur (Poroy Arsoy, Ertan ve Kılınçarslan, 2018, s. 3).

Açık bir standart olan ve lisans gerektirmeyen XBRL, finansal bilgilerin elektronik yöntemlerle iletilmesi için kullanılan XML tabanlı evrensel genel bir işaretleme dilidir (GİB, 2019a, s. 6; GİB, 2017a, s. 8). XBRL, finansal bilgilerin hazırlanması, raporlanması, analiz edilmesi ve internet üzerinden veya diğer elektronik yöntemler ile iletilmesinde uluslararası standart sağlamaktadır (GİB, 2017a, s. 8; Poroy Arsoy, Ertan ve Bora Kılınçarslan, 2018, s. 2). XBRL standardı, dünyada giderek yaygın şekilde kullanılan finansal raporlama alanındaki en esnek dildir (Calayoğlu, 2019, s. 153).

E-defter uygulaması kapsamında yevmiye defteri ve büyük defter, XBRL-GL taksonomisine göre oluşturulmalıdır. XBRL-GL, XBRL'nin iki temel spesifikasyonundan biridir. XBRL'nin diğer spesifikasyonu ise, finansal raporlama alanında kullanılan XBRL-FR'dir (GİB, 2019a, s. 6; GİB, 2017a, s. 8).

XBRL-GL taksonomisi, bir kuruluşa ilişkin finansal ve işletme bilgilerinin etkin şekilde kullanımını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. XBRL-GL, muhasebe işlemlerini tanımlamakta; farklı muhasebe sistemlerinin kayıtlarını tek bir standartta

hazırlanmasını sağlayarak veri aktarımını kolaylaştırmakta; finansal raporların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarını şeffaf, kolay anlaşılır ve analiz yapılabilir hale getirmektedir. XBRL-GL, farklı muhasebe sistem ve uygulamalarının bir araya getirilmesine, analizine ve maliyet etkin bir biçimde kullanımına izin vermektedir. XBRL-GL, bir hesap planının içerisindeki, yevmiye kayıtlarının veya tarih sıralamasına göre işlemlerin, finansal ya da finansal olmayan her türlü bilginin gösterilmesine imkan tanımaktadır. XBRL-GL, bilgileri bir araya getirmek için standartlaştırılmış hesap planına ihtiyaç duymaz. XBRL-GL, her türlü muhasebe bilgisini geliştirdiği evrensel etiketleme sistemi aracılığıyla tanınır ve taşınır hale getirmektedir (GİB, 2019a, s. 6; GİB, 2017a, s. 8).

2.4.5.2. E-Defter Başvuru Süreci

EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3 kapsamında ister zorunlu isterse ihtiyari olarak e-defter uygulamasına dahil olup defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, saklamak ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişi mükellefler, sisteme kayıt olmak için GİB'ye başvuru yapmalıdır. E-defter sistemine dâhil olmak isteyenlerin atacakları ilk adım, e-defter başvuru şartları hakkında bilgi sahibi olmaktır. E-defter uygulamasına dahil olacak mükellefler, e-deftere geçiş ile ilgili aşağıdaki adımları takip etmelidir.

- Mali mühür veya NES temin edilmesi,
- Yazılım uyumluluk onayı alınması,
- E-defter başvurusu.

E-defter uygulamasından yararlanmak isteyen gerçek kişi mükelleflerin e-imza veya mali mühür; tüzel kişi mükelleflerin ise mali mühür temin etmiş olmaları gerekir. Mali mühür veya NES temin edilmesi ile yazılım uyumluluk onayı alınması, e-defter başvurusu yapabilmek için yerine getirilmesi gereken şartlardır. E-defter uygulamasına dahil olacak mükelleflerin bu şartları yerine getirmesi ve "edefter.gov.tr" adresinde yayımlanan başvuru kılavuzuna uygun şekilde e-defter uygulamasına başvuru yapması gerekmektedir. Ancak, gerek görmesi halinde GİB veya Genel Müdürlük, başvuru sürecinde "edefter.gov.tr" adresinde yayımlanan kılavuzlara ilaveten başka teknik bilgi ve belge talep edebilir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

2.4.5.2.1. Mali Mühür ve NES Temin Edilmesi

E-defter uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, başvuru sırasında e-imza araçlarıyla başvuru formunu imzalayarak başvuru yapmaktadırlar. Bu nedenle, mükellefler, e-defter başvurusu yapmadan önce e-imza araçlarını temin etmiş olmalıdır.

Mali müdür ve NES hakkında “2.3.4.2.1. Mali Mühür ve NES Başvurusu” kısmında gerekli bilgiler verilmiştir.

2.4.5.2.2. Yazılım Uyumluluk Onayı Alınması

E-defter uygulamasına dahil olan mükelleflerin e-defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında GİB’den uyumluluk onayı almış bir yazılımı kullanmaları gerekir. Yazılım üreticileri, müşterilerinin ihtiyaçları doğrultusunda e-defter oluşturan, kaydeden, onaylayan ve saklayan özel ya da paket yazılım üretmektedirler. Yazılım üreticileri ve yazılımlarını kendi geliştiren mükelleflerin EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3’de belirtilen esaslara uygun olan yazılımlarını onaylatmak amacıyla GİB’ye yazılı olarak başvuruda bulunmaları gerekir. GİB’ye başvuru, aşağıda yer alan bilgi ve belgeler ile birlikte yapılır (EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

- Onay talebine ilişkin yazılı dilekçe,
- Yazılımın adı, sürüm numarası gibi ayırt edici özellikleri,
- Onayı istenen yazılımla ilgili bilgileri içeren teknik doküman veya dokümanlar,
- Adı geçen tebliğ çerçevesinde belirlenen format ve standartlara uygun olarak ve onaya sunulan yazılım tarafından oluşturulan e-imzalı veya mali mühürlü e-defter örnekleri,
- Gerek duyulması halinde onaylanması istenen yazılımın kurulumu hazır bir örneği.

Onayı istenen yazılım ile ilgili teknik doküman veya dokümanlarda, aşağıdaki bilgiler yer almalıdır (EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

- Yazılımın geliştirilmesinde kullanılan programlama dili, dosya sistemi, çalıştığı işletim sistemi gibi genel özellikler,

- E-defter oluşturma, kaydetme, onaylama, saklama ve ibraz gibi temel süreçlere ait iş akış şemaları.

GİB'ye yazılı yapılan başvuru sonrasında yazılım uyumluluk testleri yapılmaktadır. GİB, aşağıda sayılan hususlarda yapılacak testleri başarılı bir şekilde tamamlayan yazılımlara uyumluluk onayı vermektedir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

- “edefter.gov.tr” adresinden duyurulan kılavuzlarda öngörülen veri standartları ve formata uygun olarak e-kayıt oluşturulması,
- E-defterlerin oluşturulması, kaydedilmesi ve bunların ibrazına ilişkin şartların sağlanması,
- Mali mühür, e-imza, mobil imza ve zaman damgası kullanımının doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi,
- “edefter.gov.tr adresinde” açıklanan “Elektronik Defter Uygulaması” onay süreçleri ile ilgili işlemlerin yerine getirilmesi,
- Duyurulan diğer şartların yerine getirilmesi.

Yazılımların testleri, üreticileri tarafından yaptırılır. Uyumluluk onayı almış yazılımları kullanarak e-defter tutacak mükelleflerin, ayrıca test yaptırmalarına gerek yoktur. Uyumluluk onayı almış yazılımlarda, daha sonradan gerçekleştirilecek güncellemelerin de GİB tarafından teste tabi tutulması gerekir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

2.4.5.2.3. E-Defter Başvurusu

Mali mühür ya da NES'nin temini ve yazılım uyumluluk onayının alınmasından sonra GİB'ye e-defter başvurusu yapılır. E-defter başvurusu, sadece elektronik ortamda yapılabilir. Kâğıt ortamında yapılan başvurular değerlendirilmemektedir (GİB, 2014, s. 6).

E-defter uygulamasına başvuru, GİB'nin web sitesinden “e-defter başvuru formu ve taahhünamesi” doldurularak ve mali mühürle onaylanarak ya da NES ile imzalanarak yapılabilir. GİB tarafından başvuru talepleri incelenir ve karara bağlanır. GİB, uygulamayı kullanma izni verdiği mükelleflerin, kullanıcı hesaplarını aktive eder ve mükelleflere başvuru formunda belirttikleri e-posta hesapları üzerinden bilgi verir. Ayrıca, GİB, mükelleflerin e-posta hesaplarına e-defterin ne zamandan

itibaren GİB sistemine yüklenmesi gerektiği bilgisi ile başvuru evrağının pdf formatındaki kopyası ve başvurunun evrak numarasıyla ilgili bilgileri de gönderir (GİB, 2014, s. 6-7).

GİB'nin e-defter tutmasına izin verdiği mükellefler, başvuru tarihini izleyen ayın başından itibaren e-defter tutmaya başlarlar. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler ise, başvuru tarihini izleyen özel hesap dönemi ay kesri itibarıyla e-defter tutmaya başlayacaklardır. Örneğin; özel hesap dönemi 15.9.2013 - 14.9.2014 olan bir mükellef, 4.6.2014 tarihinde e-defter uygulamasına başvuru yapması ve GİB'nin başvuruyu uygun bulması durumunda 15.6.2014 tarihinden itibaren e-defter tutmaya başlayacaktır (GİB, 2014, s. 6).

2.4.5.3. E-Defter Oluşturma Süreci

E-defter uygulamasına dâhil olanlar, “edefter.gov.tr” adresinde duyurulan format ve standartlara uygun şekilde aylık dönemler itibarıyla e-defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlarlar. Bunlar, dahil oldukları aydan itibaren e-defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar; kâğıt ortamında tuttıkları defterleri hiç tutulmamış sayılır (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

E-defter sisteminin, kendine özgü bir oluşturma süreci bulunmaktadır. E-defter oluşturma süreci, e-defterin sağlıklı bir biçimde oluşturulması ve onaylanmasında önemli olmaktadır (Gülten ve Erdem, 2016, s. 64). E-defter oluşturma süreci yani iş süreçleri, Şekil 2.4'de özet olarak sunulmuştur. Şekil 2.4'de de görüldüğü üzere e-defter oluşturma süreci aşamaları şöyledir (GİB, 2019a, s. 25-28):

1. Aşama: E-defterler, aylık dönemler itibarıyla oluşturulur. Öncelikle ekonomik olay ve işlemler, VUK'nın 219. maddesinde yer alan kayıt sürelerine uygun şekilde kayıt edilir. Daha sonra, aylık olarak oluşturulan muhasebe kayıtları, uyumlu yazılımlar aracılığı ile tebliğ ve kılavuzlarda belirtilen standartlarda ve XBRL formatında XML olarak e-deftere dönüştürülür. E-defterlerden öncelikle yevmiye defteri, daha sonra da bu defter üzerinden büyük defter oluşturulur.

2. Aşama: Oluşturulan XML dosya yani e-defter, tüzel kişiler tarafından mali mühür ile mühürlenir; gerçek kişiler tarafından ise, mali mühürle mühürlenir veya e-imza ile imzalanır. Böylece, oluşturulan e-defterin kaynağının değişmezliği ve bütünlüğü sağlanmış olur. Ayrıca, oluşturulan e-defterler, GİB'nin yayımladığı güncel

şema ve şematron kontrollerinden geçirilir. Bu kontrollerden geçmeyen e-defterlerin beratı, hiçbir şekilde oluşturulmamalıdır.

3. ve 4. Aşama: Oluşturulan e-defterlere ait beratlar oluşturulur. Yevmiye defteri ve büyük defterin her biri için ayrı berat oluşturulmalıdır. Oluşturulan berat içerisinde, e-deftere ait imza / mühür değeri bulunmaktadır. Bu imza / mühür değeri, e-defter ile beratın eşleştirilmesinde kullanılacak bir anahtardır. Oluşturulan e-defterin imza / mühür değerini taşıyan berat, tüzel kişiler için mali mühürle mühürlenir; gerçek kişiler için ise e-imzayla imzalanır veya mali mühür ile mühürlenir. Defterlerde olduğu gibi beratlarda da, şema ve şematron kontrolleri yapılır. Bu kontroller, e-defterlerde olduğu gibi yazılım uyumluluk onayı alan firmanın sorumluluğundadır.

