

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

E-MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE
BİLGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİ ETKİLEŞİMİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Feyyaz ÖNER

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İzmir - 2022

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “E-Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemi ve Vergi Denetimi Etkileşimi Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

28/07/2022

Feyyaz ÖNER



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**E-Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemi ve Vergi Denetimi
Etkileşimi Üzerine Bir Araştırma**

Feyyaz ÖNER

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Tüm Dünya’da gelişen teknoloji paralelinde yaygın olarak kullanılmakta olan ve ticari işlemlerin dijitalleşmesinde önemli bir yere sahip olan elektronik muhasebe uygulamaları; Türkiye’de temel olarak e-beyanname, e-belge, e-defter ve defter beyan sistemi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. E-muhasebe uygulamaları; yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde yıllar itibariyle kademeli olarak vergi mükelleflerinin kullanımına sunulmuş olup, günümüzde halen yeni düzenlemeler ile birlikte güncellenerek gelişmelere ayak uydurmaya devam etmektedir.

Tez çalışmamızda, Türkiye’de e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ile Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) denetim programının etkinliği incelenmiştir. Tez çalışması dört bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde muhasebe bilgi sisteminin; tanımı, tarihçesi, işlevleri, önemi ve amaçları ele alınmıştır. İkinci bölümde Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinin kapsamı ve VEDAS denetim programı hakkında bilgiler verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de kullanılmakta olan e-muhasebe uygulamalarının yasal mevzuatları ve teknik altyapıları hakkında açıklamalar yapılmıştır. Dördüncü bölümde ise vergi incelemesi yapmakla görevli Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına yönelik bir anket çalışmasıyla, e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ile VEDAS denetim programının etkinliği araştırılmıştır. Bu kapsamda örneklem grubu 367 kişi

olarak belirlenmiş ve elde edilen verilerin analizi SPSS 28 istatistik programında gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen bulguların analizi, katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ile VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine bakış açılarının oldukça olumlu olduğu ve bu uygulamaların hem özel sektör bileşenleri açısından hem de kamu otoritesi açısından ticari hayata önemli katkılar sağladığı sonucunun ortaya çıktığını göstermiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Bilgi Sistemi, Vergi Denetimi, E-Muhasebe Uygulamaları, E-Beyanname, E-Belge, E-Defter, VEDAS.



ABSTRACT

Master's Thesis

A Research on the Interaction of E-Accounting Applications with Accounting Information System and Tax Audit

Feyyaz ÖNER

Dokuz Eylul University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

E-accounting applications act an important role in digitalization of commercial processes as a consequence of deveolping technology. We encounter them as e-declaration, e-document, e-ledger and ledger declaration system in our country. E-accounting applications is gradually presented to tax payers' use in the scope of legal regulations and is still developed within the direction of recent updates.

In this thesis study, accounting information technologies of e-accounting applications in Turkey and their interaction with tax inspction, and the efficiency of Tax Audit Analysis System (VEDAS) is investigated. This study consists of four parts. İn the first part, definition, history, function, importance and aims of the accounting information system is focused. In the second part, information about the content of tax inspection in Turkey by ministry is given. In the third part, legal regulations of e-accounting applications used in Turkey and their technical details are explained. In the fourth part, a survey about Tax Inspector and Assistant Tax Inspector, and accounting information system of e-accounting applications and interaction between tax inspection and efficieny of VEDAS are investigated. For this aim, an example group of 367 people is determined and the data analysis obtained is performed by using SPSS 28 software packcage. The data analysis obtained as a result of this research, it is found that users opinion about the parameters of accounting information systems of these applications

were positive. Also, it is postulated that these applications contributed to commercial life for both private sector and public authorities.

Key Words: Accounting Information System, Tax Audit, E-Accounting Applications, E-Declaration, E-Document, E-Ledger, VEDAS.



**MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE
VERGİ DENETİMİ ETKİLEŞİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
EKLER LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ**

1.1. MUHASEBENİN TANIMI	3
1.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	9
1.2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişimi	9
1.2.1.1. M.Ö. Dönem	10
1.2.1.2. Orta Çağ Dönemi	11
1.2.1.3. Çift Taraflı Kayıt Sistemi Dönemi	11
1.2.2. Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi	13
1.2.2.1. Merdiven Kayıt Sistemi	13
1.2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönem	15
1.2.2.3. Cumhuriyet Sonrası Dönem	15
1.2.2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Dönemi	17
1.2.2.6. Kamu Gözetimi Kurumu Sonrası Dönem	19

1.3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN AMAÇLARI	21
1.4. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN İŞLEVLERİ	22
1.4.1. Belgelendirme İşlevi	23
1.4.2. Kaydetme İşlevi	24
1.4.3. Sınıflandırma İşlevi	24
1.4.4. Özetleme İşlevi	25
1.4.5. Analiz ve Yorum İşlevi	25
1.4.6. Raporlama ve Denetleme İşlevi	26
1.5. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ÖNEMİ	26

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

2.1. VERGİ VE VERGİ DENETİMİNİN TANIMI	28
2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	30
2.2.1. Mali Amaçlar	31
2.2.2. Hukuki Amaçlar	32
2.2.3. Sosyal Amaçlar	32
2.3. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ	33
2.3.1. Araştırma ve Tespit Etme İşlevi	33
2.3.2. Düzeltme İşlevi	34
2.3.3. Önleme İşlevi	34
2.3.4. Eğitim İşlevi	34
2.4. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	35
2.4.1. Hukuki Olma Özelliği	35
2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği	36
2.4.3. Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği	37
2.4.4. Dış Denetim Olma Özelliği	37
2.4.5. Kapsamlı Bir Denetim Olma Özelliği	38
2.5. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI	38
2.5.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	40
2.5.1.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Yapısı	41

2.5.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri	42
2.5.1.3. Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS)	43
2.5.1.4. Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri	45
2.5.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)	49
2.5.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Yapısı	50
2.5.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri	51
2.5.2.3. GİB Bünyesinde Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

E-MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1. E-MUHASEBE UYGULAMALARINA GENEL BAKIŞ	56
3.2. E-BEYANNAME UYGULAMALARI	58
3.3. E-BELGE UYGULAMALARI	61
3.3.1. E-Fatura Uygulaması	62
3.3.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması	70
3.3.3. E-İrsaliye Uygulaması	73
3.3.4. E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması	75
3.3.5. E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması	76
3.3.6. E-Gider Pusulası Uygulaması	77
3.3.7. E-Bilet Uygulaması ve E-Yolcu Listesi	78
3.3.8. Diğer E-Belgeler	79
3.4. E-DEFTER UYGULAMALARI	80
3.4.1. E-Defter Uygulaması Yasal Mevzuatı	81
3.4.2. E-Defter Uygulaması Teknik Mimarisi ve Süreci	85
3.4.3. E-Defter Uygulamasının Amaçları ve Faydaları	89
3.4.4. Elektronik Defter Kontrolü ve Denetimi	89
3.5. DEFTER BEYAN SİSTEMİ	90

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
E-MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE
VERGİ DENETİMİ ETKİLEŞİMİ: BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	92
4.2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLE VE ÖRNEKLEMİ	93
4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	94
4.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI	95
4.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ	96
4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri	96
4.5.2. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenirlik Analizleri	98
4.5.3. Ölçeklere Ait Betimsel İstatistik Verilerinin Analizi	101
4.5.4. Ölçeklere Ait Karşılaştırmalı Bulgular	105
4.5.4.1. Cinsiyet ve Unvan Değişkenine Göre T-Testi Analizi	105
4.5.4.2. Yaş ve Kıdem Değişkenlerine Göre Varyans Analizi	109
4.5.4.3. Korelasyon Analizi	116
4.6. ARAŞTIRMA BULGU VE DEĞERLENDİRİLMELERİ	118
 SONUÇ	 122
KAYNAKÇA	125
EKLER	

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFA	Açımlayıcı faktör analizi
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DBS	Defter Beyan Sistemi
E-Arşiv	Elektronik Arşiv
E-Belge	Elektronik Belge
E-Beyanname	Elektronik Beyanname
E-Bildirim	Elektronik Bildirim
E-Bilet	Elektronik Bilet
E-Defter	Elektronik Defter
E-Devlet	Elektronik Devlet
E-Dönüşüm	Elektronik Dönüşüm
E-Fatura	Elektronik Fatura
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-İmza	Elektronik İmza
E-İrsaliye	Elektronik İrsaliye
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
E- Yolcu Listesi	Elektronik Yolcu Listesi
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GKMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
İASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
MBS	Muhasebe Bilgi Sistemi
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SAF-T	Standart Audit File for Tax
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	Statistical Package For Social Science
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TL	Türk Lirası
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
XBRL	eXtensible Business Reporting Language
XBRL-GL	eXtensible Business Reporting Language-Global Ledger
XML	eXtensible Markup Language
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VDK-BİS	Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sistemi
VDK-RAS	Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VEDAS	Vergi Denetim Analiz Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: VDK 2017-2021 Yılları İnceleme Sayıları	s. 46
Tablo 2: 2021 Yılı Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları	s. 48
Tablo 3: GİB Vergi Dairesi Müdürleri 2017-2021 Yılları İnceleme Sayıları	s. 53
Tablo 4: 2017-2021 Yılları Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Denetim	s. 55
Tablo 5: E-Belge Tebliğlerinin Özeti	s. 68
Tablo 6: Katılımcıların Demografik Özellikleri	s. 97
Tablo 7: Açıklayıcı Faktör Analiz Sonuçları	s. 99
Tablo 8: Güvenilirlik Analizi Sonuçları	s. 101
Tablo 9: Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri	s. 102
Tablo 10: Betimsel İstatistik Verileri	s. 103
Tablo 11: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre T Testi Sonuçları	s. 107
Tablo 12: Katılımcıların Unvan Değişkenine Göre T Testi Sonuçları	s. 108
Tablo 13: Yaş Değişkenine Göre Homojenlik Testi Tablosu	s. 110
Tablo 14: Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre ANOVA Analizi Sonuçları	s. 111
Tablo 15: Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre GamesHowell Testi Sonuçları	s. 112
Tablo 16: Kıdem Değişkenine Göre Homojenlik Testi Tablosu	s. 113
Tablo 17: Katılımcıların Kıdem Değişkenine Göre ANOVA Analizi Sonuçları	s. 114
Tablo 18: Kıdem Değişkenine Göre Games-Howell Testi Sonuçları Özeti	s. 115
Tablo 19: Korelasyon Testi Sonuçları	s. 117

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: VDK Mükellef Portalı	s. 44
Şekil 2: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı	s. 46
Şekil 3: İncelenen Mükellef Sayısı	s. 47
Şekil 4: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)	s. 47
Şekil 5: GİB Teşkilat Yapısı	s. 50
Şekil 6: E-Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci	s. 88
Şekil 7: Katılımcı Cevaplarının Oransal Dağılımı	s. 104



EKLER LİSTESİ

EK 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

ek s. 1

EK 2: Etik Kurulu Onay Formu

ek s. 4



GİRİŞ

Küreselleşmenin hızla yaşandığı günümüz dünyasında bilişim ve enformasyon teknolojisi de bu paralelde hızlı bir şekilde ilerlemekte ve gelişmektedir. Teknoloji, düşünülenin tersine 21. yüzyıl ile birlikte ortaya çıkan yeni bir olgu olmaktan ziyade insanlığın var oluşundan bu yana sürekli gelişerek varlığını gösteren bir yapıdır. Bilgi de bu minvalde insanlığın var oluşundan bu yana hep kıymetli olmuş ve korunması, saklanması için çok çabalar sarf edilmiştir. Sanayi devriminin ardından ortaya çıkan, ekonomik ve sosyal yapıyı değiştiren dönüşüm sürecinin merkezinde de gelişmiş enformasyon ve iletişim teknolojilerinin olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda günümüzde de en büyük değişim ve gelişmelerden birisi de bilgisayar ve internetin sanal dünyasına doğru dönüşümdür. Hızla değişen dünyada yaşanan politik, ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler küreselleşme süreci ile birlikte piyasalarda rekabetin artmasını ve kamu ve özel sektörün kurumsal açıdan yeniden yapılandırılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Özel sektörün ticari faaliyetlerinin her aşamasında ve her türlü işlemleri için interneti yaygın bir şekilde kullanarak kendilerine hem hız hem de optimal fayda sağladıkları görülmektedir. Dolayısıyla kamu kurumlarının da gelişen bilişim teknolojisine uyum sağlamaları ve buna uygun bilişim altyapılarını oluşturmaları zorunlu hale gelmiştir.

Dijital dönüşüm sonucunda devlet kurum ve kuruluşlarının etkinleştirilmesi, devlet ile vatandaş arasındaki bilgi akışının genişletilmesi ve devletin şeffaflaştırılması gibi amaçlarla kamu hizmetlerinin elektronik olarak sunumu sağlanmıştır. Böylece kamu hizmetlerinden daha hızlı yararlanılması amaçlanmış, devletin gelirleri artarken toplumun ihtiyaçlarının da daha fazla karşılanması planlanmıştır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı da kamu hizmetlerini elektronik olarak sunmak üzere e-defter, e-fatura, e-belge, e-beyanname, e-bilet, e-arşiv ve e-bildirimler gibi e-muhasebe uygulamalarını hayata geçirmiş, bu uygulamalar ile verginin eksiksiz beyan edilmesini sağlayarak, vergi gelirlerini güvence altına almayı ve kamu hizmeti kalitesini yükselterek mükelleflerin işlem hızlarını artırmayı amaçlanmıştır. Ayrıca e-muhasebe uygulamaları sayesinde vergi denetiminin etkinliği artırılarak vergi kayıp ve kaçığına neden olan kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması ve verginin tabana yayılması hedeflenmiştir.

Türkiye’de e-muhasebe uygulamalarının, muhasebe bilgi sistemine ve vergi denetimine etkileşimini incelediğimiz tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; muhasebenin tanımı, bölümlenmesi, tarihsel süreci, geçmişten günümüze değişimi, işlevleri, amaçları ve önemi hakkında bilgiler verilmiş ve bu doğrultuda Muhasebe Bilgi Sistemi açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca günümüz koşullarında işletme organizasyonlarının muhasebeden beklentileri ve muhasebenin işletme kültürü içerisindeki yeri irdelenmiştir.

İkinci bölümde; Türkiye’de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinin yasal mevzuatı, vergi denetim süreci, vergi denetim türleri, yapılan vergi denetimlerine ilişkin sayısal veriler verilerek vergi denetiminin kapsamı irdelenmiştir. Ayrıca Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından elektronik denetim amacıyla kullanılan Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) denetim programı hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Türkiye’de kullanılmakta olan e-beyanname, e-belge ve e-defter gibi e-muhasebe uygulamalarının yasal mevzuatları ve teknik altyapıları hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca uygulamaların geçmişten günümüze yasal mevzuatlarındaki değişiklikleri aktararak kapsamı detaylandırılmış, gelişimleri ve günün koşullarına ayak uydurup uyduramadıkları hakkında bilgiler verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise; Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde vergi incelemesi yapmakla görevli Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile anket çalışması yapılarak e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimine katkılarının, uygulama açısından avantajlarının ve aynı zamanda karşılaşılan zorluklar ile varsa zayıf yönlerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca VEDAS denetim programının etkinliği incelenmeye çalışılmıştır. Anket çalışması sonucu elde edilen nitel verilerin analizi SPSS 28 istatistik programında gerçekleştirilerek uygulama tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimini inceleyeceğimiz tez çalışmamızın birinci bölümünde Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS) açıklanmaya çalışılacaktır. MBS açıklanırken öncelikle muhasebe kavramı tanımlanmalı, muhasebenin tarihsel gelişimi aktararak geçmişten günümüze değişimi irdelenmeli ve muhasebenin fonksiyonları ve işlevleri hakkında bilgi verilerek detayları incelenmelidir. Bu bağlamda tezin bu bölümünde bir bilim olan muhasebenin tanımı ve tarihsel süreci aktarılacak, MBS'nin işlevleri, amaçları ve önemi hakkında bilgi verilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebe sözlük anlamı olarak hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma gibi tanımlarla karşımıza çıkmaktadır. Alfabemize Arapça kökenli “muhasaba” kelimesinden gelen muhasebe kelimesinin kökeni Arapça “hesap” kelimesinin kökeniyle aynı anlamdadır (Yılmaz ve Yılmaz, 2016: 926).

Muhasebe, ekonomik faaliyet yürüten kuruluşların aktif ve pasiflerinde değişikliğe neden olan mali nitelikteki işlemlerin para ile anlatılabilen bilgilerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKMİ) uygun belirli bir yöntem ve kavramsal yapı içerisinde belgelendiren, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz edip yorumlayan ve ilgili kişi ve kurumlara rapor eden bir bilgi sistemidir. Bir bilgi sistemi olmasının dışında bir bilim dalı olan muhasebenin uygulama çeşitliliği geniş alanları kapsar. Tüm sistematik oluşumlarda olduğu gibi muhasebe bilgi sisteminin de kendine ait kavramları, kanunları, standartları, şekil şartları ve uygulama sistemleri vardır (Yazıcı, 2003: 9).

Kuruluşlardaki mali hareketlerin belirli bir sistem doğrultusunda kayıt altına alınması, yorumlanması, analiz edilmesi amacıyla paydaşlarına mali açıdan yol haritası çizen muhasebe disiplini, sistematik bir süreç sonucunda kuruluş ile doğrudan ya da dolaylı ilişkide bulunan taraflara maddi nitelikte ve kar odaklı önemli bilgiler sunduğu gibi karar alma süreçlerinde de önemli bir yol göstericidir (Çelik, 2003: 3).

Sosyal bir bilim olan muhasebe disiplini toplumların bireysel yahut örgütlü davranışlarının ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılmasını hedefler. Geleneksel olarak yapılan muhasebe tanımlarında muhasebe bir sınıflandırma dizgesi olarak ifade edilir. Muhasebenin kayıt, tasnif ve özetleme işlemleri sınıflandırmanın çeşitli aşamalarını oluşturur. Bilgilerin nihai faydası, verilerin belgelerden başlayarak yevmiye defterindeki ilk kayıt ile büyük defterdeki kayıt ve özetleme, raporlarla ilgililere iletilmesi sürecinin her bir aşamasındaki sınıflandırma yöntemlerine bağlıdır. Bütün muhasebe tekniğinin asıl yansıması işlemlerin para ile ifade edilecek şekilde büyük defter hesaplarında özetlenmesidir. Bu özetleme verilerin sınıflandırılması anlamına gelir. Muhasebe bu bağlamda sınıflandırma işlevini bir araç olarak kullanır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 21).

Para ile ölçülebilen tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri kapsayacak türde verilerin toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, raporlar şeklinde sunulması, analiz ve yorumlanması muhasebenin konusudur (Yalkın, 1979: 1).

Muhasebe; işletme yöneticilerine, işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumu, nerede kullanıldıkları, varlıklar ve kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları bütün bunlarla birlikte mali açıdan oluşan durumu açıklayan, bunları bilgi kullanıcılarına faydalı bir biçimde ileten bir sistemdir (Yereli, 2007:16).

Muhasebe, işletmenin gerek finansal yapısını gerekse faaliyetlerine ilişkin sonuçlarını gösteren bilgilerin tanımlanmasını, ölçülmesini, oluşturulmasını, bunların analiz edilerek yorumlanmasını ve bunun sonucunda da karar alınmasını sağlar. Temel varoluş amacı ve kapsamı kısaca bu işlemleri gerçekleştirmesidir. Bu bağlamda muhasebe bir hizmet faaliyeti olmanın yanında tamamlayıcı, analitik bir disiplin olarak da ifade edilebilir. Ayrıca ister ticari olsun ister olmasın işletme organizasyonlarının kaynaklarının kullanımı ve dağılımı hakkında ilgi taraflara karar verme sürecinde yardımcı olacak faydalı bilgileri sağlayan bir hizmet faaliyeti olarak da açıklanabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 1).

Muhasebe, karar alma durumunda bulunan ilgililere faydalı bilgilerin yeterli ve doğru zamanda ulaştırılmasına, işletmeler arasında kıyasın yapılabilmesine ve oluşturmuş olduğu bilgilerin tüm kesimler tarafından anlaşılabilmesine olanak sağlayan bir sisteme sahiptir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 4).

Muhasebe organizasyonu üretilen faydalı bilgileri pay sahiplerine, yöneticilere, çalışanlara, potansiyel yatırımcılara, müşterilere, devlete, finans kuruluşlarına ve diğer ilgililere ileten bir dildir. Başka bir ifade ile muhasebe, mali nitelikteki kuruluşlar ve bu kuruluşlar ile ilişkili taraflar arasında haberleşmeyi sağlayan bir araçtır. Haberleşme işlevinin istenildiği gibi yerine getirilebilmesi muhasebede üretilen bilgilerin belirli bir disiplin içerisinde bir araya getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu durum muhasebenin şekil ve kapsam açısından belirli esaslara dayandırılmasını zorunlu kılmıştır (Küçüksavaş, 2005: 17).

Muhasebe bir örgüte ait kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanım şekillerini, örgüt içerisinde gerçekleştirilen işlemler sonucunda kaynaklarda meydana gelen artışları, azalışları ve örgütün finansal durumunu ortaya koyan faydalı bilgileri üreten ve bunların ilgililer tarafından kullanılmasını sağlayan bir bilgi sistemidir (Aktaş, 2009: 17).

İktisadi faaliyetlerde bulunan kuruluşlar stratejilerini genel olarak kar elde etme hedefiyle belirleyen işletmelerdir. Bu işletmeler ekonominin temel yapı taşları olmakla beraber doğaları gereği birbirleriyle rekabet halindedirler. Doğru strateji ile geleceğe yönelik kar elde edilebilmesi için karmaşık para hareketlerinin kayıt altına alınması, analiz edilmesi, tecrübe ve bilgi doğrultusunda yorumlanması şarttır. İşte bu noktada iktisadi faaliyetleri kayıt altına alan, analiz eden, yorumlayan sistematik oluşum Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS) karşımıza çıkmaktadır (Kaygusuz ve diğerleri, 2012: 3).

İşletme organizasyonları ile ilgili iç ve dış bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgileri istedikleri zamanda sunma amacı taşıyan muhasebe, bir sistem olmasının getirmiş olduğu bir takım işlevlerini gerçekleştirerek ham verileri faydalı bilgiye dönüştüren ve bunları talep edenlere sunan bir bilgi sistemidir (Erdoğan, 2000: 114).

İşletmelerin yönetim yapılarının etkin ve verimli hale gelebilmesi için belirli ilke ve kuralların benimsendiği ve bu kurallar silsilesine uygun olarak faaliyet gösteren bir örgüt kültürüne ihtiyaç duyarlar. Bu doğrultuda işletmeler adına son derece büyük bir öneme sahip olan doğru, güvenilir, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan uygun zamanlı bilgi MBS tarafından sağlanır (Güney, 2013: 276).

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen ve finansal raporlar ile paydaşlara sunulan faydalı bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar, tarihsel döngü içinde önemli aşamalar kaydetmiş ve ülkeden ülkeye farklı yapılara bürünmüştür. Ülkeler sosyal, kültürel, ekonomik, politik ve yasal yapılarına uygun olarak muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeleri, kendi muhasebe kuramlarını oluşturmuşlardır. Muhasebe kuramını ise temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturmaktadır (Sevilengül, 2000: 16).

MBS, genel veya finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebe kavramlarını da içeren geniş bir olgudur. Temel yönetim bilgi sistemlerinin en önemlisi ve en eskilerinden biri olan MBS, işletmelerin gerek içsel gerekse dışsal etkenlerle daha fazla bütünleştirilerek, faydalı bilginin depolanması ve işletmelerde bir veri tabanı oluşturularak işletme karlılığının artmasına olanak sağlamaktadır (Gökdeniz, 2005: 87).

Genel muhasebe adı ile de ifade edilen ve muhasebenin bir kolu olan finansal muhasebe, işletme örgütünün finansal durumuna etki eden olgularının para ile ifade edilen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara bildiren bir yapıdır. Bu kişi ve kuruluşlar esas olarak devlet, finans kuruluşları ve yönetici konumunda olmayan işletme paydaşlarını kapsamaktadır. Bu gruplara, işletmenin finansal durumuna ilişkin olarak yapılacak bildirimler bilanço (finansal durum tablosu) ve gelir-gider tablosu (kar-zarar cetveli) aracılığıyla gerçekleştirilir. Finansal muhasebenin işletme dışından talep edilen verileri karşılamaya yönelmiş olması, bu muhasebe dalı tarafından hazırlanan finansal tabloların ve veri setlerinin üçüncü kişilerce bilinen ve kabul gören bir takım esaslara uygun olması gerekliliğini beraberinde getirmektedir (Büyükmirza, 2019: 25).

İşletmeleri varlıklarında ve kaynaklarında değişim meydana getiren parasal işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması, doğruluklarının teyit edilmesi, kayıt altına alınması, niteliklerine göre sınıflandırılması, sonuçların raporlanarak muhasebe paydaşlarına sunulması ve bu bilgilerin analiz edilerek yorumlanması finansal muhasebenin işlevleridir (Küçüksavaş, 2001: 5).

Bir diğer adı analitik muhasebe olan yönetim muhasebesi ise, işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları faydalı bilgileri yöneticilere sunan bir muhasebe koludur. İşletme örgütüne ait ham verilerin toplanmasından

başlayıp analiz edilerek raporlandığı sürecin sonuna kadar gerçekleştirilen bütün adımlar yönetim muhasebesinin yapısı içerisinde gerçekleştirilir. Finansal muhasebede ham veriler faydalı bilgiye dönüştürürken bilgi sunulan kullanıcıların yapısı gereği bir takım standartlara uyma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ancak yönetim muhasebesinde sunulan bilgilerin tarafı işletme yöneticileri olduğundan kalıplara ve standartlara uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu bilgilerin nasıl sunulduğu değil yöneticilerin işine yarayıp yaramadığı önemlidir (Büyükmirza, 2019: 26).

Günümüz koşullarında işletme yöneticilerinin muhasebe organizasyonundan beklentileri, muhasebenin yalnızca işletmenin finansal yapısını görmesi değil aynı zamanda yönetim faaliyetlerine de yardımcı olmasıdır. Yöneticilerin ve muhasebe organizasyonunun beraber hareket etmesi, muhasebe verilerinin işletme içi karar alma, planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanılmasına olanak sağlamaktadır (Civelek ve Özkan, 2006: 453).

İşletme organizasyonu içerisinde bulunması yasal bir zorunluluk olan finansal muhasebe ile yöneticilerin yönetim ve karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları faydalı bilgi gereksinimlerini karşılamakla yükümlü olan yönetim muhasebe arasında farklılıklar bulunmakla birlikte bu iki muhasebe kolunun ortak yönleri de mevcuttur. Parayla ölçülebilen ve kanıt niteliğine haiz belgelerden sağlanan finansal muhasebe verileri aynı zamanda yönetim muhasebesinin de ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Her ne kadar bu iki muhasebe kolu için tutulacak defterler farklılıklar gösterse de çift taraflı kayıt tutma tekniği bakımından defter tutma uygulamaları birbirlerine benzer niteliktedir. Ancak yönetim muhasebesinde defterler finansal muhasebeye göre daha kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde tutulmaktadır (Büyükmirza, 2019: 27).

Finansal muhasebe tarafından işletmelerin belirli bir dönem sonunda oluşan veya ileride oluşacak olan olası ekonomik ve finansal durumlarını göstermek amacıyla düzenlenen raporlar ve bilgiler, yöneticilerin karar alma süreçlerinde önemli bir gösterge konumundadır. Bu doğrultuda düzenlenen söz konusu raporlar finansal muhasebe için olduğu kadar yönetim muhasebesi için de büyük bir önem arz eder. Muhasebenin özetleme fonksiyonu gereği oluşturulan raporlar finansal muhasebe ve yönetim muhasebesinin ortak noktalarındandır. Bu raporlar yöneticilere karar alma süreçlerinde yol göstererek yönetim muhasebesinin de gereksinimlerini karşılar.

Finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi bu bağlamda da birbirleriyle yakın bir ilişki içerisinde (Ulu, 1993: 24).

Finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki temel ayrım, muhasebenin veri toplama, veri işleme ve bilgi sağlama aşamalarında gerçekleşir. Finansal muhasebe bazı istisnai durumlar dışında genel olarak geçmişe dönük gerçekleşmiş olayları konu alır. Yönetim muhasebesinde ise karar alma işlemleri geleceğe yönelik gerçekleşmektedir. Her ne kadar geçmişten elde edilen veriler karar alma süreçlerinde yol gösterici olsa da bu verilerin yetersiz kalması yönetim muhasebesinin tahmin ve olasılıklar üzerinden işlem yapmasına neden olur. Bu bağlamda farklılıklara sahip olan finansal ve yönetim muhasebesi arasında raporlama konusunda da farklılıklar barındırmaktadır. Yönetim raporları finansal muhasebe raporlarına göre daha kapsamlı olmak zorundadır (Büyükmirza, 2019: 27).

Finansal muhasebe tarafından işlenmiş olan bilgileri kullanan yönetim muhasebesinde ayrıca finansal muhasebede kullanılmayan bilgiler ve veriler de kullanılarak raporlar hazırlanır. Bu bakımdan bu raporlar finansal muhasebe tarafından hazırlanan raporlara göre farklılıklar gösterir. Finansal muhasebede hazırlanan raporlar genel olarak işletmenin dış bilgi kullanıcılarına da yönelik olabileceken yönetim muhasebesinde geleceğe dönük olarak hazırlanan raporlar işletmenin iç bilgi kullanıcılarına yöneliktir (Özkan, 2013: 163).

Muhasebe bilgi türleri, muhasebe sisteminin mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, belirli zaman aralıklarında sonuçların belirlenmesi, yorumlanması ve muhasebe bilgi kullanıcıları olan iç ve dış paydaşların ihtiyaçlarını sunulması bakımından finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve ihtisas muhasebeleri şeklinde bölümlenmektedir (Ataman, 2000: 5).

İşletmelerin doğru zamanda ve güvenilir muhasebe bilgi ihtiyaçlarını karşılanma misyonu üstlenen ve bunu yerine getirirken kayıttan analiz ve yorumlanmaya kadar ayrı fonksiyonları bünyesinde barındıran muhasebe bilgi sistemi, sektörlerle göre ayrı özellikli uygulanmalara sahiptir. Fonksiyonel bakımdan ticaret ve üretim şirketlerinden ayrı olan sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde egemen olan muhasebe sürecinin, temel muhasebe ilke ve temellerine ek olarak ilgili sektöre ilişkin özel uygulamaların gereksinimi, uzman muhasebeleri olarak da ifade edilen ihtisas muhasebe türlerinin meydana gelmesine sebep olmuştur (Yıldız ve Akyel, 2018: 254).

1.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe tarihçileri, yazının ve rakamların icadının muhasebeye bağlı olduğunu, yazı ve rakamların insanların hesaplama ihtiyaçlarını karşılamak adına ortaya çıktığını savunurlar. Tarihçilerin bu savı muhasebe tarihinin aslında yazının icadından önceki zamanlara dayandığını göstermektedir. Bu nedenle muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman, nasıl ortaya çıktığının tam ve kesin olarak tespiti yapılamamaktadır. Dolayısıyla tarihçiler için muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu kabul görmektedir (Can, 2007:95).

İlkel biçimde hesap tutma tekniklerinin mübadelenin başladığı dönemlere dayandığı dolayısıyla muhasebenin bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olduğu kabul edilmektedir. Muhasebenin tarihsel gelişimi, Dünyadaki gelişimi ve Türkiye’deki gelişimi olarak iki boyutta incelenecektir (Gökgöz, 2011: 168).

1.2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişimi

Muhasebenin nasıl ortaya çıktığına, ne kadar geliştiğine dair günümüzde çok sayıda çalışma bulunmamaktadır. Elde bulunan sınırlı sayıda kaynak ise muhasebe tarihinin Asurlar’a dayandığını daha sonra Mısır’a ve yüzyıllar sonra da Pacioli zamanında İtalya’ya geçiş yaptığını belirtmektedir. Muhasebe ile ilgili ilk yazılı metinlere M.Ö. 5000 yıllarında Sümerlilerde, M.Ö. 4000 yıllarında İbranilerde, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılarda, M.Ö. 2000 yıllarında Babillerde, M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılarda rastlanabilmektedir (Can, 2007: 2).

Yazının icadından günümüze kadar muhasebede yaşanan gelişmeler, muhasebenin konusuna giren olgular, dönemin ihtiyaçlarını karşılamak adına şekillenmiş ve bugün de mevcut halini almıştır. Muhasebenin ortaya çıkmasının temel nedeni hesaplama ihtiyacıdır. İlkel toplumlardaki hesaplama ihtiyacı ile günümüz koşullarındaki hesaplama ihtiyacı ekonomik ve sosyal etkiler başta olmak üzere birçok faktörden etkilenmekte ayrıca ihtiyaçların kapsamı da büyük farklılıklar göstermektedir. Eski toplumlarda sadece matematiksel hesaplamalar ile karşılanabilen hesaplama ihtiyaçları günümüzde finansal raporlamaya kadar uzanan karmaşık, uzun ve kapsamlı bir süreci kapsamaktadır (Öztürk ve Öktem, 2019: 34).

1.2.1.1. M.Ö. Dönem

İlk olarak Milattan Önce (MÖ) 5000 yıllarına dayanan muhasebe kayıtları, mübadele işlemlerinde kullanılmış ve ticari hayattaki gelişmelere paralel olarak da ilerlemeler kaydetmiştir. Eski dönemlerde Babil, Eski Yunan, Mısır, Roma ve Eski Avrupa’da kullanılan muhasebe uygulamaları, belirli kurallar silsilesine sahip, sistemli olarak uygulanan kayıt tutma yöntemlerinden ziyade; borç alacak hesaplarını, envanter ve vergi ödemelerine ilişkin bilgileri kaydetmeye yönelik uygulanan yöntemleri teşkil etmiştir (Can, 2008: 2).

M.Ö. 3600 yıllarında Babil’de muhasebe uygulamalarının yalnızca kayıt altına almak amacıyla kullanıldığı tespit edilmiştir. Arkeolojik kazılar sonucunda keşfedilen tüccar kayıtları ise muhasebenin Babil Kralı Hammurabi döneminde milattan önce 2285 ve 2242 yıllarında kullanıldığını göstermektedir. Ayrıca söz konusu kayıtlar, o dönemlerde muhasebecilerin katip olarak adlandırıldığını, bu katipleri yetiştirmek için ise okulların bulunduğunu göstermektedir. Mısır’da bulunan bu okullarda matematik, kayıt tutma dersleri, personel yönetimi, hukuk ve genel idari konular işlenmiştir (Uçma, 2011: 118).

Babil İmparatorluğu döneminden kalma olduğu belirlenen kil tabletlere yazılmış hesap kayıtları, komisyon bedellerine ve ortaklık durumuna dair sözleşmeler, makbuzlar, iş ve kredi mektupları ticari faaliyette bulunan müesseselerin günümüz uygulamalarına paralel nitelikte işlemlerinin bulunduğunu işaret etmektedir. Ayrıca virman işleminin de ilk kez bu dönemde yapıldığı, Yunan tacirler tarafından Mısır’da çek benzeri ödeme vasıtası kullanıldığı yönünde tespitler de bulunmaktadır (Arıkan, 2004: 18).

Roma döneminde daha düzenli muhasebe kayıtlarına rastlamak mümkündür. “Adversaria” olarak adlandırılan el veya yevmiye defterine alınan notların “codex” isimli defterlere giriş ve çıkışlar olarak aktarıldığı tespitleri mevcuttur (Hiçşasmaz, 1970: 8).

Mısır’ın Firavunlar tarafından yönetildiği dönemlerde hazineye para ve ayın şeklinde yapılan teslimler ile istihdam edilen memur ve müsdahdemlere yapılan ücret ödemelerine ve tapınak hesaplarına ait birçok belge bulunmuştur (Hiçşasmaz, 1970: 20).

1.2.1.2. Orta Çağ Dönemi

Ortaçağ dönemi muhasebe uygulamaları ile Yunanlılar ve daha sonra da Romalılar tarafından uygulamaya konulan yöntemler arasında bağlantı kurulamamakta, farklı dönemlerdeki bu uygulamalar arasında benzerlikler bulunmamaktadır. Milattan sonra (M.S.) 650 yılına doğru İslam Uygarlığının da etkileriyle Yunan hesaplama usullerinin yerini Arap uygarlığına ait sayım cetvellerine ve yönetim hesaplarına bırakmaya başladığı gözlenmiştir (Güvemli, 1995: 119).

