

**T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAYICILARININ  
SÜREKLİ DENETİM ALGILARI ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**Merve KIZGIN**

**Danışman  
Prof. Dr. Nilgün KUTAY**

**İZMİR - 2017**

**TEZ ONAY SAYFASI**



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “E-Fatura ve E-Defter Uygulayıcılarının Sürekli Denetim Algıları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Merve KIZGIN

Tarih ....../...../.....



## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

E-Fatura ve E-Defter Uygulayıcılarının Sürekli Denetim Algıları Üzerine Bir  
Araştırma

Merve KIZGIN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Son yüzyılda bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin yansımalarıyla çağdaş muhasebe anlayışı önem kazanmıştır. Çağdaş muhasebe anlayışı ile muhasebe organizasyonunun işletmelere sunduğu fonksiyonlardan, “kontrol fonksiyonu” yönetimin alacağı stratejik kararların kalitesini yükseltmesi ve diğer finansal tablo kullanıcılarının da finansal bilgiye duyacağı güveni arttırmasıyla eşsiz bir muhasebe fonksiyonu olmuştur. Teknolojinin işletmelerde kullanım yaygınlığı ise kontrollerin bilgisayar ortamında yapılmasının önünü açmıştır.

Çağdaş muhasebe anlayışı, küreselleşme ve rekabet baskısı gibi etmenler muhasebede bilgisayarın etkin kullanımını arttırarak dünyada yaratıcı yıkım olarak da nitelendiren elektronik dönüşüm çağına geçişi kolaylaştırmıştır. Denetimi “sürekli” boyuta taşınması, işlemlere hız ve nitelik kazandırması, dünyadaki tüm işletmelere birbiri ile rekabet edebilirlik sağlamasıyla elektronik dönüşüm ve elektronik kavramlar muhasebe mesleğini, uygulayıcıları ve işletmelerin bilgi talebinde bulunan çıkar gruplarını derinden etkilemiştir. Bu çalışmada muhasebe uygulayıcılarının sürekli denetim algıları ile e-fatura ve e-defter kullanımlarına yönelik algıları “Teknoloji Kabul Modeli” yardımıyla incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; işletmelerde muhasebe organizasyonu ve elektronik dönüşüm konuları ele alınmıştır.

Muhasebede kayıt araçları olan belgeler ve defterler ile bu belge ve defterlerin dünyadaki elektronik dönüşüme paralel olarak elektronik ortamda uygulama hayatı bulan şekilleri elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları da çalışmanın ikinci bölümünü oluşturmuştur.

2000’li yıllarda yaşanan denetim skandallarının ardından denetime duyulan güven azalmıştır. Sürekli denetimin ise sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi ana bileşenleriyle denetime duyulan güveni yeniden kazandıracığı düşünülmektedir. Üçüncü bölümün konusunu ise muhasebe denetimi ve bilgi teknolojisi destekli sürekli denetim konuları oluşturmuştur.

Son olarak dördüncü bölümde “Elektronik Fatura ve Elektronik Defterin Muhasebe Uygulayıcıları Tarafından Algılarının Sürekli Denetim Açısından Değerlendirilmesi” konulu muhasebe uygulayıcılarına yapılan bir nicel araştırma ve sonuçlarına yer verilmiştir. Elde edilen bulgulara göre muhasebe uygulayıcılarının sürekli denetim konusunda teknolojiye daha yakın olmayı istedikleri ancak sürekli denetiminin işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlayacağı konularında şüpheleri olduğu, genel olarak sürekli denetim konusunda olumlu bir algıya sahip oldukları görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Elektronik Dönüşüm, E-Fatura, E-Defter, Sürekli Denetim.

## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**The Research on The Perception of The Practitioners Continuous Auditing of  
E-Invoice and E-Ledger**

**Merve KIZGIN**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Business Administration**

**Accounting Program**

**In the last century, contemporary accounting understanding gained importance reflecting the developments in information and communication technologies. The "control function" has become a unique accounting function by increasing the quality of the strategic decisions that the management will take and increasing the confidence that other users of the financial statements will see as financial information from the functions provided by the accounting organization with the contemporary accounting understanding. The prevalence of the use of technology in business has opened the way by computer controls.**

**Factors such as contemporary accounting understanding, globalization and competitive pressures have facilitated the transition to the era of electronic transformation, which is also referred to as creative destruction in the world, by increasing the effective use of computers in accounting. Electronic transformation and electronic concepts have deeply influenced the interest groups in the accounting profession, practitioners and businesses' information needs by providing control in a "continuous" dimension, speed and qualification of operations, and competitiveness with all businesses in the world. In this study, the perceptions of accounting practitioners about continuous audit perceptions and e-invoice and e-ledger usage have been examined with the help of Technology Acceptance Model.**

**In the first part of the study; Accounting organizations and electronic conversion issues have been discussed in the business.**

**Documents and ledgers with recording tools in accounting and electronic forms of electronic documents such as electronic invoices and electronic ledgers form the second part of the study in parallel with electronic transformation in the world.**

**Confidence in trust declined after the 2000 audit scandals. It is thought that it will restore the trust that is expected with the main components of continuous auditing, continuous control and continuous risk evaluation. The subject of the third section has been constituted the subjects of Continuous Auditing supported by Accounting Audit and Information Technology.**

**Finally, in the fourth chapter, a quantitative research and results of the quantitative research to the accounting practitioners on "Evaluation of Perceptions of Electronic Invoice and Electronic Ledger by Perceptions from Accounting Practitioners" has been included. According to the findings, it has seen that accounting practitioners want to be closer to technology in continuous auditing but they have doubts about efficiency and cost saving in business by continuous auditing and they have a positive perception about continuous auditing in general.**

**Keywords: Electronic Transformation, E-Invoice, E-Ledger, Continuous Auditing.**

**E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAYICILARININ SÜREKLİ DENETİM  
ALGILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU VE ELEKTRONİK  
DÖNÜŞÜM**

1.1.İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU	5
1.1.1. İşletme ve Muhasebe İlişkisi	5
1.1.2. Muhasebe Organizasyonu ve Bilgisayar Destekli Muhasebe	8
1.2.ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM VE ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR	12
1.2.1.Elektronik Dönüşüm	12
1.2.2.Elektronik Kavramlar	13
1.2.2.1.Elektronik (Dijital) İşletme ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	13
1.2.2.2. Elektronik Ticaret	18
1.2.2.3. Elektronik Veri Değişimi (EDI)	20
1.2.2.4. Elektronik Muhasebe	21
1.2.2.5. Elektronik Denetim	24



## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBEDE KAYIT ARAÇLARI, ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMALARI

2.1.MUHASEBEDE KAYIT ARAÇLARI	26
2.1.1.Belgeler	26
2.1.1.1. Vergi Usul Kanunu Gereği Belgeler	27
2.1.1.1.1.Fatura	28
2.1.1.1.2.Perakende Satış Vesikaları	30
2.1.1.1.3.Gider Pusulası	30
2.1.1.1.4.Müstahsil Makbuzu	31
2.1.1.1.5.Serbest Meslek Makbuzu	31
2.1.1.1.6.Ücret Bordrosu	32
2.1.1.1.7.Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	32
2.1.1.1.8.Muhabere Evrakı	34
2.1.1.1.9.Diğer Vesikalar	34
2.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Gereği Belgeler	35
2.1.1.2.1.Poliçe	36
2.1.1.2.2.Bono (Emre Muharrer Senet)	37
2.1.1.2.3.Çek	38
2.1.2.Defterler	39
2.1.2.1.Bilanço Esasına Göre Defterler	41
2.1.2.1.1.Yevmiye Defteri	42
2.1.2.1.2.Defter-i Kebir	42
2.1.2.1.3.Envanter Defteri	43
2.1.2.2.İşletme Hesabı Defteri	43
2.2.ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE ELEKTRONİK DEFTER (E- DEFTER) UYGULAMALARI	45
2.2.1.Elektronik Fatura Uygulaması	45
2.2.1.1.Elektronik Fatura Kayıt Sistemi	46
2.2.1.2.Elektronik Fatura Kavramı ve Özellikleri	47
2.2.1.3.Elektronik Faturaya Geçme Nedenleri	50

2.2.1.4.Elektronik Faturanın Hukuki Niteliği	51
2.2.1.5.Elektronik Fatura Kapsamına Giren Mükellefler	53
2.2.1.6.Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma ve Yararlanma Yöntemleri	55
2.2.1.6.1.Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma	55
2.2.1.6.2.Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemleri	56
2.2.1.7.Elektronik Fatura Standardı (UBL)	58
2.2.1.8.Elektronik Faturada Mali Mühür ve Elektronik İmza	58
2.2.1.9.Elektronik Fatura Senaryoları	60
2.2.1.9.1.Temel Fatura Senaryosu	60
2.2.1.9.2.Ticari Fatura Senaryosu	60
2.2.1.10.Elektronik Faturada Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	61
2.2.1.11.Elektronik Fatura Uygulamasının Faydaları	62
2.2.2.Elektronik Defter Uygulaması	62
2.2.2.1.Elektronik Defter Kavramı	63
2.2.2.2.Elektronik Defterin Temel Amacı	63
2.2.2.3.Elektronik Defterin Mevzuat Düzenlemeleri	64
2.2.2.4.Elektronik Defter Standardı (XBRL) Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili	65
2.2.2.5.Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve Geçiş Süresi	66
2.2.2.6.Elektronik Defter ve Elektronik Defter Beratinin Oluşturulması	67
2.2.2.7.Elektronik Defterin Muhafaza ve İbrası	69
2.2.2.8.Elektronik Defterde Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	70
2.2.2.9.Elektronik Defter Uygulamasının Faydaları	71

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**MUHASEBEDE DENETİM VE BİLGİ TEKNOLOJİSİ DESTEKLİ SÜREKLİ**  
**DENETİM**

3.1. DENETİME DUYULAN GEREKSİNİM VE DENETİM KAVRAMI	73
3.1.1.Denetime Duyulan Gereksinim	74
3.1.2.Denetim Kavramı ve Muhasebe İle İlişkisi	75
3.2.DENETÇİ VE DENETİM TÜRLERİ	77
3.2.1.Denetçi Türleri	77
3.2.1.1.Bağımsız Denetçiler	78
3.2.1.2.İç Denetçiler	79
3.2.1.3.Kamu Denetçileri	79
3.2.2.Denetim Türleri	80
3.2.2.1.Statüsüne Göre Denetim Türleri	80
3.2.2.1.1.Finansal Tabloların Denetimi (Bağımsız Denetim)	80
3.2.2.1.2.İç denetim	80
3.2.2.1.3.Kamu Denetimi	81
3.2.2.2.Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	81
3.2.2.2.1.Zorunlu Denetim	81
3.2.2.2.2.İsteğe Bağlı Denetim	81
3.2.2.3.Amacına Göre Denetim Türleri	81
3.2.2.3.1.Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	82
3.2.2.3.2.Uygunluk Denetimi	82
3.2.2.3.3.Faaliyet Denetimi	83
3.2.2.4.Kapsamına Göre Denetim Türleri	83
3.2.2.4.1.Genel Amaçlı Denetim	83
3.2.2.4.2.Özel Amaçlı Denetim	84
3.2.2.5.Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	84
3.2.2.5.1.Ara Denetim	84
3.2.2.5.2.Son Denetim	84
3.2.2.5.3.Sürekli Denetim	84
3.3.BİLGİ TEKNOLOJİSİ DESTEKLİ SÜREKLİ DENETİM	85

3.3.1.Sürekli Denetim Kavramı ve Unsurları	86
3.3.2.Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetimin Karşılaştırması	89
3.3.3.Sürekli Denetimin Geleneksel Denetime Getirdiği Yenilikler	90
3.3.4.Sürekli Denetimin Faydaları	91
3.3.5.Sürekli Denetimin Uygulama Koşulları	93

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **ELEKTRONİK FATURA VE ELEKTRONİK DEFTERİN MUHASEBE UYGULAYICILARI TARAFINDAN ALGILARININ SÜREKLİ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	95
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEME SÜRECİ	95
4.3. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARACI	97
4.4. VERİLERİN ANALİZİ	97
4.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	98
4.5.1. Geçerlilik, Güvenilirlik ve Faktör Analizi Bulguları	98
4.5.2. Frekans Bulguları	106
4.5.3 Karşılaştırma Bulguları	113
4.5.3.1.t Testi Bulguları	114
4.5.3.2. Tek Yönlü ANOVA Testi Bulguları	117
4.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI	124
SONUÇ VE ÖNERİLER	126
KAYNAKÇA	131
EKLER	

## KISALTMALAR

<b>BDDT</b>	Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
<b>BİT</b>	Bilgi ve İletişim Teknolojileri
<b>E-Arşiv</b>	Elektronik Arşiv
<b>E-Belge</b>	Elektronik Belge
<b>E-Business</b>	Electronic Business
<b>E-Defter Uygulaması</b>	Elektronik Defter Uygulaması
<b>E-Defter</b>	Elektronik Defter
<b>E-Denetim</b>	Elektronik Denetim
<b>EDI</b>	Electronic Data Interchange (Elektronik Veri Değişimi)
<b>E-Fatura Uygulaması</b>	Elektronik Fatura Uygulaması
<b>E-Fatura</b>	Elektronik Fatura
<b>EFKS</b>	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
<b>E-İmza</b>	Elektronik İmza
<b>E-İşletme</b>	Elektronik İşletme
<b>E-Kayıt</b>	Elektronik Kayıt
<b>E-Muhasebe</b>	Elektronik Muhasebe
<b>E-Ticaret</b>	Elektronik Ticaret
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KMO</b>	Kaiser Mayer Olkin
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPSS</b>	Statistical Package for the Social Sciences
<b>TDK</b>	Türk Dil Kurumu
<b>TKM</b>	Teknoloji Kabul Modeli
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜBİTAK UEKAE</b>	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu – Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UBL</b>	Universal Business Language

<b>UN/CEFACT</b>	The United Nations Centre for Trade Facilitation and Electronic Business
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>XBRL</b>	Extensible Business Reporting Language (Geniřtebilir İşletme Raporlama Dili)
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Mũřavir



## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Muhasebe ve Denetim İlişkisi	s.76
<b>Tablo 2:</b> Sürekli Denetime Getirilen Yenilik Boyutları	s.90
<b>Tablo 3:</b> Sürekli Denetim Algı Soruları Güvenilirlik Cronbach Alfa Değerleri	s.98
<b>Tablo 4:</b> E-Fatura/E-Defter Kullanımı Soruları Güvenilirlik Cronbach Alfa Değerleri	s.101
<b>Tablo 5:</b> KMO and Bartlett's Testi	s.103
<b>Tablo 6:</b> Güvenilirlik ve Faktör Analizleri	s.104
<b>Tablo 7:</b> Katılımcıların Demografik ve Mesleki Bilgileri	s.106
<b>Tablo 8:</b> Sürekli Denetim Algılarının Anlaşılmasına Yönelik Bulgular	s.108
<b>Tablo 9:</b> E-Fatura ve E-Defter Kullanım Niyetlerinin Anlaşılmasına Yönelik Bulgular	s.110
<b>Tablo 10:</b> Cinsiyete göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Skor Ortalamalarının Karşılaştırma Bulguları	s.114
<b>Tablo 11:</b> Çalışma Şekline Göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Skor Ortalamalarının Karşılaştırma Bulguları	s.116
<b>Tablo 12:</b> Yaşa Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları	s.117
<b>Tablo 13:</b> Mesleki Deneyime Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları	s.119
<b>Tablo 14:</b> Mesleki Unvanlarına Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları	s.122

## EKLER LİSTESİ

**Ek 1:**Anket Formu

ek s.1





## GİRİŞ

Ülke ekonomilerinin en küçük yapı taşı olduğu düşünölen işletmeler, sonsuz insan ihtiyaçlarını sınırlı kaynaklarla optimize etmeye çalışmaktadır. Bu optimizasyon için ise hesap tekniklerinden yararlanmakta ve diğer işletme fonksiyonlarının içinde “muhasabe fonksiyonu” ayrı bir önem kazanmaktadır. Muhasebenin işletme biliminin dili ya da sinir sistemi olduğu varsayımları, muhasabe fonksiyonunun işletmelerdeki yerini ve önemini vurgular niteliktedir. Muhasabe fonksiyonu da işletme fonksiyonu gibi kendi içinde fonksiyonlara ayrılarak işletmelerdeki mali nitelikteki işlemleri sınıflar, kaydeder, raporlar, analiz ve yorumunu yaparak bilgi kullanıcılarına iletilir. Tüm sayılan fonksiyonları ise önceden işletmelerde belirlenen bir organizasyon yapısı içerisinde gerçekleştirir.

Muhasabe organizasyonu, muhasabe fonksiyonlarına ilişkin görevlerin saptanması, belirlenen görevlerin kademeler ve kadrolar şeklinde düzenlenmesi ve belirlenen yetkilerin yerine getirilmesine yönelik uyumu gerçekleştirir. Otomasyon ve yasal gereksinimlerin karşılanması faktörleri ise muhasabe organizasyonunun gerekliliğini ortaya çıkaran itici güçlerdendir. Otomasyona dayalı bir muhasabe sistemi, işletmelerin hızlı karar alması, yapılan işlemlerin matematiksel hatalarını azaltması, finansal verinin kalitesini ve zamanlılığını arttırması ve geleceğin finansal ihtiyaçlarını bugünden görebilmesi avantajlarıyla bugünün rekabet dünyasında çok önemli bir yere sahiptir.

“Otomasyon” unsuru, işletmelerin bilgisayar teknolojisinden etkin yararlanmasını, bilgisayarları muhasabede destek araç olarak kullanmalarını ve muhasabenin kayıt, raporlama, analiz ve kontrol fonksiyonlarını en kısa sürede en az hatayla gerçekleştirmelerini sağlamaktadır. Özellikle bilgisayarlı muhasabenin kağıda dayalı belgeleri ve defterleri ortadan kaldırarak eş zamanlı muhasabe ve denetim anlayışıyla sürekli denetimi olanaklı kılması, kağıt tüketimini azaltarak ise işletmelere maliyet avantajı sağlaması gibi birçok avantaj sağladığı görölmektedir.

20.yy başlarında bilgi üretim hızına paralel teknolojik gelişmeler de ivme kazanmış, veri işleme ve bilgi üretimi sürecinde bilgisayar kullanımı sayesinde işlemlerin hız kazanarak daha fazla verinin daha kısa sürede üretildiği görölmüştür. Bilgi işlem sistemlerinin hızı, kalite, maliyet gibi sürdürülebilir rekabet unsurları, müşteri beklentilerinin değişmesine yol açarak dünyada elektronik dönüşüm sürecinin

başlamasına zemin hazırlamıştır. Elektronik dönüşüm, bir kurumun kültürünün, iş yapısı ve süreçlerinin, organizasyon yapısının; çalışanlar, müşteriler, paydaşlar ve olası paydaşlar yararına olacak şekilde bütünüyle değiştirmeyi amaçlayan ve istenildiği takdirde elektronik ortamda ibraz edebilen bilişim ve iletişim teknolojileri odaklı bir sistemdir.

Elektronik dönüşüm, dünyada yaratıcı yıkım etkisi meydana getirerek birçok elektronik kavramı da beraberinde getirmiştir. Elektronik dönüşüm süreciyle ortaya çıkan; elektronik (dijital) işletme, elektronik veri değişimi (EDI), elektronik ticaret, elektronik muhasebe, elektronik belge, elektronik kayıt, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik arşiv, elektronik denetim ve benzeri kavramlar internetin egemen olduğu dünyanın etki alanına girmiş olup fiziki özellik taşımamakta ve böylece uygulamaya yeni bir moment kazandırmaktadır.

Elektronik dönüşüm süreciyle yeni bir boyut ve isim kazanan geleneksel işletmeler, bilgi sistemi ve bilgi teknolojilerinin entegre olarak çalıştığı, zaman ve yer sınırı tanımayan elektronik işletmelere dönüşmüş, bu değişim ise muhasebe uygulamalarını; belgeleme, kayıt, raporlama, arşiv ve meslek mensupları yönünden etkilemiştir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanım oranının artması ve muhasebedeki verilerin manyetik ortamlarda işlenmesi, saklanması, iletilmesi gibi nedenlerle muhasebe uygulamalarının elektronik dönüşümden etkilenmesi sonucu elektronik muhasebe kavramı ortaya çıkmıştır. Elektronik muhasebe dönemi ile *elektronik belge*, *elektronik fatura*, *elektronik kayıt*, *elektronik defter*, *elektronik arşiv* gibi elektronik uygulamalar uygulamada hızla yerini almaya başlamıştır.

Özellikle Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulamaları küreselleşme ile birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkisiyle hız kazanan elektronik dönüşüm uygulamaları kapsamındadır. Dünya ekonomisinin diğer aktörleri ile entegrasyonun sağlanması gerekliliği, yüksek operasyonel maliyetler, manuel fatura oluşturma, gönderme ve alma sırasında yaşanan sorunlar ve bütün işletmelerin elektronik fatura sistemine dahil olmasıyla doğacak sinerjinin makroekonomiye yayılması sonucu ülke ekonomisinin kazançlı çıkarılması nedenleri elektronik fatura uygulamasına geçiş sürecini hızlandırmıştır. Elektronik fatura uygulamasına geçen mükelleflerin ise zamanla elektronik defter uygulamasına geçişleri de başlamış, kanunlarca tutulması

gereken yevmiye ve büyük defterler manyetik ortamda tutulmaya başlanmış ve elektronik defter standardı Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) ile ise yapılacak *sürekli denetimler* için standart bir veri oluşturulmaya başlanmıştır.

İşletmelerde Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulamaları, maliyet avantajı sağlayarak; bu etki kağıt, tasdik, arşivleme ve işlemlerin iki saniye gibi kısa bir süreye inmesiyle personel maliyetlerinde kendisini göstermiştir. Ayrıca elektronik fatura ve elektronik uygulamaları; uluslararası denetimi ve uzaktan denetimi yapılabilir kılması, vergiye gönüllü uyumu artırması, kağıt kullanımını önemli oranda azaltması nedeniyle çevreye sürdürülebilir yaşam sunma faydalarına sahiptir.

Muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin elektronik dönüşüm ile elektronik kayıtlara kayması sonucu ulaşılmak istenen bilgi daha şeffaf, zamanlı, hızlı, erişilebilir ve kaliteli olmuştur. Bilgi teknolojileri dönüşümü ile muhasebe kayıtları gerçek zamanlı olarak tutulmakta bu değişim ise denetimde de kendini göstererek denetimin de gerçek zamanlı olmasını gerekli kılmıştır. Çünkü klasik muhasebe anlayışı 2000’li yıllarda yaşanan denetim skandallarından da anlaşılacağı gibi denetim risklerini ortaya çıkarmada yetersiz kalmıştır. Böylece Bilgi Teknolojisi Destekli Sürekli Denetim de uygulamada yerini almaya başlamıştır. Sürekli Denetim; yasadışı finansal işlemlerin meydana gelmeden belirlenmesi ve önlenmesi esasına dayanan proaktif yaklaşımla, hayata geçirilmesi elektronik dönüşüm ile hız kazanan ve denetimin paradigmasını değiştiren bir mekanizma niteliğindedir.

Her yeni gün gelişen ve daha da gelişeceğine inanılan, hayatı kolaylaştıran bilgi teknolojileri ile birlikte işletmelerin faaliyetlerini sürdürme şekilleri de büyük ölçüde değişmiştir. Bilgi teknolojileri kullanımının gündelik hayatın önemli bir parçası haline gelmesiyle ise; bazı meslek gruplarının bu teknolojileri güncel olarak takip etmeleri ve özellikle teoriden uygulamaya taşınmaları zorunluluk boyuta ulaşmıştır.

Bu çalışmanın amacı; elektronik fatura ve elektronik defterin muhasebe uygulayıcıları tarafından algılarının sürekli denetim açısından değerlendirilmesidir. Bunun yanında muhasebe uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter kullanım niyetlerinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) ölçeği kapsamında incelenmesidir. Bu sayede katılımcıların e-fatura ve e-defter kullanım niyetleri konusundaki farklı boyutların nasıl algılandığının anlaşılması ve bu sayede muhasebe uygulayıcılarının, elektronik dönüşüm ile hayatımıza giren, muhasebe ve vergi uygulamalarına yansıyan

değişiklikleri ve bilgi teknolojisi destekli sürekli denetim gibi uygulamaların önemini bilmelerine karşın bu uygulamaların önündeki engelleri de anlamaktır. Muhasebe uygulayıcılarının elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması ile sürekli denetim konusundaki algılarının belirlenmesi, sürekli denetimin gelecekte uygulanabilirliği açısından önemlidir. Çünkü yakın gelecekte klasik muhasebecilik anlayışı ile hareket eden muhasebe uygulayıcıları yerini, hem vergiye ve hem de teknolojiye yakın “Taxologist” adıyla anılacak muhasebe uygulayıcılarına bırakacaktır. Elektronik dönüşümün sunduğu kavramları uygulamada kullanmaya yetkin olan muhasebe uygulayıcıları ise hayatta kalacak ve işletmelerin bugünlerini yarınlara taşıyacaklardır.



# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU VE ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM**

Küreselleşme faktörü dünyada işletmelerin muhasebe organizasyonlarının değişimini ve klasik muhasebe anlayışından çağdaş muhasebe anlayışına doğru geçişi zorunlu kılmıştır. Çağdaş muhasebe anlayışı ve yaşanan elektronik dönüşüm çağı ise elektronik kavramların hayatımıza girmesinde belirleyici rol oynamıştır.

### **1.1.İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU**

Dünyanın global bir köy olup rekabetin sınır tanımadığı iş dünyasına paralel büyüyen işletme profilleri beraberinde genişleyen iş hacimlerini de getirmiştir. Bu durum ise muhasebenin temel fonksiyonları arasında olan kaydetme, sınıflandırma gibi fonksiyonların yanında yöneticilere yardımcı olma fonksiyonunun da önem kazanmasına zemin hazırlamıştır.

Günümüzde, ekonominin dışa dönük olması, dünyanın birbiriyle rekabet edebilir boyuta ulaşması ve bunun sonucunda işletmelerin halka açılması ile geleneksel muhasebe anlayışı yerini büyük ölçüde çağdaş muhasebe anlayışına bırakmaya başlamıştır. Muhasebe faaliyetleri sonucu sunulacak bilgilerin doğruluğu ise ancak iyi organize edilmiş bir muhasebe bölümü ile olanaklıdır (Gönen, 2007: 1).

Bir işletmede muhasebe organizasyonunun temel görevleri olarak; yönetimin alacağı stratejik kararlarda önem teşkil etmesi ve kontrol fonksiyonu ile alınan kararların kontrolünü yapması sayılabilir.

#### **1.1.1. İşletme ve Muhasebe İlişkisi**

İnsan ihtiyaçları sonsuz, sahip olduğu kaynaklar ise sınırlıdır. Kaynakların kıt oluşu buna karşın ihtiyaçların sayısız oluşu bu kaynaklardan optimum ölçüde yararlanmayı gerektirir. Mevcut ekonomik düzenimizde her kişinin bir geliri vardır ve bu gelirini ihtiyaçları doğrultusunda en uygun şekilde harcamak zorundadır.

Kaynakları hayatına optimal şekilde tahsis etmek için kişiler genelde hesap tekniklerinden yararlanır.

İşletme, kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini koordineli biçimde bir araya getirerek, ekonomik mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluştur (Şimşek ve Çelik, 2009: 16).

İşletmenin fonksiyonları: yönetim, tedarik, üretim, pazarlama, finansman, muhasebe, insan kaynakları yönetimi, halkla ilişkiler ve ar-ge olarak sayılabilir. Sayılan fonksiyonların içerisinde muhasebe, işletmelerin sinir sistemine benzetilir. Sürekli olarak beyni yani yönetim fonksiyonunu, diğer işletme fonksiyonlarının yapmış olduğu işlerden haberdar eder. Muhasebe belirtilen bu fonksiyonunu işletmelerde belirlenen bir organizasyon yapısı içerisinde gözlem, analiz, kayıt, raporlama ve denetim gibi görevlerle yerine getirmektedir (Şimşek, 2008: 335).

Bir ülke ekonomisinin en küçük yapı taşı olan işletmeler, günlük hayatta birçok ticari işlem gerçekleştirir. İşletmelerde birtakım ticari faaliyetler gerçekleşmekte ve bu faaliyetlerin sonucu olarak işletmenin varlık ve kaynaklarında değişimler meydana gelmektedir (Ertaş, 2011: 23). Muhasebe fonksiyonu bu değişimleri izler, ölçer ve kontrol ederek yorumlar nihayetinde işletme içi ve dışı kullanıcılarına bilgi akışı ve iletişimi sağlamış olacaktır.

Kişilerin toplum içinde düzenli ve durağan bir hayata sahip olmak için uyguladıkları hesap teknikleri, işletme ekonomisinin konusu olan işletmeler için hayati bir önem taşımaktadır. İnsan gereksinimlerini karşılamak için mal ve hizmet üreten işletmelerin uyguladıkları hesap teknikleri, kişilerin kullandığı hesap tekniklerine göre daha karmaşık ve ileridir. Optimum kar elde etme amacıyla kurulan işletmelere ilişkin değer hareketlerini izleyen, ölçen ve yorumlayan bu teknikler işletme ekonomisinin bir parçası olan ‘muhasebe’ nin konusunu oluşturur. ‘Muhasebe, işletmelerin finansal durumu ile işletme faaliyet sonuçlarının incelenmesine ve yorumlanmasına olanak verecek biçimde işletme faaliyetlerine ilişkin kayıtların tutulması ile ilgilenen bir ölçü ve iletişim sürecidir’ (Yalkın, 2008: 1).

Muhasebe, tanımlanabilir bir ekonomik birimle ilgili, finansal bilgileri ölçen, işleyen ve ilgili taraflara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe’ nin tanımında dört nitelik bulunur. Muhasebe (Tek, 2010: 23):

- Kantitatifdir (sayısalıdır).

- Finansal boyuta odaklanır.
- Yararlılık temeline dayanır.
- İçinde bulunana dönemin bilgilerini sunarak geçmiş bilgilerden hareketle gelecekle ilgili karar alınmasını destekler.

Muhasebe, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine yönelik finansal bilgileri ölçen ve çeşitli kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılan bir süreçtir (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 2007: 3).

Bir başka tanıma göre ‘Muhasebe, işletmelerin varlıkları (mevcutları ve alacakları) ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme meydana getiren para ile ifade edilebilen finansal nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara sunan bir bilgi sistemidir’ (Yükçü, 2014: 19). Muhasebenin konusu içine para ile ifade edilen işlemler girerken para ile ifade edilemeyen işlemler muhasebenin konusu içine girememektedir.

Muhasebe tanımlarından hareketle, muhasebe bilgi sisteminin temel olarak iki işlevi yerine getirdiği söylenebilir. Birincisi; mali nitelikli konuları sınıflandırmak, kaydetmek ve ilgililere rapor sunmaktır. İkincisi ise; işletmelerin finansal durumunu analiz etmek ve işletmenin geleceği açısından rehber niteliğinde olan muhasebe bilgilerinin yorumunu yapmaktır. Muhasebe bilgilerinin yorumunun doğru yapılması ve alınacak kararlarda belirleyici unsur olması ise günümüzde muhasebe biliminin önemini ve prestijini yükseltmektedir (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2008: 3-4).

Muhasebe, ekonomik ve sosyal sistemimizde önemli bir rol üstlenir. Kişiler, işletmeler, devlet ve diğer çıkar grupları, muhasebe sistemi aracılığıyla sağlanacak güvenilir bilgiye sahip olmak isterler. Bu yüzden muhasebenin amacı; ekonomik ve sosyal sistemimiz içerisindeki birçok grubun güvenilir bilgi amacına yönelik kayıt oluşturmak, özetlemek, raporlamak ve ekonomik veriyi yorumlamaktır (Warren ve Fess, 1992: 11).

Muhasebe sıklıkla “işletmenin dili” olarak adlandırılır. Bu dil, işletmenin finansal aktiviteleriyle ilgili temel bilgileri çeşitli kişilere veya gruplara sunan, kişilerin bilgileri değerlendirirken ve karar alırken başvurdukları bir bilgi sistemidir (Warren ve Fess, 1992: 12). Bir işletmede; genç çalışanlardan müdür ve sahiplere iş aktivitesiyle ilişki içinde olan herkes muhasebeyle koordineli çalışır. Finans, üretim,

insan kaynakları, pazarlama, yönetim alanlarında çalışan kişilerin muhasebe uzmanı olması gerekli değildir ancak muhasebenin prensiplerinin iyi anlaşılması sonucu işletmede verimin ve etkinliğin artacağı şüphe götürmez bir gerçektir.

Muhasebe ve İşletme ilişkisine bakıldığında, muhasebenin temel fonksiyonları ile işletmenin iç ve dış çıkar gruplarına bilgi ileten, yönetimin alacağı kararlarda geleceğe ışık tutan ve işletme bünyesinde çalışan ya da çalışma potansiyeli bulunan personeline işletmenin mevcut durumu hakkında köprü görevi göreceğini söylemek yanlış olmaz.

### **1.1.2. Muhasebe Organizasyonu ve Bilgisayar Destekli Muhasebe**

Organizasyon, bir grup kişinin faaliyetlerini bilinçli olarak ortak amaç veya amaçlar paydasında koordine etmeleri ve bu amaçlar doğrultusunda kişileri görevlere yönlendirerek bu kişilerin işbirliği yaptıkları gruplardır (Çetin, 2013: 5).

Muhasebe organizasyonu ise; muhasebe fonksiyonu ile ilgili görevlerin saptanması, belirlenen görevlerin kademeler ve kadrolar şeklinde düzenlenerek, aralarındaki ilişkilerin kurulması ve her kadronun spesifik yetkilerle yönlendirilmesi ile oluşmaktadır (Gönen, 2007: 5).

İşletme organizasyonunda muhasebenin işletmenin diğer bütün fonksiyonlarıyla karşılıklı ilişkisi vardır. Karşılıklı ilişkiden kasıt ise, işletme döngüsü içinde bir malın alınması için gereken finansal kaynağın temininden başlayıp, malın satılması sonucu kasaya giren parayı içeren süreci ifade etmektedir. Özetle; bütün bölümlerin parasal hareketlerini muhasebe izler.

Muhasebe organizasyonu, hesaplar tutulmaya başlanmadan önce ve hesaplar tutulmaya devam edilene değin, bir başka deyişle işletmeler hayatlarını sürdürünceye kadar gerekli olmaktadır. Muhasebe organizasyonu ile hesap işlerinin zamanında tutularak düzen ve uyum içinde yürütülmesi ve yönetime sunulması olanaklı hale gelir (Durmuş ve Arat, 1995: III).

Muhasebe kurmay bir fonksiyon görevini üstlenerek işletmelerde hat ve diğer kurmay fonksiyonların yerine getirilmesinde önemli bir araçtır. Muhasebenin örgütlenmesinin yukarıda bahsedilen görevlerinin yanında, kurmay fonksiyon konumunda olması nedeniyle yönetim fonksiyonunun yürütümünü danışılma ve öğüt



verme işbirliği ile kolaylaştırır. Bununla birlikte işletmenin diğer bölümleriyle ilişki kurarak bu bölümlerin denetlenmesine imkan tanır ve bu görevinin yerine getirilmesinde nesnel ortamı oluşturur. Muhasebenin sözü edilen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve iş rutinlerinde gecikmelerin önlenmesi, yolsuzlukların hata ve kaçamakların önüne geçebilmesi örgütlenmesi gerekir. Muhasebenin neden örgütlenmesi gerektiği şöyle ifade edilebilir (Selek, 1990: 32):

- Muhasebe, yasal gereksinimleri karşılamak için örgütlenir.
- Muhasebe, planlama ve denetim faaliyetlerini etkin şekilde sürdürebilmek için örgütlenir.

İşletmelerin kendilerinden beklenen yasal düzenlemelerle yüklenen görevleri yerine getirebilmeleri ancak belgelerin kayıt altına alınmasıyla mümkündür ki olası bir durumda yasal hükümlere uygun tutulan belgelerin firma lehine delil olacağı Türk Ticaret Kanunu madde 67' de desteklenmiştir. Devletin işletmelerden belirli zaman aralıklarında talep ettiği bilgilere bakıldığında her ay bildirilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyanname ve Aylık Prim ve Hizmet Belgesi örnek verilebilir.

KDV Beyannamesi, işletmelerin bir ay içinde elde ettiği gelirlerin ve gelirleri elde etmek için katlandığı giderlerin faaliyet konusuna uygun olarak kayıtlara alınarak beyan edilmesi esasına dayanan, işletmenin devlete ödeyeceği veya işletmenin ilgili ayda devreden KDV'sini gösteren dolaylı bir vergi olup, devletin işletmelerden talep ettiği yasal dayanaktır.