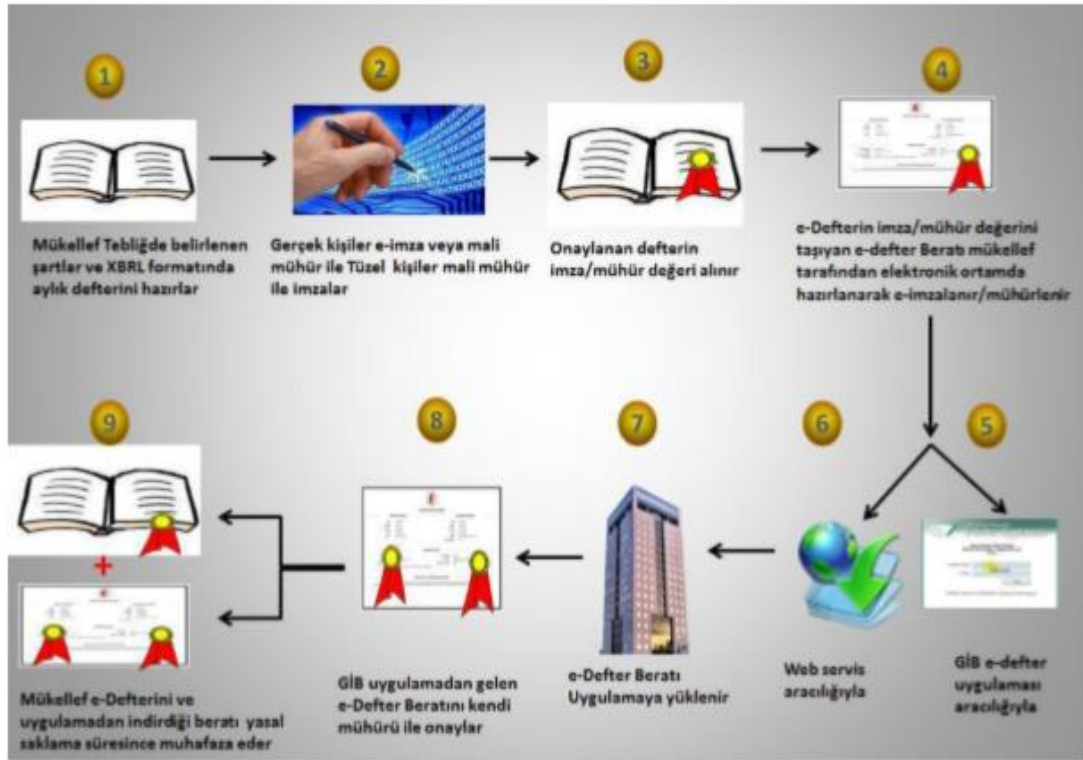
5. ve 6. Aşama: E-defter uygulamasında beratlar, GİB'ye "GİB E-Defter Uygulaması" veya Web servis aracılığı ile gönderilebilir. "GİB E-Defter Uygulaması", e-deftere kayıtlı kullanıcıların beratlarını göndermede kullandıkları platformdur. Bu platforma giriş, tüzel kişiler tarafından mali mühür; gerçek kişiler tarafından ise e-imza veya mali mühür ile yapılmaktadır. Giriş yapıldıktan sonra, bir aya ait yevmiye ve büyük deftere ait beratlar, GİB uygulamasına yüklenir. Yüklenen beratlar, GİB tarafından imzalanır. Yazılım uyumluluk onayı olan firmaların GİB'nin uygulamasına beratların yüklenip yüklenmediğini kontrol etmeleri gerekir. Beratlar GİB'nin uygulamasına yüklenmediğinde, uyumlu yazılım programı üzerinden defterler ve beratları silinebilir. Bu durumda, silinen defterler ve beratları, yeniden oluşturulmalı ve GİB uygulamasına yüklenerek GİB'den imzalı berat alınmalıdır. GİB'den imzalı berat edinilmediği sürece, oluşturulan defterlerin yasal geçerliliği bulunmamaktadır.

Web servis, e-defter uygulamasına dahil olanların GİB uygulamasına doğrudan uyumlu yazılım programı üzerinden beratlarını iletebildiği bir yöntemdir. Uyumlu yazılım onayı alan tüm firmaların, web servis kullanma hakkı vardır. Tercihen bunu kullanan firmalar, müşterilerine ait beratların doğrudan GİB'ye iletilmesi ve GİB'den imzalı beratın alınabilmesi için kendi yazılımlarında gerekli düzenlemeleri www.edefer.gov.tr sitesinde yayımlanan "webservice kılavuzuna" göre yapmalıdır. Bu yöntemle de, gönderilen beratlar için GİB'den imzalı beratlar alınır.

7. ve 8. Aşama: Oluşturulan beratlar GİB'ye yüklenir. Bu işlemi yaparken dikkate edilmesi gereken husus, beratın başarıyla yüklenmesi ve GİB imzalı beratın uygulamadan indirilebilir olduğunun takip edilmesidir.

9. Aşama: E-defter uygulamasına dahil olanlar, GİB'nin imzaladığı beratları indirirler. Bunlar, e-defterlerini, beratlarını ve GİB onaylı beratları yasal saklama süresince saklamak zorundadırlar. Bu dosyaların hepsi, bir arada ve GİB'nin belirlediği dizin yapısında e-defter kullanıcısının bilgi işlem sisteminde ve güvenli bir ortamda saklanmalıdır. Uyumluluk onayı alan yazılım firmaları, dizin yapısı konusu ile ilgili olarak e-defter müşterilerini yönlendirmekle sorumludur.

Şekil 2.4: E-Defter Oluşturma Süreci



Kaynak: GİB, 2019a, s. 25.

2.4.5.4. E-Defter Beratı ve Zaman Damgası

“2.4.1. E-Defterin Tanımı, E-Defter Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki E-Defter Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar” kısmında yer alan tanımından da anlaşılacağı üzere e-defter berat dosyası, deftere ait mali kayıtlar hariç olmak üzere bazı özet bilgileri taşıyan bir elektronik sertifikadır. Berat dosyasında deftere ait imza / mühür değeri, firma bilgileri, muhasebeci bilgileri, oluşturulan defterin türü ve dönemine ait bilgiler ile beratın kendi imza değeri konusunda bilgiler yer alır (GİB, 2019a, s. 26).

E-defter uygulamasından yararlananlar, aylık dönemler halinde oluşturacakları e-defter ve berat dosyalarını aşağıda belirtilen sürelerde oluşturmak,

NES ile imzalamak veya mali mühürle zaman damgalı onaylamak ve berat dosyalarını e-defter uygulamasına yüklemek suretiyle GİB tarafından onaylı halini almak zorundadırlar. E-defter ve berat dosyalarının GİB'ye yüklenmesi süresi ile ilgili olarak iki seçenek söz konusudur. Bunlar (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3);

- Aylık yükleme ve
- Geçici vergi dönemleri bazında yüklemedir.

Aylık yükleme tercihinde bulunulması halinde defter ve berat dosyaları, ilgili olduğu ayı takip eden 3. ayın son gününe kadar GİB'ye yüklenir. Bu seçenekte, hesap dönemlerinin son ayına ait defter ve berat dosyaları ise, gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verildiği 3. ayın sonuna kadar; kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 4. ayın sonuna kadar GİB'ye yüklenebilir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

İsteyen mükellefler, geçici vergi dönemleri bazında yükleme seçeneğini tercih edebilir. Bu durumda, mükellefler, tercihlerini her hesap dönemine ilişkin ilk ayda; hesap dönemi içinde işe başlayanlar ise, işe başlanılan ayda e-defter uygulaması aracılığı ile elektronik ortamda GİB'ye bildirmek zorundadır. Bu süreler içinde, tercihini bildirmeyen mükellefler, aylık yükleme tercihinin seçmiş kabul edilir. Geçici vergi dönemleri bazında yükleme seçeneğini seçen mükellefler, geçici vergi dönemlerinin her birinin aylarına ait e-defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere ilgili geçici vergi dönemine ait geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar oluşturmak, NES ile imzalamak veya mali mühürle onaylamak ve berat dosyalarını e-defter uygulamasına yükleyerek GİB tarafından onaylı halini almak zorundadırlar. 4. geçici vergi dönemine ait ayların defter ve berat dosyaları da, gelir vergisi mükelleflerince 3. ayın sonuna kadar; kurumlar vergisi mükelleflerince ise 4. ayın sonuna kadar oluşturulmalı, NES ile imzalanmalı veya mali mühürle onaylanmalı ve berat dosyaları e-defter uygulamasına yüklenerek GİB tarafından onaylı hali alınmalıdır. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ait işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyen mükellefler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınır (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda defter ve berat dosyalarının oluşturulması, NES ile imzalanması veya mali mühürle onaylanması ve berat dosyalarının e-defter uygulamasına yüklenerek GİB onaylı halinin alınması süreleri Tablo 2.5’de sunulmuştur (EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Tablo 2.5: GİB Onaylı Berat Dosyaları Alma Süreleri

Dönem	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak Şubat Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan Mayıs Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz Ağustos Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın sonuna kadar	Ekim Kasım Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın sonuna kadar
Kasım			
Aralık			

Tablo 2.5’de yer alan süreler azami sürelerdir. Bu süreler, beyanname verme ve vergi ödeme sürelerini herhangi bir şekilde etkilememektedir. Belirtilen süreden önceki tarihlerde de, e-defterler oluşturulabilir ve e-defter berat dosyaları GİB’ye yüklenebilir. GİB, söz konusu süreleri gerek görmesi halinde bir aya kadar uzatabilir. GİB, bu yetkisini il, bölge, sektör ve mükellef gruplarından sadece bir veya bir kaç için kullanabileceği gibi e-defter kullanıcılarının tamamını kapsayacak şekilde de kullanılabilir (EDGT Sıra No: 1’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi içerisinde de, e-defter tutmaya başlanabilir. Ancak, hesap dönemi içerisinde e-defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptırmak zorundadırlar (EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

GİB tarafından yapılan berat onay işlemi, ilgili defterlerde yer alan kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi

incelemesi veya diğer incelemeleri ifade etmemektedir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

“2.4.1. E-Defterin Tanımı, E-Defter Uygulamasının Tanımı ve Amacı ile Elektronik Ortamdaki E-Defter Düzeni İle İlgili Temel Kavramlar” kısmında yer alan tanımında da belirtildiği üzere zaman damgası, elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı ifade etmektedir. Zaman Damgası, belli bir verinin belirtilen bir tarihte var olduğunu kanıtlayan araçtır.

Beratların onaylanmak üzere yasal sürenin sonunda GİB'ye yüklenmesi işlemi, herhangi bir elektrik kesintisi veya sistem arızası nedeniyle gerçekleştirilemeyebilir. Bu durumda, beratlar, NES veya mali mühürle zaman damgalı olarak imzalanır veya onaylanır. Zaman damgaları, TÜBİTAK-UEKAE'den temin edilir. Beratların GİB'ye yüklenmesini engelleyen durumunun ortadan kalkmasını takiben, ilgili beratlar tekrar GİB'ye yüklenir ve GİB onaylı beratlar alınır. Beratların zaman damgalı olması yeterli olup e-defterlerin zaman damgalı olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, mükellefler istemeleri halinde defterlerini de, NES veya mali mühürle zaman damgalı olarak imzalayabilir veya onaylayabilirler (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Zaman damgası kontör bazındadır. Her bir berata konulan zaman damgası, bir kontör olarak adlandırılır. Defterlere konulan zaman damgası, defterlerin sayfa sayısına göre değil defterin kendisine eklenmektedir. Dolayısıyla, her deftere konulan zaman damgası da, bir kontör olarak mükellefin hesabından düşölür (GİB, <http://www.edefter.gov.tr/sss.html>).

2.4.6. E-Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdiki

E-defterlerin açılış ve kapanış tasdiki, kağıt formatındaki defterlerin tasdikinden farklıdır.

EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3'e göre e-defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış tasdiki; son ayına ait beratın alınması kapanış tasdiki yerine geçmektedir. Diğer aylara ait beratların alınması ise, ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçer.

2.4.7. E-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Saklanması ve İbrası

TTK'nın 82. maddesi ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 12. maddesine göre her tacir, ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde ticari defterlere son kaydın yapıldığı ve muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitiminden itibaren 10 yıl süreyle saklamakla yükümlüdür. Buna göre, e-defter ve berat dosyaları ile muhasebe fişleri 10 yıl süreyle saklanmak zorundadır.

EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3'de e-defter uygulamasına dahil olanların e-defter ve dosyaları ile muhasebe fişlerinin saklanması ve ibrazı ödevlerini yerine getirirken uymaları gereken kurallar belirlenmiştir. Uyulması gereken kurallar aşağıdaki gibidir.

- E-defter ve berat dosyaları, birbirleri ile ilişkili biçimde elektronik ortamda; muhasebe fişleri ise, kağıt ve / veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere saklanmak zorundadır.
- E-defter ve berat dosyaları ile elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri, kağıt ortamında saklanmayacaktır. Çünkü, bunların veri bütünlüğünün sağlanması ve kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya mali mühürle garanti altına alınmaktadır. Elektronik ortamdaki e-defter ve berat dosyalarının kağıt ortamdaki halleri hukuken hüküm ifade etmemektedir. Ancak, kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri, kağıt ortamında saklanabilir.
- Defterlerini elektronik ortamda tutanlar, e-defter ve berat dosyaları ile elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerini vergi kanunları, TTK ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler içerisinde elektronik, manyetik ya da optik ortamlarda saklamak ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir biçimde ibraz etmekle yükümlüdür.
- Defterlerini elektronik ortamda tutanların saklama ve ibraz yükümlülüğü, e-defter ve berat dosyaları ile elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ait olan her türlü e-kayıt ve veriyle doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü

kapsamaktadır. Saklama ve ibraz yükümlülüğü e-defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir şekilde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak şekilde yerine getirilmelidir.

- E-defter ve berat dosyalarının, e-defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendi bilgi işlem sistemlerinde saklanması zorunludur. Üçüncü kişiler nezdinde veya yurt dışında saklanması, saklama ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakta; GİB ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Saklama yükümlülüğü, T.C. sınırları içerisinde ve T.C. kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmek zorundadır.
- E-defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak biçimde e-defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve GİB'den bu hususta saklama izni alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde veya GİB'nin bilgi işlem sistemlerinde 1.1.2020 tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanması zorunludur.
- GİB'den e-defter saklama hizmeti izni alan özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflerin e-defter ve berat dosyaları ile bunlara ait bilgileri, mükellefin yazılı izni olmaksızın GİB ve Genel Müdürlük dışında üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Özel entegratörler, saklama hizmeti verdikleri mükelleflerin e-defterlerinin bütünlüğünden, güvenliğinden, gizliliğinden, GİB ve Genel Müdürlüğün uzaktan erişimine imkan sağlamaktan sorumludurlar. GİB, bu sorumluluğa aykırı hareket eden özel entegratörlerin entegratörlük izinleri iptal edilebilir.
- E-defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının saklama işleminin GİB'den izin alan özel entegratörlerin veya GİB'nin bilgi işlem sistemlerinde saklanması, mükelleflerin asıl e-defter ve berat dosyalarını saklama ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Bu çerçevede, ilgili dosyaların yetkili makamlara ibrazı, öncelikle yazılı olarak mükelleften istenir. Mükellefin ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediği veya getiremeyeceğinin belgelenmesine müteakip özel entegratörden GİB aracılığıyla ya da GİB'den, resmi yazıyla talep edilerek ikincil kopyalarının ibrazı istenecektir. GİB aracılığıyla özel entegratörden e-

defter ve berat dosyalarının ibrazı istenildiğinde, ilgili özel entegratör acilen (talebin tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde) GİB'ye talep edilen dosyaları ibraz etmek zorundadır.

