

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

E-DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA E-FATURA VE E-DEFTER
UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Ailaiti NADIZHA

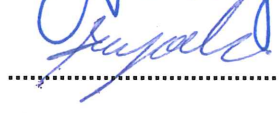
Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Aılartı NADIZHA
Öğrenci No : 2016800879
Tez Başlığı : E-Dönüşüm Kapsamında E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları Üzerine Bir
İnceleme
Savunma Tarihi : 24/07/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	-Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr. Nilgün KUTAY	-Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr. Cevdet Alptekin KAYALI	- İzmir Demokrasi Üniversitesi	

Aılartı NADIZHA tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “E-Dönüşüm Kapsamında E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme” 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.

Tarih: : 02.07.2019

Adı SOYADI: Ailaiti NADIZHA

İmza :



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

E-Dönüşüm Kapsamında E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları Üzerine Bir

İnceleme

Ailaiti NADIZHA

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Elektronik dönüşüm (e-Dönüşüm) sürecinde elektronik muhasebe uygulamaları olarak başta elektronik ortamdaki elektronik belge (e-Belge) ve elektronik defter (e-Defter) uygulamaları gelmektedir. Temel e-Belge elektronik fatura (e-Fatura)'dır. Türkiye'de e-Fatura uygulaması, elektronik devlet (e-Devlet) projesi kapsamında uygulamaya geçen pilot uygulama olan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) ile birlikte 2008 yılında kullanılmaya başlanmıştır. E-Faturayı diğer elektronik belgeler izlemiştir. E-Defter uygulaması ise başta bazı şartlara haiz olan mükelleflere zorunlu tutulmuş, daha sonra kapsamı genişletilmiştir. E-Defteri, Defter Beyan Sistemi izlemiştir.

Çalışmada; temel e-Belge uygulaması olan e-Fatura ve yine temel e-Defter uygulamaları incelenmiştir. E-Dönüşüm süreci kapsamında; e-Fatura ve e-Defter uygulamalarının temel kavramları, yasal dayanakları, kullanım aşamaları ve yararlanma yöntemleri, avantaj ve dezavantajları ve diğer bilgileri ile açıklanmaya çalışılmıştır. Türkiye örneği irdelendikten sonra e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına ilişkin ülke örneklerine yer verilmiştir. Bu bağlamda Çin'deki uygulamalar, ayrıntılı bir şekilde uygulama örneği olarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: E-Dönüşüm, E-Belge, E-Fatura, E-Defter, Çin’de E-Fatura, Çin’de e-Defter.



ABSTRACT

Master's Thesis

An Examination on the Application of E-Invoice and E-General Ledger in the Content of E-Transformation Process

Ailaiti NADIZHA

Dokuz Eylul University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business

Accounting Program

In the process of electronic transformation (e-Transformation), electronic accounting applications are primarily electronic document (e-Document) and electronic ledger (e-Ledger) applications. The basic e-Document is electronic invoice (e-Invoice). E- Invoice application started to be used in 2008 together with Electronic Billing Registration System which is applied as e-government project in Turkey. Other documents have followed the e-Invoice. At the beginning, e-Ledger application is obligatory for the taxpayers who have some conditions. Then the scope is expanded and the application started to be used with new taxpayers. The Ledger Declaration System has followed the e-Ledger.

In our study, e- Invoice and e-Ledger applications were examined. Basic concepts of e-Invoice and e-Ledger applications, legal bases, stages of usage and usage methods, advantages and disadvantages and other information are tried to be explained within the context of e-Transformation process. After examining the case of Turkey, examples of countries for e-Invoice and e-Ledger applications have been studied. In this context, applications in China are presented in detail as an example of application.

Keywords: E-Transformation, E-Document, E-invoice, E-Ledger, E-invoice in China, E-Ledger in China.



E-DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

İÇİNDEKİLER

TEZ/PROJE ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiv
TABLOLAR LİSTESİ	xvii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BELGELERİ VE DEFTERLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. MUHASEBEDE BELGE KAVRAMI VE MUHASEBE BELGELERİ	3
1.1.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Belgeler	4
1.1.1.1. Fatura	4
1.1.1.2. Perakende Satış Vesikaları	5
1.1.1.3. Gider Pusulası	7
1.1.1.4. Müstahsil Makbuzu	8
1.1.1.5. Serbest Meslek Makbuzu	9
1.1.1.6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Vesikalar	9

1.1.1.7. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	13
1.1.1.8. Muhabere Evrakı	13
1.1.1.9. Diğer Vesikalar	14
1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Belgeler	14
1.1.2.1. Poliçe	15
1.1.2.2. Bono veya Emre Yazılı Senet	15
1.1.2.3. Çek	16
1.1.2.4. Makbuz Senedi ve Varant	17
1.1.2.5. Pay Senedi (Hisse Senedi)	18
1.1.2.6. Tahvil	19
1.1.3. Belge Olarak Temel Muhasebe Fişleri	20
1.2. MUHASEBEDE DEFTER KAVRAMI VE MUHASEBE DEFTERLERİ	21
1.2.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Defterler	21
1.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulan Defterler	22
1.2.1.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulan Defterler	25
1.2.1.3. Serbest Meslek Erbabı Tarafından Tutulan Defter	26
1.2.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Defterler	27
1.2.2.1. Muhasebe Defterleri	27
1.2.2.1.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	28
1.2.2.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)	29
1.2.2.1.3. Envanter Defteri	30
1.2.2.2. Ticari Defterler	31
1.2.2.2.1. Pay Defteri	31
1.2.2.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri	31
1.2.2.2.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	32
1.3. MUHASEBEDE BELGE VE DEFTER DÜZENİ HAKKINDA GENEL KUNULAR	33

İKİNCİ BÖLÜM
E DÖNÜŞÜM SÜRECİ KAPSAMINDA E-FATURA VE E-DEFTER
UYGULAMALARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1.	ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) UYGULAMASI	35
2.1.1.	E-Fatura Kavramı ve Tanımı	35
2.1.2.	E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları	36
2.1.3.	E-Fatura Kapsamına Giren Mükellefler	38
2.1.4.	E-Fatura Kapsamında E-İmza ve Mali Mühür Kullanımı	40
2.1.5.	E-Fatura Yükümlülüklerini Yerine Getirmemenin Cezaları	41
2.1.6.	E-Fatura Sistemi ve Genel İşleyişi	41
2.1.7.	E-Fatura Oluşturma Süreci ve Aşamaları	44
2.1.8.	E-Fatura Senaryoları	45
2.1.8.1.	Temel Fatura Senaryosu	46
2.1.8.2.	Ticari Fatura Senaryosu	47
2.1.9.	E-Fatura Başvurusu ve Kullanma Yöntemleri	48
2.1.10.	E-Faturanın Avantajları ve Dezavantajları	49
2.1.11.	E-Fatura Kapsamında Diğer E-Belge Uygulamaları	50
2.2.	ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMASI	55
2.2.1.	E-Defter Kavramı ve Tanımı	55
2.2.2.	E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları	55
2.2.3.	E-Defter Kapsamına Giren Mükellefler	56
2.2.4.	E-Defter Kapsamında Defter Beratı ve Zaman Damgası Kullanımı	57
2.2.5.	E-Defter Uygulamasında Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	58
2.2.6.	E- Defter Standardı ve Genel İşleyişi	58
2.2.6.1.	Genişletilebilir İşaretleme Dili	59
2.2.6.2.	Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili	59
2.2.6.2.1.	Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL'in	

Tanımı	59
2.2.6.2.2. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL'in	
Çalışma şekli	60
2.2.6.2.3. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL	
Spesifikasyonları	62
2.2.7. E-Defter Başvurusu ve Kullanma	63
2.2.8. E-Defter Oluşturma Süreci ve Aşamaları	63
2.2.9. E-Defter Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları	65
2.2.10. E-Defter Kapsamında Diğer Defter Beyan Sistemi Uygulaması	65
2.3. DÜNYA ÜLKELERİNDE ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE	
ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMALARI	67
2.3.1. Dünyada E-Fatura Uygulamaları	67
2.3.1.1. Avrupa	68
2.3.1.2. Amerika	70
2.3.1.3. Asya	71
2.3.1.4. Avustralya	71
2.3.2. Dünyada E-Defter Uygulaması	71
2.3.2.1. Avrupa	72
2.3.2.2. Amerika	73
2.3.2.3. Asya	73
2.3.2.4. Avustralya	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
E DÖNÜŞÜM SÜRECİ KAPSAMINDA E-FATURA VE E-DEFTER
UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ÇİN ÖRNEĞİ

3.1.	ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	75
3.2.	ARAŞTIRMANIN ANAKÜLTESİ VE ÖRNEKLEMİ	75
3.3.	ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI	76
3.4.	ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	76
3.5.	ARAŞTIRMANIN BULGU VE DEĞERLENDİRMELERİ	76
3.5.1.	Çin Halk Cumhuriyeti Hakkında Genel Bilgiler	77
3.5.2.	Çin’de E-Fatura Uygulaması	77
3.5.2.1.	Çin’de E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları	77
3.5.2.2.	Çin’de E-Fatura Kapsamına Giren Mükellefler	79
3.5.2.3.	Çin’de Genel KDV E-Faturası	79
3.5.2.4.	Çin’de E-Faturanın Genel İşleyişi, Kullanım ve Dolaşım Şekli	80
3.5.2.5.	Çin’de E-Fatura Uygulamasının Türleri ve Özellikleri	82
3.5.2.6.	Çin’de E-Fatura Kullanımının Avantajları	83
3.5.2.7.	Çin’de E-Fatura Uygulamasını Engelleyen Unsurlar	85
3.5.3.	Çin’de E-Defter Uygulaması	86
3.5.3.1.	Çin’de E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları	86
3.5.3.2.	Çin’de E-Defter ile Kâğıt Defter	88
3.5.3.3.	Çin’de E-Defter ve Özellikleri	89
3.5.3.4.	Çin’de E-Defter Standardı XBRL’in Çalışma Şekli ve Kullanım Alanları	91
3.5.3.5.	Çin’de E-Defter Kontrolü	94
3.6.	ARAŞTIRMANIN SONUCU	95

SONUÇ VE ÖNERİLER

97

KAYNAKÇA

102



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
APRA	Australian Prudential Regulatory Agency (Avustralya İhtiyati Düzenleme Kurumu)
B2B	Business to Business-B2B (İşletmeden İşletmeye)
B2G	Business to Government-B2G (İşletmeden Devlete)
CSRC	China Securities Regulatory Commission (Çin Menkul Kıymet Düzenleme Komisyonu)
ÇKP	Çin Komünist Partisi
E-Arşiv	Elektronik Arşiv
E-Bilet	Elektronik Bilet
E-Defter	Elektronik Defter
E-Dekont	Elektronik Banka Dekontu
E-Devlet	Elektronik Devlet
EDGAR	Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval (Elektronik Veri Toplama, Analiz ve Alma)
EDI	Electronic Data Interchange (Elektronik Veri Değişimi)
E-Dönüşüm	Elektronik Dönüşüm
E-Fatura	Elektronik Fatura
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-İmza	Elektronik İmza
E-İrsaliye	Elektronik İrsaliye
E-MM	Elektronik Müstahsil Makbuzu
E-SMM	Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
E-Yolcu	Elektronik Yolcu Listesi
Listesi	

DBS	Defter Beyan Sistemi
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Kamu SM	Kamu Sertifikasyon Merkezi
KDV	Katma Değer Vergisi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KKP	Kurumsal Kaynak Planlaması
Md.	Madde
MMd.	Mükerrer Madde
NES	Nitelikli Elektronik Sertifika
TÜBİTAK-	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Ulusal
UEKAE	Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
UBL-TR	Universal Business Language Turkey (Evrensel İşletme Dili Türkiye)
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US SEC	United State Securities and Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
VUK	Vergi Usul Kanunu
XBRL	eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)
XBRL-FR	eXtensible Business Reporting Language- Financial Reporting (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-Finansal Raporlama)
XBRL-GL	eXtensible Business Reporting Language-Global Ledger (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-Global Defter)

XML	eXtensible Markup Language (Genişletilebilir İşaretleme Dili)
XSD	XML Schema Definition (XML şema Tanımı)
XSL	eXtensible Stylesheet Language Family (Genişletilebilir Biçimlendirme Dili Ailesi)
Yeni TTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Asgari Ücret ve Kesintileri	s.11
Tablo 2: Asgari Geçim İndirimi (AGİ) (01.01.2019-31.12.2019)	s.12
Tablo 3: ZARF – Belge Türü Eşleşmesi	s.46



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Fatura Örneği	s. 5
Şekil 2: Perakende Satış Fişi Örneği	s. 6
Şekil 3: Gider Pusulası Örneği	s. 7
Şekil 4: Müstahsil Makbuzu Örneği	s. 8
Şekil 5: Serbest Meslek Makbuzu Örneği	s. 9
Şekil 6: Poliçe Örneği	s. 15
Şekil 7: Bono Örneği	s. 16
Şekil 8: Karekodlu Çek Örneği	s. 17
Şekil 9: Pay Senedi Örneği	s. 19
Şekil 10: Tahvil Örneği	s. 20
Şekil 11: Kasa Fişi ve Mahsup Fişi Örneği	s.21
Şekil 12: İşletme Defteri Örneği	s.25
Şekil 13: Serbest Meslek Kazanç Defteri Örneği	s.26
Şekil 14: Yevmiye Defteri Yevmiye Maddesi Örneği	s.28
Şekil 15: Büyük Defter Hesap Bazında Örneği	s.29
Şekil 16: Envanter Defteri Örneği	s.30
Şekil 17: E-Fatura Örneği	s.36
Şekil 18: Elektronik Fatura Uygulaması Kapsamında Roller	s.42
Şekil 19: E-Fatura Uygulamasında Merkez Modülünün Yapısı	s.42
Şekil 20: Türkiye’deki E-Fatura Sistemi İşleyişi	s.43
Şekil 21: E-Fatura Oluşturma Süreci ve Aşamaları	s.44
Şekil 22: Temel Fatura Senaryosu	s.46
Şekil 23: Ticari Fatura Senaryosu	s.47
Şekil 24: XBRL’nin Çalışma Düzeni ve Finansal Bilgi Sunumu	s.60
Şekil 25: XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı	s.61
Şekil 26: E-Defter Oluşturma Süreci ve Aşamaları	s.64

Şekil 27: ABD E-Fatura Sistemi Penetrasyon Oranı	s.70
Şekil 28: Çin’de Genel KDV E-Fatura Örneği	s.80
Şekil 29: Çin’de E-Fatura Uygulamasının Genel İşleyişi	s.81



GİRİŞ

Küreselleşen dünya ile bilişim teknolojilerinin yaygınlaştığı, ülkeler arası etkileşimin en üst seviyeye çıktığı günümüzde, teknolojik dönüşümler insan hayatının her alanında kendisini göstermeye başlamıştır. Geçmiş yıllarda günlük yaşamda insanlar için sunulan hizmetlerin çoğunun gerçekleşmesi için zaman, mekân ve kişinin kendisinin bulunması gibi bağımlılıklar mevcutken günümüzde bu hizmetler mekândan, zamandan ve kişinin fiziksel varlığından bağımsız olarak teknoloji yardımıyla dijital olarak gerçekleştirilebilmektedir (Öğütü, 2010:1-2).

Günümüzde, teknolojinin gelişmesinden dolayı muhasebe dünyasında birçok yenilikler meydana gelmiştir. Bu yeniliklerin başında Bilişim Teknolojilerinden (BT) yararlanmalar gelmektedir. BT kullanımı muhasebe uygulamalarında da etkili olmuştur. Bu yenilikler, işlemlerin çok daha az kişi ile yapılması ve istenilen bilgilere doğru ve hızlı bir şekilde ulaşılması sağlamaktadır.

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de bu gelişimin getirdiği temel değişiklikler genel anlamda kendisine ilk olarak kamu hizmetlerinde yer bulmaktadır. Kamu hizmeti uygulamalarının genel itibarıyla klasik yapılaş biçimlerinin özüne dokunulmadan elektronik ortama aktarılmaya devam edilmektedir.

Türkiye’de bilgilerin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte muhasebe sisteminde başvurular ve beyannameler ile elektronik belge (e-Belge) ve elektronik defterler (e-Defter) süreci başlatılmıştır. Başta elektronik fatura (e-Fatura) olmak üzere aynı zamanda gelişmeler ve değişiklikler doğrultusunda eklenen yeni belgeler olan elektronik irsaliye (e-İrsaliye), elektronik arşiv (e-Arşiv), elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM), elektronik Müstahsil Makbuzu (e-MM), taslak olarak sunulan elektronik banka dekontu (e-Dekont) vd. öngörülen belgelerin, e-Defter ile Defter Beyan Sistemi (DBS) kapsamında defterlerin elektronik ortamda düzenleme aşamasına geçilmiştir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, temel muhasebe belgeleri ve muhasebe defterleri genel olarak incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; temel e-Belge olan e-Fatura ve e-Defter uygulamalarının Türkiye'deki durumu, kullanım şekilleri, altyapı teknolojileri, işleyişleri ve uygulamalara yönelik diğer bilgiler ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Konunun kapsamlı olması nedeniyle, e-Fatura dışında elektronik düzenlenen ve/veya düzenlenecek diğer belgelerden kısaca söz edilmiştir. Yine e-Defter uygulaması esas alındığından DBS uygulamasına kısaca yer verilmiştir. Bu bölümde son olarak, elektronik ortamdaki temel e-Belge ve e-Defter uygulamalarına geçen ülke örneklerine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde; elektronik ortamdaki temel e-Belge ve e-Defter uygulamalarına geçen ve tarafımızca seçilmiş Asya ülkelerinden Çin'deki uygulamalar irdelenerek örnek olay çalışması ile ayrıntılı bir şekilde ortaya koyulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BELGELERİ VE DEFTERLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Tez çalışmasının esas konusu oluşturan elektronik ortamdaki belge ve defter düzenine temel oluşturmak üzere bu ilk bölümde, Türkiye’deki yasal mevzuat çerçevesindeki temel belge ve defterler hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

1.1. MUHASEBEDE BELGE KAVRAMI VE MUHASEBE BELGELERİ

Mal ve hizmet alınmak ve kullanılmak yoluyla ihtiyaçlar karşılanır ve bu işlemler sonrasında alınan mal ya da hizmetlerin bedeli ödenir. Ödeme nakit yerine geçen ödeme araçları kullanılarak yapılabilir (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2011: 2). Söz konusu ödemelerin belgelenmesi gerekir.

Belgeler, finansal nitelikli olayın meydana gelmesi ile başlayıp, finansal tabloların düzenlenmesi ile sonuçlanan kayıt tutma sürecinde ilk aşama olayın tanımlanmasını sağlar. Belgelendirme, finansal nitelikli bir işlemin; taraflarını, tarihini, konusunu, miktarını ve tutarını belirleme işlemidir (Cemalcılar ve diğerleri, 2006: 80). Muhasebenin temel işlevlerinden ilki belgelemektir.

Bir işletmede oluşan değer hareketlerinin ve ticari işlemlerin defterlere kaydedilmesi için, bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunması gerekir (Özal ve diğerleri, 2001: 82).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının temeli “muhasebe hukuku” kapsamındaki yasalardır. Bu yüzden işletmeler faaliyetlerini belirli bir düzen içinde, belirli kayıt araçları aracılığıyla kayda almalıdır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarını yönlendiren başlıca yasalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile diğer kanunlardır. Bu kanunlar belge ve defter düzenini ele almıştır (Özal ve diğerleri, 2001: 103). Çalışmada söz konusu

kanunlardan VUK ve TTK çerçevesinde öncelikle temel belgeleri incelemek yararlı olacaktır.

1.1.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Belgeler

Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre işletmelerin üçüncü kişi ve kuruluşlarla yaptığı işlemlere ait kayıtları belgelendirmeye zorunludur. Belgeler ispat vesikalarıdır. VUK'a göre belgeler, vergi mükelleflerinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili tüm kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanmasında kullanılmaktadır (Toroslu, 2012: 88).

VUK'a göre düzenlenmesi gereken temel belgeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (VUK Md. 229-242):

- 1) *Fatura*
- 2) *Perakende Satış Vesikaları*
- 3) *Gider Pusulası*
- 4) *Müstahsil Makbuzu*
- 5) *Serbest Meslek Makbuzu*
- 6) *Ücret Bordrosu ve bordro yerine geçen vesikalar*
- 7) *Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler*
- 8) *Muhabere Evrakları*
- 9) *Diğer Vesikalar*

Söz konusu belgeler alt başlıklar halinde kısaca incelenebilir.

1.1.1.1. Fatura

VUK'un 229. maddesinde faturayı "*Fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından düzenlenerek müşteriye verilen bir ticari vesikadır*" olarak açıklamıştır.

"VUK'un 230. maddesinde faturanın en az şu bilgileri içermesini belirtmiştir:

- (1.) *Tarih, seri ve sıra numarası;*
- (2.) *Fatura düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;*
- (3.) *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*
- (4.) *Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*
- (5.) *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.*"

Türkiye’de artık elektronik ortamda fatura düzenlemesine geçildiğinden tez çalışmasında örnek teşkil edecek fatura elektronik fatura (e-Fatura)dır. Ancak temel belge olduğundan elektronik olarak düzenleme kapsamındaki mükellefler dışında kullanım için klasik fatura örneği şekil 1.1.’deki gibi gösterilebilir.

[illegible]

Günümüzde faturadaki logoda yer alan Bakanlık adı değişmiştir. Artık T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Faturadan sonra fatura yerine geçen belgeler sırasıyla incelenebilir.

“Fatura düzenlemek zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar; defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura düzenlemek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin tutarları için;

- 1) Perakende satış fişleri,
- 2) Makineli kasaların kayıt ruloları,
- 3) Giriş ve yolcu taşıma biletleri belgeleri düzenlerler.”

VUK 233.Maddesine göre; “Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir ve kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir. Tanzim edilen nüshaların bir nüshasının müşteriye verilmesi şarttır”.

Perakende satış fişlerini düzenlerken toplam bedelin aynı zamanda yazı ile de belirtmesi ve rakamla yazılan toplamın her iki tarafının çift çizgi ile kapatılması gerekir. Giriş ve yolcu taşıma biletleri, bilet kullanılan yerler ve yolcu taşıyan işletmelerde perakende hasılatı belgelendirmek amacıyla düzenlenmektedir (Toroslu, 2012: 93-94).

Perakende Satış Vesikalarından perakende satış fişi örneği şekil 1.2’deki gibidir.

Şekil 2: Perakende Satış Fişi Örneği

ÇOBAN MARKET Kızılarpınarı Caddesi Nu:4/14 Keçiören/ANKARA Tel: 0312 555 55 55 Keçiören V.D. 1780023939		 06		PERAKENDE SATIŞ FİŞİ SERİ : A SIRA :255	
Müşteri :				/...../20	
CİNSİ	MİKTARI	TUTARI			
Yalnız :		TL.			
Başvuru Yeri : Altınbaş, Mecidiyeköy, Sarıyer, T.C. LTD.ŞTİ. Çuk. Cad. No: 14/7 Beşiktaş/ANKARA Keçiören V.D. 1550055555		K.D.V.	DAHİLDİR.		
TOPLAM					

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2013: 22.

Günümüzde faturada olduğu gibi logoda yer alan Bakanlık adı artık T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı olup, söz konusu belgelerden elektronik ortamda elektronik bilet (e-Bilet) ve elektronik yolcu listesi (e-Yolcu Listesi) düzenlenmektedir.

1.1.1.3. Gider Pusulası

Gider pusulası, VUK'un 234. maddesinde düzenlenmektedir.

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.”

Kısacası gider pusulaları, faturayı almak veya vermek mecburiyetinde olan mükelleflerin, fatura verme yükümlülüğü olmayanlardan aldıkları mal ve hizmetlerde düzenledikleri, fatura hükmündeki kanuni bir belge olarak ifade edilebilir. Gider pusulası, notere onaylatacak veya mükellef tarafından anlaşmalı matbaalara bastırılacaktır (Arslan, 2013: 2-3).

Türkiye’de yeni taslak düzenleme kapsamında elektronik ortamda elektronik gider pusulası (e-Gider Pusulası) uygulaması öngörülmektedir. Konuya ilişkin bilgiye çalışmanın ikinci bölümünde yer verilecektir. Uygulamada gider makbuzu olarak bilinen belge olan gider pusulası örneği şekil 1.3.’deki gibidir.

Şekil 3: Gider Pusulası Örneği

A Elektronik San.Tic. Anonim Şirketi Halaskargazi Cad. No: 55 Şişli – İstanbul Şişli VD. 2740020000		GİDER PUSULASI Seri : C- Sıra No : 355001 Tarih (Date) : 30.06.2012		
İşin Mahiyeti	Cinsi	Miktar	Birim Fiyatı	Tutarı
Konser Bedeli		1	2.409,63	2.409,63
BRÜT TOPLAM				2.409,63
TEVKİFAT % 17				409,63
KDV % 18				433,73
ÖDENECEK TUTAR				2.000
Yalnız ikibin.-TL MAL / İŞ bedelini aldım.				
Teslim Alanın:				
ADI SOYADI/TC KİMLİK NO:		B imza		
ADRESİ				

Kaynak: <http://www.mizanturk.com.tr>, 11.11.2017.

1.1.1.4. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu çiftçilerden yapılan alışlar için kullanılmaktadır. Türkiye’de küçük çiftçiler ürünlerini sattıkları halde, şirketlerden müstahsil makbuzu alarak yaptıkları satışı belgelemiş olurlar (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2007: 15).

VUK’un 235. Maddesinde; “birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur. Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.”

Özetle; defter tutan çiftçilerin veya toptancıların, defter tutmayan çiftçilerden satın aldıkları ürünler karşılığında düzenledikleri ticari belgeye müstahsil makbuzudur. Çiftçiye imzalatılan belgenin aslı çiftçide, kopyası ise işletmecide kalır (Eryılmaz ve Sürer, 2009: 15). Çiftçiden avans üzerine yapılan alımlarda, makbuz malın teslimi sırasında verilir. Makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçide kalan nüshası fatura yerine geçer (Özal ve diğerleri, 2001: 93).

Müstahsil makbuzu örneği şekil 1.4’deki gibidir.

Şekil 4: Müstahsil Makbuzu Örneği

DÜZENLEYEN		MÜSTAHSİL MAKBUZU	
MALİ ALAN TACİRİN BİLGİLERİ		SERİ NO : A	SIRA NO :
CİNSİ	MIKTARI (KG)	FIYATI (TL)	TUTAR (TL)
Malın Teslim Tarihi:		TOPLAM	
Malı Satanın Adı Soyadı:		Stopaj %	
Adresi :		Net Ödenen	
Malı Satan	Teslim Alan		
imza	imza		
Yalnız			
Belgeyi basan matbaanın bilgileri ve anlaşma numarası yazar.			

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2007: 17.

Günümüzde faturada olduğu gibi logoda yer alan Bakanlık adı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’dır.

1.1.1.5. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetleri sonucunda yapacakları tahsilat için düzenlenen belgedir (Eryılmaz ve Sürer, 2009: 16).

VUK 236. maddesi uyarınca; “ *Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir*”.

Türkiye’de artık elektronik ortamda elektronik serbest meslek makbuzu (e-SMM) vardır. Uygulamaya ilişkin bilgiye çalışmanın ikinci bölümünde yer verilecektir. Ancak henüz elektronik ortama geçmemiş olanlar için klasik düzendeki makbuz örneği şekil 1.5.’deki gibi gösterilebilir.

Şekil 5: Serbest Meslek Makbuzu Örneği

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR Hüseyin AYDIN Atatürk Caddesi 14/7 Kızılay-ANKARA Mithatpaşa V.D. 1780055555 Sayın :		 06	SERBEST MESLEK MAKBUZU Seri : A Sıra 255 Tarih :/...../200
Ücretin ne için alındığı	Brüt Ücret		
	Stopaj %		
	Net ücret		
	KDV %		
	Net Alınan		
Yalnız : TL dir.			
Başım Yeri: Atatürk Mahallesi Ser. Tic. LTD.ŞTİ. Ordu Cad. No: 14/7 Serbest/ANKARA Keçiören V.D. 1550050000			

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2013: 30

Günümüzde faturada olduğu gibi logoda yer alan Bakanlık adı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’dır.

1.1.1.6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Vesikalar

Ücret bordrosu VUK’un 238 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu Kanuna göre; işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. “Ücret bordrosunda en az şu bilgilerin bulunması gerekir:

- Ad soyad, ücretin alındığına dair imzası veya mührü,
- Varsa vergi karnesinin tarihi ve numarası,
- Birim ücreti (parça başı, saat, günlük haftalık veya aylık ücreti),
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.”

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. İşverenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler (VUK Md 238). Ücret bordroların usulüne uygun olarak düzenlenmesi zorunlu kılınmaktadır. Usulüne uygun düzenlenmemiş ücret bordrolarına ceza öngörülmüştür. Usulüne uygun düzenlenmiş ücret bordroları, işçi ve işveren açısından önemli bir ispat aracıdır.

“Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer” (VUK Md.239).