Muhtasar Beyanname, İşletmelerin vergi sorumlusu sıfatıyla, yanında çalıştırdığı işçi ve/veya işçilerin ücretlerini almadan bu ücretlerden kanunen ödenmesi gerekli gelir ve damga vergilerini keserek düzenleme ve vergi dairesine bu kesintileri bildirme özelliği taşıyan, devletin işletmelerden talep ettiği yasal dayanaktır.

Diğer yandan işletmelerde finansal planlama yani bütçeleme, verimliliğin ve karlılığın artırılmasında önem arz eder. Bütçelemenin ise yerinde işleyebilmesi etkin denetimle mümkün olmaktadır. İşletmeler içinde yer alan iç kontrol sistemi, işletmenin sunduğu raporların içeriklerinin doğruluğunu kontrol ederek bağımsız denetime çalışma sahasında katkı sağlar. Etkin çalışmayan bir iç kontrol sisteminde; işletme içinde karşılaşılan hatalar daha fazla olmakta, bağımsız denetçilere düşen görevler artarak çalışma alanı genişlemektedir. Sonuç olarak iç denetim ve bağımsız denetim

birbirini tamamlar nitelikte olup muhasebenin neden örgütlenmesi gerektiğini sorusuna dayanak olmaktadır.

Hız kaybetmeksizin baş döndüren rekabet dünyasında; muhasebe eleman sayısının artması, otomasyon ve uzmanlaşma unsurları da, muhasebe organizasyonunun gerekliliğini zorlayan etmenler olmuştur (Gönen, 2007: 5).

Muhasebe organizasyonunun gerekliliğini zorlayan etmenlerden 'otomasyon' faktörü incelendiğinde; günümüzde hemen hemen her işletme, hesaplarını hesap makineleri, kalem ve defter kullanarak manuel tutmak yerine muhasebe paket programları aracılığıyla her türlü stok, muhasebe, cari işlemler, kasa ve sayılabilecek diğer işlemleri hatasız ve hızlı şekilde bütünleşik bir veri tabanı üzerinde sürdürmektedir (Feyiz, 2002).

Bugünün iş dünyasında rekabetin keskinleşerek ivme kazandığı düşünüldüğünde işletmelerin başarılı olup ayakta kalabilmelerinde; inovasyon, yenilik, farklılık ve bilgi yönetiminde hız unsurları rekabette farklılık meydana getiren anahtar kelimeler olmaktadır (Tek, 2010: 25). Bunlara bağlı olarak muhasebe anlayışında bilgi teknolojisi destekli veri giriş ve kayıt işlemlerinin giderek önemi kazandığı görülmektedir (Güney ve Özyiğit, 2015: 287).

İşletmeler, bilgisayar teknolojisinden yararlanıp bilgisayarları muhasebede destek araç olarak kullanarak hem muhasebeyi monotonluktan kurtarırlar hem de muhasebenin kayıt, raporlama, analiz ve kontrol fonksiyonlarını en kısa sürede en az hatayla gerçekleştirmiş olurlar. Bilgisayarlı muhasebenin kağıda dayalı defterleri ortadan kaldırarak kağıt tüketimini azaltması yönünde de işletmelere maliyet avantajı sağladığı yadsınamaz bir gerçektir.

Bilgisayarın muhasebe kayıt sistemi üzerindeki en önemli etkisini ise; veri işleme hızı ve kalitesini yükseltmesi, matematiksel hataları azaltması ve mali raporların çok daha hızlı hazırlanmasını ve sunulmasını sağlaması oluşturmaktadır (Gülten, 2017: 11.08.2017).

Bilgisayar destekli muhasebe sistemlerinin belli başlı özellikleri; hızlı karar alma, sürekli denetimi olanaklı kılma, büyük boyutta muhasebe verilerini işleme gücü, günlük operasyonlar için doğru veri sağlama, bugünün ve geleceğin finansal ihtiyaçlarını önceden kestirebilme gücü, faaliyetlerin maliyetlerinin planlanması ve

kontrolü, işletme kaynaklarının optimal dağılımını sağlaması ve performans ölçümü ve değerlendirme yetisi olarak sayılabilir (Tek, 2010: 29).

Bilgisayarın muhasebede kullanımı ile rutin işleri oluşturan ve çalışanların vaktini alan işler birkaç tuşla ve daha az hata oranı ile yerine getirilebilmekte, yönetimin alacağı kritik kararlarda bilgi akışı gecikmeden aktarılmakta ve elektronik bilgi sisteminin 'doğruluk' özelliği sayesinde günlük deftere, büyük deftere ve yardımcı defterlere aktarılan bilgiler hatadan arındırılmış olacak ve bu kayıtların dosyalarında depolanan veriler kullanılarak finansal tablolar doğru olarak düzenlenebilmektedir (Selek, 1990: 106).

Diğer bir ifade ile muhasebe ve bilgisayar arasındaki ilişki yalnızca rutin işleri bertaraf etmekle kalmamış, özellikle yönetim sürecinde planlamadan karar verme fonksiyonuna kadar zincirleme olarak uzayıp giden tüm süreçte etkin ve önemli olmuştur (Özal, Yıldırım ve Tek, 1983: 11).

Yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olan bilgisayar destekli muhasebe bilgi sisteminde bilgisayarların teknik yapısına uyumlu veriler ve bilgiler, elektronik olacak şekilde bilgisayarın içine kodlanır ve bilgisayar programlarının kontrolüne bırakılır. Güçlü yazılım programları vasıtasıyla ise manuel denetimden daha detaylı ve hızlı bir yaklaşım benimsenerek denetçi/denetçiler bilgisayarlarla denetim ve denetim tekniklerini kullanmaya ve sonuç olarak denetçi/denetçiler bilgisayarın çevresinden denetim yerine bilgisayarlarla denetim yaklaşımını benimsemeye başlamışlardır (Tektüfekçi, 2016: 20).

Gerek dünyada gerek ülkemizde bilgisayar kullanımının her geçen gün artması, ticari işlemlerin ve kayıtların büyük bilgisayar sistemleri ile yerine getirilmesi, klasik metotların yegane parçası olan kağıt kullanımının azalması muhasebe ve denetimin bilgisayar destekli yapılmasına yol açmıştır.

Veri, girdi ve işlem döngüsünün kontrol edilebilirliği, işletmenin karlılığını arttırarak ve muhasebe organizasyonu ile denetim her safhada olanaklı hale gelerek yönetim bilgi sisteminin talep ettiği güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun bilgi olanaklı hale gelmektedir (Gönen, 2007: 6).

Muhasebede bilgisayar kullanımı, bilinenin aksine muhasebecilik mesleğini ortadan kaldırmaz, muhasebecilerin zamanını alan defter tutma işleminde ve içinden

çıkılamayacak hesaplamalarda, işletmelere destek sağlayarak muhasebeciliğin defter tutmayla eşdeğer olmadığını aksine mesleğin mali danışmanlık yönünü ortaya koyar.

Hatunoğlu ve Bakan (2010), “*Muhasebe Bürolarında Bilgisayar ve İnternet Kullanımının Faydaları İle Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Nitelikleri Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Araştırması*” adlı çalışmalarında, muhasebede bilgisayar kullanımının; verimliliği, bilgi paylaşımını, iş tatminini ve oto kontrolü arttırdığı ayrıca defter tutma işlemini de kolaylaştırdığı sonucuna ulaşmışlardır (Hatunoğlu ve Bakan, 2010: 94).

Özetle, küreselleşen dünyada rekabete dayalı işlemlerin sadeliğini yitirip karmaşık hale gelmesi sonucu, bilişim sistemi ile donatılmış bir işletmede muhasebenin, yönetim bilgi sistemine; destek sağlayıp işlemlerin zamanında yapılmasına, olası hata ve hilelerin önceden önlenmesine, gider kontrollerinin yapılmasına, stratejik kararlara ışık tutmasına ve işlemlerin otomasyon içinde sürdürülmesine fayda ürettiği söylenebilir.

## **1.2.ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM VE ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR**

1993 yılında uygulanması isteğe bağlı tekdüzen hesap planının 1994 yılında zorunlu hale gelmesi ile muhasebe mesleği önemli bir dönüşüm süreci yaşamıştır. Elektronik dönüşüm süreciyle önem kazanan elektronik kavramlar ve yansıması olan elektronik mali uygulamalar ile muhasebe mesleği yine önemli bir dönüşüm sürecine girmiştir (Gülten, 2017: 11.08.2017).

### **1.2.1.Elektronik Dönüşüm**

Dönüşüm, daha iyi bir yapıya ulaşmayı hedefleyen, toplumsal dinamiklerin yeniden biçimlendiği birikimli yenilikler bütünüdür (Öz ve Bozdoğan, 2012: 69).

Bilgi işlem sistemlerinin hızı, kalite, maliyet gibi sürdürülebilir rekabet unsurları, müşteri beklentilerinin değişmesine yol açarak *elektronik dönüşüm* sürecini ortaya çıkaran etmenler olmuştur.

Elektronik dönüşüm; işletme amaçlarına yönelik, faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde dijital ortamda sürdürüldüğü, insanların yaşam anlayışlarının elektronik

hayatla bütünleşmesini simgeleyen, yeni iş yapma ve rekabet ile uluslararası düzeyde mücadele etmek amacıyla izlenen yöntemlerdir (Sevim, 2009: 13).

Diğer bir ifade ile elektronik dönüşüm, bir kurumun kültürünün, iş yapısı ve süreçlerinin, organizasyon yapısının; çalışanlar, müşteriler, paydaşlar ve olası paydaşlar yararına olacak şekilde bütünüyle değiştirmeyi amaçlayan ve istenildiği takdirde elektronik ortamda ibraz edebilen bilişim ve iletişim teknolojileri odaklı bir sistemdir.

Elektronik dönüşümün aşağıdaki rol ve amaçları mevcuttur (Arıkan, 2015: 5):

- Etkin bir denetim,
- İşlemlerde hız ve pratiklik,
- Kurumlar ve işlemler arası koordinasyon,
- Bilgi havuzu oluşumu.

### **1.2.2.Elektronik Kavramlar**

Elektronik dönüşüm süreci ile elektronik (dijital) işletme, elektronik veri değişimi (EDI), elektronik ticaret, elektronik muhasebe, elektronik belge, elektronik kayıt, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik arşiv, elektronik denetim ve benzeri kavramlar ortaya çıkarak hayatımıza yeni bir moment kazandırmıştır. Elektronik dönüşüm süreciyle ortaya çıkan hiçbir kavram fiziki özellik taşımaz diğer ifadeyle bu kavramlar, internetin egemen olduğu dünyanın etki alanına girmiştir.

#### **1.2.2.1.Elektronik (Dijital) İşletme ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**

20.yy başlarında bilgi üretim hızına paralel teknolojik gelişmeler de ivme kazanmış, daha önce de ifade edildiği gibi veri işleme ve bilgi üretimi sürecinde bilgisayar kullanımı sayesinde işlemlerin hız kazanarak daha fazla verinin daha kısa sürede üretildiği görülmüştür.

Bilgi teknolojileri adı altında bilgisayar ve iletişimin birbirinden ayrılması oldukça zordur. İnternet ve diğer teknolojilerin kullanılması ile ortaya çıkan bilgi teknolojileri, işletmeciliğin geleneksel yapı taşlarının modern işletmecilik anlayışına dönmesine ve iş dünyasında yeni ufuklar açmasına yol açmıştır. Elektronik ortamın

hız, zaman ve maliyet tasarrufu sağlaması nedenleriyle işletmeler gerek kendi bünyelerindeki birçok işlemi gerekse diğer işletmelerle ve devletle ilişkilerini de elektronik ortamda bilgi teknolojilerini kullanarak gerçekleştirmeye başlamışlardır (Dinç ve Varıcı, 2008: 192).

Bilgi teknolojilerindeki tüm bu gelişmeler dünya ekonomileri üzerinde derin bir etki bırakarak işletmeleri ve organizasyon yapılarını değiştirmiştir. Bu değişimin en bariz örneği ise geleneksel işletme denilince ilk akla gelen tuğla ve çimentodan bağımsız, sanal dünya içinde kurulan elektronik işletmeler olmuştur. Elektronik işletmeler, işletmenin yönetimden pazarlamaya, muhasebeden denetime bütün bölümlerini değişime tabi tutmuştur.

Geleneksel işletmeler, küresel boyuta ulaşan rekabet karşısında ayakta durabilmek ve örgütün tüm birimlerinde bilgi teknolojilerinden yararlanmak için hızla dijital işletmelere dönüşmeye başlamıştır.

İfade edildiği üzere; süreçlerin elektronik ortama taşınmasıyla başlayan elektronik dönüşüm yansımalarından bir tanesi elektronik işletmelerdir (Çağıl ve Ergün, 2009: 547).

E-Business (elektronik veya dijital işletme) kavramı, işletmelerde radikal değişikliklere yol açarak işletme içi ve işletme dışı tüm çıkar gruplarını iletişim teknolojileri ve internet ağıyla birbirine bağlayan ve elektronik bilgi akışını hızlandıran yeni bir organizasyon yapısı anlamına gelmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008: 193).

Dijital işletmeler, karar alma süreçlerinde bilgiye istenilen zamanda istedikleri yerden ihtiyaç duydukları anda erişebilmektedir. Denilebilir ki dijital işletme modelleri, geleneksel işletme modellerine göre daha hızlı, daha esnek, rekabet avantajı ve çevreyle etkileşimi yüksek zamandan ve mekandan bağımsız işletmelerdir (Sevim, 2009: 11).

Sonuç olarak dijital işletmelerin; bilgi sistemi ve bilgi teknolojilerinin entegre olarak çalıştığı, zaman ve yer sınırı tanımayan işletmeler olduğu söylenebilir.

Teknolojik gelişmeler ile modern işletmeciliğe farklı yaklaşımlar sunan bilgi teknolojilerinin, işletmelerin organizasyon yapıları ve muhasebe sistemleri üzerindeki etkileri altı başlık altında incelenebilir. Bunlar; belge, kayıt, raporlama, arşiv ve meslek mensuplarına etkisi olarak ifade edilebilir (Dinç ve Varıcı, 2008: 203).

- Belgeleme İşlevine Etkisi
- Kayıt İşlevine Etkisi
- Raporlama İşlevine Etkisi
- Arşiv İşlevine Etkisi
- Meslek Mensuplarına Etkisi

Elektronik (dijital) işletmelerin organizasyon yapıları ve muhasebe uygulamaları üzerine etkileri aşağıda ifade edilmiştir:

**Belgeleme İşlevine Etkisi:** Türk Dil Kurumu' nda belgenin sözlük anlamı; “*bir gerçeğe tanıklı eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman*” dır (“Türk Dil Kurumu”, 2017). TDK belge tanımına göre belgelerin kağıt üzerinde olması zorunlu değildir.

Belge, günümüze kadar kağıt ile bütünleşerek kağıt üzerinde cisim bulmuştur. Belgelerin kağıt oluşu, istenildiği zaman ibraz edilişi ve algılanabilir oluşu elektronik dönüşüme geçilmeden önce kağıt belgeye avantaj sağlamıştır (Erturgut, 2004: 66).

Elektronik muhasebede belgeler, manyetik ortamlarda düzenlenerek manyetik ortamda alıcıya ulaştırılmaktadır. Manyetik ortamlarda oluşturulan ve arşivlenen bu belgeler elektronik belge adını almaktadır (Güney ve Özyiğit, 2015: 290).

İşletmelerde e-belge kullanımının alıcılar ve satıcılar için ciddi oranda tasarruf imkanı sağlayacağı ve e-belge kullanımı için yapılan harcamaların, fayda/maliyet yaklaşımı açısından değerlendirdiğinde kısa sürede e-belge faydasının maliyetini aşacağı beklentisi ihtimal dahilindedir.

E-belge kullanımı ve işletmelere etkisine bakıldığında; kağıt faturalara yükünden işletmelerin kurtulması, fatura oluşturulması, gönderimi ve arşivinin kolaylaşması, ticari işlemlerin hızlı, düşük maliyetli ve verimli olması sonucu iş-zaman-emek tasarrufu sağlanması, yapılabilecek olası hataları anında ortadan kaldırma potansiyeline sahip olması, kağıt tüketimin azalması sonucu ormanların korunması ve gelecek nesil için daha yaşanabilir ülke olmakla birlikte yüksek ihtimalle en önemli avantajı kayıt dışılığın azaltılması yönünde olacaktır (“Fatura kayıtlarından çok daha fazlası”, 2017).

**Kayıt İşlevine Etkisi:** Kayda alınmamış bir verinin ispat aracı olamayacağı düşüncesinden hareketle muhasebede kayıt işlevinin önemi yadsınamaz bir gerçektir. Elektronik işletmelerde, geleneksel işletmelerdeki manuel kayda alma yönteminden

farklı olarak kayda alma yöntemi elektronik yapılarak bilinenin aksine farklılık göstermektedir.

Geleneksel muhasebe anlayışında kayıt, mürekkepli kalemlerle, kanuni defterlere yapılarak açılışa ve kapanışa tabi defterler için onaya tabi tutulmaktadır. Oysaki elektronik muhasebe anlayışında kayıt işlevi, elektronik defterler adı altında manyetik ortamlara kaydedilmekte ve saklanmaktadır. Manyetik ortamlarda yapılan kayıtlara elektronik kayıt denilmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008: 203).

E-kayıttan beklenen faydaları şöyle sıralanabilir:

- Kağıt tüketiminin azaltılmasına paralel ekonomide sağlanacak tasarruf,
- Arşivleme, kağıt ve postalama maliyetinde avantaj,
- E-kayıt ile işleme alınan bilgilerin denetiminin daha kolay olması,
- Vergi Usul Kanunu' na göre açılışa ve kapanışa tabi defterlerin noter tasdikine ihtiyacının kalmaması sonucu zaman ve maliyet tasarrufu,
- E-kayıt ile tutulan e-defterlerde hata oranının göreceli olarak az oluşu ve oluşması muhtemel hatanın erken tespiti,
- İç kontrol sisteminin etkin çalışması.

**Raporlama İşlevine Etkisi:** İyi bir finansal raporlama, kıt olan ekonomik kaynakların verimli ve etkin dağılımı açısından zorunlu olduğu gibi sermaye piyasalarının etkin faaliyet gösterebilmesi açısından da zorunludur. Güvenilir ve şeffaf raporlamanın son yıllarda yaşanan finansal skandallara önlem niteliğinde olması ve gelişmiş ve/veya gelişmekte olan ekonomiler için yarar sağlanması beklenmektedir (Uzay, 2004: 237).

Finansal raporlama ile temel finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu), ek finansal tablolar (satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu) ve yasal olarak düzenlenip sunulması gereken beyannameler bilgi kullanıcılarına sunulur.

Düzenlenip sunulması gereken raporlar ve beyannameler bilgi teknolojileri ile elektronik ortamda online olarak gönderilebilmekte ve yazılımlar aracılığıyla otomatik olarak oluşturulabilmektedir. Önceleri manuel hazırlanıp doldurulan ve daha sonra



gönderimi günleri alan bu raporlar, yine bilgi teknolojileri yardımıyla hazırlayan muhasebecilere ve bilgi kullanıcılarına ciddi anlamda kolaylık sağlamaktadır. Böylelikle bilgiye ulaşmak zaman almamakta, bütün bilgi kullanıcıları eşzamanlı olarak finansal tablolardan faydalanmaktadır (Dinç ve Varıcı, 2008: 207).

**Arşivleme İşlevine Etkisi:** Belgeler ve bu belgelere dayandırılarak mevzuat hükümleri çerçevesinde düzenlenen defterler, işletme ve muhasebe arasındaki köprüyü kurması, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlaması ve gerçekleşen işlemlerin ispat edilebilme amacına olanak tanınması nedenlerinden önemleri büyüktür.

213 sayılı VUK' un 253' üncü maddesinde; “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” hükmü yer almaktadır.

6102 sayılı TTK' nın 64. maddesine göre ise mükellefler kullandıkları defter ve belgeleri on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdur.

Tutulan defterler ile işletmeye gelen ve giden belgelerin ilgili kanunlarda da muhafazasının zorunluluğu, muhasebede arşiv işlevlerinin önemini arttırmaktadır (Güney ve Özyiğit, 2015).

Geleneksel düzende belgelerin fiziki ortamda saklanması; saklanma maliyetine, zamanla deforme olup yıpranmasına neden olurken arşivlemeye ilişkin işletmelere de sorumluluk yüklemektedir.

Bunun aksine e-muhasebe sisteminde defter ve belgeler manyetik ortamda muhafaza edildiğinden, deforme olma, kağıt tüketimi, depolama maliyetleri gibi maruz kalılabilecek olumsuzluklar minimize edilmektedir.

**Meslek Mensuplarına Etkisi:** Zaman alıcı rutin işlemlerin bilgisayarlara devredilmesi sonucu meslek mensupları ve muhasebe elemanları için muhasebeciliğin “kayıt” işlevinden “danışmanlık ve denetim” işlevine doğru yönelmesi ve bilgisayarlarla sağlanan zaman ve emek avantajının işletmelerin karlılıklarında artışa neden olması beklenmekte ve somut etkileri işletmelerde yaşanmaktadır (Dinç ve Varıcı, 2008: 208).

Özetle e-işletme olgusunun muhasebecilik mesleğine yansımaları; işlemlerin elektronik ortama taşınmasıyla, zamana karşı yarışan muhasebecilerin bir takım kağıtlarla, defterlerle ve uzun hesaplamalarla uğraşmaktan kurtulmaları ve kısıtlı

vakitlerini daha spesifik işlere (işletme sonuçlarını analiz ederek, verilecek stratejik kararlar için raporlar sunma) yönlendirmeleri sonucu “muhasibecilik”, “defter tutma” (bookkeeping) işlevinden çok daha fazlasını ifade etmeye başlamıştır (Güney ve Özyiğit, 2015).

### **1.2.2.2. Elektronik Ticaret**

Bilgi kullanıcılarının internet teknolojileri ile bilgiye istedikleri zaman, doğrudan ve kesintisiz ulaşması işletmelerin internet ile etkileşimini arttırmış, bu da yeni bir ticaret şeklinin, elektronik ticaretin gelişmesine zemin hazırlamıştır (Dinç ve Varıcı, 2008: 193).

Şirketler ulusal ve uluslararası işlemlerini bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT) sayesinde e-ticaret vasıtasıyla yürütmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 69).

Enformasyon toplumunda bilgiye ulaşmada internetin köprü görevi gördüğü açıktır (Hasiloğlu, 1999: 97). İnternetin ayrılmaz unsuru olan e-ticaret ile bilgi akışı, hızlı ve etkin gerçekleştirilir.

İnternet kullanımının yaygınlaşması coğrafik sınırları ortadan kaldırmış hayatımızın her yönünü etkilediği gibi en büyük etkiyi ekonomi üzerine bırakmıştır. Ekonomi üzerinde bıraktığını etkinin en spesifik örneğini daha sonra da bahsedileceği üzere e-ticaret oluşturmuştur.

Günümüzde uluslararası arenada rekabet edebilen işletmelere bakıldığında, bu işletmelerin bilgi ve iletişim teknolojilerini yoğun kullandıkları görülmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin parlayan yıldızı internetin, ticari hayatta da kullanılmaya başlanması elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir. Dijital (elektronik) işletmelerin bir alt organizasyonu olan elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları ile yapılarak fiziksel değiş tokuş gerektirmemesidir (Yükçü ve Gönen, 2009: 2).

Kısa adı e-ticaret olan elektronik ticaret, satıcıların tüm dünyayı müşteri kabul ettiği ve yüz yüze ilişkilerin yerini web tabanlı sistemlerin aldığı ticari faaliyettir (Elibol ve Kesici, 2004: 305).

Başka bir tanımla e-ticaret, bilgi teknolojilerinden yararlanarak işletmelerin ilişki içinde bulunduğu tüm çıkar gruplarıyla (müşteriler, çalışanlar, ortaklar,

yatırımcılar, devlet, vb.) iletişimini ve işlemlerini sürdürdüğü bir teknolojidir (Watson ve diğerleri, 2008: 8).

İnternet kullanıcılarının ve web sitesi sayısının artış gösterdiği günümüzde e-ticaret kavramı ile birlikte pazar tanımları da değişmiş sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş başlamış ve bu kavram ile birlikte diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de sosyal, siyasal ve ekonomik anlamda e-ticaretin etkileri hissedilir boyutlara ulaşmıştır (Altınok, Sugözü ve Çetinkaya, 2003: 1).

İnternet ve akabinde e-ticaret kullanımının yaygınlaşmasıyla dış ticarete açılacak finansal yeterliliği olmayan yani finansal kaynağı bulmakta güçlük çeken yeni üreticilerin dünya pazarlarına girebilmesinde önünü açmış ve faaliyet alanlarının ulusal boyuttan uluslararası boyuta taşınmasıyla ürün ve hizmet sunduğu tüketicilerin sınırları da sunduğu mal ve hizmet yelpazesi de genişlemiştir.

E-ticaretin işletmelere maliyet ve tasarruf avantajı sağlaması, ürünlerinin dağıtımına hız kazandırması, verimlilik ve karlılıklarında artış sağlaması, gelir akışını hızlandırması, müşteri ilişkilerini iyileştirmesi, bilgisayarların otomatik yaptığı işlemlerin personel sayısını azalttığı yani personel giderlerinde ciddi azalış ile birlikte faaliyet gösterdiği piyasada pazar payını genişletmesi yönünde sağladığı fırsatlar yadsınamaz bir gerçektir. Konuya ilişkin e-ticaretin işletmelere sunduğu diğer fırsatlar aşağıda açıklanmıştır.

Elektronik ticaret ile engellerin daha az olduğu bir ekonominin meydana getirilmesi; makroekonomik düzeyde, fiyatlar genel seviyesinde, üretim maliyetlerinde, rekabet edilebilirlikte, istihdam yaratmada, işletme ve pazar paylarında işletme lehine fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatlara bakıldığında; işletmelerin pazar yapıları, fiziksel pazardan elektronik pazara geçiş göstermiş, kişilere istihdam yaratmanın maliyeti düşünüldüğünde e-ticaret sayesinde yeni iş alanları yaratılmış böylece sektörde yeni kapılar açılmıştır. Geleneksel ticarete kıyasla hızlı, esnek ve maliyet avantajları sağlaması, fiyatlar genel seviyesinin düşmesini sağlamış böylece ekonomide istikrarın sağlanmasının önünü açmıştır.

Rekabet edilebilirliğe katkısı ise otomasyona bağlanmış iş yönetimi ile bir işletmenin bir ürünü, daha az fiyata mal ederek ve daha az personelle müşterilerine ulaştırması olmuştur (Altınok vd., 2003: 2-7).

E-ticaretin tez konumuza ilişkin en önemli faydası; eskiden manuel hazırlanan faturaların yazılması ve kontrol edilmesi işlemleri terk edilerek bu işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına yarar sağlamasıdır (Kalaycı, 2008: 146).

### **1.2.2.3. Elektronik Veri Değişimi (EDI)**

E-ticaretin önemli bir aracı olan Elektronik Veri Değişimi ise fiziki insan faktörünün olmadığı internet ortamında bilgisayar ağları vasıtasıyla iki işletmenin ticaret yapmasını sağlayan örgütler arası bilişim sistemidir (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007: 200).

Günümüzde elektronik ticaret ile yaygınlaşan EDI kavramı, 1970'lerde bile bilinmesine rağmen e-ticaret ve internet teknolojisi ile ivme kazanmış ve organizasyonlarda iş dokümanlarının elektronik değişimini mümkün kılmıştır. EDI, işletmelerin diğer işletmelerle olan her türlü iş evrakı döngüsünü elektronik bir veri standardı aracılığı ile yerine getirmesi işlemidir (Altaş, 2017).

EDI' nin organizasyonlara sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Altaş, 2017):

- Süre ve maliyet tasarrufu,
- Tekrarlı işlemlerin önlenmesi ve hataların azaltılması,
- Kağıt kullanımını azaltması,
- Nakit akışını hızlandırması,
- Stok kontrolü ve stok maliyetlerini azaltması,
- Organizasyonlar arası küresel iletişim sağlaması,
- İşletmeler arası eşgüdüm sağlaması,
- Esnek örgüt yapıları,
- Fiziksel pazardan elektronik pazara geçişi sağlaması,
- Önemli kararların alınmasında kritik süreyi sağlaması,
- EDI sistemlerinin sipariş sürelerini kısaltması,
- Müşterilere kaliteli ve zamanında hizmet sunumu sağlaması,
- İşgücünün verimli kullanımını sağlamasıdır.

Özetle; EDI' nin asıl gücü; iş belgelerinde iletilen bilgileri standartlaştırır ve "kağıtsız" bir değişimi olanaklı yapar ( What is Electronic Data Interchange (EDI) (2017: 12.11.2017).

#### **1.2.2.4. Elektronik Muhasebe**

İnternet, dünya çapında durmaksızın büyüyen bilgisayar sistemlerini birbirine bağlayan bir iletişim ağıdır. İnternet, insanların bilgilere ulaşması, depolaması, paylaşması ve bilgileri kolayca üretmesi isteği üzerine ortaya çıkan bir teknolojidir. Bu teknoloji sayesinde insanlar birçok alana kolaylıkla, çabuk ve güvenli olarak erişim sağlayabilir. *Elektronik muhasebe* ise bütün aktivitelerin internetin olanakları sayesinde eskisinden daha etkili, ulaşılabilir, esnek yönetimine olanak tanıyan bir algıdır (Güney, 2014: 853-854).

Bilgi teknolojisi kullanımı ile işletme içi ve işletme dışı çıkar gruplarının talep ettiği finansal raporlar daha hızlı hazırlanmaya ve kolaylıkla elde edilmeye başlanmıştır. Bu raporlardan bir kısmı işletme yönetimiyle ilgili iken bir kısmı da devlete yapılacak bildirimler ve sunulacak beyannamelerle ilgilidir (Türker, 2001).

Son zamanlarda yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmelerden muhasebe fonksiyonu da etkilenmiş, bilgi işlem sistemlerinin yaygın kullanım alanı nedeniyle muhasebe kayıtları da bu tür sistemlerde tutulmaya başlanmıştır (Tektüfekçi, 2016: 19).

Elektronik muhasebenin tanımı ve geleneksel muhasebenin tanımı arasında muhasebe fonksiyonları bakımından bir fark bulunmamakla birlikte elektronik ortamda yer alan bilgilerin bir takım özellikleri taşıması gerekmektedir. Elektronik bilgilerin taşınması gereken özellikler (Gülten, 2017: 11.08.2017):

- *Uzun ömür:* Elektronik ortamdaki kayıtların uzun ömürlü olması gerekebilir.
- *Koruma:* Elektronik ortamdaki belgeler kayıtlarının oluşturulduğu formda korunabilmeli, kalite ve veri kaybına uğramamalıdır.
- *Erişilebilir olma:* Elektronik belgenin kaydı yeniden arandığında o veriden istenildiği şekilde yararlanma mümkün olmalıdır.

- *Okunabilirlik*: Elektronik belge kayıtları üretildikleri şekil içerisinde tekrar görüntülenmeli ve kayıtlar okunabilmelidir.

- *Anlaşılabilir olma*: Elektronik belge kayıtları kendi içerisinde anlaşılabilir olmalıdır. Diğer bir ifade ile; kağıt defter ve elektronik defter taşıdığı anlam açısından eş olmalıdır.

- *Kanıt Olarak Sunulabilme*: Elektronik belgeler kanıt olarak sunulabilir olmalıdır. Bunun içinde elektronik belgenin üretildikten sonra bir daha değiştirilmemesi ve kimin tarafından, ne zaman üretildiğinin ispat edilebilmesi gerekmektedir.

- *Artırma*: Elektronik belgenin kanıt olma özelliğinin bozulmadan çoğaltılabilmesi olanaklı olmalıdır.

İşletmelerin muhasebe faaliyetlerini elektronik ortama taşımaları sonucu yapılacak işlemler hız kazanmış, bir işlemi gerçekleştirmek için istihdam edilecek personel sayısı azalmış, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kalkan unsuru meydana getirmiş ve hiç kuşkusuz en büyük yansıması ise denetime olmuştur. Elektronik ortamda gerçekleşen işlemler ile hata ve hilenin erken tespiti olanaklı hale gelmiştir.

Bilgi teknolojilerinin kullanım oranının artması ve muhasebedeki verilerin manyetik ortamlarda işlenmesi, saklanması ve iletilmesi ile **elektronik belge**, **elektronik fatura**, **elektronik kayıt**, **elektronik defter**, **elektronik arşiv** gibi elektronik uygulamalar, giderek kullanılmaya başlanmıştır. Adı geçen e-uygulamalar kısaca aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

**Elektronik Belge (E-Belge)**: Ticari ilişkiden doğan ticari faaliyeti; kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan ve kanıtlayan yazılı nesnelere **muhasebe belgesi** diğer bir söylem ile **belge** denmektedir (Durmuş ve Arat, 1995: 17).

İşletmelerin gerçekleştirdiği finansal öze sahip işlemler ile muhasebe arasında köprü görevini üstlenen araca “ belge “ adı verilir. Muhasebede, mali nitelik taşıyan her türlü işlemin belgeye dayandırılması gerekmektedir (Ayboğa, 2001).

Elektronik iletişim araçlarının icadı ve günümüzde her geçen gün artan bilgi teknolojileri gelişmelerine paralel olarak belgeler elektronik ortamda hayat bulmaya başlamış, bilgisayar sistemlerinde üretilen, düzenlenen, gönderilen, alınan, kaydedilen ve arşivlenen belgeler “elektronik belge” adını almıştır (Aydın, 2005: 90).

Elektronik belge; elektronik ortamda oluşturulan ve sayısal olarak kodlanmış ve/veya kodlanmamış şekilde bulunan elektronik veriler bütünüdür (Erturgut, 2004: 66).

Elektronik belgeyi, kağıt belgeden ayıran spesifik özellikler şöyle ifade edilebilir (Aydın, 2010: 12):

- Muhafaza edildiği ortam değişebilir,
- Kâğıt belgelerin tersine elektronik belge, disk üzerinde nerde boş yer var ise orada depolanır,
- Kolaylıkla üzerinde yazma, silme ya da sistemdeki sorunlar sebepleriyle erişilemez olabilir,
- Yazılım ve donanıma bağımlıdır,
- Zaman içinde erişilebilirliğinin devamı için aktif bir veri yönetimi gereklidir,
- Taklidi kolay ve çoğaltılabilir,
- Muhafaza edilmeleri dayanıksız ortamlarda olduğu için hassastırlar.

**Elektronik Fatura (E-Fatura):** 397 No' lu VUK Genel Tebliği kapsamında, Elektronik Fatura; “Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş faturayı” ifade etmektedir.

Yeni bir belge türü olmayıp kağıt fatura ile aynı hukuki özelliklere sahip, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen, Vergi Usul Kanunu gereği bir faturanın taşınması gereken özellikleri taşıyan, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform olan GİB üzerinden gerçekleştiği kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve vergi kanunlarına uyumun sağlanması amaçlı geliştirilen ve kullanılan elektronik bir belgedir (Tektüfekçi, 2016: 21).

**Elektronik Kayıt (E-Kayıt):** 397 No' lu VUK Genel Tebliği ile 1 Sıra No' lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında, Elektronik Kayıt; “*Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, ekonomik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi olan en küçük bilgi ögesi*” olarak yer almıştır.

Elektronik kayıt, manyetik ortamda tutulan, elektronik defter ve belgeleri oluşturan, erişimi ve işlenmesi internet araçlarıyla sağlanan en küçük bilgi ögesine verilen isimdir (Tektüfekçi, 2016: 224).

**Elektronik Defter (E-Defter):** 1 Sıra No' lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile açıklanan Elektronik Defter; “şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’ a ve/veya TTK’ ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri taşıyan elektronik kayıtlar bütünü” ifade etmektedir.

**Elektronik Arşiv (E-Arşiv):** Belgelerin elektronik versiyonu olan elektronik belgeler, kâğıt belgelere göre farklı bir saklama ortamına gereksinim duymaktadır. Kâğıt belgeler için sadece okuyacak bir göz gerekirken, elektronik belgeler faydalı bir bilgi kaynağı olarak makinelere gereksinim duymakta ve depolanmaktadır (Aydın, 2010: 53).