12. yüzyılın sonlarında artık muhasebe kayıtları yalnızca ticari işlerin takibi amacıyla basit hatırlatıcı notlar olmaktan çıkıp, işletme sahiplerinin ve işletmenin tüzel kişiliğinin varlıklarının ayrı kaydedilmesine olanak sağlayacak yöntemleri benimsemiştir. 13. yüzyılda ise bulunduğu şehrin sınırlarını aşan, farklı şehirlerde şubeleri bulunan işletmelerin sayısındaki artış ve finansman ihtiyacının artması durumları daha özellikli muhasebe kayıtlarının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Venedik'te bulunan tacirlerin yapmış oldukları deniz aşırı ticari faaliyetleri nedeniyle ticarete taraf olanların sayısında artış yaşanmış ve bu durum da işlemlerin tek bir muhasebe hesabı ile takibini olanaksız kılmaya başlamıştır. Bu hususlar doğrultusunda artık karşılıklı hesapların kullanılması zorunluluğu doğmuştur (Sevilengül, 2003:12).

1.2.1.3. Çift Taraflı Kayıt Sistemi Dönemi

Muhasebenin tarihi akışı içerisinde alacak borç ilişkilerini düzenli olarak yansıtan muhasebe kayıtlarına 14. yüzyıldan sonra rastlanmıştır. İtalya'da derin bilgisi ile rönesansı kendi içinde mükemmel bir şekilde yaşatan Toskana'lı matematikçi Luca Pacioli tarafından çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Pacioli, 1494'te "Summa De Aritmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet)" adlı Venedik'te yayımlanan eserinde çift taraflı kayıt tutma sisteminin ilkelerini, envanter düzenlemesini, muhasebe defteri ve kayıtları gibi konuları ele alarak çift taraflı kayıt sistemini açıklamış ve muhasebe bilimine yeni bir boyut kazandırmıştır. Luca Pacioli çift taraflı kayıt sistemiyle muhasebeye ait görüşlerini kitabının Tractatus XI adlı kısmında toplamıştır (Hiçşaşmaz, 1958: 14).

Mezkur eserin muhasebe tarihi için bu kadar önemli olmasının sebebi şüphesiz ki muhasebe uygulamalarını çift taraflı kayıt sistemi ile beraber sistematik olarak ortaya koyan ilk eser olmasından kaynaklanmaktadır. Pacioli'nin "Venedik Sistemi" olarak atfettiği çift yanlı kayıt tekniğine dair uygulamaları tüm Avrupa'da kısa sürede yaygınlaşmış ve bu doğrultuda Pacioli ismi geçmişten günümüze çift taraflı kayıt sistemi ile anılmaya devam etmiştir (Şakrak, 1997: 25).

Pacioli, muhasebe dünyasına kazandırdığı bu kayıt sisteminde ajanda, günlük defter (yevmiye defteri) ve büyük deftere (defteri kebir) yer vermiştir. Bu defterler ile kurulması gereken ilişkiyi açıklamıştır. Sayfaların numaralandırılması, yetkili kişiler tarafından onaylanması konularına değinerek iç kontrolün önemine vurgu yapmıştır. Şüpheli alacak karşılığı ve amortisman konularını ele alarak fütüristtik bir yaklaşım sergilemiştir (Atabey ve diğerleri, 2018: 25).

Abdullah İbn Muhammad İbn Kiya Al Mazandarani'nin 1363 yılında yazmış olduğu "Risale-i Felekiyye-Kitab-us Siyagat" isimli Farsça eserinde bugün dahi kullanmakta olduğumuz muhasebe esasları göze çarpmaktadır. Muhasebe kitabı anlamına gelen Kitab-us Siyagat'da, devlet muhasebesinde kayıt nizamı, defterler ve belgeler gibi konuları ele alınmaktadır. Defterler arasında "Rüznamçe-Yevmiye", "Evarece-Defterikebir" ve "Tahvilat-Şahıs tali hesapları" yer almaktadır (Sevilengül, 2000: 12).

Luca Pacioli'ye ile başlayan ve 20. yüzyıla kadar süregelen çift taraflı kayıt sistemi uygulamaları daha çok hesapların kişiselleştirilmesi üzerine yoğunlaşmıştır. 20. yüzyılın başlarından günümüze kadar devam eden süreçte ise daha karmaşık, yoğun ve detaylı uygulamalara sahip muhasebe teorileri ve muhasebe disiplinleri göze çarpmaktadır (Güvemli, 1995: 8).

19. yüzyılda Avrupa'da Sanayi Devrimi'nin getirdiği yenilikler ile beraber muhasebenin de önemi fazlasıyla artmıştır. Bu dönemde muhasebe bilimine ait teorilerin, bilgilerin, uygulamaların popülerleştiği ve zenginleştiği görülmektedir. Sadece 1800-1900 yılları arasında muhasebeyi konu alan 727 yazar tarafından 1172 eser yayımlanmıştır (Hiçşasmaz, 1970: 46).

1929 İngiltere'sinde çıkarılan "Şirketler Yasası" ile işletmelere çeşitli rapor zorunlulukları ve bu raporlar için kapsamlı sorumluluklar getirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ise şirketler nezdinde finansal raporlamayı genişletmek

amacı ile 1930 senesinde Amerikan Muhasebeciler Kurumu ile New York Menkul Kıymet Borsası arasında yapılabilecek olan işbirliğinin önemli bir adım olacağı ifade edilmiştir. 1929'da yaşanan ve ekonomistlerin büyük buhran olarak adlandırdığı ekonomik kriz muhasebe alanında birtakım ilkelerin oluşmasına, yasal çerçevenin çizilmesine neden olmuştur (Türkcan, 2001: 75).

1.2.2. Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi

Türlere ait ilk muhasebe belgelerine Göktürkler'den kalma kalıntılarda rastlamak mümkündür. Hesaplaşma niteliği taşıyan dikili taşlar Türk muhasebe kültürünün geçmişten günümüze taşıdığı belgelerdir. Osmanlı döneminde ise devletçilik anlayışının hakim olması nedeniyle devlet muhasebesi alanında gelişmeler daha yoğun yaşanmıştır. Merdiven yönteminin benimsendiği Osmanlı muhasebe kültürü Orta Doğu şartlarına göre yön bulmuş ve gelişmiştir. Merdiven Yöntemi aslında ilk olarak 770'li yıllarda Abbasiler ile ortaya çıkmış, İlhanlılar ile gelişme kaydetmiş ve Osmanlı döneminde en iyi dönemini yaşamış ve 1879 yılına kadar kullanılmıştır. Anadolu muhasebe kültürünün temelini Merdiven Yöntemi oluşturmaktadır (Gülçin, 2018: 669).

1.2.2.1. Merdiven Kayıt Sistemi

Anadolu muhasebe kayıt kültürü aslında 1071 Malazgirt Meydan Muharebesi sonrası Türklerin Anadolu'ya girişi ile başlar. Abbasilerde (770-1258) doğan, İlhanlılarda (1256-1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299-1922) mükemmelleşerek devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Kayıt Yöntemi çerçevesinde Türk muhasebe kültürü şekillenir. Türkler Anadolu'ya geldiğinde Arap kültürü ile tanışmış olmasına karşın mali esasların İlhanlılardan alınmış olması hasebiyle muhasebe kayıt kültürünün gelişmesinde Fars kültürü hakim olmuştur. Osmanlı'da iktisadi bakımdan devletçilik ve merkeziyetçilik anlayışının hakim olması olgusu mali yönetim içinde gelişen devlet muhasebesinin Hazine-i Amire adını taşıyan merkezi örgüt içinde yer almasına ve defterdar tarafından yönetilmesine neden olmuştur (Güvemli, 2015: 5).

Merdiven Yöntemi göre harcamalar tür ve esaslara göre alt alta sıralanmaktadır. Asıl tutarı oluşturan alt unsurların merdivene benzemesi nedeniyle bu

yönteme Merdiven Yöntemi adı verilmiştir. Bu yöntemle birlikte Osmanlı döneminde muhasebe kültürü, tahakkuk esasına dayanan, bir düzen içerisinde raporlama yapılan, etik kuralların var olduğu ve iç denetim sisteminin uygulandığı bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Aydemir ve Erkan, 2011: 113).

Aslında Merdiven Sistemi'nin asıl ortaya çıkışındaki belirleyici husus miktar usulünden tutar usulüne geçişe dayanmaktadır. Bu sayede mükellefler ödeyecekleri vergiyi miktardan ziyade tutar olarak ödeme imkanına kavuşmuşlardır. Tarım vergilerinde ekilen ürünün belli bir kısmının vergi olarak verilmesi yerine bu yöntemle beraber verginin tutar olarak ödenmesi de mümkün kılınmıştır. Bu nedenle mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacı iyiden iyiye hasıl olmuş ve bu duruma paralel olarak da bu yöntem ortaya çıkmıştır. Bu yöntemle beraber kaydedilen işlemlerin değerleri para ile ifade edilmeye başlanmıştır (Elitaş ve diğerleri, 2008: 181).

Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi devletin mali yönetiminin bir unsuru haline gelmiştir. Muhasebe aslında mali denetim niteliğine dönüşmüş bu sayede devlet gelirlerinin ve giderlerinin kontrol edilmesi hedeflenmiştir. Osmanlı Devleti tarafından 500 yıl civarında kullanılan bu kayıt sistemi vasıtası ile sadece devletin değil aynı zamanda devlete ait işletmelere ve vakıfların mali işlemlerin de kontrol altında alınması sağlanmıştır (Çanakçıoğlu, 2018: 15).

Merkezi hazineye, tımar teşkilatına ve vakıflara tahsis edilen gelirleri denetlemek için muhasebe mesleğini ifa eden kişilere duyulan ihtiyacın artması nedeniyle Dünyadaki muhasebe sistemine yön veren muhasebe okulları ile aynı dönemde, 1839 yılında "Bâb-ı Defterdârî Mektebi kurulmuştur. Bu okul Türkiye kurulan ilk muhasebe okulu olma özelliğine sahiptir. Yalnızca maliye memurlarının eğitildiği bu okul ile birlikte 19. yüzyıla kadar devlet muhasebesi anlayışı değişmeye başlamış ve Tanzimat döneminden sonra da muhasebenin işletme içi fonksiyonları ortaya çıkmıştır (Öztürk ve Fındık, 2016: 215).

Tanzimat Fermanı ilan edilemeden önce 1838 yılında Maliye Nezareti yani bugünkü ismi ile Maliye Bakanlığı kurulmuş, bugün de varlığını sürdüren Muhasebat-ı Umumiye adı ile Maliye Bakanlığı içinde yer almıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 49).

1.2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönem

Muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler ilk olarak 1850 yılında çıkarılan "Kanunname-i Ticaret" kanunu ile olmuştur. Aslen Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan Kanun, tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterlere ilişkin olarak düzenlemeler getirmiştir (Altıntaş, 2011: 177).

1862 yılında Divan-ı Muhasebat kurularak bugünkü Sayıştay'ın temelleri atılmış ayrıca 1979 yılında Maliye Nezareti Heyeti Teftiş-iye yani Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur (Güvemli, 2012: 5).

Devletin kar amacı güden kurumlar kurmaya başlaması, özel kesimin önünü açma çabası ve hızla değişen piyasa koşulları gibi etmenler Merdiven Sistemi'nin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Osmanlı'da batılılaşma olgusu ile birlikte defterdarlık düzeni yerini Maliye Bakanlığı'na bırakmış, devletçilik anlayışının azalması ile Merdiven Sistemi özel sektörün taleplerine cevap veremez hale gelmiş ve bu gelişmeler de Anadolu muhasebe kayıt kültürünün sonunun gelmesine zemin hazırlamıştır (Güvemli, 2015: 16).

Padişah II. Abdülhamit döneminde 1879 yılında Maliye Bakanlığı'na ilişkin bir düzenleme yapılmış ve düzenleme ile Merdiven Sistemi'nin yerine çift taraflı kayıt sistemine geçilmesi uygun görülmüştür (Güvemli, 2000: 223).

1.2.2.3. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Cumhuriyet dönemi 1924 Anayasası ve 1925 yılında kabul edilen Türk Kanunu-1 Medenisinden sonra yapılan ilk düzenleme Alman Ticaret Kanunu'ndan çevrilen 1926 tarihli Ticaret Kanunu'dur. 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret zamanın koşullarına göre güncellenerek Türk Ticaret Kanunu adı ile 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile işletme hesaplarının tutuluş biçimi ve karın hesaplanması konuları temel alınmış ayrıca envanter çalışmaları, bilanço, kar ve zarar tablolarının düzenlenmesine ilişkin hususların yasal çerçevesi oluşturulmuştur (Uçma, 2012: 160).

1930 yılından sonra karma ekonomi modelinin benimsenmesi sonucunda muhasebe sisteminde gelişim süreci daha da hızlanmış ve yapılan yasal düzenlemeler

ile vergiciliğe bağı muhasebe uygulamaları ile iktisadi devlet teşekkülleri ve muhasebe eğitim sisteminin gelişmesi sağlanmıştır. Bu doğrultuda 1930 yılında çıkarılan 1580 sayılı Belediye Kanunu ile dolaylı olarak muhasebecilik mesleğinden, muhasebe, kayıt ve hesapların murakıplar tarafından denetlenmesinden bahsedilmiştir. Ayrıca 1930-1940 yılları arasında iktisadi devlet kuruluşları etkin faaliyetleri sonucunda çok sayıda muhasebeci ve mühendisin yetişmesine olanak sağlamıştır (Yünlü, 2020: 182)

1930-1940 yılları arasında beyana dayalı tarhiyat usullerini benimseyen vergi kanunları gündeme gelmiş ve beyana dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarının doğruluğunun tespiti hasıl olmuştur. 1936 yılında bu ihtiyaç doğrultusunda Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat (gelir) kontrolörleri oluşturulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 270).

1949 yılında gerçekleştirilmek istenen vergi reformuna bağı olarak yürürlüğe konulan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergi sisteminin çerçevesi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile bağılantılı olarak çizilmiş ve belge ve defter düzeni yeniden oluşturulmuştur (Aldemir ve Atağan, 2018: 95).

1949 yılında gerçekleştirilen bu vergi reformu daha çağdaş bir ticaret kanunu zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Bu doğrultuda 1956 yılında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Özellikle anonim şirketlerin muhasebe uygulamalarına ilişkin bir kısım düzenlemeleri içeren Kanun, Vergi Usul Kanunu'nun da etkileri ile kayıt düzeni açısından işletmelere yeni bir nizam getirmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 86)

Cumhuriyet öncesi dönemde Fransız, Cumhuriyetin ilanından 1950'li yıllara kadarki dönemde Alman ekolünün hakim olduğu Türk muhasebe kültüründe, 1950 yıllarından sonra ABD ile ekonomik ve kültürel ilişkilerin gelişmesi nedeniyle Amerikan sisteminin etkisi kendini göstermiştir. 1958 yılında kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu'na Türkiye 31 Temmuz 1959'da ortaklık başvurusu yapmıştır. Bu tarihten itibaren hem Avrupa Birliğindeki (AB) hem de uluslararası konjonktürdeki gelişmelere ayak uydurma adına Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum çalışmaları başlatılmıştır (Ataman ve Cavlak, 2016: 213).

1.2.2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Dönemi

1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu'nca hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılının başından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde kullanılmak üzere yürürlüğe girmiş, tekdüzen muhasebe uygulamaları aynı zamanda özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşları da önemli ölçüde etkilemiştir. Bu doğrultuda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri artık muhasebe uygulamalarında esas alınmaya başlamıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

41. Türkiye Hükümeti'nin ekonomik dönüşümler içeren 24 Ocak 1980 kararları ile Türk ekonomisinin dışa açılımı sağlanmıştır. Türkiye'de uluslararası sermayenin artmasıyla beraber 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1984 yılında da Kurula bağlı olarak İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) kurulmuştur. Bir kamu kurumu olan Sermaye Piyasası Kurulu aynı yıl Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (GKMI) benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planını yayınlamıştır. Bu düzenleme özel sektör adına muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışma olma özelliğine sahiptir. Sermaye piyasasının gelişebilmesi için gerçeğe uygun finansal tablolar hazırlanması ve bunun için de gerçeğe uygun muhasebe uygulamalarının yürürlükte olması gerektiği görülmeye başlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 271).

1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü bünyesinde muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuş ve 13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çıkarılmıştır. Mezkur Kanun ile beraber Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) oluşmuştur. TÜRMOB'un kurulması akabinde Türk Standartlar Enstitüsü (TSE) bünyesinde kurulan bu komite çalışmalarına ara vermiştir (Gökçen ve diğerleri, 2006: 5).

Türkiye’de özel sektör açısından muhasebeyle ilgili dönüm noktalarından birisi de 26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulama zorunluluğu getirilen 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’dir. Söz konusu Tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin parasal nitelikteki işlemlerinin daha doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması, mali tablolar aracılığıyla muhasebe paydaşlarına sunulan bilgilerin tutarlı ve şeffaf bir şekilde sunulması ve işletmelerin denetimlerinin sağlıklı olarak yürütülmesi amaçlanmıştır.

MSUGT ABD’de kullanılmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles) (GAAP) dikkate alınarak hazırlanmıştır. Her ne kadar düzenlemeler özel sektör açısından milat niteliği taşısa da düzenlemelerin kamu bürokrasisi tarafından yürütülmesi verginin öncelikli kılınmasına neden olmuştur. Bu bağlamda Tebliğ’in amaç kısmında belirtilen gerçeğe uygunluk ilkesi yeterince dikkate alınmamıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 272).

Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler ile diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almaya ve muhasebe ilkelerinde tek düzeni sağlamaya yönelik olarak 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas almak koşuluyla Türkiye’de mevcut muhasebe uygulamalarını ve yasal mevzuatı da göz önünde bulundurarak 19 adet standart yayınlamıştır (Ayboğa, 2002: 48).

İlk defa kamu kurumları dışında bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen bu çalışmalar çok fazla uzun soluklu olmamıştır. TMUDESK’in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Böylelikle kamu bürokrasisi muhasebe alanında hakim olmaya devam etmiştir. İdari ve mali açıdan özerkliğe sahip olan Kurul, TMUDESK’in görevlerini devralmış ve muhasebe standartları çıkarma yetkisine tek başına sahip olmuştur (Bostancı, 2002: 70).

TMSK’nin 2011 yılına kadar kavramsal çerçeve dışında 9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı olmak üzere toplam 38 adet standardı ile 26 adet Standart yorumu orijinal haliyle Türkçe’ye çevrilmek suretiyle

tebliğler halinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar ile birebir uyumlu olma özelliğine de sahiptir (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197).

14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 88. maddesi ile bilanço hesabına göre defter tutan mükelleflerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) uygun Türkiye Muhasebe Standartları’nı uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun olarak defter tutulacak olması kayıtların vergi hesaplanması amacıyla değil de bilgi amaçlı tutulması hedeflenmiştir (Sağlam ve diğerleri, 2018: 12).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe uygulamalarına yönelik maddelerinin yürürlük tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir. Mezkur Kanun ile tüm sermaye şirketlerine TMS/TFRS’ye uygun finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetimi zorunluluğu getirilmesine karşın muhasebe alanındaki bu önemli yeniliklere kamu bürokrasisi karşı gelmiş ve 2013 yılında TMS/TFRS’ye göre finansal tablolarını uygulama zorunluluğu kapsamında daralmaya gidilmiştir (Uluslan ve diğerleri, 2011: 12)

1.2.2.5. Kamu Gözetimi Kurumu Sonrası Dönem

TMSK, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda adının geçmesine rağmen 02.11.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ortadan kaldırılmış ve bu Kurul yerine Türk Muhasebe ve Denetim Standartları’nı uluslararası düzeye ulaştırmak, bağımsız denetimde uygulama birliği sağlamak, bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek, bunları denetlemek, bağımsız denetim alanında Kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 6102 sayılı Kanun ile gerçek ve tüzel kişi tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarında KGK tarafından yayımlanan standartları uygulamaları zorunlu kılınmış ve KGK farklı büyüklükteki işletmeler ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirlemeye yetkilendirilmiştir (Doğan, 2017: 771).

KGK 14.11.2012 tarihinde kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamasına, bu kapsamda olmayan işletmelerin finansal tablolarının ise bir karar verilinceye kadar MSUGT'a göre hazırlanmasına karar vermiş ancak 2014 yılında almış olduğu karar doğrultusunda kapsamı sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile sınırlandırmıştır (Şen, 2013: 22).

2015 yılına gelindiğinde ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) için çalışmalar başlamış ve 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere uygulamaya konulmuştur. Bu sayede bağımsız denetime tabi olan ancak Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamayan işletmeler için finansal raporlama çerçevesi belirlenmiş ve AB mevzuatına uyumlu hale getirilmiştir. KGK 13.09.2018 tarihli kararı ile de Türkiye Muhasebe Standartları'nın hangi işletmelere uygulanacağı yeniden belirlemiş ve kıstas olarak da işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını almıştır. KGK bu doğrultuda almış olduğu karar ile bağımsız denetime tabi kuruluşlardan kamuya yararlı olanların finansal raporlarını TFRS'ye göre, diğer işletmelerin ise Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS) göre sunmaları gerektiğini ifade etmiştir. Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin ise yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre dilerlerse de TFRS veya BOBİ FRS'ye göre sunabileceklerini belirtmiştir (Yünlü, 2020: 186).

Bu bağlamda Türkiye'de uygulanan üç farklı hesap çerçevesi oluşmuştur. Bunlar, KAYİK'ler tarafından kullanılan TMS/TFRS'ler, çerçevesinde KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberidir. Diğer anlatıldığı üzere BOBİ FRS'dir. Üçüncüsü ise küçük işletmelerin uygulayabilecekleri MSUGT çerçevesinde ilan edilmiş olan Tekdüzen Hesap Çerçevesidir (Acar ve diğerleri, 2018: 1).

1.3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Bilgiyi sistematik bir hale getirmeyi amaçlayan bir bilgi sistemi olarak muhasebeye işletme organizasyonu içerisinde görevler yüklenir. İşletmelerin yapılarına göre muhasebeden beklentileri değişkenlik gösterir. Bazı işletmeler için muhasebenin amacı yalnızca vergi matrahını hesaplamak, kasa, borç ve alacak hesaplarını kayıt altına almak iken bazıları içinse işletmenin her yapı taşı için karar alma süreçlerini etkileyen faydalı bilgileri üreten bir sistemdir (Sevilengül, 2000: 16).

Teknolojik gelişmelere paralel olarak artan rekabet ortamına ayak uydurmak adına işletmeler için faydalı bilgiye doğru zamanda ve eksiksiz ulaşmanın önemi giderek artmıştır. Geleneksel muhasebe anlayışı bu kapsamda eksik kalmakta ve işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Bu bağlamda muhasebe bilgi sistemi çağın gereksinimleri doğrultusunda işletmeler için faydalı bilgiyi doğru zamanda sunarak yöneticilerin her kademede stratejik kararlar almalarına olanak sağlamaktadır (Duman ve diğerleri, 2005: 111).

Geleneksel muhasebe anlayışının ötesinde MBS ile teknoloji arasındaki ilişki yalnızca olağan iş akışlarını gerçekleşmesinde değil yönetim sürecinde planlamadan stratejik karar vermeye kadar birçok önemli süreci kapsar (Özal ve diğerleri, 1999: 15).

MBS işletmenin varlıklarının nasıl finanse edildiği ve bu varlıkların nerelerde kullanıldığına dair veriler üreterek bilgi akışını sağlar. Muhasebenin asıl amacı işletmelerin finansal durumuna ve faaliyet sonucuna ilişkin bilgi edinilmesi ve raporlar hazırlayarak bilgilerin analizi ve yorumlanmasıdır (Esmeray ve Dağlı, 2017: 749).

İşletme yönetimi için çok önemli bir yere sahip olan muhasebe sadece finansal değerler hakkında bilgi veren bir yapı olmanın dışında karar alma süreçlerinde faydalı bilgi üreten bir bilgi sistemidir. İşletme yöneticileri, işletmenin misyonunu belirleme aşamasında muhasebe bilgi sisteminin oluşturduğu bilgilerden faydalanırken aynı zamanda departmanların performans ölçümleri, karar alma süreçleri ve işletmelerin büyümeleri gibi olgularda da bu bilgileri ölçüt alırlar (Akgün ve Kılıç, 2013: 23).

MBS yalnızca işletmelerin varlık, borç ve sermayelerini kayıt altına alarak geçmişini belgelemeyip aynı zamanda üretmiş olduğu bilgiler ile karar alma süreçlerine ışık tutarak geleceğe yön veren bir sistem haline gelmiştir. Küreselleşme sonucunda ekonomik ilişkiler giderek artmış, teknolojik yenilikler sayesinde kitlesel üretim süreci

başlamış ve pazarlar büyümüştür. Bu doğrultuda işletmeler ölçeklerindeki büyümeler ile kurumsal yönetim anlayışını benimsemişler ve bunun sonucunda işletme sahipleri ile yöneticileri birbirinden ayrılmıştır. Ayrıca ekonomide dengenin gizli bir el ile kendiliğinden sağlanacağı savı geçerliliğini yitirmiş bunun sonucunda ekonomi ve ekonominin bir parçası olan işletmelere devlet müdahalesi artmıştır. Bu müdahalenin ardında da devletler işletmelerden bir takım bilgiler istemeye başlamış ve muhasebenin bir paydaşı haline gelmişlerdir. Bütün bunların sonucunda da muhasebe bilgi sistemi yalnızca geçmişte gerçekleşen finansal nitelikteki işlemleri kayıt altına alan ve vergi matrahını hesaplayan bir sistem olmaktan çıkmış, geleceğe yönelik ihtiyaçları tespit eden ve stratejik kararlara yön veren bir yapı haline dönüşmüştür (Haftacı, 2009: 5).

1.4. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN İŞLEVLERİ

Muhasebe ister işletmeler arası karşılıklı etkileşimden ister işletme içerisinde meydana gelen olayların sonucunda oluşsun değer hareketlerinin izlendiği, saptandığı ve yorumlandığı bir sistemdir. Bu sistem ile tamamen ya da kısmen mali niteliğe haiz ticari işlem ve olayların para cinsinden ve anlamlı bir biçimde belgelendirilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilerek yorumlanması sağlanır (Gökçen, 2021: 1).

Muhasebe günümüz teknolojilerindeki gelişmelere paralel bir gelişim sergilese de geleneksel muhasebe fonksiyonları işlerliğini aynı şekilde sürdürmeye devam etmektedir. Muhasebenin işlevleri olan belgelendirme, kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz ve yorum günümüz muhasebe bilgi sisteminin de işlevleridir. Ham verilerin işlenerek finansal bilgiye dönüşmesini sağlayan muhasebe bileşenleri bilgi sistemini oluşturmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi de bu bileşenleri sayesinde muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları faydalı bilgileri üretmekte ve bu bilgilere şeffaf bir şekilde ulaşmalarına olanak sağlamaktadır. Zaman içerisinde işletme yapılarının gelişimi ile beraber işletme yönetiminin yapısı ve görevleri değişmiş ve bu değişim de muhasebe bilgi sisteminin işletme yönetiminde etkinliğinin daha fazla atmasına neden olmuştur (Aslan, 2015: 8).

MBS işletmelerde gerçekleştirilen iş ve işlemlerin yanında ekonomik olayların da takibini yaparak kayıt altına alır. Muhasebe kavramı sadece belgelendirme ve defter tutma işlevlerini kapsamayıp aynı zamanda sınıflandırma, analiz etme ve yorumlama gibi terimleri içerisinde barındıran kapsamlı bir hal almıştır. İşletme yönetiminde daha aktif ve kapsamlı bir rolü olan muhasebe bilhassa yönetimin karar alma, planlama ve kontrol fonksiyonlarında önemli bir yere sahiptir (Elmacı ve Tutkavul, 2017: 192).

Ayrıca bazı kaynaklar MBS'nin temel işlevlerini birincil işlevler ve ikincil işlevler olarak bölümlenmektedir. Birincil işlevler; belgelemek, kaydetmek, sınıflandırmak ve özetlemek, ikincil işlevler ise analiz etmek ve yorumlamak, denetlemek ve raporlamak olarak özetlenebilir. Günümüzde elektronik ortama geçiş süreciyle birlikte birincil işlevler hızla yerine getirilmiş olmakta ve ikincil işlevlere yoğunlaşmaktadır.

1.4.1. Belgelendirme İşlevi

İşletmeye ilişkin olguları kişilik ve nicelik gibi yönlerden saptayan, tanımlayan ve kanıtlayan yazılı nesnelere belge denilmektedir. Muhasebe işletmeler ile alakalı işlerde öncelikle belgelerin temin edilmesini sağlar. Belgesiz bir işlemin yasal defterlere kaydedilmesi birkaç istisna dışında olanaksızdır (Durmuş ve Arat, 2004: 6).

Muhasebe süreci her işlemten önce ilk olarak belgeleme işlevi ile başlar. Muhasebede kayıt süreci başlamadan önce kayıtların dayanağı olarak yapılan işlemleri tevsik edici belgelerin düzenlenmesi ve alınması gerekmektedir. Muhasebenin konusuna giren her türlü para ile ifade edilen mali nitelikteki işlemlerinin bir belgeye dayalı olması gerekmektedir. Belgeye dayalı olmayan işlemlerin kaydedilmesi olanaksızdır. Bu belgeler ticari işlemlere ilişkin ilgili kanunlarda belirtilen sıkı şekil şartlarına bağlı olarak düzenlenen belgelerdir. Kanunlar gereği düzenlenen belgeler parasal nitelikte işlemlerin ispat vasıtaları olduğundan doğruluğunun ve güvenilirliğinin kesin olması şarttır (Çanakçıoğlu, 2014: 11).

Daha önceleri yalnızca bir kayıt sistemi olarak kullanılan muhasebe şüphesiz günümüzde bu dar kalıplardan çıkmış ve daha modern bir kimliğine bürünmüştür. Ancak bu gelişmeler muhasebenin geçmişte ve halen özünde var olan mali olay veya işlemleri belgelendirme işlevini ortadan kaldırmamıştır. Bilakis muhasebenin çağdaş

anlamdaki işlevlerini yerine getirebilmesi her şeyden önce belgelendirme işlevini yerine getirmesine bağlıdır (Can, 2008: 3).

1.4.2. Kaydetme İşlevi

Muhasebe döngüsünün belgeleme işlevinden sonraki ilk işlevi olan kaydetme işlevi, ekonomik faaliyette bulunan kuruluşların para ile ifade edilen işlemlerinin düzenli ve sistematik olarak kayıt altına alınmasıdır. Kaydetme işlevinde ilk olarak ekonomik faaliyet ve işlemlere ilişkin bilgi ve belgeler toplanır ve bu bilgi ve belgeler kayıt araçlarına yani ilgili oldukları yasal defterlere muhasebe kaidelerine uygun olarak kaydedilir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2010, 5).

Mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin belgelendirilip toplanmasından sonra sunulması ve yorumlanması amacıyla belirli şekil şartlarına ve muhasebe kaidelere uygun bir biçimde muhasebe defterlerine yazılır. Bu sayede muhasebenin kaydetme işlevi yerine getirilmiş olur (Aslan, 2015: 8).

İşletme içerisinde parasal olarak ifade edilen ekonomik etkinliklerin belirlenerek varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişme yaratan sonuçlarının sistematik bir şekilde kayıt altına alınması ve defterlere aktarılması muhasebenin kaydetme işlevi gereğidir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 2).

1.4.3. Sınıflandırma İşlevi

Kaydedilen bilgi ve belgeler sınıflandırılarak gruplara ayrılır ve ilgili defterlere aktarılır. Bu işlem muhasebenin sınıflandırma işlevi gereğidir. Sınıflandırma işlevi muhasebe kullanıcılarının muhasebe bilgi sisteminin ürettiği faydalı bilgilerden daha işlevsel ve daha hızlı faydalanması amacıyla bilgilerin niteliklerine göre hesap, hesap grubu ve hesap sınıfı şeklinde bir araya getirilmesidir (Karacan, 2009: 5).

Çok sayıda bilginin belirli sınıf ve gruplara göre düzenlenerek büyük defterlere aktarılması işlemi sınıflandırma işlevinin bir gereği olarak yerine getirilir. Örneğin kasa hesabında izlenen nakit hareketleri ile ticari mallar hesabında izlenen ticari emtia hareketleri hakkında bilgi sahibi olmak isteyen bilgi kullanıcıları için ilgili hesapların kontrolü hızlı ve anlamlı bilgiye ulaşılmasını sağlayacaktır (Aslan, 2015: 9).

1.4.4. Özetleme İşlevi

Kaydedilen ve sınıflandırılan bilgiler oldukları gibi sunulmaları durumunda bilgi kullanıcıları için işlevsel olmamanın yanında bir de bilgi kirliliğine neden olacaktır. Bu yüzden geçmişte kaydedilen ve sınıflandırılan bilgiler finansal raporlar ve tablolar aracılığıyla özetlenerek sunulur. Kaydedilen ve sınıflandırılan bilgiler ilgili bulundukları dönemler itibari ile özet olarak kaydedilir. Mali tabloların ve raporların düzenlenmesi işlemi özetlenme fonksiyonu için kullanılır. Bu sayede bilgi kullanıcıları sadece gerekli olan özet bilgilere ulaşır. Finansal raporlar ve tablolar belirli bir tarih ya da dönemdeki ekonomik olaylar ile işlemlerin sonuçlarını özet şeklinde gösterecek şekilde hazırlanır (Doğan, 1998: 3).

İşletmelerin bir hesap döneminde ya da bir takvim yılı içerisinde çok yüksek sayıda ve tutarda işlem gerçekleştirmiş olmaları nedeniyle verilerinin işlenmeden ve özetlenmeden analiz edilmesi oldukça güçtür. Yıl içerisinde belgelendirilmiş, kaydedilmiş ve sınıflandırılmış işlemler ve veriler özetlenerek mali tablolara aktarılır (Öndeş, 2012: 10).

1.4.5. Analiz ve Yorum İşlevi

Muhasebenin klasik işlevleri olarak addedilen belgelendirme, kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlevleri, işletme ile ilgili karar alma sürecinde önemli bir yere sahip olmasına rağmen bu süreç için yeterli değildir. Modern muhasebe uygulamalarında klasik muhasebe işlevlerine ek olarak bilgiler analiz edilerek yorumlanır (İbiş ve diğerleri, 2018:1).

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan verilerin analiz edilmesi ve elde edilen bulguların yorumlanması muhasebe bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerini olumlu yönde etkiler. Yorumlama işlevi ile bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için daha anlamlı hale gelmesi amaçlanır. Ancak analiz edilen bilgilerin doğru yorumlanabilmesi için muhasebenin klasik işlevleri ile finansal tablo ve raporların nasıl hazırlandığının iyi bilinmesi gerekmektedir (Doğan, 1998: 3).

1.4.6. Raporlama ve Denetleme İşlevi

Raporlama işlevi esas itibariyle işletmelerin mali durumlarına, faaliyetlerinin sonuçlarına ve öz sermayelerinde meydana gelen değişimlere yönelik olabilmektedir. Muhasebe sistemi, işletmelere ait bu değişkenleri yönetimin ve yasaların izin verdiği ve öngördüğü ölçüde sırasıyla bilanço, gelir tablosu, nakit ve fon akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu isimli finansal tablolar aracılığıyla yerine getirmiş olur (Dabbağöğlu, 2009:113).

Kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen işlemler mali tablolar aracılığı ile sonuç aşamasına getirilerek yorumlanır. Mali tablolar analiz edilerek karar verme süreçlerine destek sağlanır. Mali tabloların analizi çeşitli teknikler aracılığıyla gerçekleştirilir. Raporlama ve analiz ve yorum işlevleri birbirleriyle bağlantılı ve birbirlerini destekler niteliktedir (Fidan, 2018: 979).

Denetleme işlevi ise, yönetim muhasebesi araçlarının en yaygın kullanıldığı alan olarak tanımlanabilir. Özellikle planlama ve karar verme süreçlerinde gerçekleştirilen işlemlerin kontrolü, oluşan saplamalar, belirlenen standart maliyetlerin gerçekleşme tutarlılıkları, karlılık hedeflerinin başarı oranı gibi işlemlerin yanında tüm işletme bileşenlerini ilgilendiren değerlendirme ve sonuçların tespit edilmesi denetleme fonksiyonu gereği gerçekleştirilir (Karasioğlu ve diğeri, 2021: 4).

1.5. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Muhasebe kadim geçmişi ve sahip olduğu işlevsel özellikler ile tarih boyunca ticarete yön vermiş bir meslektir. Tarihi süreci içerisinde kültürler arası farklılıkları bulunan bu ilim günümüzde de küresel dünya düzenine uyum sağlamıştır. Bu sayede de küresel ekonomi için önemli bir aktör halini almıştır (Altıntaş, 2011: 176).

Günümüz dünyasında gelişen bilgi teknolojilerinin etkisi ile iktisadi kuruluşların varlıklarını devam ettirmek adına etkin bir yönetim anlayışına sahip olmaları gerekmektedir. Bu da örgüt yapılarının yenilikçi bir bakış ile yönetilmesini gerekli kılar (Dabbağöğlu, 2011: 32).