VUK madde 253'e göre e-defter ve berat dosyaları ile muhasebe fişleri, ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle saklanmak; VUK madde 256'ya göre de saklama süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve incelenmek için sunulmak zorundadır.

2.4.8. E-Defterde Sorumluluk ve Cezai İşlemler

E-defter uygulamasına dahil mükellefler, e-defterlerini oluştururken EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3'de belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere VUK ve TTK'da yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3'de yer alan usul ve esaslara aykırı şekilde e-defter oluşturan ya da oluşturdukları e-defter ve berat dosyaları ile muhasebe fişlerini yetkili makamların talebi üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre VUK ve TTK'nın ilgili hükümleri uygulanır (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

E-defter tutanlar, e-defterlerde yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup GİB'nin bu kapsamda herhangi bir sorumluluğu yoktur. E-defter beratı, e-defterin değişmezliğini ispat etmeye yöneliktir. E-defter beratı, bu defterlerin içeriğine yönelik onayı ifade etmemektedir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı gerek görmesi halinde, EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3'de belirlenen esaslarla sınırlı olmak üzere e-defter uygulamasından yararlananlar, uyumluluk onayı alan yazılım firmaları ve e-defter saklama hizmeti veren özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerini ve / veya yazılım sistemlerini denetleme ya da denetlettirme yetkisine sahiptir. İlgililer, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından yapılan ya da yaptırılan denetimler sırasında ihtiyaç duyulan her türlü imkânı sağlamak zorundadır. İlgili bakanlıklar, bu kapsamdaki denetim yetkilerini mahallinde kullanabilecekleri gibi bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılmasını da isteyebilirler (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

Uyumluluk testini geçen ve kullanılan yazılımların gerekli şartları, kullanıldıkları zaman zarfında da devamlı olarak taşınmaları gerekir. Bu amaçla, yazılımların üreticileri ve kullanıcıları gerekli önlemleri almak zorundadır. GİB tarafından yapılan kontroller sonrasında, yazılımlarda tespit edilen eksikliklerin yazılımcı tarafından belirlenen sürede giderilmemesi durumunda; GİB, kullanıcıların uyumlu yazılım yetkilerini belirli süre askıya alabilir veya uyumlu yazılım izinlerini iptal edilebilir (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

E-defter uygulamasına dâhil olanlar, denetim elemanlarının veya ilgili bakanlıklar (Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı) tarafından görevlendirilen personelin uyumluluk onayı alan yazılım firmaları ve e-defter saklama hizmeti veren özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerini oluşturan yazılım, donanım, dokümantasyon, dosya ve benzeri unsurlara hiçbir surette kısmen veya tamamen erişmesini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme yapamaz veya lisansa konu edemez (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

E-defter uygulamasına dâhil mükellefler tarafından Tablo 2.5'de belirtilen sürelerde e-defter ve berat dosyalarının oluşturulmaması, imzalanmaması / onaylanmaması veya oluşturulan e-defter dosyaları ve / veya berat dosyalarının GİB'nin onayına sunulmak üzere GİB'nin sistemlerine yüklenmemesi ya da süresi geçtikten sonra yüklenmesi durumunda, bu mükelleflere diğer vergisel yükümlülüklerle birlikte VUK'da öngörülen cezai hükümler uygulanır (EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3).

2.4.9. E-Defter Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde e-defter uygulaması kapsamında yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik ortamda oluşturulmasının, avantajları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. E-defter uygulamasının sağladığı avantajlar, genel olarak aşağıdaki gibidir (Ertürk, 2012'den Kara ve Yılmaz, 2017).

- Defterlerin temin edilmesi masraflarının ortadan kalkması,
- Defterlerin noterler tarafından tasdik edilmesine gerek kalmaması,
- Defterleri saklama maliyetinin ortadan kalkması,
- Kırtasiyecilik ve bürokrasinin azalması,
- Vergi incelemelerine kolaylık sağlaması,

- Defterlere erişimin hızlı ve kolay olması,
- Defterlerin işletme içi ve dışı denetimlerde hızlı ve etkin kullanılması,
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve
- Çevreye vermiş olduğu katkı.

E-defter uygulamasının, yukarıda bahsedilen avantajlarının yanında başka avantajları da bulunmaktadır. E-defter uygulamalarıyla birlikte defterlerin tamamen elektronik ortamda oluşturulacak, saklanacak ve ibraz edilecek olması, bunların silinme ve değiştirmeye karşı elektronik olarak korunmalarını sağlamakta ve manyetik ortamlarda yedeklenmeleriyle de bilgi ve belge kaybının önüne geçilebilmektedir (Kara ve Yılmaz, 2017). Ayrıca, özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin iç işleyişlerini değiştirerek işletmeler arasındaki iletişimi hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır. Bunlara ilaveten, e-fatura ve e-defter uygulamaları, kamu kurumlarının iş yapma biçimlerini değiştirerek kamunun modern bir yapıya bürünmesi ve etkinliğine katkı sağlayacaktır. Nihai olarak, e-fatura ve e-defter uygulamalarının, kamu kurumlarına ve özel sektöre getireceği yenilikler dolayısıyla ülke ekonomisine de önemli katkıları olacaktır (Ertürk, 2012'den Demirdöven, 2017, s. 36).

E-defter uygulamasının işletmeler açısından dezavantajları, genel olarak aşağıdaki gibidir (Ertürk, 2012'den Kara ve Yılmaz, 2017).

- Küçük ölçekli işletmelerin e-defter uygulamasını yürütecek teknik altyapı ve personele sahip olmaması,
- E-defter uygulamasına geçen işletmelerin (özellikle küçük işletmeler) altyapı sisteminin e-defter uygulamasına uygun olmaması,
- Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde, e-defter uygulaması kapsamında elektronik ortamda sadece yevmiye ve büyük defterin tutulması,
- Elektronik ortamda tutulan defterlere dair güvenlik endişeleri,
- Elektronik ortamda tutulan yevmiye ve büyük defterlerin vergi mahremiyeti ihlalleri.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YOZGAT'TA FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARINA KARŞI TUTUMLARI

Türkiye’de e-dönüşüm, bir e-devlet projesidir. E-devlet uygulamaları kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi gelirlerinin artırılması, vergi toplama maliyetinin düşürülmesi, vergi denetimi etkinliğinin artırılması, kayıt dışılığın önlenmesi, şeffaf ve daha çok kontrol edilebilir bir ortam oluşturulması ve işlemlerin çok daha hızlı ve ulaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla e-dönüşümü başlatmıştır (Gönen ve Solak, 2017, s. 78).

E-dönüşüm, ilk defa 2003-2004 yılı eylem planında “Vergi beyanı, tahakkuku ve ödemelerinin elektronik ortamda yapılması” biçiminde açıklanmıştır. 2005 yılından itibaren de e-dönüşüm, e-beyanname ile uygulanmaya başlamıştır. Bu uygulamayı, e-fatura ve e-defter uygulamaları takip etmiştir (Alptürk, 2008, s. 12’den Gönen ve Solak, 2017, s. 64). Günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-dönüşüm ile ilgili çalışmalarının kapsamı daha da genişlemiş olup e-arşiv fatura, e-serbest meslek makbuzu, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-müstahsil makbuzu, e-bilet, e-sigorta poliçesi, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-dekont ve e-döviz alım satım belgesi uygulamaları başlamış ya da başlayacaktır. Ayrıca, Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işletme defteri, envanter defteri, amortisman defteri, damga vergisi defteri, bitim işleri defteri, ambar defteri de tutulabilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-dönüşüm süreci, işletmelerin muhasebe uygulamalarını ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarını yakından etkilemiştir. E-dönüşüm sürecinde muhasebe meslek mensupları, e-dönüşüme isteyerek ya da zorunlu olarak geçen mükelleflere e-fatura, e-arşiv fatura, e-defter gibi hizmetler sunmaya başlamışlardır. Yapılan yasal düzenlemelerle e-fatura ve e-defter uygulamalarının kapsamı genişletilmekte ve dolayısıyla bu uygulamaları kullanan mükellef sayısı da her geçen gün artmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, Yozgat’ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına

karşı tutumlarının ortaya konması amacıyla yapılan anket çalışmasının sonuçlarından bahsedilmiştir.

3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamaları ile ilgili görüşlerine dair farklı açılardan yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. Bilindiği üzere, muhasebe uygulamaları ülkelerin sosyal, kültürel, ekonomik, politik ve yasal yapısından etkilenecek şekilde şekillenmektedir. Ayrıca, e-fatura ve e-defter uygulamaları ile ilgili gerek düzenlemeler gerekse teknoloji hızlı bir şekilde değişmektedir. Bu nedenle, bu çalışma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirmesinin daha doğru yapılabilmesi için aşağıda sadece Türkiye’de yapılan benzer çalışmalardan bahsedilmiştir.

Karasioğlu ve Garip (2019), muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüm sürecinde yaşamış oldukları sorunları tespit edebilmek ve çözüm önerileri getirebilmek amacıyla Karaman SMMM Odası’na kayıtlı 138 muhasebe meslek mensubu üzerinde araştırma yapmışlardır. Araştırmada, verilerin toplanmasında anket yönteminden yararlanılmış; verilerin analizinde ise, frekans analizi ve aritmetik ortalama kullanılmıştır. Çalışmada, katılımcıların %81,9’unun e-muhasebe uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başladığı, %52,9’unun GİB portal yöntemini kullandığı, %72,4’ünün e-uygulamaları kullanan mükellef sayısının 1-10 kişi arasında olduğu, %87,7’sinin e-uygulamalara yönelik seminer ve eğitimleri Karaman SMMM Odası’ndan aldıkları ve %84,8’inin ise e-uygulamalarda sorun yaşanma sıklığının 1-11 arasında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, çalışmada, iş yükü ve performansa yönelik sorunlar olarak e-uygulamalarda kayıtlı bilgilerin silinmesi ve hata yapma ihtimalinin muhasebe meslek mensuplarının iş performansını olumsuz etkilediği ve e-defter boyutunun sınırlandırılması sırasında ortaya çıkan hatalar, her ayın berat dosyasının alınması ve bir yevmiye kaydında sadece tek bir belgenin muhasebeleştirilmesi gibi durumlar nedeniyle e-uygulamaların muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttırdığı; alt yapıya yönelik sorunlar olarak mevzuat değişikliklerinin zamanında uyarlanmaması ve GİB portalına erişimde aksaklıklar yaşanması; maliyet ve eleman eksikliğine yönelik sorunlar olarak da kalifiye eleman eksikliği başta olmak üzere muhasebe yazılımlarının pahalı olması, hizmet maliyetini

artırması ve mükelleflere ek maliyet getirmesi ile e-uygulamalar konusunda mükelleflerin yeterince bilgilendirilmediği tespit edilmiştir.

Kılıç (2019), farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların e-fatura uygulamasına yaklaşımları, uygulamadan yararlanma yöntemleri ve uygulamayı kullanırken yaşadıkları zorlukları tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmasını anket yöntemini kullanarak 112 firma üzerinde gerçekleştirmiştir. Anket formundan elde edilen verilerin analizinde frekans analizi ve aritmetik ortalama kullanılmıştır. Çalışmada katılımcılardan %46,4'ünün e-faturaya başvuru sürecinde en çok zaman alıcı hususun mali mühür edinme olduğu, %96'sının e-faturayı son 3 yıl içinde kullandığı, %51'inin günde birkaç kez e-fatura kullandığı, %77'sinin aylık 0-500 arasında e-fatura kestiği, %43'ünün e-fatura ve e-arşiv faturayı birlikte kullandığı, %87'sinin özel entegratör yöntemini kullandığı, %90'ının e-faturadan yararlanma yöntemini değiştirmedeği ve %87'sinin ise özel entegratör firma değişikliğine gitmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmada katılımcıların %91'inin e-fatura uygulamasından memnun olduğu, %90'ının e-fatura uygulamasını kolaylıkla kullanabildiği, %89'unun e-fatura kullanımının iş performansını artırdığı, %90'ının e-fatura uygulamasının çeşitli avantajları olduğu, %87'sinin e-fatura uygulamasının muhasebe işlemlerini azalttığı ve iş süreçlerini kısalttığı, %87'sinin e-fatura uygulamasının firmalar arası fatura transferini kolaylaştırdığı, %85'inin e-fatura uygulamasının kurumsal düzenlemelere ve yasalara uygunluk sağlayarak ispatı kolaylaştırdığı, %85'inin e-fatura uygulamasına yasal mevzuat olmasa da geçmek istediğini, %85'inin e-faturanın işlemlerin maliyetini azalttığı, %85'inin e-fatura uygulamasını kolaylıkla kullanabildiği, %82'sinin e-fatura uygulamalarına ait bilişim teknolojilerini iyi kullandığı, %82'sinin e-faturanın düzenlendiği anda sisteme aktarıldığından ve üzerinde değişiklik yapılamadığından taraflar arası anlaşmazlıkları önlediği, %81'inin e-faturanın iade süreçlerini kolaylaştırdığı, %80'inin e-fatura uygulamasının vergi uyumu sağladığı ve vergi denetimini kolaylaştırdığı, %71'inin e-fatura uygulamasının geçmiş dönem faturalarına kolay ve hızlı erişim sağladığı, %70'inin e-fatura uygulamasına ait sık güncellenen mevzuatı takip etmekte sıkıntı yaşamadığı, %54'ünün e-fatura kullanımına başlamadan önce eğitim alma gereği duyduğu, %54'ünün e-faturaları kağıt ortamında arşivleme ihtiyacı duymadığı, %52'sinin e-fatura gönderirken karşılaştığı hata mesajlarını kolayca anladığı ve %42'sinin ise e-faturanın ticari sır kavramını açık ettiğine inandığı sonuçlarına

ulaşmıştır. Bu sayısal sonuçlardan da anlaşıldığı üzere çalışmada, Türkiye'nin e-dönüşüm sürecine oldukça hızlı entegre olduğu, e-faturaların kâğıt ortamında depolanma ihtiyacının giderek azaltılmakla birlikte halen devam ettiği ve katılımcılarda e-faturanın ticari sır kavramını açık ettiğine dair çekimserliğin sürdüğü belirlenmiştir.