433 Sıra No' lu VUK Genel Tebliğ' de Elektronik Arşiv; “433 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' nde yer alan şartlara uygun şekilde düzenlenen elektronik ortamda oluşturulan faturanın elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesini” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Elektronik arşiv, elektronik ortamda oluşturulan faturanın, ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibrazına imkan tanımaktadır (Tektüfekçi, 2016: 164).

#### **1.2.2.5. Elektronik Denetim**

Elektronik bilgi ortamının varlığı, denetimin genel amacını ve kapsamını değiştirmemiş ancak denetim sürecinde, tekniğinde, kanıtlarında ve en önemlisi denetim anlayışında değişimlerin yaşanmasına neden olarak bilgisayar içinden denetim yaklaşımı, elektronik kanıtlar gibi bilgisayar ve web tabanlı yenilikleri hayatımıza kazandırmıştır (Selvi, Türel ve Şenyiğit, 2005: 1).

Dünyada ve ülkemizde denetimde artan bilgisayar kullanımı ve güçlü yazılım programları ile bilgisayar destekli denetim tekniklerini de önemli hale gelmiştir. BDDT' ni; bilgisayar imkanları kullanılarak denetimi yapılacak organizasyonunun denetimini klasik yöntemlere kıyasla daha hızlı, ayrıntılı gerçekleştiren, denetim sürecinin ve denetçinin verimliliğini arttırma amacı güden bir kavram olarak tanımlayabiliriz. BDDT 'nin denetim sürecine ve denetçilere sağladığı faydalar ise; koordinasyon, standardizasyon, iletişim, kontrol ve kolaylık olarak sıralanabilmektedir.



Denetim faaliyetlerinin elektronik ortama taşınmasıyla manuel yapılan denetim hız kazanmış, fiziki denetimle incelenemeyecek hatalara ve hilelere neden olabilecek unsurların tamamı bilgisayarlı denetim programları ile incelenebilir hale gelmiş ve ileride yaşanılacak denetim skandallarının önüne geçilmeye başlanmıştır (Göner ve Rasgen, 2017: 217).

Özellikle yakın geçmişte yaşanan finansal skandallar nedeniyle denetimin daha çok sorgulanmasına paralel olarak yeni bir elektronik denetim türü olan *sürekli denetim* hayatımıza girmiştir (Öztürk ve Acar, 2015: 67).



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBEDE KAYIT ARAÇLARI, ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMALARI**

Kayıt, muhasebe işlemlerinin özünü oluşturmaktadır. Yaşanan elektronik dönüşüm sonucu ise geleneksel muhasebe sistemlerinde manuel ortamda tutulan defter ve belgelerin modern muhasebe sistemlerinde elektronik ortamda uygulama alanı bulmasını sağlamıştır. Bu bağlamda ise E-Fatura ve E-defter uygulamaları işletmeler ve işletmelerin çıkar grupları açısından giderek önem kazanmaktadır.

#### **2.1.MUHASEBEDE KAYIT ARAÇLARI**

İşletmelerdeki mali nitelikteki işlemlerin kayıtlara alınmasının başlangıç noktası, insanoğlunun kendi arasında gerçekleştirdiği alışveriş eylemlerini kayıtlarla gösterme ihtiyacına dayanır. O günlerden bugünlere muhasebe kayıtları ortaya çıkmıştır (Kavak, 2005: 45).

İşletmelerin gerçekleştirdiği finansal, mali ve hukuki nitelikli işlemlerin ise muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir. İşlemlere hukuki dayanak oluşturan bu belgeler toplanarak muhasebe fişlerine oradan da muhasebe defterlerine kaydedilir (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2008: 49).

Bu bölümde muhasebe işlemlerine esas teşkil eden muhasebede kayıt aracı görevi gören; defterler ve belgeler anlatılacaktır.

##### **2.1.1.Belgeler**

Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında yer alan muhasebenin on iki temel kavramından biri olan “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı” gereğince, muhasebe kayıtlarının reel durumu yansıtması ve usulüne göre düzenlenmiş nesnel ve ispat edilebilir nitelikte belgelere dayanması gerekmektedir. Muhasebenin belgelendirme fonksiyonu, gerçekleşen işlemin tarihi, tarafları, konusu, miktarı ve parasal tutarını açıklama işlevini yerine getirmektedir (Tek, 2010: 73).

Muhasebeye belgesiz kayıt yapılamaz, ticari işlemlerin kayda alınabilmesi; işletme kişiliğine ait, doğru ve objektif belgelerin kayda alınmasına bağlıdır. Muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin ve sunulan finansal raporların doğru ve güvenilir olması ise; kayda alınan belgelerin gerçek ve tarafsız olmasıyla mümkün olacaktır (Uysal ve Şenlik, 2008: 47).

#### **2.1.1.1. Vergi Usul Kanunu Gereği Belgeler**

Bir işletmede objektif ve gerçeğe uygun belge bulundurulması; üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ilişkin ticari işlemlerin ve değer hareketlerinin mevzuat hükümleri çerçevesinde kayıtlara alınması açısından önem arz etmektedir. İşletme hukuku mevzuatı açısından muhasebe kayıtları için esas alınacak belgeler aşağıda gösterildiği gibi tasnif edilebilir (Yalkın, 2008: 117).

- Faturalar,
- Fatura yerine geçen belgeler,
- Diğer belgeler,
- Muhasebe fişleri.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. Maddesine göre; işletmeler işlemlerle ilgili kayıtların kaynağını ispat etmek zorundadır.

İspat edilebilirlik açısından; kayıtların bir belgeye dayanma zorunluluğunun olmasına karşın, belgesinin temini mümkün olmayan giderlerin ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin ispatı zorunlu bulunmamaktadır (Kızıllı, 2001: 87).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. maddesinde; *“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”* hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227.maddesinde; *“Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri*

*belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir” ifadesi yer almaktadır.*

VUK’ un üçüncü bölümü vesikalardan oluşmuş olup 229-242. maddeleri arasında tanımlanan ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil belgeler şunlardır (Kavak, 2005: 62):

- *Fatura (VUK Md. 229-231)*
- *Perakende satış vesikaları(VUK Md. 233)*
- *Gider Pusulası (VUK Md.234)*
- *Müstahsil Makbuzu (VUK Md. 235)*
- *Serbest Meslek Makbuzu (VUK Md. 236-237)*
- *Ücret Bordrosu (VUK Md.238)*
- *Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (VUK Md. 240)*
- *Muhabere evrakı (VUK Md. 241)*
- *Diğer vesikalar (VUK Md. 242)*

#### **2.1.1.1.1.Fatura**

213 sayılı VUK Madde 229’ da yer alan faturanın tanımı: “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 21’ de ise faturayı dolaylı olarak “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir*” ifadesi yer almıştır.

Fatura, satıcı ve alıcı arasındaki ticari ilişkiden doğan, alınan emtia veya yaptırılan hizmet karşılığında borçlanılan tutarı gösteren, ticari ilişkiyi ispat etmeye ve belgelendirmeye yarayan hukuki niteliğe sahip bir belgedir (Kumkale, 2012: 19).

Ticari bir ilişki sonucu faturanın verilmemesi ya da alınmaması, reel olarak gerçekleşmeyen alımın ya da satımın varmış gibi gösterilmesi suça sebebiyet veren nedenlerdendir. Bir faturanın düzenlenebilmesi için; gerçek anlamda malın veya hizmetin sunulmuş olması gerekmektedir (Kumkale, 2012: 19).

VUK 232. Maddesinde, “*fatura kullanma mecburiyeti*”:

*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. *Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
2. *Serbest meslek erbabına;*
3. *Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara*
4. *Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
5. *Vergiden muaf esnafa.*

*Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.*

Faturanın şekli ve nizamı (belli kaidelere uyma zorunluluğu) VUK 230 ve 231. Maddelerinde yerini almıştır (Kavak, 2005: 62-63; Kumkale, 2012: 20-21):

- Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, satıcı ve müşteriye ait bilgiler (adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve vergi sicil numarası), irsaliye numarası ve satılan malın teslim tarihi,
- Faturanın açıklaması olmalı, satılan malın veya sunulan hizmetin özelliği, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Faturalar, sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.
- Faturalar, mürekkeple, makine veya kopya kurşun kalemle doldurulur.
- Faturanın en az bir asıl bir örnek olarak düzenlenmesi gerekir. Birden fazla örnek olması halinde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilmelidir.
- Bedeli ödenmiş faturanın kapalı olarak düzenlenmesi, bedeli ödenmeyen faturanın ise açık olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
- Muhasebedeki dönemsellik ilkesi uyarınca malın teslim veya hizmetinin yapıldığı tarih ile faturanın düzenlenme tarihi arasındaki ilişki büyük önem taşımaktadır. Fatura, malın teslimi veya hizmetin sunulduğu tarihten itibaren en çok yedi gün içinde düzenlenmelidir.
- Faturayı alan müşteri, sekiz günlük itiraz hakkı içinde itirazda bulunmaz ise faturanın içeriğini kabul etmiş sayılır.
- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ile vergiden

muaf esnaf dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları mal veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2017 yılı için 900 TL' yi geçmesi veya bedeli 900 TL' den az olsa dahi karşı tarafın istemesi durumunda fatura verilmesi mecburidir ("Fatura Düzenleme Sınırı", 2017: 02.11.2017).

#### **2.1.1.1.2.Perakende Satış Vesikaları**

VUK 233. maddesinde; "*birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri karşılığında perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma bileti vesikalarından herhangi biri ile tevsik olunur*" hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve sundukları hizmetlerin diğer bir ifadeyle son tüketiciye yaptıkları satış ve iş bedelinin her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarı aşmamasıdır (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 2007: 54).

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası takip edecek şekilde, iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp müşteriye fiş verilmemesi durumunda, perakende satış fişi düzenlenerek müşteriye verilmelidir (Yardımcıoğlu, 2013: 73).

#### **2.1.1.1.3.Gider Pusulası**

VUK 234. maddesinde; "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.*" ifadesi gider pusulasının düzenlenme esasını açıklamaktadır.

İki nüsha düzenlenen ve bir kopyası işi yapana veya emtiayı satana verilen gider pusulaları, seri ve sıra numarası taşırlar. Gider pusulası, işin niteliği, malın cinsi,

fiyatı, miktarı, tutarı bilgileri ile işi yaptıran ve yapanın bilgilerini kapsar (Kızıl, 2001: 91).

#### **2.1.1.1.4.Müstahsil Makbuzu**

VUK Madde 235’ de düzenlenen Müstahsil makbuzu için; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar.”* hükmü yer almaktadır.

VUK’ un 235. Maddesinde, müstahsil makbuzunda en az bulunması gereken bilgilere yer verilmiştir:

1. *Makbuzun tarihi,*
2. *Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi,*
3. *Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi,*
4. *Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yer alır.*

Müstahsil makbuzlarında seri ve sıra numarası yer alır ve sıra numarası takibi önemlidir.

Müstahsil makbuzu, tüccar veya çiftçi adına bir kişi ya da aracı tarafından alındığında bu kişiler tarafından imzalanır. Müstahsil makbuzunun, tüccar veya alıcı çiftçide kalan örneği fatura yerine geçer (Kızıl, 2001: 93).

#### **2.1.1.1.5.Serbest Meslek Makbuzu**

Serbest meslek erbabının yerine getirdiği mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha düzenlediği, bir nüshasını müşteriye vermekle yükümlü olduğu, seri ve sıra numarası takip ettirilerek düzenlenen makbuzdur (Kızıl, 2001: 95).

VUK Madde 236’ da Serbest meslek makbuz mecburiyeti: *“Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.”* şeklinde yer bulmuştur.

VUK Madde 237' de ise serbest meslek makbuz niteliği açıklanmıştır. *Serbest meslek makbuzlarına:*

1. *Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,*
2. *Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi,*
3. *Alınan paranın miktarı,*
4. *Paranın alındığı tarihi kapsar.*

Serbest meslek makbuzunda; brüt ücret üzerinden gelir vergisi stopajı (kesintisi) ve fon kesintisi düşüldükten sonra net ücrete ulaşılmaktadır. Brüt ücret üzerinden hesaplanan KDV ile net ücret toplamı ise tahsil edilen tutarı vermektedir.

#### **2.1.1.1.6.Ücret Bordrosu**

İşverenlerin işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerine her ay ödedikleri ücretleri (net ve brüt), ücretler üzerinden yapılan kesintileri (damga ve gelir vergisi kesintileri), sosyal sigorta primi işçi payı, işsizlik sigortası işçi payı ile diğer eklenti ve kesintilerin tutarını gösteren ve işçiye ücretin ödenmesi akabinde işçinin imzaladığı ve üzerinde hangi aya ait olduğu belirtilen bir belgedir (Bektöre vd., 2007: 57).

VUK Madde 238'e göre; *“İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar.”* hükmü yer almaktadır.

VUK' un aynı maddesinde ücret bordrosunun en az içermesi gereken bilgiler sıralanmıştır. Bu bilgiler:

1. *Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.),*
2. *Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,*
3. *Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti),*
4. *Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,*
5. *Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.*

#### **2.1.1.1.7.Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler**



VUK 240. maddeye göre; *Taşıma işletmeleri ile otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar:*

*A) Taşıma İrsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209 ncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.*

*B) Yolcu listeleri: Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında 233 ncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır.*

İlgili kanunun 240. maddesinde yolcu listelerinde bulunması gereken bilgiler sıralanmıştır:

1. Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi,
2. Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
3. Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati,
4. Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

C) Günlük müşteri listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.

İlgili kanunun 240. maddesinde günlük müşteri listelerinde bulunması gereken bilgiler sıralanmıştır:

1. Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
2. Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
3. Düzenleme tarihi.

#### **2.1.1.1.8.Muhabere Evrakı**

VUK' un 241.maddesinde; “Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra aşağıdaki hususları da ihtiva etmesi zorunludur.” hükmü yer almaktadır.

1. Müteselsil seri ve sıra numarası.
2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası.

Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonusu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

#### **2.1.1.1.9.Diğer Vesikalar**

Diğer vesikalar VUK Madde 242' de düzenlenmiş olup *“Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.”*

*“Damga resmi mükellefleri, gazete ve sair neşriyatın pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye'de tanzim edilip doğrudan doğruya ecnebi memleketlere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye'de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler”* ifadelerine yer verilmektedir.

### **2.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Gereği Belgeler**

Türk Ticaret Kanununun üçüncü kitabının dördüncü kısmı “kambiyo senetleri” başlığını taşımakta ve senedat-ı ticariye olarak kabul edilen ticari senetler; çek, poliçe ve bonoyu kapsamaktadır. İsviçre Borçlar Kanununda ise kambiyo senetleri olarak sadece poliçe ve bono dördüncü kısımda ve çekler ise beşinci kısımda düzenlenmiş olup kambiyo senetlerinin dışında tutulmuştur (Pulaşlı, 1999: 57).

Kambiyo senetlerinden poliçe ve bononun kredi aracı olma özelliği mevcutken, çek kredi sağlama aracı olmayıp ödeme kolaylığı sağlaması özelliği taşır (Deryal, 2003: 269).

Kambiyo senetlerinin kanundaki sırasına göre (poliçe, bono ve çek) karşılaştırması şöyle açıklanabilir (Dikici, 2006: 52-53):

- Poliçe ve çekte; keşideci, muhatap ve lehtar olmak üzere üç kişi vardır. Bonoda yalnızca keşideci ve lehtar olmak üzere iki kişi vardır.
- Çek bir ödeme aracı iken poliçe ve bono kredi aracıdır.
- Poliçe ve bono kredi aracı olması nedeniyle damga vergisine tabi iken çek damga vergisine tabi değildir.
- Poliçe ve bonoda vade var iken, çekte ibraz süresi söz konusu olup vade yoktur.
- Poliçe, bono ve çek birbirinden farklı şekil şartlarına sahiptir.
- Kabul sadece poliçede mevcut olup, bono ve çekte mevcut değildir.

- Çeklerde muhatap bir banka veya özel finans kuruluşu iken poliçede muhatap gerçek kişi olabilir.

### 2.1.1.2.1.Poliçe

Poliçe, kanunun öngördüğü belirli şekil şartlarına haiz, soyut ve belirli bir bedelin ödenmesi için keşide edilen kıymetli evraktan sayılan özel bir havaledir. Poliçenin tanımından anlaşılacağı gibi poliçenin unsurları şunlardır (Tuna, 1995: 86):

- Poliçe bir senet olup kıymetli evraklar arasında yer alır.
- Poliçe kanunun öngördüğü şekil şartlarına tabidir.
- Poliçe, soyut bir senettir.
- Poliçe konusunun kayıtsız şartsız belirli bir bedelin ödenmesi olması şarttır.

Senet bedelinin ödenmesinin belirli bir şarta bağlanması halinde poliçe sıfatını kazanamaz.

- Poliçe Borçlar Kanununda düzenlenen havaleden farklı olduğu için özel bir havaledir.

Çek gibi havale niteliğinde olan poliçede; **keşideci**, **lehtar** ve **muhatap** arasındaki üçlü bir ilişki söz konusudur (Öğütçü ve Altın, 1979: 8-9):

- **Keşideci**, senedi düzenleyerek keşide eden kişidir. Poliçede keşideci; senedin bir başkası tarafından kabul edileceğini ve ödeneceğini üstlenen kişidir.

- **Lehtar**, kendisine borçlanılan kişidir. Keşideci poliçe düzenleyerek lehtara *tahsil* yetkisi verir.

- **Muhatap**, senedin ödenmesi amacıyla kendisine havale emri verilen kişidir. Keşideci poliçe düzenleyerek muhataba *ödeme yetkisi* vermektedir.

Poliçede şekil yönünden bulunması gerekli unsurlar 6102 Sayılı TTK Madde 671’ de gösterilmiştir. Poliçenin geçerli olabilmesi yasada öngörülen zorunlu unsurları taşımasına bağlıdır. Mecburi şartları içermeyen poliçe hüküm ifade etmez (Pulaşlı, 2004: 84). Bu zorunlu unsurlar:

- *Poliçe Kelimesi*,
- *Muayyen bir meblağın kayıtsız şartsız havalesi*,
- *Muhatabın Adı ve Soyadı*,
- *Lehtarın Adı ve Soyadı*,

- *Keşidecinin İmzası,*
- *Keşide Tarihi.*

#### **2.1.1.2.2.Bono (Emre Muharrer Senet)**

Ülkemizde ticari hayatta en çok karşılan senet olan bono da poliçe gibi kambiyo senetlerinden biridir. Bono; belirli özelliklere sahip soyut bir borç üstlenmesi ve bir çeşit ödeme kabullenmesidir (Öğütçü ve Altın, 1979: 265).

Kredi sağlamak, satılan mal karşılığı olarak ve verilen para karşılığı olarak, kira parası için, güvence için ve hava parası gibi nedenlerle düzenlenen bono; ekonomik yönden kredi aracı, hukuki yönden ise (emre yazılı) senet olma niteliğine sahiptir (Öğütçü ve Altın, 1979: 265).

Bono ve poliçe arasındaki fark ele alındığında; poliçede daha önce de ifade edildiği üzere havale ilişkisi olduğu, bononun ise kredi aracı olduğudur. Buna ek olarak poliçede üçlü ilişki mevcut iken bonoda ikili ilişki mevcuttur (Pulaşlı, 2004: 149).

Bonoda; **keşideci** ve **lehtar** olmak üzere iki taraf vardır (Öğütçü ve Altın, 1979: 266):

- **Keşideci**, bonoyu imzalayan ve borçlu durumda olan kişidir.
- **Lehtar**, keşideciden alacaklı ve lehine bono düzenlenen kişidir.

Bono veya emre yazılı senette bulunması gerekli şekil şartları, 6102 Sayılı TTK Madde 776' da düzenlemiştir. Bonoda bulunması zorunlu unsurlar şunlardır (Pulaşlı, 2004: 150):

- *Senet metninde “Bono” ya da “Emre Muharrer Senet” Kelimelerinin bulunması,*
- *Kayıtsız Şartsız Bir Bedel Ödeme Vaadi,*
- *Lehtarın Adı ve Soyadı,*
- *Düzenleme (Tanzim) Günü,*
- *Bonoyu Düzenleyenin İmzası.*

6102 Sayılı TTK Madde 777'ye göre, bonoda bulunması zorunlu unsurlara ek olarak; *Düzenleme Yeri ve Ödeme Yeri* bonoda ikame edilebilen zorunlu şartlardır. *Vade* ise isteğe bağlı şarttır.

### 2.1.1.2.3.Çek

Çek; senedi düzenleyen keşidecinin, bir banka ya da özel finans kurumu olan muhataba, belirli bir tutarı senet alacaklısı olan lehtara ödemesi ve lehtarın da bu tutarı alması amacıyla gerçekleşen çifte yetki verme işlemidir (Deryal, 2003: 296).

Çekin unsurlarını; kıymetli evraktan sayılan bir senet olması, kanunun öngördüğü şekil şartlarına tabi olması, mutlaka bankalar ya da özel finans kurumları üzerine keşide edilmesi gerektiği, özel bir havale olması, konusunun belirli bir bedel olması gibi nedenler meydana getirmektedir (Tuna, 1995: 271-273).

Nakit para taşıma ve saklama riskini elimine eden çek, üçlü ilişki nedeniyle poliçeye benzemekle birlikte borç ödeme aracı olması ve kredi fonksiyonuna sahip olmaması nedenleriyle poliçe ve bonodan ayrılır. Kredi fonksiyonunun olmaması, çekte vade olmadığı anlamına gelir (Deryal, 2003: 296).

Çek, poliçe gibi özel bir havaledir. Bu nedenle; **Keşideci**, **Lehtar** ve **Muhatap** çekteki kişileri oluşturur (Öğütçü ve Altın, 1979: 279; Tuna, 1995: 274).

- **Keşideci**, çeki düzenleyen ve muhataba belirli bir tutarın ödenmesi emrini veren kişidir.
- **Lehtar**, Çek bedelini tahsil edecek, lehine ödeme yapılacak kişidir.
- **Muhatap**, Çek bedelini ödeyecek kişi olup mutlaka banka veya özel finans kurumu olması koşuldur.

Çekte bulunması zorunlu olan şartlar 6102 Sayılı TTK Madde 780’de ifade edilmiştir. Bu şartlar (Tuna, 1995: 280-284):

- Çek kelimesini ve eğer senet Türkçe’ den başka bir dille yazılmış ise o dilde çek kelimesi karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,
- Belirli Bedelin Kayıtsız ve Şartsız Ödenmesi Konusunda Havale,
- Muhatabın (Ödeyecek Kimsenin) Adı Soyadı,
- Keşide Günü,
- Keşidecinin İmzası.

Çekte bulunması zorunlu unsurlara ek olarak; Çekte ikame edilebilen zorunlu şart; keşide yeri iken ihtiyari şart; ödeme yeridir.

### 2.1.2.DeFTERler

İşletmelerdeki mali işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınması, muhasebenin tarihi gelişiminde insanoğlunun kendi arasındaki alış-verişleri bir kayıtla göstermesi ihtiyacına paraleldir (Kavak, 2005: 45).

Muhasebede kayıt işlemi, tek taraflı kayıt usulü (basit kayıt usulü) ve çift taraflı kayıt usulü (muzaaf usul) olmak üzere iki yöntemle (metotla) gerçekleşir (Doğan, 1996: 33):

1. *Basit Kayıt Usulü*; Ticari işlemin yalnızca tek hesaba kaydedildiği kayıt yöntemidir. Kıymet hareketlerinin tamamı dikkate alınmaz. Hesabı azaltacak ya da çoğaltacak olaylar, alt alta toplama ve çıkarma işlemleriyle gerçekleştirilerek, ticari işleme konu olan kıymet hareketinin bir tarafı ihmal edilirken; kıymet hareketinin önemli kısmı işleme alınır.
2. *Çift Taraflı Kayıt Usulü*; Hesaplardan birinin alacağına diğerinin ise borcuna kayıt yapıldığı, ticari işlemlerin en az iki hesaba yansıtıldığı kayıt usulüdür. Bu kayıt usulünde dikkat edilecek nokta, borca ve alacağa kaydedilen tutarların birbirine eşit olmaları gerektiğidir.

Ticari defterler; Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmak üzere iki ayrı hukuk dalının konusunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) az çok sürekli iktisadi faaliyet içinde olan herkesin, tacir ya da esnaf ayrımı yapılmaksızın gerçekleştirdiği mali yönünün uygun şekilde kayda geçirilmesini emreder. Türk Ticaret Kanunu (TTK) tacir olanların muhasebe defterleri ve muhasebe sistemleriyle ilgilenmekte ve defterlerin fonksiyonlarını; basiretli davranma yükümlülüğünün yerine getirilmesi ve defterlerin ispat aracı olarak kullanılması yönünden ele almaktadır (Battal, 2005: 205-206).

213 sayılı VUK Madde 171; mükelleflerin vergi uygulaması bakımından defter tutmalarındaki amacı düzenlemiştir. Buna göre mükellefler:

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek*

5. (Değişiklik 30.12.1980 – 2365/Madde 23)Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek amacıyla defter tutarlar.

TTK Madde 64’ de defter tutma yükümlülüğü; “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. “ hükmü yer almaktadır.

VUK ve TTK defter tutma amacı bakımında karşılaştırıldığında; VUK, vergilendirme açısından mükellefin durumunu tespit etmeyi amaçlamış, TTK ise tacirin ticari işlemlerini kontrol etmek amaçlamıştır (Uygun, 2012: 2).

Defter tutmak mecburiyetinde olan mükellefler, VUK’ un 172. Maddesinde; “ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler” olarak ifade edilmiştir.

Defter tutmaktan istisna tutulan gerçek ve tüzel kişiler, VUK’ un 173. Maddesinde; “gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir vergisi kanuna göre kazançları basit usulde edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan: iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” şeklinde hüküm bulmuştur.

VUK Madde 174’ de “Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak bir takvim yılıdır. “şeklinde açıklanmıştır.

Vergiye tabi bir mükellef ticari kazancın tespitinde Basit veya Gerçek usulden birine tabi olur. Basit usulde vergilendirilen mükellefin mal alış ve giderleri ile hasılatlarının kayıtları, 3568 sayılı kanuna göre yetki sahibi meslek mensupları tarafından yapılarak dosyalanır ve saklanır. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin ticari kazancının tespiti için muhasebe defterlerinin tutulması zorunludur (Lazol, 2010: 42-43).

VUK Madde 176’ ya göre mükellefler, defter tutma açısından;

- Birinci Sınıf Tüccarlar,
- İkinci Sınıf Tüccarlar.



olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Ülkemiz uygulamasında; birinci sınıf tacirler, bilanço esasına göre defterleri çift taraflı kayıt yöntemine göre tutarken, ikinci sınıf tacirler, işletme esasına göre defterleri basit kayıt yöntemine göre tutarlar.

Defter tutma açısından birinci sınıf tacir ve ikinci sınıf tacir olma ölçüleri VUK' un 177-181 No' lu maddelerinde açıklanmıştır. I. ve II. sınıf tacir ölçüleri; alış, satış ve hasılat ölçülerine, hukuki yapılarına ve isteğe bağlı sınıf değişikliğine göre tespit edilir (Durmaz, 1994: 273).

İşletmelerdeki finansal karakterli işlemlerin kayda alınmasında çok çeşitli defterlerden yararlanılmaktadır.

*Yeni TTK' da tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sayılmış ve defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı ortadan kaldırılmıştır. Bunların haricinde tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile saptanacaktır. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak ifade edilmiştir (Alpaslan, 2012: 26.10.2017).*

6102 sayılı TTK Madde 64; *“Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.”* hükmünü düzenlemiştir.

Birinci sınıf yani bilanço esasına göre defter tutacak mükelleflerin tutması gereken defterler, VUK Madde 182' de düzenlenmiştir:

1. *Yevmiye Defteri,*
2. *Defterikebir,*
3. *Envanter defteri (Mevcutat ve muazene defteri).*

İkinci sınıf yani işletme hesabı esasına göre defter tutacak mükelleflerin tutması gereken defter, VUK Madde 193' de düzenlenmiştir:

1. *İşletme hesabı defteri,*

### **2.1.2.1.Bilanço Esasına Göre Defterler**

Bilanço esasına göre tutulacak defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter (mevcudat ve muvazene) defteridir.

#### **2.1.2.1.1.Yevmiye Defteri**

Günlük defter olarak da bilinen yevmiye defteri, kayıtlara geçirilmesi gereken ticari işlemleri belgelerden çıkararak kronolojik sıra ile maddeler halinde kaydeden genellikle ciltli ve sayfa numaraları birbirini takip eden sıra numaralı defterlerdir (Kızıl, 2001: 59).

Günlük defterde her işlem bir madde numarası ile yer alır. Günlük defterde iki tarih çizgisi arasında yer alan kayıtlara madde ya da günlük defter maddesi adı verilir. Günlük defter maddesinde bulunması gerekli bilgiler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Yalkın, 1995: 110):

- *Madde numarası*
- *Tarih*
- *Borçlu ve alacaklı hesaplar*
- *Tutarlar*
- *Kayda esas belge çeşidi ve varsa tarih ile numarası*

#### **2.1.2.1.2.Defter-i Kebir**

Büyük defter olarak da isimlendirilen defter-i kebir, yevmiye defterine geçirilen işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve işlemleri tasnifleyerek ilgili hesaplarda toplayan defterlerdir (Yardımcıoğlu, 2013: 60).

Tasnif işleminin gerçekleşmesi ile varlık veya kaynak kalemlerindeki artış ve azalışların görülebilmesi ve hesapların yevmiye defterinde değil, büyük defterde yer alması nedenleriyle işletme için önemli olan defter, defter-i kebirdir (Kışalı, Erden, ve Işıklılar, 2002: 6).

Defter-i kebir sadece ana hesaplar için tutulmaz yardımcı hesaplar denilen hesap kırılımlarının ayrıntılı takibi açısından da tutulur.

Uygulamalarda zaman, yer tasarrufu ve anlaşılma kolaylığı sağlanması amacıyla “T” şeklinde gösterilen büyük defterlerin sayfaları sıra numaralıdır ve sayfanın üzerine o sayfada yer alan hesabın kod numarası ve adı yazılır (Uysal ve Şenlik, 2008: 58).

Manuel ya da bilgisayar ortamında tutulmasına bakılmaksızın defter-i kebirde bulunması gerekli azami bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kavak, 2005: 57):

- Tarih,
- Yevmiye defteri madde numarası,
- Yardımcı (kırılım) hesaplarının isimleri.

#### **2.1.2.1.3.Envanter Defteri**

Bilanço esasına göre defter tutacak I. sınıf mükelleflerin tutmakla yükümlü olduğu defterler arasındadır.

Açılış envanter ve bilançoları ise birlikte ilk kaydın işe başlama tarihinde yapıldığı ve takiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançoların kaydedildiği ciltli ve müteselsil sıra numaralı defterlerdir (Yalkın, 1995: 109).

Envanter defterine; işe başlama tarihinde ve her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların kaydedildiği güne “bilanço günü” denilmektedir (Yardımcıoğlu, 2013: 60).

#### **2.1.2.2. İşletme Hesabı Defteri**

İşletme hesabı esasına göre tutulacak defter; İşletme hesabı defteridir (Teke ve Kahvecioğlu, 1991: 21-22).

VUK 193.Maddeye göre; II. sınıf tüccarlar, sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin niteliği, tutarı ve KDV bölümlerini dikkate alınarak; işletme hesabının sol tarafına giderlerini, sağ tarafına gelirlerini kaydettiği iki bölümden oluşan defteri tutarlar. İşletme defterinin *gider ve gelir* kısmına aşağıdaki bilgiler kaydedilir (Uysal ve Şenlik, 2008: 59):

- Gider kısmına;
  - Dönem başı mal mevcudu,
  - Dönem içinde alınan mallar ve katlanılan mal alış giderleri,
  - İşletme faaliyetlerinin devamı için katlanılan giderler,
  - Mal ve hizmet alımlarından dolayı İndirilecek KDV.
- Gelir kısmına;
  - Dönem sonu mal mevcudu,
  - Mal satışları ve diğer işletme faaliyetleri nedeniyle elde edilen hasılatlar,
  - Alınan ücretlerle elde edilen gelirler,
  - Mal ve hizmet teslimi nedeniyle Hesaplanan KDV.

Bu defterlere ek olarak işletme faaliyetlerine ilişkin imalat defteri, bitim işleri defteri, ambar defteri, sabit kıymet ve amortisman defteri, işlemlerin günü gününe kaydedildiği serbest meslek kazanç defteri ve damga vergisi defteri ve benzeri defterler de kullanılabilir (Bektöre vd., 2007: 69).

## **2.2.ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMALARI**

Elektronik fatura ve elektronik defter küreselleşme ile birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkisiyle hız kazanan elektronik dönüşüm uygulamaları kapsamındadır.

Pilot uygulaması Elektronik Fatura Kayıt Sistemi olan Elektronik fatura, işlemlere hız kazandırması, mükelleflerin kazançlarına istinaden alınacak vergileri toplamayı kolaylaştırması ve kırtasiye maliyetlerinden sağladığı tasarruf avantajlarıyla kullanıcı sayısı her geçen gün artan elektronik uygulamalardan biridir.

Elektronik fatura uygulamasına geçen mükelleflerin zamanla elektronik defter uygulamasına geçişleri de başlamış, kanunlarca tutulması gereken yevmiye ve büyük defterler manyetik ortamda tutulmaya başlanmış böylece yapılacak sürekli denetimler için standart bir veri oluşturulmaya başlanmıştır. İşletmelerde elektronik defter kullanımını maliyet avantajı sağlayarak; bu etki kağıt, tasdik ve arşivleme maliyetlerinde kendisini göstermiştir.

Elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen en önemli e-devlet projelerinden olup, kullanımları kamu kurumlarının iş yapış şekillerini ve özel sektörün iç işleyiş prosedürlerini değiştirecek ve işletmeler arası iletişim ağını güçlendirerek ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır (Doğan, 2017: 9).

### **2.2.1.Elektronik Fatura Uygulaması**

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. Maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan hükmün Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda gönderilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler ile oluşturulan e-fatura, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olup yeni bir belge türü değildir (Doğan, 2017: 73).

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanılmaya başlanılan Elektronik Fatura Uygulaması, taraflar arasında yapısal elektronik fatura dosyalarının dolaşımına imkan vermekte ve 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile “Özel Entegrasyon” elektronik fatura servis sağlayıcısının sisteme dahil edilmesiyle hem kamu hem de özel sektörün bir çok iş sürecini etkilemektedir (Yıldırım, 2013: 115).

Klasik muhasebede belge, işlemin başlangıcı anlamındayken elektronik dönüşüm ışığında ortaya çıkan elektronik muhasebede elektronik belge, bir sonucu ifade eder. E-fatura uygulaması bu düzenlemeye dayalı olarak başlatılmış bir uygulamadır (Yürekli, Gönen ve Şahiner, 2016: 291).

Elektronik denetime uygun alt yapıyı hazırlamak, uluslararası standartlara uyumu sağlamak, vergiye gönüllü uyumu arttırmak, kağıt süreçlerini kullanıma uygun revize etmek, ticari hayatta yeni açılımlar sağlamak, kayıtların orijinal şekliyle geleceğe taşınması ve uzaktan denetim fonksiyonu ile kayıtlara uzaktan erişimin sağlanması elektronik fatura uygulamasının temel amaçları arasında yer alır (Tektüfekçi, 2016: 38).

Kağıt ortamındaki fatura sürecini hız ve iş yükü maliyetleri gibi nedenlerle avantaja çeviren, GİB tarafından uygulanan elektronik fatura sistemi sayesinde 27 iş gününde bir personelin yapabildiği işlem, 2 saniye gibi kısa bir sürede yapılır hale gelmiştir (“İşlemler elektronik faturayla 2 saniyeye indi”, 2017: 02.11.2017).

Bugün bütün dünyada, elektronik fatura başta olmak üzere elektronik defter, elektronik tebligat ve elektronik bilet gibi elektronik uygulamalar ile birlikte “yaratıcı yıkım” başlamış, klasik muhasebecilik yerine hem vergi mevzuatı hem de teknik konularda asgari bilgiye sahip olmayı ifade eden yeni nesil vergi danışmanlığını ifade eden ABD’ de literatüre girmiş “tax” ve “technologist” kelimelerinden türetilen “Taxologist” kavramı ortaya çıkmıştır (Doğan, 2017: 61).