“Ücret bordrosunda işçiden ve işverenden yapılacak kesintiler şu şekildedir (<https://www.muhasabedersleri.com>, 19.05.2019) :

- $SSK \text{ primi işçi payı} = \text{Brüt ücret} \times \%14$
- $\text{İşsizlik sigortası işçi payı} = \text{Brüt ücret} \times \%1$
- $\text{Gelir vergisi matrahı} = \text{Brüt ücret} - (\text{SSK işçi payı} + \text{işsizlik sigorta işçi payı})$
- $\text{Gelir vergisi} = \text{Gelir vergisi matrahı} \times \%15$
- $\text{Damga vergisi} = \text{Brüt ücret} \times \%07,59$ (Çalışanların ücret, maaş gibi gelirlerinden son üç yıldır binde 6,6 oranında kesilen damga vergisi, 56 Seri No.'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile binde 7,59 olarak yeniden belirlenmiştir).

▪ $\text{Kesintiler toplamı} = \text{İşçi payı} + \text{işsizlik sigortası işçi payı} + \text{Gelir vergisi} + \text{Damga vergisi}$

▪ $\text{Net ücret} = \text{Brüt ücret} - \text{Kesintiler toplamı}$

Ücret bordrosunda işverenden yapılacak kesintiler:

- $\text{SSK Primi işveren payı} = \text{Brüt ücret} \times \%[19 + (\text{tehlike sınıfı} / 2)]$
- $\text{İşsizlik sigortası işveren payı} = \text{Brüt ücret} \times \%2$

Ücret bordrosu oluşumu için Türkiye’de asgari ücret ile çalışandan yapılan kesintiler tablo 1’deki gibidir:

Tablo 1: Asgari Ücret ve Kesintileri (01.01.2019 - 31.12.2019)

Asgari Ücret	2.558,40-TL
SSK Primi % 14	358,18-TL
İşsizlik Sigortası Fonu % 1	25,58-TL
Gelir Vergisi %15	326,20-TL
Asgari Geçim İndirimi(*)	191,88-TL
Damga Vergisi % 07,59	19,42-TL
Kesintiler Toplamı	729,38-TL
Net Asgari Ücret	2.020,91-TL

NOT: 16 yaşını doldurmamış işçiler için de aynı hesaplamalar yapılacaktır. (*) Asgari geçim indirimi tutarı; Gelir Vergisi Kanununun 32. Maddesi uyarınca, işçinin bekâr ve çocuksuz olduğu dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr>, 19.05.2019.

Ücret bordrosunda yer alacak Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından karara bağlanan ve asgari ücret tutarının belirlenmesiyle netleşen Asgari Geçim İndirimi (AGİ) tutarı, 2019 yılında en düşük tutarı 191,88-TL ve en yüksek tutar 326,20-TL'dir. AGİ 2019 tutarı hesaplamalarında asgari ücret tutarı baz alınmaktadır.

Yapılan hesaplamalar sonucu *AGİ* tutarı tüm yıl için geçerli olmaktadır. 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanacak Asgari Geçim İndirimi (AGİ) 2019 hesaplanması tablo 2'deki gibidir:

Tablo 2: Asgari Geçim İndirimi (AGİ) (01.01.2019-31.12.2019)

Medeni Durum	Aylık Tutar
Bekâr	191,88 TL
Evli eşi çalışmayan	230,26 TL
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	259,04 TL
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	287,82 TL
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	326,20 TL
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	326,20 TL
Evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	326,20 TL
Evli eşi çalışan	191,88 TL
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	220,66 TL
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	249,44 TL
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	287,82 TL
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	307,01 TL
Evli eşi çalışan 5 çocuklu	326,20 TL

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com>, 19.05.2019.

Asgari ücretlinin tablo 1 ve tablo 2'deki bilgilere dayanılarak ücret bordrosu düzenlenir. Asgari ücret dışında ücret alanlarda da aldıkları ücret esas alınarak AGİ durumuna göre brüt ve net tutarlar belirlenerek bordroya yansıtılır. Günümüzde Türkiye'de e-Devlet uygulamaları kapsamında elektronik bordro (e-Bordro)'ya ulaşılabilmektedir.

1.1.1.7. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

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

“A) Taşıma İrsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya devreden tüm gerçek ve tüzel kişiler devrettikleri eşyalar için, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye kullanmak mecburiyetindedir. Eşyayı taşıttıran ve taşıyan her iki tarafa bir nüsha irsaliye verilir; bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.”

“B) Yolcu Listeleri: Şehirlerarası yapılan yolcu taşıma işlemlerinde T.C. Devlet Demiryolları hariç olmak üzere yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olanlar, taşıtların her seferi için iki nüsha yolcu listesi düzenlemek zorundadırlar. Düzenlenen yolcu litesinin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundurlar.”

“C) Günlük Müşteri Listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundurlar. Bu listelerde aşağıdaki bilgiler bulunur:

- (1.) Mükellefin soyadı adı veya unvanı, adresi,
- (2.) Oda numaralarını yazmak için müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
- (3.) Düzenleme tarihi.”

Günümüzde elektronik ortamda elektronik bilet (e-Bilet) ve elektronik yolcu listesi (e-Yolcu Listesi) tutulmaktadır.

1.1.1.8. Muhabere Evrakı

VUK 241. Maddesine göre; *“Tüccarların yazdıkları ve aldıkları mektuplar muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir”.*

“Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonusu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir” (VUK MMd. 241).

Söz konusu evraklardan kambiyo senetleri olarak bono, poliçe ve çek ile tahvil, hisse senedi TTK kapsamında yer alan belgelerde ayrıntılı bir şekilde

incelenecektir.

1.1.1.9. Diğer Vesikalar

VUK kapsamında yukarıda incelenen belgelerin dışındaki diğer vesikalar 242. Madde’de düzenlenmiştir. *“Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar. Damga resmi mükellefleri, gazete ve sair neşriyatın pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye’de tanzim edilip doğrudan doğruya ecnebi memleketlere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye’de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler. Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 54 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tespitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler; bu giderlerini tevsik edecek vesikaları saklamaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler; vergi matrahının tespitinde nazara alınacak giderlerini ispat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedirler”* (VUK Md. 242).

VUK kapsamındaki belgelerden sonra TTK kapsamındaki belgelere geçilebilir.

1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Belgeler

“TTK kapsamındaki temel belgeler, pay senetleri (hisse senetleri), tahviller, emtia senetleri ve kambiyo senetleridir. Bunlardan uygulamada en çok kullanılanlar kambiyo senetleridir. TTK’de kambiyo senetleri olarak; bono, çek ve poliçe düzenlenmiştir” (Toroslu, 2012: 87).

VUK’a göre belge vesika iken TTK’ye göre kıymetli evraktır. Kıymetli evrakların içerdikleri hak, senetten ayrı olarak ileri sürülemez ve başkalarına da devredilemez (Yeni TTK Md. 645). Kambiyo senetleri alt başlıklar halinde incelenebilir.

1.1.2.1. Poliçe

“Poliçe belli bir süre sonunda belirli bir kişi emrine, diğer bir kişiye verilen ödeme yetkisini içeren bir senettir. Keşideci senedi düzenleyen kişidir. Üçüncü bir kişi muhatap, diğer kişi de lehtardır. Keşidecinin muhataptan alacağı, lehtara da borcu vardır. Poliçe keşideci tarafından düzenlenip, vadesinde lehtara ödeneceğine dair muhataptan onay alarak ona gönderilir. Muhatap poliçeyi kabul edince “kabul edilmiştir” notunu yazar ve imzalar, sonra da poliçeyi lehtara gönderir. Poliçenin vadesi geldiğinde lehtar poliçeyi muhataba ibraz ederek senet tutarını tahsil eder. Lehtar poliçeye Tahsil ettim notu yazarak imza eder ve poliçeyi muhataba verir” (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2011: 21).

Kabul edilmiştir ifadesiyle veya muhatap tarafından imza edilir. Muhatabın poliçenin ön tarafından yalnız imzasını koyması gerekmektedir. (Bektöre ve diğerleri, 2007: 66).

Temelde uygulamada bono kullanımı ağırlıklı olup, şekil 1.6’daki gibi poliçe örneği verilebilir.

Şekil 6: Poliçe Örneği

Vade Tarihi 22 / 1 / 2013	Tutar 111.000,00 TL	Düzenlenme Yeri ve Tarihi İstanbul, 25 / 2 / 2012
İşbu Poliçe karşılığında, 22 Ocak 2013 tarihinde, Bay Can OK'a ya da emrühavalesine -Yüzonbırbın Türk Lirası- ödeyiniz.		
Muhatap: Bay Barış AKSAZ Eylül Sk. No: 21 Alsancak / İzmir	Ali ER Mavi Sk. No: 41 Şahinbey / Gaziantep	
Kabul edilmiştir. İMZA	İMZA	

Kaynak: <https://www.udybelgesi.com>, 19.05.2019.

1.1.2.2. Bono veya Emre Yazılı Senet

“Borçlu kişi tarafından imzalanıp, alacaklı kişiye verilen ve belli bir paranın, belli bir süre sonra ödenecek olduğunu bildiren ticari belgeye bono denir. Bonoda alacaklı ve borçlu olarak iki taraf bulunur. Alacaklı, bono bedelini tahsil edecek kişidir ve lehtar olarak adlandırılır. Borçlu, bono bedelini ödeyecek kişidir ve muhatap olarak adlandırılır” (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2013: 3).

Yeni TTK’nin 776. maddesinde bono ve unsurları şu şekilde belirtilmiştir.;

“ a) Metinde “bono” veya “emre yazılı senet” kelimesini ve senet Türkçe’ den başka bir dille yazılmışsa, o dilde bono veya emre yazılı senet karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,

b) Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedeli ödemek vaadini,

c) Vadeyi,

d) Ödeme yerini,

e) Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adını,

f) Düzenlenme tarihini ve yerini,

g) Düzenleyenin imzasını,”

içerir.

Şekil 7’de bono örneği sunulmuştur.

Şekil 7: Bono Örneği

No.	Ödeme Günü	Türk Lirası	Kuruş	No.
	20.05.2018	#12,500#	-	1

İş bu emre Muharrer senedim. Mukabilinde 20 Mayıs 2018 Tarihinde
Sayın Seyfi Aksak'a veyahut emruhavale -
Yukarıda yazılı yalnız #OnkiBinBeşYüz# Türk Lirası
- Kuruş ödeyeceği m. Bedell Nakden Ahz olunmuştur. İş Bu bono
Vadesinde ödenmediği takdirde müteakip bonolarında muacceliyet kesbedeceğini, ihtilaf
Vukuunda Ankara Mahkemelerinin selahiyetini şimdiden kabul eyleri m.

İsim / Ünvan : Hamza Gür Düzenleme Tar. 15.03.2018
Adres Karanfil Sokak No: 6 Çankaya Ankara
V.D: No su / T.C.Kimlik No : 12312312312
Kefil :
V.D: No su / T.C.Kimlik No :

İmza İmza

Kaynak: <http://inanaras.com>, 19.05.2019.

Bono örneğinden de görüldüğü gibi senette damga pulu kullanımı artık söz konusu değildir ve iki imza atılır.

1.1.2.3. Çek

“Alım satımlarda nakitsiz kullanılan ödeme araçlarından birisi de çek tir. Diğer ödeme araçlarına göre en önemli farkı çeklerde vadenin olmamasıdır. Çek bankaya ibraz edildiği (sunulduğu) anda tahsil edilir. Çek de üç taraf bulunur. “Keşideci” çeki düzenleyen kişidir. Borçlu yani “muhatap”, çeki ödeyecek banka şubesidir. Alacaklı yani “hamil”, keşide edilmiş çeki elinde bulunduran kişidir” (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2011: 9). Çek bir ödeme aracıdır.

“Yeni TTK’nin 780. maddesine göre çek ve unsurları düzenlenmiştir. Buna göre çek;

a) Senet metninde “çek” kelimesini ve eğer senet Türkçe’ den başka bir dille yazılmışsa o dilde “çek” karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,

b) Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi için havaleyi,

c) Ödeyecek kişinin, “muhatapın” ticaret unvanını,

d) Ödeme yerini,

e) Düzenlenme tarihini ve yerini,

- f) Düzenleyenin imzasını,
- g) Banka tarafından verilen seri numarasını,
- h) Karekodu,”

içerir.

Çekte vade yok olduğundan çek görüldüğünde ödenir. Ancak uygulamada ileri tarihli (postdate) çek uygulaması söz konusudur.

Eğer ileri tarihli olan üzerine vade koyulan vadeli çek düzenlenirse çek bir ödeme aracı olmaktan çıkar senet gibi işlem görecektir kabul edilir (Bektöre ve diğerleri, 2007: 63). Özel Çek Kanunu uyarınca üzerine koyulan tarihte ödenmesi beklenecaktır. Kanundan önce tarihinden evvel ödenmesi de olası idi.

Şekil 8 günümüz çekte karekod uygulamasına örnektir.

Şekil 8: Karekodlu Çek Örneği



Kaynak: <https://adresinburasi.com>, 19.05.2019.

Kambiyo senetleri, ticari senetlerdir. Bu konu, kıymetli evrak hukuku konusu olup, ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekir. Ancak tez çalışmasında konuya Kanun kapsamında kısaca yer verilmiştir.

Kambiyo senetlerinden sonra kambiyo senetlerine benzeyen senetler ve diğer emre yazılı senetleri açıklamak yararlı olacaktır.

1.1.2.4. Makbuz Senedi ve Varant

Makbuz senedi ve varant umumi mağazaya tevdi edilen malları veya hububatı temsil eden kıymetli evraktır. Makbuz senedi, tevdi edilen malların mülkiyet hakkını temsil ederken, varant ise, tevdi edilen mallar üzerindeki rehin hakkını gösterir (Erkiran, 2014: 120).

Söz konusu evrakların şekil şartları ve unsurları “Yeni TTK’nin Makbuz senedi 834. maddesinde ve varant 835. maddesinde düzenlenmiştir. Şu şekildedir:

- 1) *Malı tevdi edenin ad ve soyadı ile meslek ve ikametgâhı,*
- 2) *Tevdiatın yapıldığı Umumi Mağaza’nın ticaret unvanı ile bulunduğu yer,*
- 3) *Tevdi olunan şeylerin cins ve tutarı ile nitelik ve değerinin bilinmesi için açıklanması gereken hususlar,*
- 4) *Tevdi olunan şeylerin tâbi olması gereken bütün resim, harç ve vergilerin ödenip ödenmediği ve sigorta edilip edilmediği,*
- 5) *Ödenmiş olan veya ödenecek ücret ve masraflar,*
- 6) *Senedin kimin namına veya emrine düzenlendiğini gösteren bir ibare,*
- 7) *Umumi Mağaza sahibinin imzası”*

Yeni TTK kapsamında son olarak menkul kıymetler ele alınabilir.

1.1.2.5. Pay Senedi (Hisse Senedi)

Anonim Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin sermayeleri ile sınırlı olan ortakların sermaye paylarını gösteren ve bu paylar karşılığında çıkarılıp şekli kanunla belirlenmiş olan belgelere “pay senedi” denir (Bektöre ve diğerleri, 2007: 66).

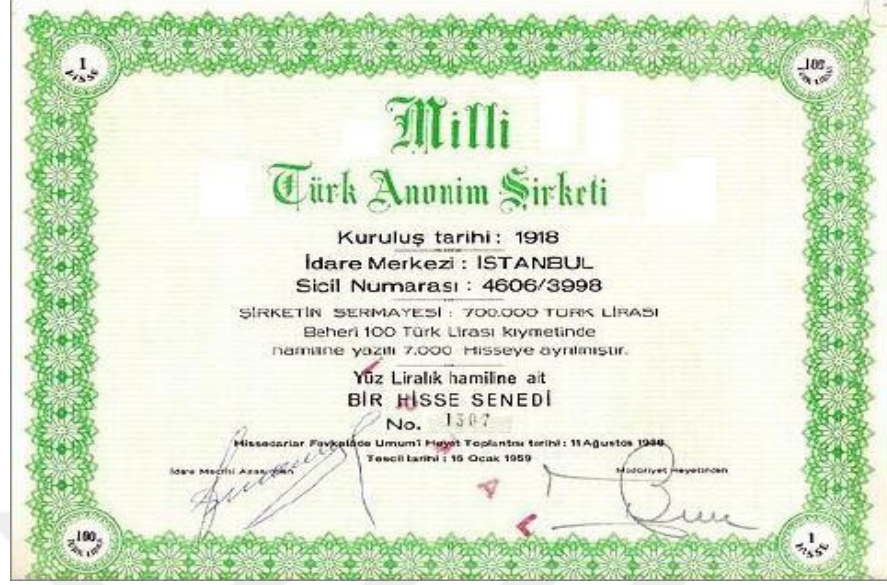
“Pay senedi (Hisse senedi), bir şirkette ortakların şirket sermayesi içindeki pay sayısını gösteren senettir. Pay senetlerinin şekil şartları Yeni TTK’nin 487. maddesinde düzenlenmiştir. Bu şartlara göre;

(1) *Şirketin unvanı, sermaye tutarı, kuruluş tarihi, bu tarihteki sermaye tutarı, çıkarılan pay senedinin tertibi, bunun tescili tarihi, senedin türü ve itibari değeri, kaç payı içerdiğini belirtmesi ve şirket adına imza etmeye yetkili olanlardan en az ikisinin imza etmiş olması gerekir. Kapalı şirketlerde sahtekârlığı engelleyici güvenlik önlemlerinin uygulanması şarttır.*

(2) *Nama yazılı pay senetlerinin aynı zamanda sahiplerinin adı ve soyadı veya ticaret unvanı, yerleşim yeri, pay senedi bedelinin ödenmiş olan miktarını da açıklaması şarttır.”*

Pay senedi örneği şekil 9’daki gibidir.

Şekil 9: Pay Senedi Örneği



Kaynak: <http://www.soneraltas.net>, 01.12.2017.

Ortaklık hakkını veren pay senedinden sonra alacaklılık hakkını veren tahvile geçilebilir.

1.1.2.6. Tahvil

“Anonim şirketlerin uzun vadeli kaynak sağlamak amacıyla, devletin de para politikası aracı olarak ihraç ettikleri, nominal değerleri eşit kıymetli evraklara “tahvil” denir. Tahvil bir ortaklık belgesi değildir, tahvilin sahibi şirketin karına veya zararına katılmayıp sadece belirli olan faizini alır” (Bektöre ve diğerleri, 2010: 68).

“Tahvillerde bulunması gereken bilgiler şunlardır (Albayrak, 2015: 5):

- Şirketin unvanı, konusu, merkezi ve süresi,
- Ticaret sicili tescil numarası,
- Esas sermaye miktarı,
- Ana sözleşme tarihi ve varsa değişik tarihleriyle tescil ve ilân edildikleri tarihler,
- Tasdik edilmiş son bilançoya göre şirketin durumu,
- Önceden çıkarılmış ve yeni çıkarılacak tahvillerin nominal kıymetlerinin tutarı, yenilerin itfa şekli, her tahvilin itibari kıymetiyle faiz oranı, nama veya hamiline yazılı olduğu, vadesi,
- Tahvil çıkarılma konusunda genel kurul kararının tescil ve ilân tarihi,
- Şirketin menkul ve gayrimenkullerinin herhangi bir sebepten dolayı rehnedilmiş veya teminat gösterilmiş olup olmadığı,
- Tahvillerin ana sermaye ve faizlerinin ödeme şartları,
- Şirketi temsile yetkili en az iki imza.”

Yeni TTK kapsamında tahviller borçlanma senetleriyle alma ve değiştirme

hakkını içeren menkul kıymetler olarak yer almıştır (Yeni TTK Md. 504).

Şekil 10'da tahvil örneğini göstermektedir.

Şekil 10: Tahvil Örneği



Kaynak: <http://www.mizanturk.com.tr;> (11.11.2017).

Muhasebe belgelerinden sonra muhasebe defterleri inceleneceğinden muhasebenin temel fonksiyonu kaydetme işlevi için gerekli belgeler açıklanabilir.

1.1.3. Belge Olarak Muhasebe Fişleri

“Muhasebe fişi, günlük deftere kaydedilecek muhasebe maddesinin günlük defter kaydından önce bir taslağının hazırlanarak bir üst makama doğruluğu onaylatılmak amacıyla hazırlanan bir belgedir. Muhasebe fişleri kasa tahsil (alındı) fişi, kasa tediye (ödeme) fişi ve mahsup fişi olarak üçe ayrılır” (<https://vergidosyasi.com>, 19.05.2019).

“Kasa Tahsil Fişi; işletme kasasına giren paraların nerelerden, hangi nedenlerle alındığını ve hangi hesaplara alacak kaydedileceğini gösteren bir muhasebe fişidir. Kasa tahsil fişi, kasaya para girişlerinde kullanılır. Fişte borçlu hesap her zaman kasa hesabıdır. Kasa Tahsil Fişleri birbirini takip eden sıra numarası ile düzenlenir. **Kasa Tediye Fişi;** işletmenin kasasından çıkan paraların ödenme nedenini ve borç kaydedileceği hesapları gösteren muhasebe fişidir. Kasa tediye fişi, kasadan para çıkışı durumunda kullanılır. Fişte alacaklı hesap her zaman kasa hesabıdır. Kasa Tediye Fişleri birbirini takip eden sıra numarası ile düzenlenir. **Mahsup Fişi;** kasa hesabını ilgilendirmeyen işlemler için kullanılır. Kasaya giriş ve çıkış olmayacak şekilde işlemler için kullanılır. Fişte borçlu ve alacaklı hesapların kodu, adı ve tutarlarına yer verilir. Mahsup fişleri birbirini takip eden sıra ile düzenlenirler.”

 (<https://vergidosyasi.com> ve <https://www.muhasebedersleri.com>, 19.05.2019).

Uygulamada muhasebe ilgili çeşitli yazılımlardan yararlanılmaktadır. Muhasebe fişleri yevmiye fişi olarak bilinmektedir. Program aracılığıyla fiş düzenlenir ve yevmiye maddesi oluşturulur. Burada konu bütünlüğü açısından fişler ele alınmış olup, makbuz gibi elle yazılmış örnekleri şekil 11'deki gibidir:

Şekil 11: Kasa Fişi ve Mahsup Fişi Örneği

KEMAN TİCARET
Ahmet Keman
Balçılar Kızı Han No 34
Beşiktaş İSTANBUL
Fahri V.D. 2860010016

TAHSİL FİŞİ

TARİH: 10.09.2017
NO: 53

HESAP KODU	HESAP ADI
120	ALICILAR

BELGENİN TARİHİ	NO	YARIMCI HESAPLAR	AÇIKLAMA	ALT HESAP	TUTAR
10.09.2017	18	120.08	REMZİ ÇEKİR	9.000.000	
					9.000.000

Yolcu Dokuza KONTL.

YEVMIYE MADDE NO	DÜZENLEYEN	ONAYLAYAN
374	İsmail Kaya	Kızı Ahmet

KEMAN TİCARET
Ahmet Keman
Balçılar Kızı Han No 34
Beşiktaş İSTANBUL
Fahri V.D. 2860010016

MAHSUP FİŞİ

TARİH: 12.09.2017
NO: 53

BORÇLU HESAPLAR			ALACAKLILAR HESAPLAR		
HESAP KODU	HESAP ADI	TUTAR	HESAP KODU	HESAP ADI	TUTAR
120	ALICILAR	4.720.000	600	YURTİÇİ SATIŞLAR	4.000.000
120.08	Remzî Çekir	4.720.000	600.01	Yabancı Kurumlar	4.000.000
			391	HESAPLANAN KDV	720.000
			391.01	Satış KDV	720.000
TOPLAM			TOPLAM		

Açıklama: 35 nolu fatura ile mal satışı

YEVMIYE MADDE NO	DÜZENLEYEN	ONAYLAYAN
376	İsmail Kaya	Kızı Ahmet

Kaynak: <https://vergidosyasi.com>, 19.05.2019.

Muhasebe belgelerinden sonra muhasebe defterlerine geçilebilir.

1.2. MUHASEBEDE DEFTER KAVRAMI VE MUHASEBE DEFTERLERİ

Muhasebede finansal nitelikteki işlemler belgeye dayandırıldıktan sonra muhasebenin temel işlevlerinden kaydetmek ve sınıflandırmak yerine getirilir. Tez çalışmasında bu başlık altında mevzuat kapsamındaki temel muhasebe defterleri incelenecektir.

1.2.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yer Alan Temel Defterler

“VUK kapsamında mükellefler tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından;

1) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,

Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,

- 2) Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- 3) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- 4) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek

maksatlarını sağlayacak şekilde tutarlar” (VUK Md. 171). “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişilerin bu kanun esaslarına göre defter tutması gerekir (VUK Md. 172):

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

“İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Ancak defter tutma mecburiyeti;

Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,

Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,

Kurumlar vergisinden muaf olan, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz” (VUK Md. 173). VUK’nun 174. maddesine göre, defterler hesap dönemi itibariyle tutulur.

“Tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Buna göre (VUK. Md. 176);

- Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre,
- İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre

defter tutarlar.” Her sınıfın defter tutma şekli birbirinden farklı olup, alt başlıklar halinde incelenebilir.

1.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulan Defterler

Aşağıda yazılı tüccarlar, I’inci sınıfa dâhildirler (VUK Md. 177):

“Malları satın aldıktan sonra işleyip veya olduğu gibi satan ve yıllık alımlarının tutarı 230.000 -TL veya satışları tutarı 320.000 -TL

(01.01.2019'dan itibaren 504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) aşanlar,

Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 120.000 -TL (01.01.2019'dan itibaren 504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) aşanlar,

1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 230.000 -TL (01.01.2019'dan itibaren 504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) aşanlar,

Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.),

(1) Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler,

(2) İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.”

“Bilanço esasına göre aşağıdaki defterler tutulur (VUK Md. 182):

- Yevmiye Defteri (Günlük Defter),
- Defteri Kebir (Büyük Defter),
- Envanter Defteri (Mevcudat ve Muvazene Defteri.”

Yevmiye defteri; “*Kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler”* (VUK Md.183).

Defteri kebir; “*Yevmiye defterine geçirilmiş olan bilgileri alıp usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir”* (VUK Md.184).

Envanter defteri; “*Envanter defterine işe başlama tarihinde ve izleyen her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe “Bilanço günü” denir.”* (VUK Md.185).

Günümüzde e-Defter olarak yevmiye defteri ve defteri kebir tutulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu defterlere ilişkin ayrıntılı açıklamalarına yer verilecektir.

Bu temel defterler dışında mükelleflerin yaptıkları iş türüne göre aşağıdaki defterleri de tutmak zorundadırlar:

İmalat defteri; “*Birinci sınıf tüccarlardan devamlı imalat işi ile uğraşanların yukarıda sayılan defterlerin dışında tutmak zorunlu oldukları defterdir. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan*

her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme, bu yazılı maddelerden imalata harcanan veya aynen satılanlar, imal edilen ve teslim edilen mamul maddelerdir. Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer” (VUK Md. 197).

Kombine imalat defteri; “Hammaddeden tam mamul haline dönüştürülene kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dâhilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur. Boyama, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalatı tazammun etmez. Kombine imalat yapanlar imalat defteri düzenlerken, tüm kendi yapan işini imalat defterinde ayrı ayrı kısımlara bölünmüş şeklinde düzenlerler” (VUK Md. 198-199).

Bitim işleri defteri; “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar bitim işleri defteri tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır” (VUK Md. 200).

Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri; “Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acenteler hasılat defteri tutarlar. Bu deftere Türkiye’de kazandıkları geliri tarih sırasıyla kaydetmek zorundadırlar. Bu defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrı olarak muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler” (VUK Md. 207).

Ambar defteri; “Depo işletenler ile nakliye ambarları aynı zamanda bir ambar defteri de tutarlar. Bu defterede bulunması gerekenler; malın ambara giriş tarihi, cinsi, miktarı, kimin tarafından verildiği, malın nereye ve kime gönderildiği, alınan ücret tutarı kaydolunur” (VUK Md. 209).

Çiftçi işletme defteri; “Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına GVK’nin ilgili maddelerinde gösterilen giderleri, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılatı kaydeder. Gider ve gelir kayıtlarında en az sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nev’i ve meblağ içermesi lazımdır” (VUK Md. 213).

Bilanço hesabı esassından sonra işletme hesabı esasına geçilebilir.

“VUK kapsamında 177’inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca müsaade edilenler II’nci sınıfa dâhildirler”
(VUK Md. 178)

İşletme hesabı defteri; “*Sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı oluşturur. Gider kısmına; yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; Hasılat kısmına; yapılan hizmet karşılığı olarak alınan paralarla gerçekleşen alacaklar ve işletme faaliyetinden kazanan diğer bütün hasılat kaydolunur. 189 uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nev’i, meblağı içermesi şarttır*” (VUK Md. 194-195).

Şekil 12: İşletme Defteri Örneği

[illegible]

Günümüzde işletme defteri elektronik ortamda Defter Beyan Sistemi

kapsamında tutulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu konuya kısaca yer verilecektir. Defter Beyan Sistemi kapsamında tutulan bir diğer defter Serbest Meslek Kazanç Defteri hakkında da kısaca bilgi verilebilir.

1.2.1.3. Serbest Meslek Erbabı Tarafından Tutulan Defter

Serbest meslek erbabı, Serbest Meslek Kazanç Defteri tutmaya hükümlüdür.