Küreselleşmenin bir sonucu olarak işletmelerin yönetim organizasyonları için bir gereklilik haline gelen kurumsal yönetim anlayışlarında bilginin etkin bir şekilde kullanılması, bilgiye yeteri kadar önem atfedilmesini ve karar aşamalarında bilginin belirleyici olmasını zorunlu kılar. Bilgi akışının merkezinde yer alan yöneticiler sahip oldukları faydalı bilgiler sayesinde yönetim gücünü elinde bulundururlar. İşletme organizasyonları içerisinde fayda bilgilere doğru zamanda ve eksiksiz ulaşabilmek adına birçok bilgi sistemi kurulmuştur (Yılancı, 2001: 38).

MBS işletme içi ve işletme dışı tüm bilgilerin kaydedilerek raporlanıp analiz edildiği bir sistemdir. İşletmelerin diğer sistemlerine bilgi aktarımı MBS üzerinden gerçekleşir. Toplanan bilgilerin analiz edilmesi sonucunda mali tablolara dönüşmesi işletmelerin karar süreçlerini doğrudan etkilemektedir. İşletmeler sahip oldukları bilgileri kullanabildikleri sürece rakiplerine üstünlük sağlayabilmektedirler (Kefe, 2013: 21).

MBS'nin üretmiş olduğu bilgilerin bir kısmı işletmenin dış çevresine yönelik olabileceği gibi bir kısmı da işletmenin iç işleri ile alakalı yönetim muhasebesi amaçları doğrultusunda faydalanan bilgilerdir. Yönetim amaçlarının arasında plan, kontrol ve değerlendirme faaliyetlerinin yanı sıra fiyatlandırma ve karar alınması gibi amaçlar da yer almaktadır. Bu açıdan yöneticilerin karar alma süreçlerini etkileyen en önemli faktör doğru ve zamanlı bilgi olarak karşılına çıkmaktadır. Gelişen teknolojik imkanlar ile karar alma süreçlerini doğrudan etkileyen faydalı bilgilerin üretilmesi açısından muhasebe bilgi sistemlerinin önemi daha fazla artmıştır (Türksoy, 1998: 15).

Muhasebe gösterdiği gelişime paralel olarak paydaşlarına sayısal veri sağlama konusunda da aktif bir görev üstlenmiştir. Muhasebenin sahip olduğu bu aktif görev gereği sağlaması gereken faydalı bilgiyi muhasebe bilgi sistemi sayesinde karşılamaktadır. Bu doğrultuda muhasebe bilgi sisteminin etkin ve verimli olabilmesi için işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının hakim olması ve bu kültürün işletmelerce benimsenmesi gerekmektedir (Büyükmirza, 2003: 27).

Tez çalışmamızın birinci bölümünde MBS açıklanarak muhasebe kavramı tanımlanmış, muhasebenin tarihsel gelişimi aktarılmış, geçmişten günümüze değişimi irdelenmiş ve muhasebenin fonksiyonları, işlevleri ve önemi hakkında bilgi verilerek tezin ikinci bölümüne geçilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

Verginin ve vergi denetiminin kısaca tanımının yapılmasının ardından e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimini inceleyeceğimiz tez çalışmamızın ikinci bölümünde, vergi denetiminin amaçları, işlevleri ve özellikleri anlatılacak, Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinin yasal mevzuatı, vergi denetim süreci, vergi denetim türleri hakkında bilgiler verilerek vergi denetimlerinin kapsamı açıklanacaktır.

2.1. VERGİ VE VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

Vergi; devletin kamu harcamalarını finanse edebilmek, topluma hizmet verebilmek ve toplumun sosyoekonomik ihtiyaçlarını giderebilmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden mali durumlarına göre karşılığı olmadan, Anayasadan aldığı yetki ile egemenlik haklarını kullanarak cebren tahsil ettiği parasal değerlerdir (Pehlivan, 2005: 94).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücünün elverdiği ölçüde vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlüklerin ancak kanun ile konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir. Bu madde ile vergi ve diğer kamu gelirlerinin cebren tahsil edilmesi ve bunların siyasi otoritenin egemenlik haklarına bağlı olması ilkesi anayasal düzeyde hüküm altına alınmıştır (Aksoy, 1994: 160).

Kamu hizmetleri, toplumların ekonomik ve sosyal kalkınmalarına paralel olarak sürekli bir artış eğilimindedirler. Bu duruma karşılık devletler artan hizmetlerin finanse edilmesi yolunda çözümü vergi gelirlerinde bulurlar. Vergiler gelir, servet, üretim, tüketim üzerinden ya da dış ticaretten alınmaktadır. Gelir, servet, üretim, tüketim ya da dış ticaretten alınan vergiler devlet gelirlerinin önemli payını oluşturmaktadır (Tosuner ve diğerleri, 1998: 1).

Vergi tahsilat oranının yüksek olmasının en önemli etkenleri kuşkusuz ki toplumda vergi bilincinin ve ahlakının oturmuş olmasıdır. Bunlar ile birlikte bir diğer önemli faktör de vergi idaresinin yapısı ve etkin vergi denetim organlarının varlığıdır.

Gelişmişlik düzeyi ne kadar yüksek olursa olsun gelişmiş bir vergi idaresi ve etkin bir denetim süreci olmadığı sürece kayıt dışılık ve vergi kayıp kaçakları istenilen seviyede olamayacak, vergi tahsilatı gelişmişlik düzeyinin tam tersine düşük kalacak ve verginin tabana yayılması ve vergide adalet sağlanamamış olacaktır (Akbeý, 2014: 65).

Günümüz koşullarında kamu gelirlerinin en önemlisi konumunda bulunan vergiler, kamu hizmetlerinin yürütülmesi açısından da vazgeçilmez bir unsurdur. Devletin kendisinden beklenen hizmetleri ve görevleri yerine getirebilmesi adına ihtiyaç duyduğu kaynakları vergilendirme yetkisi kullanarak sağlamaktadır. Ancak devletin vergi toplama konusunda hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisi kuşkusuz sınırsız değildir (Arıkan, 1996: 269).

Her vergi kanununda verginin, mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olay ve ödeme zamanına ilişkin hükümlere öncelik verilir. Mükelleflerin bu öncelik verilen hükümlere eksiksiz olarak riayet etmeleri ve ödemelerini zamanında yapmaları durumunda devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılması sağlanmaktadır. Ancak mükellefler bu hükümlere her zaman eksiksiz olarak uymamaktadır. Mükelleflerin gelir düzeyleri, uygulanan vergilerin oranları, vergilendirme sisteminin karmaşık yapısı, cezalar, af beklentileri, ahlaki ve sosyal yapı, mali danışmanların hatalı yönlendirmeleri ve vergi denetim oranlarının düşüklüğü bu durumların faktörleri olmaktadır. Faktörlerin ödenme alışkanlıklarına olumsuz yansımaları devlet gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına neden olmaktadır. Devlet gelirlerinin azalması açıkların yüksek maliyetler ile finanse edilmesine bunun sonucunda da vergi oranlarında artışlar yapılmasına yol açmaktadır. Bu durumda içinden çıkılması güç sonuçları beraberinde getirmektedir. Vergi idaresinin bu bağlamda önlemlerini zamanında alarak finansman maliyetlerini azaltması gerekmektedir. Bu da mükellef davranışlarını etkileyen faktörlere çözüm bulmakla sağlanmaktadır. Faktörlerdeki olumsuzlukların engellemesinde vergi denetimi önemli bir araç konumundadır (Bay, 2018: 51).

Vergi kayıp ve kaçakları devletlerin kamu hizmetlerinin sunumu için gerekli finansman gücünü azaltmakta iken vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmektedir. Ayrıca vergi denetimleri ile tespit edilen vergi kayıp ve kaçakları sonucunda uygulanan cezalar ile de devlete ek gelir sağlanabilmektedir.

Denetim genel anlamda, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili durumların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk durumunu araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Kocamış ve Kekeç, 2017: 280).

Denetim, işlemlerin yapıldığı cari dönemde olabileceği gibi geçmişe yönelik olarak da yapılabilir. Denetimin temel amacı kişileri kanunlara uygun davranmaya yöneltmektir. Denetimin kişiler üzerinde önleyici ve caydırıcı etkileri vardır. Denetimin ayrıca eğitim, vergi bilincinin artması, vergi adaleti ilkesinin yerleşmesi ve verginin tabana yayılması gibi amaçları da bulunmaktadır. Mükelleflerin hesap ve işlemlerinin denetlenebileceklerini bilmeleri kanunlara uygun davranma eğilimlerini artıracaktır. Çünkü denetim vergisini doğru beyan etmeyen mükellefler için ciddi bir risktir. Riskin büyüklüğü kişileri vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek fiillerden uzak durmaya yöneltecektir (Moğol ve Üyümez, 2004: 594).

Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin toplanması genel olarak bizzat mükellef tarafından verilen bilgilere göre vergilemenin yapıldığı beyan usulüne tabidir. Herkesin kendi faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gerçekleri bilebileceği esasına dayanan beyan sisteminde mükellefin beyanının doğruluğu kabul edilir. Ancak bu noktada beyan edilen işlemlerin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ihtiyacı da doğmaktadır. Devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında elde edebilmesi için mükellef beyanlarının doğruluğu denetlenmelidir. Bu açıdan vergi denetimi beyan sisteminin esas alındığı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Arıkan, 2013: 45).

2.2.VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ayrıca vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemelerinin diğer amaçları arasındadır. Tüm bunlar ile birlikte kavramsal olarak

vergi denetiminin temel amaçları mali, ekonomik, hukuki ve sosyal açıdan da incelenebilir (Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019: 113).

2.2.1. Mali Amaçlar

Mali amacı bütçeye ek gelir sağlamak olan vergi genel bütçe gelirlerinin önemli bir payını karşılar. Günümüz modern devlet anlayışı ile birlikte devletin üstlendiği görev ve fonksiyonların artması sonucunda finansman ihtiyacı da giderek artmaktadır. Bu bağlamda artan finansman ihtiyacına paralel olarak kamu idaresi tarafından vergi gelirlerinin artırılması hedeflenir. Vergi gelirlerinin artırılmasının yolu ise yeni vergiler getirmek ya da hali hazırda konulmuş vergilerin oranlarını artırmak suretiyle gerçekleştirilir. Bu durum da vergi mükelleflerinin vergi yükünün artmasına neden olacağından mükellefler vergiden kaçınma yollarına başvurarak vergi kayıp kaçağına neden olurlar. Etkin bir vergi denetimi ile vergi kaçakları en aza indirilerek vergi tahsilatlarının artırılması hedeflenir ve bu sayede verginin mali amacı daha fazla yerine getirilmiş olur (Organ, 2008: 39).

Vergi denetimi hem hali hazırda uygulamada olan vergilerin kayıp ve kaçaklarının azaltması hem de yeni uygulamaya konulacak vergi ve artması planlanan vergi oranları sonucunda oluşacak potansiyel vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi yönlerinden verginin mali etkisinin artmasına bununla birlikte bütçede vergi dışı gelirlerin de azalmasına katkı sağlamaktadır (Aydın ve Lodos, 2007: 165).

Türk vergi sisteminde kayıt dışı bırakılan, belgesiz ve milli gelire dahil edilmeyen tüm ekonomik faaliyetleri ifade eden kayıt dışı ekonomi kavramı, verginin tabana yayılmasına, vergilendirmede adaletin sağlanmasına, verginin genellik ilkesinin yerleşmesine engel teşkil etmektedir (Kıldış, 2008: 126).

Vergi kayıp kaçaklarının artması ile devlet kamu harcamalarının finansmanı için emisyon, borçlanma, vergi oranlarının artırılması ya da yeni vergilerin konulması yollarına başvurmaktadır. Bu yollar ek maliyetleri nedeniyle finansal sorunlara neden olabileceği gibi ekonomik istikrarın sağlanması bağlamında da bünyesinde olumsuz etkiler barındırmaktadır. Makroekonomik hedefler ve ekonomik dengenin sağlanması için vergiler önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle de etkin bir vergi denetimi tüm bu ekonomik hedeflere ulaşma yolunda önemli bir unsurdur. Ayrıca vergi kayıp kaçağının

artması para ve sermaye piyasalarını da olumsuz etkilemektedir (Can ve diğerleri, 2014: 443).

2.2.2. Hukuki Amaçlar

Devletlerin egemenlik gücünün bir yansıması olan vergi toplumsal düzenin sağlanması açısından da gerekliliktir. Bu bağlamda vergi kayıp kaçığının artması toplumsal dinamiklerin sarsılmasına ve bu nedenle de merkezi otoriteye olan güvenin azalmasına neden olacaktır. Mefhum-u muhalifinden bakıldığında vergi denetiminin işlerliği toplumun devlete olan güveninin artması sonucunu doğuracaktır (Organ, 2008:42).

Vergi denetimi hukuki amacı doğrultusunda vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin kanunlarda belirtilen ölçütler doğrultusunda alınmasına bu sayede vergilendirmede adaletin tesis edilmesine olanak sağlamaktadır. Bu bağlamda devletin en önemli görevlerinden olan toplumsal adalet ve eşitliğin sağlanmasının yolunun etkin bir vergi denetiminden geçtiği açıktır (Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019: 113).

2.2.3. Sosyal Amaçlar

Her bir bireyin insani yaşam koşullarına uygun olarak hayatını idame ettirmesi için gerekli tedbirleri almak çağdaş yönetim anlayışında sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Bu ilke doğrultusunda bireylerin refah düzeylerini artırmak için belirli bir gelir düzeyine ulaşmalarını sağlamak gerekir. Bunun yolu da milli gelirin bireyler arasında adaletli dağılımını sağlamaktan geçmektedir. Bu noktada vergiler adil gelir dağılımının sağlanması adına maliye politikasının etkin bir aracı konumundadır (Akdoğan, 1979: 5).

Kamu otoritesi maliye politikasını yürütürken toplumun ödeme gücü yüksek kesiminden gelirlerinin bir kısmını alarak toplumun daha düşük gelirli kesimine dağıtır. Vergiler sosyal devlet ilkesinin gereği olarak gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından bir araç olarak kullanılırlar. Vergi kayıp ve kaçakları gelir dağılımında adaletin sağlanması fonksiyonunu engelleyici bir unsur konumundadır.

Bu bağlamda vergi denetiminin sosyal adaletin sağlanması hususunda önemli bir rolü bulunmaktadır (Organ, 2008: 41).

2.3.VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre asıl işlevi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun, defter, kayıt ve belgeleriyle uyumlu olup olmadığının ve verginin eksiksiz beyan edilip edilmediğinin incelenmesi ve araştırılması olan vergi denetiminin, mükellefleri vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda uyarıcı, bilgilendirici, eğitici, düzeltici ve cezaların caydırıcılığı sayesinde önleyici işlevleri bulunmaktadır (Şeker, 1994: 38).

Çağdaş vergilendirme sistemlerinde yükselme, aydınlatma, vergilendirme etiği ve mükelleflerin bilinçlendirilmesi işlevleri aslında vergi denetim sistemin temelini oluşturmaktadır. Ayrıca vergi denetiminin yasal dayanağını oluşturan vergi kanunlarının karışık ve sürekli değişen yapısına mükelleflerin yeterince nüfuz edebilmeleri için vergi denetiminin eğitim işlevi öne çıkmaktadır (Aslan, 2002: 4).

Bu bağlamda vergi denetiminin işlevleri; araştırma ve tespit etme işlevi, düzeltme işlevi, önleme işlevi ve eğitim işlevi olarak dört ana başlıkta toplanabilir.

2.3.1.Araştırma ve Tespit Etme İşlevi

Vergi denetiminin en önemli işlevi vergiye tabi işlemlere taraf olanların fiillerinin mevzuata uygunluğunun araştırılması, ödenecek verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi denetimi ile mükellefler ve mükellefler ile muamelede bulunanların yasal defter, belge ve beyanlarında yapmış oldukları hata ve hilelerinin araştırılması ve tespit edilmesi amaçlanmaktadır (Organ, 2008: 43).

Etkin bir vergi denetimi ile muhasebe hata ve hileleri, beyan dışı bırakılan gelirler, işlemlerin zamanında defterlere kaydedilmemesi, sahte belge kullanma ve düzenleme gibi vergi mevzuatına aykırı işlemlerin araştırılması ve tespit edilmesi ile vergi gelirlerinin artırılması ve vergi politikalarının beklenen hedeflere ulaşması sağlanır (Şin, 2005: 87).

2.3.2. Düzeltme İşlevi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarının vergi incelemeleri sırasında meydana çıkarılabileceği ve bu hataların vergi idaresi tarafından düzeltileceği ifade edilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda vergi denetimi mükelleflerin beyanlarının düzeltilmesi ve gerçeğe uyumlu hale getirilmesine olanak sağlamaktadır.

Vergi denetim süreci yapısı itibariyle, mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi inceleme elemanını bir araya getirmesi nedeniyle mükellef veya sorumlu için dinamik bir öğrenme süreci olmakta ve yapılan hataların düzeltilmesine imkan sağlamaktadır. Bu sayede vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi de mümkün olmaktadır. Bu itibarla vergi denetim sürecinin düzeltici yönü ortaya çıkmaktadır (Organ, 2008: 44).

2.3.3. Önleme İşlevi

Çağdaş ceza hukukunun asıl amacı suçluyu cezalandırmak yerine suçun oluşmasını engellemektir. Vergi cezaları da bu bağlamda mükelleflere ceza vermekten çok vergi kayıp ve kaçagını önlemeye yönelik unsurları barındırır. Vergi cezalarının eğitici yönü bu açıdan göz önünde tutulmalıdır (Aydın ve Lodos, 2007: 168).

Vergi denetimi de tıpkı cezaların sahip olduğu caydırıcı işlev gibi mükellefler tarafından yapılan hata ve hileleri cezalandırmanın dışında bu hata ve hilelerin ortadan kaldırılmasını sağlayarak bunların tekrarlanmasını önleyici bir işleve sahiptir. Hata ve hileleri cezalandırmak yerine önceden tespit ederek ortadan kaldırmak önleyici işlevinin sonucudur (Organ, 2008: 44).

2.3.4. Eğitim İşlevi

Vergi denetiminin temel amacı mükellefler ve vergi sorumlularını cezalandırmaktan ziyade yapılan incelemeler neticesinde yasal defter, belge ve kayıtları vergi kanunlarına uyumlu hale getirmektir. Etkin bir vergi denetimi, vergi kanunlarına uymayan mükellef ve vergi sorumluları için risk unsuru barındırmaktadır. Bu bağlamda vergi denetiminin temel işlevi gelir sağlamak değil mükelleflerin yasalara uyumlu olmalarını sağlayarak vergi bilinci oluşturmaktır (Aslan, 2002: 4).

Dinamik bir süreç olan vergi denetimi mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edebilmeleri için hata ve eksikliklerinin giderilmesi, uyarılması ve açıklayıcı bilgiler verilmesi bakımlarından eğitici bir işleve sahiptir. Vergi denetiminin eğitici işlevi diğer işlevlerini tamamlayarak vergi denetiminin amaçlarının yerine getirilmesine katkı sağlamaktadır (HUK, 1995: 96).

2.4.VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetimi kamu hukuku içerisinde uygulama alanı bulan, yapısal olarak bir tür dış denetim faaliyeti olan ve devletin resmi organları tarafından yürütülen bir denetim müessesesidir. Devlet kamu harcamalarını finanse edebilmek adına egemenlik sahibi olmasının da karşılığı olarak mükelleflerin vergisel ödevlerini eksiksiz yerine getirip getirmediğinin, yasal defter kayıtları ile beyanlarının uyumlu olup olmadığının, beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti amacıyla vergi denetimi yapmaktadır. Bu denetim müessesesi teftiş gibi devletin kendi kurulları içerisinde uygulama alanı bulan bir yapı olmayıp, vergi mükellefi gerçek kişi ve kurumlara yönelik olarak gerçekleştirilen bir organizasyondur. Bu doğrultuda vergi denetiminde kamu gücünün etkin kullanımı kaçınılmazdır (Erol, 2009: 67).

Denetim kavramı ayrıca kontrol ve revizyon gibi çeşitli kavramlarla da karıştırılmamalıdır. Kontrol denetimin başlangıcında veya denetimden önce gelen bir kavramdır. Revizyon ise gözden geçirmek, tekrar incelemektir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 9).

Kamusal harcamaların finanse edilmesi amacıyla toplanan vergilerin doğruluğunu kamu gücüne dayanarak tespit eden vergi denetiminin; hukuki olması, tarafsız olması, yaptırım gücüne sahip olması, dış denetim olması ve kapsamlı bir denetim olması gibi özellikleri bulunmaktadır.

2.4.1. Hukuki Olma Özelliği

Vergi hukuku vatandaş ile devlet arasındaki vergisel işlemleri düzenleyen ve vergilendirmeye esas teşkil eden somut normların tamamını ifade eder. Devletin egemenlik gücünün kullanarak anayasa ve yasalar ile vergi hukukunun çerçevesini

belirlemesi vergi hukukunun bir kamu hukuku olduğunun göstergesidir. Vergi denetimi de yine yasal düzenlemeler ışığında kamu kurumlarınca yerine getirilen, hukuki niteliği de yine kamu hukuka dayanan bir yapıdır. Vergilendirmenin ve vergi denetiminin sınırlarının devletin yasama organı tarafından çizilmesi mevcut hukuk düzeninde devletin toplum üzerindeki egemenliğinin ve otoritesinin önemli bir göstergesidir. Mükelleflerin vergi kanunu hükümlerine riayet etmemeleri durumunda devletin yasal sınırlar içerisinde yaptırım uygulaması ve herhangi bir şüpheyne mahal vermeden icra yetkisini kullanması gerekir (Aydın, 2006: 62).

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin nasıl konulacağı, nasıl değiştirilebileceği ve nasıl yürürlükten kaldırılacağı Anayasa'nın 73. maddesinde açıklanmıştır. Anayasal düzenlemeler ile temeli oluşturulan vergi uygulamaları ve vergi denetiminin kanun hükümleri ile çerçevesi çizilmiş, kanun hükümlerine muhalefet edilmesi durumunda da kesilecek cezalar yine kanunlar ile belirlenmiştir. Vergi hukukunun çerçevesini çizen bu normlar da göstermektedir ki vergi denetimi, anayasa ve kanun hükümleri doğrultusunda uygulama alanı bulduğundan hukuki bir denetim olma özelliğine sahip bir yapıdadır (Organ, 2008: 45).

2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 10. maddesinde herkesin kanunlar önünde eşit olduğu; hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağı ayrıca devlet organlarının ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları açıklanmıştır. Kamu kurumlarında memur olarak görev yapan vergi incelemeye yetkili kişilerin her şeyden önce Anayasa hükümlerine bağlı olmaları gerektiği açıktır. Bununla birlikte vergi incelemesine yetkili kişilerin de tabi olduğu 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 7. maddesinde, devlet memurlarının görevlerini yerine getirirlerken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep gibi ayrımlar yapamayacakları belirtilmiştir. Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinde, inceleme elamanlarının görevlerinin yerine getirilmesinde sürekli gelişimin, saydamlığın, tarafsızlığın, dürüstlüğün, kamu yararını gözetmenin, hesap verilebilirliğin ve öngörülebilirliğin esas alınması ve tüm eylem ve

işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi gerektiği açıklanmış, inceleme elamanlarının tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin verilmeyeceği ifade edilmiştir.

Vergi incelemeye yetkililer denetim süreçlerinde yalnızca Hazine yararını gözetmeyip adil bir denetim anlayışı ile mükellef haklarını da dikkate alarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmeyi amaçlamalıdır. Denetim sonucunda yapılan tespitler mükelleflerin aleyhine olabileceği gibi idare aleyhine de sonuçlanabilecektir. Vergi incelemeye yetkililer her durumda tarafsız bir şekilde karar vererek doğruları ortaya koymak zorundadırlar. Vergi denetimi her ne kadar devletin egemenlik gücüne dayalı olarak idare tarafından gerçekleştiriliyor olsa da incelemeye yetkililerin tarafsızlığını yitirmesi kamu otoritesine ve denetime olan güvenin zedelenmesine neden olacaktır (Güçlü, 2004: 2).

2.4.3. Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği

Anayasa ve kanun hükümleri doğrultusunda uygulama alanı bulan vergi denetimi hukuki bir temele dayanmasına paralel olarak denetim sonucunda tespit edilen eksiklik ve hataların giderilmesi bakımında da yaptırım gücüne sahip bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetiminin hukuki yönünü ortaya koyan bu güç yapılan denetimler neticesinde vergi kayıp ve kaçaklarının cezaları ile birlikte tahsil edilmesine olanak sağlamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 47).

Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan denetimler sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları tarha yetkili vergi dairesi tarafından hiçbir koşula tabi tutulmaksızın uygulamaya konularak mükellefler tarafından eksik beyan edilen vergiler cezaları ile birlikte tahsil yoluna gidilir. Mükelleflerin haklarında düzenlenen raporlara karşı uzlaşma, dava açma ve cezada indirim yollarına başvurabilmeleri vergi denetiminin hukukilik ve yaptırım gücü özelliklerinin yansımasıdır (Organ, 2008: 45).

2.4.4. Dış Denetim Olma Özelliği

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru

ve vergi dairesi müdürlerinin olduğu ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları belirtilmiştir. Mezkur madde hükmü ile vergi denetiminin Hazine ve Maliye Bakanlığının yukarıda sayılan unvanlarda görevli memurları ile yapılacağı belirlenmiştir.

Vergi incelemesine yetkili inceleme elemanlarının vergi mükelleflerinin hesap ve işlemleri üzerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı adına yaptıkları vergi denetimleri bir dış denetim türüdür. Vergi mükelleflerinin kendi hesap ve işlemleri üzerinde vergi kanunlarına uygunluk bakımından kendi personelleri aracılığı ile yürüttükleri vergi incelemeleri vergi denetimi kapsamında değildir. Mükelleflerin kendi hesaplarını vergi kanunları açısından incelemeleri vergi denetimi tanımına girmemekte ancak bir kontrol mekanizması olarak uygulanabilmektedir (Aydın, 2006: 62).

2.4.5. Kapsamlı Bir Denetim Olma Özelliği

Mükelleflerin vergisel işlemlerinin gerçeğe uygunluğunun usul ve muhteviyatı yönünden incelenmesi amacıyla gerçekleştirilen vergi denetimi yalnızca hesap denetimi ile sınırlı olmayan, vergisel yönden gerçekleştirilen bütün işlemlerin incelendiği kapsamlı bir süreçtir (Somuncu, 2014: 140).

Hesap denetimi mükelleflerin hesap ve işlemlerinin yasal mevzuat çerçevesinde GKMİ de dikkate alınarak mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığının kontrolüdür. Vergi denetimi hesap denetimini de kapsayan daha geniş bir tanıma sahiptir. Ancak hesap denetimi vergi denetimini içeren bir denetim türü değildir. Vergi denetimi hesap denetiminin çok ötesinde hesap ve kayıtları teşkil eden vergisel işlemlerin gerçekliğini araştıran kapsamlı bir uygulamadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 52).

2.5.TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI

Verginin tabana yayılması ve vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi bakımlarından en mühim araçlardan biri olan vergi denetiminin tarihi ülkemizde Cumhuriyet öncesi Osmanlı Devleti dönemine kadar uzanmaktadır. Osmanlı Devleti

zamanında uygulama alanı bulan vergi denetim sistemi Cumhuriyet'in ilanından sonra da kullanılmaya devam edilmiş ancak zamanın gereklilikleri doğrultusunda değişikliklere uğrayarak günümüzdeki halini almıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 199).

Çağdaş bir vergi ve maliye idaresi bulunmayan Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyıl başlarına kadar vergi denetim teşkilatı da mevcut olmamakla birlikte 1979 yılında çıkarılan Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi ile Heyet-i Teftiş-i Maliye kurularak Maliye Teftiş Kurulunun temeli oluşturulmuştur (Sarılı, 2003: 103).

Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra da Osmanlı döneminden kalan vergi denetim sistemi uygulanmaya devam edilmiştir. Denetim yapısına ilişkin ilk düzenleme 1936 yılında çıkarılan kanun ile yapılmış ve yerel memurlara denetim yapma imkanı verilmiştir. Bu yapı ile Bakan adına denetim yapan ve bünyesinde Maliye Müfettişleri bulunan Teftiş Kurulu genel itibari ile denetiminden sorumlu tutulmuştur. Bu yıldan itibaren teftiş haricinde vergi denetimi yapılamamış bu nedenle yeni vergi denetim birimlerinin kurulması bir zorunluluk halini almıştır. Bu suretle 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuş, 1950 yılında ise Vergi Kontrol Memurlarına denetim yetkisi verilmiştir (Aydın ve Lodos, 2007: 179).

1994 yılında çıkarılan kanun ile unvanları Vergi Denetmeni olarak değiştirilen Vergi Kontrol Memurları 2005 yılında Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak yapılandırılmıştır. Ayrıca 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak Gelirler Kontrolörleri görevlendirilmiş ve bu yapı da vergi denetiminin bir başka ayağını oluşturmuştur (Organ, 2008: 116).

2011 yılında çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmeleri Vergi Müfettişi unvanı altında birleştirilerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyetlerini Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları aracılığıyla yürütmektedir (Üstün, 2013: 26).

Günümüzde vergi denetimi, vergi sisteminin en yüksek organı olan T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284).

2.5.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması ve vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi hedefine yönelik olarak 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayı Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bünyesinde bulunan Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcıları ile vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkilerine haiz olarak kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenmektedir (Vergi Denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu misyonunu çağdaş denetim tekniklerini kullanarak risk odaklı vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığına neden olan kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek olarak açıklamıştır. Ayrıca mükellef haklarını gözetken, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak Kurulun vizyonu olarak belirlenmiştir (<https://www.hmb.gov.tr>, 04.01.2022)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi incelemelerini yürütme, mükelleflerin vergi yükümlülüklerine ilişkin yapılan ihbar ve şikayetleri değerlendirme, vergi incelemeleri neticesinde tanzim edilen raporlara ilişkin standart, prensip, yöntem ve teknikleri geliştirme, inceleme ve denetim süreçlerine yönelik rehberler hazırlama, vergi incelemesine yetkili olan vergi inceleme elemanlarının uyması gereken etik kuralları belirleme, vergi kayıp ve kaçıkları ile vergiden kaçınma gibi vergi erozyonuna neden olan işlemler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapma gibi görev ve yetkilere sahiptir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu).

Teknolojideki hızlı gelişmeler sayesinde denetim organizasyonları e-muhasebe uygulamaları ile birlikte vergi denetimlerinde elektronik denetim tekniklerinden sıklıkla faydalanma yoluna gitmişlerdir. Bunlardan bir tanesi de Benford Kanunu üzerine kurulan denetim tekniklerinin uygulamaya konulmasıdır (Yalçın ve diğerleri, 2022: 154).

2.5.1.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Yapısı

9 Temmuz 2018 tarihli ve 30473 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmış ve 10 Temmuz 2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri düzenlenmiş ve Bakanlık bünyesinde merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları oluşturulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Başkanlık faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı hali hazırda görev yapan beş Başkan Yardımcısı ve Başkan ile Başkan Yardımcılarına bağlı 23 Şube Müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere dokuz ilde toplam yirmi iki Daire Başkanlığı kurulmuş ve her Daire Başkanlığına bağlı olarak bir Başkan ve yeterli sayıda Başkan Yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır (<https://www.hmb.gov.tr>, 04.01.2022).

Vergi denetiminde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Kurul; İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde Sektörel Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı ve Vergi İadeleri Denetim Başkanlığı şeklinde, Adana, Antalya, Bursa, Gaziantep, Kocaeli ve Konya illerinde ise Denetim Daire Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir. Kurul, İstanbul’da üç adet Sektörel Denetim Daire Başkanlığı, dört adet Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, bir adet İade Denetim Daire Başkanlığı, Ankara’da iki adet Sektörel Denetim Daire Başkanlığı, iki adet Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, bir adet İade Denetim Daire Başkanlığı, İzmir’de bir adet Sektörel Denetim Daire Başkanlığı, bir adet Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, bir adet İade Denetim Daire Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir. Diğer altı ilin her birinde ise birer adet Denetim Daire Başkanlığı kurulmuştur. Kurul denetim faaliyetlerini ve kanunlar tarafından verilmiş diğer görevlerini bu Daire Başkanlıkları vasıtasıyla yürütmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın resmi internet sitesinde Kurul

merkezinde ve bu Daire Başkanlıkları bünyesinde aktif görevde toplam 7776 adet Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı'nın bulunduğu belirtilmektedir (<https://www.hmb.gov.tr>, 04.01.2022).

2.5.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişik 20. maddesinde Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri belirlenmiştir.

Söz konusu kararnameye göre Kurulun ilk ve en önemli görevi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar kapsamında vergi incelemesi yapmaktır. Topladığı bilgiler, veriler ve istatistikler ile Risk Analiz Sistemi üzerinden mükellefleri grup ve sektörleri itibariyle analiz ederek risk alanları oluşturan Kurul, mükelleflere yönelik ihbar ve şikayetleri değerlendirerek incelenecek mükelleflerin tespitini sağlar. Kurul vergi incelemelerini GİB ile gerekli eşgüdüm ve işbirliği içerisinde yürütür ve inceleme ve denetim sonuçlarını değerlendirerek istatistik oluşturur. Vergi incelemesi ve denetimleri sonucunda tanzim edilen raporlara ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikler geliştirerek inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar için etik kurallar belirlemek Kurulun bir diğer görevidir. Bünyesinde yer alan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması adına gerekli çalışmaları yapmakla yükümlü olan Kurul, oluşturduğu performans değerlendirme sistemi ile Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının performanslarını değerlendirir. Kurul bu görevleri dışında ayrıca mükelleflerin vergi kaçırması ve vergiden kaçınması alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapar ve vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve öneride bulunur. Doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olan Vergi Denetim Kurulu ayrıca Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve verilen benzeri görevleri yerine getirir.

2.5.1.3. Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS)

Vergi Denetim Kurulunun 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda, Kurul tarafından vergi mükelleflerinin e-defter, e-fatura, kayıt saklama gibi elektronik verilerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde incelenebilmesi amacıyla Kurul'un kendi bünyesinde Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) adı altında bir elektronik denetim analiz sistemi geliştirildiği ifade edilmiştir.

Söz konusu faaliyet raporuna göre Kurul tarafından oluşturulan e-denetim altyapısının ve VDK-VEDAS yazılımının denenmesi amacıyla e-denetim teknikleri kullanılarak yürütülecek vergi incelemeleri planlanmış, incelemeler neticesinde yapılan geri bildirimler doğrultusunda VEDAS'ın geliştirilmesini sağlayacak teknik altyapı oluşturulmuş ve bu amaçla inceleme görevlendirmeleri gerçekleştirilmiştir. VEDAS yazılımına Kurul bünyesindeki bütün Vergi Müfettişleri tarafından rahatlıkla kullanılabilecek standart analizler kazandırılmış, analizlerin çeşitliliğini artırmaya yönelik proje ekiplerinin çalışmaları uygulamaya konulmuştur.

Ayrıca programın kullanımını kolaylaştırmaya yönelik eğitim dokümanları ve yardım dosyaları hazırlanmış, Vergi Müfettişlerine destek vermek ve paylaşılan önerileri yazılıma kazandırmak üzere VEDAS Yardım Masası oluşturulmuştur. Uzaktan eğitim çalışmaları ile interaktif videolar hazırlanmış, eğitimi tamamlayan katılımcılar için sertifikasyon çalışmaları yapılmıştır. Kurul tarafından elektronik ortamda ve bilgisayar destekli olarak gerçekleştirilen denetim tekniklerinin kullanımı konusunda kurumsal bir bilgi birikiminin oluşmasını sağlamak ve Vergi Müfettişlerine destek olmak üzere e-Denetim Forumu hizmete alınmıştır. Ayrıca Kurul Başkanlığının e-denetim kapasitesinin geliştirilmesi bakımından Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerine ilişkin mükelleflere ait e-defterlere anlık erişim için GİB ile yapılacak işlemler belirlenerek Başkanlıkça yapılması gereken çalışmalar tamamlanmıştır.

Kurulun ayrıca vergi inceleme süreçlerini en başından en sonuna kadar bir bütün dahilinde emek yoğun süreçten teknoloji ve bilişim yoğun sürece dönüştürmeyi amaç edinen Denetim 2.0 Projesi'ne yönelik çalışmaları devam etmektedir. Proje bileşenlerini Kurul bünyesinde yürütülen vergi inceleme görevlerinde asgari standartlar oluşturulması, Vergi Müfettiş Yardımcılarının yetiştirilme süreçlerine

rehberlik edilmesi, vergi inceleme süreçlerinin mükellefler açısından eşit ve adil yürütülmesi ve inceleme sürecinin şeffaf yönetilmesi gibi Kurul'un gelişimine yönelik çalışmalar oluşturmaktadır. Projenin süreç adımları sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme incelemelerinde dikkate alınmak üzere VDK-BİS sistemine yüklenerek uygulamaya alınmıştır. Tüm bunlar ile birlikte Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından geliştirilen ve Türkçeye Vergi Denetimi İçin Standart Denetim Dosyaları olarak çevrilen Standart Audit File for Tax (SAF-T) adlı proje bileşenine yönelik hazırlık çalışmalarına başlanmıştır.