### **2.2.1.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi**

Elektronik faturaya ilişkin yapılan ilk düzenlemelere bakıldığında; e-Dönüşüm Türkiye Projesi 2005 Yılı Eylem Planı ve Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planında (2006-2010) eylemlere yer verilmiş; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı

sorumlu kuruluş olarak belirlenmiştir. Yürütülen çalışmalar kapsamında ise Gelir İdaresi Başkanlığı “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi” isimli pilot uygulamaya; telekom sektöründe faaliyet gösteren beş adet firma ve gaz dağıtım sektöründe faaliyet gösteren bir adet firma olmak üzere altı mükellefi dahil etmiş ve uygulamayı hayata geçirmiştir (Yıldırım, 2013: 123).

Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın elektronik fatura ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar kapsamında söz konusu uygulama:

- Avea İletişim Hizmetleri A.Ş.,
- Bursa Şehiriçi Doğalgaz Dağıtım Ticaret ve Taahhüt A.Ş.,
- TTNNet A.Ş.,
- Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.,
- Türk Telekomünikasyon A.Ş.,
- Vodafone Telekomünikasyon A.Ş.

ile protokol imzalanmak sureti ile 2008 yılı içerisinde devreye alınmıştır (“EFKS Hakkında”, 2017: 11.12.2017).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 242 ve Mükerrer 257 ile yine mezkur Kanunun 227’ inci maddesindeki yetkilere istinaden uygulanan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi, e-fatura konusunda başlangıç niteliğinde atılan bir adımdır.

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kağıt olarak saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılara verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkan sağlayan pilot bir uygulamadır (“EFKS Hakkında”, 2017).

### **2.2.1.2.Elektronik Fatura Kavramı ve Özellikleri**

Vergi Usul Yasasının 229. Maddesine göre “*Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin ödediği meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*”

E-fatura, belirli bir formatla standart hale getirilmiş, değiştirilemez bir şekilde mühürlenmiş, kullanıcıları arasında dolaşımı şeffaf ve hızlı sağlamak amacıyla GİB tarafından oluşturulan elektronik belgelere verilen isimdir (Arıkan, 2015: 7).

E-fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, Vergi Usul Kanunu gereği bir faturada yer alması gereken bilgileri içeren, satıcı ve alıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform üzerinde gerçekleştirdiği elektronik bir belgedir (Doğan, 2017: 73).

E-fatura, faturalama ile ilgili süreçlerin elektronik yöntemler kapsamında yapılmasını olanaklı kılan maliyet ve verimlilik etkinliği sağlayan modern, güvenilir, pratik bir faturalaşma yöntemi olup fatura bilgilerinin alıcılar ve satıcılar arasında elektronik transferini sağlar (Yıldırım, 2013: 116).

E-fatura disiplinler arası yeni bir uygulama niteliğindedir. E-fatura sadece muhasebe odaklı mali bir uygulama olmamakla birlikte aynı zamanda denetim, finans, lojistik, satış ve bilgi işlem birimlerinin yer aldığı bir süreçtir (Doğan, Tercan, ve Nalçacı, 2015: 155).

Geleneksel yöntemlere kıyasla daha hızlı, daha kolay ve daha güvenilir bir faturalama yöntemi olan elektronik fatura; maliyet etkinliği, verimlilik artışı ve farklı bilgi sistemleri arasında entegre iş süreçleri oluşturma imkanı sağlaması ile herkes tarafından dikkat çeken bir konu olmuştur (Yıldırım, 2013: 115).

E-fatura uygulamasında amaç; belirli bir format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasındaki iletişimi; güvenli, hızlı ve maliyet tasarrufu sağlayacak bir sistem oluşturmaktır ("E-Fatura Hakkında", 2017: 01.11.2017).

E-fatura sistemine kayıtlı olmayan kullanıcıların elektronik fatura gönderebilmeleri ve karşı taraftan da elektronik fatura alabilmeleri mümkün olmamakla birlikte aynı hizmet veya mal satışı için elektronik fatura ve kağıt faturanın bir arada düzenlenmesi de mümkün değildir. Elektronik fatura sistemine kayıtlı kullanıcılar, gönderilen veya alınan elektronik faturalarını bilgisayarlarına indirerek, elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilme olanağına sahiptir (Doğan, 2017: 71).

Elektronik fatura kullanımının, kamu ve özel sektörün iş süreçlerinin yeniden tanımlanması noktasında baskı unsuru sağlayarak ülkemizin elektronik dönüşüm



sürecine olumlu katkıda bulunduğu ve ilerleyen zamanlarda bu katkıyı daha da arttıracığı söylenebilir (Yıldırım, 2013: 116).

Muhasebede kayıtlara alınması gerekli işlemlerin mutlaka bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Belge, kaydın aslını temsil eder. Türk Dil Kurumu' nun belge tanımından belgenin kağıt bir cisimde anlam kazanma ifadesi anlaşılmamaktadır. Bulut mimarisi sistemi üzerinde çalışan yazılım sistemlerine işlenen ve saklanan elektronik fatura, hukuki özelliği açısından kağıt faturadan farklı olmayıp, yalnızca kağıt faturada yer alması gereken bilgileri, elektronik ortama taşınması ile belli başlı konularda kağıt faturadan ayrılır.

Elektronik faturayı kağıt faturadan ayıran özellikler (Gülten ve Erdem, 2016: 8-9):

- Elektronik ortamda düzenlenen e-faturanın çıktısının alınması anlam ifade etmez.
- E-fatura, saklama koşullarından doğabilecek riskleri içermemekte çünkü muhafaza ve ibrazı elektronik ortamda yapılmaktadır. Bu bağlamda; e-faturanın kağıt çıktılarının muhafaza ve ibrazı geçersiz bir işlemdir.
- Kamu otoriteleri açısından, e-faturanın taraflar arasındaki dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma gibi kayıtlar güvence altına alınır.
- E-fatura sistemi elektronik imza veya mali mühür ile korunduğundan “ikiz fatura” ihtimali olası değildir.
- E-fatura sistemi bilgisayar temelli olduğu için yapılabilecek matematiksel hatalar mümkün değildir.
- Kağıt faturalarda ileriye dönük fatura kesme işlemi varken e-faturalar, ileriye dönük fatura kesme işlemine imkan vermemekte, geriye dönük fatura kesme işlemi ise karşılaşılan bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.
- E-faturada, faturaya itiraz temel fatura senaryosunda, kağıt fatura ile aynı sürece dayanırken, ticari fatura senaryosunda e-fatura sistemi üzerinden faturaya ret cevabı verilmesi suretiyle gerçekleşir.

### 2.2.1.3.Elektronik Faturaya Geçme Nedenleri

Mükellefler Vergi Usul Kanununa göre faturalarını kağıt ortamında 5 yıl süreyle saklamaya, Türk Ticaret Kanuna göre ise 10 yıl süreyle saklamak mecburiyetindedir. Bu durum ve ifade edilecek diğer nedenler e-faturaya geçişe neden olan ve bu süreci hızlandıran nedenlerdir (Doğan, 2017: 75):

- Küreselleşen dünya ekonomisi,
- Uluslararası büyük firmaların ortaya çıkması sonucu işletmelerden bilgi talep eden kesimlerin sayısının artması,
- Dünya ekonomisinin diğer aktörleri ile entegrasyonun sağlanması gerekliliği,
- Vergi uyumunu arttırması,
- Elektronik fatura gibi elektronik vergisel uygulamaların “now” (şimdiki, gerçek zamanlı) ekonomiye geçiş için önemli olması,
- Yüksek operasyonel (baskı, kırtasiye, personel ) maliyetler,
- Arşivlenen faturanın bulunması istenmesi halinde, zaman ve yoğun emek gerektirmesi,
- Yüksek arşivleme maliyeti,
- Klasik postadan kaynaklanan gecikmeler,
- Manuel fatura oluşturma veya kayıt sırasında oluşabilecek hata oranı,
- Manuel fatura oluşturmanın işletmeleri uğratacağı zaman ve verimlilik kaybı,
- Alacak ve borç takibinin elektronik fatura ile anlık izlenmesi,
- Elektronik faturanın kullanıcıların eline geçtiği bilgisinin anlık verilmesi,
- Faturalara itiraz sürelerinin anlık yapılabilirliği,
- Nakit yönetiminde işletmelere avantaj sağlaması,
- Ödeme ve tahsilat süreçlerini hızlandırması,
- Karşı tarafın faturayı alıp almadığının kontrolünde ortaya çıkan zorluklar,
- Karşı tarafın faturayı reddetmesi durumunda yaşanabilecek gecikmeler,

- Bütün işletmelerin elektronik fatura sistemine katılmasıyla doğacak sinerjinin makroekonomiye yayılması sonucu ülke ekonomisinin kazançlı çıkarılması olarak sayılabilir.

Elektronik faturaya geçiş ile birlikte; e-faturanın sağlayacağı uzaktan erişim imkanları ile e-denetim programları daha hızlı yapılacak, içeriğinin doğruluğu, bütünlüğü ve değişmezliği garanti altına alınan e-fatura ile mükelleflerin kendi kendilerini denetledikleri “*self-audit*” programları mümkün hale gelebilecektir. Kamu sektörü açısından ele alındığında ise; kamu yönetiminde zaman alan bürokratik işlem süreçlerinin azalması hatta birçoğunun ortadan kalkması e-fatura sürecine geçmeleri ile sağlanabilecektir (Doğan, 2013: 93).

#### **2.2.1.4. Elektronik Faturanın Hukuki Niteliği**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 5766 Sayılı Kanunun 17. Maddesi ile değişen Mükerrer 242. Maddesinin 2 numaralı fıkrası ile “*Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası 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 Maliye Bakanlığına veya 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 yetkili kılınmıştır.*”

Elektronik faturanın kanuni dayanağı VUK’ un 242. Maddesi olup, Maliye Bakanlığı söz konusu maddeden aldığı yetkiyle, e-faturayla ilgili temel düzenlemeleri ilk defa 05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapmıştır.

Bu tebliğde e-faturadan yararlanabilecek mükellefleri anonim ve limited şirketler olarak sınırlandırmış ve kağıt faturanın alternatifi olarak e-fatura yöntemini belirlemiştir. Söz konusu tebliğde e-fatura uygulamasından yararlanmada portal ve entegrasyon yöntemi olmak üzere iki yöntemin kullanılabilmesi ifade edilmiştir (Doğan, 2013: 85).

05.03.2010 Tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin dördüncü bölümü değiştirilmiş ve 28.06.2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 416 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile gerçek kişi mükellefler de e-fatura uygulamasına katılmışlardır.

14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 421 Sıra No.lu Genel Tebliği, 2010 yılındaki düzenlemeleri neredeyse baştan sona değiştirmiş, bazı kritik sektörler ile bir kısım mükelleflere 2013 yılında e-faturaya geçiş zorunluluğu gelmiştir. 01.09.2013 tarihinden itibaren e-fatura sistemine geçen kullanıcılara kendi aralarında sadece e-fatura düzenlenmesi yani kayıtlı kullanıcılar için e-fatura, kağıt faturanın alternatifi olmaktan çıkarılarak zorunlu hale getirilmiştir.

2012 yılında yapılan uygulamalar ile günün koşullarına uygun, dünya örneklerine benzer düzenlemelerin e-fatura dünyasına esneklik kazandırdığı ve e-faturanın kullanımını yaygınlaştırdığı söylenebilir. (Doğan, 2013: 85 ; Doğan vd., 2015: 155).

421 Sıra No.lu Genel Tebliği ile Özel Entegratör ve Saklama Hizmeti Verme İzni Alan Kurumların da e-fatura uygulamasının önemli birer aktörü olmasının önü açılmış, dünyada kullanımı yaygın olan "E-Fatura Servis Sağlayıcılığı", Türkiye' de "Özel Entegratör" adıyla e-fatura uygulamasında yerini almıştır (Doğan vd., 2015: 155).

21.02.2013 Tarih ve 28566 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 424 Sıra No.lu Genel Tebliği ile 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 7. bölümünün son paragrafından sonra gelmek üzere; *"e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin e-faturalarını kendi mali mühür sertifikaları ile onaylamaları veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamaları esastır. Ancak e-fatura uygulamasını özel entegratör vasıtasıyla kullananlar düzenlenecek e-faturaların özel entegratörün mali mühür sertifikası ile onaylanmasına izin verebilirler."* hükmü getirilmiştir.

30.12.2013 Tarih ve 28867 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 433 Sıra No.lu Genel Tebliği; 421 Sayılı Tebliğinde (433 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile Değişen Hali)“*Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 01.04.2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur.*” ifadesi yer almaktadır.

Özetle; ülkemizde 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin yayımı ile birlikte Elektronik Fatura Uygulaması hizmete alınmıştır. Uygulamaya yönelik tebliğlerin bir kısmı yukarıda açıklanmış olup açıklanmayan diğer tebliğler ise şunlardır (Tektüfekçi, 2016: 42-43):

- 04.04.2015 Tarih ve 29316 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 447 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 04.04.2015 Tarih ve 29316 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 448 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 25.12.2015 Tarih ve 29573 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 461 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 15.12.2016 Tarih ve 29919 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 475 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (Sıra No: 454)’ nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

### **2.2.1.5.Elektronik Fatura Kapsamına Giren Mükellefler**

E-fatura uygulamasından yararlanmada aşağıda sayılan mükellefler serbest bırakılmıştır (Doğan, 2013: 86):

- Anonim şirketler,
- Limited şirketler,
- Gerçek kişi mükellefler.

E-faturaya geçiş konusunda, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 421 Sıra No.lu Genel Tebliği ile bazı sektörlerle ve bu sektörlerle ilişkili

kimi mükelleflere zorunluluk getirilmiştir. Diğer taraftan 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile de 2014 ve sonrası yıllar cirosu on milyon TL' yi aşan bütün mükelleflere e-faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiştir.

Genel Tebliğler ile kendilerine e-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kağıt fatura düzenlemesinin bir takım yaptırımları mevcuttur. Bu nedenle mükelleflerin e-fatura kapsamına girip girmediklerinin kontrolü kendileri açısından önemlidir. Bütün bunlarla birlikte mükelleflerin kendi isteğiyle e-fatura sistemine kaydolmaları ve kullanmaları mümkündür (Doğan, 2017: 89).

E-fatura sistemine kayıtlı olan mükellefler, kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal satışı ve hizmet ifası için kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir (Teküfekçi, 2016: 48).

421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda sayılan mükellef gruplarına elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir:

- a) *04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.*
- b) *06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.*

421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda sayılan mükelleflere de elektronik faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiştir:

- a) *2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.*
- b) *06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.*

- c) *Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.*

### **2.2.1.6.Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma ve Yararlanma Yöntemleri**

Elektronik fatura uygulamasından yararlanabilmenin ön koşulu; sisteme kayıtlı olmaktır. Sistemde kayıtlı kullanıcılar, sisteme kayıtlı kullanıcılara e-fatura gönderebilir ya da sistemde kayıtlı kullanıcılardan e-fatura alabilir (Tektüfekçi, 2016: 87).

#### **2.2.1.6.1.Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma**

Elektronik fatura başvurusu öncesi mükelleflerin gerçek kişi ya da tüzel kişi olmaları durumuna göre elektronik imza araçlarını temin etmelerini gerektirmektedir. Elektronik imza araçları tüzel kişiler için Mali Mühür, gerçek kişiler için Nitelikli Elektronik Sertifika ya da Mali Mühürdür (Doğan, 2017: 97).

04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 232. Maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' nde getirilen usul ve esaslar çerçevesinde e-fatura gönderme ve/veya alma izni verilmesi uygun görülmüştür.

28.06.2012 Tarihli 28337 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 416 Sıra No.lu Tebliğ (397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği) ile tüzel kişi ve gerçek kişi mükelleflerin uygulama karşısındaki durumu, e-fatura uygulamasından yararlanma prosedürleri ve yapacakları işlemler açıklanmıştır.

416 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğde; *“Başkanlık tarafından yapılan değerlendirme sonrasında başvuruları uygun bulunan gerçek kişi mükelleflerin kullanıcı hesapları Başkanlıkça tanımlanacak ve aktive edilecektir. Başkanlık tarafından yapılan değerlendirme sonrasında başvuruları uygun bulunan tüzel kişi mükelleflerden Mali Mühürlerinin temini işlemlerini yerine getirenlerin kullanıcı hesapları Başkanlıkça tanımlanacak ve aktive edilecektir. Bu işlemlerin tamamlanmasının ardından kullanıcı hesabı aracılığı ile e-Fatura gönderme ve/veya*

*alma işlemleri gerçekleştirilebilecektir. Gerçek kişi mükellef veya tüzel kişi mükellef olmayan ve e-Fatura göndermek ve/veya almak isteyen kurum, kuruluş ve işletmelerin uygulama karşısındaki durumu ve uygulamadan yararlanma prosedürleri, yapacakları yazılı başvuru üzerine Başkanlık tarafından belirlenecektir.” ifadesi yer almaktadır.*

E-fatura uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların listesi GİB tarafından yayımlanmakta ve bu listeler belli zaman aralıklarıyla güncellenmektedir. Sayısı her geçen gün artan e-fatura kullanıcılarının ülkemizdeki ilk örneği, Filli Boyadır. Filli Boya, 30.03.2010 tarihinde e-fatura başvurusu yapmış ve 28.04.2010 tarihinde de ülkemizde kesilen ilk e-fatura olarak bilinen e-faturayı kesmiştir. 08.11.2010 tarihinde ise entegrasyon yöntemi ile e-fatura kullanımına geçiş için gerekli tüm aşamaları tamamlamış ve onay almıştır (Tektüfekçi, 2016: 88-89).

#### **2.2.1.6.2. Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemleri**

Elektronik fatura başvuru formunda doldurulması gereken mükellef bilgileri arasında yararlanma yöntemi seçeneği yer almaktadır ve mükellefler bu yararlanma seçeneklerinden birisini seçerek e-fatura uygulamasından yararlanabilirler.

Taraflar arasında gerçekleşen faturalaştırma işlemine yönelik kayıtların tarafsız bir uygulama ile tutulmasının sağlanması, elektronik faturanın geçerli bir fatura olması ve herhangi bir nedenle oluşabilecek uyuşmazlık çözümünde söz konusu kayıtlardan yararlanılabilmesi açısından önem taşır. Bütün bu nedenler ise elektronik faturanın e-Fatura uygulaması ile gönderimini gerekli kılmaktadır (Yıldırım, 2013: 132).

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile Portal ve Entegrasyon Yöntemi, 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile ise Özel Entegrasyon Yöntemi düzenlenmiştir. Bu yöntemler:

##### ***a) Portal (Gelir İdaresi Başkanlığı E-Fatura Portal) Yöntemi***



E-Fatura Portal Yöntemi, yeterli teknik alt yapıya sahip olmayan kullanıcıların uygulamadan yararlanmasını sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ücretsiz olarak sunulan bir e-fatura uygulaması hizmetidir (Doğan, 2013: 89).

E-Fatura Portalı, faturalaştırma hacmi büyük ve karmaşık olan mükelleflerin ihtiyaçları için yeterli olmazken düşük faturalaştırma hacmi olan mükelleflerin e-fatura süreçlerine destek verir niteliktedir (Doğan vd., 2015: 157).

### ***b) Entegrasyon Yöntemi***

Entegrasyon Yöntemi, e-fatura gönderip almada kullanılacak yöntemlerden bir tanesidir. Bu yöntem, faturalaştırma ihtiyaçları çok fazla olan ve gelişmiş bir bilgi işlem altyapısına sahip olan işletmeler tarafından tercih edilmektedir (Doğan, 2017: 81).

Bilgi İşlem Sisteminin Entegrasyonu Yöntemi (Entegrasyon Yöntemi), bilgi işlem sistemi yeterli kullanıcıların kendilerine ait bilgi işlem sistemini GİB' in sistemine entegre ederek 7/24 kesintisiz bağlantı sağlayabilecek mükelleflerin kullanabilmeleri amacıyla geliştirilmiştir ("Entegrasyon Yöntemi", 2017: 11.12.2017).

### ***c) Özel Entegrasyon Yöntemi***

421 Sıra No.lu Tebliğ ile e-fatura uygulamasından yararlanma yöntemleri arasına Entegrasyon ve Başkanlık Portal yöntemleri dışında Özel Entegrasyon Yöntemi de eklenmiştir.

Özel Entegrasyon Yöntemi, çok sayıda fatura düzenleyen ve faturalama ihtiyaçları farklılık gösteren mükelleflerin kendilerine ait yeterli bilgi işlem alt yapısının olmaması durumunda teknik açıdan yeterliliğe sahip özel bir entegratörün bilgi işlem sistemi aracılığıyla elektronik fatura alıp gönderilmesine olanak tanıyan yöntemdir. Bu yöntemin işletmelere avantajı ise kendi uzmanlık alanları dışında bir işle uğraşmak zorunda kalmaksızın fatura bilgilerini özel entegratörlere göndererek fatura alıp göndermelerine olanak tanınmasıdır (Doğan, 2013: 89).

### **2.2.1.7.Elektronik Fatura Standardı (UBL)**

UN/CEFACT ve OASIS tarafından 1999 yılında geliştirilen ebXML, işletme ve elektronik işletmelerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış bir dizi özellikler olarak tanımlanır (Kotinurmi, Nurmilaakso ve Laesvuori, 2003: 139).

EDI yaygın olarak önceden belirlenmiş bir mesaj formatına sahip iş belgelerinin değiştirilmesi olarak tanımlanır. EDI, hatasız işlemlere ve verimli operasyonlara yol açar (Nurmilaakso ve Kotinurmi, 2004: 608).

UBL ise ticari hayatta mevcut bulunan EDI ve ebXML gibi tüm iş süreçlerini kapsayan, iş dünyasının evrensel ölçekte birlikte iş yapabilirlilik ihtiyacına yönelik geliştirilmiş bir yapıdır (Doğan, 2017: 151).

UBL bünyesinde faturalama, satın alma, sipariş, ödeme gibi genel iş süreçlerine ilişkin belgelerin çoklu versiyonlarının geliştirilmesini sağlayan, ulusal ve uluslararası iş dünyasının birlikte iş yapabilmesine imkan tanıyan bir standarttır (Tektüfekçi, 2016: 24).

Elektronik fatura uygulamasında standart kabul edilen UBL-TR ve uluslararası ticarete işbirliği de dahil olmak üzere kaynaktan ödemeye kadar tüm tedarik zincirinde yer alan süreçleri tanımlayan UBL-2.0 da bulunan 31 adet ticari tanımdan yalnızca “Fatura” ve “Uygulama Yanıtı” dokümanlarının tanımını almış ve ülkemiz ihtiyaçları doğrultusunda özelleştirmiştir (Yıldırım, 2013: 142-143).

### **2.2.1.8.Elektronik Faturada Mali Mühür ve Elektronik İmza**

Elektronik fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin başvuru işlemi öncesinde elektronik imza araçlarını temin etmiş olmaları gerekmektedir. Elektronik imza araçlarını (tüzel kişiler için mali mühür, gerçek kişiler için nitelikli elektronik sertifika ya da için mali mühür) temin eden mükelleflerin başvuruları elektronik ortamda yapılmaktadır (“Başvuru”, 2017: 11.12.2017).

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ nde Mali Mühür: “*Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve*

*içeriğın garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğın sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-Fatura Uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu olan Mali Mühür, Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade etmektedir.” şeklinde açıklanmıştır.*

Başka bir tanıma göre Mali Mühür, elektronik belge olarak oluşturulacak olan fatura ve diğer yasal belgelerin bütünlüğünün, kaynağının ve içeriğinin garanti altına alınması ve elektronik ortamda faturaların düzenlenmesi, alınması ve saklanmasını sağlayan tüzel kişilerin kullandığı kurumsal bir elektronik imza çeşididir (Doğan, 2017: 113).

23.01.2014 tarih ve 25355 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’ nda Elektronik İmza: *“Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri”* olarak ifade edilmektedir.

Başka bir tanıma göre Elektronik İmza, verinin üçüncü tarafların erişimine kapalı olduğu bir ortamda bütünlüğü bozulmadan ve değiştirilmeden korunmasına imkan tanıyan ve tarafların kimliklerinin doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade etmektedir (Ermiş, 2006: 123).

Elektronik faturanın veri bütünlüğünün korunması ve kaynağının inkar edilemezliğinin sağlanması ancak elektronik ortamda doğruluğu ve geçerliliği kontrol edilen mali mühür ve elektronik imza ile mümkündür. Elektronik faturanın kağıda basılarak saklanması mümkün olmadığı için mükelleflerin aldıkları ve düzenledikleri elektronik faturaları üzerinde mali mühür veya elektronik imzayı içerecek şekilde elektronik, manyetik ve optik ortamlarda saklamaları ve istendiğinde ibraz etmeleri gerekmektedir (Şençiçek, 2013: 92).

Özetle; elektronik faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ve kaynağının inkar edilemezliği mali mühürle ve elektronik imza (e-imza) ile garanti altına alınmaktadır. Mükellefler düzenledikleri ya da aldıkları elektronik faturaları üzerinde mali mühür/e-imza olacak şekilde kanuni süreler içinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ederek istendiği takdirde ibraz etmekle yükümlüdürler (Doğan, 2013: 90).

### **2.2.1.9.Elektronik Fatura Senaryoları**

Elektronik fatura gönderim senaryoları; gönderim ve alımında alıcının fatura karşısında gösterdiği iradeye göre temel fatura senaryosu ve ticari fatura senaryosu olarak ikiye ayrılmaktadır (Doğan vd., 2015: 156).

E-fatura uygulaması kullanım yöntemlerinden; portal, entegrasyon ya da özel entegrasyon yöntemlerinden hangisi seçilirse seçilsin kullanılacak senaryo yine iki seçenektir. E-fatura kullanıcılarının karşılıklı anlaşmalarına göre temel veya ticari fatura senaryolarından birisi seçilir (Gülten ve Erdem, 2016: 27).

Temel Fatura Senaryosunda alıcının faturaya itirazı noter gibi harici yollarla yapılırken Ticari Fatura Senaryosunda uygulama yanıtı ile gönderici birime kabul, red ya da iade şeklinde geri dönüş yapılır (Doğan, 2017: 127).

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi; temel ve ticari fatura senaryolarında, Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan bir ayırım söz konusu olmadığı için e-faturanın içeriği değişmez iken sadece faturaya itiraz şekli farklılık göstermektedir kısacası her iki fatura senaryosu da hukuksal sonuçları bakımından farklılık göstermemektedir (Gülten ve Erdem, 2016: 27).

#### **2.2.1.9.1.Temel Fatura Senaryosu**

Elektronik faturanın sadece düzenlenme ve gönderilmesi sürecini kapsayan Temel Fatura Senaryosu, her ölçek ve sektördeki kamu veya özel sektör alıcı ve satıcıları ile her türlü mal satışı veya hizmet işlemi içermektedir (Doğan, 2017: 127).

Temel Fatura Senaryosunda alıcının faturayı kabul ya da red işlemi sistem üzerinden gerçekleşmemekte diğer bir ifadeyle gönderilen faturanın uygulama yanıtı ile sistem içinden reddi olanaklı değildir (Doğan vd., 2015: 157).

#### **2.2.1.9.2.Ticari Fatura Senaryosu**

Elektronik fatura gönderiminde karşılıklı anlaşmanın sağlanması ile alıcı tarafından gelen faturaya kabul, red veya iade uygulama yanıtlarından birinin gönderildiği elektronik fatura senaryosudur (Doğan vd., 2015: 157).

Ticari Fatura Senaryosu ile düzenlenen elektronik fatura, vergi kanunlarına ve ilgili düzenlemelere bağı kalınarak düzenlenen bir fatura olarak ifade edilmektedir (Doğan, 2017: 133).

#### **2.2.1.10. Elektronik Faturada Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler**

Elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflere ilişkin sorumluluk ve cezai müeyyideler Vergi Usul Kanunu 397 Sıra No.lu Genel Tebliği 9. Bölümde açıklanmıştır. Bu açıklamalar ilgili kanunda yer aldığı gibidir:

- *Başkanlık tarafından bu Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanır.*

- *e-Fatura Uygulamasından yararlanma yetkisi bulunmakla birlikte, bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymayan ve Başkanlıkça yapılacak uyarıya rağmen durumlarını düzeltmeyen mükelleflerin, e-Fatura gönderme ve/veya alma yetkileri Başkanlık tarafından yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. Yetkileri Başkanlıkça iptal edilen mükellefler, iptal edilen yetkileri bakımından bir yıl süre ile e-Fatura Uygulamasından yararlanamazlar.*

- *Mükellefler, e-Fatura Uygulaması kapsamında oluşturdukları elektronik belgelerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu çerçevede Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.*

- *e-Fatura düzenleme yetkisi bulunan mükelleflerin gerek kendi sistemlerinde gerekse e-Fatura Uygulamasında meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumlarında fatura düzenleyebilmek için yeteri kadar basılı kağıt fatura bulundurmaları zorunludur.*

- *Başkanlık, gerek görmesi halinde uygulamadan yararlanan mükelleflerin bilgi işlem sistemini/sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetimler sırasında mükellefler, gerekli her türlü imkanı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır.*

- *Mükellefler, bilgi işlem sistemini/sistemlerini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve diğer unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi*

*inceleme elemanlarının ve Başkanlıkça görevlendirilecek personelin erişimini ve denetimini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemez.*

### **2.2.1.11.Elektronik Fatura Uygulamasının Faydaları**

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin muhasebe uygulamalarına yansımalarından biri olan ve 2008 yılında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile hayata geçen Elektronik Fatura Uygulamasının kullanıcılara sunacağı yararlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Gökçen ve Özdemir, 2016: 146):

- Arşivleme maliyetini ortadan kaldırır.
- Kağıt kullanımını azalacağı için baskı ve kırtasiye giderlerini azaltır.
- Elektronik fatura uygulaması, bilgi ve belge denetimini kolaylaştırır.
- Uluslararası firmalar ile entegrasyon sağlar.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde araç görevi görür.
- Kağıt kullanımını önemli oranda azaltması nedeniyle çevreye sürdürülebilir yaşam sunar.
- Alıcı ve satıcı arasında fatura kaynaklı, fatura alma ve fatura gönderme problemlerini azaltır hatta giderek sonlandırır.
- Fatura düzenleme ve fatura gönderme maliyetlerinde kullanıcılara ciddi oranda maliyet avantajı sunar.

### **2.2.2.Elektronik Defter Uygulaması**

Teknolojinin getirdiği yeniliklerden bir diğeri olan elektronik defter, 13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Tutulması gereken defterlerin elektronik ortamda tutulmasını ifade eden elektronik defter, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile uygulamaya koyulmuştur (“E-Defter Hakkında”, 2017).

Teknolojinin büyük bir hızla yayıldığı ve geliştiği günümüz dünyasında, dijital bir devrim niteliğinde olan elektronik defterin hayatımıza girmesiyle hem kamu sektörü hem özel sektör farklı kazanımlar elde etmeye başlamış özellikle muhasebe

uygulayıcıları elektronik defter uygulaması ile zamandan tasarruf sağlamaya başlamışlardır.

Elektronik defter uygulaması, standart bir veri formatında bilgi sunacağı için firmalara ilişkin bilgi talebinde bulunan kamu ve özel sektör kurumları için hayati bir önem taşımaktadır (Tektüfekçi, 2016: 259).

Elektronik defter uygulaması firmalar defterlerini artık kağıt ortamında tutmamaya başlamış, elektronik ortamda tutulan defter ağırlıkları ise sadece 21 gram kadar az bir alan kaplar hale gelmiştir. Böylece elektronik defter kullanımı ile basım, onay ve arşivleme maliyetleri ortadan kalkmakta ve işgücü ve zamandan ciddi ölçüde tasarruf sağlanmaktadır (Doğan, 2017: 481).

### **2.2.2.1.Elektronik Defter Kavramı**

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde Elektronik Defter: *“Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü”* şeklinde tanımlanmıştır.

Günümüzde firmalar büyük oranda kayıtlarını çeşitli yazılımlar aracılığıyla bilgisayar ortamında tutmaktadır. Elektronik defter de farklı yazılımlar aracılığıyla tutulan kayıtların ortak bir veri formatı ve standardına göre elektronik ortamda tutulmasına imkan sağlayan bir yazılım ve elektronik kayıtlar bütünüdür ve Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kağıt ortamda tutulacak defterlerle aynı hukuki sonuçları doğurur (Doğan, 2017: 483).

Başka bir tanımla elektronik defter, VUK ve/veya TTK' da belirtilen işletmelerin tutmak zorunda olduğu, dosya boyutları şirket büyüklüğüne göre değişen günlük ve büyük defterin elektronik ortama aktarılmasını, düzenlenmesini ve doğrulanmasını sağlayan bir projedir (Bayar, Ülkar ve Kuzu, 2015).

### **2.2.2.2.Elektronik Defterin Temel Amacı**

Ülkemizin önemli sorunlarından biri olan kayıt dışılık, rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemekte, ekonomideki haksız rekabetin önlenmesi ve ekonomik

gelişmelerin sağlıklı bir seyir izlemesi için ise kayıt dışı ekonomi ile mücadele önem kazanmaktadır. Maliye Bakanlığı kayıt dışılığının en fazla olduğu akaryakıt, tütün ve alkol sektörlerinin yakından takibini sağlamak için tedbirler almıştır. Bu kapsamda 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile elektronik defter düzenlemesi, muhafaza ve ibrazı konuları düzenlenmiştir (Er ve Yılmaz, 2013: 62).

E-defter, kamu ve özel sektör kurumlarının birçok vergisel ve vergisel olmayan amacına katkıda bulunabilecek bir uygulamadır. E-defterin hayata geçirilmesinin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 2017: 486):

- Defter kayıtlarının oluşturulması ile ilgili yükümlülükleri değişen teknolojik ve idari ihtiyaçlara göre şekillendirmek,
- Kağıt ortamında basım, tasdik ve arşivleme yükümlülüklerini ortadan kaldırmak suretiyle bu yükümlülüklerin elektronik ortam ve araçlarla yerine getirilebilmesini mümkün kılmak,
- Kamu ve özel sektörün iş süreçlerinde yeni açılımlar sağlamak,
- Vergiye gönüllü uyumu artırmak,
- Elektronik denetim (e-Denetim) için uygun altyapıyı hazırlamak,
- Uzaktan denetim yapılabilmesinin kapısını aralamak,
- Uluslararası ortak denetimi mümkün kılmak,
- Uluslararası arenada farklı yasal ortamlarda faaliyet gösteren firmaların yönetsel gereksinimleri ile iç ve dış denetim gereksinimleri için ortak bir format ve standart sağlamaktır.

### **2.2.2.3.Elektronik Defterin Mevzuat Düzenlemeleri**

E-defter uygulaması ile ilgili tebliğ ve sirküler aşağıda gösterildiği gibidir (“e-Defter Uygulamasının Teknik Mimarisi, Mevzuat Düzenlemeleri ve Kılavuzları”, 2017):

- Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1), 13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete,



- Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:2), 24.12.2013 Tarih ve 28861 Sayılı Resmi Gazete,
- 421 Sıra No.lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete,
- 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete,
- 58 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 18.02.2013 Tarih ve VUK-58/2013-03,
- 67 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 26.11.2013 Tarih ve VUK-67/2013-12.

#### **2.2.2.4.Elektronik Defter Standardı (XBRL) Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili**

Bir bilgi sistemi olarak muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biri de kaydedip sınıflandırılan finansal nitelikteki işlemlerin raporlanarak analiz ve yoruma sunulmasıdır. Teknoloji ve internetin gelişmesine paralel olarak sunulan raporlar yazılı olduğu kadar elektronik ortamda da sunulmaya başlanmıştır. Ekonomik kriz ve muhasebe skandallarının etkisiyle doğru ve zamanında sunulan finansal raporların önemi artarak eşzamanlı kayıt, eşzamanlı raporlama ve sürekli denetim gibi kavramlar giderek önem kazanmaya başlamıştır (Yılmaz ve Gelmedi, 2011: 213).

Teknolojideki gelişmeler ile internet üzerinden finansal tablo transferi yaygın şekilde kullanılmaya başlanmıştır. İnternet üzerinden finansal raporların iletilmesinde ortak ve standart bir evrensel dil oluşturulması ve verilerin bilgisayar tarafından algılanarak yeniden veri girişinin önlenmesi ihtiyacı ile Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Extensible Business Reporting Language) olarak ifade edilen XBRL' yi karşımıza çıkmıştır (Karabınar ve Yılmaz, 2012: 3).

XBRL, internet üzerinden veya diğer elektronik yöntemlerle finansal bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerin hazırlanmasında, transfer edilmesinde ve raporlanmasında uluslararası bir standart sağlamaktadır. XBRL ile finansal veriler için standart etiketler oluşturulmakta böylece oluşturulan etiketler sayesinde finansal

veriler, hem bilgisayarlar hem de insanlar açısından anlaşılır boyut kazanmaktadır (Doğan, 2017: 553).