“Serbest Meslek Kazanç Defteri; serbest meslek faaliyetini alışılmış meslek halinde yerine getirenler; serbest meslek erbabıdır” (GVK Md. 66). **“Serbest meslek erbabı bir kazanç defteri tutar ve bu defterin bir tarafına gider, diğer tarafına da gelir yazılır. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev’i ile yapıldığı tarih, gelir tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır. Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler. Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189’uncu maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterirler”** (VUK Md. 210-211).

“Serbest Meslek Kazanç Defteri’nin gider sayfasına her türlü gider kayıtları, peşin ya da veresiye yapılmasına bakılmadan günlük yapılır” (GVK Md. 68).

Günümüzde Serbest Meslek Kazanç Defteri elektronik ortamda Defter Beyan Sistemi kapsamında tutulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu konuya da kısaca yer verilecektir. Şekil 13’deki klasik sistemdeki serbest meslek kazanç defteri gider ve gelir sayfasını gösterilmesinde yarar bulunmaktadır.

Şekil 13: Serbest Meslek Kazanç Defteri Örneği

[illegible]

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2011: 7-11.

VUK kapsamındaki temel defterler ele alındıktan sonra TTK'deki defterler değerlendirilebilir.

1.2.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Tutulan Temel Defterler

Yeni TTK m. 16/1 uyarınca ticaret şirketleri tacirdir. Yeni TTK 64. maddesinde; *“her tacir ticari defter tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak mecburiyetindedir. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili ticari defterlere yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uyulur”* (Yeni TTK Md. 64/1; Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 4).

“Gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebiri tutmakla yükümlüdür. Şahıs şirketleri birinci fıkra da sayılan defterlere ek olarak genel kurul toplantı ve müzakere defterini de tutarlar. Birinci fıkra da sayılan defterlere ilave olarak anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limitet şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır. 11 inci maddenin dördüncü fıkrası hükmü saklıdır” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 4).

Bu başlık altında öncelikle muhasebe defterleri ardından ticari defterler incelenebilir.

1.2.2.1. Muhasebe Defterleri

Yeni TTK kapsamında muhasebe defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri sayılmıştır. İşletme hesabı Defteri'nden söz edilmemiştir.

1.2.2.1.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

İşlemlerin, ilgili hesaplarda borç ve alacak şeklindeki etkilerinin bir arada görülmesi durumunda, işlemin kaydının yanlış olup olmadığının anlaşılması kolaylaşır. İşlemlerin, bilanço düzenlemeden önce ve ona temel olacak, işlemlerin tüm etkilerini bir arada göstererek büyük deftere yapılacak kayıtların yanlış yapılmasını önleyecek veya hiç değilse hataları minimum edecek bir araca ihtiyaç vardır. Bu araca yevmiye defteri ya da günlük defter denir. (Cemalcılar ve diğerleri, 2006: 81).

“Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belgelere dayanarak çıkarılarak tarih sırasıyla ve “madde” halinde yazıldığı defterdir. Yevmiye deterinde en az madde sıra numarası, tarih, borçlu ve alacaklı hesap, tutar, belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları içermesi gerekir” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 6).

Muhasebeleştirilmenin olduğu yevmiye defterine kayıtlar, yevmiye maddesi şeklinde yapılır. Şekil 14 yevmiye defterinde maddesinin görünümünü göstermektedir.

Şekil 14: Yevmiye Defteri Yevmiye Maddesi Örneği

Büyük Defter Bağlantı No	Madde No	Açıklama	Yardımcı Hesap Tutarı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
		----- Tarih ----- Borçlu Hesap/lar Adı Yardımcı Hesap Adı Alacaklı Hesap/lar Adı Yardımcı Hesap Adı Açıklama -----			

Kaynak: Cemalcılar ve diğerleri, 2006: 82.

Bir yevmiye maddesinde en azından bir hesap borçlu bir hesap alacaklı olmalıdır. Buna basit madde denir. Eğer bir tarafta birden fazla hesap olursa bileşik madde, her iki tarafta birden fazla hesap kullanırsa karma madde örneğidir. Günümüzde daha önce de söz edildiği gibi yevmiye defteri e-Defter olarak

tutulmakta ve ayrıntılı açıklamalarına ikinci bölümde yer verilecektir.

1.2.2.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)

“Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve sınıflandırılarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Defteri kebirdeki kayıtların aşağıdakileri içermesi şarttır” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 7):

- Tarih,
- Yevmiye defteri madde sıra numarası,
- Tutar,
- Toplu hesaplarda yardımcı hesapların isimleri.
- 6ncı maddenin üçüncü fıkrası hükmü defteri kebir hakkında da uygulanır”.

Uygulamada defteri kebirde yapılan kayıtların günlük defterden yararlanılarak yapıldığı gibi, günlük defteri bir tarafa koyarak, doğrudan doğruya fişlerden yararlanılarak yapıldığı da görülmektedir (Bektöre ve diğerleri, 2007: 78).

Şekil 15 klasik sistemde defteri kebirin hesap bazında görünümünü göstermektedir.

Şekil 15: Büyük Defter Hesap Bazında Örneği

BORÇ				 HESABIN ADI				ALACAK	
Tarih	Yevmiye Madde No	Açıklama	Tutar		Tarih	Yevmiye Madde No	Açıklama	Tutar	

Kaynak: Özal ve diğerleri, 2001:116

Büyük Defter, öğretide şekli olarak temelini oluşturan “T” harfi olarak gösterilir. Uygulamada Türkiye’deki Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplar bazında işletmede kullanılanları kapsar. Böylece hesap bazında sınıflandırma işlevi yerine getirilmiş olur.

1.2.2.1.3. Envanter Defteri

“Envanter defteri, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Hesap dönemi on iki ayı geçemez. VUK’un ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükarda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılır ve deftere kaydedilir. 6ncı maddenin üçüncü fıkrası hükmü envanter defteri hakkında da uygulanır” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 8).

Türk Ticaret Kanunu’nun 66 ncı maddesine göre:

“(1) Her tacir, ticari işletmelerin açılışında, taşınmazlarını, alacak ve borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini ayrı ayrı belirten bir envanter çıkarır.

(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Malvarlığına dâhil olan maddi duran varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyor ise, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.”

Kısacası envanter defterinde, işletmede çıkarılan envanterler ve düzenlenen bilançolar yer alır. Elektronik ortamda envanter defterinin tutulmasına henüz geçilmemiştir. Ancak tutulmasında muhasebe yazılımlarından yararlanılmaktadır. Defter örneğine şekil 16’da yer verilmiştir.

Şekil 16: Envanter Defteri Örneği

Envanter Defteri							Sayfa:
Hesap Kodu	Hesap Adı (Açıklama)	Birim veya Vade	Miktar	Birim Fiyat veya Kur	Detay	Tutar	Toplam

Kaynak: <http://www.dersmuhasebe.com>, 13.11.2017.

Muhasebe defterlerinden sonra ticari defterlere geçilebilir.

1.2.2.2. Ticari Defterler

Yeni TTK kapsamında yer alan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ticari defterler olarak sayılmıştır. Bu defterler alt başlıklar halinde incelenebilir.

1.2.2.2.1. Pay Defteri

“Pay defteri; sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limitet şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir”(Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 9). “Madde 9’a göre pay defterinedeki kayıtlarda en az aşağıdaki bilgilerin olması gerekir:

- a) Pay sahibinin adı soyadı veya unvanı,
- b) Pay sahibinin iletişim bilgileri,
- c) Varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanı ve intifa hakkı sahibi oldukları paylar,
- ç) Varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgileri,
- d) Payın nominal değeri,
- e) Sahip olunan pay sayısı ve toplam tutar,
- f) Payın tertibi,
- g) Payın edinme tarihi,
- ğ) Deftere kayıt tarihi,
- h) Payın senede bağlanıp bağlanmadığı ve türü,
- ı) Payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamalar.”

1.2.2.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Türk Ticaret Kanunu’nun 64. maddesinde gösterildiği gibi yönetim kurulu karar defteri de tutulması gereken ticari defterlerin arasındadır. Bilindiği üzere, yönetim kurulu anonim şirketler için zorunlu organdır. Müdür ise limitet şirketin zorunlu bir organı olup, Türk Ticaret Kanunu’na göre, eğer şirkette birden fazla müdür var ise, bu durumda müdürler kurulu adını almaktadır (TTK. Md.64/4).

“Yönetim kurulu karar defteri, anonim şirketlerde yönetim kurulunun,

sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 10). Madde 10'a göre karar defterinde en az aşağıdaki bilgiler yer alır:

- a) Karar tarihi,
- b) Karar sayısı,
- c) Toplantıda hazır bulunanlar,
- ç) Kararın içeriği,
- d) Üyelerin imzaları.”

1.2.2.2.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

“Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan önergeler, alınan kararlar işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilir. Kolektif ve komandit şirketlerde yönetimle görevlendirilen ortağın veya ortakların yahut bütün ortakların şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar da genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilir. Bu fıkra uyarınca yapılacak kayıtlarda 10uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hususların yazılması zorunludur. Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dâhil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi halinde 10uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hususların yazılması zorunludur. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 11).

Eski TTK'deki ortaklar kurulu, Yeni TTK'de değiştirilerek genel kurul adını almıştır. Anonim şirket genel kurulu gibi, limitet şirket genel kurulu da senede bir kez olağan toplanmak mecburiyetindedir. Kısacası genel kurul toplantı ve müzakere defteri, kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir (Abdioğlu ve diğerleri, 2014: 93).

1.3. MUHASEBEDE BELGE VE DEFTER DÜZENİ HAKKINDA GENEL KONULAR

“Defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir” (VUK Md. 214).

“VUK’un ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, TTK uyarınca tutulacak ticari defterler Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır” (TTK Md. 65; Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 19-22).

“Mecburi defterler mürekkeple veya makina ile yazılır. Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. Muameleler defterlere zamanında kaydedilir” (VUK Md. 215-219).

VUK’un 220nci maddesinde tasdike tabi defterler; “yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri olarak belirtilmiştir”.

“Yeni TTK uyarınca fiziki ortamda tutulan; Yevmiye defteri, Defteri kebir, Envanter defteri, Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri, Genel kurul toplantı ve Müzakere defterinin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılacaktır. Açılış onaylarının noter tarafından yapıldığı hallerde

ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur” (Yeni TTK Md. 64/3-4; Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 13). “Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2019 yılında kullanacakları defterleri en geç 2018 yılı Aralık ayı sonuna kadar notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Tasdiki yeniletecekler için süre Ocak ayıdır. Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, Yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılabilir. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır” (VUK Sirküleri-2018/128).

“Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar” (VUK Md. 253).

Yeni TTK’ye göre *“Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeşgün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine zayı belgesi verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir” (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 12). İbrahim yükümlülüğü ise VUK’un 256. maddesinde düzenlenmiştir. Şekil ve usul şartları, düzenlenme vb. ile ilgili uygulanacak özel usulsüzlük cezası VUK’un 353. maddesinde hüküm altına alınmıştır.*

Günümüzdeki adıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı; *“Şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü elektronik defter (e-Defter), şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü elektronik belge (e-Belge) ve elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesi elektronik kayıt (e-Kayıt) için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir” (VUK MMd. 242). Elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanır (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Md. 23).*

Tez çalışmasının birinci bölümünde temel belge ve defterler incelendikten sonra elektronik ortamdaki uygulamaların yer aldığı ikinci bölümüne geçilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

E DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA E-FATURA E-DEFTER UYGULAMALARI HAKKINDA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Tez çalışmasının ikinci bölümünde; Türkiye’de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’in yetkili olduğu ve uygulamasına geçildiği elektronik ortamdaki belge ve defter düzeni hakkında genel bilgilere yer verilecektir. Bu bölümde GİB internet sitesi web sayfası aracılığıyla elektronik işlemler kapsamında yer alan elektronik fatura (e-Fatura) ve elektronik defter (e-Defter) uygulamaları esas alınacaktır.

2.1. ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) UYGULAMASI

Türkiye’de elektronik ortamdaki temel belge faturadır. Bu nedenle esaslı belge olan e-Fatura ayrıntılı bir şekilde incelenecek, ardından e-Fatura bağlamındaki uygulaması ve/veya uygulamasına geçilecek olan diğer belgeler kısaca irdelenecektir.

2.1.1. E-Fatura Kavramı ve Tanımı

Türkiye’de 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile gerçekleşen ve 05.03.2010 tarihi itibarıyla uygulama başlayan “*e-Fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform olan GİB üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir*” (<http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017).

Elektronik Belge (e-Belge); “*Şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü*”, **Elektronik Fatura (e-Fatura);** “*Tebliğ’de yer alan şartlara uygun olan ve e-Belge biçiminde oluşturulmuş faturayı*”, **E-Fatura Uygulaması;** “*GİB tarafından belirlenen standartlara uygun mesajların, taraflar arasında*

uygulanmaya başlanmıştır.

Daha öncede belirtildiği gibi 213 Sayılı VUK'un elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme başlıklı Mükerrer 242. maddesinde 4731 Sayılı Kanun ile e-belge, e-kayıt tanımlamıştır.

Aynı düzenleme ile günümüzdeki adıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı; *“E-Defter, kayıt ve belgelerin oluşturulma, kaydetme, iletme, muhafaza ve ibraz işlemleri ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet ve her türlü elektronik bilgi iletişim ortamında Bakanlığa veya Bakanlığın gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğine sahip bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde e-imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır”* (VUK MMd. 242).

397 Sıra No.'lu VUK Genel Tebliği'nde, faturanın elektronik bir belge olarak düzenlenmesi, verilmesi, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi gibi konularda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu tebliğe göre, e-Fatura çalışmaları kapsamında GİB tarafından oluşturulmuş EFKS, sınırlı sayıda mükellef ile kullanılmaya başlanmıştır ve bu mükelleflerin EFKS sistemini kullanarak hazırlayacakları e-Faturalarda VUK kapsamında geçerli faturalar hükmünde sayılacaklardır. EFKS sistemi kullanan mükelleflerin dışında kalan e-Fatura mükellefleri için ise, e-Faturanın usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, e-Fatura alma ve iletme işlemlerinin GİB tarafından oluşturulan e-Fatura uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi gerekmekteydi. Faturaların e-belge olarak düzenlenmesi ve gönderilmesine ilişkin biçim ve standartlar <http://www.efatura.gov.tr> adresinde duyurulmuştur. Ayrıca mükellefler 397 Sıra No.'lu VUK Genel Tebliğ'inde belirtilmeyen hususlar konusunda da VUK ve ilgili diğer tüm kanunda yer alan hususlara uymak zorundadırlar.

“Başlangıçta sistemden tüzel kişiler sistemden yararlanabiliyordu. Ancak 416 Sıra No.'lu VUK Genel Tebliği ile VUK 232. maddesine göre fatura düzenleyen mükelleflere e-Fatura uygulamasından yararlanma imkânı tanınmıştır” (VUK Genel Tebliği (Sıra No:416)). Anonim ve limitet şirketlerin kullanımına açılan e-Fatura uygulaması bu tebliğ ile gerçek kişilerin de uygulamaya dâhil olma hakkı verilmiş ve e-imzanın da kullanılabileceği düzenlemesi getirilmiştir (Doğan, 2013: 6). Tebliğ bazı sektörlere e-Fatura uygulamasını zorunlu hale getirmiştir.

“E-Fatura uygulamasına yönelik mevzuatlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi Usul Kanunu 58 Sayılı Sirküleri*
- 397 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Güncellenmiş)*
- 416 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği*
- 421 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Güncellenmiş)*
- 424 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği*
- 433 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği*
- 447 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Sıra No: 397’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ)*
- 448 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Sıra No: 421’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ)*
- 454 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği*
- 461 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Sıra No: 454)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ)*
- 475 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği (Sıra No: 454)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ)*
- 494 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği”*

Yukarıda sıralanan ilgili genel tebliğlerle uygulamaya yönelik değişiklik ve yenilikler doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. Ancak çalışmanın kapsamlı oluşu nedeniyle tümü referans olup, ayrı ayrı dipnot gösterimi yapılmayacaktır. Ayrıca e-Fatura uygulamasına yönelik GİB tarafından internet sitesi web sayfasında mükelleflerin kullanımına başta e-Fatura paketi olmak üzere uygulamaya ilişkin çeşitli kılavuzlar sunulmuştur.

2.1.3. E-Fatura Kapsamına Giren Mükellefler

E-Fatura uygulaması 397 Sıra No. ’lu VUK Genel Tebliği ile başlamış ve ilk önce seçimli olarak uygulama yapılmıştır. Daha sonra yayımlanan bazı mükellef grupları için zorunlu kılınmıştır. Tebliği kapsamında (VUK Genel Tebliği (Sıra No: 421));

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

b) 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari

10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar”

01.09.2013 tarihine kadar GİB’e başvurmak ve 31.12.2013 tarihine kadar da e-Fatura uygulamasına geçmek mecburiyetindedir.

454 Sıra No.’lu VUK Genel Tebliği ile e-Fatura kullanan mükellefler kapsamı genişletilmiştir. *“Tebliğ uyarınca aşağıda belirtilen mükelleflere e-Defter tutma ve e-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir”* (VUK Genel Tebliği (Sıra No: 454)):

“a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

b) 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)’ndan lisans alan mükellefler (Bayilik lisansı olanlar; münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.),

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

Son gelişmeler doğrultusunda yapılması öngörülen değişiklikler ve yeniliklere konunun son kısmında yer verilmiş olup, bunlardan bazı bilgiler şu şekildedir (Zorunluluk_Karsilastirma_Tablosu.pdf, 2018):

“1- İlgili Yıl Brüt Satışları 5 Milyon TL ve üzeri olanlar (izleyen 2 yılın başından itibaren) (2017 yılında belirtilen ciroyu aşanlar 01.07.2019 tarihinden itibaren e-Fatura, 01.01.2020 den itibaren e-Defter)

2- ÖTV I sayılı Liste kapsamındaki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK dan lisans alanlar (Lisans aldığı tarihi izleyen dördüncü ayın başından itibaren) (Bayilik lisansı dâhil) (2018 yılında lisans alanlar için 01.07.2019 tarihinden itibaren e-Fatura, 01.01.2020 den itibaren e-Defter)

3- ÖTV III sayılı Liste kapsamındaki malları imal inşa ve ithal edenler (Mükellefiyet tesis tarihi izleyen dördüncü ayın başından itibaren) (2018 yılında mükellefiyet tesis ettirenler için 01.07.2019 tarihinden itibaren e-Fatura, 01.01.2020 den itibaren e-Defter).”

Bu bağlamda, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin bavul ticareti işlemlerine ait faturalar 01.07.2019 tarihinden itibaren e-Fatura olarak düzenlenmesi, yine Taslak Tebliğ ile yeni belirlenen mükellef gruplarının 01.07.2019 tarihine kadar, 2017 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflere Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verildiği tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren e-Arşiv Fatura Uygulamasına geçişi, ayrıca e-İrsaliye uygulaması zorunluluğu vd. getirilmesi öngörülmektedir.

2.1.4. E-Fatura Kapsamında E-İmza ve Mali Mühür Kullanımı

“5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu’nda “**elektronik imza (e-imza)**, başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriye mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi” ifade eder” (5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu).

“**Nitelikli Elektronik Sertifika (NES)**; “5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun dokuzuncu maddesinde tanımlanan ve yalnızca gerçek kişi mükelleflerce kullanılan elektronik sertifikayı ifade eder” (VUK Genel Tebliği: (Sıra No: 433) Md. 2).

“421 Sıra No.’lu VUK Genel Tebliği ile Mali Mühür, Başkanlık adına Kamu Sertifikasyon Merkezi (Kamu SM) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü (TÜBİTAK-UEKAE) tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını, ifade etmektedir” (VUK Genel Tebliği (Sıra No: 421)).

“Kullanım alanı ve bahsedilen fonksiyonları nedeni ile Mali Mührün, kurumun bildirilen yetkili veya yetkililerinin kontrolü altında kullanılması, yetkili kişi veya kişilerin değişmesi halinde de yeni yetkili veya yetkililerin derhal belirlenmesi ve bunlara ait bilgilerin Başkanlıkça belirlenecek yöntemlerle bildirilmesi zorunludur. Tüzel kişilerin ve diğer kurumların herhangi bir nedenle unvanlarının değişmesi halinde, eski unvanı barındıran sertifikaları geçerliliğini kaybedeceğinden, unvan değişikliğini izleyen 15 gün içerisinde yeni unvanına uygun sertifika başvurusu yapması gerekmektedir. Sahiplerine kart okuyucuları ile birlikte teslim edilecek sertifikaların HSM aracılığı ile kullanılması da mümkündür. Ancak bu durumda Mali Mühür Sertifikalarının HSM’lere yüklenmesi işleminin TÜBİTAK-UEKAE veya yetkili kıldığı kişiler/kurumlar aracılığı ile yapılması ve tercih edilen HSM modellerinin TÜBİTAK-UEKAE tarafından yayımlanacak niteliklere sahip olması gerekmektedir.”

397 Sıra No.’lu VUK Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına, Mali Mühür Sertifika temin işlemlerini tamamlayarak dâhil olan 16.06.2019 tarihinde toplam 104727 adet kullanıcı bulunmaktadır (<http://www.efatura.gov.tr>, 16.06.2019).

2.1.5. E-Fatura Yükümlülüklerini Yerine Getirmemenin Cezaları

E-Fatura düzenlenmesi ile ilgili temel sorumluluk ve cezai müeyyideler 397 Sıra No.'lu VUK Genel Tebliği'nde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir (Bkz. VUK Genel Tebliği (Sıra No: 397)).

Bildirim ve formları yasal süreleri içinde düzenlemeyenler VUK'un 353ncü maddesindeki cezalara muhatap olurlar (VUK Md. 353):

- ✓ *Bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 01.01.2019 tarihinden itibaren 290 TL (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) aşağı olmamak şartıyla bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.*
- ✓ *Ancak, her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 01.01.2019 tarihi itibarıyla*
- ✓ *12.000 TL (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği), bir takvim yılı içinde ise 148.000 TL (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) aşamaz.*

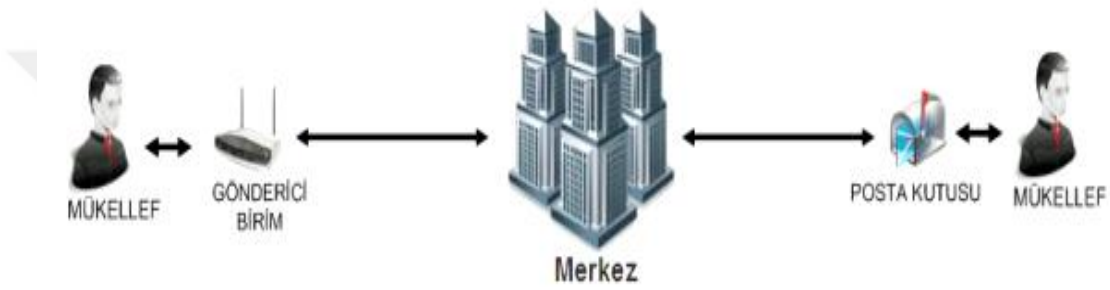
2.1.6. E-Fatura Sistemi ve Genel İşleyişi

GİB tarafından yönetilen e-Fatura uygulamasının amacı; tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır. Bunun için yurtdışı uygulamalar incelenerek başarıya ulaşmış e-Fatura işleyişleri dikkate alınmış ve GİB tarafından açık kaynak bir standart olan genişletilebilir işaretleme dili (eXtensible Markup Language-XML) tabanlı ticari hayatın tüm süreçlerini içerecek şekilde etiketlemelere sahip olan uluslararası bir standart olan evrensel işletme dili Türkiye versiyonu (Universal Business Language Turkey (UBL-TR) benimsenmiştir (<http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017).

E-Fatura sistemi, kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan önemli verilerin standartlara uygun olarak elektronik ortamda GİB sistemine iletilmesi ile faturalara ait ikinci nüshaların kâğıt üzerinde saklanması gerekliliğini ortadan kaldırmış ve güvenli bir şekilde e-imzalı faturaların kullanılmasına olanak veren bir sistemdir (Çetin, 2010: 84).

“E-Fatura uygulama esasları, e-Fatura uygulaması kapsamında oluşturulacak faturanın hangi durumlarda ne şekilde düzenleneceğini gösteren, tarafların rollerini ve mühimsemesi gereken hususları açıklamaktadır” (Yıldırım, 2013: 130). E-Fatura Uygulamasında Gönderici Birim, Merkez ve Posta Kutusu olmak üzere 3 temel rol bulunmaktadır. Gönderici birim ile posta kutusunun uygulama içerisinde oynadıkları roller “Entegrasyon Kılavuzları” içerisinde yer almaktadır. Bu roller şekil 18’deki gibi şematize edilebilir.

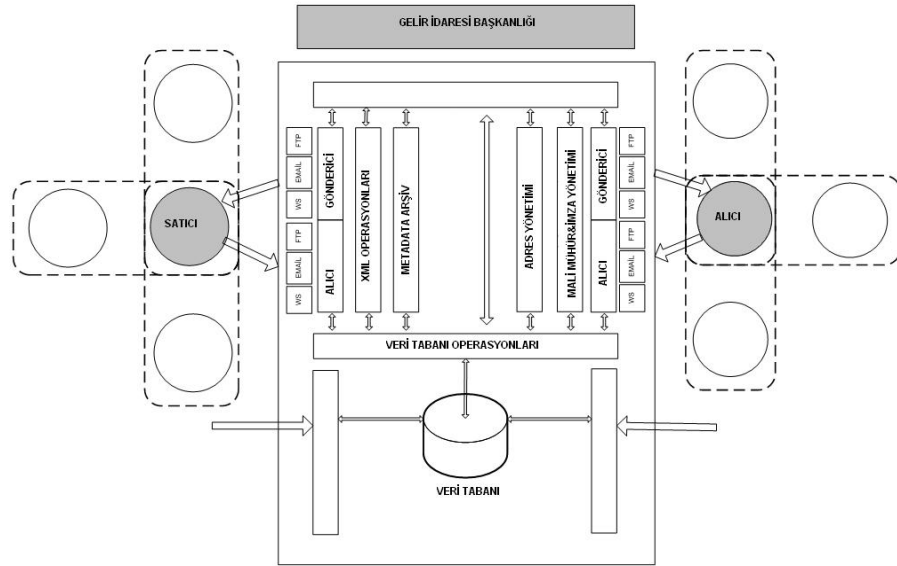
Şekil 18: Elektronik Fatura Uygulaması Kapsamında Roller



Kaynak: GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 10.

E-Fatura Uygulamasında “Merkez” modülünün yapısı ile uygulamanın genel mimarisi olarak şekil 19’de gösterilmiştir.

Şekil 19: E-Fatura Uygulamasında Merkez Modülünün Yapısı



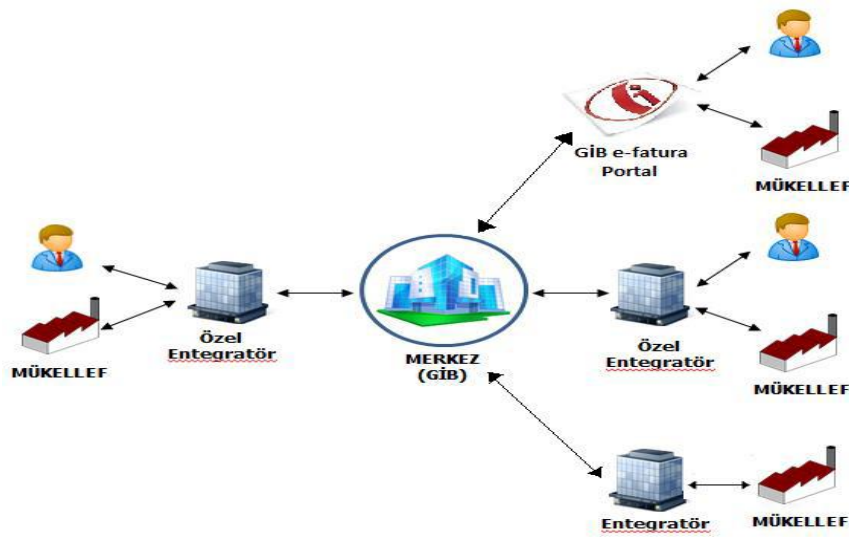
Kaynak: <http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017.

E-fatura uygulamasının taraflar arasında kullanımı tamamen uygun yazılım entegrasyonlarının oluşturulması ile gerçekleştirilmektedir. Böyle oluşturulacak çözümler, işletmelerin kendi bünyelerinde yer alan Kurumsal Kaynak Planlaması-KKP (Enterprise Resource Planning-ERP) çözümlerinin uyarlanması şeklinde olabileceği gibi bu konuda geliştirilecek bazı özel yazılım çözümlerinin de geliştirilmesi mümkündür. Bu konudan sonra incelenecek olan GİB tarafından geliştirilen E-Fatura Portalı da, bu arayüzlerden sadece birisini ifade etmekte ve uygulama ile ilgili temel fonksiyonları içermektedir.