Şahin (2019), işletmelerin e-fatura, e-arşiv ve e-defter kullanımları ile ilgili bilgi edinmek amacıyla Türkiye'de farklı illerde bulunan ve farklı özellikler gösteren 29 işletme üzerinde anket yöntemini kullanarak araştırma yapmıştır. Verilerin analizinde frekans analizi ve aritmetik ortalama kullanılmıştır. Anketin yapıldığı 29 işletmenin 26'sında, anket sorularına muhasebe meslek mensupları cevap vermiştir. Çalışmada, 19 işletmenin e-fatura uygulamasında GİP portal yönteminden yararlandığı, 26 işletmenin günde birkaç kez e-fatura düzenlediği, 24 işletmenin ticari ve temel fatura senaryolarını birlikte kullandığı, 27 işletmenin e-fatura, e-arşiv ve e-defter uygulamalarına zorunlu olarak geçiş yaptığı, işletmelerin tamamına yakınının bu uygulamalardan memnun olduğu, e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarının sırasıyla 26, 24 ve 27 işletmenin muhasebe işlemlerini ve sırasıyla 26, 24 ve 26 işletmenin işlerini kolaylaştırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca, araştırmada e-fatura ve e-defter uygulamalarının verimlilik / zaman tasarrufu, maliyet, doğanın korunması, kolay erişim ve arşivleme avantajlarının olduğu ve en büyük dezavantajının ise sistemde güvenlik açığının olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Elçin, Gerekan ve Usta (2018), muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara geçiş sürecinde ne gibi sorunlarla karşılaştıklarını tespit edebilmek amacıyla e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarını aktif olarak kullanan 389 SMMM üzerinde araştırma yapmışlardır. Araştırmada verilerin toplanmasında, anket ve sözlü mülakat tekniklerinden yararlanılmıştır. Çalışmada, katılımcıların mükelleflerinin %90'ının e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarını bir veya iki yıldır kullandığı, %75'inin bu uygulamaları özel entegratörden hizmet olarak uyguladığı ve %89'unun e-uygulamaları kullanan mükellef sayılarının 1-5 arasında olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada, frekans analizine ilaveten e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunların gruplandırılarak ifade edilmesi ve başlıklar halinde sunulması amacıyla faktör analizinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda, karşılaşılan sorunlara yönelik üç faktör belirlenmiştir. Bu faktörler; iş yükü sorunu, sistemdeki eksiklikler ile alt yapı ve eleman eksikliği faktörleridir. Çalışmada, söz konusu faktörlere yönelik

katılımcıların sahip olduğu farklı özellikler açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklara ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle, araştırma sonucunda, e-uygulamalara geçiş sürecinde e-defter uygulamasının mevcut haliyle meslek mensuplarının iş yüklerini artıracığı, işletmelerin kalifiye eleman ve bilişim sistemlerinde altyapı eksikliği sorunları ile e-fatura dışında diğer belge türlerinin elektronik ortamda düzenlenememesi ve dolayısıyla sistemin kayıt düzenini tamamen kapsamaması, e-fatura uygulamasında “İptal faturası” seçeneğinin olmaması ve BA-BS mutabakatı yapılamaması önemli eksiklikler olarak ortaya konmuştur.

Gönen ve Solak (2017)’in yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-dönüşüm sürecine ilişkin bakış açıları, yaşadıkları sorunlar, çözüm önerileri, iş yükleri ve sürecin hizmet maliyetlerine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma, anket yöntemi kullanılarak İzmir ili merkez ilçelerinde faaliyet gösteren 162 bağımsız çalışan SMMM üzerinde gerçekleştirilmiş ve araştırma sonuçları frekans analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada, katılımcıların e-dönüşümün mükelleflere ek maliyet getirdiği ancak mükelleflerin bu maliyeti ödemekten kaçındığı, e-dönüşümde internet browserlarından kaynaklı sorunlar yaşandığı ve yazılım şirketlerinin e-dönüşüm için yeterli teknik alt yapıya sahip olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmada, katılımcıların %83,3’ünün e-dönüşüm sürecinde en az bir kez hata yaptıkları, %95,1’inin e-dönüşüm sürecine zorunlu olarak geçtiği, %24,7’sinin eğitime hiç katılmadıkları ve yaklaşık %70’inin e-dönüşümün paydaşlara sunulan bilginin güvenliğini artırdığını düşündükleri sonucuna da ulaşılmıştır.

Demirdöven (2017), e-uygulamalara geçen işletmelerin e-fatura ve e-defter uygulamaları konusundaki düşüncelerini ortaya koymak amacıyla 124 işletme üzerinde araştırma yapmıştır. 124 katılımcıdan 108’i bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubudur. Çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi; verilerin analizinde de frekans analizi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, katılımcıların %59’unun aylık 1-200 arasında e-fatura düzenlediği, %59’unun özel entegratör yöntemini kullandığı, %52’sinin ticari fatura ve temel faturanın her ikisini de kullandığı, %60’ının e-faturaya geçişte zorluk yaşamadığı, %72’sinin e-fatura uygulamasından memnun olduğu, %48’inin yasal zorunluluk olmasa bile e-fatura sistemine geçmek istediği, %81’inin e-faturayı kağıt ortamında arşivlediği, %64’ünün e-fatura uygulamasının muhasebedeki işleri kolaylaştırdığı, %67’sinin e-fatura uygulamasının tasarruf

sağladığı, %52'sinin e-faturanın en büyük avantajının kolay erişim olduğu ve %48'sinin ise en büyük dezavantajının telifisi zor hatalar olduğunu düşündükleri belirlenmiştir. Araştırmada, e-defter uygulaması ile ilgili olarak katılımcıların %65'inin e-defter uygulamasından memnun olduğu, %60'ının e-defter uygulamasının muhasebe işlerini kolaylaştırdığı, %67'sinin e-defter uygulamasının tasarruf sağladığı, %43'ünün yasal zorunluluk olmasa dahi e-defter uygulamasına geçeceği, %56'sının e-defter uygulamasının karmaşık olmadığı, %81'inin e-defterin en büyük avantajının arşivleme ve kolay erişim ve %44'ünün ise en büyük dezavantajının alt yapı yetersizliği görüşünde oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bunlara ilaveten, çalışmada elde edilen bir diğer sonuç ise, e-fatura ve e-defter eğitimi alan katılımcıların oranının birbirine yakın olması ve katılımcıların %49'unun eğitim almadan bu uygulamaların kullanılabilceğini düşünmeleridir.

Bayraktar ve Yıldırım (2017), e-belge uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından kullanılma ve kabullenilme düzeylerini ortaya koymak amacıyla Karabük ilinde faaliyet gösteren 122 SMMM üzerinde yaptıkları çalışmada teknoloji sistemlerinin kabulünün ölçülmesi için Venkatesh ve diğerleri (2003) tarafından oluşturulmuş olan “Birleştirilmiş Teknoloji Kullanım ve Kabullenme Teorisi” kapsamında hazırlanan veri toplama aracını kullanmışlardır. Çalışmada, verilerin analizinde ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır. Veriler frekans, aritmetik ortalama, korelasyon ve basit doğrusal regresyon analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada, katılımcıların %54,10'unun e-fatura ve e-defter kullandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmada, katılımcıların e-belge uygulamalarını kabullenme düzeyinin orta derecede olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.

Yürekli, Gönen ve Şahiner (2016), 8 muhasebe meslek mensubu ile derinlemesine görüşme tekniğini uygulayarak yaptıkları araştırmada meslek mensuplarına açık uçlu sorular yöneltilmişlerdir. Anket çalışmasında, katılımcılardan e-fatura uygulamasının muhasebe işlemleri ve denetim alanına etkisine ilaveten uygulamanın mükellefler ile olan ilişkiler ve belge düzeni açısından değerlendirilmesi istenmiştir. Ayrıca, e-fatura uygulamasından sonra muhasebe alanında en kısa zamanda hayata geçirilmesi gereken uygulamaların ne olduğuna dair düşüncelerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırmada, katılımcıların e-fatura uygulamasının genel olarak olumlu yansımaları olacağı, vergi kaçacağı önlemede önemli bir faktör

olacağı, muhasebede belde düzeni sisteminin yerleşmesine katkısının olacağı ile e-faturayla muhasebe işlemlerinin daha hızlı ve daha güvenilir bir biçimde yapılabileceği, denetimin daha sağlıklı ilerleyeceği, denetim sürecinin hız kazanacağı gibi olumlu düşüncelere sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, araştırmada, katılımcıların e-fatura ve e-defter konusunda deneyimli nitelikli ara eleman bulunmaması, ilgililer tarafından e-fatura konusunda herhangi bir bilgilendirme yapılmaması, iş yükünün artması, yazılım ve teknolojik alt yapı hazırlığı maliyeti gibi sorunların olduğu da ortaya konmuştur.

Özdemir (2016) tarafından madeni yağ lisansına sahip olup İstanbul'da faaliyet gösteren 20 firma üzerinde yapılan araştırmada, e-defter ve e-fatura kullanımı konusunda bilgiler edinilmeye çalışılmıştır. Araştırmada, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Ankete katılan 20 firmada görev yapan katılımcılardan 4'ü muhasebe müdürü ve 11'i ise muhasebe sorumlusudur. Anket yoluyla elde edilen veriler, frekans analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada, katılımcıların %85'inin e-fatura uygulamasını günde bir veya birkaç kez kullandığı, %90'ının ayda 1-1.000 arası fatura düzenlediği, %50'sinin özel entegrasyon yöntemini kullandığı, %45'inin ticari ve temel faturayı birlikte kullandıkları, %90'ının e-faturaları yazdırıp arşivlediği, %50'sinin e-fatura uygulamasına geçişte zorluk yaşadığı; %60'ının yasal zorunluluk olmasa bile e-fatura uygulamasını kullanacağı, %80'inin e-fatura uygulamasından memnun olduğu, %70'inin e-fatura uygulamasının muhasebe işlemlerini kolaylaştırdığı ve en büyük avantajının kolay erişim ve en büyük dezavantajının ise altyapı yetersizliği olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, araştırmada, katılımcıların %60'ının e-defter uygulamasından memnun olduğu, %55'inin yasal zorunluluk olmasa bile e-defter uygulamasını kullanacağı, %60'ının e-defter uygulamasının işlemleri kolaylaştırdığı ve %25'inin ise kolaylaştırmadığı, e-defter uygulamasının en büyük avantajının arşivleme ve en büyük dezavantajının alt yapı yetersizliği olduğunu düşündükleri de belirlenmiştir.

3.2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Muhasebede e-dönüşüm sürecinde yaşanan en önemli teknolojik gelişmeler e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarıdır. Muhasebe alanında teknoloji temelli e-fatura ve e-defter uygulamalarının, asıl uygulayıcıları ise muhasebe meslek

mensuplarıdır. E-fatura ve e-defter uygulamalarının faydaları olduğu gibi özellikle geçiş sürecinde olmak üzere uygulamada bazı sorunlar ile de karşılaşmaktadır. Bu araştırmanın amacı, Yozgat'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumları ve bu tutumlarının mesleki unvan ve mesleki deneyimleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlamaktır. Böylece, e-uygulamalara ister gönüllü isterse zorunlu olarak geçişin artış göstermesine ve e-uygulamaların başarılı bir şekilde uygulanmasına ve gelişimine katkı sağlanması hedeflenmektedir. Çalışmanın geriye kalan kısmında e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamaları, e-uygulamalar olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmada, araştırma amacına ulaşmak için aşağıdaki soruların cevapları araştırılmıştır.

- Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanma ve yararlanma yöntemleri düzeyi nedir?
- Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı konusundaki görüşleri nedir?
- Muhasebe meslek mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri nedir?
- Muhasebe meslek mensupları, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip ediyor mu?
- Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara ilişkin önerileri nelerdir?

Bu çalışmada, araştırma amacına ulaşmak için cevapları aranan yukarıdaki soruların dışında aşağıdaki hipotezlerde test edilmiştir.

H1. Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı konusundaki görüşleri, “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” gruplarına göre farklılık gösterir.

H2. Muhasebe meslek mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” gruplarına göre farklılık gösterir.

H3. Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu, “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” gruplarına göre farklılık gösterir.

H4. Muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara ilişkin önerileri, “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” gruplarına göre farklılık gösterir.

Bu çalışmanın daha önce yapılan benzer çalışmalardan farkı, muhasebe meslek mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşlerinin tespit edilmesi, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip edip etmediklerinin belirlenmesi ve e-uygulamalara ilişkin önerilerinin ortaya konmasının amaçlanmış olmasıdır. Ayrıca, önceden yapılan benzer çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, e-uygulamalara ilişkin gelişmeleri takip durumları ve e-uygulamalara ilişkin önerilerinin “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” gruplarına göre farklılık gösterip göstermediği de araştırılmıştır.

3.2.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, yüz yüze görüşme yoluyla yapılmıştır. Yüz yüze görüşme yolunun tercih edilmesinin nedeni, katılımcılardan daha kısa sürede geri dönüş almak ve anketin daha güvenilir bir şekilde tamamlanmasını sağlamaktır.