XBRL' nin temel özellikleri; genişleyebilir bir dil olması, işletme raporlaması için kullanılması ve XBRL' nin diğer dillerden bağımsız ayrı bir dil olmasıdır (Yılmaz ve Gelmedi, 2011: 214).

XBRL, hem finansal raporları hazırlayanlar için hem de finansal rapor kullanıcıları (yöneticiler, paydaşlar, devlet, yatırımcılar ve çalışanlar ve benzeri) için farklı noktalarda fayda üretmektedir. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karabınar ve Yılmaz, 2012: 14-19; Yılmaz ve Gelmedi, 2011: 223-224):

- Sürekli denetimi kolaylaştırması,
- Şeffaflığı artırması,
- Finansal raporların zamanında sunumunu sağlaması,
- Gerçeğe uygun değer muhasebesi,
- Finansal Tabloların hazırlanması ve sunulmasında standartlaştırmayı sağlaması,
- XBRL ile sürekli raporlamanın asimetrik bilgi riskini azaltması,
- XBRL kullanımının finansal raporları daha kaliteli ve şeffaf boyuta taşıması,
- Finansal raporların anlaşılabilirliğini artırması,
- XBRL ve internet tabanlı finansal tabloların finansal raporların zamanında sunumunu sağlaması,
- Mali tabloların konsolidasyonunu kolaylaştırması,
- İnsan hatalarını minimuma indirmesi,
- Finansal raporlamanın doğru yapılabilirliğini sağlaması,
- Faydalı finansal bilginin sunumuna imkan tanınması,
- Daha hızlı ve daha doğru elektronik sorgulamanın yapılması.

#### **2.2.2.5. Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler ve Geçiş Süresi**

Elektronik defter tutmak zorunda olan mükellefler 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiştir. Söz konusu tebliğin "3.1." numaralı ve "Kapsama Giren Mükellefler" başlıklı bölümü ile:

a) 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

18.02.2013 tarihinde yayınlanan 58 No.lu Sirküler ile de elektronik defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükelleflere yönelik bazı açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar:

a) 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

b) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Bu kapsamda alış yapanların tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

421 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik defter tutmak zorunda olan mükellefler için e-deftere geçiş süresi en geç 2014 takvim yılı içerisinde olarak belirlenmiş olup elektronik defter yazılımlarını kendi geliştiren mükellefler için geçiş tarihi 01.09.2014 olarak belirlenmiştir.

#### **2.2.2.6. Elektronik Defter ve Elektronik Defter Beratının Oluşturulması**

1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’de Elektronik 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 dosya*” olarak tanımlanmıştır.

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında kendilerine izin verilen mükellefler aylık dönemler itibariyle belirtilen format ve standartlara uygun olarak e-defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır. Oluşturulan defterlerin beratları takip eden ayın sonuna kadar alınmış olunmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamada elektronik defter kapsamında tutulması gereken defterler olarak; yevmiye defteri ve büyük defter öngörülmüştür (Er ve Yılmaz, 2013: 64).

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde ifade edildiği üzere; defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kağıt ortamında tutamazlar. Elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer.

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde açıklandığı gibi; uygulamadan yararlanan mükellefler, aylık dönemler itibariyle oluşturdukları elektronik defterler için aşağıda yer alan adımları izleyerek berat almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar:

a) *Gerçek kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar kendilerine ait güvenli elektronik imza veya mali mühür ile imzalar.*

b) *Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar (Hesap döneminin son ayına ait defterler kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar) kendilerine ait mali mühür ile onaylar.*

c) *İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.*

ç) Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir.

Özetle, elektronik defter oluşturulduktan sonra imzalanır ya da mühürlenir; onaylanan defterin imza ya da mühür değeri alınır; e-defter imza değerini içeren e-defter beratı mükellef tarafından ilgili internet adresinde yer alan “e-defter uygulaması” na yüklenir. Gelir İdaresi Başkanlığı e-defter uygulamasından gelen beratı kendi mali mührüyle onaylar ve mükellef e-defter uygulamasından indirdiği e-defter beratı ve e-defterini yasal saklama süresi boyunca saklar (Doğan, 2017: 514).

### **2.2.2.7. Elektronik Defterin Muhafaza ve İbrası**

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında defter oluşturma konusunda izin alanlar, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki durumlara uygun hareket etmek zorundadır:

- a) *Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.*
- b) *Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmemesi, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterlerin kâğıt ortamında saklanmayacaktır.*
- c) *Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.*
- ç) *Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde*

*görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.*

*d) Elektronik defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.*

### **2.2.2.8. Elektronik Defterde Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler**

Elektronik defter uygulamasından yararlanan mükelleflere ilişkin sorumluluk ve cezai müeyyideler 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği 6. Bölümde açıklanmıştır. Bu açıklamalar ilgili tebliğde yer aldığı gibidir:

- Elektronik defter oluşturulurken, 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlere uyulması zorunludur.*
- 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde elektronik defter oluşturan veya oluşturdukları elektronik defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununun ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*
- Elektronik defter tutanlar 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği çerçevesinde oluşturdukları elektronik defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Elektronik defter beratı, elektronik defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, elektronik defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.*
- Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların bilgi işlem sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Elektronik defter tutanlar bu denetimler sırasında, gerekli*

*her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır. Bu kapsamdaki denetim yetkisi mahallinde kullanılabilceği gibi, bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılması da istenilebilir.*

- *Uyumluluk testini geçen yazılımların gerekli şartları sürekli olarak taşımaları için bu yazılımların üreticilerinin ve kullanıcılarının gerekli önlemleri almaları zorunludur.*
- *1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında elektronik defter oluşturanlar, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen denetim elemanlarının veya Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemez.*

#### **2.2.2.9. Elektronik Defter Uygulamasının Faydaları**

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin muhasebe uygulamalarına yansımalarından bir diğeri olan Elektronik Defter Uygulaması, kullanıcıları durumunda olan kamu kurumları ve özel sektör kuruluşları için birçok alanda fayda sağlamakla birlikte nihai faydayı ülke ekonomisine sunmaktadır (Gökçen ve Özdemir, 2016: 147).

Elektronik Defter Uygulamasının kullanıcılara sağladığı faydalar aşağıda ifade edilmiştir (Gökçen ve Özdemir, 2016: 150):

- Defterlerin arşivleme maliyetlerini ortadan kaldırır.

- Defterlere hızlı ve kolay erişim sağlar.
- İç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerinde defterlere hızlı ve etkin erişim sağlar.
- Vergi incelemelerinde kolaylık sağlar.
- Kırtasiye ve baskı giderlerinde tasarruf sağlar.
- Noter tasdik maliyetlerini ortadan kaldırır.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde araç görevi görür.
- Kağıt kullanımını önemli oranda azaltması nedeniyle çevreye sürdürülebilir yaşam sunar.
- Elektronik defter standardı XBRL ile *sürekli denetim* kolaylaştırır.





## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **MUHASEBEDE DENETİM VE BİLGİ TEKNOLOJİSİ DESTEKLİ SÜREKLİ DENETİM**

2000’li yıllarda yaşanan denetim skandalları, denetime ve finansal raporlara duyulan güveni büyük ölçüde azaltmıştır. Denetim süzgecinden geçen bir muhasebenin ise işletmelere ilişkin bilgi talebinde bulunan kişi ve kurumlar için daha güvenilir olduğu açıktır. Bilgi teknolojisi destekli sürekli denetim eş zamanlı kontrol sağlayarak denetim risklerini anında ortaya çıkarmaktadır. Böylece sürekli denetiminin, yaşanan denetim skandallarının kaybettirdiği güveni, yeniden kazandıracağı düşünülmektedir.

#### **3.1. DENETİME DUYULAN GEREKSİNİM VE DENETİM KAVRAMI**

Hayat boyu kişiler, farklı açıklamalar yapmakta, sayısız isteklerde bulunmakta, çeşitli kararlar almakta, birtakım iddia ve görüşlerin doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Sunulan iddia ve görüşler ise genelde öznel yargılara dayandığından, bu iddia ve görüşlerin geçerliliğinin kabul edilmesi ve nesnellik kazanması bir inceleme ile mümkün olmaktadır (Güredin, 2014: 3).

İşletmelerin yönetim kurulları, ortakları, şirketlere ortak olmak isteyen potansiyel taraflar, kreditorler, yöneticiler, işletmelere yatırım yapmayı düşünen taraflar, kamu kurumları ve düzenleyici otoriteler gibi işletmelerin hemen hemen tüm paydaşları; gerçek, şeffaf, doğru, güvenilir ve tarafsız finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.

Toplumda ekonomik faaliyetlerin ve işlem sayısının artması; kişilerin talep ettiği nitelikli ve güvenilir bilgi ihtiyacını arttırmıştır. Bilginin üçüncü kişilerden elde edilmesi de elde edilen bilginin daha fazla sorgulanması ihtiyacını doğurmuştur. Bütün sayılan gerekçeler ise denetime duyulan gereksinimi arttırmış ve denetim kavramının doğmasına zemin hazırlamıştır.

### 3.1.1.Denetime Duyulan Gereksinim

Muhasebe, finansman, yönetim, pazarlama, üretim, araştırma ve geliştirme, halkla ilişkiler, insan kaynakları ve denetim işletmelerin sahip oldukları fonksiyonlardır.

Kar, topluma hizmet ve sürekli faaliyet gösterme amacıyla kurulan işletmelerin öngörülen bu amaçlara ne ölçüde ulaştığı ve gerçekleşen eylemler ile bu amaçlardan ne kadarlık sapma gösterdiğinin tespiti işletme fonksiyonlarından denetim ile mümkün olmaktadır (Bakır, 2007: 3).

İşletmecilik biliminin temel kavramlarından biri olan denetim; işletme yönetiminden makroekonomiye ve kamu düzenine kadar birçok alanı etkileyen bir kavram niteliğinde olup günümüzde her alanda sıkça kullanılmaktadır (Demir vd., 2008: 12).

Denetim, karar verme sürecinin son aşamasında, işletmelerin sayılan bütün fonksiyonlarına tepeden bakarak durum değerlendirmesi yapan bir işletme fonksiyonudur (Baydarol, 2007: 4).

Gelişip karmaşıklaşan toplum yapıları karar alıcılara sunulan bilginin güvenilir olma önemini de beraberinde getirmiştir. Karar alıcıların başkaları tarafından sunulan bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek istemeleri, yönetim tarafından sunulacak bilginin doğru sunulmasının önemini oluştururken; güvenilir olamayan bilgiler, bilgi riskine yol açarak karar alıcıları yanlış yönlendirme potansiyeline sahiptir (Güredin, 2014: 9).

Özellikle 2000’li yıllarda patlak veren Enron, Adelphia, Worldcom, Parmalat, Xerox ve Waste Management gibi hile ve yolsuzluk temelli denetim skandallarının yaşanması nedeniyle muhasebenin çıktısı olan finansal tablolara duyulan güven azalmıştır. Bu nedenle işletmelere yatırım yapmayı düşünenlerin hata ve hileden uzak şeffaf, doğru, açık ve güvenilir finansal bilgiye ihtiyacının olduğu ve bunun da denetim mekanizması ile sağlanabileceği tartışmasız bir gerçektir.

Denetim aracılığı ile bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız, doğru ve güvenilir olduğunun tespit edilmesi bilgi riskini minimize eder ve karar alıcıların bilgiye duyduğu güveni artırarak, hatalı finansal bilgiyle karşılaşmalarını büyük ölçüde önlemiş olur (Baydarol, 2007: 4)

### 3.1.2. Denetim Kavramı ve Muhasebe İle İlişkisi

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini: “*Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.*” şeklinde tanımlamıştır.

Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve bilgilerin önceden belirlenmiş bir takım ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak derecede yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları çerçevesinde defter, kayıt ve belgeler üzerinden çeşitli denetim teknikleriyle değerlendirilmesi ve sonuçlarının denetçi yargısının belirtildiği denetim raporu ile sona erdirilmesi sürecidir (Selimoğlu vd., 2008: 3-4).

Denetim (Auditing), yönetimin bir fonksiyonunu ve işletme literatüründe yönetim faaliyetinin son aşamasını oluşturmaktadır. Bu açıdan ele alındığında denetim, işletme yönetimi açısından gerçekleşen eylemler ile planlanan eylemlerin karşılaştırılması ve olası sapmaların nedenlerinin bulunup giderilmesini ifade etmektedir (Demir vd., 2008: 12-13).

Diğer bir tanımla denetim; denetlenecek unsurların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu unsurlara yönelik objektif kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması faaliyetlerinden oluşan karşılaştırmaya dayalı sistematik bir süreçtir (Gücenme, 2004: 1).

Yapılan denetim tanımlarından hareketle *denetimin unsurları ve özellikleri* şu şekilde özetlenebilir:

- Denetim karşılaştırmaya dayalı bir süreçtir.
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaları ele alır.
- Önceden saptanmış ölçütlere göre karşılaştırma yapar.
- Denetim, konusunda yetkin ve deneyime sahip kişilerce bağımsız sürdürülen bir faaliyettir.
- Yönetim tarafından ileri sürülen iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini ölçer.
- Tarafsızca yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme sürecidir.

- Denetim sürecinin son aşaması “denetim raporu” ile ilgili taraflara sonuçları bildirir.

Muhasebe metodolojisi, bir işletmeye etki eden olayların ve işlemlerin belirlenmesi, muhasebe kayıtlarına aktarılması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve elde edilen muhasebe raporlarının karar alıcılara yarayacak bir biçimde iletilmesini sağlayan yaratıcı niteliği olan bir süreçtir. Finansal tablolarını denetleme metodolojisi ise yeni bir bilgi ortaya koymayan sadece muhasebe sürecini kritik bir gözle gözden geçirmeye ve sunulan raporların dürüstlüğü hakkında yargıya ulaşmaya çalışan muhasebe raporlarının değerini arttıran bir fonksiyondur (Güredin, 2014: 23-24).

Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı niteliğinde olan finansal tablolar, denetimin konusunu oluştururken, sunulan tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturur (Selimoğlu vd., 2008: 3).

Muhasebe, rakamsal olarak kayıtları düzenleme faaliyetini yerine getirir. Denetim ise muhasebe tarafından sunulan bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek değerleriyle kayıtlara alınıp alınmadığını tarafsız topladığı kanıtlarla araştıran ve sonuçlandıran bir süreç olması yönüyle muhasebeden ayrılır (Bakır, 2007: 19).

Denetim, muhasebenin; yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere ve standartlara göre gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemeye çalışır ve muhasebe de bu bağlamda denetim için temel dayanak oluşturur (Karkacier, 2009: 32).

Özetle; muhasebe ve denetim ikili ve birbirini tamamlayan bir ilişkiyi yansıtmaktadır. Muhasebesiz denetim dayanıksız, denetim ise muhasebesiz sağlamasızdır (Demir vd., 2008: 12). Kısacası; muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyeti olarak düşünülebilir (Güredin, 2014: 24).

Muhasebe ve denetim ilişkisi Tablo 1’de gösterildiği şekilde ifade edilebilir:

**Tablo 1:** Muhasebe ve Denetim İlişkisi

MUHASEBE	DENETİM
Olayların ve İşlemlerin Analizi	Yönetimin Hazırladığı Finansal Tabloların Elde Edilmesi
Kıymet Hareketleriyle İlgili Bilgilerin Muhasebe Kayıtlarına Aktarılması ve Özetlenmesi	Bu Tablolardaki Bildirimlere İlişkin Kanıt Toplama ve Bu Kanıtları Değerlendirme
Mali Bildirimlerde Bulunulması	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Bildirimlerin Dürüstlüğü'nün Saptanması
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Doğrultusunda Finansal Tabloların Hazırlanması	Bulgularla İlgili Denetim Raporunun Hazırlanması
Finansal Tablolar ve Denetim Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Dağıtılması	Denetim Raporunun Müşteriye Sunulması

(Güredin, 2014: 24)

### 3.2.DENETÇİ VE DENETİM TÜRLERİ

İktisadi ve finansal faaliyetin olduğu her yerde yaşam alanı bulan ve işletmeler açısından gün geçtikçe uluslararası boyut kazanan denetimin önemi hiç kuşkusuz rekabet, küreselleşme, teknoloji, ekonomi ve sosyal hayatta yaşanan dönüşüm ve değişimler ışığında artmaktadır (Haftacı, 2014: 1).

Bu kategoride ise, denetim ve denetçi türlerinin çeşitli açılardan sınıflandırılması ele alınacaktır. Denetçi türleri; bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi ayrımına tabi tutulurken, denetim türleri; statüsüne, yapılış nedenine, amacına, kapsamına ve yapılış zamanına göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir.

#### 3.2.1.Denetçi Türleri

Merkantilizmin gelişmesine paralel olarak uluslararası ticaretin artması ile hesap ve işlemlerin doğrulanma ihtiyacı denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu dönemde hesap ve işlemleri inceleyen ve inceleme sonuçlarına bağlı görüş bildiren,

denetçi denilen kişiler ortaya çıkmıştır (“Denetim (Audit) Kavramı”, 2017: 02.11.2017).

Denetçi; denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi, tecrübe ve ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında objektif davranarak genel kabul görmüş denetim standartlarından genel (kişisel) standartları azami ölçüde sağlayan kişidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel (Kişisel) Standartlar, denetçinin denetim görevini yerine getirebilmesi için belli başlı yetkinlikleri esas almaktadır. Bu yetkinlikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 1994: 27):

- Denetim, bir uzman olarak gerekli mesleki eğitim ve yeteneğe sahip kişilerce yapılır.
- Denetçi veya denetçiler bağımsızlık ilkesi çerçevesinde davranmalıdır.
- Denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanması süreçlerinde mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

Denetçi olabilmek için sayılan bu özellikler, ülkelerin gelişmişlik düzeyine artış ya da azalış göstermektedir. Mesleki eğitim, yetenek, bağımsız davranabilme, mesleki özen ve titizliğe ek olarak denetçilerin dürüst, sır saklayan, dengeli, muhasebenin yanı sıra diğer işletme fonksiyonlarında da bilgi sahibi olması beklenmektedir (Haftacı, 2014: 14).

### **3.2.1.1. Bağımsız Denetçiler**

Gelişmiş ülkelerde önemli bir yere sahip olan bağımsız denetçiler, profesyonel denetim hizmeti sunan, tek başına çalışan ya da bir denetim işletmesinde görev yapan kişiler olarak sınıflandırılabilir (Güredin, 2014: 19).

Bağımsız denetçiler, bağımsız olarak çalışırlar ve denetim çalışmalarını yürüttükleri işletmeye denetim faaliyeti dışında herhangi bir iş ilişkisiyle bağlı bulunamazlar. Bağımsız olma özelliği, bağımsız denetçileri diğer denetçi türlerinden ayırmaktadır (Haftacı, 2014: 15).

Bağımsız denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumu ve gidişatını öğrenmek isteyen kişi veya kurumlar tarafından talep edilirler ve bağımsız denetçilerin asıl görevi işletmelerin finansal tablo denetimini yerine getirmektir (Bakır, 2007: 24).

### 3.2.1.2.İç Denetçiler

Bağlı bulunduğu işletmenin organizasyon şemasında yer alan iç denetçiler, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı denetim hizmeti sunan ve işletmelerin verimli çalışması ve saptanmış politikalara uyulması önemi dolayısıyla genelde uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini gerçekleştiren kişilerdir (Selimoğlu vd., 2008: 6).

İç denetçiler, işletmelerin finansal nitelikte olan ve olmayan faaliyetlerini inceler ve bağlı oldukları yöneticilere önerilerini de kapsayan raporlar sunar. Bir organizasyonda iç denetçilerin görevleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Haftacı, 2014: 15):

- İşletme varlıklarını her türlü hataya ve yolsuzluğa karşı korumak,
- İşlemlerin saptanmış politikalara uygunluk derecesini araştırmak,
- Çalışanların meydana getirebileceği hata ve yolsuzlukları engellemek,
- Yapılmış olan hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak,
- Kanıt toplamak ve dayanaklarla karşılaştırmak,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin iyileştirme önerilerinde bulunmak,
- İşletme faaliyet sonuçlarını üst yönetime raporlamak.

### 3.2.1.3.Kamu Denetçileri

Denetimi kamu yararına yapan ve kamuya bağlı çalışan kamu denetçileri, kamu kurumlarının ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin belirlediği ekonomik politikalara uygunluğunun denetimini gerçekleştirir. Kamu denetçilerinin kendi kurumlarında yaptıkları denetim çalışmaları iç denetim faaliyeti iken özel sektör kurumlarında yaptıkları denetim çalışmaları vergi denetimi ve diğer denetim faaliyetleridir (Aydemir vd., 2011: 21).

Kamu denetçileri tarafından kamu örgütlerinin denetimi, ilgili kurum ve kuruluşların kanunu ve ilgili mevzuata uygunluğunun saptanması çalışmalarını kapsamaktadır. Kamu denetçilerinin özel sektöre yaptıkları denetimler ise vergi denetimi ve diğer denetimler olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi denetimi mali tablo denetimi şeklinde yapılmakta olup, diğer denetimler Türk Ticaret Kanunu, Sermaye

Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu gibi kanunlar uyarınca yapılan denetim çalışmalarını içermektedir (Gücenme, 2004: 3-4).

### **3.2.2.Denetim Türleri**

Denetim amaç, kapsam, neden, uygulama zamanı ve statüsüne göre farklı şekillerde kategorize edilebilir (Aydemir vd., 2011: 15).

#### **3.2.2.1.Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim türleri; finansal tabloların denetimi (bağımsız denetim), iç denetim ve kamu denetimidir.

##### **3.2.2.1.1.Finansal Tabloların Denetimi (Bağımsız Denetim)**

Dış denetçiler tarafından Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu gibi finansal tabloların düzenlenme ilkeleri ve amacına uygun konulmuş ölçütlerle uyumunun denetimini sağlayan bir denetim türüdür (Demir vd., 2008: 15).

Bağımsız denetimin amaçları ise şu şekilde ifade edilebilir (Haftacı, 2014: 9):

- Finansal tablolarla ilgili bir denetim görüşüne ulaşmak,
- Hata ve hileleri belirlemek,
- Hata ve hileleri ortaya çıkmadan önlemek,
- İşletme yönetimine önerilerde bulunmak suretiyle fayda sağlamak.

##### **3.2.2.1.2.İç denetim**

İşletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından yürütülen; işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği



ve işletme faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumluluğunun saptanması ve güvenilirliğini ölçmek üzere işletme tarafından gerçekleştirilen işlemler topluluğudur (Baydarol, 2007: 33).

### **3.2.2.1.3.Kamu Denetimi**

Kamuya bağlı denetçiler tarafından, kamu veya özel sektörde faaliyet gösteren kurumların; kanunlara, yönetmeliklere, kurallara, politika ve yordamlara uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir (Karkacıer, 2009: 38).

### **3.2.2.2.Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenine göre denetim; isteğe bağlı ve zorunlu (yasal) denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **3.2.2.2.1.Zorunlu Denetim**

Göreceli olarak denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde görülen yasal (zorunlu) denetim, yürürlükte bulunan kanunlar uyarınca yapılması gereken denetim türüdür. Bu denetim çalışmalarının sınırları kanun ve yönetmeliklerle ortaya konulmuştur (Baydarol, 2007: 12).

#### **3.2.2.2.2.İsteğe Bağlı Denetim**

Yasal bir zorunluluğun olmadığı, işletme ile ilgili bilgi talebinde bulunan kişilerin isteği doğrultusunda yapılan denetimdir. Denetim çalışmalarının sınırları işletme ile ilgili çıkar grupları tarafından belirlenir (Karkacıer, 2009: 37).

Uygulama açısından düşünüldüğünde yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetimin önemli bir fark içermediği düşünülebilir (Haftacı, 2014: 8).

### **3.2.2.3.Amacına Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim türleri; finansal tabloların bağımsız denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak sınıflandırılabilir.

### **3.2.2.3.1.Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi**

Finansal tabloların denetimi, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanacağı konusu dikkate alınarak denetimin tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilmesi temeline dayanan genel amaçlı bir denetim türüdür (Güredin, 2014: 16).

Finansal tablolar denetimi, günümüz denetim uygulamalarında en fazla kullanılan bir denetim türü olması yönüyle amacına göre denetim türlerinden farklılık taşımaktadır (Haftacı, 2014: 6).

Finansal tablo denetimi, finansal tablolar ile ilgili yönetimin iddialarını önceden belirlenmiş ölçüt olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre inceler ve finansal tabloların bu ölçütlere uygunluğu hakkında ilgili kişilere rapor sunar (Güredin, 2014: 18).

### **3.2.2.3.2.Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetiminin amacı: işletme yönetiminin belirlediği kurallara ve benimsenen işletme politikalarına işletme personelinin ne derecede uygun hareket ettiğinin araştırılması esasına dayanır. Kullanıldığı alan bakımından en geniş bir denetim türü iken özü itibariyle en dar kapsamlı denetim türüdür. Uygunluk denetimi işletme personeli veya işletme dışı kişiler (vergi idaresi yetkilerince) tarafından yapılan bir denetim türü olup bir takım ölçütler esas alınmaktadır. Bu ölçütlere uygun davranılıp davranılmaması, uygunluk denetimin özünü oluşturmaktadır. Bu ölçütlerin bir kısmı aşağıda sıralandığı gibidir (Haftacı, 2014: 6-7):

- *Kanun, tüzük ve yönetmelikler,*
- *Ana sözleşme,*
- *İşletmenin sınırlarını çizdiği yönetmelik ve yönergeler,*
- *Yönetim kurulu kararları,*
- *Üst yönetim tarafından belirlenen politika ve yöntemler,*

- *Üçüncü kişilerin yaptığı sözleşmeler.*

### **3.2.2.3.3.Faaliyet Denetimi**

Diğer bir adı yönetim denetimi olan faaliyet denetimi, genelde iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Günümüzde etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetimin işletmelerdeki artan önemine paralel olarak iç denetçilerin yerine getirdiği faaliyet denetiminin de önemi hızla artmaktadır.

Faaliyet denetiminin gelişmesinde iç denetim ve işletmelerin yönetim fonksiyonlarında yaşanan gelişmeler yadsınamaz öneme sahiptir (Selimoğlu vd., 2008: 6).

Faaliyet denetimi, işletmenin veya işletme içinde belirlenen bir bölümün belli bir dönemde gerçekleştirdiği faaliyetlerin sistematik olarak gözden geçirilmesi işlemi olup uygulama alanı muhasebe yanında üretim, yönetim ve pazarlama gibi fonksiyonları da kapsar (Gücenme, 2004: 3).

Faaliyet (performans) denetiminin temel amacı; işletmelerin meydana getirdiği faaliyetlerin sonuçlarının verimlilik, karlılık ve etkinlik standartlarıyla karşılaştırılması ve ölçüt olarak belirlenen kriterlere göre ayrıntılı bir analiz yapılmasıdır. Bütçeler, başarı ölçütleri, finansal oranlar ve sektör ortalamaları faaliyet denetiminde genel olarak kullanılan ölçütleri oluşturmaktadır (Demir vd., 2008: 17).

### **3.2.2.4.Kapsamına Göre Denetim Türleri**

Kapsamına göre denetim türleri; genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere sınıflandırılabilir.

#### **3.2.2.4.1.Genel Amaçlı Denetim**

Muhasebe işlemlerinin doğruluk ve güvenilirliğini ölçmek amaçlı yapılan denetimdir. Muhasebe işlemleri finansal tablolarla sunularak anlam kazandığı için finansal tablolar denetimi, genel amaçlı bir denetim türüdür (Haftacı, 2014:7).

#### **3.2.2.4.2.Özel Amaçlı Denetim**

Belli başlı özel amaçlı konularla ilgili işletme yönetimine bilgi sağlamak, muhasebenin belirli bir alanında inceleme yapmak ve görüş sunmak amacıyla yapılan denetim türüdür. Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler, işletmelere kredi sağlamadan önce yapılan incelemeler, satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler, işletmelere ortak olma kararı vermeden önce yaptırılan incelemeler özel denetimde yapılan incelemelere örnek oluşturmaktadır (Haftacı, 2014: 7).

#### **3.2.2.5.Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri**

Uygulama zamanına göre denetim türleri: ara denetim, son denetim ve sürekli denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Bakır, 2007: 22-23):

##### **3.2.2.5.1.Ara Denetim**

İşletme faaliyetlerinin belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemler itibarıyla hesap sonuçlarının incelenmesi işlemidir. Ara denetim türünde belirli aralıklarla denetim esastır.

##### **3.2.2.5.2.Son Denetim**

İşletme faaliyetlerinin sona ermesinden sonra incelenmesi işlemidir. Esas denetim olarak da ifade edilen son denetim, hesap döneminin kapanmasına kısa bir zaman önce başlar ve ağırlıklı olarak denetim hesap dönemi kapatıldıktan sonra yapılır.

##### **3.2.2.5.3.Sürekli Denetim**

İşletmenin muhasebe sürecindeki işlemlerinin bütün yıl boyunca incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını esas alan denetim türüdür.

E-fatura ve e-defter uygulamalarıyla kullanımı ve yaygınlığı artacağı düşünülen sürekli denetim ise, elektronik dönüşüm ile muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin elektronik ortama taşınması sonucu muhasebenin elektronik ortamda işlerlik kazanması ile oluşan elektronik bir denetim sürecidir. Sürekli denetim, işlemler gerçekleştiği anda veya kısa bir zaman sonra kontrol etme düşüncesine dayanmaktadır.

Teknolojiyi kullanma ve otomasyon ile sürekli denetim metodolojisi, denetim süreçlerinin verimliliğini ve etkililiğini artırarak gerçek zamanlı güvenceyi destekler (Chan ve Vasarhelyi, 2011: 153).

### **3.3.BİLGİ TEKNOLOJİSİ DESTEKLİ SÜREKLİ DENETİM**

Bilginin ulaşılmada, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kişi ve kurumların kullanımına sunulmasında yararlanılan iletişim ve bilgisayar teknolojilerini de içeren bütün teknolojiler bilgi teknolojisi olarak ifade edilmektedir (Yıldız, 2007: 173).

Denetim mesleği ve denetim uygulamaları, teknolojik gelişmelere paralel olarak çok çeşitli değişikliklere maruz kalarak günümüze kadar geldiği noktada birçok evreden geçmiştir (Özbilgin, 2003: 123).

Küreselleşmenin etkisiyle finansal tablo kullanıcılarının muhasebe bilgilerine eş zamanlı ulaşma ihtiyacı muhasebe denetimini de etkilemiştir. Sürekli denetim, muhasebe bilgilerinde meydana gelebilecek hata ve hilenin birtakım senaryolarla tespit edilmesi, gerçekleşme anına çok yakın bir zamanda önlenmesi ve bilgiye hızlı ulaşma ihtiyacını karşılama gerekçeleriyle denetim dünyasının önemli bir yapı taşıdır (Orhan ve Serçemeli, 2014: 1).

Ekonomik faaliyetlerin çeşitlenmesi ve her geçen gün teknolojik gelişmelerin hız kazanmasına paralel olarak işletmelere ait veri hacimleri de hızla artarak karmaşık hale gelmekte ve bu gelişmeler sonucunda işlemler kontrol edilemez bir noktaya doğru ilerleyerek yolsuzluklar boy göstermektedir. Buna bağlı olarak etkin bir denetimin önemi giderek artmaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımı reaktif iken teknolojik gelişmeye paralel olarak gelişen bilgi teknolojisi destekli sürekli denetim proaktif bir

yaklaşım sergilemekte ve hızla günümüz dünyasının parlayan bir yıldızı haline gelmektedir (Taşkın, 2011: 1).

Şirketlerin iç ve dış risklerinin belirlenmesi, çözüm üretilmesi ve makul güvencenin sağlanabilmesi için geleneksel denetim kavramına alışlagelen görevlerden farklı görevler yüklenmeye başlanmıştır. Denetim fonksiyonunun kendisinden beklenen görev ve beklentilere karşılık verebilmesi, hızlı ve anlamlı sonuçlar üretebilmesi için, bilgisayar teknolojisinden yararlanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Tam bu noktada; teknoloji yoğun kullanımıyla sürekli denetim, denetim dünyasındaki beklentilere cevap verebilecek nihai bir çözüm olmaktadır (Sevimli, 2009).

Sürekli denetimi ortaya çıkaran nedenlerin çıkış noktası; işletmelere yatırım yapmayı düşünenlerin hata ve hileden uzak şeffaf, doğru, açık ve güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duymasıdır. Çıkar gruplarına sunulacak nitelikli bilgi için düzenlenen mali tablolar ve kontrolü büyük önem taşımaktadır. Muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin elektronik dönüşüm ile elektronik kayıtlara kayması sonucu ulaşılmak istenen bilgi daha şeffaf, zamanlı, hızlı, erişilebilir ve kaliteli olmuştur. Bilgi teknolojileri dönüşümü ile muhasebe kayıtları gerçek zamanlı olarak tutulmakta bu değişim ise denetimde de kendini göstererek denetimin de gerçek zamanlı olmasını gerekli kılmıştır.

### **3.3.1.Sürekli Denetim Kavramı ve Unsurları**

1980’li yıllarda John Kearns tarafından ortaya atılan bir fikir niteliğinde olan sürekli denetim kavramına ilk olarak, CA Magazine’ de yine aynı yılda Kearns tarafından yazılan “Sürekli Denetime Hazır mıyız” adlı makalesinde rastlamaktayız. 1980’li yıllarda bir fikir olarak ileri sürülen bu kavram, teknolojinin gelişmesine bağlı olarak uygulanabilirlik kazanmıştır (Orhan ve Serçemeli, 2014: 2).

Kearns, gelişmiş bilgi sistemlerine bağlılığın artması, büyük hacimli verilerin gelişmiş bilgi sistemlerinde işlenmesi, işletmelerin yönetim fonksiyonunda önemli yer arz eden iç kontrol için uygun altyapının oluşturulması ve denetim teknolojisindeki gelişmeleri öne sürerek sürekli denetimin yapılabilirliğini öne sürmüştür. Sürekli denetimin uygulama hayatında ilk yer edinmesi AT&T’ nin Bell Laboratuvarı’ nda

olmuştur. Eski adıyla sürekli işlem denetim sistemi olan sürekli denetim, iç denetime yönelik kağıtsız denetim modeli olarak geliştirilmiş, AT&T' den sonra ise Siemens, IBM, HP, HCA gibi kuruluşlarda da uygulama hayatında ilkleri yaşamıştır (Hazar Boydaş, 2014: 21).

Yüksek kaliteli ve zamanlı kararlar kısmen bilginin kalitesine ve çevrimiçi ve gerçek zamanlı bilginin varlığına bağlıdır. Elektronik ve dijital bilgi, geleneksel bilgidен daha esnek, erişilebilir, aktarılabilir, daha kolay depolanabilir, özetlenebilir ve organize edilebilirdir. Bilgi teknolojileri ile organizasyonların ticari işlemlerini elektronik olarak yürütmelerine ve mali tablolarını gerçek zamanlı hazırlamalarına olanak tanınmıştır. Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinde finansal bilgilerin çoğu ve denetim kanıtları yalnızca elektronik ortamda ulaşılabilir. Denetçilerin gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinde geleneksel denetimin etkili olmayacağını anlaması ile sürekli denetim önem kazanmıştır (Rezaee, Elam ve Sharbatoghlie, 2001: 150).

Bilgi akışlarının hızlanması ve gerçek zamanlı sistemlerinin ulaşılabilir oluşu, denetimin ne anlama geldiği ve nasıl yürütüleceğinin yeniden gözden geçirilmesini hızlandırmıştır. Günümüzde yaygın olarak geleneksel yıllık denetimin denetim gerçekleştikten sonra görüş bildirmesinin dijital öncesi çağdan kalma bir konu olduğuna inanılmaktadır. Sürekli denetim, denetim sonuçlarını eş zamanlı ya da gerçekleştikten kısa bir zaman sonra üreten teknoloji etkin bir denetimdir. Geleneksel mali tablo denetimiyle karşılaştırıldığında sürekli denetim; daha zamanlı, kapsamlı, doğru ve daha düşük maliyetlidir (Alles ve diğerleri, 2006: 212).

Sürekli denetim, tamamen bilgi teknolojilerine dayanmaktadır. Teknolojide yaşanan gelişmeler sürekli denetimin uygulanabilirliğine zemin hazırlamıştır. Özellikle Enron, Worldcom, Xerox, Waste Management, Wickes, Bulmers gibi hile ve yolsuzluk temelli denetim skandallarından sonra, sürekli denetim ayrı bir önem kazanmaya başlamıştır. Yaşanan denetim skandalları, fiziki denetimin tamamıyla güvence vermeyeceğini risk ve yanlış denetim sonuçlarının yaşanabileceğini göstermiştir. Denetime kaybolan güvenin yeniden sağlanması ancak sürekli denetim ile mümkün olacaktır (Cankar, 2006: 70).