Kâğıt fatura sürecinde bir müşteri, bir mal veya hizmetin karşılığı olarak gereken ödemeyi yaptıktan sonra, satıcı bunun karşılığında fatura düzenleyecektir. Ancak e-Fatura sürecinde, manuel sistemin aksine hazırlayacağı fatura, elektronik ortamda hazırlanacaktır. Hazırlanan e-Fatura, interneti kullanılarak ilk önce fatura bilgilerini inceleyecek olan işletme yöneticisine ulaşır. Yönetici incelemelerini tamamladıktan sonra da faturayı onaylayarak muhasebe meslek mensubuna gönderir. Kendisine gelen e-Faturayı alan muhasebe meslek mensubu ödeme bilgilerini elektronik ortamda oluşturur ve fatura bilgilerini e-Deftere kaydeder (Bayraktar ve Yıldırım, 2017: 99).

Türkiye’deki e-Fatura sistemi işleyişi şekil 20’deki gibidir.

Şekil 20: Türkiye’deki E-Fatura Sistemi İşleyişi



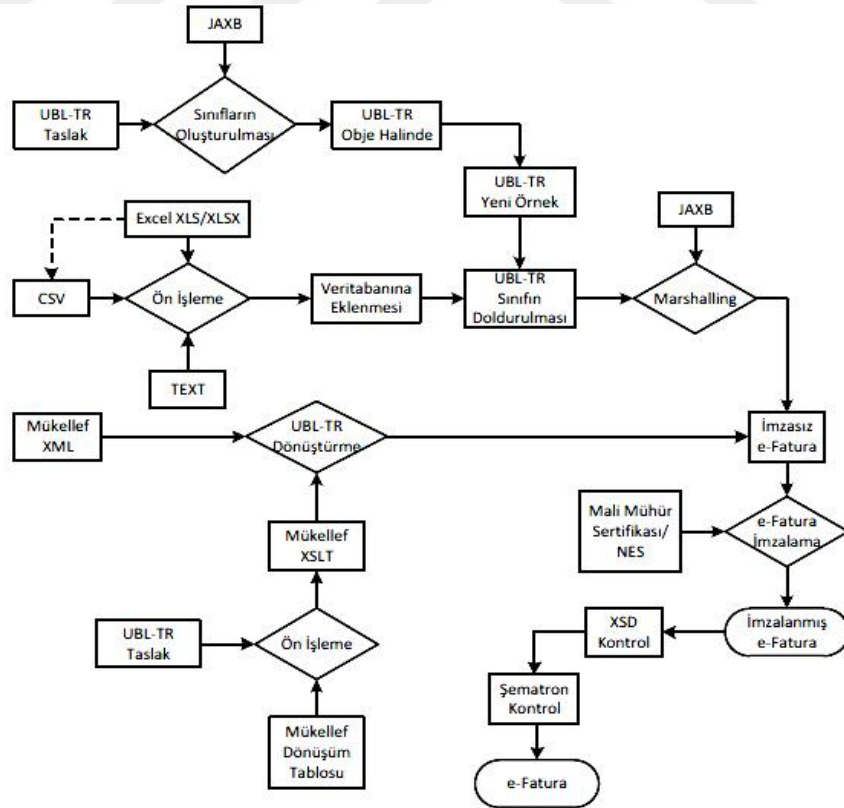
Kaynak: GİB, e-Fatura Uygulaması (Özel Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 16.

Şekil 2.4’den de görüldüğü gibi satıcılar, e-Fatura düzenlemek istediklerinde, sadece sistemde tanımlı olan alıcılara fatura düzenleyebilirler. E-Fatura almak isteyenler ancak GİB tarafından sağlanan uygulama üzerinden fatura düzenleyen vergi mükelleflerden fatura alabilmektedirler.

2.1.7. E-Fatura Oluşturma Süreci ve Aşamaları

E-Fatura oluşturulurken vergi mükelleflerinden gelen e-Fatura verisinin yapısına göre genel olarak iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu iki farklı yöntem Şekil 21’de verildiği üzere, vergi mükelleflerinin ERP sistemlerinden gönderdikleri e-Faturanın oluşturuluş şekline göre farklılık göstermektedir (Bayar ve Akpınar, 2016: 527). E-Fatura oluşturma süreci ve aşamaları Şekil 21’deki gibi şematize edilebilir.

Şekil 21: E-Fatura Oluşturma Süreci ve Aşamaları



Kaynak: Aktaran Bayar ve diğerleri, 2015: 4.

Şekil 21’de de gösterildiği gibi, çeşitli formatlardan alınan e-Fatura verisini UBL-TR formatına dönüştürebilmek için, veri tabanına eklemek veya kullanıcıya ait XSL dokümanı ile ilişkilendirmek gerekmektedir. Oluşturulan e-Fatura; mali mühür sertifikası veya NES ile mühürlenecektir, sonra imzalanıp hem yapısal (XSD kontrolü) hem de mantıksal (Şematron kontrolü) kontrollerden geçerek karşı tarafa gönderilecek hale gelmektedir.

Mükellef oluşturmuş olduğu e-Fatura’yı, Excel, CSV, Text ya da XML olarak sisteme yükleyebilmektedir. Burada iki farklı yöntem bulunmaktadır (Bayar ve Ülkar, 2015: 107-108):

“Yöntem-1: Bu yöntemde kullanıcının sisteme yüklemiş olduğu, CSV, Excel dosyası (.xls ya da .xlsx) ya da serbest metin (Text) biçiminde bulunan ham haldeki e-Fatura verisi, öncelikle veri tabanındaki geçici tablolara eklenir. Daha önceden oluşturulmuş olan obje halinde, içi boş UBL-TR’in ilgili alanları bu geçici tabloda bulunan fatura verileriyle doldurulur. Bunun arkasından, içi doldurulmuş olan UBL-TR objesi, marshalling operasyonu ile JAXB kullanılarak UBL-TR formatındaki XML dosyası biçimine dönüştürülür. Bunun da neticesinde imzasız haldeki e-Fatura elde edilmiş olur.

Yöntem-2: Bu yöntemde, vergi mükellefi olan kullanıcılar:

➤ Entegratörün belirlediği XML biçiminde e-Fatura verisini sunabilmekteyse, UBL-TR’e dönüşümü tek adımda, ilgili XSL dokümanı ile ilişkilendirilerek elde edilebilir.

➤ Kendi XML’ini ya da sahip olduğu muhasebe programı çıktısını sisteme yüklemek istiyorsa, bu çıktıya dair ilgili mükellef dönüşüm tablosunun da hali hazırda olması gerekmektedir. Böyle bir durumda, mükellefin dönüşüm tablosu kullanılarak mükellefe dair XSL dokümanı elde edilebilir.

Böylece elde edilen XSL, XML ile ilişkilendirilerek imzasız haldeki, UBL-TR formatına uygun e-Fatura elde edilir.”

2.1.8. E-Fatura Senaryoları

E-Fatura’ya ilişkin iki temel senaryo vardır. Temel Fatura ve Ticari Fatura esastır. Elektronik ortamda fatura ile birlikte düzenlenmesi gereken yardımcı belge olan elektronik irsaliye (e-irsaliye) de beraberinde senaryoya dâhil olmuştur. Ancak senaryolar için öncelikle eşlemeyi tanımlamak yerinde olacaktır.

XML formatındaki belgeler, bir başka XML dosyası olan zarf içerisine konularak gönderilir. Zarf - Belge türü eşleşmesi aşağıdaki tablo 3’deki gibidir:

Tablo 3: ZARF - Belge Türü Eşleşmesi

Zarf Türü	Belge Türü
SENDERENVELOPE	Fatura, İrsaliye
POSTBOXENVELOPE	Uygulama Yanıtı, İrsaliye Yanıtı
SYSTEMENVELOPE	Sistem Yanıtı

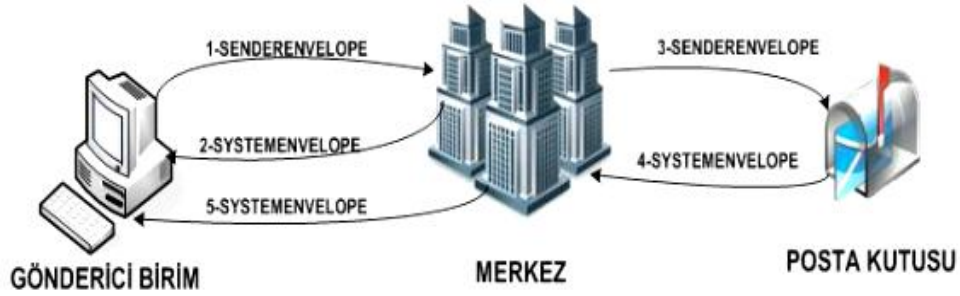
Kaynak: GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 18.

Öncelikle temel fatura senaryosu incelenebilir.

2.1.8.1. Temel Fatura Senaryosu

“Temel fatura senaryosunun konusu fatura oluşturulması ve alıcıya ulaştırılmasıdır. Bu uygulama e-Fatura oluşturma ve ulaştırma sürecine ilişkin her türlü kamu veya özel sektör satıcı ve alıcıları ile mal ve hizmet satışını kapsamaktadır” (UBL-TR (Temel Fatura Senaryosu), 2015). Temel fatura senaryosu şekil 22’deki gibidir.

Şekil 22: Temel Fatura Senaryosu



Kaynak: GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 18.

“Temel fatura senaryosu için veri aktarma protokolünün işleyişi aşağıda gösterilmiştir (GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 19);

1- SENDERENVELOPE: Bu aşamada Gönderici Birim, UBL-TR standardındaki faturayı oluşturur ve zarfın içine koyarak gönderir.

2- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Merkez, gelen zarfı çeşitli işlemlerden geçirir ve Gönderici Birim’e Sistem Yanıtı gönderir.

3- SENDERENVELOPE: Bu aşamada Merkez’e gelen zarf, sistemdeki doğruluk kontrollerinden geçmişse; Merkez en önceki adımdaki zarfı aynen Posta Kutusu’na gönderir.

4- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Posta Kutusu, zarfa ilişkin gerekli kontrolleri yapar ve Merkez’e Sistem Yanıtını gönderir.

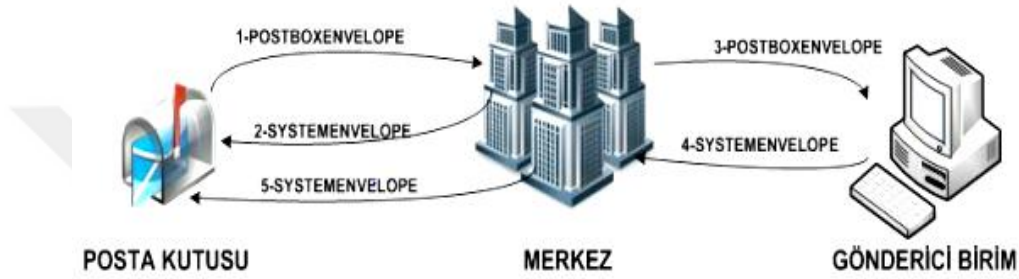
5- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Merkez, gelen zarfı aynen Gönderici Birim’e gönderir”.

Temel faturanın iade ve reddi söz konusu değildir.

2.1.8.2. Ticari Fatura Senaryosu

“Ticari fatura uygulaması; e-Fatura oluşturma ve ulaştırma sürecine ilişkin her ölçek ve sektördeki kamu ve özel sektör alıcı ve satıcılarını, yapılacak mal ve hizmet satışları dolayısıyla fatura düzenlenmesi, söz konusu faturaların kabul edilmesi veya reddedilmesi ile düzeltme işlemleri kapsamaktadır” (UBL-TR (Ticari Fatura Senaryosu), 2016). Ticari fatura senaryosu şekil 23’deki gibidir.

Şekil 23: Ticari Fatura Senaryosu



Kaynak: UBL-TR (Ticari Fatura Senaryosu), 2016.

“Ticari fatura senaryosu, Posta Kutusu’na gelen faturayı kabul, red veya iade etme hakkına sahiptir. Bu uygulamada aşağıdaki adımlar uygulanır (GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018: 20):

1- POSTBOXENVELOPE: Bu aşamada Posta Kutusu, UBL-TR standardındaki UYGULAMA YANITI belgesini oluşturur ve zarfın içine koyarak gönderir.

2- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Merkez, gelen zarfı çeşitli işlemlerden geçirir ve Posta Kutusu’na Sistem Yanıtı gönderir.

3- POSTBOXENVELOPE: Bu aşamada Eğer Merkez’e gelen zarf, sistemdeki doğruluk kontrollerinden geçmişse; Merkez 1 numaralı adımdaki zarfı aynen Gönderici Birim’e gönderir.

4- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Gönderici Birim, gelen zarfa ilişkin çeşitli kontrolleri yaparak Merkeze Sistem Yanıtını gönderir. Bu aşamada zarfın türü SYSTEMENVELOPE’dur.

5- SYSTEMENVELOPE: Bu aşamada Merkez, gelen zarfı aynen Posta Kutusuna gönderir.”

Senaryodan da görüleceği üzere ticari fatura kabul, iade ve reddi olan faturadır.

2.1.9. E-Fatura Başvurusu ve Kullanma Yöntemleri

E-Fatura Uygulamasından yararlanan kullanıcılar; sistemde kayıtlı kullanıcılara e-Fatura gönderebilir ve onlardan e-Fatura alabilir, aynı zamanda bu e-Faturaları bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilirler. E-Fatura düzenlemek ve göndermek isteyen mükellefler ilk önce e-Fatura Uygulaması üzerinde, bir “**Kullanıcı Hesabı**” oluşturmaları gerekir. Kullanıcı Hesabı tanımlanan mükellefler e-Fatura Uygulamasını entegrasyon yoluyla veya e-Fatura Portalı aracılığı ile kullanabilecektir (<http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017).

E-Fatura uygulaması kapsamında işletmeler eğer e-Faturaları gönderebilmek ve alabilmek, e-Faturaları bilgisayara indirerek elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etmek isterse, e-Fatura başvuru aşamasında ilk önce malî mühür veya e-imzaya sahip olmaları gerekmektedir. Sonra işletmeler e-Fatura başvuru işlemini gerçekleştirerek GİB uygun gördüğünde e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlayabilirler (Demirkan, 2013: 70).

Yurtdışında e-Fatura servis sağlayıcılığı olarak bilinen özel entegratörlük sayesinde bilgi işlem alt yapısı yeterli olmayan mükelleflerin de uygulamadan kolayca faydalanabilmeleri amaçlanmıştır (<http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017).

E-Fatura Uygulaması kullanılan üç yöntem kısaca açıklanabilir:

➤ **Özel Entegrasyon Yöntemi:** Bu yöntem bilgi işlem sistemi alt yapısı yetersiz olan işletmelerin e-Fatura uygulamasından yararlanabilmesi için imkân sağlayan bir yöntemdir (Doğan ve diğerleri, 2015: 157).

“Faturalama gereksinimi farklılık gösteren veya çok sayıda fatura düzenleyen mükelleflere, kendilerinin bilgi işlem alt yapısının yetersiz olması durumunda teknik yeterliliğe sahip bir özel entegratörün bilgi işlem sistemi vasıtasıyla e-Fatura alıp gönderebilme imkânı sağlanmıştır. GİB’ten özel entegrasyon izni almış mükellefler bilgi işlem sistemleri kullanarak e-Fatura uygulamasından faydalanabilirler. 421 No.’lu VUK Genel Tebliği kapsamında GİB’ten özel entegrasyon izni alan kurumlar web sayfasında listelenmektedir” (GİB, e-Fatura Uygulaması (Özel Entegrasyon Kılavuzu), 2018:10).

➤ **Entegrasyon Yöntemi:** “Bilgi İşlem Sisteminin Entegrasyonu

Yöntemi, kendilerine ait bilgi işlem sistemini Başkanlığın sistemine entegre ederek 7/24 kesintisiz bağlantı sağlayabilecek mükelleflerin kullanabilmeleri amacıyla geliştirilmiştir.” Bu yöntemi kullanmak isteyen işletmeler öncelikle gerekli hazırlıkları tamamlayarak GİB’e başvururlar. Sonra başvurusu kabul edilen işletmeler entegrasyon sürecini başarı bir şekilde tamamlayarak elektronik fatura uygulamasını entegrasyon yöntemi ile kullanmaya başlayabilirler” (<http://www.efatura.gov.tr/>, 05.12.2018; GİB e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), 2018).

➤ **E-Fatura Portal Yöntemi:** *“E-Fatura Portal Yöntemi GİB tarafından ücretsiz bir şekilde “www.efatura.gov.tr” internet adresinden sunulan bir e-Fatura uygulaması hizmetidir. Bu yöntem entegrasyon yöntemini kullanma konusunda yeterli alt yapıya sahip olamayan kullanıcıların uygulamadan yararlanabilmelerini sağlamak için geliştirilmiştir. e-Fatura Portalı, e-Fatura Uygulamasına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran bir web uygulamasıdır” (<http://www.efatura.gov.tr/>, 05.12.2018).*

Bu yöntemlerin hepsinin işleyişi birbiri ile yakındır. Sadece iletişimi sağlayan ve akredite edilmiş sistemlerin nerede olduğu ile alakalı değişiklikler mevcuttur (Gökdoğan, 2017: 62).

416, 421 ve 424 No.’lu VUK Genel Tebliği kapsamında GİB’ten E-Fatura Saklama Hizmeti Verme izni alan kurumlarda web sayfasında listelenmektedir (<http://www.efatura.gov.tr>, 10.12.2017). Bunların çoğu genellikle özel entegratörlerdir.

2.1.10. E-Faturanın Avantajları ve Dezavantajları

E-Fatura uygulamasının firmalara sağlayacağı faydaları aşağıdaki gibidir (Yanık ve Karadaş, 2013: 136):

- E-Faturanın baskıya ihtiyacı olmadığı için kâğıt giderlerini ortadan kaldırır,
- Arşivleme maliyetini ortadan kaldırır,
- Alıcı ve satıcı arasındaki faturadan kaynaklı oluşan sorunları ortadan kaldırır,
- Belgelerin denetim işlemlerini daha kolay ve hızlı hale getirir, denetçilerin iş yükünü azaltır,
- Faturadaki yanlış ve eksik bilgileri hızlı ve basit bir şekilde düzeltebilir,
- Elektronik faturaların gerekli muhasebe kayıtları ile birlikte işlenmesi ile hata olması durumunda anında müdahale imkânı sağlar,

- Elektronik ortamda saklanan bilgilerin ihtiyaç duyulması halinde hemen fatura ulaşabilir,
- İşletme sahiplerinin firmadaki hâkimiyetini artırır,
- Uluslararası firmalar ile entegrasyon daha kolay sağlanır.

E-Fatura uygulaması sadece işletmelere değil, aynı zamanda kamu mali yönetimine de yarar sağlamaktadır. Her şeyden önce e-Fatura uygulaması vergi kayıp ve kaçığının önüne geçecektir. Ayrıca maliye müfettişleri yapacakları vergi denetimini daha hızlı ve etkili bir şekilde yapabileceklerdir.

E-Fatura uygulamasının aşağıdaki gibi bazı dezavantajları vardır (Tuncer, 2014: 16):

- E-Fatura altyapısına sahip olmayan işletmeler e-fatura uygulamasına geçmek için mevcut sistemlerini güncelleştirmeye mecburdurlar ve daha çok maliyete tahammül etmektedirler.
- Ticari sır niteliğinde düzenlenen e-Faturaların internetten gönderilip alınması, bu faturaların kolaylıkla başka rakip firmalar tarafından ulaşılmasına sebep olmaktadır. Bu durum sisteme dâhil olan şirketleri tedirgin etmektedir.
- E-Fatura uygulamasını kullanan işletmelerin sistemlerini e-Fatura uygulamasıyla uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir. Ayrıca işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda kendi bünyelerinde bir birim oluşturmaları ve personel istihdam etmeleri gerekmektedir. Bu da işletmelerin maliyetini arttırmaktadır (Demirdöven, 2017: 34).

2.1.11. E-Fatura Kapsamında Diğer E-Belge Uygulamaları

Türkiye'deki Tekdüzen Muhasebe Sistemini düzenleyen 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında yer alan on iki temel kavramdan **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**; *“muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder”*. Muhasebede belgeleme

açısından e-Fatura temel belge olarak açıklandıktan sonra GİB internet sitesi web sayfasında e-Fatura kapsamında yer alan diğer elektronik ortamdaki belgeleri kısaca aktarmak yerinde olacaktır.

Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye) Uygulaması, “*irsaliyenin GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak e-Belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesini kapsar. Tebliğde düzenlenen e-İrsaliye belgesi, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki “sevk irsaliyesi” belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.*”

Mükellefler e-İrsaliye Uygulamasından;

a) Kendi bilgi işlem sistemlerinin GİB'in sistemlerine entegrasyonu yoluyla,

b) e-İrsaliye Uygulamasına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacı ile Başkanlık tarafından oluşturulan ve www.efatura.gov.tr internet adresinde hizmete sunulan GİB Portalı aracılığıyla,

c) Başkanlıktan izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla,

olmak üzere, e-Fatura Uygulamasından yararlandıkları yöntem ile yararlanabilecek olup, GİB tarafından aksi belirtilmediği sürece, e-Fatura Uygulamasından yararlandıkları yöntem dışında bir yöntem kullanamayacaklardır” (VUK Genel Tebliği: (Sıra No: 487) Md.3/2).

“E-İrsaliyenin, 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme veya alma işlemlerinin de GİB tarafından oluşturulan e-İrsaliye Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunludur.”

Aslında e-Faturanın başlangıç aşaması olan ilk pilot uygulama olarak 2008 yılında başlayan EFKS uygulamasıdır. Türkiye’de elektronik ortamda temel belge olan e-Fatura uygulamasına 01.09.2013 tarihinden itibaren geçilmeye başlanmıştır. Zamanla elektronik arşiv (e-Arşiv) uygulaması gereksinimi ortaya çıkmıştır (Tektüfekçi, 2016: 21).

433 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe giren **Elektronik Arşiv (e-Arşiv) Uygulaması**, “*GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsar.*”

E-Arşiv Uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, yararlanmak istedikleri yönteme göre başvuru yapacaklardır. Mükellefler e-Arşiv Uygulamasında kullandıkları yöntemi istemeleri halinde ilgili yönteme ilişkin koşulları yerine getirmeleri şartıyla diledikleri zaman değiştirebilirler (Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu, 2015: 8). “E-Arşiv Uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin VUK Genel Tebliği ile getiren e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir. Mükellefler e-Arşiv Uygulamasını, kendi bilgi işlem sistemi veya GİB tarafından izin almış özel entegratör bilgi işlem sistemi üzerinden olmak üzere iki yöntemle kullanabilirler” (VUK Genel Tebliği (Sıra No:433)). E-Fatura uygulamasına kayıtlı bulunan mükelleflere 01.01.2019 tarihine kadar e-Arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmesinin yanı sıra e-Arşiv Portalı yöntemi uygulaması da sunulmuştur (433 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı).

487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe giren 01.01.2018’den itibaren gündemde olan ve 2019 cari yılında da artık zorunluluk bulunan **e-Müstahsil Makbuzu (e-MM)**, “*müstahsil makbuzunun GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak elektronik ortamda oluşturulması, hem kâğıt hem de elektronik ortamda muhafazası ve ibrazı ile elektronik ortamda raporlamasını kapsayan uygulamadır*” (487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği).

Kâğıt ortamda Müstahsil Makbuzu düzenleyen mükellefler, 01.01.2018 tarihinden itibaren e-Müstahsil Makbuzu düzenleyerek, kâğıt ve elektronik ortamda muhafaza edip GİB’e elektronik ortamda raporlayabilirler (<http://www.efatura.gov.tr/emustahsilhakkinda.html>, 29.11.2018).

E-Müstahsil Makbuzu Uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler (VUK Genel Tebliği (Sıra No: 487));

“a) Kendi bilgi işlem sistemlerinin Başkanlık sistemlerine entegrasyonu yoluyla,

b) e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacı ile Başkanlık tarafından oluşturulan ve www.efatura.gov.tr internet adresinde hizmete sunulan GİB

Portali aracılığıyla,

c) Başkanlıktan izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla,

olmak üzere üç yöntemden herhangi birini seçerek yararlanabileceklerdir”.

Yine 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe giren 01.01.2018’den itibaren gündemde olan ve 2019 cari yılında da artık zorunluluk bulunan **e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması**, “*serbest meslek erbaplarının düzenledikleri serbest meslek makbuzunun, e-belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB’e elektronik ortamda raporlanabilmesidir.*” E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler aşağıdaki üç yöntemden herhangi birini seçerek yararlanabileceklerdir;

“a) Kendi bilgi işlem sistemlerinin Başkanlık sistemlerine entegrasyonu yoluyla,

b) e-Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacı ile Başkanlık tarafından oluşturulan ve www.efatura.gov.tr internet adresinde hizmete sunulan GİB Portalı aracılığıyla,

c) Başkanlıktan izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla,”

01.01.2018 tarihi itibarıyla dileyen serbest meslek erbapları uygulamaya dâhil olarak mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için kâğıt ortamda düzenlemiş oldukları Serbest Meslek Makbuzunu e-belge olarak elektronik ortamda düzenleyebilir, muhatabının talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilir, elektronik ortamda muhafaza edip Gelir İdaresi Başkanlığı’na elektronik ortamda raporlayabilirler (<http://www.efatura.gov.tr/esmmhakkinda.html>, 29.12.2018).

E-Belge ve e-Defter uygulamalarının yaygınlaştırılması stratejisi çerçevesinde GİB tarafından yapılan düzenlemelerde değişiklikler öngörülmüştür. Uygulamaya ilişkin yayımlanan ilgili Tebliğlerde önce değişiklik ve yeniliklere yönelik taslaklar hazırlanmıştır. Sonra da 2018 yılında bu Tebliğ taslaklarının karşılaştırılması yapılmıştır (Bkz. Zorunluluk_Karsilastirma_Tablosu.pdf).

15 Nisan 2019’da; yürürlükte bulunan e-Uygulamaların; kapsamının genişletilmesi için yeni dâhil olacak mükellef gruplarının belirlenmesi, mevzuata **e-Dekont, e-Sigorta Poliçesi, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi, e-Döviz Alım-Satım Belgesi, e-Gider Pusulası gibi yeni e-Belge uygulamalarının** eklenmesi, mevzuatta sadeleştirme ve basitliği sağlamak üzere e-Defter ve e-Belge Uygulamalarına ilişkin genel tebliğlerin birleştirilmesi amacıyla bugüne kadar yayınlanmış olan 19 adet Genel Tebliğ yerine tek bir “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı” hazırlanmış ve kamuoyu görüşüne açılmıştır. Taslak; 2018 veya müteakip yıllar cirosu 5 milyon TL’yi aşan mükelleflerin 01.01.2020’ye kadar e-Fatura ve e-Defter uygulamasına geçişini, e-Arşiv Fatura Uygulamasından GİB tarafından mükelleflere ücretsiz sunulan Portal yöntemi ile yararlanılabildiğini, hali hazırdaki mükelleflerin 01.09.2019’a kadar e-Arşiv Faturaya geçmesini, 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 5 Milyon TL ve üzeri mükelleflere Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verildiği tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren e-Arşiv Faturaya geçmesini, uygulamalara kayıtlı olmayan mükelleflerce aynı günde aynı kişi veya kurumlara düzenlenen faturaların vergiler dâhil toplam tutarının 50.000 TL’yi aşmasında bu faturaların 01.01.2020’den itibaren ücretsiz sunulan e-Arşiv İnternet Portalı üzerinden düzenlenmesini, 483 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğince ÖKC kullanımından muaf olan ve e-Arşiv Faturaya dâhil mükelleflerin vergiler dâhil 500 TL’yi aşmayan perakende mal ve hizmet satışlarındaki e-Arşiv Faturalarında müşterinin adı bölümüne “Nihai Tüketici” açıklaması ile düzenlenmesinde perakende satış fişi veya ÖKC fişi yerine kullanılabildiğini, e-İrsaliye, e-SMM, e-MM uygulamalarına 01.01.2020’den itibaren zorunlu geçecek mükellef gruplarının yeniden belirlenmesini vd. çeşitli düzenlemeler söz konusudur (Bkz. Elektronik Defter ve Belge Uygulamalarına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı).

E-belge uygulamaları e-Fatura ve e-Fatura kapsamında incelendikten sonra e-Defter uygulamasına geçilebilir.

2.2. ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMASI

Türkiye’de elektronik ortamdaki e-Defter uygulaması temelde yevmiye defteri ve büyük defter bazında başlatılmıştır. Bu nedenle esaslı belge olan e-Defter ayrıntılı bir şekilde incelenecek, ardından e-Defter bağlamındaki uygulaması ve/veya uygulamasına geçilecek olan Defter Beyan Sistemi kısaca irdelenecektir.

2.2.1. E-Defter Kavramı ve Tanımı

E-Defter yasal olarak tutulması zorunlu defterlerin kâğıt ortamında düzenlenme zorunluluğunu ortadan kaldırıp, belirlenen format ve standartlara uygun bir şekilde elektronik ortamda kaydedilerek kullanıcılarına baskı, tasdik gibi maliyetlerini ortadan kaldıran elektronik bir uygulamadır (Doğan ve Tercan, 2015: 268).

“1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile yürürlüğe giren Elektronik Defter (E-Defter), VUK ve TTK hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde e-dosya şeklinde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine olanak tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür.”