Kurulun bilişim alanındaki bu çalışmalarına ek olarak mükellef odaklı ve katılımcı yönetim anlayışı çerçevesinde mükelleflerin vergi bilincine ve haklarına ilişkin farkındalığının artırılması amacıyla www.vdk.gov.tr web sayfası üzerinde VDK Mükellef Portalı oluşturulmuştur. Portal mükellefler tarafından etkin bir şekilde kullanılmaktadır. 12.06.2018 tarihi itibarıyla portalın mobil uygulamasına hem IOS hem Android işletim sistemine sahip cep telefonlarından erişilebilmektedir.

VDK Mükellef Portalının web adresi ve mobil uygulamaları sayesinde mükellefler haklarında yürütülmekte olan ya da tamamlanan vergi incelemelerine ilişkin bilgileri görüntüleyebilmektedir. Ayrıca mükelleflere vergi inceleme süreçlerinde tanzim edilen tutakları ve rapor özetlerini görüntüleyebilme, Dinlenme ve Uzlaşma Talebi dilekçelerini indirerek doldurma imkanları da sağlanmıştır (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu).

Şekil 1: VDK Mükellef Portalı



Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

2.5.1.4. Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte mükelleflere vergi bilincinin aşılması, hak ve yükümlülüklerine ilişkin farkındalık yaratılması, vergide eşitlik ve adaletin sağlanması, vergi denetiminde etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin vergi denetimi sonucunda vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasına yönelik olumlu etkilerin yaratılması vergi incelemelerinin diğer amaçları arasında sayılmıştır. Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yürütülen vergi incelemeleri esas olarak mükellef ve mükellef grupları itibarıyla sektör, konu, bölge, il, büyüklük, inceleme geçmişi ve mükellefiyete ilişkin diğer hususlar kıstas alınarak yapılan risk analiz çalışmaları neticesinde değerlendirilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilmektedir (Vergi Denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu).

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda, vergi incelemelerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi kapsamındaki vergi mahremiyeti ilkesi esas alınarak gerçekleştirildiği, mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemeleri sırasında mükellef hak ve yükümlülüklerine azami ölçüde dikkat edildiği, tüm mükellefleri kapsayan, mükellef haklarını koruyan, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışı benimsendiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda yürütülen vergi incelemelerinin temelde beş ana kaynaktan başlatıldığı ifade edilmiştir.

Bu kaynaklardan ilki Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflere ait yasal verilerden yola çıkılarak yapılan analiz ve yorumlar sonucunda riskli oldukları tespit edilen sektör ya da mükellefler nezdinde yürütülen incelemelerdir. İhbar ve şikayetler üzerine başlatılan incelemeler, teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitler neticesinde incelemeye sevk edilen mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler, Kurula diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından gönderilen doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kanunlarına temas eden raporlara istinaden gerçekleştirilen inceleme talepleri ve Vergi Müfettişleri tarafından riskli olduğu öngörülen sektörlerle ilişkin düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları uyarınca yapılan incelemeler diğer kaynakları oluşturmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının 2021 faaliyet raporunda yer alan bilgiler doğrultusunda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2017-2021 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar aşağıda yer alan tablo ve grafiklerde özetlenmiştir.

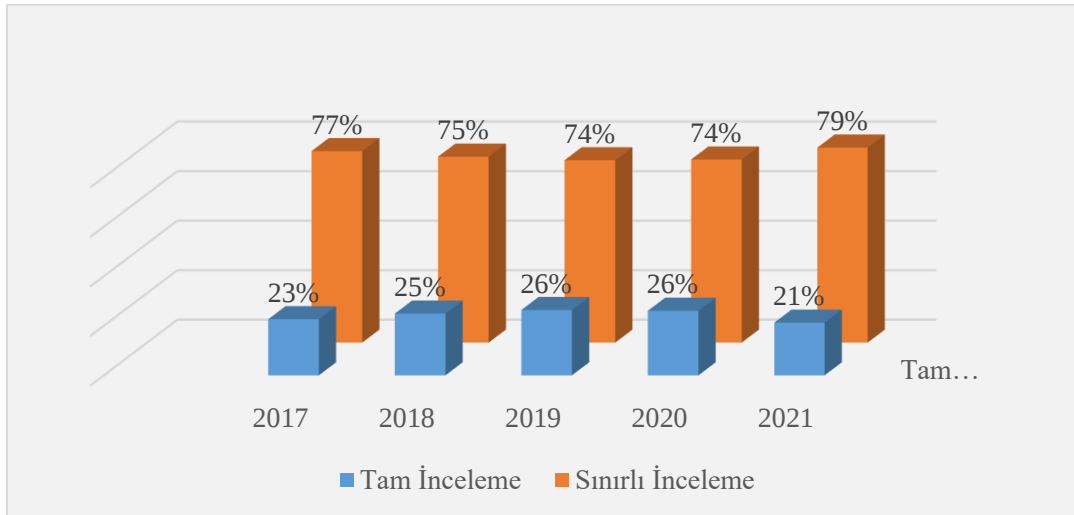
Tablo 1: VDK 2017-2021 Yılları İnceleme Sayıları

Yıl	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	145.202
2021	166.304	44.923	211.227

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

Kurul bünyesinde yapılan incelemelerin 2017 yılında yaklaşık %23'ü, 2018 yılında yaklaşık %25'i, 2019 ve 2020 yılında yaklaşık %26'sı, 2021 yılında %21'i tam incelemelerden oluşmaktadır.

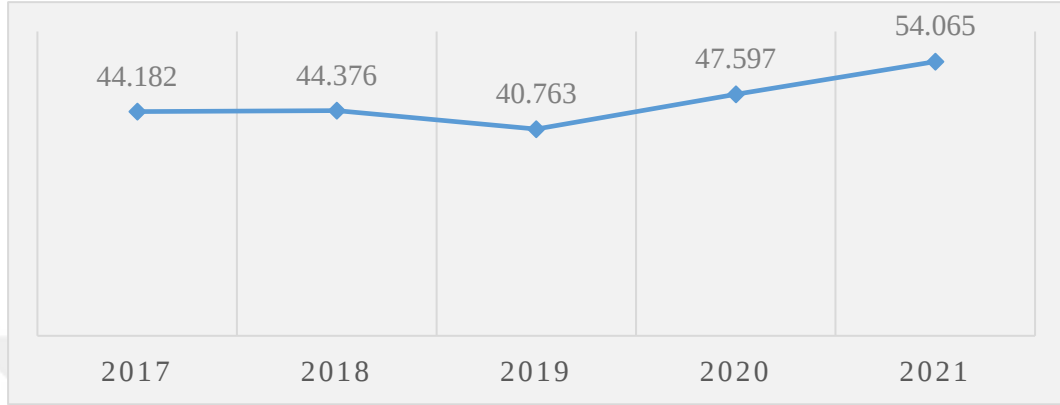
Şekil 2: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı



Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

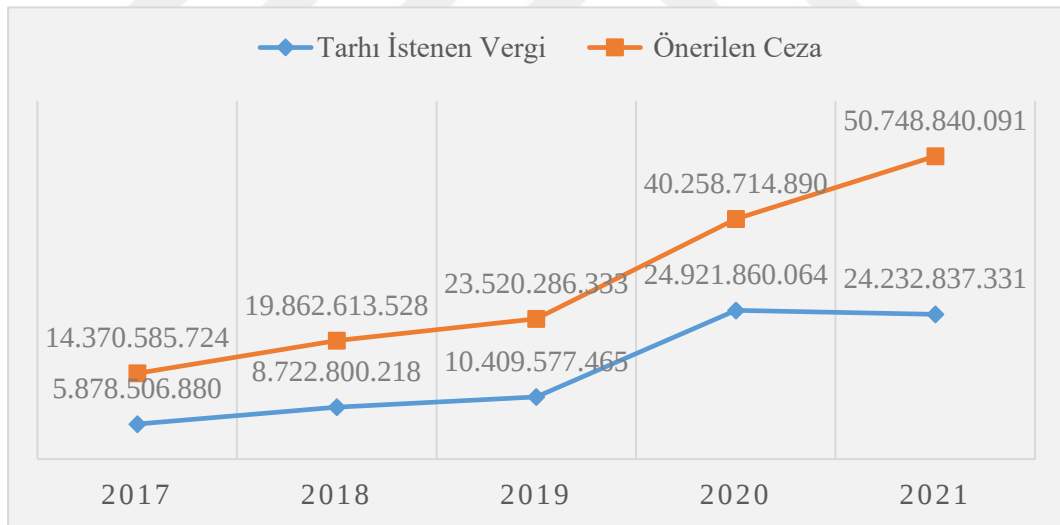
Aşağıda yer alan grafiklerde 2017-2021 yıllarında incelenen mükellef sayıları ve tarhı istenen toplam vergi tutarları verilmiştir.

Şekil 3: İncelenen Mükellef Sayısı



Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

Şekil 4: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)



Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

Önerilen cezalara ilişkin yukarıda yer alan tutarlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

HMB tarafından paylaşılan verilere göre 2021 yılında 54.065 mükellefin incelendiği, incelenen bu mükellefler için tarhı istenilen toplam vergi tutarının

24.232.837.331 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarının ise 50.748.840.091 TL olduğu görülmektedir. 2021 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: 2021 Yılı Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
Kurumlar Vergisi	13.656.703.533	2.204.820.413	3.731.255.565
Kurum Geçici Vergi	14.782.985.237	1.828.564.468	3.205.482.648
Gelir Vergisi	1.475.731.859	350.855.986	651.997.300
Gelir Vergisi Geçici	1.327.072.080	125.125.339	188.111.511
KDV	18.111.324.007	14.200.486.427	36.033.648.496
BSMV	2.026.210.00	72.225.070	81.969.530
ÖTV	1.153.776.145	4.565.751.172	5.914.850.270
Damga Vergisi	6.819.468.797	60.481.169	65.615.764
Gelir Vergisi Stopaj	2.558.795.577	319.254.415	383.774.518
Kurumlar Vergisi Stopaj	3.857.008.241	479.725.132	431.865.086
Diğer Vergiler	521.508.968	25.547.740	60.269.402
TOPLAM	66.290.584.483	24.232.837.331	50.748.840.091

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr>, 04.01.2022.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemelerinin sonuçları analiz edildiğinde; yıllar itibarıyla incelenen mükellefin sayıları aynı doğrultuda seyrederken tarh edilen vergi ve kesilmesi istenen ceza tutarlarında sürekli bir artış olduğu görülmektedir. 2017 yılında incelenen mükellef sayısı 49.817 kişi iken 2019 yılında bu sayı 40.763 kişiye kadar düşmüş, 2021 yılında bu sayı 54.065 kişi olarak tamamlanmıştır. İncelenen mükellef sayıları yıllar itibarıyla çok değişmemesine rağmen 2017 yılında tarhı istenen vergi tutarı 5.878.506.880 TL iken 2021 yılında % 312 artarak 24.232.837.331 TL'ye, 2017 yılında kesilmesi istenen ceza tutarı 14.370.585.724 TL iken 2021 yılında % 253 artarak 50.748.840.091 TL'ye ulaşmıştır.

2017 yılından 2021 yılına kadar Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından incelenen mükellef sayılarında yıllar itibariyle çok fazla değişiklik olmamasına rağmen tarh edilen vergi ve kesilmesi istenen usulsüzlük cezası tutarlarının artması yapılan incelemelerde başarının arttığını açıkça göstermektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde başarının ve etkinliğin artmasının e-bildirimler ve uygulamalarla doğrudan ilgili olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi incelemelerinin VEDAS adlı e-denetim analiz sistemi ile çağdaş denetim tekniklerini kullanarak daha çok e-beyanname, e-defter ve e-fatura üzerinden elektronik olarak yapılmasının incelemelerde etkinliği ve başarıyı artırdığı açıktır. Vergi incelemelerinde etkinliğin artması ayrıca mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artmasına, vergi kayıp kaçığının en aza indirgenmesine ve hazineye giren vergi gelirlerinin de büyük oranda artmasına neden olmaktadır.

2.5.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

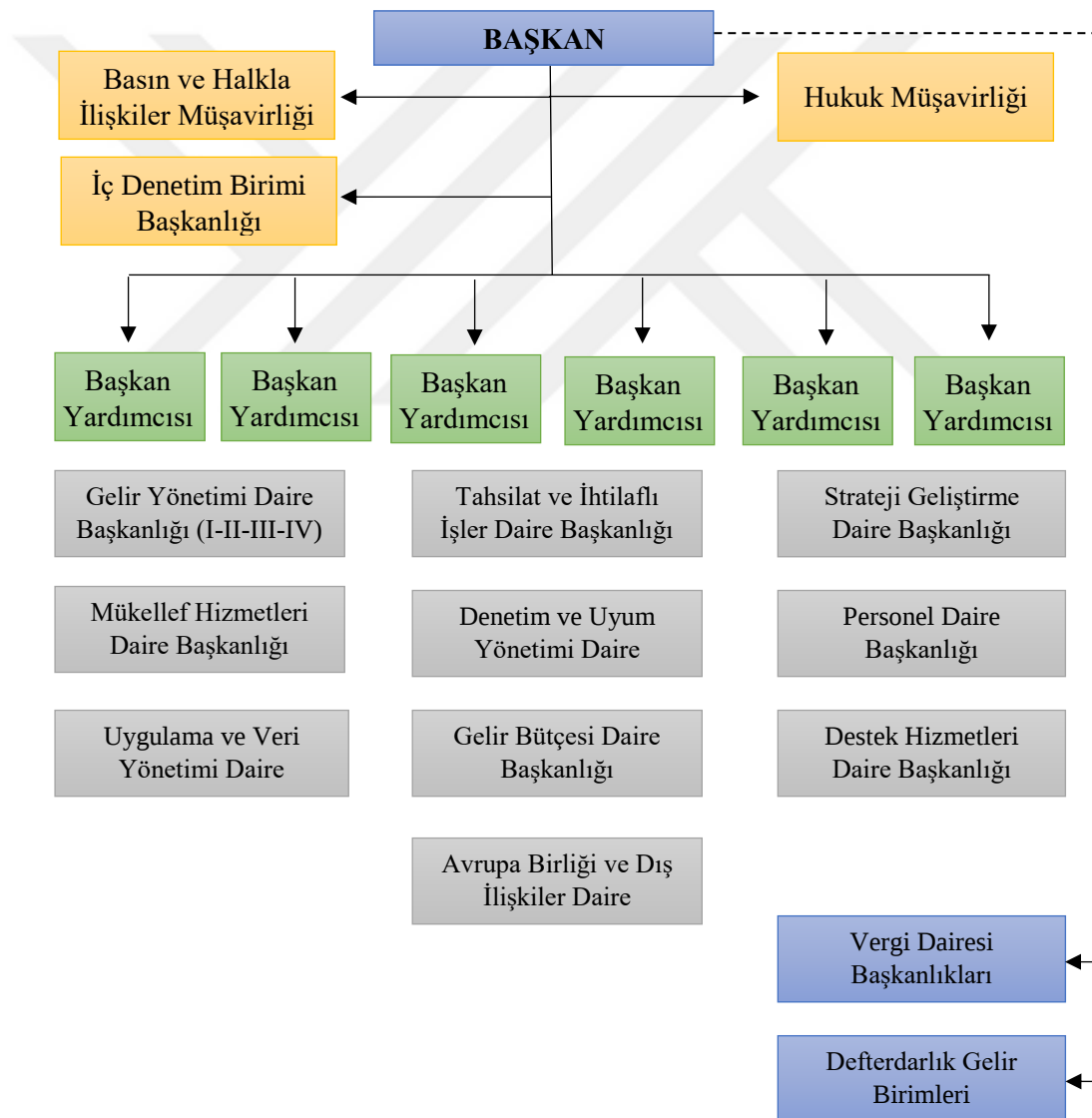
Gelir İdaresi Başkanlığının temeli olarak kabul edilen Maliye Nezareti 1938 yılında yayınlanmış olan Hattı-Hümayun ile kurulmuştur. Reis'in başkanlığında, dairelerden oluşan kurum bir anlamda günümüz GİB'in görevlerini yürütmüştür. 1881 yılında Maliye Nezareti, Heyet-i Merkeziye ve Heyet-i Mülhaka olarak iki ayrı kuruluş haline getirilmiş ve Heyet-i Merkeziye yani merkez teşkilatında Gelirler Genel Müdürlüğü nüvesi ilk kez yer almıştır (GİB 2020 Yılı Faaliyet Raporu).

1923 yılında Maliye Vekaleti kurulmuş, Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) kurulmasının ardından kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1936 yılında Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında bir genel müdürlük şeklinde kurulan Varidat Umum Müdürlüğü 1942 yılında kaldırılmış yerine Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında ise çıkarılan Kanunla söz konusu Umum Müdürlükleri yerini Gelirler Genel Müdürlüğüne bırakmıştır. 16.05.2005 tarihinde ise Gelir İdaresinin günün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde ve uluslararası örneklerle uygun olarak yeniden yapılandırılması amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğü yerine Maliye Bakanlığına bağlı GİB kurulmuştur.

2.5.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Yapısı

Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan ve genel bütçeli idare kapsamında yer alan GİB, merkez teşkilatı ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı şeklinde örgütlenmiştir. Merkezi Ankara’da bulunan Başkanlığın taşra teşkilatı 29 ilde örgütlenmiş 30 vergi dairesi başkanlığı ile 52 il defterdarlığı bünyesinde yer alan gelir birimlerinden oluşmaktadır. Başkanlığın teşkilat yapısı aşağıdaki şekilde gibidir (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

Şekil 5: GİB Teşkilat Yapısı



Kaynak: <https://gib.gov.tr>, 07.01.2022.

2.5.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137. maddesinde GİB'in görevleri belirlenmiştir. Bunlar kısaca şöyle özetlenebilir.

Mezkur Kararname'ye göre GİB'in en temel görevi, Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejilere uygun olarak oluşturulması ve Devlet gelirlerinin uygulanan maliye politikalarına uyumunu sağlamaktır.

Mükelleflerin vergiye uyumunu artırarak vergisel hizmetleri yerine getirmekle de yükümlü olan Başkanlık, mükellef haklarının korunması ve mükellefler ile gerçekleştirilen iletişimin güven esasına dayanması konularında da sorumluluk üstlenmiştir. Başkanlık ayrıca vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda mükelleflere bilgi sağlamak ve Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlayarak gerekli koordinasyonu oluşturmaktadır. Şüphesiz Devlet gelirleri bakımından Başkanlığın en kritik görevi Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almaktır. İşlem ve eylemleri nedeniyle idari yargı mercilerinde oluşan ihtilaflara ilişkin talep ve savunmaları gerçekleştirmek de Başkanlığın kendi sorumluluğundadır.

GİB vergilendirmeye ilgili bilgileri toplayarak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütür, Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplar ve değerlendirir, gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapar ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri alır.

Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumunu sağlamaya yönelik çalışmalar yapmak da Başkanlığın görevlerindendir. Başkanlık mevzuat tekliflerinde bulunur ve Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları ve gerekli koordinasyonu sağlar. Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapar. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarını ilgili kanunlar gereği terkin eder.

Bünyesinde nitelikli insan kaynağını geliştirir, etik kurallarını düzenler. Faaliyetlerine ilişkin düzenli aralıklarla kamuoyuna bilgi verir. Başkanlık ayrıca

Bakan tarafından verilen diğer görevleri de yerine getirir (4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi).

2.5.2.3. GİB Bünyesinde Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin olduğu kadar gelişmiş ülkelerin de önemli bir ekonomik problemi olan kayıt dışı ekonominin azaltılması; makroekonomide istikrar, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına, istihdamın, ekonomide verim ve rekabetin artırılmasına bunların yanında kamu gelirlerinin de yükselmesine neden olacaktır Kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçiş sürecinde bütün kamu kuruluşlarının ortak paydada buluşması ve iş birliği içerisinde olması büyük önem taşımaktadır (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

2019 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı başlığı altında açıklana tedbirlere ilişkin olarak GİB'in sorumluluğu altında ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının katkıları ve önerilerinin değerlendirilmesi bakımından geniş katılımlı bir Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2019-2021) hazırlanarak uygulamaya konulması öngörülmüştür (https://ms.hmb.gov.tr, 04.01.2022).

Türkiye'de kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusunda önemli gelişmeler yaşanmış, sorunun çözümüne yönelik hedefler, programlar belirlenmiş ve mücadele stratejisi eylem planları hazırlanmıştır. Bu bağlamda GİB de yürütmüş olduğu denetim faaliyetleri ile kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusunda önemli görevler üstlenmiştir. Başkanlık denetim işlemlerini vergi dairesi müdürlerince yapılan inceleme faaliyetleri ve yoklama ve yaygın ve yoğun denetim faaliyetleri şeklinde yerine getirmektedir (GİB 2020 Yılı Faaliyet Raporu).

2.5.2.3.1. Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan İncelemeler

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi ile vergi dairesi başkanları, vergi dairesi grup müdürleri ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmışlardır.

GİB'in 81 ilde görev yapan Vergi Dairesi Müdürlerince 2021 yılında toplam 2.364 mükellef incelemeye tabi tutulmuştur. Yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 3.204 adet vergi inceleme raporu tanzim edilmiş, 503.480.633 TL matrah farkı, 194.056.411 TL vergi farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 184.726.712,00 TL tutarında vergi tarh edilmiştir (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

GİB 81 il vergi dairesi müdürlerince 2017-2021 yılları arasında incelenen mükellef sayısı, düzenlenen vergi inceleme raporu sayısı, incelenen matrah tutarları, bulunan matrah farkları ve bulunan matrah farkları üzerinden tarh edilen vergi tutarları aşağıya aktarılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı 2017-2021 Yılları Faaliyet Raporları).

Tablo 3: GİB Vergi Dairesi Müdürleri 2017-2021 Yılları İnceleme Sayıları

Yıl	İncelenen Mükellef	Vergi İnceleme Raporu	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarh Edilen Vergi
2017	6.216	7.364	5.285.694.008,00	501.752.858,00	48.209.318,00
2018	4.085	5.064	3.967.057.728,00	1.139.396.507,00	100.384.007,00
2019	4.782	5.297	3.879.640.217,00	1.206.848.744,00	161.090.698,00
2020	3.061	3.974	9.149.818.516,00	3.259.240.971,00	66.658.208,00
2021	2.364	3.204	8.764.539.433,00	503.480.633,00	184.726.712,00

Kaynak: <https://gib.gov.tr>, 07.01.2022.

2.5.2.3.2. Yoklama Yoluyla Gerçekleştirilen Vergi Denetimi

Yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların vergi idaresinin yetkili memurlarınca araştırılması ve tespit edilmesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiştir. Mezkur Kanun'un 128. maddesinde vergi dairesi müdürlerinin, yoklama memurlarının, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenlerin, vergi incelemesine yetkili olanların ve gelir uzmanlarının yoklamaya yetili oldukları belirtilmiştir.

Yoklama yalnızca mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği konuları ile sınırlı değildir. Yoklamada esas amaç vergiyi doğuran olay ile ilgili hususları tespit etmektir. Yoklamanın henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş olanların ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılmasına dolayısıyla vergi gelirlerinin arttırılmasına katkıda bulunması, vergi kaçırınlar ile vergilendirilmemiş kaynakların tespit edilmesine yardımcı olması nedenleriyle ticari rekabetin ve sosyal adaletin sağlanması bakımından da önemli etkileri bulunmaktadır (Yurteri, 2012: 260).

Yoklama vergiyle ilgili olayların doğrudan ortaya çıkarılmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi ve vergi idaresinin bilgi edinmesi yollarından biridir (Çavdar, 2019: 127).

Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra verginin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için öncelikle mükellefler tarafından beyan edilmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay meydana gelmesine rağmen vergi ile ilgili muamelelerin mükellefler tarafından beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi vergi kayıp ve kaçağına yol açmaktadır. Yoklama vergisel işlemlerin tespiti açısından önemli bir uygulama konumundadır (Mutluer, 2008: 112).

GİB internet, web ve kablosuz bilişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak çağın gereksinimleri doğrultusunda modern, dinamik ve organize bir yapı içerisinde e-devlet uygulamaları kapsamında yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla Elektronik Yoklama Sistemi projesini hayata geçirmiştir. E-Yoklama Sisteminde klasik yoklama anlayışının aksine yoklama ve denetim faaliyetleri mobil cihazlar ile yapılmakta bu sayede teknolojinin sunmuş olduğu mobiliteden de faydalanılarak mükelleflerin uyumsuz işlemlerine hızlı ve etkili müdahale imkanı bulunmaktadır. Vergisel işlemlere ilişkin her mükellef nezdinde tespitleri yapılan her türlü bilgiye her noktadan anlık ulaşabilmenin dışında yoklama talebinde bulunan birimler de yoklama sonuçlarını anlık görüntüleyebilmektedir. GPS teknolojisi sayesinde yoklama memurlarının konumları anlık olarak belirlenebilmekte bu sayede denetim ve koordinasyonda etkinlik artırılarak denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda temini ve sisteme aktarılması söz konusu olabilmektedir. Başkanlığın 2021 faaliyet raporunda 2021 yılında 2,2 milyon adet e-yoklama işlemi gerçekleştirildiği ifade edilmiştir (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

2.5.2.3.3. Yaygın ve Yoğun Denetim

Yaygın ve yoğun denetim GİB'in ilgili denetim birimlerince mükellefler nezdinde yapılan denetim ve işyeri nezdinde yapılan fiili hasılat denetimi şekillerinde olmaktadır. Başkanlığın ilgili denetim birimlerince 2017-2021 yılları arasında mükellefler nezdinde yapılan denetim ve işyerleri nezdinde yapılan fiili hasılat denetim sayıları ve kesilen özel usulsüzlük cezalarının tutarları aşağıdaki gibidir (GİB 2017-2021 Yılları Faaliyet Raporları).

Tablo 4: 2017-2021 Yılları Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Denetim

Yıl	Nezdinde Denetim Yapılan Mükellef	Fiili Hasılat Denetimi	Özel Usulsüzlük Cezası
2017	210.691	4.408	77.969.055
2018	205.684	2.128	75.738.130
2019	443.901	4.049	172.904.114
2020	292.682	1.542	95.954.030
2021	291.689	458	144.036.907

Kaynak: <https://gib.gov.tr>, 07.01.2022.

GİB 2021 Yılı Faaliyet Raporunda Başkanlık tarafından 2021 yılında gerçekleştirilen yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde mükellefler nezdinde 291.689 adet denetim gerçekleştirildiği; kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 27.784 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirildiği, 458 iş yerinde fiili hasılat denetimi yapıldığı, 26.698 nakliye aracı nezdinde fiili denetim yapıldığı, 144.036.907,00 TL tutarında usulsüzlük cezası kesildiği belirtilmiştir.

Tez çalışmamızın ikinci bölümünde verginin ve vergi denetiminin kısaca tanımının yapılmasının ardından vergi denetiminin amaçları, işlevleri ve özellikleri anlatılacak, Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinin yasal mevzuatı, vergi denetim süreci, vergi denetim türleri hakkında bilgiler verilerek vergi denetimlerinin kapsamı açıklanmış ayrıca VEDAS denetim programına ilişkin bilgiler verilerek tezin üçüncü bölümüne geçilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

E-MUHASEBE UYGULAMALARI

E-muhasebe uygulamalarının detaylı inceleneceği bu bölümde, Türkiye’de yürürlükte olan e-beyanname, e-belge, e-defter ve defter beyan sistemi gibi e-uygulamaların yasal mevzuatları, uygulama kapsamında olan mükellefler ile uygulama alanları hakkında bilgiler verilecek ve uygulamaların kapsamı detaylandırılmaya çalışılacaktır.

3.1. E-MUHASEBE UYGULAMALARINA GENEL BAKIŞ

Küreselleşme ile birlikte bilişim ve enformasyon teknolojilerinde yaşanan gelişmeler yaşamın her alanında bilgisayar ve internetin sanal dünyasına doğru dönüşüme neden olmuş, bu dönüşüm kuşkusuz en çok da ekonomik ve sosyal yapıyı etkilemiştir. Gerçekleşen bu dönüşüme ayak uydurmak adına kamu ve özel sektörün kurumsal açıdan yeniden yapılandırılması kaçınılmaz hale gelmiş ve özel sektör de rekabete ayak uydurmanın gerekliliği olarak faaliyetlerinin her alanında bilişim ve enformasyon teknolojilerindeki gelişmelerden faydalanmıştır. Kamu idaresi ise bürokrasinin getirmiş olduğu hantallığın etkileri ile özel sektör kadar esnek ve hızlı olmasa da nihayetinde gelişmelere ayak uydurmaya başlamıştır. Bu elektronik dönüşüm ile birlikte devlet kurum ve kuruluşlarının hizmetlerinin elektronik olarak sunumu sağlanmış ve kamu hizmetleri hızlanarak hem devletin hem toplumun faydası artmıştır.

Dijitalleşen dünyada özel sektör bileşenlerinin yanı sıra kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde teknolojik araçların ve internetin kullanılması zorunluluk haline gelmiştir. Teknoloji çağının süregeldiği günümüz dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler yaşamın her alanını etkilediği gibi muhasebe alanında da ciddi manada değişime neden olmuştur. Bu bağlamda muhasebe işlemleri kağıt ortamından elektronik ortama aktararak ticari hayatın dijitalleşmesi sağlanmıştır. İşlemlerin elektronik ortama geçiş sürecinde e-muhasebe uygulamalarının önemli bir katkısı olmuştur. E-muhasebe uygulamaları ile muhasebesel işlemlerin elektronik ortamda internet hizmetlerinin kullanılması yoluyla yürütülmesi sağlanmıştır (Öztürk ve Çarıkçı, 2019: 1008).

Ticari hayatın önemli aktörlerinden biri olan Hazine ve Maliye Bakanlığı bu dönüşüme ayak uydurma adına e-muhasebe uygulamaları ile muhasebe sürecini elektronikleştirmeyi ve hızlandırmayı bu sayede verginin eksiksiz beyan edilmesini, vergi gelirlerinin güvence altına alınmasını ve vergi denetiminin etkinliğinin artırılarak vergi kayıp ve kaçığına neden olan kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesini, tüm bunlar ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılmasını ve nihayetinde verginin tabana yayılmasını hedeflemiştir.

Bilgi teknolojilerindeki yenilikler, muhasebe işlemlerinin elektronik ortamda bütünleşik sistemlere uygun olarak yürütülmesi ihtiyacını doğurmuş bu bağlamda ülkemizde ve tüm dünyada bu uygulamalara yönelik yazılımlar üretilmiştir. İşletme organizasyonları kendi doğruları çerçevesinde rasyonel bir seçim gerçekleştirerek rekabet ve maliyet avantajları sağlayacak, günün şartlarına uygun, geleceğe yönelik, esnek, düşük maliyetli ve yüksek fayda düzeyine sahip yazılımları tercih etmektedirler (Tektüfekçi, 2012: 58).

Özel sektörün e-ticaret işlemlerine yönelimleri, kullandıkları ödeme yöntemlerinin ve ticari belgelerin dijitalleşmesi teknolojinin ticari hayattaki varlığını ve etkisini artırmaktadır. Bunun paralelinde muhasebe kayıtları, belgeleri ve defterleri elektronik ortamda oluşturulmakta ve saklanmaktadır. Sistemin tüm paydaşları tarafından e-muhasebe uygulamaları kullanılmakta ve anlık bilgi akışları sağlanmaktadır. Ticari hayatın ve muhasebe işlemlerinin elektronikleşmesi denetim teknik ve yöntemlerinin de değişmesine neden olmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinin de bu gelişmeler ışığında elektronik ortamda yürütülmesi kaçınılmaz hale gelmiştir (Hacırüstemoğlu, 2008: 3).

E-muhasebe uygulamaları ile dönüşen vergilendirme sürecinde vergi ödevleri, verginin tahakkuku ve tahsilatı internete bağlı bilgisayarlar ve çevrimiçi uygulamalar sayesinde elektronik olarak gerçekleştirilebilmektedir. E-muhasebe uygulamaları, başta muhasebe sürecinin temel işlevi olan belgelendirme işlevinden, vergi borcunun miktarını belirten vergi beyannamesinin vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi ve tahakkuk eden vergi borcunun elektronik araçlarla yatırılması olmak üzere mükelleflerin defterlerini elektronik ortamda tutmaları, faturaların elektronik olarak düzenlenmesi ve arşivlenmesi gibi vergileme işlemlerinin birçok yönünü kapsamaktadır (Çetin, 2010: 81).

Mevcut koşullarda birçok ticari organizasyon bilişim sistemlerinden faydalanarak işlemlerini sanal ortamda gerçekleştirmekte, e-muhasebe uygulamaları ile muhasebenin işlevlerinin bilgisayar ortamında yerine getirmektedir. İşletmeler bilişim teknolojileri ile karar alma ve kontrol fonksiyonlarını bütünüleşik bir şekilde yönetimin fonksiyonlarını kullanarak yerine getirmektedirler (Tektüfekçi, 2012: 55).

Bu yeniliklerle birlikte vergi mükelleflerinin gelir ve servet harcamaları ile ilgili bilgilerinin elektronik ortamda toplanabilmesi, vergi denetiminin bilgisayar destekli olması, kayıt dışı ekonominin azaltılması, verginin tabana yayılması ve vergi gelirlerinin arttırılması hedeflenmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 76).

3.2. E-BEYANNAME UYGULAMALARI

Mükelleflerin vergiye tabi işlemlerine ilişkin olarak vermiş oldukları beyannamelerin ve beyanname eklerinin internet ortamında elektronik olarak gönderilebilmesi 2004 yılında hayata geçirilen e-beyanname uygulamaları ile başlatılmıştır. E-beyanname uygulamasında hazırlanan beyanların internet ortamında vergi dairesine verilmesine ilişkin yetki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlere (YMM) tanınmış ve bu yetki doğrultusunda meslek mensupları e-beyannameleri internet aracılığı ile saat fark etmeksizin gönderme olanağı bulmuşlardır (Turan ve Özgen, 2011: 137).

31 Temmuz 2004 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte e-beyanname uygulamasının yasal olarak ilk adımı atılmıştır. Söz konusu Kanun’un 3. maddesi ile 213 sayılı Kanunu’nun 28. maddesinin başlığı "Vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi" olarak değiştirilmiştir. Ayrıca maddeye; *“Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.”* fıkrası eklenmiştir.

Mezkur Kanun’un 8. maddesi ile de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesine aşağıdaki hükmü eklenmiştir.

Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkilidir.

30 Eylül 2004 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 340 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-beyanname uygulamalarının amacı, mükelleflerin vergilendirmeye yönelik ödevlerini yerine getirmelerinde gelişen bilgi teknolojilerinden yararlanılarak beyannameler ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde gönderilmelerini sağlamak, beyanname doldururken meydana gelen hataları azaltarak oluşabilecek mağduriyetlerin önüne geçmek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak olarak açıklanmıştır (340 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Hazine ve Maliye Bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğu mükellef grupları, faaliyet konuları ile beyanname çeşitleri itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkili bulunmakla birlikte, e-beyanname uygulamalarının elektronik ortamda gerçekleştirilecek ilk uygulama olması ve mükelleflerin uyum sürecini sorunsuz bir şekilde geçirebilmeleri amacıyla, ilk olarak uygulamanın ihtiyari olarak başlatılmasını uygun görmüştür. Ayrıca söz konusu tebliğ ile beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak 346, 373 ve 376 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile beyannameleri elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması yaygınlaştırılmış ve zorunlu hale getirilmiştir.

2021 yılı itibarıyla katma değer vergisi (KDV) 1, KDV 2, KDV tevkifatı, özel tüketim vergisi, muhtasar beyanname, noter harçları vergisi, MEP iştirakçileri kurumlar vergisi, banka muameleleri vergisi, sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi, gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi, kurumlar vergisi, mal veya hizmet alım-satım (BA-BS) formu, kaynak kullanımını destekleme

fonu kesintisi, araçları muayene yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişilerce ödenmesi gereken hazine payına ilişkin bildirim gibi pek çok beyanname ve bildirim elektronik olarak gönderilebilmektedir. Ayrıca kanuni verilme süresi geçmiş bulunan beyannameler ile düzeltme ve pişmanlık talebi içeren beyannameler de elektronik ortamda gönderilebilmektedir. Söz konusu beyannameleri 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hasılatlarının belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin GİB'e verdiği yetkiye istinaden 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan SMMM ve YMM'ler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı iktisadi işletmeler, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, döner sermayeli işletmeler, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları, noterler, muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler, herhangi bir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın, yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalamış olan mükellefler, gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, 1581 sayılı Kanun'a göre kurulan tarım kredi kooperatifleri ve birlikleri, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerden, mesleki faaliyetini icra etmeyen ancak gelir getirici faaliyette bulunanlar istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebileceklerdir (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

05.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1 ila 7. maddelerinde düzenlenen dijital hizmet vergisi aynı Kanun'un 52. maddesi hükmüne göre 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiş ve beyannameleri elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır. Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilmesi ile oluşturulan muhtasar ve prim hizmet beyannamesi 01.08.2020 tarihi itibarıyla Türkiye genelinde uygulamaya açılmıştır (www.gib.gov.tr, 07.01.2022).