Sürekli denetim; yasadışı finansal işlemlerin meydana gelmeden belirlenmesi ve önlenmesi esasına dayanan, hayata geçirilmesi elektronik dönüşüm ile hız kazanan ve denetimin paradigmasını değiştiren bir mekanizma niteliğindedir.

Sürekli denetim, fiziki belgelerin olmadığı ve gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerinde oluşturulan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarının kontrolünü gerçekleştiren önleyici bir elektronik denetim sürecidir. Elektronik denetim sürecini gerçekleştirmek için bilgisayar destekli denetim teknikleri ve kanıtlarından yararlanmaktadır. Sayılan avantajlara ilave olarak; sürekli denetim, geleneksel denetime göre teknolojik olarak birçok olanak sunmakta ve denetimin kalitesine, etkililiğine ve verimliliğine büyük katkılar sağlamaktadır (Öztürk ve Acar, 2015: 69).

Sürekli denetim, modern bilgi teknolojileri kapsamında iç ve dış denetimin dönüşümü olarak tanımlanır öyle ki bütün dünyada firmalar tarafından artarak talep edilmektedir (Alles vd., 2006: 211).

Sürekli denetim sistemleri, teknolojik imkanlardan yararlanarak otomasyona dayalı metotların belirli aralıklarla ve sürekli olarak finansal verilerin oluşumunu sağlayan tüm işlemlerin ve süreçlerin sürekli kontrol ve risk değerlendirmelerinin yapılmasıdır (Erhan, 2012: 163).

Özetle; küreselleşen dünyada geçmişin denetimi işletmeler için yeterli olmamaktadır. Sürekli denetim aracılığıyla gelişen bilgisayar programları ile hata ve hile meydana gelmeden tespit edilebilmekte ve programlara entegre edilen senaryolar ile anormal durumlar kontrol için görevlendirilmiş kişilere raporlanmaktadır. Bu yönleriyle sürekli denetimin geleceğin denetimi olduğu söylenebilir (Orhan ve Serçemeli, 2014: 16). Öyle ki muhasebe ve finans alanında çalışan kişilere yönelik yapılan “Gerçek Zamanlı İşletme Araştırması” çalışması, bilgiye daha hızlı ulaşmanın gerekli olduğunu ve sürekli denetimin de geleceğin denetimi olduğunu vurgular niteliktedir (Orhan ve Serçemeli, 2014: 3).

Günümüzde parlayan teknoloji, geçmişte yaşanan ekonomik skandallar, kağıtsız muhasebe anlayışı, bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkin kullanımı gibi nedenler veri, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda otomasyona dayalı dijital araç ve tekniklerle sürekli denetiminin yapılmasına ortam hazırlamıştır.

Sürekli denetim, sürekli kontrol değerlendirmesi ve sürekli risk değerlendirmesi ana bileşenleriyle uzaktan denetimi mümkün kılan elektronik bir denetim türüdür.



Yapılan bütün sürekli denetim tanımlarına, günümüz teknolojisi ve denetim anlayışı ile bakıldığında sürekli denetimin bazı spesifik unsurları barındırdığı görülmektedir. Bu unsurlar aşağıdaki gibi ifade özetlenebilir (Hazar Boydaş, 2014: 8-13):

- Denetime ilişkin yazılı güvence vermek,
- Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin denetimini yapmak,
- İç denetim ve dış denetim için uygulama alanı bulmak,
- Elektronik ortamda denetimi gerçekleştirmek,
- Riskli alanları algılamak ve riskleri azaltacak önlemlerde bulunmak.

### **3.3.2.Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetimin Karşılaştırması**

Sürekli denetim, Standart denetim ürünleri, yıllık zorunlu denetim görüşü veya iç denetim için modern bilgi teknolojilerinin uygulaması olarak tanımlanmaktadır. Sürekli denetim manuel sistemlere dayalı metotlardan finansal denetimin gelişimi yolunda atılan bir diğer adımdır (Alles vd., 2006: 216).

Sürekli denetim ve geleneksel denetim benzerlikleri ve farklılıkları açısından karşılaştırıldığında elde edilen bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir (Zhao, Yen, ve Chang, 2004: 393-394):

- Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetimin Benzerlikleri: Sürekli denetim de geleneksel denetim de güvence hizmetleridir. Bu güvence hizmetleri karar vericiler için bilginin kalitesini ya da bilginin içeriğini iyileştirmektedir. Her iki denetim de tasdik kategorisi altında bulunmaktadır. Hem sürekli denetim hem de geleneksel denetim; bilanço, gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu gibi finansal tabloları kapsar ve kriter olarak her iki denetimde de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri görev yapmaktadır.

- Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetimin Farklılıkları: Geleneksel denetim çoğunlukla geleneksel kağıt temelli muhasebe bilgi sistemlerinde yürütülür. Buna karşılık sürekli denetim bilgilerin sadece elektronik biçimde var olduğunda yürütülebilir. Geleneksel denetim genellikle yılda bir kez yapılır. Denetim çalışmaları çok zaman almakta, çok fazla plan ve yardım gerektirmektedir ve bu denetim çalışmalarını yılda birden fazla üretmek çok zordur. Bir şirketin mali tabloların

doğruluğu hakkında bir fikir vermek için, denetçiler saha çalışması yaparak haftalar harcamak zorundadır. Fakat sürekli bir denetimde, denetim raporları kısa aralıklarda yayınlanır ya da hemen ulaşılır yapılır. Sürekli denetimde bilgi tamamen elektronik konumda tutulduğu için raporları sıklıkla yayınlamak oldukça kolaydır.

### 3.3.3.Sürekli Denetimin Geleneksel Denetime Getirdiği Yenilikler

Sürekli denetim paradigması geleneksel denetim uygulamasına birçok farklı boyutta yenilik getirmektedir. Sürekli denetimin, geleneksel denetime getirdiği yenilikler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Chan ve Vasarhelyi, 2011: 154):

- Sürekli veya daha sık yapılan denetimler,
- Proaktif denetim modeli,
- Denetim prosedürlerinin otomasyonu,
- Denetçilerin iş ve rol süreçlerinde evrim,
- Denetimin doğasında, zamanlamasında ve kapsamında değişim,
- Denetim raporlamasının doğasında ve zamanlamasında değişim,
- İzleme ve test için veri modelleme ve veri analizinin kullanımı.

Sürekli denetime getirilen yenilik boyutları Tablo 2’de özetlenmiştir:

**Tablo 2:** Sürekli Denetime Getirilen Yenilik Boyutları

Geleneksel Denetim		Sürekli Denetim
1.Sıklık		1.Sıklık
• Periyodik	➔	• Sürekli ya da daha sık
2.Yaklaşım		2.Yaklaşım
• Reaktif	➔	• Proaktif
3.Prosedür		3.Prosedür
	➔	

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manuel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Otomatikleşmiş</li> </ul>
<b>4.Denetçilerin İş ve Rolü</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Emek ve zaman yoğun denetim usullerinin ele alınması</li> <li>• İç ve dış bağımsız denetçi rolleri</li> </ul>	<b>4.Denetçilerin İş ve Rolü</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İnsan yargısı gerektiren istisnaların ve denetim usullerinin ele alınması</li> <li>• Dış denetçi rolü</li> </ul>
<b>5.Özellik, Zamanlama ve Kapsam</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Test etme, analitik inceleme prosedürlerinden ve maddi ayrıntılardan oluşur (Özellik)</li> <li>• Kontrol testleri ve detaylı testler bağımsız olarak gerçekleşir (Zamanlama)</li> <li>• Örneklem testi (Kapsam)</li> </ul>	<b>5.Özellik, Zamanlama ve Kapsam</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Test etme, sürekli kontrol izleme ve sürekli veri güvencesinden oluşur (Özellik)</li> <li>• Kontrol izleme ve detaylı testler eş anlı gerçekleşir (Zamanlama)</li> <li>• Testte bütün ana kütle ele alınır (Kapsam)</li> </ul>
<b>6.Test Etme</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İnsanlar test uygular</li> </ul>	<b>6. Test Etme</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İzleme ve test için veri modelleme ve veri analizi kullanılır</li> </ul>
<b>7.Raporlama</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Periyodik raporlama</li> </ul>	<b>7.Raporlama</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sürekli ya da daha sık raporlama</li> </ul>

(Chan ve Vasarhelyi, 2011: 155)

Sürekli denetime getirilen yenilik boyutları, gerçek zamanlı güvence sağlamaya ve gerçek zamanlı finansal bilgilerin güvenilirliğini arttırmaya yardımcı olmaktadır. Gerçek zamanlı raporlama ve güvence talebi arttıkça, sürekli denetleme paradigması geleneksel denetim ve süreç setini aşamalı olarak bütünleştirecek ve sonra da geleneksel denetimin yerini alacaktır.

### 3.3.4.Sürekli Denetimin Faydaları

Sürekli denetim, denetim işlemlerine esneklik kazandırması, proaktif yaklaşımla olaylara hızlı tepki vermesi, bilgi teknolojileri kullanımı sayesinde insan faktörü kaynaklı hataları önlemesi, daha etkili ve az maliyetle denetimi gerçekleştirilmesi ve denetim risklerini (doğal risk, kontrol riski ve bulgu riski) kontrol altında tutması yönleriyle uygulamada dikkat çeken bir modeldir (Orhan ve Serçemeli, 2014: 14).

Sürekli denetim yaklaşımı, muhtemel suistimallerin dönem sonlarında ortaya çıkarılması yerine gerçekleştikleri anda eş zamanlı tespit edilmesine imkan tanımaktadır (Biçer ve Aydın, 2015: 216).

Sürekli denetim, gerçek zamanlı finansal bilgilerin değerini artırır çünkü karar vericiler, bağımsız üçüncü bir taraftan, bilgilerin güvenli, doğru ve güvenilir olduğuna dair gerçek zamanlı güvenceye ihtiyaç duyarlar (Zhao vd., 2004: 394).

Etkin ve verimli bir iç denetimin oluşmasını sağlayan sürekli denetim, işletmelerin şeffaflık ve hesap verilebilirlik düzeyi arttırırken önemli ölçüde güvenilirlik de sağlamaktadır (Öztürk ve Acar, 2015: 67).

Sürekli denetim, off-line çalışan sistemleri birbirleri ile konuşur duruma getirir, işletmelerde erken uyarı sistemi görevi görür, yılsonu denetim anlayışından yıl içi denetim anlayışına geçilmesini sağlar, örneklem riskini ortadan kaldırır, hızlı, doğru ve anlamlı bilgi sonuçları üreterek personel ve zaman gibi maliyet kalemlerinde tasarruf gerçekleştirir (Sevimli, 2009).

Sürekli denetimin yukarıda ifade edilen faydalarının yanında organizasyonlara aşağıdaki faydaları da sunması beklenmektedir (Tüm, 2013: 3):

- Sürekli denetimde bilgi teknolojisinin detaylı kullanımı, denetimin maliyetini azaltabilir.
- Geleneksel denetim yaklaşımında manuel olarak yapılan hesaplamalar ve işlem testlerinde harcanan zamanda önemli azalış sağlanabilir.
- Kontrol ve risk faktörünün zamanında değerlendirilmesinden dolayı, sürekli denetim; hataları, hileleri, hesap ve işlemlerdeki anormallikleri zamanında kolaylıkla belirleyebilir.
- Denetçinin işletmenin içinde bulunduğu sektörü, işletme amaçlarını, işletmenin iç denetim faaliyetlerini ve risk analizini anlaması bir işletme stratejisidir ki bu stratejinin anlaşılması denetçinin sağladığı finansal denetim kalitesini işletmenin kendisine, iç yapısına ve endüstriye odaklanması ile arttırabilir.
- Denetimin sıklığının ve yaygınlaştırılmasının arttırılması nedeniyle sürekli denetim daha güçlü bir iç denetim mekanizması olarak hareket edebilir. Bu sayede denetim komitesi ve yönetim arasında daha büyük bir iletişim ve ifade sürdürülür.

- Elektronik tablolarda yatırımcılara ve hissedarlara anormalliklerin kolaylıkla tespit edilmesi ve sağlanan güvenilirlik, denetim beklentileri ve performans arasındaki boşluğu önemli ölçüde azaltabilir.

- Sürekli denetim, verileri belirli ölçeklerle test etmek yerine tüm verilerin araştırılmasını mümkün kıldığı için daha yüksek denetim kalitesi sunabilir.

### **3.3.5.Sürekli Denetimin Uygulama Koşulları**

Günümüz işletmelerinde verilerin büyük kısmı elektronik ortamda bulunmakta ve iş süreçleri elektronik ortamda yürütülmektedir. Bu açıdan elektronik bilgi sistemlerinin doğru kurulması ve doğru araçlarla denetimin sürdürülmesi önem taşımaktadır. Sürekli denetim, gerçek zamanlı verilerle çalıştığı için “işletmelerin gerçek dünyası” na ulaşma imkanı tanımaktadır. Çünkü eş zamanlı denetim, bir işlemin gerçekleşmesi, kayıt altına alınması ve gözden geçirilmesi arasındaki süreyi minimuma indirmektedir (Erhan, 2012: 163).

Sürekli denetim olgusunun konuşulmaya başladığı günden bugüne kadar yeni denetim anlayışının uygulanabilirliği açısından uygun koşulların olması gerektiği de süregelen bir konu olmuştur. Çünkü yeni denetim anlayışı sadece bağımsız denetimin etkinliği ile sınırlanmamakta, iç denetim birimlerinin de sürekli denetime hazır nitelikte olmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimin ve iç denetimin entegre çalışmaları durumunda sürekli denetim faaliyetleri etkin bir biçimde uygulama alanı bulacaktır (Marşap, Kurt ve Uçma, 2012: 13-14).

Sürekli denetim; sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi unsurlarıyla hata ve hilenin tespit edilmesini sağlayarak işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlama konularında etkili olacaktır. Sürekli kontrol ve sürekli risk değerlemesi ile sürekli denetim faaliyeti yerine getirilebilecektir.

Sürekli denetim sisteminin ve uygulama koşullarının benimsenmesi, bu sistemi kullananlar ve yararlananlar açısından fayda sağlayacaktır. Sürekli denetimin uygulama koşulları yukarıda ifade edilen koşullara ek olarak şu şekilde sıralanabilir (Orhan ve Serçemeli, 2015: 87-89):

- Sürekli denetim sistemine dahil olacak kişi ve/veya kurumlar, sürekli denetim trendine uyum sağlamaya hazır olmalıdır.

- Sürekli denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için teknoloji, denetçi tarafından iyi anlaşılmalı ve kontrol edilmelidir.

- Denetim planı ve hedefleri belirlenmelidir.

- Denetim veri tabanı mimarisi oluşturulmalıdır.

- Bilgi güvenliğinin sağlandığına emin olunmalıdır.

- Denetlenecek iş süreçleri, risk ve kontrol noktaları belirlenmelidir.

- Gerçek zamanlı muhasebe sistemi için etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi mevcut olmalıdır.

- Denetimde güvenilir sistemler kullanılmalıdır.

- İşletmenin iç kontrol sistemi, var olan ve ilerleyen teknolojiye uyum sağlamalıdır.

- Denetim kanıtı sağlamak için yüksek düzeyde otomatikleştirilmiş denetim prosedürleri olmalıdır.

- Gereken teknolojik çözümlerin, yazılım ve donanım ihtiyacı tespit ve temin edilmelidir.

- Denetim sürecinin eş zamanlı gerçekleştirilmesi için güvenilir araçlar olmalıdır.

- Denetim raporları gerçek zamanlı elde edilmeli ve kontrol sağlanmalıdır.

- Gerekli denetim ekibi toplanmalı ve teknolojideki yeniliklere uygun yetkinlikleri desteklenmelidir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **ELEKTRONİK FATURA VE ELEKTRONİK DEFTERİN MUHASEBE UYGULAYICILARI TARAFINDAN ALGILARININ SÜREKLİ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Elektronik dönüşüm süreciyle uygulamada önem kazanan Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulamalarının kullanım ve benimsenme derecelerinin muhasebe uygulayıcıları açısından değerlendirilmesi önem taşıyacaktır. Bilgi Teknolojisi Destekli Sürekli Denetimin gelecekte yaygınlık kazanarak uygulanması elektronik dönüşüme ve getirdiği yeniliklere uzak kalmamakla mümkün olacaktır.

#### **4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Her yeni gün gelişen ve daha da gelişeceğine inanılan, hayatı kolaylaştıran bilgi teknolojileri ile birlikte işletmelerin faaliyetlerini sürdürme şekilleri de büyük ölçüde değişmiştir. Bilgi teknolojileri kullanımının gündelik hayatın önemli bir parçası haline gelmesiyle ise; bazı meslek gruplarının bu teknolojileri güncel olarak takip etmeleri ve özellikle teoriden uygulamaya taşınmaları zorunluluk boyuta ulaşmıştır.

Bu çalışmanın amacı; elektronik fatura ve elektronik defterin muhasebe uygulayıcıları tarafından algılarının sürekli denetim açısından değerlendirilmesidir. Bunun yanında Muhasebe uygulayıcılarının E-fatura ve E-defter kullanım niyetlerinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) ölçeği kapsamında incelenmesi de amaçlanmıştır. Bu sayede katılımcıların E-fatura ve E-defter kullanım niyetleri konusundaki farklı boyutların nasıl algılandığının anlaşılması ve bu sayede muhasebe uygulayıcılarının, elektronik dönüşüm ile hayatımıza giren muhasebe ve vergi uygulamalarına yansıyan değişiklikleri ve sürekli denetim gibi bilgi teknolojisi destekli uygulamaları yapmamalarının önündeki engelleri de anlamak mümkün olabilecektir. Araştırmanın son amacı ise; elde edilen bulgular yardımıyla bazı gruplayıcı değişkenlere göre karşılaştırmalar yaparak meslek unvanları, cinsiyet, yaş ve çalışma şekli gibi grupsal farklılıkların olup olmadığını araştırmaktır. Bu açıklamalar kapsamında çalışmanın “**Tanımlayıcı**” düzeyde bir araştırma olduğu, incelenen konu hakkında daha detaylı tanımlar ve anlayışlar geliştirerek ilgili kesimlerin ve kamuoyunun dikkatinin çekilmesi amaçlanmaktadır.

#### **4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEME SÜRECİ**

Araştırmanın ana kütlelerini Türkiye’de elektronik fatura ve elektronik defter kullanıcıları olarak muhasebe meslek uygulayıcıları oluşturmaktadır. Ancak muhasebe uygulayıcılarının evren büyüklüğünün belirlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının sayısı dikkate alınmıştır. Buna göre TÜRMOB verilerine göre Türkiye’de kayıtlı muhasebe meslek mensubu sayısı; 9082 kişi Serbest Muhasebeci (SM), 94642 kişi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 4742 kişi Yeminli mali Müşavir (YMM) olmak üzere toplam 108466 kişidir (“Meslek Mensubu Dağılım Tablosu”, 2017: 11.12.2017).

Örnekleme yer alacak birim sayısının belirlenmesinde; muhasebe uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamaları ve sürekli denetim konusunu bilme, uygulama, değerlendirme yapabilme yetisi olarak ana kütlelerin en az %20’lik bir kısmının bu konuda bilgi ve uygulama deneyimine sahip oldukları varsayımıyla ana kütle içinde p olayın görülme sıklığı 0,20 olarak dikkate alınmıştır. % 95 güven aralığı için, ana kütle bilindiğinde kullanılan formüle göre örneklem sayısı aşağıdaki gibi hesaplanır. Bu formüle göre (Özdamar, 2003: 116-118):

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2 \cdot (N-1) + t^2 \cdot p \cdot q}$$
$$n = \frac{108466 \cdot (1,96)^2 \cdot (0,2) \cdot (0,8)}{(0,07)^2 \cdot (108466-1) + (1,96)^2 \cdot (0,2) \cdot (0,8)} \cong 125,29 \cong 126 \text{ kişi olarak hesaplanmıştır.}$$

Formülde;

N: Hedef kitledeki birey sayısı (108466)

p: İncelenen olayın gerçekleşme olasılığı (0,2)

q: İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığı (0,8)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer (% 5 hata payı ile 1,96)

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatasıdır (%7)

Örneklemin belirlenmesinde olasılıksız örnekleme yöntemlerinden olan kolayda örnekleme ve başka muhasebe uygulayıcılarına ulaşmak amacıyla da kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Örneklem içine alınacak tüm Türkiye’de muhasebe uygulayıcı ve meslek mensupları kişilere farklı internet forum ve sosyal medya hesaplarına “Google Docs” üzerinden veri toplamak amacıyla anket katılım davet linkleri gönderilmiş ve iki haftalık süre içinde hatırlatıcı e-postalar gönderilmek



suretiyle ankete katılımları sağlanmaya çalışılmıştır. Anketin yürütülmesi 26.11.2017 - 10.12.2017 tarihleri aralığında gerçekleşmiş olup 179 muhasebe uygulayıcısından veri toplanmıştır. Ancak bazı katılımcı verilerin eksiklerinin fazla ve bazı önemli soruların boş bırakılması nedeniyle iki anket değerlendirme dışına alınmış ve 177 anket verisi analize alınmıştır. Bu sayı yukarıda hesaplanan örnek sayısından (>126) fazla olup araştırma bulgularının güvenilirliğini artırırken olasılıksız örnekleme yöntemleri kullanılmış olması araştırmanın en önemli kısıtlarındandır.

### **4.3. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARACI**

Araştırma verilerinin toplanmasında kullanılan anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu, çalışma şekli, meslekteki deneyimi ve meslek unvanı gibi gruplayıcı değişkenlerin yer aldığı sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde ise; (1) Hiç katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle katılıyorum şeklinde 5’li Likert ölçeği ile ölçeklenmiş katılımcıların sürekli denetim konusundaki bilgi ve düşüncelerinin anlaşılması amacıyla 11 adet soru sorulmuştur. Anketin üçüncü bölümünde; tüm dünyada geçerlilik ve güvenilirliği kanıtlanmış, yeni teknolojileri ve uygulamaları kullanma niyetini anlamayı amaçlayan Teknoloji Kabul Modeli (Technology Acceptance Model - TKM) olarak bilinen ve 5’li Likert tipindeki ölçeğin Türkiye’de E-belge kullanımına yönelik bir uygulamasından (Bayraktar, 2016) esinlenerek E-fatura ve E-defter kullanımının anlaşılması amacıyla hazırlanmış 40 adet soru sorulmuştur. TKM ile muhasebe uygulayıcılarının E-fatura ve E-defter kullanma bilgi ve algılarına yönelik olarak “Kullanma Niyeti (kn)”, “Kolaylaştırma Koşulları (kk)”, “Çaba Beklentileri (çb)”, “Sosyal Etki (se)”, “Güven Beklentileri (gb)”, “Davranışsal Tutum (dt)” ve “Performans Beklentileri (pb)” şeklinde toplam yedi (7) boyut altında algı ve kullanım niyetleri incelenmektedir. Güven beklentilerindeki boyutundaki 4 ölçek maddesi ve Davranışsal Tutum boyutundaki 2 ölçek maddesi soruları olumsuz olmasından dolayı ters kodlanmıştır.

### **4.4. VERİLERİN ANALİZİ**

Verilerin analizinde SPSS programının 23.0 sürümü kullanılmıştır. Anketteki ikinci ve üçüncü bölüm sorulara yönelik toplanan verilerinin değerlendirilmesinde betimleyici istatistiklerden yararlanılmıştır. Yani, muhasebe uygulayıcılarının sürekli denetime bakış açılarının ve e-fatura ve e-defter kullanım niyetleri ve algılarının anlaşılması amacıyla frekanslar, aritmetik ortalama ve standart sapma gibi belirtici istatistiklerden yararlanılarak; özellikle muhasebe uygulayıcılarının sürekli denetime bakış açısı, algıları daha iyi anlaşılması hedeflenmiştir. Bunun yanında; e-fatura ve e-defter konusunda incelenen 7 boyuta göre Teknoloji Kabul Modeli ile kullanım niyet ve algılarının anlaşılması, boyutlara göre değerlendirmeler yapılması planlanmıştır. Son olarak ise bazı cinsiyet, bağımsız çalışma, mesleki deneyim, çalışma süresi ve mesleki unvan gibi gruplara göre elde edilen sürekli denetim ortalamaları ve “TKM” boyut skor ortalamaları arasındaki farklılıkların var olup olmadığının araştırılması açısından parametrik testlerden t testi ve tek yönlü Anova testi uygulanmıştır.

#### **4.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

##### **4.5.1. Geçerlilik, Güvenilirlik ve Faktör Analizi Bulguları**

Sürekli denetim algısının değerlendirilmesinde (yukarıda verilen 11 soru) ve E-fatura ve E-defter kullanma niyeti ve algısının değerlendirilmesinde kullanılan Teknoloji Kabul Modeli ölçek maddelerini güvenilirlik analizlerinde içsel tutarlılık ölçüsü olarak kullanılan Cronbach Alfa değeri dikkate alınmıştır. E-belge kapsamında kullanılan ve farklı yedi boyut altında 40 maddelik ölçekten oluşan sorular daha önce de ifade edildiği gibi 28 maddelik ölçeğe indirgenmiş ve E-fatura ve E-defter kullanma niyeti ve algının değerlendirilmesinde kullanılmak üzere uyumlaştırılmıştır. Bu kapsamda yapılan güvenilirlik analizi ve faktör analiz sonuçları aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3:** Sürekli Denetim Algı Soruları Güvenilirlik Cronbach Alfa Değerleri

	Madde Çıkarılırsa Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarılırsa Ölçek Varyansı	Madde çıkarılırsa Cronbach Alfa Değeri
--	---	---	---

sd1) Sürekli denetimin bilgi ve iletişim teknolojileri ile ortaya çıkan kapsamlı bir elektronik denetim süreci olduğunu düşünüyorum.	40,44	47,918	0,920
sd2) Sürekli denetim rapor sonuçlarının geleneksel denetim rapor sonuçlarına göre daha güvenilir olduğu düşüncesindeyim.	40,34	46,807	0,917
sd3) Sürekli denetim uygulaması için muhasebe uygulayıcılarının bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiğini düşünüyorum.	40,10	48,985	0,922
sd4) Bilgi teknolojisi destekli sürekli denetimin hile ve yolsuzluk vakalarının önüne geçebileceği düşüncesindeyim.	40,54	46,261	0,918
sd5) Sürekli denetimin sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi ile işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlayacağını düşünüyorum.	40,58	46,155	0,919
sd6) Sürekli denetim için teknolojiyi anlamalı ve kontrol etmeliyim.	40,06	47,911	0,918
sd7) Sürekli denetim trendine E-fatura ve E-defter kullanımıyla uyum sağlamaya hazırım.	40,51	46,979	0,922
sd8) E-fatura ve E-defter kullanımının sürekli denetimi kolaylaştıracağını düşünüyorum.	40,30	44,961	0,910
sd9) E-fatura ve E-defter kullanımının, sürekli denetim aracılığıyla denetim sürecini kısaltacağını düşünüyorum.	40,28	47,133	,916
sd10) Sürekli denetim aracılığıyla raporların hazırlanma süresinin kısaltacağını düşünüyorum.	40,33	46,881	0,915
sd11) Elektronik dönüşüm faaliyetlerinin (e-ticaret, e-fatura, e-defter ve benzeri)	40,37	45,769	0,911

sürekli denetim ihtiyacını hızlandırdığı düşüncesindeyim.			
---	--	--	--

11 maddelik E-fatura ve E-defter kullanımına yönelik sürekli denetim algısı hakkında sorulan ölçek maddelerinin güvenilirlikleri ile yapılan cronbach alfa testi sonucunda 11 madde ortalama güvenilirliğinin 0,924 olduğu belirlenmiş olup ölçek maddelerinin oldukça güvenilir oldukları belirlenmiştir.



**Tablo 4:** E-Fatura/E-Defter Kullanımı Soruları Güvenilirlik Cronbach Alfa Değerleri

	Madde Çıkarılırsa Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarılırsa Ölçek Varyansı	Madde çıkartılırsa Cronbach Alfa Değeri
pb2) E-fatura ve E-defterin avantajları, dezavantajlarından fazladır.	90.36	201.481	.880
pb3) E-fatura ve E-defter kullanmak iş performansını artırıyor.	90.51	202.126	.881
pb4) E-fatura ve E-defter kullanımı hata ihtimalini ciddi anlamda düşürüyor.	90.56	202.588	.881
pb5) E-fatura ve E-defter kullanımı müşteri ilişkilerini olumlu yönde geliştirmiştir.	90.80	200.057	.880
pb6) E-fatura ve E-defter kullanımının muhasebe bilgi sistemine olumlu katkıları olmuştur.	90.37	202.167	.880
cb1) E-fatura ve E-defterin öğrenilmesi kolaydır.	90.68	201.093	.879
cb2) E-fatura ve E-defter basit ve anlaşılırdır.	90.78	200.639	.879
cb3) E-fatura ve E-defter kullanımı kolaydır.	90.65	201.911	.880
cb4) E-fatura ve E-deftere ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.	90.78	201.241	.880
cb5) E-fatura ve E-defter kullanılan otomasyon ve yazılımlarla uyumludur.	90.58	204.301	.881
kk2) İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımı konusunda yeterli beceriye sahiptir.	91.55	206.499	.886
kk3) E-fatura ve E-defter kullanımında yaşanan sorunlar hakkında GİB tarafından yeterli teknik destek sağlanmaktadır.	91.17	205.414	.884
kk5) E-fatura ve E-defterin geliştirilmesi konusunda devlet gereken özeni göstermektedir.	90.79	203.019	.881

kk6) İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımını konusunda yeterli derecede araçlara sahiptir.	91.24	203.171	.882
se2) Rekabet baskısı E-fatura ve E-defterin kullanımını artırmaktadır.	90.98	201.596	.881
se3) Bizim için önemli olan işletmelerin, E-fatura ve E-defter kullanması bizim de kullanmaya başlamamızda etkili olmuştur.	90.86	201.913	.882
gb6) E-fatura ve E-defter kullanımında sürekli teknik problemler yaşanmaktadır.	91.30	220.541	.894
gb7) E-fatura ve E-defter kullanımında düzeltilmeyecek hata yapma ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.	91.04	224.584	.898
gb8) E-fatura ve E-defter kullanımında kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.	91.18	222.967	.896
gb9) E-fatura ve E-defter kullanım kolaylığının yanında bazı riskleri de taşımaktadır.	90.82	223.350	.897
dt1) E-fatura ve E-defteri zorunlu olmayan durumlarda dahi kullanmak daha avantajlıdır.	90.86	205.202	.884
dt2) E-fatura ve E-defterin kullanımı sıkıcıdır.	91.70	229.529	.901
dt3) E-fatura ve E-defter sadece zaruri hallerde kullanılmalıdır.	91.56	228.941	.901
kn1) E-fatura ve E-defter kullanımına geçilmesi yerinde bir karar olmuştur.	90.58	200.904	.881
kn2) E-fatura ve E-defter uygulaması şu ana kadar ki süreçte başarıya ulaşmıştır.	90.99	202.256	.881
kn3) E-fatura ve E-defter kullanımı sayesinde gelişmeleri yakından takip etmekteyim.	90.77	203.028	.881
kn4) Gelecekte E-fatura ve E-defterin kapsamı daha da artırılmalıdır.	90.43	201.042	.881

kn5) E-fatura ve E-defter kullanımı genel olarak memnuniyet vericidir.	90.64	200.503	.880
--	-------	---------	------

40 maddelik uyarlanan uygulanan TKM (Teknoloji Kabul Modeli) ölçek maddeleri güvenilirlikleri testi sonucunda toplam ölçek güvenilirliğini artıran madde kalmayınca kadar eleme işlemi devam ettirilmiştir. Güvenilirliği artırmayan toplam 12 değişken modelden dışarı alınarak 28 maddeye indirilmiş 28 maddelik ölçek güvenilirliği 0,903 olarak bulunmuş ve daha sonra faktör analizine tabi tutulmuştur.

**Tablo 5:** KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği		0,900
Bartlett's Testi	Ki-kare değeri	3826,348
	Serbestlik derecesi	378
	Anlamlılık	0,00001

Tablo 5'ten görüldüğü gibi; örneklem yeterlilik ölçüsü olarak alınan KMO örneklem yeterliliği (0,90); 0,50 – 0,90 arasında olduğu için örneklem yeterliliğinin oldukça iyi olduğu görülmektedir. Ayrıca yapılan Barlet sınavası sonrasında anlamlılık değeri (sig.=0,00001) < 0,05 olduğundan verilerin Faktör analizi uygulamak için uygun olduğu görülmüştür. Ankette yer alan TKM ölçek maddeleri ile katılımcı grubu arasında uyum olduğu ifade edilebilir.

**Tablo 6:** Güvenilirlik ve Faktör Analizleri

<b>Faktör Adı</b>	<b>Soru İfadesi</b>	<b>Faktör Ağırlıklar</b>	<b>Faktörün Açıklayıcılığı (%)</b>	<b>Cronbach Alfa</b>
<b>Çaba Beklentileri</b>	cb1) E-fatura ve E-defterin öğrenilmesi kolaydır.	,947	40.335	0,950
	cb3) E-fatura ve E-defter kullanımı kolaydır.	,935		
	cb2) E-fatura ve E-defter basit ve anlaşılırdır.	,927		
	cb4) E-fatura ve E-deftere ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.	,781		
	cb5) E-fatura ve E-defter kullanılan otomasyon ve yazılımlarla uyumludur.	,616		
<b>Güven Beklentileri</b>	gb6) E-fatura ve E-defter kullanımında sürekli teknik problemler yaşanmaktadır.	,884	11.330	0,835
	gb9) E-fatura ve E-defter kullanım kolaylığının yanında bazı riskleri de taşımaktadır.	,756		
	gb7) E-fatura ve E-defter kullanımında düzeltilmeyecek hata yapma ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.	,715		
	gb8) E-fatura ve E-defter kullanımında kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.	,675		
<b>Davranışsal Tutum</b>	dt3) E-fatura ve E-defter sadece zaruri hallerde kullanılmalıdır.	,815	8.281	0,648
	dt2) E-fatura ve E-defterin kullanımı sıkıcıdır.	,697		
	dt1) E-fatura ve E-defteri zorunlu olmayan durumlarda dahi kullanmak daha avantajlıdır.	,400		
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	kk2) İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımı konusunda yeterli beceriye sahiptir.	-,791	5.596	0,852
	kk6) İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımı konusunda yeterli derecede araçlara sahiptir.	-,765		
	kk3) E-fatura ve E-defter kullanımında yaşanan sorunlar hakkında GİB tarafından yeterli teknik destek sağlanmaktadır.	-,745		
	kk5) E-fatura ve E-defterin geliştirilmesi konusunda devlet gereken özeni göstermektedir.	-,455		



<b>Performans Beklentileri</b>	pb4) E-fatura ve E-defter kullanımı hata ihtimalini ciddi anlamda düşürüyor.	,726	4.103	0,870
	pb5) E-fatura ve E-defter kullanımı müşteri ilişkilerini olumlu yönde geliştirmiştir.	,712		
	pb2) E-fatura ve E-defterin avantajları, dezavantajlarından fazladır.	,588		
	pb6) E-fatura ve E-defter kullanımının muhasebe bilgi sistemine olumlu katkıları olmuştur.	,576		
	pb3) E-fatura ve E-defter kullanmak iş performansını artırıyor.	,517		
<b>Sosyal Etki</b>	se3) Bizim için önemli olan işletmelerin, E-fatura ve E-defter kullanması bizim de kullanmaya başlamamızda etkili olmuştur.	,746	3.468	0,832
	se2) Rekabet baskısı E-fatura ve E-defterin kullanımını artırmaktadır.	,671		
<b>Kullanma Niyeti</b>	kn2) E-fatura ve E-defter uygulaması şu ana kadar ki süreçte başarıya ulaşmıştır.	-,849	2.747	0,891
	kn1) E-fatura ve E-defter kullanımına geçilmesi yerinde bir karar olmuştur.	-,650		
	kn3) E-fatura ve E-defter kullanımı sayesinde gelişmeleri yakından takip etmekteyim.	-,642		
	kn5) E-fatura ve E-defter kullanımı genel olarak memnuniyet vericidir.	-,512		
	kn4) Gelecekte E-fatura ve E-defterin kapsamı daha da artırılmalıdır.	-,437		
<b>Toplam Varyansı ve Cronbach Alfa değeri</b>			<b>%75.861</b>	<b>0,903</b>

Orijinal Teknoloji Kabul Modelindeki 40 maddeden 12 tanesinin çıkarılması yapılan faktör analizi kapsamında 28 değişkenin de yine 7 boyut altında toplandığı; çaba beklentilerinin %40,3 ile en yüksek varyans açıklama yüzdesine sahip olduğu; kullanma niyeti boyutunun ise %2,74'lük bir varyansı açıkladığı görülürken toplam varyans açıklama oranının ise %75,861 olduğu görülmüştür. Bu oranın oldukça iyi olduğu söylenebilir.