2.2.2. E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları

“213 Sayılı VUK Mükerrer 242 nci maddesinde e- defter, “belge ve kayıtların oluşturulma, kaydedilme, iletilme, muhafaza ve ibrazı ile onların elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlemeye yetkili kılınmıştır” (VUK M. Md. 242).

E-Defter uygulaması kapsamında, 1 Sıra No.’lu E-Defter Genel Tebliği’nden sonra 2 Sıra No.’lu E-Defter Genel Tebliği yayımlanmış ve başta elektronik defter beratının alınma süresi olmak üzere Elektronik Defter Genel Tebliğinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Ardından 3 Sıra No.lu tebliğ taslağı sunulmuştur.

Tebliği’ye göre günlük ve büyük defter, e-Defter format ve standartlarına uygun bir şekilde hazırlanması gerekmektedir (Arıkan, 2015: 24).

“E-Defter uygulamasına yönelik mevzuatlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1) (Güncellenmiş)*
- Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 2):*
- 421 Sıra No. 'lu VUK Genel Tebliği (Güncellenmiş)*
- 67 sıra numaralı VUK Sirküleri*
- 454 Sıra No. 'lu VUK Genel Tebliği”*

Yukarıda sıralanan ilgili genel tebliğlerle uygulamaya yönelik değişiklik ve yenilikler doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. Ancak çalışmanın kapsamlı oluşu nedeniyle tümü referans olup, ayrı ayrı dipnot gösterimi yapılmayacaktır. Ayrıca e-Defter uygulamasına yönelik GİB tarafından internet sitesi web sayfasında mükelleflerin kullanımına başta e-Defter paketi olmak üzere uygulamaya ilişkin çeşitli kılavuzlar sunulmuştur.

Uygulama Teknik Kılavuzunda, *“e-Defter uygulamasının genel işleyişine, e-Defter dokümanlarının tüm alanlarının içerecek şekilde genel görüntüsüne ve bu uygulamada kullanılacak paketlerin standartlarına dair hususlar yer almaktadır”* (E-Defter Uygulaması (Teknik Kılavuz), 2018).

Yevmiye Defteri Kılavuzunda, *“defterin içeriği ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda, Genişletilebilir İşletme Raporlama Dilinin deftere ilişkin taksonomisi olan XBRL-GL şema yapısında yer alan “entryHeader” veri grubunun GİB tarafından belirlenen elemanlara ait tanımlama, açıklama ve örnek kullanım şekilleri, yevmiye defteri doküman ile ilgili örnek XML ve örnek XSLT’ler açıklanmıştır”* (E-Defter Uygulaması (Yevmiye Defteri Kılavuzu), 2017).

Büyük Defter Kılavuzunda defterin içeriği ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir. E-Defter paketinde (xsd klasöründe) bulunan şemaların yapısında yer alan elemanlardan kebir defterinde kullanılması uygun bulunanlar açıklanmıştır (E-Defter Uygulaması (Büyük Defter Kılavuzu), 2017).

2.2.3. E-Defter Kapsamına Giren Mükellefler

“E-Defter uygulaması 01.09.2014’de yevmiye defteri ve büyük defter ile başlanmıştır. Daha sonra yayımlanan 421 Sıra No. 'lu VUK Genel Tebliğ ile e-Defter uygulamasına bazı mükellef gruplarının dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir. Tebliği kapsamında;”

“a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.”

454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğine göre, daha önce belirlenen mükelleflere ek olarak aşağıda belirtilen mükellefler e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu bulunmaktadır.

“a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

b) 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,

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

16.06.2019 tarihinde toplam 85088 adet e-Defter kullanıcısı bulunmaktadır.

Toplam yazılımcı sayısı 175 ve toplam yazılım sayısı 192’dir (<http://www.edeften.gov.tr>, 16.06.2019).

2.2.4. E-Defter Kapsamında Defter Beratı ve Zaman Damgası Kullanımı

“1 Sıra No. ’lu E-Defter Genel Tebliğine göre;

E-Defter Beratı; “elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder.” (1 Sıra No. ’lu Elektronik Defter Genel Tebliği).

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

E-Defter beratı e-Defterin değişmezliğini ispat etmesiyle ilişkin bir uygulamadır. Berat, oluşturulan defterin türünü, dönemini, beratın oluşturulduğu tarihi, berat numarasını, mükellef bilgilerini, malî müşavir bilgilerini ve GİB onay bilgilerini içerir (Özer, 2015:67).

“Yevmiye defteri ve defteri kebir beratları için gerekli XBRL-GL taksonomisindeki ortak alanların dışında berat dokümanına özgün olan ya da kullanımı berat dokümanında farklı olan XBRL-GL taksonomisi elemanlarına ve diğer elemanlara Berat Kılavuzunda yer verilmektedir. Yevmiye beratı ile kebir beratı elemanlarına ilişkin detaylı tanımlamalar, açıklamalar ve örnek kullanım şekilleri ayrı ayrı aktarılmıştır.” (E-Defter Uygulaması (Berat Kılavuzu), 2018).

Zaman damgası e-Defter uygulaması için zorunlu bir unsur değildir. Ancak bir kesinti durumunda e-Defter beratlarının Başkanlık tarafından onaylanmaması defter tasdik işleminin zamanında yapılamaması ile aynı hükmü ifade ettiğinden, zaman damgası kullanımı önerilmektedir (Doğan ve Tercan, 2014:88).

2.2.5. E-Defter Uygulamasında Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

“Elektronik defter oluşturulurken, 1 Sıra No.’lu Elektronik Defter Genel Tebliği belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlere uyulması zorunludur.”

“1 Sıra No.’lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Defter oluşturan veya oluşturdıkları e-Defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre VUK’un ve TTK’nin ilgili hükümleri uygulanır.”

“Elektronik defter tutanlar Tebliğ çerçevesinde oluşturdıkları e-Defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumludur ve GİB’in herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. E-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yöneliktir. Uyumluluk testini geçen yazılımların gerekli şartları sürekli olarak taşımaları için bu yazılımların üreticilerinin ve kullanıcılarının gerekli önlemleri almaları zorunludur. Bu tebliğ kapsamında e-Defter oluşturanlar, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde denetim elemanlarının veya Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca görevlendirilecek personelin denetlemesini engelleyecek bir sözleşme yapamaz” (1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliği, 6. Md 6.3- 6.6.).

Oluşturulan e-Defterlerin yetkili makamların isteği üzerine ibraz edilmemesi durumunda VUK’un ilgili hükümlerindeki ceza yaptırımını uygulanır.

2.2.6. E-Defter Standardı ve Genel İşleyişi

Standart; verilerin belli bir düzende ve önceden tanımlanmış biçimlerde oluşturulmasını amaçlayan kurallar setidir. Bugüne kadar geliştirilen standartlar uygulamalara özel olmuştur. Uygulamalardan, muhasebe usullerinden, sektörlerden bağımsız ve global düzeyde geçerliliğe sahip ilk standart, hem e-Defter uygulamalarında hem de finansal raporlamalarda kullanılan Genişletilebilir İşaretleme Dili (eXtensible Markup Language-XML) ailesine ait olan Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language- XBRL)’dir (Doğan, 2012: 17-18).

2.2.6.1. Genişletilebilir İşaretleme Dili (eXtensible Markup Language-XML)

XML, etiketleri kendi yapıları içerisinde standardize edebilen, esnek ve genişletilebilir bir işaretleme dilidir. XML belgeleri, verileri, faturaları ve çok daha fazlasını oluşturabilmektedir. Günümüzde, programlar ve yerel ağlar arasında yapılandırılmış bilgi paylaşımı için en yaygın kullanılan biçimlerden biri XML'dir (Tercan, 2015: 73).

XML verilerin transferi, depolanması, sorgulanması ve yönetiminde; veriye içerik değeri katması, karışık verilerin kümelenmesi, karşılaştırma yapma kolaylığının olması, farklı veri formatlarını destekleyebilirliği ve tüm sistemlerle çalışabilme özelliğiyle bugün ve gelecekte ihtiyaç duyduğumuz veri standardıdır (Yardımcıoğlu ve zer, 2011:82).

2.2.6.2. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language- XBRL)

E-Defterin temeli bu dile dayandığı için ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.2.6.2.1. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL Tanımı

XBRL, denetim ve yazılım şirketleri, devlet birimleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi çok sayıdaki kurumlarda çalışan 600 katılımcının birleşimi ile kurulan kr amaçsız uluslararası bir konsorsiyum tarafından geliştirilmiştir. XBRL, finansal bilgilerin uniform ve anlaşılabilir transferini sağlayan, finansal ifadeleri tanımlamada XML tabanlı veri etiketleri kullanan açık bir spesifikasyondur. XBRL ile işaretlenmiş olan bir veri internet üzerinden okunduğunda bu verinin hangi işletmeye ait olduğu, hangi birim olduğu, hangi döneme ait olduğu gibi birçok bilgiye ulaşmak mümkündür (Erkuş, 2008: 8; 11).

Enron gibi muhasebe skandallarının ortaya çıkmasından sonra, XML standardının özel bir dalı olan XBRL ortaya çıkmıştır. XBRL devlet kurumlarının finansal verilerini yatırımcılarına daha tutarlı bir şekilde iletme, raporlama ve

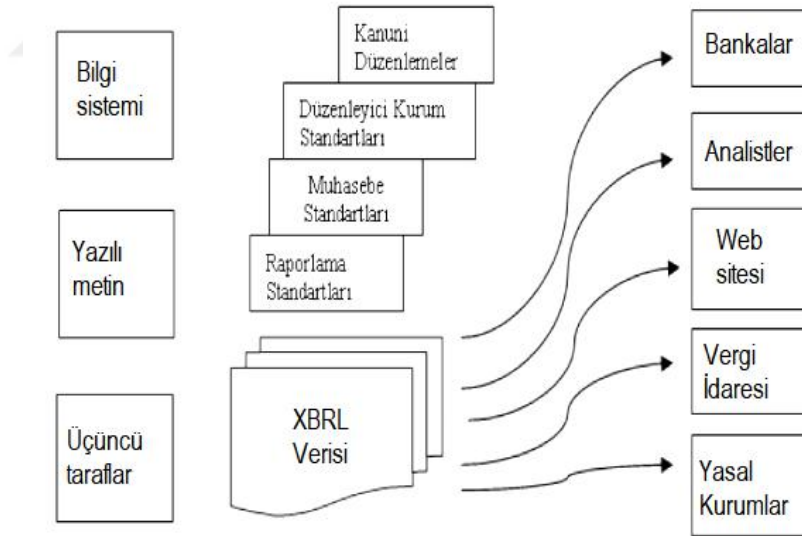
sunmasında yardımcılık göstermektedir. Bununla birlikte XBRL finansal hilelerin gerçekleşmesini önemli ölçüde azaltmaktadır (Doğan, 2013: 56).

2.2.6.2.2. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL'in Çalışma Şekli

Raporlarda kullanılacak bilgiler ilk önce yeri mevcut rapor üzerinde tespit edilecek, sonra gerekli yazılımlar yardımıyla bu bilgiden yararlanılmaktadır (Koşan, 2006: 113). XBRL ile verinin sisteme bir kez getirilmesi yeterli olmakta böylece finansal bilginin hazırlanmasında emek ve zaman tasarrufu sağlanabilmektedir. Bununla birlikte farklı yazılım paketlerinin kullanıldığı durumunda bile amaca uygun finansal raporların düzenlenmesi mümkün olmaktadır. Aşağıdaki şekil XBRL'in çalışma düzeni ve finansal bilgi sunumunu göstermektedir (Yardımcıoğlu ve Özer, 2011: 87).

XBRL'in çalışma düzeni şekil 24'deki gibi şematize edilmiştir.

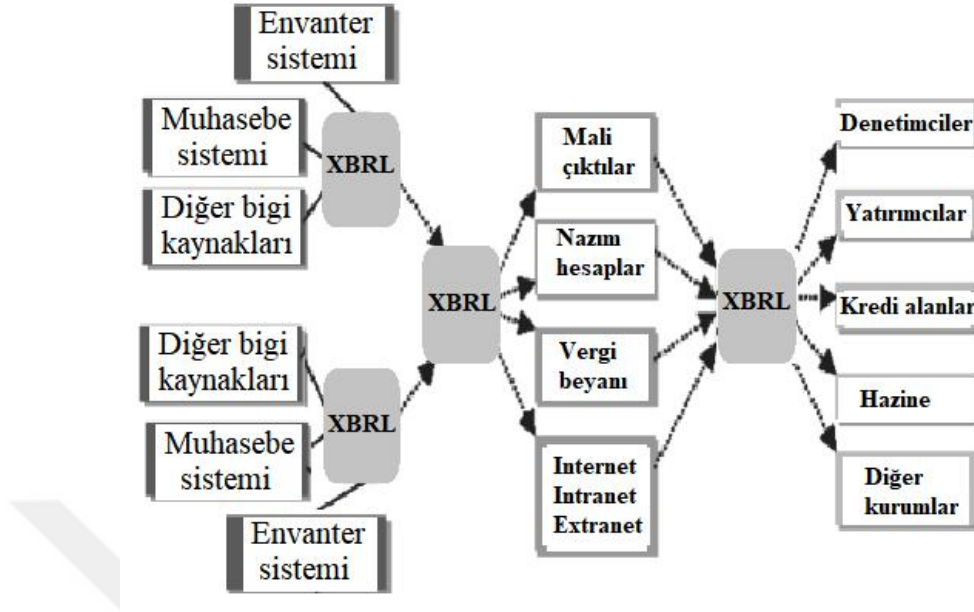
Şekil 24: XBRL'in Çalışma Düzeni ve Finansal Bilgi Sunumu



Kaynak: Wills'den Aktaran Yardımcıoğlu ve Özer, 2011: 87.

Buna göre muhasebe, envanter ile diğer bilgi kaynaklarından kodlanmak üzere veriler alınmakta, kodlama sonrasında değişik formatlarda ve farklı bilgi kullanıcıları için istenen düzeyde bilgiler raporlanmaktadır. XBRL'in bilgi giriş ve çıkış alanları Şekil 25'da gösterildiği gibidir.

Şekil 25: XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı



Kaynak: Aktaş ve Başcı'dan Aktaran Acar ve Öksüz, 2013: 71

Şekil 25'da sistem akışı içerisinde envanter sistemi, muhasebe sistemi ve diğer sistemlerden elde edilen bilgiler taksonomilerle standartlaştırılmakta ve sınıflandırılmaktadır. Sonra stil şablonlarının yardımıyla, bir başka yazılım tarafından raporlanmasına imkân verecek şekilde dönüştürülmektedir. Taksonomiler bilgilerin programda standart bir biçimde nasıl tanımlanacağını açıklamaktadır. Ayrıca finansal tabloların içeriğini standart bir biçimde tanımlamakta ve sınıflandırmaktadır. Bu süreçte finansal bilgiler muhasebe sisteminden alınmakta ve standart bir formata dönüşmektedir. Özetle XBRL'in işleyişinde, öncelikle işletmelerin muhasebe sisteminden alınan veriler, XBRL aracılığıyla internet ortamına aktarılmakta ve taksonomiler yardımıyla da XBRL dosyalarına dönüştürülmektedir. Sonra isteyen ilgililer tarafından XBRL dosyaları internet üzerinden temin edilebilmektedir. Son aşamada ise stil şablonları vasıtasıyla finansal bilgileri içeren XBRL dosyaları, ilgililerin bilgisayar programları tarafından raporlanabilir şekle dönüştürülmekte ve raporlar daha önceden belirlenmiş formatta alınabilmektedir (Acar ve Öksüz, 2013: 71).

2.2.6.2.3. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL'in Spesifikasyonları

“XBRL'in nasıl çalışacağını gösteren teknik tanımlamaları XBRL International tarafından yayınlanan spesifikasyonlar ile yapılmaktadır. Spesifikasyonlar XBRL International (XII) tarafından geliştirilmektedir. Spesifikasyonlar aynı zamanda XBRL ile uyumlu belgelerin oluşturulabilmesi için belirli kuralların bulunduğu dokümanlardır ve XBRL konusunda temel seviyede teknik bilgiler ihtiva etmektedirler. XBRL'in finansal raporların üretilmesi, değiştirilmesi ve karşılaştırılması için kullanılan ve bu konuda yol haritası içeren XBRL Finansal Raporlama (XBRL-FR) ve muhasebe defterlerinin oluşturulması ile alakalı olan XBRL Global Defter (XBRL-GL) olmak üzere iki temel spesifikasyonu bulunmaktadır” (E-Defter Uygulama Kılavuzu, 2018).

XBRL Finansal Raporlama (XBRL Financial Reporting / XBRL-FR)

XBRL-FR bilgi kullanıcıların raporlama mekanizmasında bütün finansal bilgileri işaretleyerek finansal raporları standart ve anlaşılır hale getirmektedir ve raporların analiz edilebilmesini, transfer edilebilmesini ve karşılaştırılabilmesini sağlamaktadır (Tercan, 2015: 76).

XBRL Global Defter (XBRL Global Ledger / XBRL-GL)

“E-Defter XBRL-GL Genel Açıklamalar Kılavuzunda; XBRL-GL ve Türkiye Uygulaması ile ilgili genel açıklamaları yer almaktadır. Ayrıca kılavuzda yevmiye defteri ve büyük defter için ortak nitelikte kullanıma sahip “documentinfo” ve “entityInformation” veri grubu ve bunlara ait elemanlar la ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Bu iki veri grubu “XBRL-GL Taksonomisi Ortak Veri Grupları” açıklanmaktadır. XBRL-GL defterlerle ilgilidir. Elektronik defter uygulaması kapsamında oluşturulacak günlük ve büyük defter, XBRL-GL taksonomisine göre oluşturulmalıdır. XBRL-GL Taksonomisi bir kuruluşa ilişkin finansal ve işletme bilgilerinin etkin biçimde kullanımını sağlamak için tasarlanmıştır. XBRL-GL farklı muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının bir araya getirilmesine, analiz edilmesine ve maliyeti etkin bir şekilde kullanımına izin vermektedir” (E-Defter Uygulaması (XBRL GL Genel Açıklamalar), 2017).

XBRL-GL'in sağladığı avantajlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Tercan, 2015: 78):

- Ticari defterlerin denetimini otomatikleştirmek,
- Karışık ortamlardaki verilerin konsolidasyonu kolaylaştırmak,
- İhtiyaç duyulan durumlarda detaylı raporlama sağlamak
- Sistemden sisteme muhasebe verilerinin aktarımını kolaylaştırmak.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları kapsamında düzenlenen kayıtların elektronik ortamda saklanması ve sunulmasında standart bir format yoktur. Yapılandırılmamış formatlardaki verilerin analiz edilebilmesi için farklı kullanıcılar

tarafından bu verilerin tekrar yazılması gerekmektedir. Finansal verilerin farklı formatlara dönüşebilecek şekilde üretimine izin vererek verilerin tekrar girilmesi gereğini ortadan kaldırdığı ve farklı sistemler tarafından hazırlanan verileri standart hale getirerek birleştirilebilir ve taşınabilir olmasını sağladığından günlük ve büyük defterin elektronik ortamda hazırlanması, muhafazası ve ibrazı için XBRL-GL taksonomisinin kullanılması uygun görülmüştür (E-Defter Uygulama Kılavuzu, 2018).

“Ülkemiz e-Defter uygulamasında şu anda sadece XBRL-GL core modülü ile bus modülünün kılavuzlarda belirtilen bazı alanları kullanılmaktadır. COR modülü XBRL-GL taksonomisinin esas modülüdür ve temel düzeyde muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. BUS modülü işletmelerin, her veri girişini daha fazla detaylı izlemeyi sağlayacak muhasebe ve operasyonel sistemlerinde bulunan veri alanları ile COR modülünü büyütmektedir” (E-Defter Uygulaması (XBRL GL Genel Açıklamalar), 2017).

2.2.7. E-Defter Başvurusu ve Kullanma

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Tebliği kapsamında günlük defter ve büyük defterleri elektronik defter biçiminde oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartları taşımaları gerekir:

*“Gerçek kişi mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifika veya 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları
Tüzel kişi mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları,
Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında mükellefler tarafından kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olmasıdır.”*

2.2.8. E-Defter Oluşturma Süreci ve Aşamaları

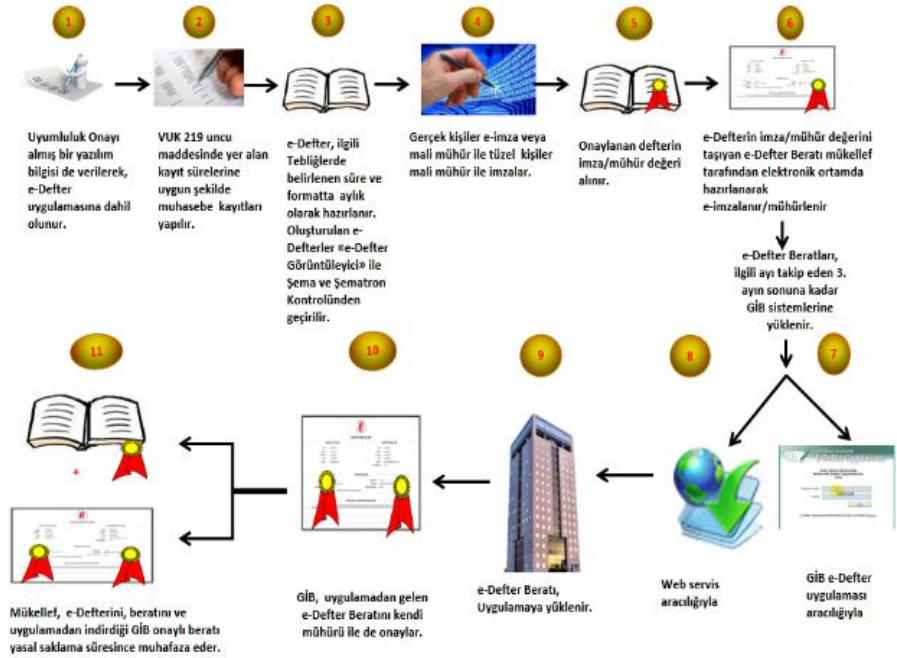
“1 Sıra No.'lu Elektronik Defter Genel Tebliği düzenlemesi gereğince günlük ve büyük defter, XBRL-GL e-Defter format ve standartlarına göre hazırlanacaktır. Bu standartlar defter kayıtlarının içeriği ve standartlarını belirlemektedir.” E-Defter oluşturma süreci ve aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (<http://www.edefter.gov.tr>, 29.11.2018):

➤ *İlk önce e-Defter dosyaları ilgili kılavuzlarda gösterilen formatlara uygun olarak hazırlanır ve bu dosyalar “defter” alanına yerleştirilir.*

- Yerleştirilen “defter” mühürlenir ya da imzalanır.
- Sonraki aşamada belli bilgiler alınarak “berat” dosyası oluşturulurup mühürlenir ya da imzalanır.
- Mühürlülenen ya da imzalanan dosya paketlenir.
- Bu paket edeften.gov.tr adresinde bulunan e-Defter Uygulamasına giriş yapılarak yüklenir ya da web servis aracılığıyla gönderilir.
- En sonunda dosya GİB mali mührü ile mühürlenir ve indirilecek biçimde defter sahibinin erişimine açılır.

F-Defter oluşturma süreci ve aşamaları en yeni haliyle şekil 26’daki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 26: E-Defter Oluşturma İş Süreçleri ve Aşamaları



Kaynak: <http://www.edeften.gov.tr>, 19.05.2019

E-Defter Genel Tebliği 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.

2.2.9. E-Defter Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları

E-Defter uygulamasının avantajlar aşağıda gösterildiği gibi açıklanabilir (Kumkale, 2013: 139);

- İşlem hacmi yüksek olan işletmelerin defter temin, basım ve saklama masraflarının ortadan kalkması,
- Defterlerin noterlere onay ettirme gereksinimi bulunmaması,
- Kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin azalması,
- Elektronik ortamda denetim imkânı sağlanması,
- Uluslararası denetime imkân sağlanması,
- Defterlere hızlı ve kolayca ulaşılması,
- Denetleme işlemlerin hızlı ve etkin bir biçimde yapılması,
- Vergi kayıplarının ve kaçakların azalması.

E-Defter uygulaması günümüzdeki adıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamaları ile diğer kamu ve özel sektör kurumlara standart bir veri formatında bilgiler sunacağı için hayati öneme sahip bir projedir (Doğan, 2012: 17).

E-Defter uygulamasının avantajlarının yanında getirdiği en büyük dezavantajlardan biri küçük ölçekli işletmeler için e-Defter uygulamasını yürütebilecek teknik altyapı ve personel imkânına sahip olmamasıdır (Ertürk, 2012: 53). E-Defter uygulamasının diğer dezavantajları şunlardır;

- Elektronik ortamda tutulan defterlerin internet üzerinden gönderilmesi nedeniyle ortaya çıkan bazı güvenlik endişeleri,
- Elektronik ortamda tutulan defterlerin vergi mahremiyeti ihlalleridir.

2.2.10. E-Defter Kapsamında Diğer Defter Beyan Sistemi Uygulaması

Muhasebenin temel işlevlerinden belgeye dayandırılan işlemler defter tutma yükümlülüğüne göre tutulması genellikle zorunlu defterlere işlenir. Türkiye’de e-Defter uygulamasına 01.09.2014 yılından itibaren geçişler başlamıştır (Tektüfekçi, 2016: 21). Elektronik ortamda tutulabilecek defterler, yevmiye defteri ve büyük defter ile birlikte Defter Beyan Sistemi kapsamında tutulan defterlerden oluşmaktadır (<http://www.edeften.gov.tr>, 29.11.2018). Saha uygulamalarında ortaya

ıkan tereddüt edilen hususları yeniden açıklamak üzere güncellemeye gidilmiştir. (1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No:3) Taslağı). Endüstri 4.0 ile dünyadaki ve ülkemizdeki gelişmelerle birlikte sadece yevmiye defteri ve büyük defter bazında başlatılan e-Defter uygulaması, belirlenen mükellefler için 2018 yılında Defter Beyan Sistemine geçişle bütünleştirilmiştir (Tektüfekçi, 2018: 2683)

“Defter-Beyan Sistemi (DBS); serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, saklanması, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesi ve belge düzenlenebilmesine olanak tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin GİB veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemdir” (VUK Genel Tebliği: (Sıra No:486) Md. 4/).

Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler 01.01.2018, diğer mükellefler ise 01.01.2019 tarihinden itibaren bu Sistemi kullanmaya başlamışlardır. Defter-Beyan sistemi kullanmak isteyenler, www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yaparak, gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtları elektronik ortamda yapabilirler, defterleri bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturabilir ve beyannameleri hazırlayarak onaylayabilirler (<https://www.defterbeyan.gov.tr>, 14.04.2019).

Çalışmada, e-Fatura kapsamındaki belgeler konusu açıklanırken 15 Nisan 2019 tarihinde kamuoyu görüşüne açılan “Elektronik Defter ve Belge Uygulamalarına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı” ile yapılması öngörülen değişiklikler ele alındığından yinelememe olmaması açısından bu başlık altında yeniden aktarılmayacaktır.

Özetle; ileri teknolojilerden yararlanmalar sonucunda, e-Devlet kapsamında çeşitli uygulamalar başlatılmıştır. Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de vergiye uyumluluğun arttırılması ve kayıtdışıcılığın önlenmesi amacıyla e-Belge kullanma ve e-Defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Kısacası, e-Belge uygulamasının başlangıç adımı niteliğinde olan e-Fatura ve e-Defter uygulaması ile Türkiye’de dünya lkelerindekine benzer şekilde kayıt dışıcılığı önlemek ve vergide gnllğu

arttırmak amaçlanmıştır (Tektüfekçi, 2014: 68) Bunun için Türkiye gibi e-Fatura ve e-Defter uygulamalarının diğer dünya ülkelerindeki durumunu değerlendirmek yararlı olacaktır.

2.3. DÜNYA ÜLKELERİNDE ELEKTRONİK FATURA (E-FATURA) VE ELEKTRONİK DEFTER (E-DEFTER) UYGULAMALARI

Çalışmada bu başlık altında “dünya genelinde e-Fatura ve e-Defter uygulamaları ne şekilde yapılmaktadır?” sorusuna cevap aranacak ve bu bağlamda ülke uygulamaları incelenecektir.

2.3.1. Dünyada E-Fatura Uygulamaları

Özellikle globalleşen dünyada şirketlerin farklı coğrafi bölgelere uzanmaları e-Faturayı kullanmalarını onlar için hayati kılmaktadır. İnternet ağının gelişimiyle hızlanan süreçte büyük şirketler hızla bu sistemi kullanmaya başladılar. Amerika, Kuzey Avrupa ve Kanada e-Fatura sistemine en hızlı adapte olan ve bütün kamu kuruluşlarını da bu sisteme geçiren öncü ülkelerdendir (<https://www.elogo.com.tr>, 15.12.2018). Türkiye’de de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının yeni kararları, büyük şirketlerin hızlı adımları ve kamu kuruluşlarının bu sisteme adapte edilmesiyle yaygınlık gün geçtikçe çoğalmaktadır.