GİB 2021 yılı Faaliyet Raporu'nda, 2004 yılında kağıt beyanname alınma oranı %98,75, elektronik beyanname alma oranı % 1,25 olarak, 2021 yılı sonu itibariyle ise kağıt beyanname alınma oranı % 0,013, elektronik beyanname oranı % 99,87 olarak açıklanmıştır. Ayrıca önceden vergi dairelerine kağıt ortamında verilmekte olan kıst dönem beyannamelerden kurumlar vergisi mükellefleri için tasfiye başlangıç, tasfiye bitiş, iflas başlangıç, iflas bitiş beyannameleri ile gerçek kişiler için ölüm halinde verilmesi gereken gelir vergisi beyannamesinin 02.08.2016 tarihinden itibaren e-beyanname sisteminden elektronik ortamda alınmaya başlandığı belirtilmiştir. Tüm bunlarla birlikte 2021 yılı itibariyle geline nokta beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi yalnızca denetim, arşivleme ve istatistiksel analizi kolaylaştırarak idarenin işleyişini hızlandırmak ve zamandan ve mekandan tasarruf sağlamakla kalmamış kağıt ortamında beyanname sayısının azalması ile ülkenin ekonomik kaynaklarının etkin kullanılması sağlanmıştır (GİB 2021 Yılı Faaliyet Raporu).

3.3. E-BELGE UYGULAMALARI

Günümüz bilişim ve enformasyon teknolojilerindeki gelişmeler ve bu gelişmelerin sağladığı verimlilik ve maliyet avantajları mükelleflerin iş ve işlemlerine ait süreçlerine önemli katkılar sağlamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı için de bu doğrultuda, özellikle yüksek sayıda yasal belge ve kayıt ile ilgili süreçleri kağıt ortamında yürütme zorunluluğu olan mükelleflere yönelik teknolojik gelişmelerin paralelinde yeni usul ve esaslar belirleme zorunluluğu ortaya çıkmıştır (397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Bu zorunluluk gereğince Türkiye'de elektronik dönüşüm sürecine ilişkin yetkili konumda bulunan Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, birçok etken ile birlikte muhasebenin temel fonksiyonlarından ilki olan belgelendirme kavramının da önemi gereği elektronik belge (e-Belge) uygulamalarına geçiş sağlamıştır. E-belge olarak mükellefler tarafından kullanılan temel belge, ticari işlemlerin en önemli unsurlarından biri olan faturanın elektronik ortamda düzenlenmiş hali olan elektronik fatura (e-fatura)'dır. E-fatura uygulamasının temeli ve başlangıç noktası ilk olarak pilot uygulama şeklinde yürürlüğe konulan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)'dir. EFKS kapsamındaki faturalar artık elektronik arşiv (e-arşiv)

faturası şeklinde düzenlenmektedir. Fatura ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesi kapsamında malın alıcıya taşınması sırasında düzenlenmesi gereken sevk irsaliyesi de GİB tarafından e-fatura paketi ve kılavuzları içerisine eklenmiş ve mükelleflerce kullanılmaya başlamıştır. Ayrıca e-fatura ve e-irsaliye dışında zamanla elektronik serbest meslek makbuzu (e-serbest meslek makbuzu), elektronik müstahsil makbuzu (e-müstahsil makbuzu) elektronik bilet (e-bilet) ve elektronik yolcu listesi (e-yolcu listesi)'de mükelleflerin kullanmaları bakımından yürürlüğe konulmuştur (Tektüfekçi, 2017: 79).

3.3.1.E-Fatura Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde fatura, satışı gerçekleştirilen ticari bir emtia veya ifa edilen bir hizmet ya da yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere emtiayı satan, hizmeti gerçekleştiren veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen belge olarak tanımlanmıştır. Mezkur Kanun'a göre belirli şekil şartlarına sahip olan fatura, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için vermek ve bunların da istemek ve almak zorunda oldukları ticari vesikadır. Ayrıca faaliyetleri itibariyle fatura düzenleme mecburiyeti bulunan yukarıda sayılan mükelleflerin birinci ve ikinci sınıf tüccar, serbest meslek erbabı, kazancı basit usulde tespit olunan tüccar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçi ve vergiden muaf esnaf dışında kalanlara, KDV hariç mal veya hizmet satış bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tebliğleri ile her yıl belirlenen tutarları aşması ya da bu tutarı aşmasa bile alıcının istemesi halinde fatura düzenlemeleri zorunludur.

Bilişim ve enformasyon teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak 5766 Sayılı Kanun'un 17. maddesi ile değişen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Hazine ve 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 yetkili kılınmıştır. Elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgiler, internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi tutulmuştur. Ayrıca söz konusu bilgileri, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğine 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 yine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu çerçevede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Hazine ve Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkilere istinaden, ticari hayatta en yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, elektronik ortada muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlenmek üzere ilk olarak 05.03.2010 tarihinde 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Yeni bir belge türü olmayıp kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olan e-fatura uygulamasının sistematik olarak vergi mükelleflerinin iş hayatına entegre edilmesi kademeli bir biçimde gerçekleştirilmiştir. 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilk başta yalnızca anonim ve limited şirket statüsüne haiz mükelleflerin uygulama kapsamında ihtiyari olarak e-fatura gönderme veya almasına izin verilmiş, gerçek kişilerin e-fatura göndermeleri veya almaları mümkün kılınmamıştır. E-fatura uygulamasının gerçek kişilerin kullanımına sunulmasına ise 28.06.2012 tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 416 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklik yapılarak imkan sağlanmıştır.

14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura kullanma ve düzenleme zorunluluğu getirilen mükellefler belirlenmiştir. Bu bağlamda 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 ile 06.06.2002 tarihli ve 4760

sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 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 olanlara e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda fatura düzenlenmesine ilişkin belirlenen ve 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanan usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-fatura uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmemiş fatura hükmünde sayılmıştır. Bununla birlikte e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve birbirlerine sağladıkları hizmetler için 01.09.2013 tarihinden itibaren elektronik fatura göndermeleri ve elektronik fatura almaları zorunlu kılınmıştır. Ancak elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde e-fatura düzenlememeleri kağıt fatura düzenlemeye devam etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine ve vergi mükellefi olmayanlara e-arşiv uygulaması kapsamında fatura oluşturma, kağıt ortamında gönderme ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca mezkur Tebliğ ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükelleflerin en geç 01.01.2016 tarihine kadar e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorunda oldukları ifade edilmiştir (433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Bununla birlikte 20.06.2015 tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 454 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir. Yukarıda sayılan mükelleflere ilave olarak; 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme

Kurumu (EPDK)'dan lisans alan mükellefler ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükelleflere e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. İlk benttekilerden 2014'te sağlayanlar 01.01.2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerindeki ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, diğer bentlerinde sayılanlardan Tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 01.01.2016 tarihinden itibaren, Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler ise lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren bu uygulamalara geçmek zorundadırlar (Tektüfekçi, 2017: 80).

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan Tebliğler gözden geçirilmiş, tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla 09.10.2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hazırlanmıştır. Söz konusu Tebliğ ile e-fatura kullanma mecburiyeti olan mükellef gruplarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile daha önce çıkarılan tebliğlerde e-fatura kullanma zorunluluğu getirilenlere ilave mükellef grupları eklenmiştir. Bu düzenlemeler neticesinde e-fatura uygulamasına dahil olmaları ve e-fatura uygulamasına kayıtlı diğer kullanıcılara faturalarını e-fatura olarak düzenlemeleri ve bunlardan e-fatura olarak almaları zorunlu olan mükellef grupları aşağıya aktarılmıştır (509 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

➤ Brüt satış hasılatı 2018, 2019 veya 2020 hesap dönemleri için 5 Milyon TL, 2021 hesap dönemi için 4 Milyon TL ve 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 3 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

➤ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan (bayilik lisansı dahil) mükellefler,

➤ Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler,

➤ Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralınması veya dağıtımını işlemlerine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralınmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları,

➤ 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler,

➤ Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç, etken madde temin eden tüm mükellefler,

➤ Gayrimenkul veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerden brüt satış hasılatı; 2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL üzeri olan mükellefler,

➤ Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri.

Yukarıda sayılan mükellef gruplarından belirtilen brüt satış hasılatı şartını 2018 veya 2019 hesap dönemlerinde sağlayan mükelleflerin 01.07.2020 tarihinden itibaren, 2020 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükelleflerin ilgili hesap dönemini izleyen yılın yedinci ayının başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmeleri zorunlu kılınmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı liste kapsamındaki mallar nedeniyle EPDK'dan lisans alımı veya mezkur Kanuna ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler 01.07.2020 tarihinden itibaren, 2020 veya müteakip yıllarda gerçekleştirenler ise, lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Ayrıca aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet araçları ile internet ortamında ilan

yayınlayanlar 01.07.2020 tarihine kadar, kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamlarda mal veya hizmet satışını gerçekleştiren mükelleflerden belirtilen brüt satış hasılatı şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayanlar 01.07.2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanlar ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.

E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi kapsamındaki mal ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar dahil) ve yolcu beraberinde eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanların bahsi geçen faturalarını 01.07.2017 tarihinden itibaren (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar açısından 01.07.2020 tarihinden) e-fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

E-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükelleflerin sattıkları mallar veya ifa ettikleri hizmetleri için düzenleyecekleri faturaları 509 sıra numaralı Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-fatura olarak düzenlemeleri ve almaları zorunludur. Ayrıca 509 sıra numaralı Tebliğle belirlenen hadlerin altında kalan mükellefler de istemeleri halinde e-fatura uygulamasından yararlanabileceklerdir.

09.10.2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 397, 415, 421, 433, 462, 463 ve 487 sıra numaralı tebliğler 509 sıra numaralı Tebliğin yayım tarihi itibarıyla, 454 sıra numaralı Tebliğ ise 01.01.2020 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Elektronik belgelere ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerin konuları ve içeriklerine ilişkin bilgiler özetlenerek aşağıdaki tablo 5'e aktarılmıştır.

Tablo 5: E-Belge Tebliğlerinin Özeti

No	Konu	İçerik
397	E-Fatura Uygulaması Hükümleri	E-Faturaya İlişkin ilk düzenleme. AŞ ve LTD şirketler ihtiyari olarak birbirlerine e-fatura düzenleyebileceklerdir.
416	397 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	Gerçek kişilerde istedikleri takdirde e-fatura uygulamasına kayıtlı olabileceklerdir.
421	Fatura Kullanma Zorunluluğu	Tebliğde sayılan mükelleflerin birbirlerine düzenledikleri faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Diğerlerine kağıt ortamında düzenlenecektir.
424	397 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura uygulamasına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
433	E-Arşiv Uygulamasına İlişkin Usuller	E-fatura mükelleflerinin olmayanlara düzenlediği belgeleri e-arşiv fatura olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.
447	397 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura uygulamasına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
448	421 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura uygulamasına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
454	Yeni Mükelleflere E-Fatura Kullanma	E-fatura düzenleme zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiş ve yeni mükellefler eklenmiştir.
461	454 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura uygulamasına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
475	454 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura uygulamasına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
494	E-Fatura Düzenlenmesi Hükümleri	Elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kağıt olarak düzenlenebileceği haller belirlenmiştir.
509	E-Belge Uygulamaları Hükümleri	VUK'a göre zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik Tebliğler birleştirilmiştir.
515	509 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-belge uygulamalarına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
526	509 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-belge uygulamalarına ilişkin yeni düzenleyici hükümler yer almıştır.
535	509 Sıra Nolu Tebliğde Değişiklik Yapılması	E-fatura düzenleme zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiş ve yeni mükellefler eklenmiştir.

Kaynak: Tebliğlerinden Faydalanılarak Tarafımızca Oluşturulmuştur.

GİB e-fatura uygulamasında faturanın doğruluğunun tespitinde sorumluluğu adına fatura düzenlenen mükellefe vermiştir. Bu doğrultuda mükelleflerin kendi bilgi işlem sistemleri GİB sistemlerine bağlı olsa da, mükellefler özel entegratör veya GİB E-Fatura Portal Sistemini kullansalar da faturanın kontrol sorumluluğu adına fatura düzenlenen mükellef üzerinde bırakılmıştır (Tektüfekçi, 2018:107).

Geçerli e-fatura formu GİB üzerinden başarılı bir şekilde geçmiş faturanın XML dosyasıdır. Faturanın GİB üzerinden başarılı bir şekilde geçip geçmediği mükellefler tarafından E-Fatura Görüntüleyici Programı aracılığıyla yapılabilir (e-Fatura Görüntüleyici Kullanım Kılavuzu, 2015: 5).

E-Fatura Portalı, Internet Explorer, Mozilla Firefox vb. Java'nın çalışmasına izin veren web tarayıcılar ile uyumlu olarak çalışır. Google chrome tarayıcısı javayı desteklemediğinden bu tarayıcı üzerinden portala ulaşamamaktadır. Bir kısım web tarayıcılarının javaapplet desteğini sürdürmemesi veya sürdürmeyecek olması nedeniyle imzalama işlemleri için (giriş, fatura onaylama, başvuru) imzalama aracı geliştirilmiştir (E-Fatura Uygulamasını GİB-Portal Yöntemi ile Kullanan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar, 2016: 1).

E-Fatura Görüntüleme Aracı programı menüsü; aç, doğrula, sorgula, belge, XML, hakkında ve çıkış şeklinde oluşturulmuştur. E-Fatura/Uygulama Yanıtını içeren XML dosyası ilgili klasörden bulunarak "Aç" butonu yardımıyla seçilir. Bu seçeneğin ardından "Mali Mühür Doğrulandı" bildirimi çıkarsa e-faturanın kim tarafından düzenlendiği kısmı doğrulanmış, "Mali Mühür Geçersiz!" yazısı çıkarsa fatura imzalandıktan sonra üzerinde değişiklik yapılmış olduğu sonucu ortaya çıkacaktır. İlk imzalama işlemi esnasında yanlış işlem yapılmış veya fatura doğru şekilde hiç imzalanamamış olma durumlarıyla karşılaşılabilir. Bu durum e-faturanın geçersiz olacağı ve herhangi bir resmi işlemde bulunulmayacağı anlamına gelmektedir. XML dosyasının GİB sistemlerinden başarıyla geçip geçmediği ya da adına fatura düzenlenen tarafından kabul/red yanıtının verilir verilmediği kontrolü "Sorgula" butonu ile gerçekleştirilir. İlgili faturanın GİB sisteminden geçmiş ve alıcıya ulaştırılmış olduğuna ilişkin mesaj gelirse fatura alıcıya iletilmiş, GİB sisteminden geçmemiş ve alıcıya ulaştırılmamış olduğuna ilişkin mesaj gelirse fatura GİB'ten başarısız olmuştur (Gülten ve Erdem, 2016: 45).

3.3.2.E-Arşiv Fatura Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, kağıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenen, ilk nüshası müşteriye ibraz edilen ikinci nüshası ise yine kağıt ortamında mezkur Kanun'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükelleflerce saklanılan ticari bir vesikadır.

30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kağıt ortamında düzenlenme, muhafaza ve ibraz edilme zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesine ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkan tanıyan e-arşiv uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Aslında e-arşiv fatura uygulamasının başlangıç aşaması ilk olarak pilot uygulama kapsamında 2008 yılında uygulamaya konulan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)'dir. Türkiye'de elektronik ortamda temel belge olan e-faturaya ilk olarak 01.09.2013 tarihinden itibaren geçilmeye başlanmıştır. Zamanla da elektronik arşiv (e-arşiv) uygulaması gereksinimi ortaya çıkmıştır (Tektüfekçi, 2016: 21).

433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında e-arşiv uygulamasından yararlanma izni verilen mükellefler, e-fatura uygulamasına kayıtlı olanlara düzenledikleri faturaları e-fatura olarak oluşturmak, iletmek, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. E-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine ve vergi mükellefi olmayanlara ise e-arşiv uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, kağıt ortamında göndermeye ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etmeye zorludurlar. Bununla birlikte söz konusu mükelleflerin e-arşiv fatura uygulaması kapsamında oluşturdukları faturaları alıcısının talebi doğrultusunda www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-fatura format ve standardını kullanmak ve de söz konusu faturanın basılabilir görüntüsünü de eklemek şartıyla müşterilerine elektronik ortamda da iletebilme imkanları bulunmaktadır. Bu durumda e-arşiv faturasının ayrıca kağıda basılmasına gerek bulunmamaktadır.

E-arşiv fatura uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 433 sıra numaralı Tebliğ Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 464 ve 494 sıra numaralı Tebliğler ile değişikliğe uğramıştır. Ayrıca Bakanlık tarafından tüm

tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla yayımlanan 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde e-arşiv fatura uygulaması da yeniden düzenlenmiştir.

509 sıra numaralı Tebliğ kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığından e-arşiv fatura uygulamasına dahil olma izni alan mükellefler e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlara) düzenleyecekleri faturaları da elektronik ortamda e-arşiv fatura olarak oluşturmak, alıcının talebine göre e-arşiv faturayı kağıt veya elektronik ortamda iletmek ve düzenleyene ait nüshayı ise elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etmek zorundadırlar. Elektronik ortamda oluşturulan faturanın alıcısına kağıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüshası hükmündedir. E-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin, mezkur Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflere gerçekleştirdikleri mal satışları ile hizmet ifaları karşılığında düzenlemek zorunda oldukları faturaları e-fatura olarak, e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükellefleri ile vergi mükellefi olmayanlara gerçekleştirdikleri mal satışları ile hizmet ifaları karşılığında düzenlemek zorunda oldukları faturaları ise e-arşiv fatura olarak düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır.

421 ve 454 sıra numaralı Tebliğlere göre e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-fatura uygulamasına geçmiş olan mükelleflerin (faaliyetleri gereği fatura yerine geçen diğer belgeler düzenleyenler hariç) 01.01.2020 tarihine kadar, 509 sıra numaralı Tebliğe göre e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-fatura uygulamasına geçmiş olan mükelleflerin ise mezkur Tebliğin ilgili bölümünde belirtilen süreler içinde veya e-Fatura uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil oldukları süre içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-arşiv fatura uygulamasına geçmeleri ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları istisnai durumlar haricinde e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

E-arşiv fatura uygulaması 509 numaralı Tebliğde belirtilen mükellefler dışındaki mükellefler için zorunlu bir uygulama olmayıp uygulamaya dahil olmak

isteyen mükelleflerin e-fatura uygulamasına dahil olması, e-arşiv fatura düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması ve e-arşiv fatura uygulamasına dahil olmak için gerekli başvuruyu yapması gerekmektedir.

Ayrıca mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamı sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları, 01.01.2020 tarihine kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-arşiv fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar. Bu suretle aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayanlar tarafından belirtilen tarihlerden itibaren düzenlenecek faturaların istisnai durumlar haricinde e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi zorunludur (509 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Tüm bunlar ile birlikte e-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce 01.01.2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, belirtilen istisnai durumlar haricinde, vergiler dahil toplam tutarının 30 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından vergiler dahil toplam tutarı 5 Bin TL'yi) aşması halinde, Gelir İdaresi Başkanlığınca sunulan e-belge düzenleme portalı üzerinden ya da Başkanlığın e-belge düzenleme portalına gerekli entegrasyonları sağlayarak Başkanlıktan izin alan özel entegratör kuruluşların sistemleri aracılığıyla e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır. 22.01.2022 tarihinde yayımlanan 535 sıra numaralı Tebliğ ile ise e-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 5 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından Kanun'un 232. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, işlemin gerçekleştiği yıla ait, fatura düzenleme zorunluluğuna ilişkin tutarı) aşması halinde Başkanlıkça sunulan e-belge düzenleme portalı üzerinden ya da Başkanlığın e-belge düzenleme portalına gerekli entegrasyonları sağlayarak Başkanlıktan izin alan özel entegratör kuruluşların sistemleri aracılığıyla e-arşiv fatura

olarak düzenlenmesi zorunludur. Söz konusu faturaların 509 sıra numaralı Tebliğ’de belirtilen istisnai durumlar haricinde e-arşiv fatura yerine matbu (kağıt) fatura olarak düzenlenmesi veya alınması halinde, faturayı düzenleyen ile nihai tüketici dışındaki vergi mükellefiyeti bulunan alıcı hakkında düzenlenen veya alınan her bir kağıt fatura için ayrı ayrı olmak üzere Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde öngörülen cezai hüküm uygulanır.

3.3.3.E-İrsaliye Uygulaması

Mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 230. maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendine göre hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan sevk irsaliyesinin e-belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına iletilmesi ve muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 17.12.2017 tarihinde 487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğe göre e-irsaliye belgesi, yeni bir belge türü olmayıp kağıt ortamdaki sevk irsaliyesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Ayrıca bu Tebliğ kapsamında zorunlu bir uygulama olmayan e-irsaliye uygulaması, 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında getirilen e-fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olan ve e-irsaliye düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olan mükelleflerin istemeleri halinde gerekli başvuruyu yaparak faydalanabilecekleri bir uygulama olarak düzenlenmiştir.

Kendisine e-irsaliye düzenlenen mükellefler istemeleri halinde e-irsaliye belgesine konu mallara ilişkin olarak ne kadarlık kısmının teslim alındığını veya kabul edildiğini, teslim alınmayan mallara ilişkin olarak ise kabul edilmeyen mal miktarını ve nedenini uygulama üzerinden e-irsaliye yanıtı ile e-irsaliye belgesini düzenleyene iletebilirler. Bu uygulamaya “e-irsaliye yanıtı” denilmektedir. E-irsaliye yanıtı ile yapılan kısmi kabul durumlarında kabul edilmeyen malların satıcısına geri gönderimi için ayrıca e-irsaliye düzenlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte düzenlenen e-irsaliyenin, alıcısının ya da muhteviyatındaki malların tamamının hatalı olması halinde alıcısı tarafından e-irsaliye yanıtı ile ret edilmesi mümkündür. Ancak ret işleminin malın fiili sevkinden önce yapılması gerekmektedir. Malın fiili sevkinden sonra

gönderilecek ret yanıtları hükümsüz olup, bu durumda malı taşıyan veya taşıttıran tarafından yeni bir e-irsaliye düzenlenmesi gerekecektir. E-irsaliye izni alan mükellefler oluşturdukları e-irsaliyelerini ve e-irsaliye yanıtlarını birbirleriyle ilişkili şekilde vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin öngörmüş olduğu süreler dahilinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdür (487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

487 sıra numaralı Tebliğde ihtiyari bir uygulama olarak düzenlenen e-irsaliye uygulaması 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tekrar düzenlenmiş ve aşağıda yer alan mükellef gruplarına e-irsaliye uygulamasına dahil olma ve düzenleyecekleri sevk irsaliyelerini belirtilen istisnai durumlar haricinde e-irsaliye olarak düzenleme ve uygulama kapsamındaki mükelleflerden alacakları sevk irsaliyelerini de e-irsaliye olarak alma zorunluluğu getirilmiştir:

- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans (bayilik lisansı dahil) alan mükellefler,
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malların imal, inşa, ithalini ve ana bayi/distribütör şeklinde pazarlamasını gerçekleştiren mükellefler,
- 3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı, sertifikası sahipleri ve işletme ruhsatı, sertifikası sahipleri ile yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler,
- 4634 sayılı Şeker Kanunu'nun 2. maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin, pancar veya kamıştan üretilen kristallendirilmiş sakaroz ile nişasta kökenli izoglukoz, likid ya da kurutulmuş halde glukoz şurubu, sakaroz veya invert şeker veya her ikisinin karışımının suda çözünmesinden meydana gelen şeker çözeltisi ve invert şeker şurubu ile inülin şurubu imalini gerçekleştiren mükellefler,
- E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler,
- Tarım ve Orman Bakanlığınca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan Gübre Takip Sistemi'ne kayıtlı kullanıcılar,
- E-fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 25 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

➤ 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.

Yukarıda belirtilen mükelleflerin e-irsaliye uygulamasına ilişkin başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını 01.07.2020 tarihine kadar tamamlayarak (5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler 01.01.2020 tarihine kadar) e-irsaliye uygulamasına geçmeleri ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri sevk irsaliyelerini belirtilen istisnai durumlar haricinde e-irsaliye olarak düzenlemeleri ve kayıtlı kullanıcılardan e-irsaliye olarak almaları zorunludur (509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

3.3.4.E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesinde serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Kağıt ortamda düzenlenmekte olan serbest meslek makbuzunun e-belge olarak düzenlenmesi, muhatabının talebi doğrultusunda elektronik ortamda veya kağıt olarak iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB'e elektronik ortamda iletilmesi veya raporlanabilmesine ilişkin düzenlemeler 487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Anılan Tebliğde yer alan düzenleme çerçevesinde elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-serbest meslek makbuzu belgesinin muhatabının talebi çerçevesinde ıslak imzalı kağıt çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek teslim edilmesi gerekmektedir. E-serbest meslek makbuzu çıktısının ıslak imza ile imzalanması yerine serbest meslek erbabının imzasının notere tasdik ettirilip, e-serbest meslek makbuzu üzerine atılacak ıslak imza yerine geçmek üzere hazır imzalı olarak düzenlenip teslim edilmesi de mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığından e-serbest meslek makbuzu izni alan mükelleflerin elektronik ortamda

oluşturdukları serbest meslek makbuzunu elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etmeleri gerekmektedir. Kendisine e-serbest meslek makbuzu düzenlenen mükelleflerin ise teslim yöntemine göre e-serbest meslek makbuzunun kağıt çıktısını veya elektronik ortamdaki halini muhafaza ve ibraz etmeleri gerekmektedir. Düzenlenecek e-serbest meslek makbuzlarının Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması ve doğrulanmasına imkan vermek üzere karekoda veya barkoda belge üzerinde yer verilmesi zorunludur (487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında zorunlu bir uygulama olmayan e-serbest meslek makbuzu uygulamasına göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca serbest meslek makbuzu belgesini düzenlemek zorunda olan mükellefler (noterler hariç) 01.01.2018 tarihinden itibaren istemeleri halinde uygulamaya dahil olabilmışlerdir. Ancak 09.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarından 01.02.2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olanların 01.06.2020 tarihine kadar, 01.02.2020 tarihinden itibaren faaliyetine başlayacak olanların ise işe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar e-serbest meslek makbuzu uygulamasına dahil olmaları ve bu tarihlerden itibaren bu Tebliğde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-serbest meslek makbuzu düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır.

3.3.5.E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alınmasında fatura yerine geçen ticari bir vesika olarak kullanılmakta olan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 235. maddesine göre hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan müstahsil makbuzunun elektronik belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi ile kağıt ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi ve GİB'e elektronik ortamda raporlanabilmesine ilişkin düzenlemeler 487 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu Tebliğ ile düzenlenen e-müstahsil makbuzu, yeni bir belge türü olmayıp kağıt müstahsil makbuz ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

487 sıra numaralı Tebliğ kapsamında zorunlu bir uygulama olmayan e-müstahsil makbuzu uygulamasına göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca müstahsil makbuzu belgesi düzenlemek zorunda olan mükelleflere 01.01.2018 tarihinden itibaren istemeleri halinde uygulamaya dahil olabilme imkanı getirilmiştir. Uygulamaya dahil olacak mükelleflerin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen haller dışında e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter uygulamalarına dahil olma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Tüm bunlar ile birlikte 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden düzenlenen e-müstahsil makbuzu uygulaması faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olan mükellefler için, 11.03.2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler için ve Başkanlıkça kendilerine e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükellefler için zorunlu bir uygulama halini almıştır. E-müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükelleflerin, 01.07.2020 tarihine kadar (11.03.2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler 01.01.2020 tarihine kadar) (2020 veya müteakip yıllarda e-fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde) gerekli başvuruları yaparak e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçmeleri ve bu tarihten itibaren istisnai durumlar haricinde müstahsil makbuzlarını elektronik olarak düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır.

3.3.6.E-Gider Pusulası Uygulaması

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından vergiden muaf esnafa yaptırılan işler veya onlardan satın alınan emtia için tanzim edilerek işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilen gider pusulasının elektronik ortamda düzenlenebilmesi amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesi

hükümlerine göre ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan diğer idari düzenlemeler uyarınca gider pusulası ile tevsik edilmesi uygun görülen mal veya hizmet alım ve satım işlemlerinde hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan gider pusulasının elektronik belge olarak düzenlenmesine, muhatabının talebi doğrultusunda elektronik ortamda veya kağıt olarak iletilebilmesine, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine ve GİB'e elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesine ilişkin düzenlemeler 509 sıra numaralı Tebliğ ile yapılmıştır.

Mezkur Tebliğ ile GİB, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükelleflere veya mükellef gruplarına faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az üç ay süre vermek suretiyle e-gider pusulası uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-gider pusulası uygulamasına dahil olması gerekmektedir. Başkanlık tarafından e-gider pusulası uygulamasına zorunlu olarak dahil olacağı belirlenen mükelleflerin Başkanlık tarafından belirtilen süre içinde e-gider pusulası uygulamasına dahil olmaları ve bu tarihten belirtilen istisnai durumlar haricinde, gider pusulasını e-gider pusulası olarak düzenlemeleri zorunludur (509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

E-gider pusulası uygulaması yukarıda belirtilen mükellefler dışındaki mükellefler için zorunlu bir uygulama değildir. Uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin; e-fatura uygulamasına dahil olması, e-gider pusulası düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması ve uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde e-gider pusulası uygulamasına dahil olmak için gerekli başvuruyu yapmaları gerekmektedir.

3.3.7.E-Bilet Uygulaması ve E-Yolcu Listesi

415 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik bilet, muhatabına elektronik ortamda iletilmek üzere e-belge biçiminde oluşturulan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen bilet olarak ifade edilmektedir. Elektronik belge biçiminde oluşturulan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen karayolu yolcu taşımacılığında kullanılan yolcu listesi ise elektronik yolcu listesi

olarak açıklanmıştır. Bu Tebliğ hükümlerine göre düzenlenen e-bilet belgeleri, yeni bir belge türü olmayıp kağıt ortamdaki bilet belgeleri ile aynı hukuki niteliklere sahiptir (415 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

446 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 415 sıra numaralı Tebliğe eklenen e-bilet uygulaması ise GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak biletin elektronik ortamda oluşturulması, imzalanması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde kağıt ortamda düzenlenmekte olan biletler (kara, deniz ve hava yolu yolcu biletleri ile sinema, tiyatro, spor müsabakası vb. etkinliklere ait biletler gibi) ile yolcu listelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik ortamda veya kağıt olarak iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB'e elektronik ortamda iletilmesi veya raporlanabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 08.01.2018 tarihli ve 30295 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden D1 yetki belgeli işletmeler 01.01.2021 tarihine kadar (2021 veya müteakip yıllarda faaliyetlerine başlayanlar, faaliyete başladığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren), yerli ve yabancı sinema filmi gösteriminde bulunan sinema işletmeleri 01.07.2020 tarihine kadar, 01.07.2020 tarihinden sonra faaliyetlerine başlayanlar faaliyetlerine başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar e-bilet uygulamasına geçmek, bu tarihten sonra düzenleyecekleri yolcu biletlerini ve yolcu listelerini e-bilet uygulaması kapsamında e-bilet ve e-bilet yolcu listesi olarak düzenlemek zorundadırlar.

3.3.8. Diğer E-Belgeler

509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-sigorta poliçesi, e-döviz alım-satım belgesi, e-dekont ve e-adisyon elektronik olarak düzenlenen diğer belgeler olarak sayılmıştır.

Mezkur tebliğde e-sigorta komisyon gider belgesi, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin sigorta ve emeklilik araçlarına ödedikleri komisyonlar için sigorta ve emeklilik araçları adına düzenledikleri ve sigorta ve emeklilik araçları tarafından düzenlenen fatura yerine geçen ve hali hazırda kağıt ortamda düzenlemekte sigorta komisyon gider belgesinin elektronik belge olarak düzenlenmiş hali olarak ifade edilmiştir.

E-sigorta poliçesi, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile sigorta ve emeklilik araçlarının hali hazırda kağıt ortamda düzenlemekte oldukları Sigorta Poliçelerinin elektronik ortamda düzenlenmesidir.

E-döviz alım-satım belgesi, döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler dahil olmak üzere ilgili mevzuat gereğince döviz alım-satım belgesi düzenleyebilen tüm mükellefler tarafından kağıt ortamda düzenlemekte olan döviz alım belgesi ve döviz satım belgesinin, elektronik ortamda düzenlenmesidir.

E-dekont, bankalar tarafından kağıt ortamda düzenlenen dekontun, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kağıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesidir.

E-adisyon ise, masada servis yapılan ve gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri (lokanta, kafeterya, pastane, gazino, bar, pavyon gibi) tarafından kullanılması zorunluluğu bulunan ve kağıt ortamda düzenlenmekte olan adisyonun elektronik belge olarak düzenlenmiş halidir.

E-sigorta komisyon gider belgesi, e-sigorta poliçesi, e-dekont ve e-adisyon uygulamaları zorunlu olmayıp, mükellefler isterlerse uygulamaya dahil olacaklardır. Ancak GİB en az üç aylık zaman süresi belirleyerek, yetkili müesseselere e-döviz alım-satım belgesi uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkili kılınmıştır.

3.4. E-DEFTER UYGULAMALARI

E-defter olarak adlandırılan elektronik defter uygulamaları, resmi olarak tutulması ve saklanması zorunlu olan defterlerin önceden belirlenmiş şekil ve standartlara uygun olarak dijital ortamda kaydedildiği, mali mühür ve elektronik imza ile doğruluğunun ve özgünlüğünün tasdik edildiği, yetkili kurumların sistemlerine

entegre hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür (1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği).

E-defter uygulaması muhasebe işlemlerinde hali hazırda kullanılmakta olan defterlerin elektronik ortamda oluşturularak elektronik ortamda muhafaza edilip yine elektronik ortamda ibraz edilmesidir (Güney, 2014: 854).

E-defter kağıt ortamında tutulan defterlerden farklı olarak muhasebe bilgi kullanıcılarına standart bir formatta bilgi sunması nedeniyle bilgi talebinde bulunan gerek kamu kurumları gerekse de özel sektör paydaşları açısından büyük bir öneme sahiptir (Tektüfekçi, 2016: 259).

Ülkemizde e-defter uygulamaları ilk olarak 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği ile hayata geçirilmiştir. Tebliğ ile ilk başta zorunlu olmayan e-defter uygulamaları, gönüllülük esasına dayalı olarak 2012 yılında 28, 2013 yılında 47 mükellef tarafından kullanılmaya başlanmıştır. 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği ile 2014 yılından itibaren zorunlu hale gelen uygulama ilgili yılda 18.500 mükellefin kullanımına sunulmuştur. Günümüze kadar yapılan düzenlemeler ile kullanıcı sayısı kademeli olarak artarak devam etmiştir (Doğan ve Tercan, 2015: 1).

3.4.1.E-Defter Uygulaması Yasal Mevzuatı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde, mükelleflerin yasal defterlerinin vergi uygulaması bakımından hangi maksatları sağlayacak şekilde tutulması gerektiği açıklanmıştır. Söz konusu madde kapsamında bu maksatlar mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumu, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muamelelerini belli etmek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarını hesapları üzerinden kontrol etmek, incelemek ve mükelleflerin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını incelemek olarak sayılmıştır (213 sayılı Vergi Usul Kanunu).

Mezkur Kanun'un 172. maddesinde ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin defter tutmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Ancak gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin, gelir

vergi kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenlerin, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin söz konusu Kanun'un 173. maddesinde defter tutma zorunluluğunun bulunmadığı, bu gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma hükümleri açısından istisnaya tabi oldukları ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 136. maddesinde tüccarlar sınıflara ayrılmış, 1. sınıf tüccarların bilanço esasına göre, 2. sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Kanun'un 182. maddesinde bilanço esasında yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (mevcudat ve muazene defteri), 193. maddesinde de işletme hesabı esasına göre işletme hesabı defteri tutulması gerektiği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5766 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile değişen mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; e-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 kişiliğine 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.

Ayrıca söz konusu fıkra da Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin e-defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu, Maliye Bakanlığının elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Defter Tutma Mükellefiyeti başlıklı 64. maddesinin üçüncü fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya

dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağını Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu).

Açıklanan tüm bu yetkilere istinaden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 13.12.2011 tarihinde 1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği yayımlanmıştır. Mezkur Tebliğde e-defter şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na ve Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü, elektronik kayıt ise elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesi olarak tanımlanmıştır (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği).

Tebliğe göre defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek kişi mükelleflerin 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmaları, tüzel kişi mükelleflerin ise 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olmaları ve bu çerçevede mali mühür temin etmiş olmaları gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu şartları taşıyan mükelleflerin bu Tebliğ kapsamında elektronik defter oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek istemeleri durumunda e-defter uygulamasından faydalanabilmeleri sağlanmıştır.