#### 4.5.2. Frekans Bulguları

Araştırmaya katılan katılımcıların demografik ve mesleki bilgileri tablo 7'deki gibidir.

**Tablo 7:** Katılımcıların Demografik ve Mesleki Bilgileri

<b>Cinsiyet</b>	<b>Kişi</b>	<b>%</b>	<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>Kişi</b>	<b>%</b>
Kadın	64	36,2	Lise	5	2,8
Erkek	113	63,8	Ön Lisans	12	6,8
Toplam	177	100,0	Lisans	132	74,6
<b>Yaş</b>			Lisansüstü	28	15,8
24 ve altı	9	5,1	Toplam	177	100,0
25-34	57	32,2	<b>Çalışma Şekli</b>		
35-44	63	35,6	Bağımlı	59	33,3
45-54	37	20,9	Bağımsız	118	66,7
55 ve üstü	11	6,2	Toplam	177	100,0
Toplam	177	100,0	<b>Mesleki Deneyim</b>		
<b>Meslek Unvanı</b>			5 yıl ve az	40	22,6
Muhasebe Personeli	26	14,7	6-10 yıl	40	22,6
Stajyer SMMM	21	11,9	11-15 yıl	33	18,6
SMMM	130	73,4	16-20 yıl	30	16,9
YMM	0	0	21 yıl ve üstü	34	19,2
Toplam	177	100,0	Toplam	177	100,0

Tablo 7’de yer alan muhasebe uygulayıcılarının demografik ve mesleki özelliklerine ait bilgilerden hareketle şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırmaya dahil olan katılımcıların %63,8’i Erkek, %36,2’si ise Kadındır.
- Araştırmaya dahil olan katılımcıların %5,1’i 24 yaş ve altı; %32,2’si 25-34 yaş, %35,6’sı 35-44 yaş, %20,9’u 45-54 yaş aralıklarında ve %6,2’si ise 55 yaş ve üzerindedir.
- Araştırmaya dahil olan katılımcıların meslek unvanları incelendiğinde %73,4’ünün SMMM oldukları görülürken; kalan %26,6’lık kısmın Stajyer SMMM ve Muhasebe personelinde oluşmaktadır. YMM seviyesinde ise ankete katılım olmadığı anlaşılmaktadır.
- Katılımcıların %74,6’sının Lisans mezunu; %15,8’lik kısmının ise yüksek lisans mezunu oldukları görülürken; toplamda %9,62’lik kısmının ise ön lisans ve lise mezunu oldukları görülmüştür.
- Katılımcıların çalışma şekli olarak %66,7’sinin bağımsız çalıştığı; %33,3’ünün ise bağımlı çalıştıkları belirlenmiştir.
- %45,2’sinin 10 yıl ve daha az bir mesleki deneyime sahip oldukları; %19,2’sinin 21 yıl ve üzeri bir deneyime; %18,6’sının 11-15 yıl ve %16,9’unun ise 16-20 yıl arasında bir deneyime sahip oldukları görülmüştür. Buna göre, mesleki deneyim açısından homojen bir dağılım olduğu görülmektedir.

Tablo 8’de sürekli denetim algılarının anlaşılmasına yönelik bulgulara yer verilmiştir.

**Tablo 8:** Sürekli Denetim Algılarının Anlaşılmasına Yönelik Bulgular

Sürekli Denetimle İlgili Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	Ort.	SS.
	%	%	%	%	%			
sd1) Sürekli denetimin bilgi ve iletişim teknolojileri ile ortaya çıkan kapsamlı bir elektronik denetim süreci olduğunu düşünüyorum.	0,6	2,8	28,8	37,3	30,5	177	3,94	0,871
sd2) Sürekli denetim rapor sonuçlarının geleneksel denetim rapor sonuçlarına göre daha güvenilir olduğu düşüncesindeyim.	0	5,6	22,0	35,0	37,3	177	4,04	0,907
sd3) Sürekli denetim uygulaması için muhasebe uygulayıcılarının bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiğini düşünüyorum.	0	2,3	15,3	33,9	48,6	177	4,29	0,806

sd4) Bilgi teknolojisi destekli sürekli denetimin hile ve yolsuzluk vakalarının önüne geçebileceği düşüncesindeyim.	2,3	6,2	24,9	37,9	28,8	177	3,85	0,985
sd5) Sürekli denetimin sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi ile işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlayacağını düşünüyorum.	3,4	4,5	27,7	36,7	27,7	177	3,81	1,004
sd6) Sürekli denetim için teknolojiyi anlamalı ve kontrol etmeliyim.	0,6	1,7	13,6	33,3	50,8	177	4,32	0,814
sd7) Sürekli denetim trendine E-fatura ve E-defter kullanımıyla uyum sağlamaya hazırım.	2,8	4,5	26,6	34,5	31,6	177	3,88	1,004
sd8) E-fatura ve E-defter kullanımının sürekli denetimi kolaylaştıracağını düşünüyorum.	1,7	4,0	18,1	36,7	39,5	177	4,08	0,941
sd9) E-fatura ve E-defter kullanımının, sürekli denetim aracılığıyla denetim sürecini kısaltacağını düşünüyorum.	1,1	1,7	19,8	40,1	37,3	177	4,11	0,856
sd10) Sürekli denetim aracılığıyla raporların hazırlanma süresinin kısalacağını düşünüyorum.	0,6	4,0	18,6	42,9	33,9	177	4,06	0,858

sd11) Elektronik dönüşüm faaliyetlerinin (e-ticaret, e-fatura, e-defter ve benzeri) sürekli denetim ihtiyacını hızlandırdığı düşüncesindeyim.	1,1	3,4	20,9	42,4	32,2	177	4,01	0,879
GENEL ORTALAMA							<b>4,03</b>	<b>0,68216</b>

Katılımcıların E-fatura ve E-defter kullanımına yönelik sürekli denetim algılarının anlaşılması amacıyla sorulan 11 soruya ait yüzdelikler ve aritmetik ortalamalar incelendiğinde; 4,32 skoru ile “Sürekli denetim için teknolojiyi anlamalı ve kontrol etmeliyim” sorusuna (sd6) verilen olumlu cevabın en yüksek olduğu, neredeyse %84,1 oranda söz konusu önermeye olumlu yönde görüş bildirmişlerdir. Yani teknolojinin anlaşılması ve kontrol edilecek bir yetide ve düzeyde olması muhasebe uygulayıcıları açısından sürekli denetimin uygulanabilirliği açısından oldukça önemli bulunmuştur. İkinci en yüksek aritmetik ortalama 4,29 skoru ile “Sürekli denetim uygulaması için muhasebe uygulayıcılarının bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiğini düşünüyorum (sd3)” önermesi olmuştur. Bu önerme de %82,5’lik bir olumlu yanıt almıştır. Kısaca ifade etmek gerekirse muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının bilgi teknolojilerine olan yakınlık, bilgi ve hakimiyet düzeyleri, e-defter ve e-fatura kullanımını açısından sürekli denetimi ön plana çıkarmaktadır.

En düşük skor incelendiğinde ise “Sürekli denetimin sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi ile işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlayacağını düşünüyorum (sd5)” önermesinin en düşük skorlu (3,81) olan soru olduğu; görülmüştür. Yine “Bilgi teknolojisi destekli sürekli denetimin hile ve yolsuzluk vakalarının önüne geçebileceği düşüncesindeyim (sd4)” önermesinin skorunun (3,85) ile en düşük seviye gerçekleştiği anlaşılmıştır. Buna göre muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının sürekli denetim ile etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlanabileceğine olan inanç düzeyleri ve hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesindeki etkisine olan inançsızlıklarının daha belirgin olduğu söylenebilir.

**Tablo 9:** E-Fatura ve E-Defter Kullanım Niyetlerinin Anlaşılmasına Yönelik Bulgular

<b>Teknoloji Kabul Modeli Boyutları</b>	<b>Sayı</b>	<b>Ort.</b>	<b>Standart Sapma</b>
<b>Performans Beklentileri</b>	177	3,7220	0,81772
<b>Çaba Beklentileri</b>	177	3,5480	0,88601
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	177	3,0565	0,91603
<b>Sosyal Etki</b>	177	3,3192	1,05721
<b>Güven Beklentileri</b>	177	2,8432	0,90481
<b>Davranışsal Tutum</b>	177	3,3861	0,88319
<b>Kullanma Niyeti</b>	177	3,5582	0,88411
<b>GENEL ORTALAMA</b>		<b>3,3476</b>	0,9070

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında güvenilirliği kabul edilmiş olan 7 boyut ve 28 maddeden oluşan ölçek maddelerden elde edilen boyut ortalama skorları ve standart sapma bulguları Tablo 9’da verilmiştir. Bu verilere göre; TKM ölçek maddelerinin toplandığı 7 boyut ortalama skorları içinde en yüksek skor ortalaması, 3,72 ile “Performans Beklentileri” boyutuna aittir. Muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının TKM kapsamında, e-fatura ve e-defterin öğrenilmesinin, kullanılmasının kolaylığı, basit ve anlaşılır olması konusunda kararsızlık yapısından daha fazla bir skor elde ettiği, bu durumun katılımcıların söz konusu E-fatura ve E-defter uygulamasının performansına olan inançlarının diğer TKM boyutlarından daha fazla olduğu söylenebilir.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında “Performans Beklentileri” boyutu skor ortalamasından sonra gelen en yüksek skor ortalaması boyutu 3,55 ile “Kullanma Niyeti” boyutuna aittir. Muhasebe meslek grup ve uygulayıcılarının TKM kapsamında, e-fatura ve e-defter kullanımının şüana kadar başarıya ulaştığı, kullanımına geçilmesinin yerinde bir karar olduğu, güncel gelişmelerin e-fatura ve e-

defter kullanımı aracılığıyla yakından takip edilebildiği ve kullanımından genel olarak memnun kalındığı anlaşılmakla beraber muhasebe uygulayıcıları elektronik ortamda uygulama hayatı bulan fatura ve defterin kapsamının daha da artırılması düşüncesi yönündedir.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında “Kullanma Niyeti” boyutu skor ortalamasından sonra 3,54 skor ortalaması ile “Çaba Beklentisi” boyutu yer almaktadır. Katılımcılar; e-fatura ve e-deftere ilişkin öğrenilmesi ve kullanımının kolay olduğu, talimatları ile birlikte e-fatura ve e-defterin basit ve anlaşılır olduğu ve meslek grup ve uygulayıcılarının kullandıkları otomasyon ve yazılımlarla uyumlu olduğu düşüncelerini taşımaktadır.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında “Çaba Beklentisi” boyutu skor ortalamasından sonra 3,38 skor ortalaması ile “Davranışsal Tutum” boyutu yer almaktadır. Muhasebe uygulayıcıları; e-fatura ve e-defterin sadece zorunlu durumlarda kullanılması ve kullanımının sıkıcı olduğu yönünde düşüncelere sahipken yine aynı “Davranışsal Tutum” boyutu altında, muhasebe uygulayıcıları E-fatura ve E-defterin zorunlu olmayan durumlarda bile kullanımının avantajlı olduğu yönünde yüksek inanç düzeyi benimsemişlerdir.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında “Davranışsal Tutum” boyutu skor ortalamasından sonra 3,31 skor ortalaması ile “Sosyal Etki” boyutu gelmektedir. “Sosyal Etki” boyutu ile ankete katılan muhasebe uygulayıcılarının; e-fatura ve e-defter kullanmaya başlamalarında kendileri için önemli olan işletmelerin bu uygulamalara geçmesinin önemli olduğu ifade edilirken aynı zamanda rekabet baskısı da elektronik ortamda bu uygulamaları kullanmalarına ortam hazırlamıştır.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında “Sosyal Etki” boyutu skor ortalamasından sonra ve en düşük skor ortalaması “Güven Beklentileri” skor ortalamasından önce 3,05 skor ortalaması ile “Kolaylaştırma Koşulları” boyutu yer almaktadır. Muhasebe meslek mensupları ve muhasebe uygulayıcıları, işletmelerin e-fatura ve e-defter kullanımı için yeterli beceri, araç ve gerece sahip olduklarını, devletin e-fatura ve e-defter uygulamalarının geliştirilmesi konusunda gerekli özeni gösterdiğini düşünürken GİB tarafından bu uygulamalara daha fazla yeterli teknik desteğin sağlanması gerektiğini de ifade etmişlerdir.



Ortalama boyut skorları içinde en düşük skor ortalaması, 2,84 ile “Güven beklentileri” boyutuna aittir. Muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının TKM’ ne göre e-fatura ve e-defter kullanımında sürekli teknik problemler yaşandığı, bazı riskleri olduğu, hata yapma ve kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimalinin iş performansını olumsuz etkilediği konusunda kararsız ile katılmama arasında olduğu bir tutumdadırlar. Kısaca muhasebe meslek mensupları ve uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamalarının olumsuzluklarına dair inanç düzeyleri katılmama noktasına daha yakındır denilebilir.

Genel olarak TKM kapsamında ayrıştırılan 7 boyutun bir yeni icadı kullanma ve bir yeniliği benimseme noktasında değerlendirilmesi halinde, genel skor olan TKM ölçek maddeleri ortalaması olan 3,3476 dikkate alındığında; muhasebe meslek mensupları ve uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter kullanımı konusunda algı ve niyetlerinin kararsızlık noktasında olduğu, katılımcıların bu uygulamalara şüphe ile baktıkları yorumu yapılabilir.

#### **4.5.3 Karşılaştırma Bulguları**

Karşılaştırma bulguları t testi bulguları ve tek yönlü Anova testi bulgularından oluşmaktadır.

#### 4.5.3.1.t Testi Bulguları

Cinsiyete göre TKM boyutları ve sürekli denetim skor ortalamalarının karşılaştırma bulgularına Tablo 10’da yer verilmiştir.

**Tablo 10:** Cinsiyete göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Skor Ortalamalarının Karşılaştırma Bulguları

	Cinsiyet	Sayı	Ortalama	SS	t	P
<b>Performans Beklentileri</b>	Kadın	64	3,768	0,676	0,571	0,569
	Erkek	113	3,695	0,889		
<b>Çaba Beklentileri</b>	Kadın	64	3,706	0,717	1,948	0,053
	Erkek	113	3,458	0,960		
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	Kadın	64	3,293	0,870	2,628	<b>0,009*</b>
	Erkek	113	2,922	0,918		
<b>Sosyal Etki</b>	Kadın	64	3,554	0,913	2,256	<b>0,025*</b>
	Erkek	113	3,185	1,112		
<b>Güven Beklentileri</b>	Kadın	64	2,945	0,955	-1,131	0,260
	Erkek	113	2,785	0,873		
<b>Davranışsal Tutum</b>	Kadın	64	3,432	0,826	0,512	0,602
	Erkek	113	3,359	0,916		
<b>Kullanma Niyeti</b>	Kadın	64	3,565	0,736	0,090	0,928
	Erkek	113	3,554	0,960		
<b>Sürekli Denetim</b>	Kadın	64	4,014	0,647	-0,303	0,762
	Erkek	113	4,046	0,703		

\*: %5 ve daha az hata payında anlamlı

\*\* : Varyanslar homojen değil

Cinsiyete göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların karşılaştırıldığı yukarıdaki tablo verilerine göre; “Kolaylaştırma Koşulları” boyutu ile “Sosyal Etki” boyutlarında cinsiyete göre farklılıklar %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunurken; diğer TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklar ise anlamlı bulunmamıştır.

Kolaylaştırma koşulları boyutunda, Kadınların skor ortalamasının (3,293) erkeklerin skor ortalamasından (2,922) daha yüksek olduğu, bu nedenle kadın meslek mensup ve uygulayıcıları, e-fatura ve e-defter konusunda, GİB tarafından yapılan bilgilendirmenin ve teknik desteğin yeterli olduğu, işletmelerin bu konuda yeterli bilgiye, beceriye ve ekonomik araçlara sahip olduğu düşüncesi erkek meslek mensup ve uygulayıcılarına göre daha fazladır. Kısaca kadın katılımcılar alt yapı ve destek uygulamaların erkek katılımcılara göre daha yeterli olduğu inancındadırlar. Sosyal etki boyutu açısından ise; kadın katılımcıların sosyal etki skor ortalamasının (3,555) erkeklerin skor ortalamasından (3,185) daha yüksek olduğu görülmüştür. Buna göre, kadın meslek mensupları ve uygulayıcıların e-fatura ve e-defter kullanılmasında rekabet koşullarının ve işletmelerin kullanım yaygınlıklarının etkili olduğuna yönelik inançlarının erkeklerden daha fazla olduğu ifade edilebilir.

Çalışma şekline göre TKM boyutları ve sürekli denetim skor ortalamalarının karşılaştırma bulgularına Tablo 11’de yer verilmiştir.

**Tablo 11:** Çalışma Şekline Göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Skor Ortalamalarının Karşılaştırma Bulguları

	<b>Çalışma Şekli</b>	<b>N</b>	<b>Ortalama</b>	<b>SS</b>	<b>t</b>	<b>P</b>
<b>Performans Beklentileri</b>	Bağımlı	59	3,6068	0,86221	-1,329	0,186
	Bağımsız	118	3,7797	0,79201		
<b>Çaba Beklentileri</b>	Bağımlı	59	3,5390	0,85036	-0,096	0,924
	Bağımsız	118	3,5525	0,90683		
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	Bağımlı	59	3,0466	0,79394	-0,108	0,914
	Bağımsız	118	3,0614	0,97453		
<b>Sosyal Etki</b>	Bağımlı	59	3,1695	1,08123	-1,335	0,184
	Bağımsız	118	3,3941	1,04155		
<b>Güven Beklentileri</b>	Bağımlı	59	2,8051	0,84597	-,396	0,693
	Bağımsız	118	2,8623	0,93576		
<b>Davranışsal Tutum</b>	Bağımlı	59	3,4181	0,79170	,340	0,734
	Bağımsız	118	3,3701	0,92838		
<b>Kullanma Niyeti</b>	Bağımlı	59	3,4136	0,81610	-1,545	0,124
	Bağımsız	118	3,6305	0,91095		
<b>Sürekli Denetim</b>	Bağımlı	59	3,9122	0,73622	-1,702	0,091
	Bağımsız	118	4,0963	0,64800		

Çalışma şekline göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların karşılaştırıldığı Tablo 11’deki verilere göre ise TKM boyutları ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklar %5 ve daha az hata payında anlamlı

bulunmamıştır. Buna göre meslek mensupları ve uygulayıcılarının bağımsız çalışma veya bağımlı çalışma durumlarının e-fatura ve e-defter kullanımı ve bunun üzerinden sürekli denetime olan bakış açıları arasında farklılıklar bulunmadığı yorumu yapılabilir.

#### 4.5.3.2. Tek Yönlü ANOVA Testi Bulguları

Yaşa göre TKM ve sürekli denetim skorlarının karşılaştırma tek yönlü ANOVA bulgularına Tablo 12’de yer verilmiştir.

**Tablo 12:** Yaşa Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları

TKM ve Sürekli Denetim İfadeleri	Yaş Grupları	N	Ortalama	SS	F	P
<b>Performans Beklentileri</b>	24 ve altı	9	3,400	0,54772	0,499	0,736
	25-34	57	3,747	0,91770		
	35-44	63	3,698	0,84462		
	45-54	37	3,751	0,63492		
	55 ve üstü	11	3,890	0,89605		
<b>Çaba Beklentileri</b>	24 ve altı	9	3,311	0,48074	0,540	0,707
	25-34	57	3,508	1,06037		
	35-44	63	3,666	0,85836		
	45-54	37	3,497	0,70019		
	55 ve üstü	11	3,436	0,91134		
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	24 ve altı	9	3,222	0,50690	0,204	0,936
	25-34	57	3,105	1,03612		
	35-44	63	3,023	0,98345		
	45-54	37	3,040	0,64688		
	55 ve üstü	11	2,909	0,98915		
<b>Sosyal Etki</b>	24 ve altı	9	3,500	0,50000	0,819	0,515
	25-34	57	3,500	1,11002		
	35-44	63	3,206	1,09851		
	45-54	37	3,256	0,98334		

	55 ve üstü	11	3,090	1,11396		
<b>Güven Beklentileri</b>	24 ve altı	9	3,388	0,63874	2,112	0,081
	25-34	57	2,890	0,99218		
	35-44	63	2,638	0,95227		
	45-54	37	3,020	0,68053		
	55 ve üstü	11	2,727	0,77826		
<b>Davranışsal Tutum</b>	24 ve altı	9	3,518	0,60349	0,853	0,494
	25-34	57	3,497	0,92179		
	35-44	63	3,254	0,95736		
	45-54	37	3,468	0,76360		
	55 ve üstü	11	3,181	0,79392		
<b>Kullanma Niyeti</b>	24 ve altı	9	3,200	0,48990	0,455	0,769
	25-34	57	3,607	0,94488		
	35-44	63	3,568	0,90889		
	45-54	37	3,583	0,80606		
	55 ve üstü	11	3,454	0,98017		
<b>Sürekli Denetim</b>	24 ve altı	9	3,636	0,58916	2,365	0,055
	25-34	57	3,956	0,72486		
	35-44	63	4,220	0,66016		
	45-54	37	3,943	0,60884		
	55 ve üstü	11	4,008	0,71171		

Katılımcıların yaş gruplarına göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların karşılaştırıldığı yukarıdaki tablo verilerine göre yapılan tek yönlü varyans Analizi bulguları incelendiğinde; TKM boyutları ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklar %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunmamıştır. Buna göre meslek mensupları ve uygulayıcılarının yaş gruplarının e-fatura ve e-defter kullanımı ve bunun üzerinden sürekli denetime olan bakış açıları arasında farklılıklar bulunmadığı yorumu yapılabilir.

Mesleki deneyime göre TKM ve sürekli denetim skorlarının karşılaştırma tek yönlü ANOVA bulgularına Tablo 13’de yer verilmiştir.

**Tablo 13:** Mesleki Deneyime Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları

<b>TKM ve Sürekli Denetim İfadeleri</b>	<b>Mesleki Deneyim</b>	<b>N</b>	<b>Ortalama</b>	<b>SS</b>	<b>F</b>	<b>P</b>	<b>Anlamlı Fark</b>
<b>Performans Beklentileri</b>	5 yıl ve az	40	3,4700	,82964	5,591	<b>0,0001*</b>	<b>1-2, 1-3, 1-5, 4-2, 4-3, 4-5</b>
	6-10 yıl	40	3,9350	,68745			
	11-15 yıl	33	3,9697	,70022			
	16-20 yıl	30	3,2800	,95064			
	21 yıl ve üstü	34	3,9176	,71709			
<b>Çaba Beklentileri</b>	5 yıl ve az	40	3,3250	,97422	2,050	0,090	
	6-10 yıl	40	3,7400	,78473			
	11-15 yıl	33	3,7818	,92380			
	16-20 yıl	30	3,3667	,81042			
	21 yıl ve üstü	34	3,5176	,86145			
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	5 yıl ve az	40	3,0125	,90396	,566	0,687	
	6-10 yıl	40	3,1500	1,02969			
	11-15 yıl	33	3,2045	1,00478			
	16-20 yıl	30	2,9250	,74031			
	21 yıl ve üstü	34	2,9706	,85892			
<b>Sosyal Etki</b>	5 yıl ve az	40	3,2750	1,03744	1,492	0,207	
	6-10 yıl	40	3,5625	1,02649			
	11-15 yıl	33	3,4545	1,11358			
	16-20 yıl	30	2,9833	,97806			

	21 yıl ve üstü	34	3,2500	1,09579			
--	----------------	----	--------	---------	--	--	--

<b>Güven Beklentileri</b>	5 yıl ve az	40	2,9688	,88468	,338	0,852	
	6-10 yıl	40	2,8625	1,07559			
	11-15 yıl	33	2,7727	,92989			
	16-20 yıl	30	2,7417	,79460			
	21 yıl ve üstü	34	2,8309	,80416			
<b>Davranışsal Tutum</b>	5 yıl ve az	40	3,3917	,91174	,923	0,452	
	6-10 yıl	40	3,5000	,87706			
	11-15 yıl	33	3,3333	,90523			
	16-20 yıl	30	3,1444	,86518			
	21 yıl ve üstü	34	3,5098	,85373			
<b>Kullanma Niyeti</b>	5 yıl ve az	40	3,2850	,86752	4,014	<b>0,004*</b>	<b>1-2, 1-3, 1-5, 4-2, 4-3, 4-5</b>
	6-10 yıl	40	3,7400	,73478			
	11-15 yıl	33	3,8000	,80312			
	16-20 yıl	30	3,1867	1,05299			
	21 yıl ve üstü	34	3,7588	,82796			
<b>Sürekli Denetim</b>	5 yıl ve az	40	3,8091	,72459	3,297	<b>0,012*</b>	<b>1-2, 1-3, 1-5, 4-2, 4-3, 4-5</b>
	6-10 yıl	40	4,1523	,60069			
	11-15 yıl	33	4,2314	,60049			
	16-20 yıl	30	3,8182	,77618			
	21 yıl ve üstü	34	4,1631	,61567			

\*: %5 ve daha az hata payında anlamlı

Katılımcıların mesleki deneyim sürelerine göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların karşılaştırıldığı yukarıdaki tablo verilerine göre yapılan tek yönlü varyans Analizi bulguları incelendiğinde; TKM boyutlarından Performans beklentileri, kullanma niyeti boyutları ile sürekli denetim skor ortalamaları



arasındaki farklılık %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunmuştur. Diğer boyutlarda ise anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

E-fatura ve e-defter kullanımının TKM kapsamında performans beklentileri boyutu ile kullanma niyeti boyutu kapsamında yapılan farklılık analizinden genel olarak mesleki deneyimin artmasına bağlı olarak Performans beklentisine olan inancın yükseldiği ve buna bağlı olarak da Kullanma niyetinin yaşa göre daha da yükseldiği yorumu yapılabilir.

Diğer taraftan sürekli denetim açısından anlamlı farklılık incelendiğinde ise; mesleki deneyimin artmasına bağlı olarak e-fatura ve e-defter üzerinden yapılan sürekli denetim uygulamalarının daha fazla istendiği yorumu yapılabilir.



Mesleki unvanlarına göre TKM ve sürekli denetim skorlarının karşılaştırma tek yönlü ANOVA bulgularına Tablo 14’de yer verilmiştir.

**Tablo 14:** Mesleki Unvanlarına Göre TKM ve Sürekli Denetim Skorlarının Karşılaştırma Tek Yönlü ANOVA Bulguları

	Mesleki Unvan	N	Ortalama	SS	F	P	Anlamlı Fark
<b>Performans Beklentileri</b>	Muhasebe personeli	26	3,7846	,69033	0,426	0,654	
	Stajyer SMMM	21	3,8476	,83882			
	SMMM	130	3,6892	,84047			
<b>Çaba Beklentileri</b>	Muhasebe personeli	26	3,6923	,86761	0,813	0,445	
	Stajyer SMMM	21	3,6857	,89123			
	SMMM	130	3,4969	,88999			
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>	Muhasebe personeli	26	3,2115	,78004	0,438	0,646	
	Stajyer SMMM	21	3,0476	1,00815			
	SMMM	130	3,0269	,92931			
<b>Sosyal Etki</b>	Muhasebe personeli	26	3,7500	,80312	3,811	<b>0,024</b>	<b>1-3</b>
	Stajyer SMMM	21	3,5714	,89841			

	SMMM	130	3,1923	1,10036			
--	------	-----	--------	---------	--	--	--

<b>Güven Beklentileri</b>	Muhasebe personeli	26	3,1442	,87228	3,626	<b>0,029*</b>	<b>1-2</b>
	Stajyer SMMM	21	2,4405	,94176			
	SMMM	130	2,8481	,88730			
<b>Davranışsal Tutum</b>	Muhasebe personeli	26	3,8590	,67444	5,150	<b>0,007*</b>	<b>1-3</b>
	Stajyer SMMM	21	3,4921	,90443			
	SMMM	130	3,2744	,88869			
<b>Kullanma Niyeti</b>	Muhasebe personeli	26	3,6615	,70828	0,232	0,793	
	Stajyer SMMM	21	3,5810	,85535			
	SMMM	130	3,5338	,92356			
<b>Sürekli Denetim</b>	Muhasebe personeli	26	3,9685	,63295	0,147	0,864	
	Stajyer SMMM	21	4,0346	,83393			
	SMMM	130	4,0483	,66959			

\*: %5 ve daha az hata payında anlamlı

Katılımcıların mesleki unvanlarına göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların karşılaştırıldığı tek yönlü varyans Analizi bulgularına göre; TKM boyutlarından sosyal etki, güven beklentileri ve davranışsal tutum boyutları skor ortalamaları arasındaki farklılık %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunmuştur. Buna karşın sürekli denetim ve diğer TKM boyutları skor ortalamaları arasında ise anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Bu farklılıklar incelendiği zaman; sosyal etki boyutunda, rekabet baskısı ve diğer işletmelerin e-fatura ve e-defter kullanma konusunda muhasebe personelinin SMMM' lere göre daha fazla etkisi olduğu inancında oldukları söylenebilir.

Güven beklentisi boyutu açısından ise uygulayıcı olan muhasebe personelinin Stajyer SMMM katılımcılarına göre bu konuda daha az teknik sorun, hata ve silinme ihtimalinin varlığına inandıkları şeklinde bir sonuç çıkarılabilir.

Davranışsal tutum boyutu açısından anlamlı farklılığın kaynağı incelendiğinde muhasebe personelinin meslek uygulayıcıları olarak SMMM katılımcılarına göre e-fatura ve e-defter kullanımını daha avantajlı bulurken aynı zamanda sıkıcı buldukları inancına daha fazla sahip oldukları ifade edilebilir.

#### **4.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI**

Sürekli denetim kapsamında sorulan önerme şeklindeki sorulara bakıldığında; Katılımcı meslek mensupları ve uygulamacılarının teknolojiyi anlama, kontrol etme doğrultusunda 4,32 ve 4,29 skorları ile genel bir kabul düzeyi görülmüştür. En düşük skorlu önermelere bakıldığında ise; 3,81 ve 3,85 skorları ile muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının sürekli denetim ile etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlanabileceğine olan inanç düzeyleri ile hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesindeki etkisine olan inançsızlıkları daha belirgin olduğu söylenebilir.

Teknoloji Kabul Modeli kapsamında verilen cevapların skorlarına bakıldığında; en yüksek skor ortalaması, 3,72 ile "Performans Beklentileri" boyutuna aittir. Muhasebe meslek mensup ve uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamasının performansına olan inançlarının diğer TKM boyutlarından daha fazla olduğu söylenebilir.

En düşük skor ortalaması, 2,84 ile "Güven Beklentileri" boyutu kapsamında ise; e-fatura ve e-defter kullanımında Sürekli teknik problemler yaşandığı, bazı riskleri olduğu, hata yapma ve kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimalinin iş performansını olumsuz etkilediği konusunda kararsız ile katılmama arasında olduğu bir tutumdadırlar. Kısaca muhasebe meslek mensupları ve uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamalarının olumsuzluklarına dair inanç düzeyleri katılmama noktasına daha yakın olduğu vurgulanabilir.

TKM ölçek maddeleri ortalaması olan 3,3476 dikkate alındığında; muhasebe meslek mensupları ve uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter kullanımı konusunda algı ve niyetlerinin kararsızlık noktasında olduğu, katılımcıların bu uygulamaları benimseme konusunda net kararları olmadığı yorumu yapılabilir.

Yapılan grupsal karşılaştırmalarda ise; kadın katılımcıların “Kolaylaştırma Koşulları” ve “Sosyal Etki” boyutları açısından erkek katılımcılardan daha yüksek önerme skorları elde ederek, bu boyutlar kapsamında daha olumlu düşündükleri görülmüştür.

Meslek mensupları ve uygulayıcılarının bağımsız çalışma veya bağımlı çalışma durumlarının e-fatura ve e-defter kullanımı ve bunun üzerinden sürekli denetime olan bakış açıları arasında farklılıklar bulunmadığı sonucu ise diğer bir karşılaştırma bulgusudur.

Meslek mensupları ve uygulayıcılarının yaş gruplarının e-fatura ve e-defter kullanımı ve bunun üzerinden sürekli denetime olan bakış açıları arasında farklılıklar bulunmadığı tespit edilmiştir.

Mesleki deneyim süreleri açısından ise; performans beklentileri, kullanma niyeti boyutları ile sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılık %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunmuştur. Bu sonuca göre yapılan çoklu karşılaştırma testi sonrasında; e-fatura ve e-defter kullanımının TKM kapsamında Performans beklentileri boyutu ile Kullanma niyeti boyutu kapsamında yapılan farklılık analizinden genel olarak mesleki deneyimin artmasına bağlı olarak Performans beklentisine olan inancın yükseldiği ve buna bağlı olarak da Kullanma niyetinin yaşa göre daha da yükseldiği yorumu yapılabilir.

Diğer taraftan sürekli denetim açısından anlamlı farklılık incelendiğinde ise; mesleki deneyimin artmasına bağlı sürekli denetim uygulamalarının daha fazla istendiği yorumu yapılabilir.

Katılımcıların mesleki unvanlarına göre TKM ve sürekli denetim skor ortalamaları arasındaki farklılıkların incelenmesi analizine göre; TKM boyutlarından “Sosyal Etki”, “Güven Beklentileri” ve “Davranışsal Tutum” boyutları skor ortalamaları arasındaki farklılık %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunmuştur. Bu farklılıklar incelendiği zaman; Sosyal etki boyutunda, rekabet baskısı ve diğer işletmelerin E-fatura ve E-defter kullanma konusunda muhasebe personelinin

SMMM' lere göre daha fazla etkisi olduğu inancında oldukları söylenebilir. Güven beklentisi boyutu açısından ise uygulayıcı olan muhasebe personelinin Stajyer SMMM katılımcılarına göre bu konuda daha az teknik sorun, hata ve silinme ihtimalinin varlığına inandıkları yorumu yapılabilir. Davranışsal tutum boyutu açısından anlamlı farklılığın kaynağı incelendiğinde muhasebe personelinin meslek uygulayıcıları olarak SMMM katılımcılarına göre E-defter kullanımını daha avantajlı bulurken aynı zamanda sıkıcı da buldukları inancına daha fazla sahip oldukları düşünülmektedir.

## **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Muhasebe organizasyonunun gerekliliğini ortaya çıkaran faktörlerden “otomasyon” faktörü ile işletmelerin daha hızlı karar alması, işlemlerin matematiksel hatalarının azalması, finansal verinin kalite ve zamanlılığının artması mümkün hale gelmiştir. İşletmelerin bilgisayar teknolojisinden yararlanmaları ve bilgisayarları muhasebede destek araç olarak kullanmaları, muhasebe organizasyonunu etkilemiştir. Böylece kayıt, raporlama, analiz ve kontrol fonksiyonları en kısa sürede en az hatayla gerçekleşmeye başlamıştır.

Bilgi işlem sistemlerinin hızı, kalite, maliyet gibi sürdürülebilir rekabet unsurları, müşteri beklentilerinin değişmesine yol açarak elektronik dönüşüm sürecini ortaya çıkaran etmenler olmuştur. Elektronik dönüşüm süreci ile elektronik işletme, elektronik veri değişimi (EDI), elektronik ticaret, elektronik muhasebe, elektronik belge, elektronik kayıt, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik arşiv, elektronik denetim ve benzeri kavramlar ortaya çıkarak muhasebe dünyasına yeni bir moment kazandırmıştır.

“E-Fatura ve E-Defter Uygulayıcılarının Sürekli Denetim Algıları Üzerine Bir Araştırma” adlı tez çalışmasında Türkiye’de muhasebe uygulayıcı ve meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmalar sonucunda sürekli denetime yönelik kişilerin algısı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Muhasebe uygulayıcılarının demografik ve mesleki özellikleri sonuçları değerlendirildiğinde; araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının büyük bir kısmını erkek katılımcılar, 35-44 arası yaş grubu kişiler, SMMM meslek mensupları, lisans mezunu ve bağımsız çalışan kişiler ve yine yarısına

yakın çoğunluğunu on yıl ve daha az deneyime sahip kişiler oluşturmaktadır. Bu sonuçlara göre bulguların homojen biçimde elde edildiği düşüncesi uyanmaktadır.