E-Fatura 1960’lı yılların başında Avrupa’daki demiryolu sektöründe ilk defa verinin bir noktadan diğer bir noktaya şifrelenerek transferine olanak sağlayan Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange-EDI) ile kullanılmaya başlanılmıştır. Ardından perakendecilik sektörü EDI kullanımını başlatmıştır. 1970’li yıllarda EDI’nin standart bir forma ulaşması gerçekleşmiştir. EDI kullanan büyük tedarikçiler iş ortaklarını EDI aracılığı ile bilgi ve belge değişimi yapmaya zorlamışlar (Bayar ve diğerleri, 2015:4). E-Faturanın dünya ülkelerinde kullanılmaya başlanması, büyük şirketlerin farklı coğrafi bölgelerde kendi sistemlerini kurarak çalışmasıdır. Veri değişiminde semantik veri modellerinin gelişimi ancak 1990’lı yılların başlarında gerçekleşmiştir. Dünyadaki bilgi iletişim

teknolojilerin ve internet ağlarının gelişmesiyle e-Fatura değişiminde önemli gelişmeler olmuştur.

1998’de XML veri saklayabilen ve farklı sistemler arasında veri alışverişi yapabilen bir ara format görevi olduğundan birçok alanda özellikle fatura değişiminde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. E-Faturanın hızla gelişimi ancak 2000’li yıllarda açık kaynak standartların gelişimi ile gerçekleşmiştir (Bayar ve diğerleri, 2015: 5).

Tez çalışmasında dünyadaki e-fatura uygulamaları bu başlık altında sırasıyla, Avrupa, Amerika, Asya ve Avustralya olmak üzere kıta temelli incelenecektir.

2.3.1.1. Avrupa

E-Fatura uygulamasının ilk ortaya çıktığı yer olan Avrupa ülkelerinde, e-Fatura konusunda belirlenmiş tek bir format bulunmamakta ve birçok format kullanılmaktadır. Avrupa Servis Sağlayıcıları Topluluğu ülkeler arası birlikte işlerliğin sağlanması konusunda “Model Interoperability Agreement” gibi çalışmalar ve anlaşmalar yapmaktadırlar. Ayrıca e-Fatura konusu ticari hayatı yakından ilgilendirdiğinden AB Komitesi, e-Fatura için yasal standartların belirlendiği Direktiflerle bu işleyişi yönlendirmektedir (Nalçacı, 2015: 88).

“Avrupa Birliği Komitesi bir belgenin e-Fatura olarak işlem görmesi için üç yöntemi kabul görmektedir. Bunlar;

- 1) *EDI,*
- 2) *Elektronik İmza,*
- 3) *İşletmelerin Özel Belirlediği Yöntemler.”*

Belirtilen bu üç format dışında her hangi bir tarafın aralarında yaptığı faturalaşıma e-Fatura olarak kabul edilmemektedir. Yapısal bir format olmasının sağladığı birlikte işlerlik avantajının yanında elektronik bir belgenin kaynağının doğruluğunun, bütünlüğünün ve değişmezliğinin sağlanması da diğer önemli bir özellik olduğu için e-imza taşıyan faturalar da e-Fatura olarak kabul edilmiştir. EDI üzerinden kapalı bir devrede tanımlı noktalar arasında belge değişimi olduğu için ayrıca e-imza yöntemine ihtiyaç duyulmamaktadır. İşletmeler ise yapısal bir formatta ve

değişmezliğin korunması şartıyla tedarikçilerden kendileri belirttikleri bir yöntem üzerinden e-Fatura gönderilmesini isteyebilmektedir (Nalçacı, 2015: 89).

Avrupa Birliği (AB) mevzuatındaki e-Faturanın genel tanımı vergi uyumlu faturaların tarafları arasında elektronik ortamda değişiminin yapılmasıdır. Bu tanım PDF gibi görüntü temelli belge formatlarını da içermektedir. Avrupa’da kamu öncülüğünde geliştirilen uygulamaların başarısı yüksek olmuştur. E-fatura paylaşımında lider ülkelerde kamuya gönderilen faturaların e-Fatura olması zorunludur.

AB ülkelerinde e-Fatura uygulamaları gelişen teknolojilere uyum eksikliği yaşandığından hala eski teknolojilere dayanmaktadırlar. Bilgi kullanıcıların e-Fatura kullanımına olan güvensizliği devam etmektedir. Büyük ölçekli işletmelerin oluşturulamaması Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)’lerin katılımını zorlaştırmıştır. E-Fatura uygulamasında birden fazla standart ve format bulunmakta olup, birlikte çalışabilirliğini sağlamamıştır. Format dönüşümleri maliyeti arttırmıştır. E-Faturanın güvenlik, doğruluk ve bütünlük kontrolünde birbiri ile uyumsuz ve farklı birçok yöntem kullanılmaktadır. Lider ülkelerde kamu e-Fatura projelerinin paydaşıdır ya da zorunlu uygulamalar getirmiştir (Güzeloğlu, 2016: 117).

Belçika’da otomotiv, elektrik-elektronik, kimya ve perakendecilik sektörleri e-Fatura kullanımını yaygınlaştırmıştır. Almanya, Avrupa’daki faturayı en yaygın kullanan ülkedir. Ama e-Fatura çokta yaygın değildir. Bankacılık sektörü de e-Faturaya uyum sağlama gayretindedir. İspanya ve İsveç, kamuya gönderilen tüm faturaların e-Fatura olmasını zorunlu kılmıştır. İtalya şirketler arasındaki e-Faturanın yaygınlaşması için, kamu idarelerinin e-Faturalardan başka faturaları kabul etmemesi ve e-Fatura olmadan herhangi bir ödeme yapmama konusunda hüküm çıkarmıştır. Avusturya’da e-Fatura büyük ölçekli şirketlerde yaygın kullanılmaktadır ve e-Faturayı yaygınlaştırmak uzun dönemli hedefi olmuştur. Finlandiya’da e-Fatura kullanımını standart bir hale getirmek için, çalışmalarını e-Fatura platformu üzerinden yürütmektedir. Hollanda’da perakende, elektrik, su ve gaz gibi işletmeler e-Faturayı yaygın kullanmaktadırlar. Danimarka 2005’ten itibaren kamu sektörü tüm tedarik ihtiyacı için e-Fatura kullanmaya başlamıştır. İşletmeler de faturaları online

ortamda e-Fatura olarak kamuya göndermektedir (<http://blog.btpo.net/makaleler/>, 02.02.2019).

2.3.1.2. Amerika

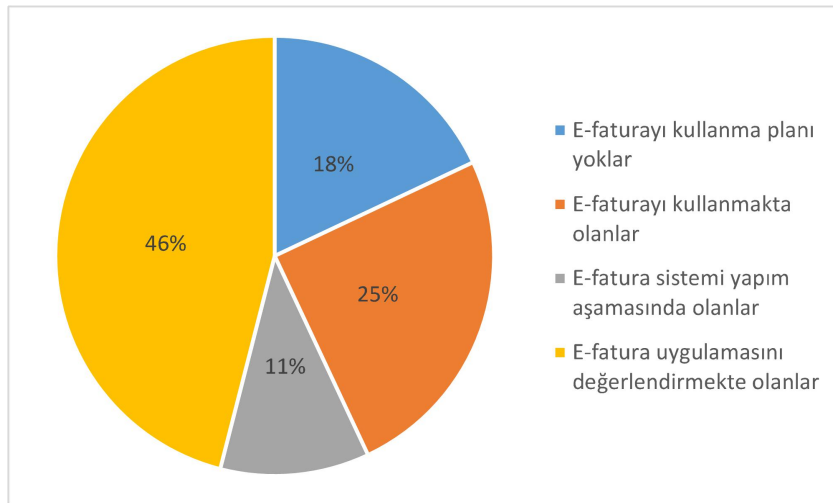
Amerika’da kamunun e-Fatura gelişimine olan pek katkısı ve e-Fatura alanında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Şirketler arası pazarlama veya satış uygulama sektörüyle şirketler ile devlet arasındaki sektör uygulaması farklılık göstermektedir. Tedarikçi şirketlere ilişkin olarak sipariş tahsilat, satın alma ödeme süreçlerindeki e-Fatura uygulamasına ağırlık verilmiştir (Güzeloğlu, 2016:117).

Amerika’da İşletmeden İşletmeye (Business to Business-B2B) ve İşletmeden Devlete (Business to Government-B2G) segmentinde algı ve amaçlar diğer ülkelerden açıkça farklıdır. Tedarik zincirinin optimizasyonu e-fatura piyasasında önemli bir faktördür. Faturalama maliyetleri Avrupa ülkelerine göre görece düşüktür.

Billentis anketinde göre, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) şirketlerinin %80’i e-Faturalama teknolojisini kullanmayı düşünmekte veya kullanmaktadır. “PayStream Advisor-PA” verilerine göre ise, 2013 yılında ABD AP süreç otomasyonu pazarı 1,7 milyar ABD Doları’na, 2017 yılında pazar büyüklüğü 2,5 milyar ABD Doları’na ulaşmıştır. Önümüzdeki yılın büyüme oranı yaklaşık % 13’dür.

ABD, e-Fatura sistemine ilişkin oransal bilgiler şekil 27’de gösterilmiştir.

Şekil 27: ABD E-Fatura Sistemi Penetrasyon Oranı



Kaynak: <http://www.chyxx.com/>, 27.02.2018.

Güney Amerika ülkelerinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve kaçakçılığı önleme çalışmalarının sonucu olarak e-Faturayı zorunlu kılmıştır. Fatura, defter veya benzerlerini elektronik ortama taşıyanlar önemli maliyet avantajı elde etmişlerdir. E-Fatura çalışmalarının dayanağı vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele programlarıdır. Vergi otoriteleri tarafından gerçek zamanlı kontrol süreçleri işletilmektedir. Latin Amerika'da kaçakçılık ve kayıt dışı ekonominin önüne geçmekte e-Fatura kullanılmıştır (Bayar ve diğerleri, 2015: 5).

2.3.1.3. Asya

Çoğu Asya ülkelerinde e-Fatura değişimi hakkında yasal hazırlıklar tamamlama aşamasındadır. E-Fatura çalışmalarında temel hedef vergi kayıp ve kaçağını engellemektir. Büyük ölçekli fatura sağlayıcıları kurum portalı ya da internet bankacılığı üzerinden fatura gönderimiyle işe başlamışlardır. Bazı büyük kurumlar hali hazırda kâğıt faturaya paralel olarak fatura sürecinin etkinliğini artırmak için e-Fatura değişimi yapmakta olduğu gözlemlenmiştir.

Hindistan'da e-Fatura çalışmaları halen gelişme aşamasındadır. Daha çok kâğıt faturanın PDF'ye dönüştürülüp e-posta vasıtasıyla iletilmesini içermektedir (Güzeloğlu, 2016: 117).

Asya ülkelerden seçilen Çin'de e-Fatura uygulamaları çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir

2.3.1.4. Avustralya

Avustralya'da elektronik ticaret olgusunu kapsayan ve B2B elektronik işlemlerinde giderek güvenli bir duruma ulaşmıştır. Faturalaşmanın çoğu internet sayesinde doğrudan veya kullanıcıya online indirip yazdırabilmesi için sunulmaktadır (Güzeloğlu, 2016:117). E-Fatura ticari tarafların sorumluluğunda gelişmektedir.

E-Fatura uygulamalarından sonra e-Deftere geçilebilir.

2.3.2. Dünyada E-Defter Uygulamaları

Bilgi teknolojiler ve internet ile ilgili teknolojilerdeki gelişmeler geleneksel finansal raporlamayı etkilemektedir. İnternet kullanımının artması çoğu işletmelerin pazarlama, satış ile ilgili bilgiler ile finansal bilgilerini ve finansal raporlarını da internet aracılığı ile sunmasına neden olmuştur (Seetharaman ve diğerlerinden Aktaran: Koşan, 2006: 110).

Tez çalışmasında dünyadaki e-Defter uygulamaları bu başlık altında sırasıyla, Avrupa, Amerika, Asya ve Avustralya olmak üzere kıta temelli incelenecektir.

2.3.2.1. Avrupa

Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren tüm şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları' na (UMS) göre raporlama yapmasını zorunlu kılmıştır. 2004 yılında başlayan “XBRL in Europe” projesi, Avrupa Birliği UMS ve XBRL arasındaki sıkı ilişkinin göstergesidir ve 1 milyon Euro bütçeye sahiptir. Projenin amaçları, Avrupa'daki XBRL farkındalığının artırılması, örnek taksonomilerin geliştirilmesi ve üye ülkelerdeki yerel temsilciliklerin teşvik edilmesidir. Avrupa Banka Denetçileri Komisyonu, Basel II ve UMS raporlamanın getirmiş olduğu değişiklikleri desteklemek için kullanılacak olan COREP (Common Solvency Ratio Reporting Framework) ve FINREP (Financial Reporting) taksonomilerinin geliştirilmesine öncülük etmiştir. Projeyi 2006 yılının başında başarıyla tamamlamıştır. 1 Şubat 2006' da Uluslararası XBRL Konsorsiyumu, Avrupa' da XBRL Europe'u kurmuştur (Tokel ve diğerleri, 2007: 8).

Belçika Merkez Bankası, Merkezi Bilanço Verileri Ofisi XBRL Belçika temsilciliği ile işbirliği içinde ticari ve endüstriyel şirketlerin yıllık beyanlarını raporlayabileceği, XBRL 2.1 spesifikasyonu üzerine kurulmuş olan taksonomi geliştirme çalışmalarını 25 Ocak 2006' da tamamlamıştır. Fransız Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) Taksonomisi yapılandırma aşamasındadır. İspanya Merkez Bankası, kredi örgütlerinin finansal tablolarını XBRL tabanlı finansal bilgi sistemi ile toplamaya başlamıştır. Bununla birlikte, Madrid Menkul Kıymetler Borsası 3000' den fazla

şirketten finansal raporlarını XBRL formatında toplamaya başlamıştır (Tokel ve diğerleri, 2007: 11).

Kısacası Avrupa ülkeleri XBRL temelli e-defter uygulamalarını gerçekleştirmektedir.

2.3.2.2. Amerika

ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun federal tescilli markası olan US Edgar Online, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United State Generally Accepted Accounting Principles- US-GAAP) taksonomisine dayanarak geliştirdiği Excel eklentisi vasıtasıyla yaklaşık 8200 organizasyona XBRL formatında veri sağlamaktadır. Elektronik Veri Toplama, Analiz ve Alma (Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval- EDGAR) sistemi her yıl yaklaşık 700000 finansal dosyası toplamakta olup, 375 milyondan fazla çevrimiçi aramaya yanıt vermektedir (Tokel ve diğerleri, 2007: 12).

SEC, finansal analistlerin işletme bilgilerine ulaşmasını ve kullanmasını daha etkin hale getiren teknolojileri desteklediği için ABD'de SEC'e bildirimde bulunan organizasyonların bildirimlerini XBRL dosyaları ile yapmalarına izin verilmiştir. SEC 2006 yılında US-GAAP taksonomisinin ve XBRL yazılım araçlarının geliştirilmesi için 55 milyon dolar tahsis etmiştir. SEC halka açık şirketlerin raporlarını XBRL ve XML uyumlu olarak EDGAR sistemi vasıtasıyla kabul etmektedir.

Özetle, Amerika'da da XBRL temelli e-Defter uygulamaları söz konusudur.

2.3.2.3. Asya

Kore Menkul Kıymetler Borsası, kurumsal bilgilerini XBRL formatına dönüştürmektedir (Tokel ve diğerleri, 2007: 12).

Japon Milli Vergi İdaresi Zeimusho Şubat 2004'de XBRL uyumlu finansal raporları kabul etmeye başlamıştır (Hakan, 2008: 47). Japon Merkez Bankası, 500 finansal hizmet işletmesinin raporlarını XBRL formatında verdiğini açıklamıştır. Bu yolla veri doğrulama işleminde oldukça önemli bir tasarruf sağlanmıştır. Japonya'da

yabancı yatırımcıları da çekmek amacıyla dil farklılıklarını da ele alan XBRL kabul edilmiştir. 2006'dan beri Japon Bankası finansal hizmet kuruluşları ihtiyari XBRL raporlama programını kullanmaktadır. Ancak giderek rapor yelpazesini genişletmekte ve Formula Link ve Dimensions gibi son teknolojileri uygulamaktadır (Coşkun, 2011: 144).

Hindistan'da Bombay Menkul Kıymetler Borsası ve Ulusal Menkul Kıymetler Borsası ihtiyari XBRL dokümanlarını kabul etmiştir (Çıtak, 2009: 15).

Asya ülkelerden seçilen Çin'de e-Defter uygulamaları çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Görüleceği üzere, Avrupa ve Amerika'da olduğu gibi Asya'da da XBRL temelli e-Deftere geçiş yaşanmıştır.

2.3.2.4. Avustralya

Şubat 2002'den beri Avustralya İhtiyati Düzenleme Kurumu (Australian Prudential Regulatory Agency-APRA) sayıları 11.000'i bulan fon, sigorta şirketleri ve bankalardan bilgi toplamak amacıyla XBRL'yi kullanmaktadır. Aynı zamanda APRA topladığı verileri Avustralya İstatistik Bürosu ve Avusturya Merkez Bankası ile paylaşarak onların veri işleme prosedürlerini azaltmakta ve toplanan verilerin tekrar tekrar manüel olarak yazılmasını ortadan kaldırmaktadır. APRA dünyada XBRL'yi kullanan ilk resmi (düzenleyici) kurumdur. Avustralya Vergi Ofisi, işlemlerinde XBRL kullanılması için yeni bir düzenleme yapmaktadır (Coşkun, 2011: 143; <http://earsiv.hitit.edu.tr:8080/>, 02.02.2019).

Dünyadaki uygulamalardan kısaca söz edildikten sonra tez çalışması için seçilen ülke örneği ayrıntılı bir şekilde üçüncü ve son bölümde ele alınıp incelenebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

E DÖNÜŞÜM SÜRECİ KAPSAMINDA E-FATURA VE E-DEFTER UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ÇİN ÖRNEĞİ

Tez çalışmasının birinci bölümünde Türkiye’deki yasal mevzuat çerçevesindeki temel belge ve defterler hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Gelişen teknoloji ile muhaseben elektronik döneme geçilmiştir. Bu bağlamda ikinci bölümde Türkiye’de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı GİB’in yetkili olduğu ve uygulamasına geçildiği elektronik ortamdaki belge ve defter düzeni hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Bölümde temel belge e-Fatura ve defter olarak e-Defter uygulaması ayrıntılı incelenmiştir. Uygulamalara ilişkin dünya ülkeleri örneklerine kısaca değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise e-Fatura ve e-Defter sistemine geçen ülke olarak Asya’nın en büyük ülkelerinden biri olan Çin’deki uygulama ve gelişmeleri incelenmeye çalışılmıştır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Araştırmanın amacı; dünyada ülkelerdeki e-Fatura ve e-Defter uygulamalarını ortaya koymaktır. Bu amaçla, araştırma Asya ülkelerinden Çin’deki e-Fatura ve e-Defter uygulamalarını kapsamaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜLTESİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırma temelde tüm dünya ülkelerindeki e-Fatura ve e-Defter uygulamalarını kapsamaktadır. Konunun dünya genelinde araştırılamayacağı açıktır. Bu nedenle araştırmanın ana kütesini dünyadan Asya ülkeleri, buna bağlı olarak da örneklemini Çin oluşturmaktadır.

3.3. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

Araştırma, 2018 yılında yapılmıştır. Seçilen ülkenin muhasebe sistemi ve uygulamaları temel olarak bilindiğinden, tez çalışması olarak seçilen konu üzerine 2018 döneminde yoğun bir şekilde çalışılmıştır. Araştırmanın kısıtları arasında seçilen ülkenin temel özellikleri başta gelmektedir. Avrupa ülkelerinden veya Amerika gibi bir ülke olmadığından sisteme ilişkin bilgilere ulaşılması, örneğinin sunulması oldukça zahmetli, emek ve zaman alıcı bir süreç olduğu aşikârdır. Ülke sınırlamaları nedeniyle, görüşme tekniği sonuçlandırılmadığından, çalışmada bulgularına yer verilmemesi de bir diğer kısıttı oluşturmıştır. Araştırmanın seçilen ülkedeki uygulama ile sınırlı kalması da başka bir kısıttı olmuştur.

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Araştırmada, nitel araştırma yönteminden yararlanılmıştır. Araştırmada örnek olay (vaka analizi) tekniği kullanılmıştır. Seçilen ülkedeki tez konusu hakkındaki bilgileri elde etmek ve açıklamak amacıyla, sistematik bir biçimde incelemeye çaba gösterilmiştir. Bu şekilde araştırmaya konusuna “ne”, “niçin” ve “nasıl” sorularına cevap alınmıştır. Bu çalışmada; temel olarak veri toplama aracı olarak doküman analizi kullanılmış, ayrıca gözlem yapılmıştır. Tez çalışmasında bilgi toplarken görüşme tekniği ile elde edilen bulgulara çeşitli sınırlamalara nedeniyle tam sonuçlandırılmadığı için yer verilemeyecektir.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGU VE DEĞERLENDİRMELERİ

Tezde örnek olay çalışması olarak sunulan araştırmaya konu seçilen ülke hakkında bilgiler verildikten sonra o ülkedeki e-Fatura ve e-Defter uygulamaları ayrıntılı açıklanacaktır.

3.5.1. Çin Halk Cumhuriyeti Hakkında Genel Bilgiler

1,4 milyarlık nüfusuyla dünyanın en kalabalık ülkesi Çin Halk Cumhuriyeti, kurulduğu 1949 yılından bu yana sürekli iktidarda olan Çin Komünist Partisi (ÇKP) tarafından tek parti rejimi ile yönetiliyor. Yüzölçümü bakımından 9,59 milyon kilometrekare ile dünyanın en büyük 4. ülkesi olan Çin'de baskın Han ırkının dâhil olduğu toplam 56 etnik unsur bulunuyor (<https://www.aa.com.tr/>, 22.12.2018).

Dünyanın en büyük 2. ekonomisi Çin'in gayri safi yurt içi hasılası 2018'da yüzde 6,6 büyüyerek 9 trilyon dolara ulaşmıştır. İhracatı 2,48 trilyon, ithalatı da 2,14 trilyon dolar seviyesindedir. Çin'de enflasyon 2018'da yüzde 7,5 oldu. Ülkedeki işsizlik oranı yüzde 3,8 civarındadır (<https://www.xbrl-cn.org/>, 22.12.2018).

3.5.2. Çin'de E-Fatura Uygulaması

Çin'de e-Fatura uygulamasına ilişkin tüm bulgu ve değerlendirmeler bu alt başlık altında yer verilecektir.

3.5.2.1. Çin'de E-Fatura Uygulaması ve Yasal Dayanaklar

Çin'de e-Fatura üzerindeki araştırmalar 2009'da başlamıştır. Hükümet ilgili yasalar ve kanunları yayınlamış ve bu koşullara uygun olan işletme ve şehirlerin elektronik fatura uygulamasına geçmesini teşvik etmiş ve desteklemiştir.

Haziran 2011'de, Çin Lojistik ve Satın Alma Birliği “Çin Elektronik Faturalar Mavi Kitabı”nı başarıyla yayımlayarak Çin'in elektronik faturalandırmasında ilk adımı atmıştır. Böylelikle Çin'de elektronik faturaların kullanımını teşvik etmenin temel şartları hazır olmuştur. Ekim 2011'de, Ticaret Bakanlığı “E-ticaretin Geliştirilmesi Hakkında Yol Gösterici Fikirler” başlıklı bir tebliği yayımlamıştır. İlgili bölümlerin yasaları ve düzenlemeleri formüle etmesi gerektiğini ve ilgili endüstrilerin endüstri kurallarını oluşturması gerektiğini belirtmiştir. Bununla E-ticaretin gelişimi standardize olmaya başlamıştır.

Şubat 2012'de, Ulusal Kalkınma ve Reform Komisyonu “E-ticaretin Sağlıklı

ve Hızlı Geliştirilmesini Teşvik Ettirme Bildirisi”ni ilan ederek, e-fatura uygulama pilotunu yürütmeye karar vermiştir. E-fatura uygulama pilotu sırasıyla Pekin, Zhejiang, Guangzhou ve Shenzhen ile diğer 22 il ve ilçede gerçekleştirilmiştir. Devlet Vergi Dairesi “E-Fatura Yönetim Metodu” da ülkenin elektronik fatura sistemini kullanarak fatura düzenlemesini teşvik etmiş ve üç yıl içinde e-Faturaları tüm ülkeye tanıtmıştır. Mayıs 2012’de, Ulusal Kalkınma ve Reform Komisyonu Genel Ofisi, “E-Ticaret Pilot Kentlerin Pilot Projesini Ulusal E-Ticaret Modeli Kentinde Organize Etme Bildirisi”ni ilan etmiştir. Yasal sonuçlara göre, e-faturaların temel amaçları ve temel kullanım düzenlemeleri vergi makamları tarafından üretilen genel KDV faturalarıyla aynıdır.

27 Haziran 2013’de, Pekin Sanayi ve Ticaret İdaresi, Pekin Ticaret Konseyi, Pekin Devlet Vergi Dairesi ve Pekin Yerel Vergi Dairesi birlikte Pekin e-faturanın pilot uygulaması hakkında bir bildirim yayınlamış ve o tarihten itibaren, Pekin’deki e-faturaların pilot çalışmasını resmen başlatmıştır. Aralık 2013’de, Ulusal Kalkınma ve Reform Komisyonu, Devlet Vergi Dairesi, Devlet Arşiv Bürosu ve Maliye Bürosu birlikte “Elektronik Fatura ve Elektronik Muhasebe Dosyalarının Pilot Uygulaması Hakkındaki Duyuru” nu ilan etmiş ve dosyaların e-dosyaya dönüşmesini hızlandırıp, e-Fatura üretim sistemi ve işletme e-Muhasebesinin yerleştirmesini mükemmelleştirmeyi önermiştir. Bu e-Faturanın gelecekte bir geri ödeme belgesi olmasına dayanak olmuştur.

27 Haziran 2014’de, PICC Mülk ve Kazazeden Limited Şirketi ve Pekin IRS e-Fatura hizmet platformu resmi bir yerleştirmeyi elde ederek, ilk elektronik olarak kaydedilen e- Faturayı başarıyla teslim almıştır. 9 Temmuz 2014’de, Devlet Vergi Dairesi Resmi olarak “Yükseltilmiş KDV Fatura Sisteminin Elektronik Fatura Deneme İşletimi ile İlgili Konular Hakkında Bildirim”i ilan edip, 1 Ağustos 2015 tarihinden itibaren Pekin, Şanghay, Zhejiang ve Shenzhen’de yükseltilmiş KDV fatura sistemi elektronik fatura deneme işlemlerini yürütmeye karar vermiştir.

Çin e-fatura pilot çalışmasını teşvik etmeye başladığından beri pek çok sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Eğer işletme muhasebe işlemleri yaparken, yine de e-Fatura yazdırmaya gerek duyarsa, o zaman e-Faturayı uygulayıp enerji tasarrufu sağlamak amacı sona erecektir. Öte yandan, yazdırılan e-Faturanın kopyalanması ve değiştirilmesi hâlâ kolaydır. Çeşitli sorunlar e-faturaların yaygınlaştırılmasını ve

uygulanmasını zorlaştırmıştır.

11 Ocak 2015'te, Devlet Vergi Dairesi “KDV Elektronik Faturası İle İlgili Duyuru ”nu ilan edip, 2 Aralık 2015'ten itibaren, ülke çapında KDV elektronik fatura sistemi ile genel KDV e-Faturası düzenlemeye karar vermiştir. Aralık 2015'te, Maliye Bakanlığı ve Devlet Arşivleri birlikte “Muhasebe Dosya Yönetim Önlemleri”ni ilan ederek, önlemler içinde tedarikçiler tarafından oluşturulan dosyalama kapsamına ait elektronik muhasebe verisinin sadece elektronik olarak saklanabileceğini açıkça belirtmiştir. İlk kez elektronik muhasebe dosyasını kanuni hale getirmiştir. 2016 yılının başında Maliye Bakanlığı ve Eyalet Arşivleri “Muhasebe Dosya Yönetimi Önlemleri”ni ilan etmiş ve elektronik muhasebe dosyalarının yasal durumunu açıklamıştır. Önlemlerde belirtilen şartlar sağlandığı sürece, e-Fatura düzenlenen kişi veya fatura alan kişi yalnızca elektronik olarak faturayı dosyalayıp kaydedebilmektedir (Zhou Hai Long ve Wang Chun Ting, 2016: 86-87).

3.5.2.2. Çin’de E-Fatura Kapsamına Giren Mükellefler

Çin’de e-Fatura, E-Ticaret, telekomünikasyon, kurye, kamu hizmetleri, alışveriş merkezleri ve diğer sanayilerin yanı sıra evrensel makine faturası ve genel KDV faturayı yaygın kullanan mükelleflere uygundur.

3.5.2.3. Çin’de Genel KDV E-Faturası

Şekil 28’de gösterildiği üzere, Genel KDV E-Fatura (bundan böyle e-fatura olarak anılacaktır), Katma Değer Vergisi Elektronik Fatura Sistemi üzerinden yüklenip, elektronik fatura servis platformu üzerinden sorgulanan ve indirilen genel KDV faturasıdır. Kâğıt faturadan farklı olarak alıcı taraf dijital sertifika yoluyla elektronik imzaladıktan sonra kullanılır (<http://www.ck100.com>, 26.02.2018).