1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile ihtiyari bir uygulama olarak sunulan e-defter uygulamaları 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği ile 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 olan mükellefler için, 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 olan mükellefler için zorunlu

hale getirilmiştir. Söz konusu mükelleflerin 2014 takvim yılı içerisinde e-deftere geçmeleri zorunlu kılınmıştır (421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği)

20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 454 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 421 sıra numaralı Tebliğle ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, 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 Kurumundan lisans alan mükellefler ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler için e-defter kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu mükelleflerden belirtilen şartları 2014 hesap döneminde sağlayanların 01.01.2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanların ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren e-deftere geçmeleri gerektiği ifade edilmiştir (454 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Son olarak 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 3 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile 1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'nde değişiklikler yapılmış ve e-defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler yeniden belirlenmiştir. Mezkur Tebliğ ile e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler ile Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin e-defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca GİB, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde, Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin ise 01.01.2020 tarihinden itibaren e-defter uygulamasına geçmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

3.4.2.E-Defter Uygulaması Teknik Mimarisi ve Süreci

1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler gereğince yevmiye defteri ve büyük defter, Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-Küresel Defter (eXtensible Business Reporting Language-Global Ledger) (XBRL GL) e-defter format ve standartlarına uygun olarak hazırlanacaktır. Burada belirtilen standartlar defter kayıtlarının içeriği ve standartlarını belirlemektedir. Genel Tebliğ uyarınca söz konusu standartlara uygun bir biçimde oluşturulan dosyaların e-defter olarak kabul edilebilmesi için mali mühür ile mühürlenmesi ya da güvenli elektronik imza ile imzalanması ve e-defter uygulaması aracılığı ile beratının alınması gerekmektedir (www.edefter.gov.tr, 23.02.2022).

Mezkur Genel Tebliğine göre e-defter beratı elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık mali mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı ifade etmektedir. Zaman damgası ise bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydını ifade etmektedir (1 Sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği).

XBRL (denetim, yazılım şirketleri, devlet birimleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurumların yer aldığı 600 katılımcının bir araya gelerek oluşturduğu kar amacı gütmeyen uluslararası bir konsorsiyum tarafından geliştirilmiştir. Açık bir standart olan ve lisans alınmasına gerek olmayan XBRL, finansal verilerin elektronik olarak transfer edilebilmesi için kullanılan Genişletilebilir İşaretleme Dili (eXtensible Markup Language) (XML) tabanlı genel bir işaretleme dilidir. Finansal bilgilerin hazır hale gelmesi, analizi, raporlanması ve işletmeler arasında internet üzerinden veya diğer elektronik yöntemlerle transfer edilmesinde uluslararası standart sağlamaktadır. Sağlanan bu standart da finansal bilgi kullanıcıları için önemli ölçüde bir maliyet tasarrufu sunmaktadır (E-Defter Uygulaması XBRL GL Genel Açıklamalar, 2017: 8).

XML, etiketleri kendi yapıları içerisinde standardize edebilen, esnek ve genişletilebilir bir işaretleme dilidir. XML; belge, veri ve faturaları oluşturabildiği gibi çok daha fazlasını da yapabilmektedir. Günümüz teknolojisinde programlar ve yerel

ağlar arasında yapılandırılmış bilgi paylaşımları için en yaygın kullanılan biçimlerin başında XML gelmektedir (Tercan, 2015: 73).

XML verilerin transfer edilmesi, depolanması, sorgulanması ve yönetim sürecinde veriye içerik değeri katması, karışık verilerin kümelenmesi, karşılaştırma yapma kolaylığının olması, farklı veri formatlarını destekleyebilmesi ve tüm sistemlerle çalışabilmesi özellikleriyle bugünün ve geleceğin ihtiyaç duyulan bir veri standardıdır (Yardımcıoğlu ve Özer, 2011:82).

XBRL-GL Taksonomisi ise bir kuruluşa ilişkin mali ve işletme bilgilerinin etkin biçimde kullanımını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. XBRL GL farklı muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının bir araya getirilmesine, analiz edilmesine ve maliyetlerini etkin bir şekilde kullanılmasına izin vermektedir. XBRL GL bir hesap planının içerisindeki, yevmiye kayıtlarının veya tarih sıralamasına göre muamelelerin mali ya da mali olmayan bilgilerinin gösterilmesine olanak sağlamaktadır. XBRL GL bilgileri bir araya getirmek için standartlaştırılmış bir hesap planına ihtiyaç duymamakta, her türlü muhasebe bilgisini geliştirdiği evrensel etiketleme sistemi aracılığı ile tanınır ve taşınır hale getirmektedir (E-Defter Uygulaması XBRL GL Genel Açıklamalar, 2017: 8).

1 Sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler gereğince www.edeften.gov.tr internet sitesinden duyurulan defter format ve standartları söz konusu defterlerin kayıtlarının içeriği ve standartlarının açıklanmasına yönelik olarak yapılmıştır. E-Defter Uygulaması Teknik Kılavuzuna göre dosyaların e-defter olarak kabul edilebilmesi için bir takım işlemlerin yapılması gerekmektedir. Öncelikle elektronik defter dosyalarının www.edeften.gov.tr internet sitesinde yer alan kılavuzlarda belirtilen standartlara ve formatlara uygun bir biçimde hazırlanması gerekmektedir. Oluşturulan defterlerin şema ve şematron kontrollerinden başarıyla geçtiği tespit edilmeli ve bu aşamada herhangi bir hata alınmaz ise önceki adıma dönülmelidir. Doğru bir biçimde ve kurallara uygun olarak defter üretildiğinden emin olunması gerekir. Kurallara uygun olarak oluşturulan e-defter dosyası mühürlenmeli ya da imzalanmalıdır. Mühürlenmiş ya da imzalanan defter dosyasından kurallara uygun olarak berat dosyası oluşturulmalıdır. Oluşturulan beratların şema ve şematron kontrollerinden başarıyla geçtiğinden emin olunmalıdır. GİB'e yüklendiğinde beratların şema ve şematron kontrolleri yapılacaktır ancak daha üretme aşamasında bu

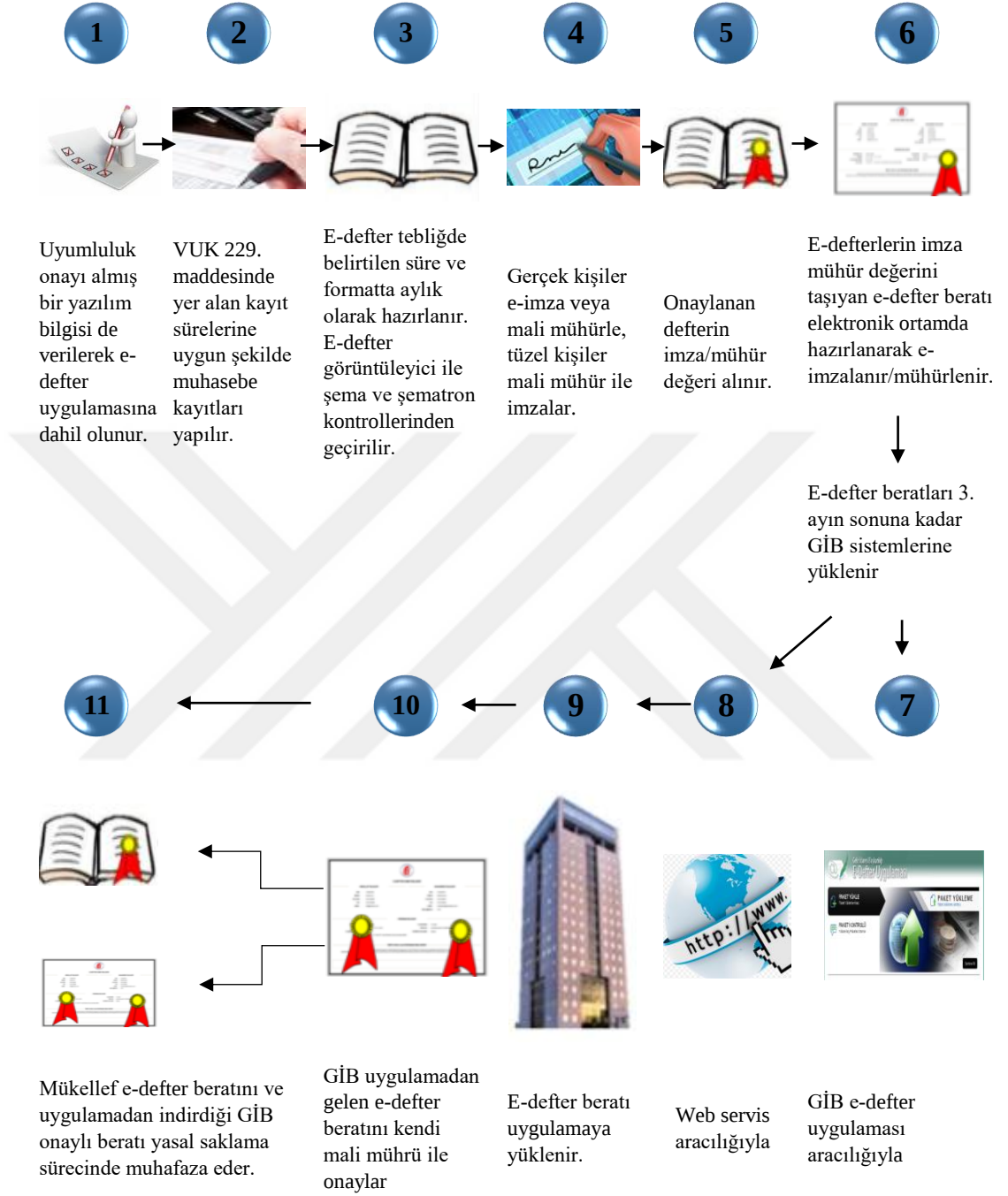
kontrollerin yapılması özellikle çok sayıda berat üretilmiş ise hatanın hemen fark edilmesini sağlayarak zaman kazandıracaktır. Berat dosyası mühürlenerek ya da imzalanarak berat dosyası paketlenir. Hazırlanan paket www.edeften.gov.tr internet adresinde yer alan E-Defter Uygulamasına giriş yapılarak yüklenir. GİB'in sema, şematron ve imza kontrollerinden başarıyla geçmiş olarak berat dosyası GİB mali mührü ile de mühürlenerek GİB onaylı beratı oluşturulur ve defter sahibinin erişimine açılır. Bir aya ait tüm beratların yüklenmesi tamamlandıktan sonra ilgili ayın tüm kebir defterleri baz alınarak üretilen defter raporu yine e-Defter Uygulamasına giriş yapılarak yüklenir (E-Defter Uygulaması Teknik Kılavuz, 2021: 7)

E-Defter Uygulaması ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde hüküm altına alınan muhasebe kayıt zamanına ilişkin bir değişiklik öngörülmemiştir. Kayıtların eskiden beri olduğu gibi Vergi Usul Kanununda belirlenen süreler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

E-defter genel tebliğleri ile öngörülen süreler e-defterlerin belirlenen format ve standartta oluşturulması, imzalanması, oluşturulan e-defterlerin şema ve şematron kontrollerinden geçirilerek gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının tamamının e-deftere sağlıklı bir şekilde aktırılmış olup olmadığının kontrolü ile e-defter berat dosyalarının oluşturulması, imzalanması ve bu beratların GİB sistemine yüklenmesi için öngörülen azami süreyi belirlemektedir. Belirlenen süreler beyanname ve ödeme sürelerini herhangi bir şekilde etkilememektedir (www.edeften.gov.tr, 23.02.2022).

Ülkemizde e-muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan düzenlemeler göz önüne alındığında XBRL gibi standartlara dayanan elektronik raporlama projelerinin asıl getirisi yerel düzeyde daha kolay anlaşılabilir. Küresel alanda getiri ise AB, Basel II ve UFRS gibi süreçler ilerledikçe daha kolay anlaşılabilir. Buradaki temel getiri aslında kamunun yönetim bağlamında teknolojik gelişmelere uyumu, şeffaflığı ve veri aktarımındaki gelişmeler olacaktır. XBRL temelli e-uygulamaların kısa vadede beklenen etkileri, kamunun e-muhasebe uygulamalarının daha fazla geliştiğinde daha anlamlı hale gelebilecektir. XBRL temelli e-uygulamalar, kurumların birbirleriyle ve özel sektör bileşenleriyle veri alışverişinde önemli bir unsur haline gelecektir. Veri alışverişinde hacim olarak büyük bir öneme sahip kamu-özel sektör iletişiminin önemli bir kısmı XBRL standardı üzerinden yürütülecek, e-dönüşüm finans ayağındaki yük bu sayede üstlenilmiş olacaktır (Erhan, 2012: 172).

Şekil 6: E-Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci



Kaynak: <https://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html>, 23.02.2022.

3.4.3.E-Defter Uygulamasının Amaçları ve Faydaları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu yevmiye defteri ve defter-i kebirin kağıt ortamında oluşturulması ve saklanması mükellefler açısından belirli maliyetleri ve zorlukları beraberinde getirmekte ve mükellefler için ek bir külfet oluşturmaktadır. Bunun dışında kağıt ortamında tutulan defterler gerek kamu ve özel kurumlar tarafından yapılacak dış denetimler için gerekse de mükelleflerin kendilerinin gerçekleştireceği iç denetimler için zorlayıcı olmakta ve etkin bir denetim sağlanmasının önüne geçmektedir. Bu suretle gelişen teknolojik altyapılar sayesinde değişime duyulan ihtiyacın karşılığında e-defter uygulamalarına geçiş sağlanmış, kağıt ortamında tutulan defterlerin yerini elektronik ortamda tutulan ve saklanan defterler almıştır. Bu sayede kağıt masrafları, saklama ve raporlama maliyetlerinin azalması, noter tasdiki zorunluluğu ortadan kalkması ve denetimlerin etkinliği artırılması amaçlanmıştır (Tercan, 2015: 72).

E-defter uygulamaları, gelişen teknoloji ile basılı kağıt kullanımına ihtiyaç duymadığından kırtasiyeciliğin azalmasına neden olmuştur. Bununla birlikte zamandan tasarruf sağlayan bu uygulama ile daha az sayıda personele ihtiyaç duyulduğundan personel masrafının azalması da sağlamaktadır. Defterlere kolayca ulaşımın sağlanması da denetimlerin etkinliğini artırmaktadır. Defterlere uzaktan erişimin sağlanabilmesi uygulamanın önemli avantajlarından birisidir. GİB'in geliştirdiği sistemler ile mali mühürleri yapılan e-defterlerin noter tasdik zorunluluğu da ortadan kalkmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre beş, Türk Ticaret Kanunu'na göre on yıl saklanma zorunluluğu bulunan defterlerin elektronik ortamda saklanabiliyor olması arşivleme maliyetlerini de ortadan kaldırmaktadır (Ertürk, 2012: 97).

3.4.4. Elektronik Defter Kontrolü ve Denetimi

E-defter bir aylık dönemler için oluşturularak ilgili bulunduğu ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar GİB'in sistemine yüklenmelidir. GİB tarafından sisteme yüklenen e-defter beratı mali mühürle mühürlendikten sonra defter üzerinde herhangi bir değişiklik yapılamamaktadır. E-defter oluşturulup beratı mühürlendikten sonra defter artık geriye dönük olarak silinerek yeni bir berat alınamaz. Sisteme yüklenerek

mali mühürle mühürlenen defterler için geriye dönük düzeltme işlemleri içerisinde bulunulan cari dönemde muhasebe kaidelerine uygun olarak düzeltme kayıtları yapılarak düzeltilmelidir. Oluşturulan e-defterlere geriye dönük olarak fatura da ilenemez. Faturalar ancak ileriki dönemlerde ilenebilecektir (Tektüfekçi, 2018: 111).

E-defter yazılımlarının içeriğinde vergi denetimine yönelik bir analiz ya da kontrol işlemi yer almamaktadır. E-defter beratı sisteme yüklendiği sırada muhasebe kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmamaktadır. Denetim elemanları mükellefler tarafından ibraz edilen e-defter dosyalarını ve beratlarını www.e-defter.gov.tr adresinde yer alan e-defter görüntüleme aracı ile kontrol edebilmektedir. Mükelleflerin imzalamış ya da mhrlemiş oldukları e-defter beratını GİB sistemlerine yükledikten sonra söz konusu berat GİB tarafından mühürlenerek hukukilik ve delil olma özelliği kazanır. E-defter görüntüleme aracı ile e-defterin imzasının ya da mührünün doğruluğu, e-defterde bulunan mükellef imzası ya da mührünün doğruluğu ve e-defterde bulunan mükellef imzası veya mührü ile e-defter beratında bulunan deftere ait imza veya mühür değerinin birbiriyle aynı olup olmadığı kontrol edilir (Doğan, 2012: 43).

Ayrıca VDK tarafından vergi incelemelerini daha etkin, verimli ve kapsamlı olarak yürütülebilmesi amacıyla mükelleflerin beyanlarına dayalı olası hata ve hilelerinin risklerini ölçecek çeşitli yazılımlar geliştirilmiştir. Risk odaklı denetim anlayışı ile birlikte e-defter ve e-belge uygulamalarının yürürlüğe girmesi vergi denetiminde yeni bir anlayışın kazanılmasına olanak sağlamıştır. Bu doğrultuda e-defter ve e-belgelerin kontrol ve denetiminin yapılabildiği VEDAS geliştirilmiş ve mükelleflerin vergisel işlemlerinin mevzuata uygunluğu, mali durumları ve e-defter ve e-belgelerinin teknik açıdan geçerliliğinin denetlenebilmesi sağlanmıştır (Calayoğlu, 2019: 157)

3.5. DEFTER BEYAN SİSTEMİ

Defter beyan sistemi (DBS), 486 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiş, serbest meslek erbablarının, işletme hesabına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, defterlerinin elektronik ortamda oluşturulmasına, saklanmasına,

beyannamelerinin, elektronik bildirimlerinin ve dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesine, belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine olanak sağlayan bir uygulamadır.

Defter beyan sistemine www.defterbeyan.gov.tr adresinden giriş yapılarak; gelir, gider, çalışan bilgisi, stok ve sabit kıymetlerin kayıtları elektronik ortamda yapılabilmekte, defterler bu kayıtlar doğrultusunda elektronik ortamda oluşturulabilmekte ve beyannameler de hazırlanıp onaylanabilmektedir. Defter beyan sistemi üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilmektedir. Ayrıca hekimler tarafından protokol defterine, borsa acentaları ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ise resmi defterlerine yapacakları kayıtları, kayıt zamanına yönelik kanunlarda belirtilen süreler içerisinde sistem üzerinden yapmaları gerekmektedir. Defter beyan sistemi üzerinden tutulan defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir (Tektüfekçi, 2018: 365).

486 sıra numaralı Tebliğ ile kazançları basit usulde tespit edilenlerin, serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişilerin, serbest meslek kazancı elde eden adi ortaklıkların, serbest meslek kazancı elde eden adi ortaklıkların ortaklarının, serbest meslek kazancı elde eden kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının 01.01.2018 tarihi itibarıyla defter beyan sistemine başvuru yapmaları ve sistemi kullanmaları zorunlu kılınmıştır.

Defter beyan sistemi mükelleflerin vergisel işlemlerine ilişkin muamelelerini bir muhasebe programına ihtiyaç duymadan internet ortamında kaydetmektedir. Bu sayede kırtasiyecilik azalmakta, defter saklama maliyetleri oluşmamakta, defter tasdik ihtiyacı ortadan kalkmakta ve fatura ve makbuz gibi belgelerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi nedeniyle vergisel yükümlülöklere yönelik maliyetler düşmektedir. Tüm bunların dışında kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergiye gönüllü uyumun artması da sağlanmaktadır (Tektüfekçi, 2018: 113).

Tez çalışmamızın üçüncü bölümünde e-muhasebe uygulamaları detaylı incelenmiş, Türkiye’de yürürlükte olan e-uygulamaların yasal mevzuatları, uygulama kapsamında olan mükellefler ile uygulama alanları hakkında bilgiler verilerek tezin dördüncü bölümüne geçilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

E-MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİ ETKİLEŞİMİ: BİR ARAŞTIRMA

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimini incelediğimiz Tez çalışmamızın bu bölümünde araştırmaya yer verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile yapılan anket çalışması sonucunda e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine ve vergi denetimine etkileri irdelenmiştir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak vergi incelemeleri gerçekleştiren Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından elektronik denetim amacıyla kullanılan VEDAS denetim programının etkinliği ölçülmeye çalışılmıştır.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Tüm Dünya’da gelişen teknoloji paralelinde yaygın olarak kullanılmakta olan ve ticari işlemlerin dijitalleşmesinde önemli bir yere sahip olan e-muhasebe uygulamaları, Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığının öncülüğünde yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde yıllar itibarıyla kademeli olarak vergi mükelleflerinin kullanımına sunulmuş, günümüzde halen yeni düzenlemeler ile birlikte güncellenerek gelişmelere ayak uydurmaya ayrıca uygulamaların kapsamı da genişletilerek daha fazla mükellefe ulaşmaya devam etmektedir.

Çalışmamızın amacı gelişen teknoloji ile dijitalleşen Dünya’da ticari hayatın önemli bir aktörü haline gelen e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimini incelemektir. Tüm bunlar ile birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde vergi incelemesi yapmakla görevli Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile anket çalışması yapılarak e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine ve vergi denetimine katkılarının, uygulama açısından avantajlarının ve aynı zamanda karşılaşılan zorluklar ile varsa zayıf yönlerinin incelenmesi ve VEDAS denetim programının etkinliğinin irdelenmesi amaçlanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLE VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın ana kütlelerini Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları oluşturmaktadır. Ana kütle Vergi Denetim Kurulu'nun 2021 yılı faaliyet raporunda yer alan veriler dikkate alınarak tespit edilmiştir. Söz konusu raporda dolu kadrolarda 7776 adet Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısının görev yaptığı belirtilmiştir. Araştırma tarafsız olarak seçilen örnekler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın örneklemini ile ilgili grubun evreni temsil edebilme gücü tespit edilmeye çalışılmış ve basit tesadüfi örneklem tekniği kullanılmıştır.

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimine ilişkin yapmış olduğumuz araştırmada olayın gerçekleşme sıklığı yani p olasılık değeri bilinmemektedir. Bu nedenle ana kütle için en iyi temsil edecek örneklem sayısının belirlenmesinde p olasılık değeri 0,5 olarak kabul edilecektir. q değeri ise incelenen olayın gerçekleşmeme sıklığıdır ve $p=1-p$ şeklinde hesaplanır. %95 güven aralığında %5 kabul edilebilir hata payı ile örneklem büyüklüğü aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır (Balci, 2004:95).

$$n = \frac{\frac{t^2 \cdot (p \cdot q)}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \cdot \frac{t^2 \cdot (p \cdot q)}{d^2}} = \frac{\frac{1,96^2 \cdot (0,5 \cdot 0,5)}{0,05^2}}{1 + \frac{1}{7776} \cdot \frac{1,96^2 \cdot (0,5 \cdot 0,5)}{0,05^2}} = 367$$

N= 7776 (Ana kütle sayısı)

p= 0,5 (İncelenen olayın gerçekleşme olasılığı)

q= 0,5 (İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığı)

t= 1,96 (%95 Anlamlılık düzeyinde z tablosuna göre bulunan değer)

d= 0,05 (Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatası)

n= 367 (Ana kütle için en iyi temsil edecek örneklem sayısı)

Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli 7776 adet Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısının oluşturduğu araştırmanın ana kütlelerini en iyi temsil edecek örneklem büyüklüğü 367 kişi olarak hesaplanarak uygulama gerçekleştirilmiştir. Basit tesadüfi örneklem yöntemi ile tarafsız olarak seçilen yeterli sayıda Vergi Müfettiş ve

Vergi Müfettiş Yardımcısına Google Dokümanlar (Google Docs) zerinden hazırlanan ankete ilişkin erişim linkleri gönderilerek veri toplanmaya çalışılmıştır. Kabul edilebilir şekilde toplam 367 adet Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcısından veri toplanarak anket çalışması tamamlanmıştır.

4.3. ARAşTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Sosyal bilimlerde yapılan araştırmalar için en önemli veri kaynağı insandır. İnsandan bilgi elde etmenin birçok yöntemi olmakla birlikte anket uygulamaları birincil kaynaktan veri toplama aracı olduğundan sıkça başvurulan yöntemlerden bir tanesidir. Birincil kaynak araştırmalarında araştırmacı bizzat veri toplama durumunda olduğundan seçilen yöntem daha da önemli bir hal almaktadır (Odabaşı, 1999: 81).

Birincil kaynaktan veri toplamayı amaçladığımız çalışmamızda anket tekniğinden faydalanılmıştır. Araştırma verilerinin toplanması adına kullanılan anket formu oluşturulurken daha önceden hazırlanmış olan anketlerden faydalanılmamış ve özgün bir anket formu oluşturulmaya çalışılmıştır. Hazırlanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır (Bkz. Ek 1). İlk bölümde katılımcı Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölüm ise üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda Türkiye’de kullanılmakta olan e-defter, e-fatura, e-belge, e-beyanname ve e-bildirimler gibi e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine sağladıkları katkılarını, uygulama açısından avantajlarının ve aynı zamanda yaşanan zorluklar ile eksikliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. İkinci kısımda da e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimine sağladıkları katkılarını, uygulama açısından avantajlarının ve aynı zamanda yaşanan zorluklar ile eksiklikler irdelenmiştir. nc kısımda ise Hazine ve Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak vergi incelemeleri gerçekleştiren Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından elektronik denetim amacıyla kullanılan VEDAS denetim programının güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin bilgiler edinilmeye çalışılmıştır

Anketin birinci bölümünde katılımcıların cinsiyet, yaş, kıdem ve unvanlarına ilişkin değişkenlerin yer aldığı dört soru bulunmaktadır. İkinci bölümün birinci ve ikinci ve üçüncü kısımlarında; (1) Hiç Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne

Katılıyorum Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum şeklinde 5’li Likert ölçeği ile ölçeklenmiş, katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS’ın etkinliği hakkındaki görüşlerini ölçmeye yönelik olarak birinci kısımda on, ikinci kısımda altı ve üçüncü kısımda dört adet olmak üzere toplam yirmi adet soru sorulmuştur. Anketin ikinci bölümünün üçüncü kısmı ise katılımcıların VEDAS kullanıp kullanmadığının tespitine yönelik Evet-Hayır şeklinde cevaplanabilecek bir adet soru yer almıştır.

4.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimini incelediğimiz Tez çalışmamıza ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile anket çalışması yapılması planlanmıştır. Bu bağlamda araştırma verilerinin toplanması adına anket formu oluşturulmuş ve bu form oluşturulurken daha önceden uygulanmış olan anketlerden faydalanılmamış ve özgün bir anket formu hazırlanmıştır. Hazırlanan anket formunun etik açısından uygulanması T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırmalar ve Yayın Etiği Kurulu tarafından 13.12.2021 tarih ve 149641 sayılı yazı izni ile sağlanmıştır. (Bkz. Ek 2).

Google Dokümanlar üzerinden oluşturulan anket formu Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına Aralık/2021 döneminde mail yolu ile iletilmiştir. Kabul edilebilir şekilde cevaplandırılmış anket formları yeterli sayıya ulaştığında anket çalışması tamamlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının denetim yetkileri bölgesel düzeyde olmayıp tüm Türkiye düzeyinde olduğundan bölge kısıtı gözetilmeksizin farklı illerde görevlendirilmiş Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına anket formları iletilmiştir. Araştırmada en önemli kısıt küresel pandemi dolayısıyla anket formlarının elden dağıtılamayıp mail yolu ile iletilmesi olmuştur. Geri dönüş oranlarının yüksek olması nedeniyle bu bağlamda bir kısıtla karşılaşılmamıştır. Katılımcıların anket sorularını cevaplama sürelerinin oldukça kısa olması nedeniyle de zaman bakımından bir kısıt oluşmamıştır.

4.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Araştırmada elde edilen verilerin istatistiksel olarak incelemesinde, analiz edilmesinde ve değerlendirilmesinde SPSS 28 (Statistical Package For Social Science) istatistik paket programından yararlanılmıştır. Öncelikle ankette yer alan katılımcı Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının demografik özellikleri frekans ve yüzde şeklinde tespit edilmiştir. SPSS 28 istatistik paket programı ile araştırma içerisinde yer alan ölçeklerin yapı geçerliliklerini belirlemek adına Açıklayıcı Faktör Analizleri yapılmış ve ölçeklerin güvenilirliklerini ölçmek amacıyla Cronbach α katsayı değerleri bulunmuştur. Ayrıca araştırmada hesaplanmış olan ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri gibi betimsel istatistiklerden de yararlanılarak e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği incelenmeye çalışılmıştır.

Tüm bunlarla birlikte e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ait elde edilen bulguların katılımcıların demografik nitelikleri açısından bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent – Samples T Test) ve Tek Yönlü Varyans (One – Way ANOVA) Analizi ve devamında gruplar arasındaki anlamlı farkların hangi gruplarda olduğunu belirlemek için tamamlayıcı Post-Hoc Analizleri yapılmıştır. Ayrıca değişkenlerin arasındaki ilişkileri ortaya koymaya yönelik olarak Pearson Korelasyon Katsayıları hesaplanmıştır.

4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Anket çalışmaları doğrultusunda araştırmaya katılan Hazine ve Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak vergi incelemesi yapmakla görevli Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının cinsiyet, yaş, kıdem ve unvanları gibi demografik özelliklerine ilişkin frekans analizi sonuçları aşağıdaki tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		f	%
Cinsiyet	Kadın	81	%22
	Erkek	286	%78
Yaş	25-35	146	%40
	36-45	82	%22
	46-55	100	%27
	56-65	39	%11
	1-5	10	%3
	6-10	153	%42
Kıdem	11-15	46	%13
	16-20	39	%11
	21-25	40	%11
	26-30	47	%13
	31-35	5	%1
	36-40	27	%7
Unvan	Vergi Müfettişi	344	%93
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	23	%7
TOPLAM		367	%100

Yukarıdaki tablo 6'dan da görüleceği üzere ankete katılım gerçekleştiren Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının % 78'i erkeklerden, % 22'si ise kadınlardan oluşmaktadır. %93'lük kısmını Vergi Müfettişlerinin, % 7'lik kısmını Vergi Müfettiş Yardımcılarının oluşturduğu katılımcıların yaşları %40 oran ile en fazla 25-35 yaş aralığında, %11 oranı ile de en az 56-65 yaş aralığında toplanmaktadır. Yaşları 46-55 yaş aralığında yer alan katılımcıların ise yaşları 36-45 yaş aralığındaki katılımcılardan daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcıların kıdem yıllarının da % 42 oran ile en fazla 6-10 yıl aralığında, en az ise % 1 oran ile 31-35 yıl aralığında seyrettiği görülmektedir. 1-5 yıl aralığında kıdemi olanların ise katılımcıların toplamının %3'üne tekabül ettiği görülmektedir.

4.5.2. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenirlik Analizleri

Faktör analizi, değişkenler arasındaki ilişkiyi dikkate alarak değişkenlerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak amacıyla daha az sayıda temel boyuta indirmek veya özetlemek adına yapılır. Açımlayıcı (açıklayıcı) faktör analizi (AFA) sosyal bilimlerde istatistiksel analiz yöntemlerinin başında gelen bir analiz yöntemidir. Verilerin kovaryans ya da korelasyon matrisinden yararlanılarak birbirleri ile ilişkili p sayıda değişkenden daha az sayıda ve birbirinden bağımsız yeni değişkenler yani faktörler türetmek üzere yaratılan bir tekniktir (Doğan ve Başokçu, 2010: 65).

Faktör analizleri doğrultusunda araştırmada kullanılan ölçeklerde elde edilen verilerin faktör analizi için uygun olup olmadıkları Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayıları ve Barlett Sphericity testleri ile belirlenerek çalışmanın geçerliliği değerlendirilir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı faktör analizinin uygulanacağı örneklem yeterliliğinin ölçülmesinde kullanılan bir veridir. Analiz sonucunda hesaplanan değerin 0,60'dan yüksek olması beklenir. Bulunan değerin 1'e yaklaşması eldeki veri grubuna faktör analizi uygulanmasının uygun olduğunu gösterir. Faktör yük rakamlarının 0,40 ve üzeri bir değer çıkması istenmektedir (Akgül ve Çevik, 2003: 206)

Barlett Sphericity testi ise korelasyon matrisinde yer alan değişkenler arasındaki korelasyonların yeterli olup olmadığını belirlemektedir. Barlett Sphericity testinde bulunan p değerinin anlamlı çıkması araştırmada yer alan değişkenler arasındaki korelasyonun anlamlı olduğunu göstergesidir. Testin sonucunun anlamlı olması için bulunan p değerinin 0,05'den küçük ($p < 0,05$) olması gerekmektedir. Yapılan faktör analizi sonucu bulunan faktör yük değerleri araştırmada yer alan ölçeklerdeki ifadelerin faktörlerle olan ilişkilerini belirleyen bir katsayıdır (Gülbüz ve Şahin, 2018: 319).

Araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ait faktör analizi sonuçları aşağıdaki tablo 7'de gösterilmiştir. Katılımcıların VEDAS programını kullanıp kullanmadıklarının tespiti amacıyla cevabının Evet veya Hayır olarak kodlandığı 17. Soru Likert ölçeği ile ölçeklenmediğinden analize dahil edilmemiştir.

Tablo 7: Açıklayıcı Faktör Analiz Sonuçları

Boyutlar	Değişkenler	Faktör Yüğü		
		Faktör 1	Faktör 2	Faktör 3
Boyut 1 (Muhasebe Bilgi Sistemi)	Soru 1	0,821		
	Soru 2	0,746		
	Soru 3	0,909		
	Soru 4	0,885		
	Soru 5	0,816		
	Soru 6	0,878		
	Soru 7	0,814		
	Soru 8	0,806		
	Soru 9	0,542		
	Soru 10	0,536		
Boyut 2 (Vergi Denetimi)	Soru 11		0,592	
	Soru 12		0,846	
	Soru 13		0,553	
	Soru 14		0,525	
	Soru 15		0,694	
	Soru 16		0,441	
Boyut 3 (VEDAS)	Soru 18			0,710
	Soru 19			0,739
	Soru 20			0,928
	Soru 21			0,857
Açıklanan Toplam Varyans %				72,421
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling				,959
Barlett Testi				
Ki-Kare				6499,537
Sig				,000

Tablo 7’den de görüleceğı üzere elde edilen değerklerin faktör analizi için yeterlilikleri KMO katsayısı ve Barlett Sphericity istatistiğı ile tespit edilmiştir. Bu hesaplama sonucunda KMO’nun 0,959 bulunması ve Barlett Sphericity testinin anlamlı ($p=0,000$) olması değerklerin faktör incelemesi açısından geçerli olduğunun

göstergesidir. Ayrıca faktör ortak varyansı (communalities) tabloları incelendiğinde, analize alınan n=21 maddenin öz değerinin 1'den büyük olan üç faktör altında toplandığı görülmektedir. Bu üç faktörün ölçeğe ilişkin açıkladıkları toplam varyans %72,421'dir. Maddelerle ilgili tanımlanan üç faktörün ortak varyanslarının (communalities) ise 0,559 ile 0,846 arasında değiştiği gözlemlenmektedir. Buna göre analizde önemli faktör olarak ortaya çıkan üç faktörün birlikte maddelerdeki toplam varyansın ve ölçeğe ilişkin varyansın çoğunluğunu açıkladıkları görülmektedir. Ayrıca Component Matrix tablosu incelendiğinde 20 maddenin tamamına yakınının birinci faktör yük değerlerinin 0,441 ve üzerinde olduğu görülmektedir. Bu bulgu ölçeğin genel bir faktöre sahip olduğunu göstermektedir. Faktör yük değeri 0,4'ün altında olan bir soru bulunmamaktadır. Üç önemli faktörün içerdiği maddeler bakımından daha kolay tanımlanabilmesi için irdelendiğinde; 1-10 arası soruların Muhasebe Bilgi Sistemi Etkileşimi, 11-16 arası soruların Vergi Denetimi Etkileşimi ve 18-21 arasındaki soruların VEDAS Hakkında Sorular olarak üç faktörde yüksek yük değerlerine sahip oldukları görülmektedir. Bu analizlerden sonra "E-Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemi ve Vergi Denetimi Etkileşimi" geçerli bir ölçme aracıdır, denilebilir.

Geçerliğe ek olarak, ölçme uygulamalarında sorgulanan bir diğer nitelik de güvenilirliktir. Güvenirlik test puanlarının hatadan arınma derecesi olarak ifade edilmektedir. Paralel ölçmeler arasındaki korelasyon olarak tanımlanan güvenilirliğe ilişkin kanıt toplama sürecinde en sık tercih edilen güvenilirlik belirleme yöntemleri arasında test maddelerinin paralellik koşulunu sağlaması durumunda hesaplanan ve maddeler arasındaki tutarlılık derecesini belirten katsayılar yer almıştır. İç tutarlılık anlamında bilgi veren ve güvenilirlik kanıtı olarak kullanılan katsayılar içerisinde sosyal bilimler alanında en sık kullanılan Cronbach alfa (α) katsayısıdır (Kula Kartal ve Mor Dirlik, 2016: 1870).