Sürekli denetime yönelik algılarının değerlendirilmesi amacıyla sorulan sorular sonucunda; katılımcıların bir kısmının sürekli denetimin bilgi ve iletişim teknolojileri destekli ortaya çıkan bir denetim süreci olduğu konusunda hemfikir olmadıkları görülmektedir. Bu durum, sürekli denetim kavramının kapsamı ve içeriğinin uygulayıcı zihnine henüz tam anlamıyla yerleşmediğini göstermektedir. Muhasebe uygulayıcıları sürekli denetimin çıkış noktasını iyi ayırt etmeli ve sürekli denetimin bilgi ve iletişim destekli bir denetim süreci olduğunu kavramaları gerekmektedir.

Katılımcılar, sürekli denetimin hile ve yolsuzluk vakalarının önüne geçebilecek bir araç görevinde olması konusunda yine bir takım kararsız düşünceler beslemektedir. Oysaki sürekli kontrol ve risk değerlendirmesi ana bileşenlerine dayalı sürekli denetimin ve rapor sonuçlarının geleneksel denetim rapor sonuçlarından daha güvenilir olması ve denetim suiistimallerini önlemesi beklenmektedir.

Daha az kişiyle daha hızlı denetim gerçekleştirdiği için sürekli denetimin maliyeti, geleneksel denetime göre daha düşüktür. Muhasebe uygulayıcılarına yapılan anket sonucunda ise ifade edilene ters bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu konuda muhasebe meslek mensup ve uygulayıcıları sürekli denetimin faydalarını; daha az personel istihdam etme, veri kayıtlarına hızlı erişim sağlama ve kayıtlarının büyük çoğunluğunun denetimini otomatik gerçekleştirme yönleriyle yeniden düşünerek bu konunun üstünde daha fazla durmaları ve sürekli denetimin geleneksel denetime kıyasla maliyet avantajı sağladığının bilinciyle hareket etmeleri önerilmektedir.

Sürekli denetim rapor sonuçlarının geleneksel denetim rapor sonuçlarından daha güvenilir olduğu katılımcılar tarafından büyük ölçüde onaylanmıştır. Sürekli denetim bilgi ve iletişim teknolojileri desteğiyle hayat bulan elektronik kanıt toplama ve denetim sürecidir. Muhasebe uygulayıcıları sürekli denetim için bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları ve teknolojiyi anlamaları gerektiğine inanmakta olup bu konuda meslek odaları, üniversiteler ve GİB tarafından düzenlenecek eğitimlere katılmaları bilgilerini bir üst seviyeye taşıyacaktır. 2000' li yıllarda yaşanan hile ve yolsuzluk temelli denetim vakaları ile geleneksel denetime

sarsılan güvenin gelecekte sürekli denetimle yeniden kazanılabileceği düşünülmektedir.

Tez konusuna esas olan E-fatura ve E-defter uygulamalarına yönelik sürekli denetim açısından algıların ölçülmesinde, katılımcıların sürekli denetim trendine bu uygulamalar ile büyük oranda uyum sağlamaya hazır oldukları görülmüştür. Teknolojinin hız kesmeden önem kazandığı günümüz dünyasında elektronik dönüşüm ile elektronik denetim süreci olan sürekli denetime uyum sağlanması, uyum sağlamayan muhasebe uygulayıcılarının ise mesleki anlamda ilerleme kaydedemeyeceği ve işletmelerin yarınlarına katkı sağlayamayacağı muhtemeldir.

Muhasebe uygulayıcılarına yapılan anket sonuçlarına göre TKM modeli kapsamında 7 (yedi) boyut değerlendirilmiştir. “Performans Beklentileri” boyutu ile e-fatura ve e-defter kullanımına yönelik hata ihtimalini ciddi oranda düşürmesi, müşteri ilişkilerine olumlu katkı sağlaması, dezavantajlarına rağmen avantajlarının daha fazla olması, muhasebe bilgi sistemine olumlu katkı sağlaması ve iş performansını arttırması yönünde kişilerin e-fatura ve e-defter uygulamasına inanç düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. Katılımcıların “Performans Beklentisi” boyutunda yüksek düzeyde beklenti içinde oldukları avantaj olgusunun göze çarpan özelliklerine bakıldığında; kağıt tüketimini azaltması, arşivleme maliyetlerini düşürmesi ve gerçek zamanlı muhasebe sistemleri ile gerçek zamanlı denetim olan sürekli denetime ortam hazırlaması inanç düzeylerinde belirleyici olmaktadır yorumu yapılabilir.

TKM modeli kapsamında bir diğer boyut olan “Güven Beklentileri” boyutu ile en düşük skor elde edilmiştir. Bu boyut kapsamında e-fatura ve e-defter kullanımında sürekli teknik problemler ile karşılaşıldığı, bazı riskle karşılaşıldığı, hata yapma ihtimalinin ve kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimalinin uygulayıcıların iş performansını olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır. “Güven Beklentileri” boyutundan daha fazla kazanım elde etmek için e-fatura ve e-defterin uygulamaya yönelik eğitimleri meslek odaları, üniversiteler ve GİB tarafından meslek için yer alan kişilere verilmelidir. Uygulaması birkaç yıl öncesine dayanan E-uygulamaların bir takım sorunlar içermesinin kaçınılmaz olduğu fakat yaşanan ya da yaşanabilecek olumsuzlukların caydırıcı unsur olmaması gerektiği vurgulanmalıdır. Bu noktada unutulmamalıdır ki hiçbir sistem mükemmel değildir.



Cinsiyete Göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Boyutları t Testi “Kolaylaştırma Koşulları” boyutu kapsamında; kadın muhasebe uygulayıcıları, e-fatura ve e-defter kullanımı konusunda kendilerini erkek muhasebe uygulayıcılarına göre daha yeterli görmektedir ve bu kullanımlar için de yeterli araçlara sahip olduklarını düşünmektedir. Ayrıca devletin e-fatura ve e-defter kullanımını desteklediğini fakat GİB tarafından daha çok teknik desteğin verilmesi de ulaşılan sonuçlar arasındadır. Bu sonuçlar bize kadın muhasebe uygulayıcılarının teknolojiyi daha çok kabullenen ve kullanmayı isteyen bir profil çizdiğini gösterir ki GİB tarafından teknik desteğin artırılması gerektiği düşüncesi de bunu destekler niteliktedir. “Sosyal Etki” boyutu kapsamında ise kadın muhasebe uygulayıcılarının inançları, rekabet baskısının ve kendileri için kılavuz işletmelerin e-fatura ve e-defter kullanımını artırdığı yönünde erkek muhasebe uygulayıcılarından fazladır. Kadınların rekabet edilebilirlik açısından erkeklerden daha hassas oldukları önemli bir cinsiyet farklılığıdır.

Mesleki deneyime göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Boyutları Tek Yönlü Anova Testi sonuçlarına göre, mesleki deneyimin artmasına bağlı olarak performans beklentisine olan inancın yükseldiği ve buna bağlı olarak da kullanma niyetinin yaşa göre daha da yükseldiği görülmektedir. Muhasebe uygulayıcıların bu meslekte kıdem sahibi olmasına paralel olarak yenilikleri uygulama konusunda daha istekli ve cesur olduğu yorumu yapılabilir. Bununla birlikte mesleki deneyimin artmasına bağlı olarak e-fatura ve e-defter ile yapılacak sürekli denetim uygulamaları daha çok talep edilir niteliktedir. Çünkü geleneksel denetim süreçlerinde muhasebe uygulayıcıları iç ve dış denetçiye denetimin gerçekleşmesi için büyük ölçüde ön hazırlık sağlamakta ve bu hazırlık süreci ise vakitlerinin büyük bir kısmını almaktadır. Bu bağlamda, muhasebe uygulayıcıları mesleki deneyimleri arttıkça işlemlerin otomasyona bağlanmasını istemektedir yorumu yapılabilir.

Mesleki unvana göre TKM Boyutları ve Sürekli Denetim Boyutları Tek Yönlü Anova Testi sonuçlarına göre; Sosyal etki boyutunda, rekabet baskısı ve diğer işletmelerin e-fatura ve e-defter kullanma konusunda muhasebe personelinin SMMM’lere göre daha fazla etkisi olduğu inancında oldukları söylenebilir. Güven beklentisi boyutu açısından muhasebe personelinin Stajyer SMMM katılımcılarına göre bu konuda daha az teknik sorun, hata ve silinme ihtimalinin varlığına inandıkları şeklinde

bir sonuç çıkarılabilir. Bu sonuçtan hareketle Stajyer SMMM uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamasının bazı riskleri de taşıdığı bilincinde olduğu şeklinde bir yorum yapılabilir. Davranışsal tutum boyutu açısından ise muhasebe personelinin meslek uygulayıcıları olarak SMMM katılımcılarına göre e-fatura ve e-defter uygulamalarının zorunlu olmayan durumlarda bile kullanımını avantajlı bulmalarına rağmen aynı zamanda sıkıcı da buldukları ve sadece zorunlu durumlarda kullanılması gerektiği inancına daha fazla sahip oldukları yorumu yapılabilir.

Gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, gerçek zamanlı elektronik denetim süreci olan sürekli denetim ile kontrol edilebilecek bu da muhasebe uygulayıcılarının işlerini eskisine kıyasla daha fazla kolaylaştıracak ve mesleği profesyonel düzeye taşıyacaktır. Bilindiği gibi geleneksel denetim süreçlerine yönelik finansal raporların hazırlanma ve sunulma aşamaları, muhasebe uygulayıcılarının büyük bir vaktini almaktadır. Ayrıca geleneksel denetim yöntemleri elektronik ortamdaki verilerin kontrolünde ve denetim risklerini ortaya çıkarma konularında yetersiz kalmaktadır. Oysa ki otomasyona dayalı muhasebe raporları kullanılarak gerçekleştirilen sürekli denetim hızlı ve eş zamanlı yapıldığı için muhasebe uygulayıcılarının daha spesifik işlerle ilgilenmesini ve ortaya çıkabilecek denetim risklerinin anında önlenmesini mümkün kılacaktır. Sonuç olarak hatalı finansal raporlama ihtimali azalacak klasik muhasebe anlayışı yavaş yavaş terk edilerek muhasebe mesleğinin kalitesi ve prestiji artacaktır. Klasik muhasebe anlayışında eşdeğer olduğu düşünülen “defter tutma” odaklı muhasebecilik ise yerini danışmanlık ve raporlama odaklı muhasebeciliğe bırakacaktır.

Özetle; Yapılan araştırma, muhasebe uygulayıcılarının e-fatura ve e-defter uygulamalarının sürekli denetim açısından değerlendirilmesine yöneliktir. Dünyada elektronik dönüşüm baş döndüren bir hızla esmektedir. Elektronik dönüşüm süreci ile hayatımıza giren E-ticaret, E-muhasebe, E-fatura ve E-defter gibi elektronik kavramların kullanımı ve benimsenmesi küreselleşme ile kaçınılmaz bir hal almıştır. Elektronik dönüşüm sürecine uyum sağlamanın yolu ise teknolojik gelişmeleri her geçen gün takip etmek ve teorideki gelişmeleri uygulamaya aktarmak olmalıdır.

Teknoloji Kabul Modeli ile Sürekli Denetim algısını ölçmek amaçlı sorulan sorulara verilen cevaplar göstermiştir ki muhasebe uygulayıcıları teknolojiye hakim olmak ve kullanmak isterken bir takım risklerden çekindikleri için yeniliği tam

anlamıyla benimseyememiştir. Öneri olarak; muhasebe uygulayıcıları yeni gelişmekte olan sistemlerin uygulamasından çekinmemeli, hata yapma korkusuyla elektronik bilgi çağındaki gelişmelerden uzak kalmamalıdır. Devlet, TÜRMOB ve üniversiteler; uygulayıcı konumunda olan kişileri özellikle sürekli denetim, E-fatura ve E-defter uygulamaları konusunda bilinçlendirmeye yönelik seminerler, paneller, kurslar ve eğitimler düzenlemelidir. Ülkemizin uluslararası arenada rekabet edebilirliğinin teknolojik gelişmelere uzaktan bakmakla mümkün olmayacağı aksine teknolojik gelişmeleri kullanmanın ve ileri seviye taşımanın ilgili kurumlar, muhasebe uygulayıcıları ve denetçilerinin ortak çabası olacağı unutulmamalıdır.

Tez konusuna ilişkin Türkiye geneli bir araştırma olan “E-Fatura ve E-Defter Uygulayıcılarının Sürekli Denetim Algıları Üzerine Bir Araştırma” adlı konunun ileriki zamanlarda bölge bazında araştırılması önerilmektedir. Ayrıca yaşadığımız elektronik dönüşüm çağında muhasebe uygulayıcılarının konuya ilişkin algılarının farklı açılardan ölçülmesinin de sürekli denetimin geleceği açısından bu paradigmanın yaygınlaşmasına, benimsenmesine ve olgunlaşmasına olumlu katkı sağlayacağı beklenmektedir.

## **KAYNAKÇA**

Alles, M. G., Tostes, F., Vasarhelyi, M. A. ve Riccio, E. L. (2006). Continuous auditing: the USA experience and considerations for its implementation in Brazil. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 3(2): 211–224.

Alpaslan, M. (2012). Yeni TTK' ya Göre Tasdiki Ve Tutulması Zorunlu Olan Defterler Nelerdir? <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/073/26.10.2017>.

Altaş, Y. (2017). *Elektronik Veri Değişimi (EDI)*. <https://www.biyomed.com/pages/makaleler/makale34.htm> 12.11.2017.

Altınok, S., Sugözü, İ. H. ve Çetinkaya, M. (2003). Geleneksel Ticaretten Yeni Ekonomiye Elektronik Ticaretin Temel Ekonomik Etkileri. [https://scolar.google.com.tr/scholar?hl=tr&as\\_sdt=0%2C5&q=geleneksel+ticaretten+eni+ekonomiye&btnG=](https://scolar.google.com.tr/scholar?hl=tr&as_sdt=0%2C5&q=geleneksel+ticaretten+eni+ekonomiye&btnG=) 01.11.2017.

Arıkan, Y. (2015). *E-Uygulamalar*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf> 01.11.2017.

Ayboğa, H. (2001). İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, (56).

Aydemir, İ., Kaygusuzoğlu, M., Benli, T., Gül, A., Kınay, B., Karaca, C. ve Çarıkçı, M. (2011). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.

Aydın, C. (2005). Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi Ve Elektronik Belge yönetimi. *Bilgi Dünyası*, 6(1): 89–97.

Aydın, C. (2010). *Elektronik Belgelerin Arşivlenmesi ve Erişim*. Ankara Üniversitesi. 01.11.2017.

Bakır, M. (2007). *Denetim* (5.). Trabzon: Dilara Yayınevi.

Battal, A. (2005). *Ticari İşletme Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bayar, S., Ülkar, M. G. ve Kuzu, S. R. (2015). E-Defter Finansal Raporlama Yazılımı ve Karşılaşılan Zorluklar. Sunulan XVII. Akademik Bilişim Konferansı, Eskişehir.

Baydarol, O. (2007). *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bayraktar, C., (2016). *Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutumları Ve Kullanma Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bektöre, S., Sözbilir, H. ve Banar, K. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık.

Biçer, A. A. ve Aydın, O. (2015). Denetimde bilgisayar destekli denetim tekniklerinin (BDDT) kullanımı ve bu yöntem ile bir suistimal vakasının tespiti. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, (28): 213–229.

Cankar, İ. (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim. *23 Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi*, 69.

Chan, D. Y. ve Vasarhelyi, M. A. (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2): 152–160.

Çağıl, G. ve Ergün, K. (2009). *Geleneksel işletme anlayışından e-işletme anlayışına geçişte yaşanan problemler*. Temmuz.

Çaldağ, Y. ve Ayanoglu, Y. (2008). *Genel muhasebe* (5.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Çetin, C. (2013). *Temel İşletmeciliğe Giriş*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Demir, B., Aydemir, İ., Kaygusuzoğlu, M., Gül, A., Kınay, B., Karaca, B. ve Çarıkçı, O. (2008). *Muhasebe Denetimi* (1.). İstanbul: Lisans Yayıncılık.

Denetim (Audit) Kavramı. (2017). *Denetim Kavramı*.  
<https://vergidosyasi.com/2017/03/23/denetim-kavrami/> 02.11.2017.

Deryal, Y. (2003). *Ticaret Hukuku Bilgisi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Dikici, M. F. (2006). *Ticaret hukuku II*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

Dinç, E. ve Varıcı, İ. (2008). E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke Ve Uygulamaları Üzerine Etkisi, 191–211.

Doğan, U. (2013). E-Fatura Uygulaması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (300): 84–93.

Doğan, U. (2017). *900 Soruda E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter* (4.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Doğan, U., Tercan, Y. ve Nalçacı, İ. G. (2015). E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, (319): 154–163.

Doğan, Z. (1996). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe*. Ankara: Atilla Kitabevi.

Durmaz, M. H. (1994). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe*. Konya: Mimoza Yayınları.

Durmuş, H. M. ve Arat, M. E. (1995). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu*. İstanbul.

E-Defter (2017). *E-Defter Hakkında*. <http://www.edefter.gov.tr/edefterhakkında.html>  
01.11.2017.

E-Defter (2017). *E-Defter Mevzuat ve Teknik Mimari* <http://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html> 01.11.2017.

E-Fatura. (2017). *Başvuru*. <http://www.efatura.gov.tr/efaturabasvuru.html> 01.11.2017.

E- Fatura (2017). E-Fatura Hakkında. <http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html> 01.11.2017.

E-Fatura (2017). E-Fatura Yararlanma Yöntemleri. <http://www.efatura.gov.tr/efaturaentegratorluk.html> 01.11.2017.

E- Fatura (2017). EFKS Hakkında. <http://www.efatura.gov.tr/efkshakkinda.html> 01.11.2017.

Elibol, H. ve Kesici, B. (2004). Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 0(11): 303–329. 01.11.2017.

Elitaş, C., Aydemir, O. ve Demirel, B. L. (2007). Elektronik Ticaret ve Muhasebe Sistematiği, 7(13): 195–210.

Er, M. P. ve Yılmaz, O. (2013). E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*, (385): 62–73.

Erhan, D. U. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama Ve Denetime Katkısı. *World of Accounting Science*, 14(3). <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=1302258X&AN=82210761&h=ivS68%2Ff1057XqK%2BATBeq7B%2Fz6FibTwfLnUxnNgJY45YJ14NQ%2FcCCmPrfIGNRAZ1H5w1ZaBJ1Fx8Lr%2FINTmJ2%2FMA%3D%3D&crl=c> 02.11.2017.

Ermiş, K. (2006). Sayısal İmza ve Elektronik Belge Yönetimi. *Bilgi Dünyası*, 7(1): 121–146. 02.11.2017

Ertaş, F. C. (2011). *Muhasebe organizasyonu*. Ankara: Seçkin.

Erturgut, M. (2004). Elektronik imza kanunu bakımından e-belge ve e-imza. *Bankacılar Dergisi*, 48: 66–79.

Fatura Düzenleme Sınırı. (2017). <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yarararli-bilgiler/fatura-duzenleme-siniri> 02.11.2017

BT Haber Yayıncılık (2017). *Fatura Kayıtlarından Çok Daha Fazlası*. <http://www.bthaber.com/e-fatura/fatura-kayitlarindan-cok-daha-fazlasi/1/11529>  
02.11.2017

Feyiz, M. A. (2002). *Bilgisayarlı Muhasebe*. Rize: Akademisyen Yayınevi.

Gökçen, G. ve Özdemir, M. (2016). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46): 137–154.

Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). *Elektronik Muhasebe ve Bilgisayar Destekli Denetime İlişkin Uygulama Örnekleri* (ss. 216–222).

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. Bursa: Aktüel Yayınları.

Gülten, S. (2017). Elektronik Muhasebe Üzerine En Geniş Çalışma. <http://muhassebilenler.com/2017/02/14/elektronik-muhasebe-e-kitap-muhasebe/3/>  
11.08.2017.

Gülten, S. ve Erdem, A. (2016). *E Uygulamalar Seminer Notları*. <http://www.esmmmo.org/storage/file/070349fc1d8a480194b3a63fce3bb3b0.pdf>  
02.11.2017



Güney, A. (2014). Role of Technology in Accounting and e-Accounting. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 152: 852–855.

Güney, S. ve Özyiğit, H. (2015). Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(53): 279–297.

Güredin, E. (1994). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (C. 1–14). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi* (C. 1–3). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hasıloğlu, S. B. (1999). *Enformasyon Toplumunda Elektronik Ticaret ve Stratejileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hatunoğlu, Z. ve Bakan, İ. (2010). Muhasebe Bürolarında Bilgisayar ve İnternet Kullanımının Faydaları İle Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Nitelikleri Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12(2): 55–102.

Hazar Boydaş, H. (2014). *Sürekli Denetim*. İstanbul: Acar Basım.

İşlemler Elektronik Faturayla 2 Saniyeye İndi. (2017). <https://www.dunya.com/gundem/039islemler-elektronik-faturayla-2-saniyeye-indi039-haberi-222744> 02.11.2017

Kalaycı, C. (2008). Elektronik Ticaret ve KOBİ'lere Etkileri. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 0(1). <https://doi.org/10.18092/ijeas.06992> 05.11.2017

Karabınar, S. ve Yılmaz, E. (2012). XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ve Geleneksel Finansal Raporlama Sistemlerinin Sorunların Çözümüne Katkıları. *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*, 5(2): 1–23.

Karkacier, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.

Kavak, Ş. (2005). *Genel Muhasebe* (3. baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kızıl, A. (2001). *Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Der Yayınları.

Kışalı, Y., Erden, A. E. ve Işıklılar, S. (2002). *Finansal Muhasebe* (3). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kotinurmi, P., Nurmilaakso, J. M. ve Laesvuori, H. (2003). Standardization of XML-Based E-Business Frameworks. *Proceedings of the Workshop on Standard Making: A Critical Research Frontier for Information Systems, ICIS 2003 Pre-conference Workshop, December*, 135–146.

Kumkale, R. (2012). *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura* (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Lazol, İ. (2010). *Genel Muhasebe* (16. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Marşap, B., Kurt, G. ve Uçma, T. (2012). Sürekli Denetimin Gerektirdiği İç Denetim Faaliyetleri Açısından Stratejik Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(4): 1–17.

Meslek Mensubu Dağılım Tablosu. (2017). <http://www.turmob.org.tr/Turmob-Web/Kurumsal/UyeIstatistikleri/Istatistik.aspx?param=vXvxwCI6ot9pPcXFubSCwb t6HC4VRmWbBt1c3GqpPMPPVd/CG1XAs8KhjwnilX244LGhtByPAxXvPkK7F7 gbbg> 11.12.2017

Nurmilaakso, J. M. ve Kotinurmi, P. (2004). A review of XML-based supply-chain integration. *Production Planning & Control*, 15(6): 608–621. <https://doi.org/10.1080/09537280412331283937> 02.11.2017

Orhan, M. S. ve Serçemeli, M. (2014). Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi İle İlgili BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (43): 1–17.

Orhan, M. S. ve Serçemeli, M. (2015). İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetimin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (2): 83–110.

Öğütçü, T. ve Altın, M. (1979). *Ticari Senetler ve Özel Takip Yolları*. Ankara: Ulucan Matbaası.

Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 17(2). <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=13010603&AN=85967311&h=h4%2FFsq%2BVqX5fqwxUpoDNnc9jofHc4J0AHfuAnVI7G9OT59pRcbVrLyS3ZVesHq%2BBrmmtNEdFt69854JDc8j5gw%3D%3D&crl=c> 02.11.2017

Özal, Ö., Yıldırım, O. ve Tek, N. (1983). *Muhasebe*. İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası.

Özbilgin, İ. G. (2003). Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar. *Sayıştay Dergisi*, (49): 123–128. 02.11.2017

Özdamar K. (2003). *Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.

Öztürk, M. S. ve Acar, D. (2015). Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 20(4): 67–85.

Pulaşlı, H. (1999). *Kıymetli Evrak Hukuku* (5. baskı). Konya: Mimoza Yayınları.

Pulaşlı, H. (2004). *Kıymetli Evrak Hukuku*. Adana: Karahan Kitabevi.

Rezaee, Z., Elam, R. ve Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: the audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3): 150–158.

Selek, S. (1990). *Muhasebenin Temel Verileri*. İzmir: Kaçkar Ofset.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Selvi, Y., Türel, A. ve Şenyiğit, B. (2005). Elektronik Bilgi ortamlarında Muhasebe Denetimi. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirisi*, 1–12.

Sevim, A. (2009). *Dijital muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Sevimli, A. (2009, Temmuz 20). Sürekli Denetim Dünü Anla, Bugünü Değerlendir, Geleceği Denetle. <https://www.dunya.com/gundem/dunu-anla-bugunu-degerlendir-gelecegi-denetle-haberi-84036> 02.11.2017

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sobiadsbd/article/viewFile/5000137175/5000126145> 02.11.2017

Şimşek, M. Ş. (2008). *İşletme Bilimlerine Giriş*. Konya: Adım.

Şimşek, M. Ş. ve Çelik, A. (2009). *Genel İşletme*. Konya: Eğitim Kitabevi.

Taşkın, K. (2011). Yolsuzluğun Tespit ve Önlenmesinde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri. *Komtaş Bilgi Yönetimi Danışmanlık ve Tic. AŞ.*

Tek, N. (2010). *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Teke, M. ve Kahvecioğlu, R. (1991). *Uygulamadan Örneklerle İşletme Esasında Defter Tutma ve Muhasebe Uygulamaları (1.)*. Kırşehir: Adım Yayıncılık.

Tektüfekçi, F. (2016). *E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları*. İzmir: Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim.

Tektüfekçi Şençiçek, F. (2013). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2).

Tuna, E. (1995). *Ticaret Hukuku Cilt III: Kıymetli Evrak*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayılır Eğitim Vakfı.

Tüm, K. (2013). Continuous Audit: From The Concept Towards The Implementation. *International Journal of Business and Social Research*, 3(7): 1–7.

Türk Dil Kurumu. (2017). *Belge*. [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a089ff6401ac9.81758365](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a089ff6401ac9.81758365) 02.11.2017

Türker, M. (2001). Elektronik Ortamda Muhasebe ve Denetime Doğru. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, (57).

Uygun, E. (2012). Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK'un Karşılaştırılması. *Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları*, (143): 1-6.

Uysal, T. ve Şenlik, M. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, (67): 229–248.

Warren, C. S. ve Fess, P. E. (1992). *Principles of Financial & Managerial Accounting* (3rd baskı). Cincinnati, Ohio: College Division, South-Western Pub. Co.

Watson, R. T., Berthon, P., Pitt, L. F. ve Zinkhan, G. M. (2008). *Electronic Commerce: The Strategic Perspective*.

What is Electronic Data Interchange (EDI) (2017). [http://www.up.com/up/suppliers/order\\_inv/edi/what\\_is\\_edi/index.htm](http://www.up.com/up/suppliers/order_inv/edi/what_is_edi/index.htm) 12.11.2017.

Yalkın, Y. K. (1995). *Genel muhasebe İlkeleri-Uygulaması ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. Ankara: Turhan.

Yalkın, Y. K. (2008). *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar - Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yardımcıoğlu, M. (2013). *Finansal Muhasebe*. Kahramanmaraş: Fatih Basımevi.

Yıldırım, A. (2013). Ülkemizde Elektronik Fatura. *Vergi Dünyası Dergisi*, (386): 115–150.

Yıldız, Ö. R. (2007). Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*, (65): 173–185.

Yılmaz, E. ve Gelmedi, O. (2011). XBRL (Extensible Business Reporting Language) And The Evaluation Of The Qualitative Characteristics Of Financial Statements In XBRL. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(2): 212–238.

Yükçü, S. (2014). *Genel Muhasebe*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Yükçü, S. ve Gönen, S. (2009). Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(2).

Yürekli, E., Gönen, S. ve Şahiner, A. (2016). E-Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (35): 290–302.

Zhao, N., Yen, D. C. ve Chang, I. C. (2004). Auditing In The E-Commerce Era. *Information Management & Computer Security*, 12(5): 389–400.

# **EKLER**

## Ek 1: Anket Formu

### ANKET

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu, “E-Fatura ve E-Defter Uygulayıcılarının Sürekli Denetim Algıları Üzerine Bir Araştırma” konulu yüksek lisans tez çalışması kapsamında veri toplamak amacıyla uygulanmaktadır. Veri toplama aracı soruları tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacak olup, bilgileriniz 3. şahıs ya da işletmelerle kesinlikle paylaşılmayacaktır. Katılımınız ve doğru cevaplarınız için teşekkür ederim.

Prof. Dr. Nilgün KUTAY

Merve KIZGIN

DEU İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü

Öğretim Üyesi

Muhasebe Programı Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi

- Cinsiyetiniz:**  Kadın  Erkek  
**Yaşınız:**  24 ve altı  25-34  35-44  45-54  55 ve üstü  
**Eğitim Durumunuz:**  Lise  Önlisans  Lisans  Lisansüstü  
**Mesleki Deneyiminiz:**  5 yıl ve az  6-10 yıl  11-15 yıl  16-20 yıl  21 yıl ve üstü  
**Çalışma Şekliniz?**  Bağımlı  Bağımsız  
**Meslek Ünvanınız?**  Muhasebe personeli  Stajyer SMMM  SMMM  YMM

**Aşağıdaki sorular araştırmacı tarafından geliştirilmiş olup, Sürekli denetim açısından E-Fatura ve E-Defter kullanımının değerlendirilmesi amacıyla sorulmaktadır.**

Aşağıdaki soruları 1-5 arası puanla derecelendiriniz.	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1. “Sürekli denetimin bilgi ve iletişim teknolojileri ile ortaya çıkan kapsamlı bir elektronik denetim süreci olduğunu düşünüyorum.”					
2. “Sürekli denetim rapor sonuçlarının geleneksel denetim rapor sonuçlarına göre daha güvenilir olduğu düşüncesindeyim.”					
3. “Sürekli denetim uygulaması için muhasebe uygulayıcılarının bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiğini düşünüyorum.”					
4. “Bilgi teknolojisi destekli sürekli denetimin hile ve yolsuzluk vakalarının önüne geçebileceği düşüncesindeyim.”					
5. “Sürekli denetimin sürekli kontrol ve sürekli risk değerlendirmesi ile işletmelerde etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlayacağını düşünüyorum.”					



6.	“Sürekli denetim için teknolojiyi anlamalı ve kontrol etmeliyim.”					
7.	“Sürekli denetim trendine E-fatura ve E-defter kullanımıyla uyum sağlamaya hazırım.”					
8.	“E-fatura ve E-defter kullanımının sürekli denetimi kolaylaştıracağını düşünüyorum.”					
9.	“E-fatura ve E-defter kullanımının, sürekli denetim aracılığıyla denetim sürecini kısaltacağını düşünüyorum.”					
10.	“Sürekli denetim aracılığıyla raporların hazırlanma süresinin kısalacağını düşünüyorum.”					
11.	“Elektronik dönüşüm faaliyetlerinin (e-ticaret, e-fatura, e-defter ve benzeri) sürekli denetim ihtiyacını hızlandırdığı düşüncesindeyim.”					

Aşağıdaki sorular E-Fatura ve E-defter kullanımına ilişkin algı ve kullanım niyetlerini değerlendirmek amacıyla sorulmaktadır.

Aşağıdaki soruları 1-5 arası puanla derecelendiriniz.		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
<b>Performans Beklentileri</b>						
<b>PB1.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımı işlem maliyetini düşürüyor.					
<b>PB2.</b>	E-fatura ve E-defterin avantajları, dezavantajlarından fazladır.					
<b>PB3.</b>	E-fatura ve E-defter kullanmak iş performansını artırıyor.					
<b>PB4.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımı hata ihtimalini ciddi anlamda düşürüyor.					
<b>PB5.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımı müşteri ilişkilerini olumlu yönde geliştirmiştir.					
<b>PB6.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımının muhasebe bilgi sistemine olumlu katkıları olmuştur.					
<b>Çaba Beklentileri</b>						
<b>ÇB1.</b>	E-fatura ve E-defterin öğrenilmesi kolaydır.					
<b>ÇB2.</b>	E-fatura ve E-defter basit ve anlaşılırdır.					
<b>ÇB3.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımı kolaydır.					
<b>ÇB4.</b>	E-fatura ve E-deftere ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.					
<b>ÇB5.</b>	E-fatura ve E-defter kullanılan otomasyon ve yazılımlarla uyumludur.					
<b>Kolaylaştırma Koşulları</b>						
<b>KK1.</b>	E-fatura ve E-defterin kullanımı hakkında GİB tarafından yapılan bilgilendirme yeterlidir.					
<b>KK2.</b>	İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımı konusunda yeterli beceriye sahiptir.					
<b>KK3.</b>	E-fatura ve E-defter kullanımında yaşanan sorunlar hakkında GİB tarafından yeterli teknik destek sağlanmaktadır.					
<b>KK4.</b>	E-fatura ve E-defter mevzuat ile uyumludur.					
<b>KK5.</b>	E-fatura ve E-defterin geliştirilmesi konusunda devlet gereken özeni göstermektedir.					
<b>KK6.</b>	İşletmeler E-fatura ve E-defterin kullanımı konusunda yeterli derecede ekonomik araçlara sahiptir.					
<b>Sosyal Etki</b>						

<b>SE1.</b> E-fatura ve E-defter kullanımının tüm mükelleflere yayılması için teşvik programları uygulanmalıdır.					
<b>SE2.</b> Rekabet baskısı E-fatura ve E-defterin kullanımını artırmaktadır.					
<b>SE3.</b> Bizim için önemli olan işletmelerin, E-fatura ve E-defter kullanması bizim de kullanmaya başlamamızda etkili olmuştur.					
<b>SE4.</b> İşletme yönetimleri genel anlamda E-fatura ve E-defter kullanımını desteklemiştir.					
<b>Güven Beklentileri</b>					
<b>GB1.</b> E-fatura ve E-defter kullanımında kayıtlı olan kişisel bilgilerin güvenliği sağlanmaktadır.					
<b>GB2.</b> E-fatura ve E-defter kullanımıyla çıkabilecek sorunlar karşısında işletme hakları korunmaktadır.					
<b>GB3.</b> E-fatura ve E-defter kullanımı yolsuzluk ve suiistimalleri engellemektedir.					
<b>GB4.</b> E-fatura ve E-defter kullanımı sayesinde GİB muhasebe işlemlerini daimi olarak kontrol altında tutabilmektedir.					
<b>GB5.</b> GİB, E-fatura ve E-defter kullanımı için yeterli güveni sağlamaktadır.					
<b>GB6.</b> E-fatura ve E-defter kullanımında sürekli teknik problemler yaşanmaktadır.					
<b>GB7.</b> E-fatura ve E-defter kullanımında düzeltilmeyecek hata yapma ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.					
<b>GB8.</b> E-fatura ve E-defter kullanımında kayıtlı bilgilerin silinebilmesi ihtimali iş performansını olumsuz etkiliyor.					
<b>GB9.</b> E-fatura ve E-defter kullanım kolaylığının yanında bazı riskleri de taşımaktadır.					
<b>Davranışsal Tutum</b>					
<b>DT1.</b> E-fatura ve E-defteri zorunlu olmayan durumlarda dahi kullanmak daha avantajlıdır.					
<b>DT2.</b> E-fatura ve E-defterin kullanımı sıkıcıdır.					
<b>DT3.</b> aE-fatura ve E-defter sadece zaruri hallerde kullanılmalıdır.					
<b>DT4.</b> Zorunlu olmasa dahi tüm işlemlerde E-fatura ve E-defter kullanılmalıdır.					
<b>DT5.</b> E-fatura ve E-defter kullanmayı yararlı buluyorum.					
<b>Kullanma Niyeti</b>					
<b>KN1.</b> E-fatura ve E-defter kullanımına geçilmesi yerinde bir karar olmuştur.					
<b>KN2.</b> E-fatura ve E-defter uygulaması şu ana kadar ki süreçte başarıya ulaşmıştır.					
<b>KN3.</b> E-fatura ve E-defter kullanımı sayesinde gelişmeleri yakından takip etmekteyim.					
<b>KN4.</b> Gelecekte E-fatura ve E-defterin kapsamı daha da artırılmalıdır.					
<b>KN5.</b> E-fatura ve E-defter kullanımı genel olarak memnuniyet vericidir.					