Şekil 28: Çin’de Genel KDV E-Fatura Örneği

		XX KDV Genel E-Faturası XX 增值税电子普通发票		发票代码: Fatura Kodu 发票号码: Fatura Numarası 开票日期: Fatura Tarihi 校验码: Geçerli Kod											
机器编号: Makine Numarası															
名称: İsim 纳税人识别号: VKN 地址、电话: Adres 开户行及账号: Banka ve Hesap Numarası		密码区 Şifre Alanı													
货物或应税劳务、服务名称 Mal, Hizmet Adı		规格型号 Ayrıntılar		单位 Birim		数量 Miktar		单价 Birim Fiyat		金额 Tam Tutar		税率 KDV Oranı		税额 KDV Tutarı	
Toplam 合计															
价税合计 (大写)		Ad Valorem Vergi Toplamı (Büyük Harf)										(小写) (Küçük Harf)			
名称: İsim 纳税人识别号: VKN 地址、电话: Adres 开户行及账号: Banka ve Hesap Numarası						备注 Not									
收款人: Alıcı Kişi		复核: Yeniden Kontrol		开票人: Fatura Düzenleyen Kişi 销售方: (章) Satıcı (Mühür)											

Kaynak: <https://baike.baidu.com/item/>, 23.02.2018.

3.5.2.4. Çin’de E-Faturanın Genel İşleyişi, Kullanım ve Dolaşım Şekli

Mükellefler, altın vergi projesi veya vergi kontrol projesinin bağımsız sürümünde veya sunucu sürümünde e-fatura düzenleyebilirler. E-ticaret gibi çok miktarda fatura kullanan şirketler sunucu sürümlü vergi kontrol faturalandırma sistemi kullanmayı seçebilirler. Az miktarda fatura kullanan şirketler bağımsız sürümlü vergi kontrol faturalandırma sistemi kullanmayı seçebilirler.

Çin Vergi Dairesi, “Katma Değer Vergisi Elektronik Fatura Sistemiyle Çıkarılan Genel KDV Elektronik Faturaların Uygulanmasına İlişkin Bildirim”i yayınlamış ve 1 Aralık 2015 tarihinden itibaren ülke çapında katma değer vergisi e-fatura sistemini başlatmaya karar vermiştir. Bildirimde, fatura alıcı ve satıcı taraftan herhangi kâğıt fatura istiyor ise, kendisi genel KDV elektronik faturanın kâğıt versiyonunu bastırabilir. Onun yasal geçerliliği, temel kullanımı ve temel kullanım düzenlemeleri, vergileme otoritesi tarafından üretilen genel KDV faturaları ile aynı olduğunu açıklamıştır.

“Çin Vergi Dairesi’nin E-faturaya ilişkin dolaşım şekli ve işleyişi aşağıdaki gibidir (Çin Vergi Dairesi, Md.84):

➤ Bilgi senkronizasyonu. Mükellefler elektronik faturalar düzenlemek için KDV fatura sisteminin güncellenmiş versiyonunu kullanır, vergi toplama sistemi, onay bilgileri sisteme senkronize eder.

➤ *Fatura kodlama. Vergi toplama sistemi, e-Faturanın kodunu arayüz yöntemi kullanarak KDV elektronik fatura sistemine senkronize eder. Veri arayüz spesifikasyonlarının iki tipi vardır. Birincisi, vergi kontrol faturalandırma sisteminin bağımsız sürümünü kullanıp e-Fatura düzenlenen mükellefler için geçerlidir. İkincisi, çok miktarda fatura düzenlenen, vergi kontrol faturalandırma sisteminin sunucu sürümünü kullanan mükellefler için geçerlidir.*

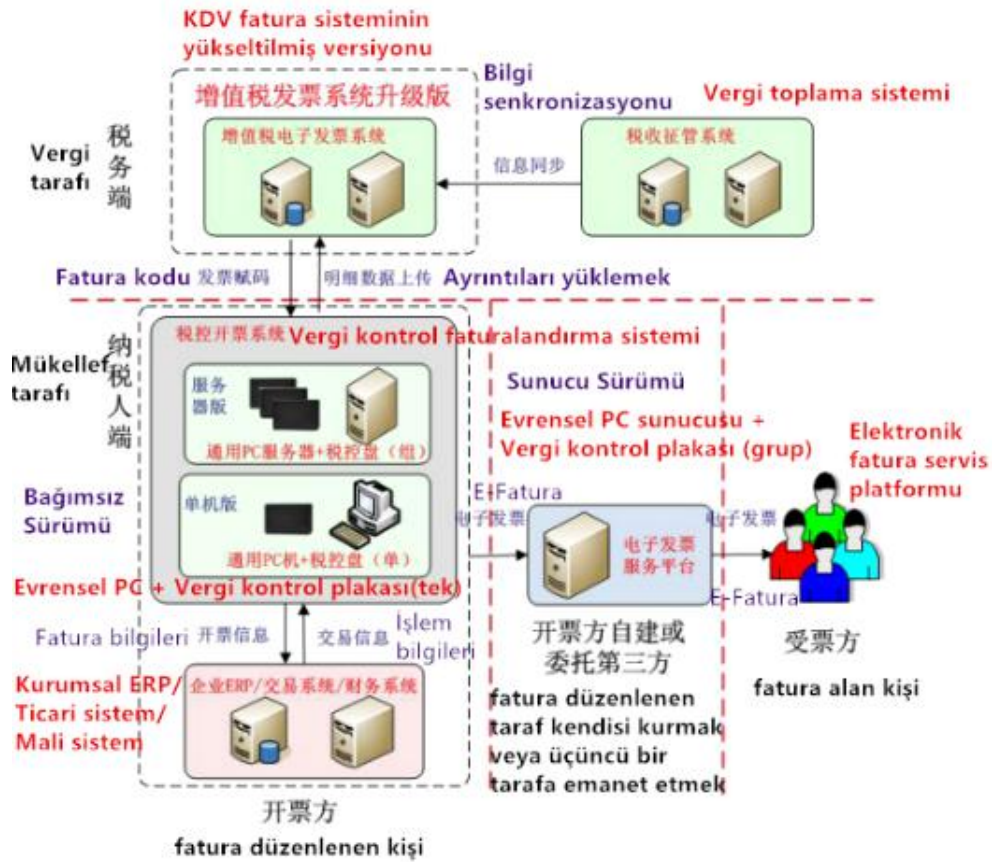
➤ *E-Fatura veri üretimi. E-ticaret gibi büyük miktarda fatura alan şirketler, çok sayıdaki işletmelerin faturalandırma gereksinimlerini karşılamak için vergi kontrol faturalandırma sisteminin sunucu sürümünü kullanmayı seçebilir. Az sayıda fatura alan şirketler ise e-faturalandırmayı ve elektronik veri üretmeyi tamamlamak için vergi kontrol faturalandırma sisteminin bağımsız sürümünü kullanabilir.*

➤ *E-Fatura formatı oluşturma. Doğrudan teşebbüste üretilebilir. Ancak üçüncü taraf elektronik fatura servis platformunda da tamamlanabilir. Üçüncü taraf e-fatura servis platformunu kullanan mükellefler, e-fatura verilerini üçüncü taraf e-fatura servis platformuna iletmek zorundadır.*

➤ *E-Faturanın ayrıntılı bilgilerini vergi makamlarına aktarma. Elektronik faturanın detayları, katma değerli vergi e-fatura sistemi aracılığıyla, vergi makamlarına aktarılır ve e-fatura veritabanına girer.”*

E -faturanın genel işleyişinin görünümü şekil 29'deki gibi gösterilebilir.

Şekil 29: Çin'de E-Faturanın Genel İşleyişi



Kaynak: <http://www.chinatax.gov.cn>, 24.02.2018.

3.5.2.5. Çin’de E-Fatura Uygulamasının Türleri ve Özellikleri

Son yıllarda, e-faturaların beklentileri ve ihtiyaçlarının artması nedeniyle ve ağ bilgi teknolojisinin hızlı gelişimi ile birlikte, Çin piyasasında üç tür elektronik fatura işlemleri bulunmaktadır. Bunlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir (Guo Lei ve Bao Nan, 2012: 62):

- Birincisi, istikrarlı bir tedarik zinciri ve lojistiği olan büyük işletmeler için geçerlidir. Böyle bir süreçte, faturayı veren ve alan iki tarafın sistemleri bağlanıp, sistem tarafından üretilen fatura bilgileri internetten birbirlerine otomatik olarak aktarılmakta ve faturaların içeriğine ve sistemin sipariş bilgilerine göre kontrol edilmektedir. Bu işlemin avantajları şunlardır:
 - 1) Eksiksiz otomasyon maliyetleri önemli ölçüde azaltır ve muhasebe işlemlerinin verimliliğini, doğruluğunu ve zamanlılığını geliştirir.
 - 2) İşletmenin her işini ayrıntılı olarak kaydedebilir ve işletmenin finansal analizinin doğruluğu büyük ölçüde artırır.
 - 3) ERP sistemi tarafından üretilen elektronik fatura, sipariş numarası, satın alma miktarı, satın alma fiyatı, vergi ve irsaliye numarası gibi siparişlerdeki çeşitli bilgileri otomatik olarak eşleştirebilir ve finansal belgeleri aynı anda üretir. Ancak, bu süreç tedarik zinciri ve lojistiği istikrarsız olan şirketlere uymaz. Küçük işletmeler için birim maliyetleri de yüksek görülür.
- İkincisi, orta hizmet odaklı işletmelerde daha çok kullanılır. Bu işlem fatura içeriğini PDF formatlı e-Faturalara dönüştürerek veya bir dizi veri koduna dönüştürerek müşteriye aktarılacak şekilde tasarlanmış özel bir sistemdir. Bu sistemin özellikleri şunlardır:
 - 1) Uygun kullanımlıdır. Servis sağlayıcı, hem satıcı hem de müşteri için karmaşık sistem bağlantıları tasarlamaya ihtiyaç duymadan komple bir hizmet seti sunar.
 - 2) Bilgi dönüşümünü kolaylaştırır. Servis sağlayıcı, fatura bilgilerini içeren çeşitli belgeleri faturalara dönüştürebilir. Örneğin, eğer e-postada tutarı,

sayısı, tedarikçi ve müşteri adı belirlenmiş ise, servis sağlayıcı sistemi bu yararlı bilgileri çıkararak bir fatura oluşturabilmektedir.

3) Müşteriler ve tedarikçilerin iş iletişimi kolaylaştırır. Müşteriler, tüm satıcı ile ayrı ayrı iletişim kurmak zorunda kalmazlar. İş ihtiyaçlarının sürekli artmasıyla birlikte bu yöntemim daha geniş bir pazarı olacaktır.

➤ Üçüncüsü, parçalanmış siparişler ile küçük tedarikçiler içindir. Bu, işletme kendi yapan bir web sayfasıdır. Tedarikçiler bir hesap açtırarak fatura bilgilerini web sayfasında veya toplu web sayfalarında müşteriye iletebilirler. Evvelki iki işleme göre, bu işlemin maliyeti daha düşüktür.

3.5.2.6. Çin’de E-Fatura Kullanımının Avantajları

Çin’de e-Fatura kullanımının avantajları aşağıdaki gibi sıralanıp açıklanabilir (Hu Meng Qi, 2015: 285).

(A) İşletme maliyetlerinden tasarruf edip, çevreyi korur.

Bir işletmenin kâğıt faturalarını kullanmak yolundaki maliyetler ilk olarak kâğıt faturalarını yazdırma bedeli dahil faturaların satın alma maliyeti ve işçilik giderleridir. Bununla birlikte yine faturalandırma giderleri; vergi kontrollü yazıcı satın alma giderleri, bakım onarım gideri, fatura dağıtım ve depolama giderleri gibi çok sayıdaki giderlerinden meydana gelmektedir.

E-faturada kâğıda ihtiyacı yoktur. Veriler elektronik kayıtlar biçiminde veri tabanında saklanır ve e-faturalar İnternet’te dolaşım sağlar. Böylece işletme maliyetleri azaltılabilir. Bununla birlikte, e-faturaların basılmaya gerekmediğinden, çok miktardaki kâğıt tüketimini azaltabilmektedir. Finlandiyalı bilim adamları önerilen karbon izi araştırma yöntemine göre, Çin’in kâğıt fatura tüketimi her yıl 772.200 kâğıt olarak gerçekleşmiş ve bu 15.44 milyon ağaç tüketmek anlamına gelir. Buna bağlı olarak, e-faturalar kâğıt fatura sistemine göre en az % 63 karbon emisyonlarını azaltmaktadır. Görüldüğü gibi, e-faturaların kullanılmaya başlaması kaynaklar ile ekolojik çevrenin korunması ve karbon emisyonlarının azaltmasında hayati bir önem taşır.

(B) İşletme ve vergi idarelerin verimliliğini artırır.

E-Faturanın hiçbir kâğıt formu olmadığı için, işletme e-fatura alımlarında

sadece e-fatura bilgi sisteminde başvuru yaparak gerekli fatura türünü ve sayısını belirtmesi yeterlidir. Böylece fatura alım sürecini kolaylaştırmakla birlikte, iş ve vergi makamlarının verimliliğini de geliştirir. Aynı zamanda, işletme bir kâğıt KDV faturası düzenlerken, alıcıdan faturanın bilgilerini talep etmesi ve bu bilgilere göre fatura çıkarması gerekmektedir.

E-faturanın uygulanmasından sonra, işletme e-fatura düzenlerken direkt e-Fatura bilgi sistemindeki alıcının fatura bilgilerinden istediği bilgiye sahip olabilmektedir. Böylelikle hem fatura bilgilerinin doğruluğunu garanti eder, hem de iş verimliliğini artırır.

(C) Sahte faturalara son verir.

Piyasada her gün çok sayıda fatura dolaşmaktadır. Her bir faturanın güvenilirliğinin nasıl sağlanacağı Gelirler Departmanı için önemli bir sorun haline gelmiştir. Vergi dairesinin faturaları muayene etmesi genellikle fatura özgünlüğünü kontrol etmek için karşılıklı denetim yöntemi geçer. Vergi dairesinde her faturanın orijinalliğini incelemek için yeterli insan ve finansal kaynaklar yoktur. Bu nedenle piyasada sahte faturalar mevcuttur. Kâğıt faturalara göre, e-Fatura verileri daha kolay istatistiksel analiz edebilirler. Vergileme otoritesi, gelişmiş bilgisayar teknolojisini kullanarak çok sayıda e-Fatura bilgi sınıflandırma istatistiklerini kullanabilirler. Hatta her e-Faturanın doğruluğunu inceleyebilirler. Ağ teknolojisini kullanarak işletmelerin e-Fatura gönderme sürecini izleyip, sahte faturaların meydana gelmesini önleyebilirler.

(D) Tüketicilerin haklarını korumalarına yardımcı olmak

Tüketiciler kâğıt faturaların kaybına neden olabilirler. Eğer satın alındığı üründe kalite problemleri ortaya çıktığında, tüketiciler faturaları kaybeder ise, o zaman tüketiciler haklarını daha iyi koruyamaz ve bu nedenle ekonomik kayıplara neden olurlar.

E-Faturaların saklanması ağ veri tabanında olur. Tüketicilerin fatura saklamasına gerek bulunmamaktadır. E-Faturayı kullanmak gerektiğinde, işlem içeriğine göre web sitesinden ilgili e-Fatura bilgileri bulabilirler. Aynı zamanda tüketicilerin çıkarlarını korumaya yardımcı olabilmektedir.

3.5.2.7. Çin’de E-Fatura Uygulamasını Engelleyen Unsurlar

Çin’de e-Fatura uygulamasını engelleyen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanıp açıklanabilir (Kong Wan Rong, 2015: 30):

1) *Düşük düzeydeki tüketici kabulü*

E-Fatura “İnternet + vergi”nin yeni ürünüdür ve yüksek teknolojiye gerek duyar. Tüketicilerin bu tür ürünlere olan kabulü biraz zaman alacaktır. Hatta bazı tüketiciler e-Faturanın anlamını dahi bilmemektedir. E-Fatura ağ ortamında saklandığından “görünmez, dokunamaz” bir his vererek tüketicilerin ağ depolama alanının güvenilirliğinden şüphelenmesine neden olur.

2) *Elektronik faturaların ödeme ve kaydetme zorluluğu*

Çin’in mevcut olan “Temel Muhasebe Standartları” ve diğer muhasebe politikalarında belgelerin geri ödenmesi için orijinal belge olması gerekmektedir. Ama orijinal belge kâğıt formüllüdür. Bu nedenle e-Fatura uygulamasının asıl sorunu ödeme ve kaydetmenin zor olmasıdır.

İşletmelerin dönemsel çalışmasında, muhasebeciler genellikle kâğıt faturadaki bilgileri gözden geçirip ilgili işlemlerin gerçek olup olmadığını değerlendirir. Eğer sahte olduğuna dair bir şüphe var ise ilgili vergi dairesi web sitesinde doğrulama yapabilirler. E-Faturada web siteden ayrı ayrı faturanın bilgilerini kontrol etmek gerekir. Bu denetim işlemlerinin iş yükünü artırır. Aynı zamanda, kâğıt faturalar ödeme belgeleri olarak muhasebe dosyasında saklanırken e-Faturalar elektronik olarak ağda saklanır. Böylece e-faturanın ödenmesi tekrarlanmış olabilir. Eğer e-Faturalar bastırılıp kullanılırsa, e-Faturaları genelleştirme niyetini kaybetmiş olur.

3) *Denetim çalışmasına getirdiği zorluklar*

Denetçiler denetim sürecinde, faturanın doğruluğunu kontrol etmek, ekonomik işlemlerin doğruluğunu incelemek için genellikle defter ve fatura gibi muhasebe dosyalarını kontrol ederek denetim kanıtları toplaması gerekir. Ama e-Faturalar e-Kayıtlar biçimindedir. Bu biçimde denetçiler denetim çalışmaları nasıl başlar, hangi denetim yöntemlerini kullanır ve hangi denetim teknolojisini kullanarak denetim çalışmalarını başarıyla tamamlar gibi sorular denetçilere yeni

zorluklar getirmektedir.

Çin'deki e-Fatura uygulamasından sonra e-Defter uygulamasına geçilebilir.

3.5.3. Çin'de E-Defter Uygulaması

Çin'de e-Defter uygulamasına ilişkin tüm bulgu ve değerlendirmeler bu alt başlık altında yer verilecektir.

3.5.3.1. Çin'de E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları

Çin'in e-Defter üzerindeki ilk düzenlemesi 10 Haziran 1996'da, Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından "Muhasebe bilgisayarlaşma hakkında iş şartnamesi" olarak yayınlanmıştır. Şartnamedeki e-Defter ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Çin Maliye Bakanlığı, Md.17):

- 1) E-defterlerin kâğıt defter yerine kullanılması, muhasebe yazılımını uygulayarak muhasebe bilgilerinin kaydedilmesi demektir. Bilgisayar üzerinde muhasebe verilerini işleyip, muhasebe defter ve raporların basılmasıdır. Kâğıt defterin değiştirilmesi, muhasebe bilgisayarlaşmanın amaçlarından biridir.
- 2) E- defter tutanlar aşağıdaki şartları yerine getirecektir:
 - Uygulanabilir muhasebe yazılımı ve ilgili bilgisayar donanım cihazı,
 - İlgili bilgisayar kullanılabilen muhasebe personelleri ile donatılmış,
 - Katı bir iç yönetim sistemi kurulmuş olmalıdır.
- 3) Şartları yerine getiren birimler en kısa sürede kâğıt defteri e-Defter ile değiştirmelidir ve değiştirmeden önce, yerel birimlerin, yerel ilin, özerk bölgelerin, doğrudan Merkez Hükümeti altındaki belediyelerin hükümlerine dayanmalı ve Maliye Bakanlığı tarafından ayrı olarak belirlenmelidir. Bilgisayarda defter oluşturma işlemleri ilk başladığında, üç aydan uzun süre içinde (genellikle 6 ayı aşmaz) e-Defter ile birlikte manuel defter de düzenlenir. Aynı zamanda bilgisayardaki verilerle kâğıt defterdeki veriler tutarlı olmalıdır ve ilgili bölümler tarafından denetlenmelidir.

- 4) Bilgisayarda düzenlenen muhasebe belgeleri, kâğıt belgelerin yerine kullanılabilir, ilgili hükümlere uygun olarak denetlenir ve bir muhasebe dosyası olarak kaydedilir. Defterlerin sonuçları tutarsızsa, bir özel kişi bunun nedenini bulup ünitenin başkanına yazılı olarak bildirmek zorundadır.
- 5) Bilgisayarlı muhasebenin özelliklerine göre, tüm birimler aşağıdaki şartlara dikkat etmelidir:
- Bilgisayarı kullanarak muhasebe belgeleri, defter ve raporları yazdırma ve kaydetme işlemler, Çin birleşik muhasebe sisteminin gereksinimlerini karşılamalı, yazı açık olmalı, muhasebe dosyaları olarak saklanmalı ve saklama süresi “muhasebe dosya yönetimi önlemleri ”ne göre uygulanmalıdır.
 - Cari dönemin tüm belge verilerinin ve yardımcı defter verilerinin bilgisayarda saklanması durumunda, büyük defter bu verilerden oluşturulabilir. Böylece büyük defterin yerine “Büyük defterin mevcut hesabı ve bakiyelerin karşılaştırma listesi” kullanılabilir.
 - Genel defterler, fiili şartlara ve iş ihtiyaçlarına göre aylık veya üç aylık olarak ve yıllık olarak basılabilir.
 - Defter ve belgelerin açık olması şartıyla, bilgisayarda yazdırılan belge ve defterlerdeki tablo satırları uygun şekilde azaltılabilir.
- 6) Bant, disk, optik disk, mikrofilm ve diğer medyalarda kaydedilen defterler ve raporlar, muhasebe dosyasının saklanma birimi olarak aşağıdaki şartları yerine getirmelidir:
- Muhasebe bilgileri bant, disk, optik disk, mikrofilm ve diğer medyalarda kaydedip, defterleri yazdırmaması halinde, aynı düzeydeki Maliye Bakanlığı’ndan onay başvurusunda bulunması gerekir.
 - Medyalarda saklama süresi, kâğıt defter ve raporların saklama süresi ile aynıdır.
 - Belgelerin, büyük defterin, günlük nakit defteri ve günlük banka mevduat defterinin yazdırılması gerekir. Ayrıca, ilgili vergilendirme, denetim ve diğer yönetim bölümlerinin gereksinimlerine uygun olarak, ilgili defter ve raporların zamanında yazdırılması gerekir.

- Büyük ve orta ölçekli işletmeler, muhasebe verilerini kaydetmek için bant, CD, mikrofilm ve diğer medyaları kullanmalıdır, muhasebe dosyalarını saklamak için disket kullanımını azaltmalıdır.
- Manuel defter düzenleme işleminin değiştirilmesinden sonra, tüm birimler iş yapılan günde defter düzenlemeli, dönemin sonunda muhasebe raporları yazdırmalıdır.

3.5.3.2. Çin’de E-Defter ile Kâğıt Defter

Günümüzde, yeni bilgi teknolojilerinin hızla gelişmesi ile pek çok işletme bilgisayarlı muhasebe programı kullanmaktadır. Bu uygulamalardan e-defter uygulaması ortaya çıkmıştır. Kâğıt defterler ve e-defterlerin hepsi muhasebe belgeleri ve iş verilerinden gelir. Ancak kâğıt defterler elle dolduran belgelerden gelir ve e-defterler belgelerin bilgisayarlardan girilmesinden oluşur.

Çin’de kâğıt defterler kullanımlarına göre böyle sınıflandırılır (Chen Juan Juan, 2014: 32);

- **Zaman defteri:** günlük nakit defteri, günlük banka mevduatı defteri vb.
- **Ana muhasebe defteri:** defteri kebir, beyanname vb.
- **Görünüşüne göre kitap ciltli defterler, yaprak döküntülü defterler ve kart tipi defterlerdir.**

E-defterlerin tek formatı yoktur. Çeşitli format, dinamik ve gerçek zamanlı gibi özellikleri vardır. Bu nedenle, “Bilgisayarlı muhasebe çalışma normları”na göre, tüm defter sayfaları yaprak döküntülü defter formunda basılabilir. Defteri kebirin geleneksel üç sütunlu borç alacak defteri ve konular özet defteri olarak iki formatı vardır. İkinci format birincisinin yerini alabilir. Yardımcı hesap defterinin üç sütunlu, çok sütunlu ve para miktarlı olarak üç formatı vardır (Chen Juan Juan, 2014: 32).

Geleneksel muhasebede defter kullanımı ile bilgisayarlı muhasebede e-defter uygulamasının fonksiyonlarının karşılaştırılması şu şekilde yapılabilir (Fan Jiang Min, 2017: 29):

- Geleneksel muhasebenin temel modu “Muhasebe belgeleri → Defter → Muhasebe raporu” dur. Muhasebe raporlarının hazırlanması tamamen bilgi ve esasa dayalı defterlere bağlıdır. Bilgisayarlı muhasebenin temel modu

“Muhasebe belgeleri → Muhasebe defteri”, “Muhasebe belgeleri → Muhasebe raporu” olarak özetlenebilir. Defter düzenlerken muhasebe tablolarının hazırlanması gereğini dikkate alması gerekmez, muhasebe raporunun kalitesi defter bilgi kalitesinden etkilenmez.

- “Muhasebe belgeleri → Muhasebe defteri”, muhasebe bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılar. İlk önce defterin işlevleri basitleşir, bu modda finansal tabloları hazırlama gereği yoktur. Defterlerin organizasyonu işletmenin ihtiyaçlarına göre ayarlanabilir. İşlem daha esnekleşir ve mevcut muhasebe sistemi gibi her defterin kullanımına ilişkin hüküm yoktur. İkincisi, geleneksel muhasebede, defter oluşturmak ve hesap hızı yavaştır. Eğer defterler bir muhasebe dosyası olarak tutulmazsa, defter bilgilerini sorgulamak zamanında zorlaşacaktır. Bilgisayarlı muhasebede, muhasebe belge veri tabanı ile defter bilgileri hızlıca özetlenebilir ve kontrol edilebilir. Üçüncüsü, defterlerin formatı çeşitlidir. Geleneksel muhasebede, muhasebe raporlarını düzenleme ihtiyaçlarını karşılamak için defter kayıtlarının borç alacak şeklinde olması zorunludur. Ama bilgisayarlı muhasebenin temel modelinde, defter esas olarak iç yöneticiler tarafından kullanılır, formatının hangi şekilde, nasıl tasarlanacağı tamamen yöneticilerin ihtiyaçlarına göre ayarlanabilir, borç alacak şekline gerek duymamaktadır. Bu nedenle iç yönetim için iç faaliyetlerin daha iyi analiz edilmesine yol açar.

3.5.3.3. Çin’de E-Defter ve Özellikleri

E-defterler; veri merkezli, amaç odaklı ve çok türlü defterlerdir. Elektronik ortamdaki “defter” kavramı, geleneksel “defter” kavramıyla aynı değildir. Geleneksel “muhasebe formatı” altındaki “defter” türlerini düşünülür. Ancak e-defterlerin tanımı daha da büyüktür. Defter artık sadece geleneksel günlük defter, defteri kebir ve yardımcı defter anlamına gelmemektedir. Örneğin, bir işletmedeki iki kişiden fazlasının aynı deftere ihtiyacı olduğunda, geleneksel muhasebedeki defter çatışmaya neden olur. Ancak e-defter ve raporlar e-belge ile oluşturulur. Aynı zamanda, e-defterlerin çok sayıda sorgu koşulları, konu sorguları, tarih sorguları,

para birimi sorguları ve defter türü sorguları vb. gibi vardır. Defterlerin formatı çeşitlidir. Geleneksel muhasebede, kitap ciltli defterler, yaprak döküntülü defterler ve kart tipi defterler olmak üzere üç defter formatı vardır. Defteri Kebirin geleneksel üç sütunlu borç alacak defteri ve konular özet defteri olarak iki formatı vardır. Yardımcı hesap defterinin üç sütunlu, çok sütunlu ve para miktarlı olarak üç formatı vardır. Örneğin, günlük nakit defteri, kasadaki günlük nakit giriş, çıkış ve nakit tutarlarını kaydetmek için kullanılan bir defterdir. Bu defterin şekli genellikle borç taraf, alacak taraf ve bakiye taraf olarak üç sütunludur. Büyük defter sadece para birimini kullanarak hesaplanır, büyük defterin kaydı sadece her bir hesabın artıp azalış tutarının kaydıdır. Bu nedenle, büyük defterin formatı nispeten basittir, “üç sütunlu” defter olarak bilinen üç sütunlu bir yapısı olan format daha yaygın olarak kullanılır. Üç sütunlu büyük defterin kaydı, muhasebe belgelerine göre tek tek kaydedilebilir ve belirli bir yöntemle toplanabilir, günlük ve aylık olarak kaydedilebilir.