Maddelerin iç tutarlılığının bir ölçüsü olan Cronbach α katsayısı ölçekte bulunan maddelerin homojen yapısını açıklamak veya sorgulamak üzere kullanılır. Cronbach α katsayısı yüksek olan ölçekteki maddelerin birbirleriyle tutarlı bir o kadar da aynı özelliği ölçen maddelerden meydana geldiği yorumu yapılır. Cronbach α likert tipli ölçeklerde sıklıkla kullanılmaktadır. Cronbach α katsayısı 0,40'dan düşükse çalışmanın güvenilir olmadığı kabul edilir. Katsayının 0,40-0,60 arasında olması

çalışmanın düşük güvenilirlikte, 0,60-0,80 arasında olması oldukça güvenilir ve 0,80-1,00 arasında olması yüksek güvenilirlikte olduğunu göstermektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018: 18).

Araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ait faktör analizi sonrası hesaplanan Cronbach α değerleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Boyutlar	Cronbach's Alpha	N of Items
Muhasebe Bilgi Sistemi	,953	10
Vergi Denetimi	,892	6
VEDAS	,911	4
Tüm ölçek	,965	20

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere faktörlerin ve tüm anket ölçeğinin Cronbach α değerleri 0,80'in üzerinde, oldukça yüksek değerler almıştır. Bu sonuçlar dikkate alındığında değişkenlere ait Cronbach α değerlerinin geçerli olduğu ve bundan dolayı da ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

4.5.3. Ölçeklere Ait Betimsel İstatistik Verilerinin Analizi

Literatürde sıklıkla kullanılan parametrik testlerin temel varsayımlardan birisi de normal dağılımdır. Her analizde incelenen değişkenin normal dağılım göstermesi, bir varsayım olarak yer almasa bile değişkenlerin normalliğinin sağlanması çözümü daha iyi hale getirmektedir. Çünkü parametrik test istatistikleri hesaplanırken normal dağıldığı varsayılmaktadır. Normalliğin iki bileşeninin çarpıklık (Skewnes) ve basıklık (Kurtosis) değerleri olduğu ifade edilebilir. Normallik test edilirken betimsel istatistiklerden çarpıklık ve basıklık katsayılarından faydalanılabilir. Çarpıklık dağılımların simetrik olma durumuyla ilgili, basıklık ise dağılımın sivrililiği ile ilgilidir. Ortalama, mod, çarpıklık ve basıklık normal dağılımın değerlendirilebileceği ölçütlerdir. Çarpıklık dağılımın ortalama etrafındaki simetriden ne kadar saptığını

gösterir. Basıklık ise verilerin tepe noktalarının durumunun normalden sapması (basık veya sivri olması) hakkında bilgi verir (Uysal ve Kılıç, 2022: 222).

Araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği ölçekleri için faktör analizi sonrası hesaplanan ortalama, standart sapma, çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Boyutlar	N of Items	Ortalama ($\bar{x}$)	Std. Sapma	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
Muhasebe Bilgi Sistemi	10	3,7850	,80417	-1,630	2,933
Vergi Denetimi	6	3,6022	,78411	-1,285	1,740
VEDAS	4	3,7193	,90512	-1,085	,877
Tüm ölçek	20	3,7170	,75686	-1,646	2,890

Yukarıda yer alan tablo 9’da araştırmaya ait görüşlerin normal dağılıp dağılmadığını test etmek amacıyla ölçek verilerinin aritmetik ortalama, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları yer almaktadır. Ölçek puanının basıklık ve çarpıklık değerlerinin +3 ile -3 arasında olması normal dağılım için yeterli görülmektedir (Groeneveld ve Meeden, 1984).

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ait çarpıklık değeri -1,646, basıklık değeri ise 2,890 olarak hesaplanmıştır. Bu değerler belirtilen frekans aralıklarında yer aldığından verilerin normal dağılım gösterdiği söylenebilmektedir. Ayrıca her faktöre ait basıklık ve çarpıklık değerlerinin belirtilen sınırlar içerisinde yer aldığı, Faktör 2 ve Faktör 3’e ait basıklık ve çarpıklık değerlerinin 0’a yaklaştığı görülmektedir.

Bununla birlikte e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerinin ölçek sorularına ait frekans verileri, ortalama ve standart sapma değerleri gibi betimsel istatistik verileri aşağıdaki tablo 10’a aktarıldığı gibidir.

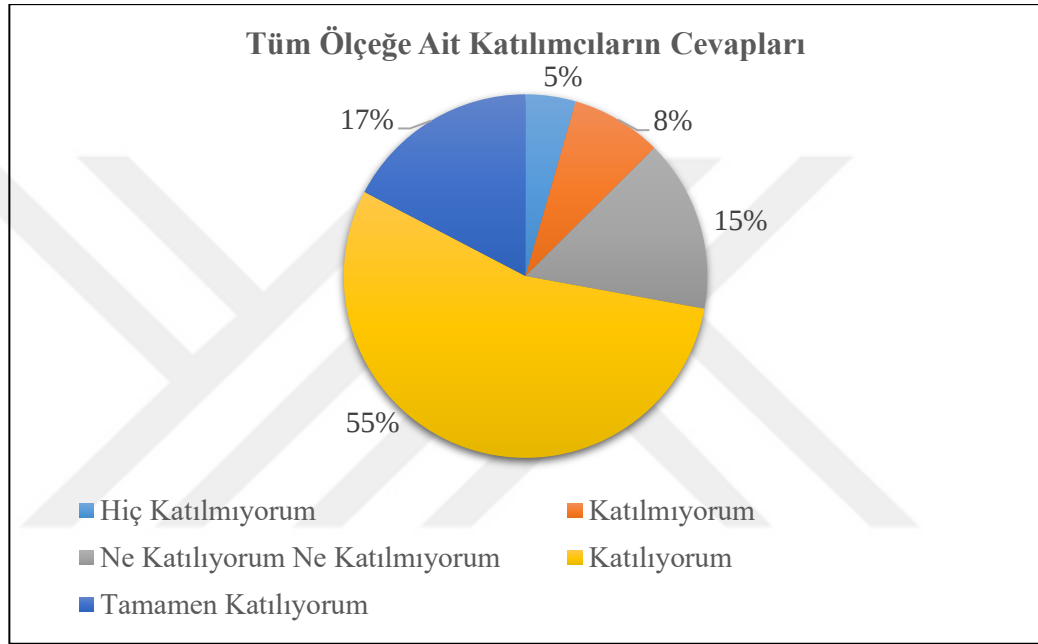
Tablo 10: Betimsel İstatistik Verileri

Boyutlar	Değişken	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Tamamen Katılıyorum	Ortalama	Std. Sapma
Boyut 1 Muhasebe Bilgi Sistemi	Soru 1	11	29	14	249	64	3,89	0,888
	Soru 2	19	29	47	213	59	3,72	0,997
	Soru 3	17	16	75	176	83	3,80	0,991
	Soru 4	14	18	49	171	115	3,97	0,994
	Soru 5	12	20	61	213	61	3,79	0,897
	Soru 6	18	14	55	202	78	3,84	0,966
	Soru 7	19	18	72	195	63	3,72	0,977
	Soru 8	17	16	46	217	71	3,84	0,942
	Soru 9	17	37	55	200	58	3,67	1,010
	Soru 10	14	25	97	183	48	3,62	0,930
Boyut 2 Vergi Denetimi	Soru 11	22	48	64	199	34	3,48	1,029
	Soru 12	21	69	75	163	39	3,35	1,079
	Soru 13	13	25	32	224	73	3,57	0,970
	Soru 14	14	23	42	220	68	3,87	0,929
	Soru 15	16	28	95	207	21	3,83	0,931
	Soru 16	16	29	24	217	81	3,51	0,883
Boyut 3 VEDAS	Soru 18	13	36	42	199	77	3,87	0,990
	Soru 19	19	42	54	189	63	3,79	0,998
	Soru 20	16	43	79	171	58	3,64	1,056
	Soru 21	19	29	47	213	59	3,58	1,029
Tüm Ölçek							3,71	,7568

Yukarıda yer alan tablo 10’da araştırmanın her bir ölçek sorusuna ilişkin katılımcıların vermiş olduğu cevapların frekans dağılımları verilmiştir. Bununla birlikte tabloda ölçeğe ait cevapların ortalama ve standart sapma bilgileri de yer almaktadır. Araştırmanın ortalamasının 3,71, standart sapmasının ise 0,7568 olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Betimsel istatistik verilerinin yer aldığı Tablo 10 detaylı olarak incelendiğinde, katılımcılar tarafından tüm ölçeğe ait anket sorularına en çok “Katılıyorum” cevabı verildiği, “Hiç Katılmıyorum” cevabının ise en az tercih edilen cevap olduğu görülmektedir. Aşağıdaki şekil 7’de katılımcıların tüm ölçeğe ait anket sorularına vermiş oldukları cevapların oransal dağılımı yer almaktadır.

Şekil 7: Katılımcı Cevaplarının Oransal Dağılımı



Tablo 10 detaylı olarak incelendiğinde, Boyut 1’de yer alan Muhasebe Bilgi Sisteminin etkinliğine ilişkin sorulardan toplam olarak en fazla Soru 9’a “Hiç Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” cevaplarının verildiği, Boyut 2’de yer alan Vergi Denetimi etkileşimine ilişkin sorulardan toplam olarak en fazla soru 12’ye “Hiç Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” cevaplarının verildiği görülmektedir. Ayrıca soru 12 tüm ölçek içerisinde katılımcıların toplam olarak en çok “Hiç Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” cevabı verdiği soru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sonuca göre katılımcıların tüm anket içerisinde en fazla e-muhasebe uygulamalarının, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinde azalmaya neden olduğu görüşüne katılmadıkları anlaşılmaktadır. Boyut 3’de yer alan VEDAS’ın etkinliğine ilişkin sorulardan Soru 19’da ise “Hiç Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” cevaplarının toplamda en fazla tercih edilen cevaplar olduğu görülmektedir.

4.5.4. Ölçeklere Ait Karşılaştırmalı Bulgular

Araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ilişkin olarak katılımcıların vermiş oldukları cevapların katılımcıların cinsiyet, yaş, kıdem yılı ve unvanları gibi demorafik niteliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amacıyla Bağımsız Örneklem T-testi, Tek Yönlü Varyans analizi ve tamamlayıcı Post-Hoc analizleri yapılmıştır.

4.5.4.1. Cinsiyet ve Unvan Değişkenine Göre T-Testi Analizi

Bağımsız Örneklem T-testi (Independent – Samples T Test) bağımsız iki verinin analiz edilmesi sonucunda elde edilen ortalamaların arasındaki farklılıkların geçerlilik düzeylerini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bir istatistiksel analiz yöntemidir. Söz konusu testlerin araştırmalar sonucunda elde edilen verilerin analizinde kullanılabilmeleri, anket uygulaması sonucunda elde edilen verilerin normal dağılıma sahip olmasına, iki grupta yer alan üyelerin birbirinden bağımsız olmasına, grup varyanslarının homojen olmasına bağlı olduğu varsayımları göz ardı edilememelidir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014: 272).

Bağımsız Örneklem T-testi her bir alt grubun (örneğin kadın ve erkek gruplarının) normal dağılım özelliği gösterdiğinde iki aritmetik ortalama arasındaki farkın anlamlılığını test etmede kullanılan parametrik bir tekniktir. Başka bir ifade ile bağımsız iki örneklemin aynı değişkene ilişkin ortalamaları karşılaştırılarak iki örnekleme ait ortalamaların belirlenen bir anlamlılık düzeyinde birbiriyle farklarının önemli olup olmadığının analiz edilmesidir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 232).

Bağımsız Örneklem T-testi analizinde Sig. değerini ifade eden p değeri 0,05'den ($p < 0,05$) küçük ise bulunan değerin anlamlı olduğu ve incelenen değişkenler açısından anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir. Bulunan p değerinin 0,05'den ($p > 0,05$) büyük olması durumunda ise incelenen değişkenler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılır (Kılınç ve Sünbül, 2018: 177).

Çalışmanın önceki bölümünde araştırma ölçek değişkenlerine ait çarpıklık ve basıklık değerler hesaplanmıştır. Bu değerlerin belirtilen frekans aralıkları arasında yer aldığı bu bağlamda verilerin normal dağılım gösterdiği soncuna ulaşılmıştır. Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerinin normal dağıldığı, analize dahil edilen iki grubun üyelerinin birbirlerinden bağımsız olduğu ve bu grupların varyanslarının homojen olduğu varsayımları kabul edilmiştir.

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ilişkin olarak katılımcı Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının vermiş oldukları cevapların cinsiyet değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediklerinin tespit edilmesi amacıyla Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır.

Öncelikle katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi için karşılaştırılan grupların varyanslarının homojen olup olmadığı kontrol edilmiştir. Varyansların homojenliğinin tespitinde Levene's test sonuçların anlamlılık değerinin 0.05'den büyük olup olmadığına bakılmıştır. Yapılan Levene's test sonucuna göre katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. yani anlamlılık değeri 0,01, vergi denetimi etkileşimi değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. değeri 0,005 ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. değeri 0,010 olarak hesaplanmıştır. Bu değerler sonucunda katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların cinsiyet değişkeni açısından grupların varyanslarının homojen olmadıkları tespit edilmiştir. Varyanslarının homojen olmadığı varsayımları altında gerçekleştirilen Bağımsız Örneklem T Testi sonuçları aşağıdaki tabloda 11'deki gibidir.

Tablo 11: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre T Testi Sonuçları

Boyutlar	Değişken	n	$\bar{x}$	Ss	sd	t	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	Kadın	81	3,4840	0,96417	0,11555	-3,343	0,001
	Erkek	286	3,8703	0,73245			
Vergi Denetimi	Kadın	81	3,4280	0,93055	0,11208	-1,994	0,049
	Erkek	286	3,6515	0,73174			
VEDAS	Kadın	81	3,4938	1,03227	0,12539	-2,308	0,023
	Erkek	286	3,7832	0,85698			

Bağımsız Örneklem T Testi analizi ile ilgili olarak ortaya çıkan p değerlerinin anlamlılık derecelerinin 0,05'den büyük olması cevaplar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı, küçük olması anlamlı bir farklılığın olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Analiz sonucunda elde edilen ve yukarıdaki tablo 11'de yer alan bulgulara göre katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların cinsiyet değişkeni açısından analiz edilmesi sonucunda p değerlerinin anlamlılık derecelerinin 0,05'den küçük olduğu dolayısıyla verilen cevaplarda cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca tüm faktörlere ilişkin verilmiş olan cevaplarda erkek Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerinin ortalamalarının kadın Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerinin ortalamalarına oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine ilişkin olarak katılımcıların vermiş oldukları cevapların unvan değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediklerinin tespit edilmesi amacıyla Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır.

Yukarıda da açıklandığı üzere katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının varyanslarının homojenliğinin tespitinde Levene's test sonuçlarının anlamlılık değerinin 0.05'den büyük olup olmadığı kontrol edilmiştir. Yapılan Levene's test sonucuna göre katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. yani

anlamlılık değeri 0,045, vergi denetimi etkileşimi değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. değeri 0,080 ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine vermiş oldukları cevapların sig. değeri 0,727 olarak hesaplanmıştır. Bu değerler sonucunda katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi sorularına vermiş oldukları cevapların unvan değişkeni açısından grupların varyanslarının homojen olmadığı, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların unvan değişkeni açısından grupların varyanslarının homojen olduğu tespit edilmiştir. Bu hesaplamaların sonuçlarına göre gerçekleştirilen Bağımsız Örneklem T Testi sonuçları aşağıdaki tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12: Katılımcıların Unvan Değişkenine Göre T Testi Sonuçları

Boyutlar	Değişken	n	$\bar{x}$	Ss	sd	t	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	Vergi Müfettişi	344	3,7750	0,81703	0,12694	-1,259	0,218
	Vergi Müfettiş Yrd.	23	3,9348	0,57097			
Vergi Denetimi	Vergi Müfettişi	344	3,5867	0,79314	0,16861	-1,463	0,144
	Vergi Müfettiş Yrd.	23	3,8333	0,60093			
VEDAS	Vergi Müfettişi	344	3,7129	0,91288	0,19513	-0,524	0,600
	Vergi Müfettiş Yrd.	23	3,8152	0,79135			

Analiz sonucunda elde edilen ve yukarıdaki tablo 12'de yer alan bulgulara göre katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların unvan değişkeni açısından analiz edilmesi sonucunda p değerlerinin anlamlılık derecelerinin 0,05'den büyük olduğu dolayısıyla verilen cevaplarda unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak tüm faktörlere ilişkin verilmiş olan cevaplarda Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerinin ortalamalarının Vergi Müfettişlerinin görüşlerinin ortalamalarına oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

4.5.4.2. Yaş ve Kıdem Değişkenlerine Göre Varyans Analizi

Varyans analizi, ikiden fazla birbirinden bağımsız grup ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Analizin amacı araştırma bulgularını etkileyen faktörlerin etkilerinin belirlenmesidir. Araştırma bulgularını etkileyen faktör sayısı bir tane olduğunda tek yönlü varyans analizi kullanılmaktadır (Çayır Ervural, 2020: 928).

İkiden çok birbirinden bağımsız grup ortalamasının birbirlerinden farklarının karşılaştırılması için geliştirilmiş bir analiz yöntemi olarak tanımlanan Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) grup ortalamalarının birbirlerine eşit olup olmadıklarını test etmek için uygulanan bir yöntemidir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 238).

Bağımsız Örneklem T testinde olduğu gibi Tek Yönlü Varyans analizinin yapılabilmesi için birbirleriyle karşılaştırılacak grupların birbirinden bağımsız olmaları ve bu gruplardan elde edilecek ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir (Sipahi ve diğerleri, 2010: 124).

Ayrıca Tek Yönlü Varyans analizinin araştırmalarda kullanılabilmesi örnek büyüklüğünün normal dağılım sergilemesi ve grubu oluşturan üyelerin her birinin bağımsız olması gerektiği kabul edilmektedir (Büyüköztürk, 2014: 48).

Tek Yönlü Varyans (ANOVA) analizi gerçekleştirilmeden önce varyanslarının homojen olup olmadıklarının tespit edilmeleri gerekmektedir. Grup varyanslarının homojenliği Levene İstatistiği testi sonucuna göre tespit edilir. Test sonuçlarına göre hesaplanan Sig. (significant) anlamlılık değerlerinin 0,05'ten büyük ($p > 0,05$) olduğu durumlarda varyansların homojen olduğu, Sig. (significant) anlamlılık değerlerinin 0,05'ten küçük ($p < 0,05$) olduğu durumlarda varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bayram, 2013: 147).

Grup varyanslarının homojenliğinin test edilmesinin ardından Tek Yönlü Varyans (Anova) analizi yapılır. Analiz sonucunda elde edilen F ve Sig. değerleri gruplar arasından anlamlı bir fark olup olmadığını tespit etmek adına önemlidir. Sig. değeri 0,05'ten küçük ($p < 0,05$) ise gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır. Sig. değeri 0,05'ten büyük ($p > 0,05$) ise gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (Kılınç ve Sünbül, 2018: 177)

Tek Yönlü Varyans Anova analizi yalnızca grupların birbirinden farklı olup olmadığını gösterir. Gruplar arası farklılıkların hangi gruplar arasında olduğuna ilişkin bilgiler içermez. Gruplar arasında anlamlı bir fark bulunmuşsa bu farkların hangi gruplarda olduğunu belirlemek için Post-Hoc testi analizleri yapılır (Bayram, 2013:142).

Yapılan tüm bu açıklamalar ve varsayımlar doğrultusunda e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamalarının katılımcıların yaş ve kıdem değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla her bir değişken için Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi uygulanmıştır.

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerinin ölçülmesi amacıyla hazırlanan anket çalışmasına katılan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının yaş değişkeni aralıkları 25-35, 36-45, 46-55 ve 56-65 olmak üzere dört farklı kategoriye ayrılmıştır. Belirtildiği şekilde kategorize edilmiş yaş değişkenleri açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi için öncelikle karşılaştırılan grupların varyanslarının homojen olup olmadığına bakılmıştır. Varyansların homojen olup olmadığının tespiti yapılacak olan Post-Hoc testi analizinin belirlenmesinde önem arz etmektedir. Yaş değişkenlerinin varyanslarının homojenliğinin tespit edildiği Levene testi istatistik sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 13: Yaş Değişkenine Göre Homojenlik Testi Tablosu

Boyutlar	Levene İstatistiği	df1	df2	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	8,066	4	363	0,000
Vergi Denetimi	8,141	4	363	0,000
VEDAS	10,668	4	363	0,000

Yukarıda yer alan tablo 13’de görüldüğü üzere Levenet testine göre p değerleri $p < 0,005$ şeklinde hesaplanmıştır. Levene istatistiği karşılaştırılan her bir grup içindeki veri sayısından etkilenmektedir. p değerlerinin 0,05’ten küçük olması sonucu %95

güvenle yaş değişkenlerine göre grup varyanslarının homojen olarak dağılmadığı anlamına gelmektedir (Erbay ve Beydoğan, 2017: 251).

Levene testi istatistiğinin tespit edilmesinden sonra katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi adına Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi uygulanmıştır.

Tablo 14: Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre ANOVA Analizi Sonuçları

Boyutlar	Değişim	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	f	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	Grup İçi	18,596	4	6,199	10,317	0,00
	Gruplar Arası	218,092	363	0,601		
	Toplam	236,688	367			
Vergi Denetimi	Grup İçi	12,902	4	4,301	7,359	0,00
	Gruplar Arası	212,128	363	0,584		
	Toplam	225,029	367			
VEDAS	Grup İçi	16,107	4	5,369	6,869	0,00
	Gruplar Arası	283,735	363	0,782		
	Toplam	299,843	367			

Tablo 14’te görülen ve gruplar arası farklılığı belirlemek amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Varyans ANOVA sonucuna göre p değerleri 0,05’ten küçük çıkmıştır. Bu sonuç e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına verilen cevaplarda yaş değişkenine göre gözlenen farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu varsayımını ortaya koymaktadır.

Sorulara verilen cevaplarda yaş değişkenlerine göre oluşan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında gerçekleştiğini detaylı olarak saptamak üzere grup varyanslarının homojen dağılmadığı durumlarda yapılan Games-Howell testi uygulanmıştır. Games-Howell istatistiği hem t-testi hem de genişletilmiş t modülü tabanında çalıştığı için alanda liberal çoklu karşılaştırma testi olarak da geçmektedir (Erbay ve Beydoğan, 2017: 251).

Tablo 15: Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Games-Howell Testi Sonuçları

Boyutlar	Yaş		Ortalama	Se	P
Muhasebe Bilgi Sistemi	25-35	36-45	0,19437	0,10688	0,270
		46-55	,31515*	0,09660	0,007
		56-65	,74187*	0,16921	0,000
	36-45	25-35	-0,19437	0,10688	0,270
		46-55	0,12078	0,12664	0,776
		56-65	,54750*	0,18799	0,025
	46-55	25-35	-,31515*	0,09660	0,007
		36-45	-0,12078	0,12664	0,776
		56-65	0,42672	0,18234	0,100
	56-65	25-35	-,74187*	0,16921	0,000
		36-45	-,54750*	0,18799	0,025
		46-55	-0,42672	0,18234	0,100
Vergi Denetimi	25-35	36-45	0,14687	0,10318	0,487
		46-55	0,11963	0,09409	0,582
		56-65	,64656*	0,17573	0,003
	36-45	25-35	-0,14687	0,10318	0,487
		46-55	-0,02724	0,12001	0,996
		56-65	0,49969	0,19087	0,053
	46-55	25-35	-0,11963	0,09409	0,582
		36-45	0,02724	0,12001	0,996
		56-65	,52692*	0,18612	0,032
	56-65	25-35	-,64656*	0,17573	0,003
		36-45	-0,49969	0,19087	0,053
		46-55	-,52692*	0,18612	0,032
VEDAS	25-35	36-45	0,26228	0,11634	0,114
		46-55	,36521*	0,11267	0,008
		56-65	,63751*	0,19735	0,012
	36-45	25-35	-0,26228	0,11634	0,114
		46-55	0,10293	0,14000	0,883
		56-65	0,37523	0,21413	0,306
	46-55	25-35	-,36521*	0,11267	0,008
		36-45	-0,10293	0,14000	0,883
		56-65	0,27231	0,21216	0,577
	56-65	25-35	-,63751*	0,19735	0,012
		36-45	-0,37523	0,21413	0,306
		46-55	-0,27231	0,21216	0,577

Katılımcıların yaş değişkenlerine göre cevaplarındaki farklılığın istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığının anlaşılması adına Tek Yönlü Varyans testi uygulanmış, Tablo 14'te yer alan test sonuçlarına göre yaş değişkeni bakımından

verilen cevaplarda gözlenen farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu sonucuna ulaşılmıştır. Anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu saptamak adına ise Post-Hoc analizi yapılmak istenmiştir. Tek Yönlü Varyans test sonucunda grup varyanslarının homojen olarak dağılmadığı tespit edildiğinden Games-Howell testi Post-Hoc analizi için uygun görülmüştür.

Tablo 15'te yer alan Games-Howell testi sonuçlarına göre en çok 25-35 yaş aralığındaki katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş olduğu cevapların ortalamalarının 56-65 yaş aralığındaki katılımcıların cevaplarının ortalamalarından istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde yüksek olduğu görülmektedir.

E-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerinin ölçülmesi amacıyla hazırlanan anket çalışmasına katılan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının kıdem değişkeni aralıkları 1-5, 6-10, 11-15, 16-20, 21-25, 26-30, 31-35 ve 35-40 olmak üzere sekiz farklı kategoriye ayrılmıştır. Belirtildiği şekilde kategorize edilmiş kıdem değişkenleri açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi adına öncelikle karşılaştırılan grupların varyanslarının homojen olup olmadığına bakılmıştır. Yaş değişkenlerinin varyanslarının homojenliğinin tespit edildiği Levene testi istatistik sonuçları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 16: Kıdem Değişkenine Göre Homojenlik Testi Tablosu

Boyutlar	Levene İstatistiği	df1	df2	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	5,920	8	359	0,000
Vergi Denetimi	5,764	8	359	0,000
VEDAS	6,009	8	359	0,000

Yukarıdaki tablo 16'da görüldüğü üzere Levenet testine göre p değerleri $p < 0,005$ şeklinde hesaplanmıştır. p değerlerinin 0,05'ten küçük olması sonucu %95 güvenle kıdem değişkenlerine göre grup varyanslarının homojen olarak dağılmadığı anlamına gelmektedir.

Levene testi istatistiğinin tespit edilmesinden sonra katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi adına Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi uygulanmıştır.

Tablo 17: Katılımcıların Kıdem Değişkenine Göre ANOVA Analizi Sonuçları

Boyutlar	Değişim	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	f	p
Muhasebe Bilgi Sistemi	Grup İçi	19,215	8	2,745	4,531	0,000
	Gruplar Arası	217,473	359	0,606		
	Toplam	236,688	367			
Vergi Denetimi	Grup İçi	12,350	8	1,764	2,978	0,005
	Gruplar Arası	212,680	359	0,592		
	Toplam	225,029	367			
VEDAS	Grup İçi	21,386	8	3,055	3,939	0,000
	Gruplar Arası	278,456	359	0,776		
	Toplam	299,843	367			

Tablo 17’de yer alan ve gruplar arası farklılıkları belirlemek için gerçekleştirilen Tek Yönlü Varyans (ANOVA) testi sonucuna göre p değerleri 0,05’ten küçük çıkmıştır. Bu değer e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına verilen cevaplarda kıdem değişkenine göre gözlenen farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Anket sorularına verilen cevaplarda kıdem değişkenlerine göre oluşan bu anlamlı farklılığın hangi kıdem yılları arasında olduğunu detaylı olarak saptamak adına Games-Howell testi yapılmıştır.

Games-Howell testi, eşit olmayan varyanslar ve eşit olmayan örnek boyutları için tasarlanmıştır ve q istatistik dağılımını temel alır. Games-Howell test istatistiği, hem student t, hem de genişletilmiş t modülü tabanında çalıştığı için bu test istatistiğine “liberal çoklu karşılaştırma testi” adı verilmektedir (Games, 1971).

Tablo 18: Kıdem Değişkenine Göre Post-Hoc Games-Howell Testi Sonuçları (Özet)

Boyutlar	Kıdem		Ortalama	Se	P
Muhasebe Bilgi Sistemi	1-5	36-40	,54259	,29763	0,612
	6-10	36-40	,68671*	,20613	0,042
	11-15	36-40	,59259	,22101	0,160
	16-20	11-15	-,42821	,19835	0,391
	21-25	36-40	,37259	,23207	0,744
	26-30	6-10	-,36859	,14241	0,181
	31-35	6-10	-,43412	,52441	0,980
	36-40	6-10	-,68671*	,20613	0,042
Vergi Denetimi	1-5	36-40	,67160	,32140	0,448
	6-10	36-40	,65723	,22095	0,094
	11-15	36-40	,64117	,23458	0,146
	16-20	36-40	,35280	,27404	0,900
	21-25	36-40	,53410	,24295	0,374
	26-30	36-40	,53402	,25024	0,410
	31-35	1-5	-,40000	,46395	0,981
	36-40	1-5	-,67160	,32140	0,448
VEDAS	1-5	36-40	,51759	,41132	0,903
	6-10	36-40	,77723	,24149	0,055
	11-15	36-40	,66324	,25974	0,205
	16-20	6-10	-,53079	,18556	0,105
	21-25	6-10	-,39089	,16924	0,309
	26-30	36-40	,51812	,27152	0,553
	31-35	36-40	,44259	,59391	0,990
	36-40	6-10	-,77723	,24149	0,055

Katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevaplarda kıdem değişkenlerine göre oluşan anlamlı farklılığın hangi kıdem yılları arasında olduğunu detaylı olarak saptamak için yapılan Games-Howell testinin sonucunu gösteren tablodaki verilerin çok fazla olması nedeniyle yukarıda Tablo 18’de yalnızca kıdem değişkenlerinden istatistiksel olarak anlamlı fark oluşan verilere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Games-Howell testi sonucunda oluşan tablodan istatistiksel olarak anlamlı sonuç çıkmayan değişkenler çıkarılmış ve yukarıdaki özet tablo oluşturulmuştur.

Bu özet tablodan da görüleceği üzere e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi soruları ile VEDAS denetim programının etkinliği sorularına en çok 6-10 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların

ortalamalarının 36-40 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasından yüksek olduğu, istatistiksel olarak anlamlı farkın en fazla bu iki kıdem aralığı arasında olduğu tespit edilmiştir. E-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi sorularına ise en çok 1-5 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamalarının 36-40 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasından yüksek olduğu, istatistiksel olarak anlamlı farkın en fazla bu iki kıdem aralığı arasında olduğu tespit edilmiştir.

4.5.4.3. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki veya daha çok değişken ile olan ilişkisini tanımlamak, tespit etmek, bu değişkenler arasında ilişki varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Sungur, 2010: 115).

İlgilenilen iki değişken arasındaki ilişkinin derecesinin tespit edilmesi için korelasyon analizi kullanılır. Korelasyon analizinin regresyon analizinden farkı korelasyon analizinin değişkenler arasındaki ilişkinin yalnızca derecesini göstermesidir. İki değişken arasında yüksek korelasyon olması bu iki değişkenden birinin diğerinin nedeni olabileceğini ve diğerinden etkilendiğini göstermez. Korelasyon analizi iki değişken arasındaki nedensellik için kullanılmaz (Sönmez, 2018: 227).

İki değişken arasında ilişkinin gücü iki değişken arasındaki ilişkinin miktarı ile tanımlanır ve bu değer korelasyon katsayısı olarak adlandırılır. Korelasyon katsayıları (r) -1 ile +1 arasında bir değer alır. Korelasyon katsayısının sıfır olması değişkenler arasında ilişkinin olmadığı, katsayının $\pm 1,00$ olması değişkenler arasında mükemmel pozitif veya negatif doğrusal ilişki olduğu anlamına gelir (Sungur, 2010: 116).

İki ya da daha fazla oranlı ve eşit aralıklı ölçeğe uygun şekilde ölçümlenmiş değişkenler arasındaki ilişkinin derecesini belirlemek için Pearson korelasyon katsayısı kullanılır. Verilerin normal dağılıma sahip olması durumlarında Pearson korelasyon katsayısı, verilerin normal dağılmadığı durumlarda ise Spearman Rank korelasyon katsayısı tercih edilir (Sönmez, 2018: 228).

Korelasyon analizi yapılmadan önce araştırmaya ait görüşlerin normal dağılıp dağılmadığının tespit edilmesi, bunun sonucunda da korelasyon analizi için Pearson korelasyon veya Spearman Rank korelasyon katsayılarından hangisinin kullanılacağını belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmanın anket sorularının normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek amacıyla ölçek verilerinin çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Ölçek puanlarının basıklık ve çarpıklık değerlerinin normal dağılıma uygun frekans aralıkları arasında yer aldığı tespit edilmiş ve bu suretle anket sorularına verilen cevapların normal dağıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle korelasyon analizinde Pearson Korelasyon Katsayısı kullanılacaktır.

Ölçek değerlendirmelerinde Pearson Korelasyon Katsayısı 0,70 ile 1,00 arasında bir değer aldığı anda iki değişken arasında yüksek düzeyde, 0,30 ile 0,70 arası bir değer aldığı anda orta düzeyde ve 0,30'dan küçük bir değer aldığı anda ise düşük düzeyde bir ilişki olduğu kabul edilmektedir (Büyüköztürk, 2014: 32).

Bu bilgiler doğrultusunda araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerinin birbirleriyle olan ilişkilerinin belirlenmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmış ve yapılan bu analizlerde bulunan Pearson Korelasyon Değerleri aşağıdaki tablo 19'da gösterilmiştir. Söz konusu tabloda analize tabi tutulan değişkenler için istatistiksel açıdan anlamlı olan değerlere yer verilmiştir.

Tablo 19: Korelasyon Testi Sonuçları

Değişkenler	Muhasebe Bilgi Sistemine Katkıları	Vergi Denetimine Katkıları	VEDAS Soruları
Muhasebe Bilgi Sistemi	1		
Vergi Denetimi	,836**	1	
VEDAS	,705**	,731**	1

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Yukarıda yapılan korelasyon analizi sonucunda hesaplanan Pearson Korelasyon Katsayılarının tamamının 0,70 ile 1,00 arasında değer aldığı

görülmektedir. Bu sonuç ile e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerin birbiriyle yüksek düzeyde pozitif yönlü anlamlı ilişkilerinin olduğu belirlenmiştir.

4.6. ARAŞTIRMA BULGU VE DEĞERLENDİRİLMELERİ

Türkiye’de e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliğinin ölçülmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerini almak üzere anket çalışması planlanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli 7776 adet Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısının oluşturduğu araştırmanın ana kütesini en iyi temsil edecek örneklem büyüklüğü 367 kişi olarak hesaplanmış ve hesaplanan sayıda geçerli anket değerlendirilmiştir. Demografik özellikler dışındaki anket soruları katılımcıların algı, bakış açıları ve görüşlerini ölçmeye yönelik olarak 5’li Liket Ölçeğinde hazırlanmıştır. Araştırmada elde edilen verilerin istatistiksel olarak incelemesinde SPSS 28 istatistik paket programından faydalanılmıştır.

Öncelikle anketin geçerliliğinin ve güvenilirliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Anketin geçerliliğini ölçmek adına AFA yapılmış ve elde edilen değerlerin faktör analizi için yeterlilikleri KMO katsayısı ve Barlett Sphericity istatistiği ile tespit edilmiştir. Analize alınan $n=21$ maddenin öz değerinin anketin ilk uygulandığı biçimde olduğu gibi 1’den büyük olan üç faktör altında toplandığı görülmüştür. Anketin geçerliliğine ek olarak güvenilirliğini ölçmek amacıyla maddelerin iç tutarlılığının bir ölçüsü olan Cronbach α katsayısı hesaplanmıştır. Anket faktörlerinin ve tüm anket ölçeğinin Cronbach α değerleri 0,80’in üzerinde oldukça yüksek değerler almıştır. Bu sonuçlar dikkate alındığında değişkenlere ait Cronbach α değerlerinin geçerli olduğu ve bundan dolayı da ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma modelinde yer alan ölçeklere uygulanan faktör analizleri sonrası ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri hesaplanmıştır. Anket sorularına verilen cevapların puanlarının faktörler itibariyle ortalamalarının 3,6022 ile 3,7850 arasında değiştiği, faktörlerin ve tüm anket ölçeklerinin ortalamalarının standart sapmalarının da 0,75686 ile 0,90512 arasında olduğu görülmüştür. Ayrıca

anket ölçek puanlarının basıklık ve çarpıklık katsayıları hesaplanmış ve bu katsayılara ilişkin sonuçlar da araştırmaya ait görüşlerin normal dağıldığını göstermiştir.

Katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevaplar detaylı olarak analiz edildiğinde, katılımcıların araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamasının 3,7850 ve söz konusu 10 adet soruya ait cevapların ortalamasının standart sapmasının 0,80417 olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar ankette yer alan ifadeler doğrultusunda katılımcıların; e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine katkı verdiği, muhasebenin temel kavramlarını daha anlamlı hale getirdiği, muhasebe bilgi sisteminin işleyiş sürecini hızlandırdığı, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi için önemli yeniliklere sahip olduğu, işletme içerisinde etkin bir iç kontrol yapısı kurulmasına olanak sağladığı, işletmelerin yatırımlarının doğru yönlendirilmesi konusunda yöneticilere katkıda bulunduğu, muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanan faydalı bilgilere muhasebe paydaşlarının kolay ulaşabilmesi ve bu bilgilerin kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşılması bakımından önemli yeniliklerle beraber işletmelerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilme gücünü artırdığı yönünde görüş bildirdikleri sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Araştırmada yer alan e-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasının 3,6022 ve söz konusu 6 adet soruya ait cevapların ortalamasının standart sapmasının 0,78411 olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar ankette yer alan ifadeler doğrultusunda katılımcıların, e-muhasebe uygulamalarının kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması ve verginin tabana yayılması konularında önemli bir rol üstlendiği, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinde azalmaya neden olduğu, vergi kayıp kaçacağını azalttığı, e-defter ve e-fatura yükümlülüğü bulunan mükellefler hakkında yürütülen vergi incelemelerinin daha etkin ve kısa sürede tamamlanabildiği, e-muhasebe uygulamalarının güvenilirliğinin GİB tarafından sağlandığı yönünde görüş bildirdikleri sonucuna ulaşıldığını göstermektedir.

Anketin katılımcıların VEDAS kullanıp kullanmadığının tespitine yönelik olan soruya katılımcıların % 91'lik kısmının evet ve % 9'luk kısmının ise hayır cevabı verdiği tespit edilmiştir. Ayrıca katılımcıların VEDAS denetim programının etkinliği

sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamasının 3,7193 ve söz konusu altı adet soruya ait cevapların standart sapmasının 0,90512 olduğu görülmektedir. Bu veriler katılımcıların, VEDAS denetim programının vergi incelemelerinin daha hızlı, kolay ve doğru yürütülmesine olanak sağlayarak vergi denetimde etkinliği artırdığı, e-defter ve e-belge raporlarının VEDAS'a yüklenmesi ve elde edilen verilerin analiz edilmesinin kolaylaştırdığı, VEDAS'ın yeterli teknik donanıma sahip ve VEDAS'ın teknolojik gelişmelere ayak uyduran bir program olduğu yönünde görüşlerinin hakim olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Tüm bu analizlerin dışında araştırma modelinde yer alan değişkenlere ilişkin olarak katılımcıların vermiş oldukları cevapların katılımcıların cinsiyet, yaş, kıdem yılı ve unvan gibi demografik niteliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amacıyla Bağımsız Örneklem T-testi, Tek Yönlü Varyans analizi ve tamamlayıcı Post-Hoc analizleri yapılmıştır. Ayrıca değişkenlerin arasındaki ilişkileri ortaya koymaya yönelik Pearson Korelasyon Katsayıları hesaplanmıştır. Cinsiyet değişkenine göre yapılan Bağımsız Örneklem T-testi sonucuna göre katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevaplarda cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Kadın katılımcıların cevap puanlarının faktörler itibariyle ortalamalarının 3,4280 ile 3,4938 arasında değiştiği, erkek katılımcıların cevap puanlarının ise 3,6515 ile 3,8703 arasında yer aldığı görülmüştür. Bu sonuca göre erkek katılımcıların vermiş oldukları cevapların kadın katılımcıların cevaplarına oranla daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Unvan değişkenine göre yapılan Bağımsız Örneklem T-testi sonucuna göre ise katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevaplarda unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak tüm faktörlere ilişkin verilmiş olan cevaplarda Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerinin ortalamalarının Vergi Müfettişlerinin görüşlerinin ortalamalarına oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

Katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi adına Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi uygulanmıştır. Yapılan analiz, katılımcılar tarafından anket sorularına verilen cevaplarda yaş değişkenine göre gözlenen farklılığın istatistiksel olarak anlamlı

olduğunu ortaya koymuştur. Sorulara verilen cevaplarda yaş değişkenlerine göre oluşan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunu detaylı olarak saptamak için Games-Howell testi yapılmış ve test sonucuna göre 25-35 yaş aralığındaki katılımcıların anket sorularına vermiş olduğu cevapların ortalamalarının 56-65 yaş aralığındaki katılımcıların cevaplarının ortalamalarından istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun dışında ayrıca katılımcıların anket sorularına vermiş oldukları cevapların ortalamalarının kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi adına Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi yapılmıştır. Yapılan bu analiz de katılımcılar tarafından anket sorularına verilen cevaplarda kıdem değişkenine göre gözlenen farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucunu ortaya koymuştur. Bu sonuca ilişkin olarak yapılan Games-Howell testi sonucunda, e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi soruları ile VEDAS denetim programının etkinliği sorularına en çok 6-10 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamalarının 36-40 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasından yüksek olduğu, istatistiksel olarak anlamlı farkın en fazla bu iki kıdem aralığı arasında olduğu tespit edilmiştir. E-muhasebe uygulamalarının vergi denetimi etkileşimi sorularına ise en çok 1-5 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamalarının 36-40 yılları arası kıdemi olan katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasından yüksek olduğu, istatistiksel olarak anlamlı farkın en fazla bu iki kıdem aralığı arasında olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca araştırma modelinde yer alan e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ile VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerin arasındaki ilişkilerinin belirlenmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Anket sorularına verilen cevapların normal dağılmış olması nedeniyle korelasyon analizinde Pearson Korelasyon Katsayısı kullanılmıştır. Hesaplanan Pearson Korelasyon Katsayılarına göre e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ile VEDAS programının etkinliği değişkenlerin birbiriyle yüksek düzeyde pozitif yönlü anlamlı ilişkileri saptanmıştır.

SONUÇ

Özel sektörün bilişim ve enformasyon teknolojilerindeki gelişmelere kayıtsız kalmayışı ile başlayan süreç, kamu otoritesinin de yeniliklere ayak uydurması ile devlet kurum ve kuruluşlarının hizmetlerinin elektronik olarak sunumu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Küreselleşmenin etkileriyle büyük bir ivme ile gelişen teknolojiye özel sektör kadar kamu sektörünün de uyum sağlaması gerekliliği ortaya çıkmıştır. En çok da özel sektörle en fazla ilişkide bulunan kamu kurumu olarak vergi idaresinin teknolojik gelişmelere uyum sağlaması, gelişen dünya düzenine ayak uydurması gerektiği açıktır. Hantal bürokrasinin etkilerinin doğal sonucu olarak kamu sektörü şüphesiz bireyler ve özel şirketler kadar teknolojik gelişmelere uyum sağlama konusunda esnek olmayabilmektedir. Ancak Türkiye’de vergi idaresi özellikle son yıllarda başlattığı e-muhasebe uygulamaları ile hem özel sektörün işini kolaylaştırmış hem de mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu artırarak verginin eksiksiz beyan edilmesi, vergi kayıp kaçığının en aza indirilmesi ve vergi denetiminin daha etkin bir hale gelmesi hususlarında önemli gelişmeler kaydetmiştir.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak ticari işlemlerin hızlanmasının yanı sıra işletmeler için bir de artan rekabet ortamına ayak uydurma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorlu rekabet koşullarına uyum sağlamak adına işletmeler için faydalı bilgiye doğru zamanda ve eksiksiz ulaşmanın öneminin artması, muhasebe bilgi sisteminin bütün alt bileşenlerinin daha hızlı, etkin ve verimli olması gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda e-muhasebe uygulamaları muhasebe bilgi sisteminin bilişim ve enformasyon teknolojilerindeki gelişmelere ayak uydurmasına olanak sağlamış ve bu doğrultuda sistemin işletme yönetiminde daha aktif ve kapsamlı bir role sahip olmasına bilhassa yönetimin karar alma, planlama ve kontrol fonksiyonlarının işlerlik kazanmasına katkıda bulunmuştur. Ayrıca muhasebe bilgi sistemi günümüz ticari hayat koşullarında paydaşlarına sayısal veri sağlama konusunda da aktif bir görev üstlenmiştir. Tüm bu beklentileri karşılayabilmek adına işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin etkin ve verimli bir yapıya sahip olabilmesi gerekliliği kaçınılmazdır. Ticaret hacminin çok yüksek tutarlara ulaştığı ve ticari işlemlerde hızın büyük öneme sahip olduğu günümüz koşullarında e-muhasebe

uygulamalarının sistemin işlerliği adına da oldukça önemli bir misyona sahip olduğu da açıktır.

Türkiye’de e-muhasebe uygulamaları muhasebe bilgi sistemi için olduğu kadar vergi uygulamaları bakımından da önemli roller üstlenmiştir. Bu bağlamda e-muhasebe uygulamaları verginin tarh edilmesi aşamasında borç miktarını belirten vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi, tahakkuk eden verginin elektronik araçlarla tahsil edilmesi ve beyan edilen verginin doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapılan denetimlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi gibi vergisel işlemlerin bütün boyutlarını kapsamaktadır. E-muhasebe uygulamaları ile mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda verebilmekte, defterlerini elektronik ortamda tutabilmekte, faturalarını elektronik olarak düzenleyebilmekte ve defter ve belgelerini elektronik olarak arşivleyebilmektedirler. Vergisel işlemlerin tüm aşamalarında kullanılan e-muhasebe uygulamaları mükellefler için zamandan ve paradan tasarruf sağlamakla birlikte vergi idaresine de kayıt dışı ekonominin azaltılması, verginin tabana yayılması ve vergi gelirlerinin artırılması gibi avantajlar sağlamaktadır.

E-muhasebe uygulamalarının yaygınlaşması ile geleneksel vergi denetimi anlayışı yerini teknolojinin getirmiş olduğu imkanlar doğrultusunda elektronik ortamda gerçekleştirilen modern denetim tekniklerine bırakmıştır. Bu bağlamda 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda tarh edilen vergi tutarları ile incelenen mükellef sayıları birlikte analiz edildiğinde, yıllar itibariyle incelenen mükellef sayılarında çok fazla değişiklik olmamasına rağmen tarh edilen vergi ve kesilmesi istenen usulsüzlük cezası tutarlarının arttığı görülmektedir. Vergi incelemelerinin VEDAS adlı e-denetim analiz sistemi ile çağdaş denetim teknikleri kullanılarak daha çok e-beyanname, e-defter ve e-fatura üzerinden elektronik olarak yapılması vergi denetimlerinde etkinliğin ve başarının arttığını açıkça göstermektedir. Vergi incelemeleri sonucunda tarh edilen vergi tutarları ile kesilen vergi cezalarının yıllar itibariyle artmasının birden fazla nedeni olmakla birlikte bu artışın en önemli etkenlerinden birisinin vergi idaresinin günümüz teknolojisine ayak uydurarak e-muhasebe uygulamalarını yürürlüğe koyması ve vergi denetimlerinin bu e-uygulamalar üzerinden yapılması olduğu açıktır.

Türkiye’de e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliğinin ölçülmesi amacıyla

Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının görüşlerini almak üzere gerçekleŐtirdiĐimiz anket çalışması kapsamında e-muhasebe uygulamalarının, muhasebe bilgi sistemine önemli katkılar sağladığı, sisteminin işleyiş sürecini hızlandırdığı, ticari hayata işlerlik kazandırdığı, yöneticilerin ve muhasebe bilgi sistemi ile ilişkili kişilerin işlerini kolaylaştırdığı, faydalı bilgilere muhasebe paydaşlarının kolay ulaŐabilmesini sağladığı ve işletmelerin rekabet edebilme gücünü artırdığı görüŐleri ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte çalışma sonucunda e-muhasebe uygulamalarının kayıt dıŐılıĐın azaltılması, vergiye gönüllü uyumunun artırılması, kaçakçılık fiillerinin önlenmesi ve vergi incelemelerinin daha etkin ve kısa sürede yapılabilmesi bakımlarından önemli yeniliklere sahip olduğu anlaŐılmıŐtır. Ayrıca  alıŐma kapsamında, VEDAS denetim programı ile vergi incelemelerinde etkinliğin artırıldığı, VEDAS'ın teknik açıdan yeterli olduğu ve yeniliklere ayak uydurduğu yönünde görüşlerin ağırlıklı olduğu sonucu ortaya çıkarılmıştır. Bu sonuçlar ve analizler katılımcıların e-muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi etkileşimi, vergi denetimi etkileşimi ve VEDAS denetim programının etkinliği değişkenlerine bakış açılarının olduğa olumlu olduğuna işaret etmektedir.

Küreselleşmenin yanı sıra bilişim ve enformasyon teknolojilerinde yaşanan gelişmelere vergi idaresinin kayıtsız kalmayışı ile başlayan ve günümüze kadar uzanan süreç sonucunda e-muhasebe uygulamaları zamanla önemli aşamalar kaydederek mevcut halini almıştır. E-muhasebe uygulamaları yalnızca muhasebe bilgi sistemine katkı sağlayarak özel sektörün geliŐmesine imkan sağlamakta kalmamış aynı zamanda vergi uygulamaları açısından getirdiği yenilikler ile de vergi idaresi için önemli bir unsur konumuna gelmiştir. Ayrıca e-muhasebe uygulamaları bütün bunların dışında vergi denetim tekniklerinin geliŐmesine, vergi kayıp kaçaklarının  nlenmesine, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına, verginin tabana yayılmasına ve vergi gelirlerinin artırılmasına imkan sağlamıştır. Her uygulama gibi e-muhasebe uygulamalarının da eksikleri olduğu gibi düzeltilmesi ve gelişme kaydetmesi gereken yönleri de bulunmaktadır. Ancak e-muhasebe uygulamalarının mevcut gelişimi ve işlerliği göze alındığında daha da geliŐeceĐi ve muhasebe bilgi sistemine ve vergi denetimine daha fazla katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

Acar, D., Usul, H., Dinç, E. ve Demir, Ş. D. (2018). *Örneklerle Açıklamalı BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Akbey, F. (2014). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 29(1): 63-103.

Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Kalite Matbaası.

Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgül, A. ve Çevik, O. (2003). *İstatistiksel Analiz Teknikleri: SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları*. Ankara: Emek Ofset.

Akgün, A. İ. ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi*. 20 (2): 21-36.

Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktaş, R. (1999). *Bütünleşik Sistemler ve Muhasebe Etkisi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Aldemir, C. ve Atağan, G. (2018). Bir Entelektüel Göçün Anatomisi: Fritz Neumark, Türk Kamu Mali Yönetiminin ve Devlet Muhasebe Sisteminin İnşası. *MODAV International Conferences on Accounting (MODAVICA)*. 2: 92-106.

Altıntaş, N. (2011). Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1: 175-188.

Arıkan, N. A. (2013). Vergi Usul Kanunu’nda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*. 382: 45-55.

Arıkan, Y. (2004). *Dünden Bugüne Türkiye’de Muhasebecilik ve İSMMM Tarihi*. İstanbul: İSMMM Odası Yayınları.

Arıkan, Z. (1996). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 37: 269-281.

Aslan, A. (2002). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu. *Vergi Dünyası Dergisi*. 250: 2-7.

Aslan, S. (2015). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Umut Kitap.

Atabey, N. A., Yılmaz, B. ve Yılmaz, N. (2018). Ortaçağ Avrupa’sında İktisadi Ve Siyasi Tarih Çerçevesinde Muhasebe İhtiyacı Ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği: Lisans ve Lisansüstü Öğrenciler İçin Bir Rehber. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 15: 7-38.

Ataman, Ü. (2000). *Genel Muhasebe. Muhasebede Dönemiçi İşlemleri*. İstanbul: Türkmenevi Kitabevi.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 9(3): 209- 240.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyum. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(8): 39-55.

Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*. 1: 110-128.

Aydın, B. (2006). Kayıtdışı Ekonomi- Vergi Denetimi- İdari Yapı-7. *Maliye ve Sigorta Yorumlar*. 1-12.

Aydın, Ş. ve Lodos, K. (2007). *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.

Balcı, A. (2004). *Sosyal Bilimlerde Araştırma: Yöntem, Teknik ve İlkeler*. Ankara: Pegema Yayıncılık.

Bay, H. (2018). Türk Vergi Hukukunda Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler. Yerelden Globale Stratejik Araştırmalar IV. 51-61.

Bayram N. (2013). *Sosyal Bilimlerde SPSS İle Veri Analizi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*. 59: 64-71

Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2019). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükoztürk, Ş. (2014). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi.

Can, A. V. (2007). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*. 0(12): 1-15.

Can, A.V. (2008). Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*. 0(15): 1-10.

Can, İ., Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2014). *Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 81: 143- 162.

Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları.

Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.

Çanakçıoğlu, M. (2014). *Finansal Muhasebe Yeterlilik ve Staj Sınavlarına Hazırlık Kitabı*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

Çanakçıoğlu, M. (2018). Geçmişten Günümüze Türkiye’deki Muhasebe Sistemleri. *Turkish Studies*. 13(23): 11-23.

Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 21: 127-141.

Çayır Ervural, B. (2020). Varyans Analizi (ANOVA) ve Kovaryans Analizi (ANCOVA) İle Deney Tasarımı: Bir Gıda İşletmesinin Tedarik Süresine Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesi. *BŞEÜ Fen Bilimleri Dergisi*. 7 (2): 923-941.

Çelik, O. (2003). Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Tartışma Metinleri*. 52: 1-24.

Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 2(1): 79-86.

Dabbağöğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi. *Kafkas Üniversitesi Dergisi*. 26: 109-115.

Dabbağöğlu, K. (2011). *Muhasebe Teorisi, Fonksiyonel Yaklaşım, Kontrol-Kayıt-Raporlama-Analiz*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Dinç, E. ve Atasel, Y. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*. 12: 267-283.

Doğan, A. (1998). *Genel Muhasebe*. Tuna Matbaacılık: Kayseri.

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 9(4): 770-786.

Doğan, N ve Başokçu, T. O. (2010). İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*. 1(2): .65-71.

Doğan, U. (2012). 100 Soruda E-Defter. *Vergi Sorunları Dergisi*. 280.

Doğan, U. ve Tercan, Y. (2015). E-Defter İle Neler Değişti, Neler Değişecek. *E-Yaklaşım Dergisi*.

Durmuş, A. H. ve Arat, M. E. (2004). *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Duman, H., Özpeynirci, R. ve Bezirci. M. (2005). Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 2(5): 111-119.

E-Defter Uygulaması Teknik Kılavuz. v 1.8. Mayıs 2021.

E-Defter Uygulaması XBRL GL Genel Açıklamalar. v 1.6. Temmuz 2017.

E-Fatura Görüntüleyici (Kullanım Kılavuzu). v 1.0. Eylül 2015.

E-Fatura Uygulamasını GİB-Portal Yöntemi ile Kullanan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar. 2016.

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

Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U. ve Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Elmacı, O. ve Tutkavul, K. (2017). Muhasebe Eğitiminde Stratejik Yol Haritasının Belirlenmesinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Eğitiminden Beklentilerin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*. 3(14): 192-207.

Erbay, Ş. ve Beydoğan, H. O. (2017). Eğitimcilerin Eğitim Araştırmalarına Yönelik Tutumları. *Ahi Evran Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi Dergisi*. 18(3): 246-260.

Erdoğan, M. (2000). Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 2(4): 113-118.

Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*. 1:282-303.

Erol, A. (2009). Vergi Denetiminde Hukuki Özen. *Yaklaşım Dergisi*. 194: 67-73.

Ertürk, A. (2012). E-Defter Uygulamasına İlişkin Hususlar ile E-Defter Müessesesinin Güçlü ve Zayıf Noktaları. *Yaklaşım Dergisi*. 230(2).

Esmeray, A. ve Dağlı, Ö. B. (2017). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 9(4): 748-769.

Fidan, H. (2018). Tarım Muhasebesinin Tanımı, Önemi ve Amaçları. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(1): 92-99.

Games, P.A. (1971). Multiple comparisons of means. *American Educational Research Journal*. 8: 531-564.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2017-2021 Faaliyet Raporları

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). <https://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html>, (23.02.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2022). <https://www.gib.gov.tr>, (07.01.2022).

Gökçen, G. (2021). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım.

Gökçen, G., Ataman, B., ve Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 27: 86-94

Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu Ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. 1: 167-177

Groeneveld, R.A., ve Meeden, G. (1984). Measuring Skewness and Kurtosis. *Journal of the Royal Statistical Society: Series D (The Statistician)*. 33(4): 391-399

Güçlü, S. (2004). Vergi Denetiminde Tarafsızlık. *E-Yaklaşım Dergisi*.

Gülçin, K. (2018). Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(58): 669-682.

Gülten, S. ve Erdem A. (2016) E Uygulamalar Seminer Notları.pdf. 07.10.2016.

Güney, A. (2013). Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 2(3): 276-280.

Güney, A. (2014). Role Of Tecnology In Accounting and E-Accounting . *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 152: 852-855.

Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Felsefe-Yöntem- Analiz*. Ankara: Seçkin Yayınları.

Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)*. İstanbul: Avcıol Basım.

Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimattan Cumhuriyete)*. İstanbul: Süryay Yayınları.

Güvemli, O. (2012). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi. *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını*. 1-26.

Güvemli, O. (2015). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen– Batılılaşmaya). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 9: 5-17.

Güvemli, M. ve Kaya, M.A. (2015). *Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim 1839-1885. MUFTAV Dergisi*. 9: 43-65.

Hacırüstemoğlu, R. (2008). Bilgi Çağında Muhasebe Eğitimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 10(3). 1-6.

Haftacı, V. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. İzmit: Umuttepe Yayınları.

Hiçşasmaz, M. (1958). *Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesirleri*. Ankara: Ajans Türk Matbaası.

Hiçşasmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK). (1995). *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*. İstanbul: Hesap Uzmanları Kurulu 50. Yıl Armağanı.

İbiş, C., Çatıkkaş, Ö. ve Çoban Çelikdemir, N. (2018). *Banka Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Kanun Hükmünde Kararname (178 Sayılı), 14.12.1983 Tarih ve 18251 (M) Sayılı Resmi Gazete.

Kanun Hükmünde Kararname (660 Sayılı), 02.11.2011Tarih ve 28103 (M) Sayılı Resmi Gazete.

Karabayır, M. E. ve Ertugay, E. (2010). Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 65(4): 195-198.

Karacan, S. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*. Kocaeli: Umuttepe Yayın.

Karasioğlu, F., Göktürk, İ. E. ve İyibildiren, M. (2021). Konya Organize Sanayi Bölgesi'nde YMM Hizmeti Alan Firmaların Yönetim Muhasebesi Uygulama Gücü ve YMM'lerin Rolü. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 45: 1-20.

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim Türk Denetim Standartlarına Uyumlaştırılmış*. Ankara: Nobel Yayınları.

Kaygusuz, S. Y., Arslan, Ü. ve Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe 1*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.

Kefe, İ. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*. 1 (1): 20-33.

Kıldış, Y. (2008). Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış. *Vergi Dünyası*. 321: 126-131.

Kılınç, E. ve Sünbül, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Tasarımlar İçin Bir Rehber*. Konya: Eğitim Yayınevi.

Kocamış, T. U. ve Kekeç, M. (2017). Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *International Conference On Eurasian Economies*. 4: 277-281.

Kula Kartal, S. ve Mor Dirlik, E. (2016). Geçerlik Kavramının Tarihsel Gelişimi Ve Güvenirlikte En Çok Tercih Edilen Yöntem: Cronbach Alfa Katsayısı. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 16(4): 1865-1879.

Küçüksavaş, N. (2001). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Kare Yayınları.

Moğol, T. ve Üyümez, E. (2004). Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi. *Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı*. (ss. 573- 599), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10 – 14 Mayıs 2004.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri Numaralı), 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete.

Mutluer, K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Odabaşı, Y. (1999). *Anket Yöntemi*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öndeş, T. (2012). *Genel Muhasebe*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 67-92.

Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 2(1): 113-128.

Özal, O., Yıldırım, O. ve Tek, N. (1999). *Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları*. İzmir: İlkem Ofset Basım Yayın.

Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 15(1): 155-182.

Öztürk, E. ve Fındık, H. (2016). Muhasebe Okullarının Etkisinde Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçevesinin Evrimi: Türkiye'ye Yönelik Bilimsel Literatür İncelemesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 12(12): 211-224.

Öztürk, E. ve Öktem, B. (2019). Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Günümüz Raporlama Düşüncesi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 29(154): 33-51.

Öztürk, M. S. ve Çarıkçı, O. (2019). Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*. 7(16): 1007-1026.

Pehlivan, O. (2005). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. (2018), *Örneklerle UFRS Kayıtları*. Ankara: Özbaran Ofset.

Sarılı, M. A. (2003). *Türkiy’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler, Muhasebe Denetimine Bakış*. İstanbul: İTO Yayınları.

Sevilengül, O. (2000). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sipahi, B., Yurtkoru, E. S. ve Çinko, M. (2010). *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 43: 133-73.

Sönmez, H. (2018). *İstatistik*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.

Sungur, O. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Uygulamaları*. Ankara: Asil Yayın.

Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesine Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.

Şen, İ.K. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(1): 21 – 36.

Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi Güncellemesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.

Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Taytak, M. ve Akyüz Dalkıran, T. (2019). Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 6(1): 109-132.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021).

<https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-misyon-vizyon>, (04.01.2022).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021).

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/2020-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>, (04.01.2022).

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2007). *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tektüfekçi, F. (2012). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Uygulamalarına Entegrasyonu Ve Bütünleşik Sistemlerle Olan Etkileşim. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 4(2): 51-59.

Tektüfekçi, F. (2016). *E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları*. İzmir: Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim.

Tektüfekçi, F. (2017). E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*. 12(1): 79-88.

Tektüfekçi, F. (2018). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Uygulamalarına Entegrasyonu Ve Bütünleşik Sistemlerle Olan Etkileşim. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 4(2): 51-59.

Tektüfekçi, F. (2018). Muhasebe ve Denetim Ontolojisinde E-Dönüşüm Süreci Kapsamındaki Dijital Paradigmalara Teorik Ve Felsefi Açıdan Pragmatik Yaklaşım. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20: 358-376.

Tektüfekçi, F. (2018). Türkiye’de E- Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge ve Defter Kontrolü İle Denetimi Üzerine Bir İnceleme. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(1): 101-119.

Tercan, Y. (2015). Elektronik Defter Standardı: XBRL. *Vergi Sorunları Dergisi*. 322: 71-85.

Tosuner, M., Arıkan, Z. ve Yereli, A. B. (1998). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Neşa Ofset Yayınları.

Turan, A. H., ve Özgen, F. B. (2011). Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 10(1): 134-147.

Türkcan, E. (2001). *Teknolojinin Ekonomi Politikası*. Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Türksoy, A. (1998). *Otel Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Uçma, T. (2011). Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 11(35): 117-143.

Uçma, T. (2012). Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 2: 145-178.

Ulu, A. (1993). *Muhasebe-Temel İlkeler ve Kayıtlar Düzeni*. Aydın: Taşkın Ofset.

Uluslan, H., Elçin, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 55: 11-34.

Uysal, İ. ve Kılıç, A. B. (2022). Normal Dağılım İkilemi. *Anadolu Journal of Educational Sciences International*. 12(1): 220-248.

Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*. İstanbul: Beta Yayınları.

Vergi Denetim Kurulu 2017-2021 Faaliyet Raporları.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 397). 05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 416). 28.06.2012 tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 421). 14.12.2012 Tarih ve 29497 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 424). 21.02.2013 Tarih ve 28566 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 433). 30.12.2013 Tarih ve 28867 (M) Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 447). 04.04.2015 Tarih ve 29316 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 454). 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 461). 25.12.2015 Tarih ve 29573 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486). 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487). 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509). 09.10.2019 tarihli ve 30923 Sayılı Resmi Gazete.

Yalçın, H., Ergüden, E. ve Kaplan, A. (2022). Vergi Denetim Kurulu Denetim Performansının Topsis Yöntemi İle Analizi Ve Vergi Denetim Kurulu Eğitimlerinin Etkinliğine Yönelik Öneriler. 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabı. (ss. 153-159), Düzenleyen Selçuk Üniversitesi. Bolu. 18-22 Mayıs 2022.

Yalkın, Y. K. (1979). *Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulaması*. Ankara: Baylan Matbaası.

Yardımcıoğlu, M. ve Özer, Ö. (2011). Genişletilebilir İşletme Programlama Dili (XBRL). *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*. 1(2): 79-106.

Yazıcı, M. (2003). *Kurumsal Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2014). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yereli, A. N. (2007). Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 7(23): 15-31.

Yıldız, D. ve Uzunsakal, E. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması Ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*. 1: 14-28.

Yılancı, M. (2001). Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3(3): 37-50.

Yıldız, Ş. ve Akyel, N. (2018). Yeni Muhasebe Uzmanlık Alanlarının Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*. 79: 47-66.

Yılmaz, B. ve Yılmaz, H. (2016). Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(45): 924-933.

Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi. *TBB Dergisi*. 100: 255-270.

Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 18: 180-192.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. 12.03.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. 15/7/2018 Tarih ve 30479 Sayılı Resmi Gazete.



EK 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

Sayın Katılımcı;

İşbu anket formu Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Çalışmada, bu anket formu aracılığıyla Türkiye’deki e-muhasebe uygulamalarının; muhasebe bilgi sistemi ve vergi denetimine sağladıkları katkıların, uygulama açısından avantajlarının ve aynı zamanda sistemi kullanımda karşılaşılan zorluklar ile varsa zayıf yönlerinin irdelenmesi amaçlanmıştır. 6698 Sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu kapsamında katılımcı kimlik ve bilgileri paylaşılmayacak, araştırma bulgu ve değerlendirmelerinden sadece akademik yayında yararlanılacak olup, veriler kesinlikle amacı dışında kullanılmayacaktır. Değerli katılımınız ve desteğiniz için teşekkür ederiz. (Not: Anket formu 2 sayfadan oluşmaktadır).

Feyyaz ÖNER (Yüksek Lisans Tez Öğrencisi)

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı

Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ (Tez Danışmanı)

Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Demografik Özellikler

Cinsiyetiniz	: Kadın	Erkek						
Yaşınız	: 25-35	36-45	46-55	56-65				
Kıdem Yılıınız	: 1-5	6-10	11-15	16-20	21-25	26-30	31-35	36-40
Unvanınız	: Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı						

Aşağıda yer alan 1.-10. sıralardaki soruları cevaplarken; (1) Hiç Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum seçeneklerinden Size en uygun olanı işaretleyiniz.

No	ANKET SORULARI	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Tamamen Katılıyorum
A-) Muhasebe Bilgi Sistemine Katkıları Hakkında Sorular						
1	E-Muhasebe Uygulamaları, muhasebe bilgi sisteminin kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama ve analiz etme işlevlerini kolaylaştırma bakımından önemli katkılar sağlamaktadır.					
2	E-Muhasebe Uygulamaları, muhasebenin temel kavramlarından; sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, parayla ölçülme ve tam açıklama başta olmak üzere kavramları daha anlamlı bir hale getirmektedir.					
3	E-Muhasebe Uygulamaları, bir bilgi sistemi olan muhasebenin işleyiş sürecini hızlandırmakta ve muhasebe meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin) işlerini kolaylaştırmaktadır.					
4	E-Muhasebe Uygulamaları, elde edilen verileri muhasebe programlarında e-defter uygulamaları bazında yevmiye defteri ve defteri kebire aktarırken önemli kolaylıklar ve zaman tasarrufu sağlamaktadır.					

No	A-) Muhasebe Bilgi Sistemine Katkıları Hakkında Sorular	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılmıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılmıyorum	(5) Tamamen Katılmıyorum
5	E-Muhasebe Uygulamaları getirmiş olduğu yenilikler ile bilginin doğru ve hızlı işlenmesi ve analiz edilmesi, kolay ulaşılması ve şeffaf bir şekilde paylaşılması açısından sadece finansal muhasebe değil aynı zamanda maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi için de önemli yeniliklere sahiptir.					
6	E-Muhasebe Uygulamaları, teknolojik gelişmeler sayesinde muhasebe hatalarını en aza indirmekte ve işletme içerisinde etkin bir iç kontrol yapısı kurulmasına olanak sağlamaktadır.					
7	E-Muhasebe Uygulamaları, işletme maliyetlerinin ve karlılığının daha doğru hesaplanmasına yardımcı olmakta, bu sayede işletmelerin yatırımlarının doğru yönlendirilmesi konusunda yöneticilere katkıda bulunmaktadır.					
8	E-Muhasebe Uygulamaları, finansal tabloların hazırlanması ve analizlerinin daha etkin ve verimli gerçekleştirilmesini sağlamakta ve yöneticilerin karar verme süreçlerini olumlu etkilemektedir.					
9	E-Muhasebe Uygulamaları, muhasebe tarafından sağlanan faydalı bilgilere muhasebe paydaşlarının kolay ulaşabilmesi ve bu bilgilerin kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşılması bakımından önemli yeniliklere sahiptir.					
10	E-Muhasebe Uygulamaları, Uluslararası / Türkiye Muhasebe ve / veya Finansal Raporlama Standartlarına ulaşmada önemli katkılar sağlamakta ve işletmelerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilme gücünü artırmaktadır.					

No	B-) Vergi Denetimine Katkıları Hakkında Sorular	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılmıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılmıyorum	(5) Tamamen Katılmıyorum
11	E-Muhasebe Uygulamaları, kayıt dışı ekonominin en aza indirilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması ve verginin tabana yayılması konularında önemli bir role sahiptir.					
12	E-Muhasebe Uygulamaları, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinde azalmaya neden olmaktadır.					
13	E-Muhasebe Uygulamaları, vergi incelemelerinin daha etkin bir şekilde yürütülerek vergi kayıp kaçığının en aza indirilmesine ve Hazineye giren vergi gelirlerinin de büyük oranda artmasına katkı sağlamaktadır.					
14	E-defter ve e-fatura yükümlülüğü bulunan mükellefler hakkında yürütülen vergi incelemeleri, mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik ortamdaki veriler kullanılarak daha etkin ve kısa sürede tamamlanabilmektedir.					

No	B-) Vergi Denetimine Katkıları Hakkında Sorular	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Tamamen Katılıyorum
15	E-Muhasebe Uygulamaları ile vergi incelemelerinin elektronik ortamda uzaktan yürütülebilecek olması nedeniyle (Vergi Usul Kanunu'na eklenen hüküm ile) vergi denetimi daha etkin ve hızlı bir hale getirilerek daha fazla mükellefin incelenmesi sağlanabilmektedir.					
16	E-defter, e-fatura, e-belge, e-beyanname, e-bilet, e-arşiv ve e-bildirimlerin güvenilirliği, Gelir İdaresi Başkanlığı tüm uygulamalarıyla tam olarak sağlanmaktadır.					

No	C-) VEDAS Kullanım Bilgisi Hakkında Soru		
17	E-defter ve e-fatura yükümlülüğü bulunan mükellefler hakkında yürüttüğüm vergi incelemelerinde Vergi Denetim ve Analiz Sistemi-VEDAS' ı kullandım.	() Evet	() Hayır

No	D-) VEDAS Hakkında Sorular	(1) Hiç Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Tamamen Katılıyorum
18	VEDAS; vergi incelemelerinin daha hızlı, daha kolay ve daha doğru yürütülmesine olanak sağlayarak vergi denetimde etkinliği artırmaktadır.					
19	Mükelleflerin e-defter, e-fatura, e-belge, e-bilet ve e-arşiv raporlarının VEDAS'a yüklenmesi ve bu sayede elde edilen verilen analiz edilmesi oldukça kolaydır.					
20	VEDAS; yüklenen e-defterler üzerinde vergi incelemesi yapılması, yevmiye ve defter-i kebir kayıtlarına kolay ulaşılması ve bu kayıtların doğruluğunun tespit edilmesi bakımlarından yeterli teknik donanıma sahip bir programdır.					
21	VEDAS; etkin bir vergi incelemesi amacıyla, sürekli güncellenmekte olan ve teknolojik gelişmelere ayak uyduran bir programdır.					

EK 2: Etik Kurulu Onay Formu

HİZMETE ÖZEL

 T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ

ACELE
13.12.2021

Sayı : E-87347630-659-159007
Konu : Feyyaz ÖNER

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 29.11.2021 tarih ve E-57485104-300-149641 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınıza istinaden Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulunun 07.12.2021 tarihli toplantısında alınan 1 sayılı karar ile Enstitünüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Feyyaz ÖNER'in, "E-Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemi ve Vergi Denetimi Etkileşimi Üzerine Bir Araştırma" başlıklı tez çalışması kapsamında yapacağı uygulamanın etik açıdan uygun olduğuna karar verilmiş olup, alınan karar Makamımızca onaylanmıştır.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof.Dr.Uğur MALAYOĞLU
Rektör V.