Anket formunun hazırlanmasında, daha önce bu konuda yapılmış benzer çalışmalardan yararlanılmıştır. Anket formu, iki bölümden ve toplam 33 sorudan oluşmaktadır. Anket formunun birinci bölümünde, katılımcıların demografik özellikleri ve e-uygulamaları kullanma ve yararlanma yöntemlerine yönelik sorulara yer verilmiştir. Bu bölümdeki 1-5. sorular, katılımcılar hakkında genel bilgilerin yer aldığı standart hale gelmiş olan katılımcıların yaşı, cinsiyeti, eğitim düzeyi, mesleki unvanı ve mesleki deneyimiyle ilgili sorulardan oluşmaktadır. 6-9. sorular ise, katılımcıların e-uygulamaları kullanma ve yararlanma yöntemlerine ilişkin bilgilerin edinilmesine yöneliktir. Anket formunun ikinci bölümünde, katılımcıların e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşlerinin tespit edilmesi, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip edip etmediklerinin belirlenmesi ve e-uygulamalara ilişkin önerilerinin ortaya konmasına yönelik ifadeler yer almaktadır. Bu bölümde yer alan 1-12. ifadeler e-uygulamaların faydalılığı, 13-20. ifadeler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi, 21. ifade e-uygulamalar ile ilgili

gelişmelerin takibi ve 22-24. ifadeler ise e-uygulamalara ilişkin öneriler ile ilgilidir. Katılımcıların anket formunun bu bölümünde yer alan 24 ifadeyi, 5'li likert ölçeğine göre "1=Kesinlikle Katılmıyorum", "2=Katılmıyorum", "3=Kararsızım", "4=Katılıyorum", "5=Kesinlikle Katılıyorum" seçenekleri ile değerlendirmeleri istenmiştir.

Anket formundan elde edilen veriler aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü ANOVA ve tek yönlü MANOVA analizleri kullanılarak analiz edilmiştir. Ayrıca, anlamlı farklılık bulunan hipotezlerde farkın kaynağını tespit etmek amacıyla Tukey testi kullanılmıştır. Ankette kullanılan ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için de güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach Alfa katsayıları hesaplanmıştır.

3.2.3. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini, Yozgat'ta faaliyet gösteren 123 bağımsız muhasebe meslek mensubu (SM'ler, SMMM'ler ve SMMM - Bağımsız Denetçiler) oluşturmaktadır. Görüşmeyi kabul eden 70 meslek mensubuna yüz yüze görüşmek suretiyle anket uygulanmıştır. Ancak, 16 meslek mensubu, e-fatura ve e-defter uygulamalarını kullanmadığını ifade etmiştir. Dolayısıyla, analizlere konu olan anket sayısı 54'dür.

3.2.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın sadece Yozgat ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarına uygulanmış olması, araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır.

3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE YORUMLANMASI

Araştırmanın evrenini oluşturan 123 muhasebe meslek mensubunun 54'ünden cevap alınmıştır. Dolayısıyla, cevaplama oranı yaklaşık %44'dür. Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik analizi muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi ve e-uygulamalara ilişkin önerileri açısından ayrı ayrı yapılmıştır. Cronbach Alfa katsayısı sırasıyla 0.849, 0.742 ve 0.723 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, araştırmada kullanılan ölçeklerin, güvenilir ve geçerli ölçekler oldukları söylenebilir. Bu araştırmada elde edilen bulgular ve yorum, aşağıda 7 ayrı başlık halinde sunulmuştur.

3.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yani katılımcıların yaşı, cinsiyeti, eğitim düzeyi, mesleki unvanı ve mesleki deneyimi gibi demografik özelliklerine ilişkin frekans analizi sonuçları Tablo 3.1’de sunulmuştur.

Tablo 3.1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikleri		F	%
Yaş	30 ve daha az	5	9,3
	31-40	20	37,0
	41-50	17	31,5
	51 ve üzeri	12	22,2
	Toplam	54	100,0
Cinsiyet	Kadın	6	11,1
	Erkek	48	88,9
	Toplam	54	100,0
Eğitim Düzeyi	Lise ve daha az	1	1,9
	Ön Lisans	1	1,9
	Lisans	52	96,3
	Toplam	54	100,0
Mesleki Unvan	SM	4	7,4
	SMMM	43	79,6
	SMMM - Bağımsız Denetçi	7	13,0
	Toplam	54	100,0
Mesleki Deneyim	5 ve daha az	4	7,4
	6-10 yıl	8	14,8
	11-15 yıl	9	16,7
	16-20 yıl	15	27,8
	20 yıldan fazla	18	33,3
	Toplam	54	100,0

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere katılımcılar, en fazla 31-40 yaş (%37,0) arasındaki muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır. Bunu sırasıyla 41-50 (%31,5), 51 ve üzeri (%22,2), 30 ve daha az (%9,3) yaşındaki meslek mensupları takip etmektedir.

Katılımcıların %11,1’i kadın ve %88,9’u erkektir. Katılımcıların %1,9’u lise mezunu, %1,9’u ön lisans mezunu ve %96,3’ü ise lisans mezunudur. Katılımcıların %7,4’ü SM, %79,6’sı SMMM ve %13’ü de SMMM - bağımsız denetçidir. Bu sonuçlara göre, katılımcıların büyük çoğunluğunun erkek ve lisans mezunu SMMM olduğu söylenebilir.

Katılımcılar, en çok 20 yıldan daha fazla (%33,3) mesleki deneyime sahip meslek mensubundan oluşmaktadır. Bunu sırasıyla, 16-20 yıl (%27,8), 11-15 yıl

(16,7), 6-10 yıl (%14,8) ve 5 ve daha az (%7,4) mesleki deneyime sahip meslek mensupları takip etmektedir.

3.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamaları Kullanma ve Yararlanma Yöntemleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalardan hangi veya hangilerini kullandıkları, aylık oluşturdukları e-fatura sayısı, kullandıkları e-fatura uygulama senaryosu ve e-fatura uygulamasından yararlanma yöntemlerine ilişkin frekans analizi sonuçları Tablo 3.2’de yer almaktadır.

Tablo 3.2: Katılımcıların E-Uygulamaları Kullanma ve Yararlanma Yöntemleri

E-Uygulamalar		F	%
Kullanılan E-Uygulamalar	E-Fatura	2	3,7
	E-Arşiv Fatura	8	14,8
	E-Fatura ve E-Defter	6	11,1
	E-Fatura ve E-Arşiv Fatura	7	13,0
	E-Defter ve E-Arşiv Fatura	1	1,8
	E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Fatura	30	55,6
Toplam		54	100,0
Aylık Oluşturulan E-Fatura Sayısı	E-Fatura Düzenlemeyen	9	16,7
	1-10	3	5,5
	11-50	9	16,7
	51-250	19	35,2
	251-500	8	14,8
	501 ve üzeri	6	11,1
Toplam		54	100,0
E-Fatura Uygulama Senaryosu	Ticari Fatura	8	17,8
	Temel Fatura	5	11,1
	Ticari Fatura ve Temel Fatura	32	71,1
	Toplam	45	100,0
E-Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemi	GİB Portal	22	40,7
	Doğrudan Entegrasyon	7	13,0
	Özel Entegratör	15	27,8
	GİB Portal ve Özel Entegratör	7	13,0
	Hepsi	3	5,5
Toplam		54	100,0

Katılımcıların %55,6’sı hem e-fatura ve e-arşiv fatura hem de e-defter oluşturmaktadır. Bunu sırasıyla e-arşiv fatura (%14,8), e-fatura ve e-arşiv fatura (%13), e-fatura ve e-defter (%11,1), e-fatura (%3,7), e-defter ve e-arşiv fatura (%1,8) oluşturulması takip etmektedir. 54 katılımcının tamamı, e-fatura veya e-arşiv fatura düzenlemektedir. Katılımcıların %83,4’ü e-fatura ve %85,2’si e-arşiv fatura düzenlerken %68,5’i ise e-defter oluşturmaktadır. Katılımcıların yarısından fazlasının

e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarının üçünü de kullanıyor olması, araştırmadan elde edilecek bulguların güvenilir olmasını sağlayacaktır. Araştırma sonucunda, sadece e-defter kullandığını belirten katılımcının çıkmaması, araştırmanın sonucunun güvenilirliğini destekler niteliktedir. Çünkü, e-defter uygulamasına dahil olan mükellefler, e-fatura uygulamasına da dahil olmaktadır.

Katılımcıların %35,2'si aylık 51 - 250 arasında e-fatura oluşturmaktadır. Bunu sırasıyla ayda 11-50 arasında e-fatura düzenleyenler (%16,7), e-fatura düzenlemeyenler (%16,7), ayda 251-500 arasında e-fatura düzenleyenler (%14,8), ayda 501 ve üzeri e-fatura düzenleyenler (%11,1) ve ayda 1-10 arasında e-fatura düzenleyenler (%5,5) takip etmektedir. E-fatura düzenlemeyenlerin sayısı 9 (%16,7) olup bu sonuç, önceki paragrafta yer alan e-fatura düzenleyen katılımcı sayısı olan 45'i (%83,4) doğrulamakta ve dolayısıyla ankete verilen cevapların güvenilirliğini teyit etmektedir. Araştırma verileri sadece e-fatura düzenleyen 45 katılımcı açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların %86,7'sinin aylık bazda 500 ve altında ve %13,3'nün ise 501 ve üzerinde e-fatura düzenlediği görülecektir. Bu sonuç, Kılıç (2019) tarafından elde edilen sonuç ile tutarlı olmasına rağmen Demirdöven (2017) ve Özdemir (2016)'in çalışmalarında elde ettikleri sonuçla tutarlı değildir. Farkın sebebi, araştırma kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarının çalıştıkları işletmelerin büyüklüğü ile açıklanabilir.

Katılımcıların %71,1'i hem temel hem de ticari fatura senaryosunu kullanmaktadır. Katılımcıların sadece %17,8'i ticari fatura senaryosunu kullanırken %11,1'i ise temel fatura senaryosunu kullanmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun temel ve ticari fatura senaryolarını birlikte kullandığı bulgusu, Şahin (2019), Demirdöven (2017) ve Özdemir (2016)'in çalışmalarında elde ettikleri sonuçlarla tutarlıdır.

Katılımcıların e-fatura uygulamalarından yararlanma yöntemleri incelendiğinde, katılımcıların yararlandıkları yöntem olarak ilk sırada GİB portal yöntemi (%40,7) yer almaktadır. Bu yöntemi sırasıyla, özel entegratör yöntemi (%27,8), doğrudan entegrasyon yöntemi (%13), GİP portal ve özel entegratör yöntemleri (%13) ile GİP portal, doğrudan entegrasyon ve özel entegratör yöntemleri (%5,5) takip etmektedir. Bu sonuçlardan da görüldüğü üzere, her üç yöntemden yararlanarak e-fatura oluşturan katılımcı sayısı çok az olup en son sırada yer

almaktadır. Başka bir açıdan bakıldığında, katılımcılar tarafından e-fatura oluşturmada en çok kullanılan yöntem GİP portal yöntemi olup yararlanma oranı %59,2'dir. Bu yöntemi, sırasıyla özel entegratör yöntemi (%46,3) ve doğrudan entegrasyon yöntemi (%18,5) takip etmektedir. GİP portal yöntemin en fazla kullanılan yöntem çıkması doğaldır. Çünkü, bu yöntem, aylık e-fatura sayısı 500'ü geçmeyen mükelleflerin kullanımına uygun bir yöntemdir. Ayrıca, GİP portal yöntemi kullanılarak e-fatura oluşturulması ücretsizdir. Çalışmada GİP portal yönteminin en fazla kullanılan yöntem olduğuna dair ulaşılan sonuç, Karasioğlu ve Garip (2019) ve Şahin (2019) tarafından elde edilen sonuçlar ile tutarlı olmasına rağmen Kılıç (2019), Elçin, Gerekan ve Usta (2018), Demirdöven (2017) ve Özdemir (2016)'in çalışmalarında elde ettikleri sonuçlarla tutarlı değildir. Kılıç (2019), Elçin, Gerekan ve Usta (2018), Demirdöven (2017) ve Özdemir (2016), e-fatura uygulamalarından yararlanma yöntemleri içinde en fazla kullanılan yöntemin özel entegratör yöntemi olduğunu tespit etmişlerdir. Farkın sebebi, araştırma kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarının bağımlı-bağımsız çalışan olup olmadığına ve dolayısıyla işletme büyüklüğü ile açıklanabilir. Çünkü, bu çalışmada olduğu gibi Karasioğlu ve Garip (2019) ve Şahin (2019), araştırmalarını bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde yaparken diğerleri bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları ve dolayısıyla nispeten daha büyük işletmeler üzerinde yapmıştır.

3.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamaların Faydalılığı Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına, e-uygulamaların faydalılığı konusundaki görüşlerine ilişkin 5'li likert ölçeğine göre 12 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları, Tablo 3.3'de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.3.'de görüldüğü üzere katılımcıların tamamı, e-uygulamaların faydalılığı konusundaki bütün ifadeleri cevaplamıştır. Katılımcılar, bu gruptaki bütün ifadeleri 5'li likert ölçeğindeki seçeneklerin tamamı ile değerlendirmişlerdir. Katılımcıların 8, 9, 10 ve 11. ifadelere verdikleri cevapların aritmetik ortalaması en yüksek olup 4 (3,87 - 4,17) civarındadır. 4, 6, 7 ve 12. ifadelere verilen cevapların ortalaması, 3,50 (3,41 - 3,50) civarındadır. Katılımcılar tarafından verilen cevapların ortalaması en düşük olan ifadeler 1, 2, 3 ve 5. ifadeler olup 2,67 - 2,94 arasında

değişmektedir. Bu sonuçlar, katılımcıların görüşlerinin ortalama olarak “3=Kararsızım” ve “4=Katılıyorum” seçenekleri arasında değiştiğini göstermektedir. Bununla birlikte, katılımcıların en fazla katıldıkları ifade 4,17 aritmetik ortalaması olan 10. ifade iken en az katıldıkları ise, 2,67 ortalamaya sahip 2. ifadedir.

Tablo 3.3: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamaların Faydalılığı Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1) E-Uygulamaların kullanılması ile kırtasiye kullanım maliyeti azalmaktadır.	54	2,70	13	24,1	18	33,3	4	7,4	10	18,5	9	16,7
2) E-Uygulamalar ile arşivleme ve saklama maliyeti azalmaktadır.	54	2,67	13	24,1	18	33,3	3	5,6	14	25,9	6	11,1
3) E-Uygulamalar ile daha fazla işi kısa sürede gerçekleştirerek zaman tasarrufu sağlanmakta ve dolayısıyla daha az personel ile çalışma imkanı sunulmaktadır.	54	2,94	12	22,2	11	20,4	9	16,7	12	22,2	10	18,5
4) E-Uygulamalar ile istenilen bilgiye kolay ve hızlı erişim sağlanmaktadır.	54	3,50	6	11,1	7	13,0	7	13,0	22	40,7	12	22,2
5) E-Uygulamaların kullanımı ile borç tahsilat süresi kısalmaktadır.	54	2,85	9	16,7	12	22,2	16	29,6	12	22,2	5	9,3
6) E-Uygulamalar aracılığı ile yapılan işlemler, minimum hata ile gerçekleştirilmektedir.	54	3,41	5	9,3	14	25,9	3	5,6	18	33,3	14	25,9
7) E-Uygulamaların kullanımı ile muhasebe hileleri en aza indirgenmektedir.	54	3,43	6	11,1	7	13,0	10	18,5	20	37,0	11	20,4
8) E-Uygulamalar sayesinde daha güvenilir veriler elde edilmektedir.	54	3,93	4	7,4	3	5,6	3	5,6	27	50,0	17	31,5
9) E-Uygulamalar ile ispatlama gücü artmaktadır.	54	3,87	3	5,6	5	9,3	4	7,4	26	48,1	16	29,6
10) E-Uygulamalar ile daha kolay ve hızlı bir şekilde vergi denetimi gerçekleştirilmektedir.	54	4,17	2	3,7	1	1,9	3	5,6	28	51,9	20	37,0
11) E-Uygulamalar ile vergi kaçakçılığında azalma olmaktadır.	54	3,94	2	3,7	3	5,6	7	13,0	26	48,1	16	29,6
12) E-Uygulamalar GİB gözetiminde olduğu için kullanıcılar, ticari ve kişisel bilgilerin güvende olduğunu düşünmektedir.	54	3,48	5	9,3	7	13,0	9	16,7	23	42,6	10	18,5

Yukarıdaki yer alan sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, katılımcıların e-uygulamaların vergi denetiminin kolay ve hızlı bir şekilde yapılmasını sağladığı, vergi kaçakçılığını azalttığı, daha güvenilir veriler elde edilmesini sağladığı ve ispatlama gücünü artırdığı düşüncesinde oldukları söylenebilir. Anket uygulamasında

katılımcılarla yapılan yüz yüze görüşme sırasında, bazı katılımcılar e-uygulamaların vergi kaçakçılığını önlediği ve devletin vergi kaybının önlenmesi için bütün mükelleflerin bu uygulamaya dahil olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu sonuçlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulama amaçlarıyla örtüşmekte olup Bakanlık e-uygulamaların kapsamını daha da genişleterek vergi kaybını en aza indirebilecektir. Bu çalışmanın sonuçları, Kılıç (2019), Gönen ve Solak (2017) ve Yürekli, Gönen ve Şahiner (2016) tarafından yapılan çalışmalarda elde edilen sonuçlar ile tutarlıdır.

Katılımcılar, e-uygulamalarla istenilen bilgiye kolay ve hızlı erişim sağlandığı, ticari ve kişisel bilgilerin güvende olduğu, muhasebe hilelerinin en aza indirildiği ve işlemlerin minimum hatayla gerçekleştirildiği konusunda kararsızdırlar. Ancak, bu kararsızlığın olumlu yönü yani e-uygulamaların söz konusu alanlarda faydalı olduğu düşüncesi ağır basmaktadır.

Katılımcılar, e-uygulamalar ile daha fazla işin daha kısa sürede yapılarak zaman tasarrufu sağlandığı ve dolayısıyla daha az personel ile çalışma imkanı olduğu, e-uygulamaların borç tahsilat süresini kısalttığı ile e-uygulamaların kırtasiye kullanım, arşivleme ve saklama maliyetlerini azalttığı konusunda kararsızlardır. Ancak, bu kararsızlığın olumsuz yönü yani e-uygulamaların söz konusu alanlarda faydalı olmadığı düşüncesi anket uygulaması yapılırken de gözlemlendiği gibi biraz daha ağır basmaktadır. Ayrıca, görüşmeler sırasında katılımcıların e-uygulamaları kullanarak daha fazla işin daha kısa sürede gerçekleştirildiği düşüncesinde oldukları, ancak personel konusunda daha fazla ve daha kalifiye elemana ihtiyaç duydukları kanaatine varılmıştır. Bu sonuçlar, Karasioğlu ve Garip (2019), Elçin, Gerekan ve Usta (2018) ve Gönen ve Solak (2017) tarafından elde edilen sonuçlar ile tutarlıdır.

3.3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın E-Uygulamalarının Değerlendirilmesi Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşlerine ilişkin 5'li likert ölçeğine göre 8 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları, Tablo 3.4'de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın E-Uygulamalarının Değerlendirilmesi Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1) E-Uygulama sistemlerinin öğrenilmesi kolaydır.	54	3,07	6	11,1	14	25,9	9	16,7	20	37,0	5	9,3
2) E-Uygulama sistemlerinin kullanılması kolaydır.	54	3,20	8	14,8	7	13,0	12	22,2	20	37,0	7	13,0
* 3) E-Uygulamaların kullanımı sırasında sıklıkla sistemden kaynaklanan sorunlarla karşılaşmaktadır.	54	2,13	15	27,8	27	50,0	6	11,1	2	3,7	4	7,4
4) E-Uygulamaların kullanımı konusunda GİB tarafından yapılan bilgilendirmeler yeterlidir.	54	2,76	13	24,1	12	22,2	8	14,8	17	31,5	4	7,4
5) E-Uygulamalar, şimdiye kadar ki süreçte başarı ile uygulanmaktadır.	54	3,28	8	14,8	9	16,7	10	18,5	14	25,9	13	24,1
6) E-uygulamalara geçilmesi yerinde bir uygulamadır.	54	2,87	9	16,7	9	16,7	21	38,9	10	18,5	5	9,3
7) E-Uygulamalar, genel olarak memnuniyet vericidir.	54	3,20	5	9,3	7	13,0	20	37,0	16	29,6	6	11,1
8) E-Uygulamaların kullanımı zorunlu olmasa dahi kullanmak isterim.	54	3,15	9	16,7	9	16,7	21	38,9	10	18,5	5	9,3

*Ters cevaplama yapılarak değerlendirilmiştir.

Tablo 3.4'de görüldüğü gibi katılımcıların tamamı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki bütün ifadeleri cevaplamış ve bu gruptaki ifadelerin hepsini de 5'li likert ölçeğindeki bütün seçenekler ile değerlendirmişlerdir. Ancak, katılımcılar tarafından verilen cevapların ortalamalarına bakıldığında üçüncü ifade hariç diğer 7 ifadeye verilen cevapların aritmetik ortalaması 3 (2,76 - 3,28) civarında yani "3=Kararsızım" biçimindedir. Üçüncü ifade de ise, verilen cevapların ortalaması 2,13 olup 2'ye yani "2=Katılmıyorum" seçeneğine daha yakındır.

Yukarıdaki yer alan sonuçların genel bir değerlendirmesi yapıldığında, katılımcıların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarını başarılı bir şekilde uyguladığı ve dolayısıyla uygulamadan memnun olduklarına dair net bir tavır ortaya koyamadıkları görülmektedir. Çünkü, katılımcılar, e-uygulamaların şimdiye kadar ki süreçte başarıyla uygulandığı, e-uygulamaların kullanılmasının ve öğrenilmesinin

kolay ve memnuniyet verici olduğu, e-uygulamaları kullanma istekliliği, e-uygulamalara geçilmesinin yerinde bir uygulama olduğu ile e-uygulamaların kullanımı konusunda GİB tarafından yapılan bilgilendirmelerin yeterliliği konusunda kararsızdırlar. Bununla birlikte, katılımcıların, e-uygulamaların kullanımı sırasında sıklıkla sistemden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığı konusundaki görüşleri net olup olumsuzdur. Katılımcılar, anket uygulamaları sırasında sık sık GİB sistemlerinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştıkları ve GİB tarafından yapılan bilgilendirmelerin yeterli olmadığı konusundaki düşüncelerini özellikle belirtmişlerdir. Doğrudan entegrasyon ve özel entegratör yöntemlerini kullananlar ise, sistemden kaynaklı sorunlarla karşılaşmadıklarını, ancak bu yöntemlerin işletmelere maliyetinin yüksek olduğunu ifade etmişlerdir.

3.3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalar İle İlgili Gelişmeleri Takip Durumu

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip edip etmediklerini tespit etmek için 5’li likert ölçeğine göre 1 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadeye verilen cevabın aritmetik ortalama ve frekans analizi sonucu, Tablo 3.5’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.5: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalar İle İlgili Gelişmeleri Takip Durumu

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
E-Uygulamalarla ilgili gelişmeleri yakından takip ediyorum	54	4,26	3	5,6	2	3,7	24	44,4	0	0	25	46,3

Tablo 3.5’de de görüldüğü üzere katılımcıların tamamı, e-uygulamalar ile ilgili gelişmelerin takip durumu konusunda görüş bildirmiş olup bu ifadeyi “4=Katılıyorum” seçeneği hariç 5’li likert ölçeğindeki diğer 4 seçenek ile değerlendirmişlerdir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri cevapların aritmetik ortalaması, 4,26 olup “4=Katılıyorum” biçimindedir. Buna göre, katılımcıların e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri yakından takip ettikleri söylenebilir. Bununla birlikte, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip etmeyen 5 katılımcı var olup bunların toplam katılımcılara oranı %9,3’dür.

3.3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalara İlişkin Önerileri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına, e-uygulamalara ilişkin önerilerine dair 5’li likert ölçeğine göre 3 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları, Tablo 3.6’da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.6: Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalara İlişkin Önerileri

İfadeler	N	%	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1) E-Uygulamalarla ilgili gelişmelerin devam etmesi ve bunun muhasebe uygulamalarının tamamına yansıtılması gerekir.	54	4,15	6	11,1	0	0	3	5,6	16	29,6	29	53,7
2) E-Uygulamaların kullanımı için eğitim alınması gereklidir.	54	3,80	5	9,3	2	3,7	10	18,5	19	35,2	18	33,3
3) E-Uygulamalardan faydalanan kişi sayısının artması için devlet tarafından teşvik projelerinin düzenlenmesi gereklidir.	54	3,91	4	7,4	4	7,4	9	16,7	13	24,1	24	44,4

Tablo 3.6’da görüldüğü gibi katılımcıların tamamı, e-uygulamalara ilişkin öneriler konusundaki bütün ifadeleri cevaplamıştır. Katılımcılar, bu gruptaki 1. ifade hariç diğer 2 ifadeyi 5’li likert ölçeğindeki tüm seçenekler ile değerlendirmişlerdir. Katılımcılar 1. ifadenin değerlemesini ise, “2=Katılmıyorum” seçeneği hariç diğer 4 seçenek ile yapmıştır. Katılımcıların ifadelere verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 4 (3,80 - 4,15) civarında olup “4=Katılıyorum” biçimindedir.

Katılımcıların e-uygulamalara ilişkin öneriler konusundaki görüşlerine dair bulguların genel bir değerlendirmesi yapıldığında, katılımcıların e-uygulamalarla ilgili gelişmelerin kapsamının genişletilerek devam ettirilmesi, uygulamadan faydalanan kişi sayısının artırılması için devlet tarafından teşvik projelerinin uygulanması ve uygulamaların kullanımı konusunda eğitimler verilmesi gerektiğini düşündükleri söylenebilir.

3.3.7. Mesleki Unvan ve Mesleki Deneyim Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarının Karşılaştırılması

Mesleki unvan ve mesleki deneyim değişkenleri açısından muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri ile e-uygulamalara ilişkin önerilerinin farklılık gösterip göstermediği tek yönlü MANOVA; e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumunun farklılık gösterip göstermediği ise tek yönlü ANOVA analizi ile analiz edilmiştir. Tek yönlü MANOVA ve tek yönlü ANOVA analizi sonuçları Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.7: Mesleki Unvan ve Mesleki Deneyim Açısından Muhasebe meslek Mensuplarının Tutumlarının Karşılaştırılması

Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları	Mesleki Unvan	Mesleki Deneyim
	Wilks’ Lambda “p değerleri”	
E-uygulamaların faydalılığı konusundaki görüşleri	0,926	0,325
Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri	0,261	0,064
E-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu	0,129	0,511
E-uygulamalara ilişkin önerileri	0,124	0,568

Tablo 3.7’de yer alan Wilks’ Lambda “p değerleri”ne bakıldığında mesleki unvan değişkeni açısından katılımcıların e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu ve e-uygulamalara ilişkin önerileri konusundaki ifadelerine verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark, %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamsız çıkmıştır. Bu sonuç, bu değişken açısından katılımcıların tutumlarının farklılaşmadığını göstermekte olup H1, H2, H3 ve H4 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.7’deki Wilks’ Lambda “p değerleri”ne göre mesleki deneyim değişkeni açısından katılımcıların e-uygulamaların faydalılığı konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu ve e-uygulamalara ilişkin önerileri konusundaki ifadelerine verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark, %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamsız çıkmıştır. Oysa, bu değişken açısından katılımcıların Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşlerine yönelik ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark ise, %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı

çıkmiştir. Çünkü, mesleki deneyim değişkeninin Wilks' Lambda "p değeri", 0,064'dür. Bu sonuçlar, mesleki deneyim değişkeni açısından katılımcıların sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşlerinin farklılaştığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle, bu değişken açısından H1, H3 ve H4 hipotezleri reddedilmiş ve H2 hipotezi ise kabul edilmiştir.

Mesleki deneyim değişkeni açısından katılımcıların Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüş farklılığının kaynağını tespit etmek için yapılan Tukey testi sonucuna göre anlamlı farklılık, 0,048 anlamlılık düzeyinde 6-10 yıl ile 11-15 yıl ve 0.035 anlamlılık düzeyinde 11-15 yıl ile 20 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olan katılımcıların görüşleri arasında çıkmıştır. 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 20 yıldan fazla mesleki deneyime sahip katılımcıların ortalaması sırasıyla 3,38, 1,67 ve 3,17'dir. Bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere, 11-15 yıl arasında mesleki deneyime sahip katılımcılar, diğer iki gruba göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarını daha başarısız bulmaktadırlar.



SONUÇ

Türkiye’de e-dönüşüm, bir e-devlet projesidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi gelirlerinin artırılması, vergi toplama maliyetinin düşürülmesi, vergi denetimi etkinliğinin artırılması, kayıt dışılığın önüne geçilmesi, şeffaf ve daha çok kontrol edilebilir bir ortam oluşturulması ve işlemlerin çok daha hızlı ve ulaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla e-dönüşümü başlatmıştır.

E-dönüşüm, ilk defa 2003-2004 yılı eylem planında “Vergi beyanı, tahakkuku ve ödemelerinin elektronik ortamda yapılması” biçiminde açıklanmıştır. 2005 yılından itibaren de e-dönüşüm, e-beyanname ile uygulanmaya başlamıştır. Bu uygulamayı, e-fatura ve e-defter uygulamaları takip etmiştir. Günümüzde, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-dönüşüm ile ilgili çalışmalarının kapsamı daha da genişlemiştir. Türkiye’de e-dönüşüm sürecinde, elektronik ortamda düzenleme yapmaya yetkili kuruluş GİB’dir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın e-dönüşüm süreci, işletmelerin muhasebe uygulamalarını ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarını yakından etkilemiştir. E-dönüşüm sürecinde muhasebe meslek mensupları, e-dönüşüme isteyerek ya da zorunlu olarak geçen mükelleflere e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamaları gibi hizmetler sunmaya başlamışlardır.

E-fatura uygulaması düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın kağıt belge yerine elektronik ortamda e-belge olarak düzenlenmesi, ilgisine iletilmesi ve elektronik ortamda saklanması ve ibraz edilmesine imkan veren uygulamadır. Türkiye’de e-fatura uygulaması, 2008 yılında EFKS ile uygulanmaya başlamıştır. EFKS, e-fatura çalışmaları kapsamında Maliye Bakanlığı ile sınırlı sayıda mükellef arasında protokol imzalanarak uygulamaya konulmuştur. 2010 yılında yayımlanan 397 Sıra No’lu VUK GT ile e-fatura uygulaması, tüzel kişi mükellefler tarafından ihtiyarı olarak uygulanmaya başlamıştır. 2012 yılında yayımlanan 416 Sıra No’lu VUK GT ile gerçek kişilere de e-fatura uygulamasına dahil olma hakkı tanınmıştır. 2012 yılında yayımlanan 421 Sıra No’lu VUK GT ile de bazı kritik sektörler ve bazı mükelleflere 2013 yılı itibariyle e-faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiştir. 2019 yılında yayımlanan 509 Sıra No’lu VUK GT ile de hem e-fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiş hem de bütün e-uygulamalar tek bir tebliğde toplanmıştır.

E-defter uygulaması, VUK ve TTK gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür. Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2011 yılında yayımlanan 1 Sıra No'lu EDGT ile belirli şartları yerine getiren gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin 1.1.2012 tarihinden itibaren e-defter tutabilmelerine izin verilmiştir. 2012 yılında yayımlanan 421 Sıra No'lu VUK GT ile de bazı kritik sektörler ve bazı mükelleflere 2014 yılı itibariyle e-deftere geçiş zorunluluğu getirilmiştir. 1 Sıra No'lu EDGT, daha sonradan 2013 ve 2019 yıllarında yayımlanan EDGT Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair 2 ve 3 Sıra No'lu Tebliğler ile değişikliğe uğramıştır. Yukarıdaki adı geçen tebliğlere ilaveten e-defter uygulaması kapsamında, 454 Sıra No'lu VUK GT ve 67 Sıra No'lu VUK Sirküleri yayımlanmıştır.

Türkiye'de yapılan yasal düzenlemelerle e-fatura ve e-defter uygulamalarının kapsamı aşamalı olarak genişletilmekte ve dolayısıyla bu uygulamaları kullanan mükellef sayısı da her geçen gün artmaktadır. Bu çalışmanın araştırma kısmında, e-uygulamalara ister gönüllü isterse zorunlu olarak geçişin artış göstermesine ve e-uygulamaların başarılı bir şekilde uygulanmasına katkı sağlamak amacıyla Yozgat'ta faaliyet gösteren ve e-uygulamaların asıl uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumları ve e-uygulamalara ilişkin önerilerine dair delil sağlanması amaçlanmıştır. Bu çalışmanın bir diğer amacı ise, muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumları ve e-uygulamalara ilişkin önerilerinin “mesleki unvan” ve “mesleki deneyim” değişkenleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir. Bu araştırmadan elde edilen sonuçlar, aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Katılımcıların yarısından fazlası, e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarının üçünü de kullanmaktadır.

- Katılımcıların çoğunluğu, aylık bazda 500 ve altında e-fatura düzenlemektedir. Çünkü, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu küçük işletmelerle çalışmaktadır.
- Katılımcıların çoğunluğu, hem temel hem de ticari fatura senaryosunu kullanmaktadır.
- Katılımcılar tarafından e-fatura oluşturmada en çok kullanılan yöntem, GİP portal yöntemidir. Çünkü, katılımcıların çoğunluğunun oluşturdukları aylık e-fatura sayısı 500'ü geçmemekte ve aynı zamanda GİP portal yöntemi kullanılarak e-fatura oluşturulması ücretsizdir.
- Katılımcılar, e-uygulamaların vergi denetiminin kolay ve hızlı bir şekilde yapılmasını sağladığı, vergi kaçakçılığını azalttığı, daha güvenilir veriler elde edilmesini sağladığı ve ispatlama gücünü artırdığı düşüncesindedirler. Bununla birlikte, katılımcılar, e-uygulamalarla istenilen bilgiye kolay ve hızlı erişim sağlandığı, ticari ve kişisel bilgilerin güvende olduğu, muhasebe hilelerini en aza indirdiği ve işlemlerin minimum hatayla gerçekleştirildiği konusunda kararsızdırlar. Ayrıca, katılımcılar, e-uygulamalar ile daha fazla işin daha kısa sürede yapılarak zaman tasarrufu sağlandığı ve dolayısıyla daha az personel ile çalışma imkanı olduğu, e-uygulamaların borç tahsilat süresini kısalttığı ile e-uygulamaların kırtasiye kullanım, arşivleme ve saklama maliyetlerini azalttığı konusunda da kararsızlardır. Ancak, bu kararsızlığın olumsuz yönü yani e-uygulamaların söz konusu alanlarda faydalı olmadığı düşüncesi biraz daha ağır basmaktadır.
- Katılımcılar, Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulandığı ve dolayısıyla uygulamadan memnun olduklarına dair net bir tavır ortaya koyamamaktadırlar. Bununla birlikte, katılımcıların, e-uygulamaların kullanımını sırasında sıklıkla GİB sisteminden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığı konusundaki görüşleri net olup olumsuzdur.
- Katılımcılar, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri yakından takip etmektedir.
- Katılımcılar, e-uygulamalarla ilgili gelişmelerin kapsamının genişletilerek devam ettirilmesi, uygulamadan faydalanan kişi sayısının

artırılması için devlet tarafından teşvik projelerinin uygulanması ve uygulamaların kullanımı konusunda eğitimler verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

- Mesleki unvan değişkeni açısından katılımcıların e-uygulamaların faydalılığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu ve e-uygulamalara ilişkin önerileri farklılık göstermemektedir.
- Mesleki deneyim değişkeni açısından katılımcıların e-uygulamalarının faydalılığı konusundaki görüşleri, e-uygulamalar ile ilgili gelişmeleri takip durumu ve e-uygulamalara ilişkin önerileri farklılık göstermezken Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamalarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri farklılık arz etmektedir. 11-15 yıl arasında mesleki deneyime sahip katılımcılar, 6-10 yıl ve 20 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olanlara göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-uygulamalarını daha başarısız bulmaktadırlar.

Çalışmadan elde edilen bulgulardan da anlaşıldığı gibi e-uygulamaların faydalı olduğu durumlar olduğu gibi herhangi bir katkısının olmadığı durumlar da bulunmaktadır. E-uygulamalar sayesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı kendi amaçlarını gerçekleştirebilmekte olup Bakanlık e-uygulamaların kapsamını daha da genişleterek vergi kaybını en aza indirebilecektir. Ancak, bunun gerçekleştirebilmesi için devlet tarafından teşvik projelerinin uygulanması ve e-uygulamaların kullanımı konusunda eğitimler verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, GİB sisteminden kaynaklı sorunlar da, en kısa zamanda çözümlenmelidir. Aksi takdirde, e-uygulamaların getirdiği ilave maliyet ve sistemden kaynaklı sorunlar nedeniyle e-uygulamalardan beklenen amaç tam anlamıyla gerçekleştirilemeyecektir.

Muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumları ve bu tutumlarının mesleki unvan ve mesleki deneyimleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlamak amacıyla sadece Yozgat'ta faaliyet gösteren bağımsız meslek mensupları üzerinde yapılan bu araştırma, daha sağlıklı sonuçlar ortaya koymak için Türkiye çapında yapılabileceği gibi bağımlı çalışan meslek mensuplarına da yapılabilir.

KAYNAKLAR

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. <http://www.gib.gov.tr/>. (Erişim: 5.2.2015).
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011, şubat 14). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 27846.
- 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2012, Haziran 30). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28339.
- Abdioğlu, H., Demirkapı, E. ve Erdöl, M. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 21 (1), 91-105.
- Ağca, A. (2003). "Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(8), 81-92.
- Akbulut, K. (2017). "Elektronik Olarak Düzenlenmesi Gereken Faturanın Kâğıt Ortamında Düzenlenmesi". <http://www.vmhk.org.tr/elektronik-olarak-duzenlenmesi-gereken-faturanin-kagit-ortaminda-duzenlenmesi/>, (Erişim: 30.11.2019).
- Arıkan, Y. (2015). *Rehber E-Uygulamalar*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf>, (Erişim: 6.1.2020).
- Atabey, N. A. ve Parlakkaya, R. (2004). *Muhasebede Belge Düzeni*. Ankara: Nobel Yayın No: 656, İktisat Yayınları Dizi No: 77.
- Bayraktar, C. ve Yıldırım, M. (2017). "E- Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 75, 95-113.
- Bektöre, S., Sözbilir, H. ve Banar, K. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nisan Kitabevi.
- Bilen, Abdulkadir (2007). "Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 34, 121-132.
- Bıyan, Ö. (2010). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12, 27-55.
- Calayoğlu, İ. (2019). "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (81), 143-161.

- Çağıl, G. ve Ergün, K. (2008). “Geleneksel İşletme Anlayışından E- İşletme Anlayışına Geçişte Yaşanan Problemler”. *Akademik Bilişim*. 545-553.
- Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Demirdöven, M. O. (2017). *Muhasebede E- Fatura ve E-Defter; Türkiye’de E- Fatura E-Defter Sistemine Geçen İşletmelere İlişkin Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi. Edirne.
- Destek Yeminli Mali Müşavirlik, 509_s.VUK_GT_Kapsamında_Uygulamalara_Gecis_Takvimi_Tablosu_(3), [http://www.destekymm.com/images/stories/2019/doc/509_s.VUK_GT_Kapsamında_Uygulamalara_Gecis_Takvimi_Tablosu_\(3\).pdf](http://www.destekymm.com/images/stories/2019/doc/509_s.VUK_GT_Kapsamında_Uygulamalara_Gecis_Takvimi_Tablosu_(3).pdf), (Erişim: 9.1.2020).
- Dinç, E. ve Varıcı, İ. (2008). “E- İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”. *Sosyal Bilimler Dergisi*. 10 (1), 191-211.
- Dirlik, Z. ve Aydoğan, T. (2018). “E- İmza İle Dosya Şifreleme Uygulaması”. *Uluslararası Teknolojik Bilimler Dergisi*. 10 (2), 47-56.
- Doğan, A. (1998). *Genel Muhasebe*. Kayseri: Tuna Matbaacılık.
- Doğan, U. (2017). *900 Soruda E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter*. 4. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Doğan, U. ve Tercan, Y. (2015). “E-Defter İle Neler Değişti, Neler Değişecek”, <https://www.tayyarates.com.tr/single-post/2015/04/01/eDefter-%C4%B0le-Neler-De%C4%9Fi%C5%9Fti-Neler-De%C4%9Fi%C5%9Fcek>, (Erişim: 7.1.2020).
- Elçin, R., Gerekan, B. ve Usta, M. (2018). “E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi*. 146, 13-42.
- EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 2. (2013, Aralık 24). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28861.
- EDGT Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 3. (2019, Ekim 19). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 30923.
- EDGT Sıra No: 1. (2011, Aralık 13). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28141.
- Erkıran, S. (2014). *Ticari Belgelerin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı, Yönünden Karşılaştırmalı İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

- Ertay, C. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- GİB. (2011). “UBL-TR Temel Fatura Senaryosu”. <https://docplayer.biz.tr/2349491-Ubl-tr-temel-fatura-senaryosu-mart-2011-versiyon-1-2-2-13.html>, (Erişim: 13.1.2020).
- GİB. (2014). “E-Defter Uygulaması Başvuru Kılavuzu Versiyon 2.0”. <http://www.edeften.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-DefterUygulamasıBasvuruKilavuzu.pdf>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. (2017a). “E-Defter Uygulaması XBRL GL Genel Açıklamalar Versiyon 1.6”. <http://www.edeften.gov.tr/edeftenmevzuat.html>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. (2017b). “E-Fatura Uygulaması (Elektronik Başvuru Rehberi ve Kılavuzu - v 1.2). https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/efaturabasvuru/E-FaturaUygulamasıBasvuruRehberiveKilavuzu_V1.2.pdf, (Erişim: 13.12.2019).
- GİB. (2019a). “E-Defter Uygulama Kılavuzu V 1.7”. [http://www.edeften.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-DefterUygulamaKilavuzu_\(V_1.7\)_04.10.2019.pdf](http://www.edeften.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-DefterUygulamaKilavuzu_(V_1.7)_04.10.2019.pdf), (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. (2019b). “Temel Senaryoda Düzenlenen E-Faturaların İptaline İlişkin E-Fatura İptal Portalı Kullanım Kılavuzu”. https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/Temel_Fatura_Iptal_Portali_Kullanım_Kilavuzu.pdf, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. “E-Defter Hakkında”. <http://www.edeften.gov.tr/edeftenhakkında.html>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. “E-Defter Kayıtlı Kullanıcılar”. <http://www.edeften.gov.tr/edeftenkayıtlıkullanıcılar.html>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. “E-Defter Uygulamasının Teknik Mimarisi”. <http://www.edeften.gov.tr/edeftenmevzuat.html>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. “E-Fatura Hakkında”. <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkında.html>, (Erişim: 6.1.2020).
- GİB. “E-Fatura Kayıtlı Kullanıcılar”. <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturakayıtlıkullanıcılar.html>, (Erişim: 2.1.2020).
- GİB. “E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi”. <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>, (Erişim: 2.1.2020).
- GİB. “Sık Sorulan Sorular”. <http://www.edeften.gov.tr/sss.html>, (Erişim: 9.1.2020).

- Gönen, S. ve Solak, B. (2017). “Maliye Bakanlığı E- Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”. *Muhasebe ve Finans Dergisi*. 76, 63-80
- Gören, R. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Barış Platin Kitap Ltd. Şti.
- Gözel, A. (2015). “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5 (1), 143-201.
- Gülten, S. (2017). “Elektronik Muhasebe Üzerine En Geniş Çalışma”. <https://muhassebilenler.com/elektronik-muhasebe-e-kitap-muhasebe/24/>, (09.10.2019).
- Gülten, S. ve Erdem, A. (2016). “E-Uygulamalar Seminer Notları”, <http://www.esmmmo.org/storage/file/070349fc1d8a480194b3a63fce3bb3b0.pdf>, (Erişim: 6.1.2020).
- İnanç, M. (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, *Mali Çözüm Dergisi*. 21 (105), 227-246.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. “Elektronik Defter”. <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1032.pdf>, (Erişim: 5.11.2019).
- Kara, M. ve Yılmaz, A. B. (2017). “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde E-Belge Kullanımı ve Uygulamaları”. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 35.
- Karacan, S. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*. 1. Basım. Kocaeli: Umuttepe Yayın No: 12, İşletme - Muhasebe Dizisi: 3.
- Karasioğlu, F. ve Garip, O. (2019). “E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman’da Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 22 (2), 433-446.
- Kaygusuz, S. Y. (2018). “Muhasebe Süreci”, Kerim Banar ve Vedat Ekergil (Ed.), *Genel Muhasebe-I* içinde (s. 77-103), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654, Açıköğretim Fakültesi Yayını No, 1620.
- Kefe, İ. ve Kanarış, Z. (2019). “Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 25, 165-177.

- Kılıç, Ömer. (2019). *Türkiye’de E-Fatura Uygulaması ve Kullanıcı Şirketlerin E-Faturayı Değerlemesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi. Afyon.
- Koç Yalkın, Y. (2001). *Genel Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Küçükşavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe*. Genişletilmiş 10. Baskı. İstanbul: Kare Yayınları.
- Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1, (1992, Aralık 26), *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 21447 (Mükerrer).
- Örten, R. (2003). *Genel Muhasebe: Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu*. Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17 (2), 67-92.
- Özdemir, M. (2016). *Muhasebede E-Defter, E-Fatura Uygulamaları ve Türkiye’de E-Defter, E-Fatura Sistemine Geçen İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi. İstanbul.
- Poroy Arsoy, A., Ertan, Y. ve Bora Kılınçarslan, T. (2018). “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili’nin (XBRL) Finansal Raporlama Gelişimine Katkısı ve TMS Taksonomisi Uygulaması”. *Muhasebe ve Finans Dergisi*. (79), 1-12.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. 15. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2009). *Dijital Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sevim, A. ve Gül, M. (2012). “Elektronik İşletmelerde Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 14 (2), 91-118.
- Şahin, Nilüfer. (2019). *Türkiye’de E-Fatura, E-Arşiv, E-Defter ve E-Mutabakat’ın Şirketler Üzerinde Etkisi, Denetimi ve Vergilendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Şençiçek, F. (2013). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E- Muhasebe”, *Sosyal ve Beşeri Bilim Dergisi*. 5 (2), 89-102.
- Tekbaş, İ., Kurnaz, E. ve Azaltun, M. (2018). “Dijital Muhasebe Okuryazarlığı: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. 5. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulan tam metin bildiri. İzmir, 223-238.

- Tektüfekçi, F. (2017). “E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği”. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*. 12 (1), 79-88.
- Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ. (2012, Aralık 19). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28502.
- Türk Dil Kurumu. “Türk Dil Kurumu Sözlükleri”. <https://sozluk.gov.tr/>, (erişim: 13.1.2020).
- Uluslan, H. (2017). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (Maliye Bakanlığı MSUGT’lerine Göre Düzenlenen Finansal Tabloların TMS/TFRS’lere Dönüştürülmesi)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 55, 11-33.
- VUK GT Sıra No: 397. (2010, Mart, 5). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 27512.
- VUK GT Sıra No: 416. (2012, Haziran, 28). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28337.
- VUK GT Sıra No: 421. (2012, Aralık 14). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 28497.
- VUK GT Sıra No: 454. (2015, Haziran 20). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 29392.
- VUK GT Sıra No: 486. (2017, Aralık 17). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 30273.
- VUK GT Sıra No: 504. (2018, Aralık 31). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 30642 (3. Mükerrer).
- VUK GT Sıra No: 509. (2019, Ekim 19). *T.C. Resmi Gazete*. Sayı: 30923.
- VUK Sirküleri No: 67. (2013, Kasım 26). <http://www.edefter.gov.tr/dosyalar/tebligler/VergiUsulKanunuSirkuleri67.pdf>, (Erişim: 13.1.2020).
- Yanık, R. ve Karadaş, A. (2013). “E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri”. *EKEV Akademi Dergisi*. 17 (57), 133-141.
- Yardımcıoğlu, M. ve Özer, Ö. (2011). “Genişletilebilir İşletme Programlama Dili (XBRL)”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1 (2), 79-105.
- Yıldız, G. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yürekli, E., Gönen, S. ve Şahiner, A. (2016). “E- Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4 (35), 290-302.

EKLER

Ek 1: Yozgat İlinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları

YOZGAT İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARINA KARŞI TUTUMLARI

Sayın Yetkili;

Bu araştırmada Yozgat ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter uygulamalarına karşı tutumlarının ortaya konması amaçlanmaktadır. Katılımcıların fazla zamanını almaması ve anketten elde edilebilecek bilgilerin doğruluğunu artırmak amacıyla anket kısa tutulmaya çalışılmıştır. Bu ankette vereceğiniz bilgiler, yapılacak akademik çalışmanın amacı dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Aşağıda sorduğumuz sorulara vereceğiniz cevaplarla çalışmamıza katkıda bulunduğunuz için teşekkür eder, saygılar sunarız.

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

Yozgat Bozok Üniversitesi İİBF

Ebru BOZKURT

Yozgat Bozok Üniversitesi YL Öğrencisi

I. Bölüm: Genel Bilgiler

1) Yaşınız kaçtır?

30 ve daha az 31-40 41-50 51 ve üzeri

2) Cinsiyetiniz nedir?

Kadın Erkek

3) Eğitim düzeyiniz?

Lise ve daha az Ön Lisans Lisans Yüksek lisans Doktora

4) Mesleki unvanınız nedir?

Serbest Muhasebeci SMMM SMMM - Bağımsız Denetçi

5) Mesleki deneyiminiz nedir?

5 ve daha az
 6-10 yıl
 11-15 yıl
 16-20 yıl
 20 yıldan fazla

6) Aşağıdaki e-belgelerden hangisini / hangilerini kullanıyorsunuz?

E-Fatura E-Defter E-Arşiv Fatura

7) Aylık bazda değerlendirdiğinizde oluşturulan ortalama e-fatura kaç adettir?

01-10 11-50 51-250 251-500 501 ve üzeri

8) E-fatura uygulama senaryolarından hangisini kullanıyorsunuz?

Ticari Fatura Temel Fatura Ticari Fatura ve Temel Fatura

9) E-fatura uygulamasından nasıl yararlanıyorsunuz?

GİB Portal Yöntemi Doğrudan Entegrasyon Yöntemi Özel Entegratör Yöntemi

II. Bölüm: Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları

Not: Ankette yer alan E-Uygulamalar kavramı e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarını ifade etmektedir

Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Uygulamalara Karşı Tutumları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1) E-Uygulamaların kullanılması ile kırtasiye kullanım maliyeti azalmaktadır.	1	2	3	4	5
2) E-Uygulamalar ile arşivleme ve saklama maliyeti azalmaktadır.	1	2	3	4	5
3) E-Uygulamalar ile daha fazla işi kısa sürede gerçekleştirerek zaman tasarrufu sağlanmakta ve dolayısıyla daha az personel ile çalışma imkanı sunulmaktadır.	1	2	3	4	5
4) E-Uygulamalar ile istenilen bilgiye kolay ve hızlı erişim sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
5) E-Uygulamaların kullanımı ile borç tahsilat süresi kısalmaktadır.	1	2	3	4	5
6) E-Uygulamalar aracılığı ile yapılan işlemler, minimum hata ile gerçekleştirilmektedir.	1	2	3	4	5
7) E-Uygulamaların kullanımı ile muhasebe hileleri en aza indirgenmektedir.	1	2	3	4	5
8) E-Uygulamalar sayesinde daha güvenilir veriler elde edilmektedir.	1	2	3	4	5
9) E-Uygulamalar ile ispatlama gücü artmaktadır.	1	2	3	4	5
10) E-Uygulamalar ile daha kolay ve hızlı bir şekilde vergi denetimi gerçekleştirilmektedir.	1	2	3	4	5
11) E-Uygulamalar ile vergi kaçakçılığında azalma olmaktadır.	1	2	3	4	5
12) E-Uygulamalar GİB gözetiminde olduğu için kullanıcılar, ticari ve kişisel bilgilerin güvende olduğunu düşünmektedir.	1	2	3	4	5
13) E-Uygulama sistemlerinin öğrenilmesi kolaydır.	1	2	3	4	5
14) E-Uygulama sistemlerinin kullanılması kolaydır.	1	2	3	4	5
15) E-Uygulamaların kullanımı sırasında sıklıkla sistemden kaynaklanan sorunlarla karşılaşmaktadır.	1	2	3	4	5
16) E-Uygulamaların kullanımı konusunda GİB tarafından yapılan bilgilendirmeler yeterlidir.	1	2	3	4	5
17) E-Uygulamalar, şimdiye kadar ki süreçte başarı ile uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5
18) E-uygulamalara geçilmesi yerinde bir uygulamadır.	1	2	3	4	5
19) E-Uygulamalar, genel olarak memnuniyet vericidir.	1	2	3	4	5
20) E-Uygulamaların kullanımı zorunlu olmasa dahi kullanmak isterim.	1	2	3	4	5
21) E-Uygulamalarla ilgili gelişmeleri yakından takip ediyorum	1	2	3	4	5
22) E-Uygulamalarla ilgili gelişmelerin devam etmesi ve bunun muhasebe uygulamalarının tamamına yansıtılması gerekir.	1	2	3	4	5
23) E-Uygulamaların kullanımı için eğitim alınması gereklidir.	1	2	3	4	5
24) E-Uygulamalardan faydalanan kişi sayısının artması için devlet tarafından teşvik projelerinin düzenlenmesi gereklidir.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

Ebru Bozkurt 1991 yılında Ankara Yenimahallede dünyaya geldi. İlk ve ortaöğretim eğitimini Yozgat'ta tamamladı. 2009 yılında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesinde İşletme Bölümünü 1 yıl okuduktan sonra ailevi nedenlerden okuluna ara verdi. 2011 yılında Yozgat Bozok Üniversitesi İşletme Bölümüne başladı ve 2015 yılında mezun oldu. 2016 yılında Yozgat Bozok Üniversitesinde İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans eğitimine başladı. Yüksek Lisans eğitimine devam etmektedir.

İş hayatına 2017 yılında ETİ Gıda A.Ş.'nin disbitatörlüğünü yapan Kamar Gıda'da muhasebe elemanı olarak başladı ve 2 yıl ilgili firmada çalıştı. ETİ Gıda'nın kullanmış olduğu ESCO programını, Ofis programlarını, Loga Tiger ve SAP programlarını iyi düzeyde kullanabilmektedir.

Ebru Bozkurt Yozgat ilinde ikamet etmektedir. İletişim bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Adres: Çapanoğlu mahallesi Cemil Çicek Bulvarı 2. Etap Toki Çeşka Sokak C-10
No:17 Yozgat /Merkez

GSM No: 05453652618

E-Posta Adresi ebrubozkurt91@hotmail.com