Bilgisayarlı muhasebede, bilgisayarda saklanan defterlerin formatı çeşitlidir. Her şirketin farklı programlama stilleri nedeniyle, tasarlanmış defterin formatı da farklıdır. Hatta aynı şirketin tasarladığı yazılım, teknolojik gelişmeler sebebiyle formatın eski ve yeni versiyonları da farklı olacaktır. Defterlerin alanı geniştir. Defterler standart defter ve dinamik defter olarak ayrılabilir. Standart defterin formatı genelde sabittir. Dinamik defterler standart defterlerin kusurları için yapılmıştır. Standart defterler bazı objektif koşullara tabi olduğu için yeterince esnek değildir. Hatta operatörlerin belirli koşullar altındaki istatistik ve sorgu gereksinimlerini bile karşılayamazlar. Dinamik defterin tasarım fikri tamamen kullanıcıya bağlıdır. Defterin görüntülenme şekli, içeriği, defterin sorgu koşulları vb. tümünü kullanıcı kendisi seçer. Dinamik defterler “Bu haftaki yönetim giderlerinin ne kadar olduğunu bilmek isterim” gibi sorulara cevap verebilirler.

E-Defter uygulaması gerçek zamanlı bilgileri yansıtır. Dış ekonomik ortamdaki belirsizlikler artan bilgi ekonomisi çağında, kullanıcılar muhasebenin zaman açısından kritik bilgi sağlayabileceğini umut ediyor. Eğer sadece geleneksel muhasebedeki ay, mevsim, yarıyıl veya yıl bazında rapor yapılırsa, işletmenin durumu ve riskleri ile ilgili önemli bilgilerin zamanında bilgi kullanıcılara iletebileceğini hayal etmek zordur. E-Defter bilgisayarda saklanabileceğinden,

insanlar defterleri görmeye ihtiyaç duyduklarında, istedikleri zaman bilgisayarını açıp defterleri görebilirler. Bu aynı zamanda e-Defterin kullanıcılara göre direkt olduğunu yansıtır. Günümüzde bir online finansal raporu vardır. Sadece internette tıklamanız yeterlidir. İnsanlar aynı anda aynı defteri izlemekten rahatsızlık duymazlar. Bunun nedeni, e-defterler doğrudan e-belgelerden oluşturulmakta, e-belgeler genellikle günlük olarak iş koşullarına göre girilir, e-belgeler bir veritabanına eşdeğerdir. Böylece, bir belge olduğu sürece, defterler her an oluşturulabilir. E-defter çeşitli çıkış özelliklerine sahiptir. Geleneksel muhasebede defter hesap kayıtları ve kâğıt medyasıdır. Ama bilgisayarda bunlar giderek ayrılıyor. Bilgisayarların ve yazıcıların özel çalışma ortamlarından dolayı, defterin unsurlarından biri olan kâğıt medyası, artık hesap sınıflandırması ve veri özetlemenin tek taşıyıcısı değildir. E-defterler bilgisayarda saklanır. Ayrıca başkaca CD'ler, diskler ve benzeri gibi ortamlarda da saklanabilir. Dolayısıyla defterleri uzak bir yere getirmek gerektiğinde, üzerinde bir parça medya getirmeniz yeterlidir. İnternet modunda daha basittir ve birçok defterin tutulması gerekmez (Xiong Fang Ling, 2017: 18).

3.5.3.4. Çin'de E-Defter Standardı XBRL'in Çalışma Şekli ve Kullanım Alanları

Çin'de XBRL'in gelişimi menkul kıymetler alanında başlamıştır. Kasım 2003'te, Şangay Menkul Kıymetler Borsası, Çin'de ilk olarak XBRL'e dayalı borsaya kayıtlı şirketler için bilgi açıklama standardını uygulamıştır. Ocak 2005'te, Shenzhen Menkul Kıymetler Borsası, XBRL raporlama sistemi 1.0 versiyonunu yayınlamıştır. Nisan 2005 ve Mart 2006'da, Şangay Borsası ve Shenzhen Borsası ardarda XBRL Uluslararası Organizasyon'a katılmıştır. Şubat 2006'da, Çin Menkul Kıymet Düzenleme Komisyonu (CSRC) Bilgi Merkezi, Çin Sigorta Yasal Düzenleme Komisyonu (CIRC) Bilgi Merkezi, Çin Halk Bankası Kredi Bilgi İdaresi, Çin Bilimler Akademisi Enstitüsü ve Şangay Menkul Kıymetler Borsası Finansal Teknoloji Araştırma Merkezi ortak olarak "Çin'deki Bölgesel Örgütler için XBRL Tanıtım Derneği"ni kurmuştur. Kasım 2008'de, XBRL Çin Bölgesel organizasyon kurulmuştur. Nisan 2009'da, Maliye Bakanlığı "Çin'de Muhasebe Bilgi Paylaşımını

Destekleme Konusunda Yol Gösterici Görüşler”de XBRL’yi muhasebe bilgi standardına dahil etmiştir. 19 Ekim 2010 tarihinde, Devlet Standardizasyon İdaresi Komisyonu ve Maliye Bakanlığı, ulusal standartların XBRL teknik şartnamesi serisini ve İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Genel Taksonomisini ilan etmiştir (<https://www.xbrl-cn.org/2012/0508/73044.shtml>, 22.12.2018).

Çin’de XBRL’in ana kullanım alanları aşağıdaki gibi sıralanıp açıklanabilir (Mao Yuan Qing ve Chen Cheng, 2011: 87):

(A) İşletmeler ve kurumlar

XBRL, işletmeler ve kurumlar için muhasebe sistemi ve iç yönetim kontrol sisteminin bilgi değişimini, finansal raporlama ve iç kontrolün entegrasyonunu daha iyi başarabilir. XBRL, iç yönetimdeki çalışma koşullarını ve zayıflıklarını zamanında ve doğru bir şekilde analiz edip ve değerlendirip, yöneticilerin modern yönetim etkinliğini önemli ölçüde geliştirmesine yardımcı olur.

(B) Yatırımcı ve alacaklılar

Yatırımcılar, alacaklılar ve diğerleri için XBRL, bilgiye erişim maliyetini önemli ölçüde azaltır. Bilgi erişimini, işleme ve genişleme hızını, doğruluk ve bilimselliğini geliştirip, gerekli bireysel, tüm ve sanayi gibi tarihsel ve mevcut bilgileri içine alan her türlü bilgiyi zamanında oluşturur. Böylelikle yatırımcılar ve alacaklılar daha bilimsel ve rasyonel olan yatırım ve kredi kararları verebilirler.

Geçmişteki büyük ve pahalı veri tabanına ait olan meslek kuruluşları, yatırım kuruluşları ve alacaklılar, şirket finansal raporlarının ve ilgili bilgilerin manuel olarak girilmesiyle veri tabanı oluştururdu. Hem hata oranı yüksekti, hem de genişletilemezdi. XBRL piyasaya sürüldükten sonra, yatırımcıların verilere erişimi daha rahat hale gelmektedir. Maliyetleri büyük ölçüde azalmaktadır, Ayrıca yatırımcılar da derin analiz için kullanılan çok miktardaki verilere sahip olabilmektedir. Bu da küçük ve orta büyüklükteki yatırımcıların analiz ve karar verme yeteneğini artırır.

Son zamanlarda, ABD finansal analiz için cep telefonlarda XBRL verilerini kullanabilen bir yazılımı geliştirmiştir. Bu yazılım, aslen karmaşık ve düzensiz olan bilgileri yatırımcılar, alacaklılar ve diğer kullanıcıların her zaman, her yerde verimli bir şekilde kullanabilen “hazine” ye dönüştürmüştür. Uygulama göstermektedir ki,

XBRL etkin sermaye piyasası koşullarında, yatırımcıların yatırım kararlarında, alacaklıların kredi verme kararlarında önemli bir modern teknik destek olmuştur.

(C) Muhasebeciler odası

Muhasebeciler odası için XBRL, muhasebe bürosunun denetim ve ilgili işlerinde devrimci bir etkiye sahip olacaktır. Denetlenen müşteriler yaygın olarak XBRL'yi kullandıktan sonra, muhasebeciler odasının denetim ortamında büyük bir değişiklik olacaktır. XBRL formatındaki veriler, denetim bilgilerinin verimliliğini büyük ölçüde artıracaktır. Yeminli Mali Müşavirler, XBRL veri üretme sürecinin uygunluğunu dikkate almalıdırlar. Daha da önemlisi, denetim sırasında XBRL'yi uygulamak, mevcut denetim iş süreçlerini yeniden şekillendirecektir. Müşteri bilgi sistemlerinden veri çıkarıp değişim işlemlerini yapmak büyük ölçüde basitleşecek, denetçiler iş ve finansal durumlarının analizine daha fazla odaklanacak ve böylelikle denetim işinin katma değerini ve denetim bilgi seviyesini arttıracaktır.

(D) Makroekonomik yönetim departmanı

Makroekonomik yönetim departmanı için, şirketler ve muhasebe araçlarının örnek belgeleri alma yoluyla, uyumlu XBRL teknolojisinin uygulama yazılımını kullanarak, derin analiz edebilir. Makrodan ekonomik performans izleyebilir, bilimsel analiz edip ekonominin işleyişindeki sorunları bulup, etkili önlemler alabilir, aynı zamanda makroekonomi politikaların gelişimi için bir bilimsel temel oluşturabilmektedir.

(E) Devlet denetim organı

Devlet denetim organları açısından, XBRL'yi kullanarak, denetleyecek kişileri modern birleşik denetim sistemine dahil edip, denetim maliyetini büyük ölçüde azaltabilir ve denetim etkinliğini geliştirebilmektedir. Aynı zamanda, XBRL farklı denetim sistemleri, farklı denetim kurumlar arasındaki veri engelleri açabilmektedir. Böylelikle kaynak paylaşan, birleştirilmiş bir denetim platformu oluşturabilmektedir.

(F) Yazılım geliştirici

Yazılım geliştiriciler için, XBRL nadir bir gelişim fırsatı getirmektedir. XBRL bir bilgisayar dili olduğundan, onun kademli genelleştirme sürecindeki her aşamada, yazılım geliştiricilerinin teknik destek sağlamaları gerekir. XBRL'nin yaygın kullanımı, yeni bir endüstri zinciri oluşturacaktır, tarafların XBRL

çözümlerini uygulaması için, istisnasız yazılım geliştirme şirketlerinin işbirliğini gerektirir, yazılım geliştiricileri, özellikle yerli yazılım tedarikçileri, XBRL'nin tanıtımına ve uygulamasına aktif olarak katılmalıdır.

Çin'de XBRL için yukarıda sıralanan kullanıcıların XBRL finansal raporundaki beklentileri de sırasıyla şöyledir (Mao Yuan Qing ve Chen Cheng, 2011: 88):

- İlk olarak, genişletilmiş sınıflandırma ölçütleri ve ilgili teknik standartların geliştirme ve tanıtımlarına katılmak;
- İkincisi, Maliye Bakanlığı'nın birleştirilmiş gereksinimlerine göre, ilgili taraflara evrensel taksonomiye ve geniş taksonomisini karşılayan çözümler sunmak;
- Üçüncüsü, XBRL ulusal standart ve genel sınıflandırma standardının gerekliliklerini karşılayan finansal yazılım veya yönetim bilgi sistemini yükseltmek;
- Dördüncü olarak, genel taksonomiye ve genişletilmiş taksonomiye uygun olarak XBRL raporlarını analiz etmek ve kullanmak için çeşitli uygulama araçlarını araştırmak ve geliştirmek;
- Beşincisi, kullanıcıların XBRL ile ilgili uygulamalar konusundaki eğitimlere katılmak ve XBRL yeteneklerini yetiştirmeye katkıda bulunmaktır.

3.5.3.5. Çin'de E-Defter Kontrolü

Mevcut bilgisayarlı muhasebe ortamında, büyük sayıdaki muhasebeciler hala geleneksel yöntemi kullanarak kâğıt tabanlı belgenin denetim ve manuel hazırlama işlemlerini yapmaktadırlar. Bu nedenle, bilgisayarlı muhasebenin erken dönemlerinde, muhasebe veriler geleneksel yöntemle denetlenmektedir. Ancak, bilgisayarlı muhasebenin geliştirilmesi ile birlikte, “kâğıtsız” muhasebe verileriyle karşı karşıya gelen muhasebeciler, bilgisayar sisteminde saklanan verilerin işin orijinal biçimi ile tutarlı olup olmadığını denetlemek ve onaylamak konusunda kararsızdır. Disk ve CD-ROM verileri, uygun bilgisayar araçları ile değiştirilebilir ve herhangi bir değişiklik işareti bırakmadan yapılabilir. Bu nedenle, bu elektronik

verilerin orijinal biçiminde korunmasını sağlamak, kâğıtsız bir bilgi sisteminin anahtarıdır. Kâğıtsız bilgi sistemi ortamında, orijinal elektronik veriler incelenip onaylandıktan sonra, muhasebe belge hazırlama fonksiyonunu kullanarak, otomatik olarak elektronik muhasebe belgeleri oluşturulur. Otomatik olarak oluşturulan elektronik belgeler, kimsenin değişiklik yapmasına izin vermez. Aynı zamanda, bu elektronik muhasebe belgeler veya elektronik verilerden direkt olarak e-Defter ve muhasebe raporlar oluşturulabilir. Bu doğrudan oluşturulan e-Belge, e-Defter ve e-Raporların tümü türev verilerdir. Eğer kullanılan yazılım doğruysa, muhasebe sisteminde üretilen verilerin doğruluğu, özgünlüğü ve eksiksizliği tamamen elektronik orijinal verilere bağlıdır. E-Defterlerin verileri doğrudan belgelerden ithal edilir. Eğer muhasebe belge verileri yanlışsa, defterlerdeki verilerde bir sorun olacaktır.

Elektromanyetik ortamda, muhasebe verilerinde herhangi bir değişiklik olduğunda hiç bir iz bırakılmayacaktır. Bu nedenle, gözle görünmeyen verilerin sıkı velayet altına alınması ve bilgisayarlı muhasebenin iç kontrolün güçlendirilmesi gerekmektedir. İç kontrolün içeriği, giriş kontrolü, veri işleme kontrolü ve çıkış kontrolünü kapsar (Chen Juan Juan, 2014: 33).

3.6. ARAŞTIRMANIN SONUCU

Çin’de e-Fatura üzerindeki araştırmalar 2009’da başlamış ve 2013’te e-faturanın pilot uygulamasına resmen geçilmiştir. 2015’ten itibaren ülke çapında KDV e-fatura sistemi ile e-Fatura düzenlemeye karar vermiştir. E-fatura düzenlemek isteyen mükellefler, altın vergi projesi veya vergi kontrol projesini kullanabilmektedirler. Çin’de e-Faturanın, işletme maliyetlerini tasarruf edip çevreyi korumak, vergi makamlarının verimliliğini artırmak, sahte faturalara son vermek ve tüketicilerin haklarını korumalarına yardımcı olmak gibi avantajları bulunmaktadır. Bununla birlikte düşük düzeydeki tüketici kabulü, e-faturaların ödeme ve kaydetme zorluğu ve denetim çalışmasına getirdiği zorluklar Çin’de e-Fatura uygulamasını engelleyen unsurların başında gelmektedir.

Çin’de e-Defter hakkındaki düzenlemeler 1996’da, Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. XBRL’nin gelişimi ise 2003’te menkul

kıymetler alanında başlamıştır. Şanghay ve Shenzhen borsaları yatırım fonlarının açıklanmasında XBRL'i kullanımı seçmişlerdir. 2009'da, Maliye Bakanlığı XBRL'yi muhasebe bilgi standardına dahil etmiştir. Özetleyecek olursak; Çin'de XBRL; işletmeler ve kurumlar için muhasebe sistemi ve iç yönetim kontrol sisteminin bilgi değişimini, finansal raporlama ve iç kontrolün entegrasyonunu daha iyi başarabilir. XBRL, yatırımcılar ve alacaklıların bilgiye erişim maliyetini önemli ölçüde azaltır. XBRL, muhasebe bürosunun denetim işlemlerinde devrimci bir etkiye sahiptir, denetim bilgilerinin verimliliğini büyük ölçüde artırır. Denetim maliyetini büyük ölçüde azaltır ve denetim etkinliğini geliştirebilir.

Tez çalışması için seçilen örnek ülkenin özelliği gereği diğer dünya ülkeleri örnekleri karşılaştırması bu çalışmada yapılmamıştır. Çünkü çalışmadaki amaç, Çin örneğine yönelik farkındalık yaratmaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz dünyası, teknolojik gelişimin getirdiği dijital bir dönüşüm süreci içinde ilerlemektedir. İnsan hayatını kolaylaştırmak adına sunulan hizmetler gözden geçirilip, bilgi teknolojilerinin sunduğu nimetler de kullanılarak yeni uygulama biçimlerine kavuşturulmaktadır. Bu yeni dönüşüm yaklaşımı teknolojik imkânlar kullanılarak gerçekleştirildiği için e-dönüşüm olarak adlandırılmaktadır. E-dönüşüm uygulamalarında güvenliğin ve güvenilirliğin sağlanması ile daha kıymetli, paylaşılabılır ve denetlenebilir imkânı olan bir veri oluşacağı aşikârdır.

Teknolojik gelişimin ve e-dönüşüm sürecinin insan hayatına dair her alanda olduğu gibi muhasebe bilgi sistemlerinde de görülen pek çok etkisi bulunmaktadır. Teknolojik gelişmeler muhasebe dünyasına her türlü yeni uygulamaları dâhil edip, muhasebe sistemini etkilemektedir. Bu yeni uygulamalar hem işletmeler açısından hem de muhasebe bilgi kullanıcıları açısından büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

Muhasebe bilgi sistemlerinde verilerin işlenmesi, saklanması ve iletilmesinin manyetik ortamlarda yapılması, muhasebe verileri ve yazılımlarının güvenliği konusunda bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Muhasebe verilerinin elektronik ortamda işlenmesi, manyetik ortamlarda saklanması ve iletilmesi sonucu denetçi, geleneksel yöntemlerden farklı olarak teknolojik gelişmelerin neden olduğu, yeni hata ve hile türleri ile karşı karşıya kalmıştır. Yanlış veri girişi, bilgisayar yazılımlarında değişiklik yapılması, muhasebe verilerinin değiştirilmesi veya yok edilmesi vb. ile yazılım güvenliği konularını da beraberinde sorgulatmıştır.

Günümüzde artık bütünleşik sistemlere dayalı muhasebe uygulamaları yapılmaktadır. Bütünleşik sistemlere dayalı uygulamaların yanı sıra web tabanlı uygulamalar da önem kazanmıştır. Bulut bilişim mimarisi yazılımlar aracılığıyla elektronik ticaret kapsamındaki işlemler hız kazanmıştır. Bilgi teknolojilerinin güvenliği ve gizliliği halen üzerinde tartışılan bir konu olmakla birlikte bilginin bulutta saklanması gündemdedir.

E-Dönüşüm sürecinde elektronik muhasebe uygulamaları olarak başta elektronik ortamdaki e-Belge ve e-Defter uygulamalarıdır. Temel e-Belge e-Faturadır.

Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı GİB; defter, belge, ve kayıtların

elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu usul ve esaslara uyulmaması durumunda VUK'a göre özel usulsüzlük cezası uygulanır. GİB E-Fatura ve E-Defter uygulamalarına ilişkin rehber niteliğinde paket kılavuzlar hazırlamış ve kullanıcıların hizmetine sunmuştur.

E-fatura ve e-Defter uygulamaları muhasebe bilgi sistemlerine yeni bir bakış açısı kazandırarak kamu kuruluşlarında ve özel sektörde iş yapılış biçimlerini derinden etkilemiştir. Türkiye'de ilgili VUK Genel Tebliği hükümleri ile ilk başta bazı özel mükellefler belirlenmiş ve bu uygulamalara geçiş ilgili mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. Daha sonra çıkarılan mevzuatla kapsam genişletilmiştir. Böylelikle uygulamaların daha fazla işletme tarafından kullanılır olması amaçlanmıştır.

Gelişmiş ülkelerde 2000'li yılların başında uygulanmaya başlanan e-Fatura uygulaması Türkiye'de e-Devlet projesi kapsamında 2008 yılında EFKS ile başlasa da, 01.09.2013 tarihi itibarıyla E-Fatura Uygulamasına resmen geçilmiştir. Bu uygulamanın sonrasında e-Arşiv ve e-İrsaliye uygulamalarına sonra da e-SMMM ve e-MM uygulamalarına gereksinim duyulmuştur. Bu belgelerin dışında kullanılan e-Bilet ve e-Yolcu Listesi, havayolu taşımacılığında ve sinema, tiyatro, sporla ilgili etkinlikler için de varlığını halen sürdürmektedir. Buna karşılık, e-Fatura uygulamasının ilk ortaya çıktığı yer olan Avrupa ülkelerinde, e-Fatura konusunda belirlenmiş tek bir format bulunmamakta ve birçok format kullanılmaktadır. Avrupa Servis Sağlayıcıları Topluluğu ülkeler arası birlikte işliğin sağlanması konusunda "Model Interoperability Agreement" gibi çalışmalar ve anlaşmalar yapmaktadırlar. Amerika'da kamunun e-Fatura gelişimine olan pek katkısı yoktur ve e-Fatura alanında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Çoğu Asya ülkelerinde e-Fatura değişimi hakkında yasal hazırlıklar tamamlama aşamasındadır. Avustralya'da elektronik ticaret olgusunu kapsayan ve B2B elektronik işlemlerinde giderek güvenli bir duruma ulaşmıştır.

Çin'de e-Fatura üzerindeki araştırmalar 2009'da başlamış ve 2013'te e-faturanın pilot uygulamasına geçilmiştir. 2015'ten itibaren, ülke çapında KDV elektronik fatura sistemi ile e-Fatura düzenlenmesine karar verilmiştir ve elektronik muhasebe verisinin sadece elektronik olarak saklanabileceğini belirterek ilk kez elektronik muhasebe dosyasını kanuni hale getirmiştir. E-fatura düzenlemek isteyen

mükellefler, altın vergi projesi veya vergi kontrol projesini kullanabilmektedirler. Çin’de e-Faturanın, işletme maliyet tasarrufu, çevrecilik, vergi makamlarının verimliliği, sahte faturaların sona ermesi vd. avantajlarına karşın düşük düzeydeki tüketici kabulü, ödeme ve kaydetme zorluluğu vd. uygulamanın ilerlemesine engel oluşturan unsurları bulunmaktadır.

Türkiye’de e-Devlet projesi kapsamında e-Fatura kullanan işletmelere e-Defter uygulamasını da kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Daha sonra defter kullanıcısı olmak için e-Fatura kullanıcısı olma zorunluluğu kaldırılmıştır. Başlangıç aşamada e-Defter uygulamasında muhasebenin kaydetme ve sınıflandırma işlevlerinin temelde yerine getirildiği yevmiye defteri ve defteri kebir yer almıştır. E-Defter uygulaması kapsamında kullanıcıların, e-Defter ve beratlarını oluşturmada kullanacakları 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında, GİB tarafından onay almış paket yazılımlar “uyumlu yazılım” kullanılması gerekmektedir. E-imza, NES, mali mühür kullanımı ile e-fatura, e-defter ve işletmelerin web sitesi gibi uygulamalar, e-ticaretin ve muhasebe sisteminin bir bütün olarak bilgisayar ve internet ortamına aktarılmasını sağlayacak biçimde şekillenmektedir. Bu bağlamda tüm dünyada kullanımı alanı sürekli artan muhasebe bilgi kullanıcılarına şeffaf, doğru, düşük maliyetli, anlaşılabilir, sorgulanabilir ve karşılaştırılabilir bilgi transferi sağlayan yapısı ile XBRL formatı benimsenmiştir. XBRL’in, önemi tüm dünyada gittikçe artmaktadır. Kısacası XBRL uygulamalarının gelişmesi ve yaygınlaşması, e-Defter ve e-Fatura uygulamalarının da yaygınlaşmasını kolaylaştırmıştır. Çünkü defterlerin elektronik ortamda hazırlanabilmesi için XBRL esas alınmaktadır. Vergi kaçakçılığın önlenmesi, karşıt kontrollerin anında yapılabilmesi gibi sayısız avantajları olan e-Defter kullanımının yakın bir gelecekte işletmelerin tamamına yakınına kapsamı uzak bir ihtimal olarak görünmemektedir. E-Defterden sonra Defter Beyan Sistemi de uygulamada etkin olmuştur. Buna karşılık Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren tüm şirketlerin UMS’ye göre raporlama yapmasını zorunlu kılmıştır. Amerika’da XBRL temelli e-Defter uygulamaları söz konusudur. Asya’da da XBRL temelli e-Deftere geçiş yaşanmıştır. Avustralya Vergi Ofisi, işlemlerinde XBRL kullanılması için yeni bir düzenleme yapmaktadır.

Çin’de e-Defter hakkındaki ilk düzenlemeler 1996’da, Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından “Muhasebe bilgisayarlaştırma hakkında iş şartnamesi”

olarak yayınlanmış, XBRL'nin gelişimi ise 2003'te menkul kıymetler alanında Şanghay ve Shenzhen sermaye piyasaları yatırım fonlarının açıklanmasında başlamıştır. 2008'de, XBRL Çin Bölgesel organizasyon kurulmuştur. 2009'da, Maliye Bakanlığı XBRL'yi muhasebe bilgi standardına dahil etmiştir. Çin'de XBRL'in, işletmeler ve kurumlar için muhasebe sistemi ve iç yönetim kontrol sisteminin bilgi değişimini daha iyi başarabilirliği, yatırımcılar ve alacaklıların bilgiye erişim maliyetini önemli ölçüde azaltabilirliği, muhasebe bürosunun denetim işlemlerinde devrimci bir etkiye sahipliği, denetim bilgilerinin verimliliğini büyük ölçüde artırabilirliği gibi bir kaç avantaja sahiptir.

Tüm uygulama bilgilerinden sonra elektronik ortamdaki belge ve defter uygulamaları, işletmelere ve denetleyici kurumlara büyük kolaylıklar sunmaktadır. İşletmelerde maliyetlerin azaltılması, arşivleme ve erişim kolaylığı, belge ve defterlere hızlı ve kolayca ulaşma gibi pek çok kazanım sağlamıştır. Devlet açısından düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, elektronik ortamda denetim imkanı ve uluslararası denetimin sağlanması bu uygulamaların getirmiş olduğu avantajların başında gelmektedir. Gerek dünya genelinde gerek Türkiye'de ve gerekse de Çin'de elektronik ortamdaki bu uygulamalara ilişkin yapılabilecekler aşağıdaki gibi sunulabilir:

✓ Daha sonraki aşamalarda e-Defter ve e-Fatura gibi belgelerin AB standartları göz önünde bulundurularak yeniden belirlenmesi gerekebilecektir. Uluslararası ticari hayatındaki ortak yapıların geliştirilmesi için yapılabilecek çalışmalara hazırlıklı olunmalıdır.

✓ Muhasebe bilgi sistemlerinde kullanılan ve işletmeler için kıymetli evrak sayılabilecek e-Defter ve e-Fatura belgelerinin güvenliğinin sağlanması ve kullanıcıların bu konudaki endişelerini giderebilmek için özellikle özel entegratör firmalar sıkı denetlenmelidirler.

✓ Özel entegratör firmaların sadece hazırladıkları e-Fatura ve e-Defter uygulamaları değil güvenlik politikaları ve organizasyon yapıları da belirli standartlara tabi tutulmalıdır.

✓ İşletmelerin bu tarz uygulamalara geçişi sırasında ilk yatırım maliyeti gerekli olmaktadır. Bu konuda devletin teşvik yasaları ile işletmelere maddi kolaylıklar sağlaması gerekmektedir.

✓ İşletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda kullanılan evrakların tamamının elektronik ortamda oluşturulması, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi sağlanabilir. Bu sayede e-Fatura ve e-Defter ile ilgili sağlanan tüm kazanımlar katlanabilir.

Bu tez çalışması, güncel elektronik muhasebe konusunun ele alınışı, ülkeler açısından da değerlendirilmesi yönüyle farklılık arz etmektedir. Bu yönüyle alanında literatüre katkı sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.2013 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 23.01.2004 Tarih ve 25355 Sayılı Resmi Gazete.

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

Abdioğlu, H., Demirkapı, E. ve Erdöl, M. (2014). “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerin İncelenmesi”. *Yönetim ve Ekonomi*. 21 (1), 91-105.

Acar, V. ve Öksüz, Ö. (2013). “Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve E-Defter Uygulamaları”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 5 (8), 62-89.

Aktaş, R. ve Başcı, E. S. (2007), Elektronik Ortamda Finansal Raporlamada Genişleyebilir Finansal Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 9 (1), 39-60.

Albayrak, E. (2015). “Finansal Piyasalar ve Finansal Kurumlar”. http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/78228/31507/ey%C3%BCp_albayrak_hafta_2.pdf, (10.11.2017).

Bayar, A. ve Akpınar, M. Y. (2016). “E-Fatura Yapısal ve Anlamsal Kontrol Yazılımının Performans Analizi”.
http://ceur-ws.org/Vol-1721/UYMS16_paper_97.pdf, (23.12.2017).

Bayar, S. ve Ülkar, M. (2015). “e-Defter ve e-Fatura Teknik Analizi: Örnek Bir Uygulama”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 38(322): 102-110.

Bayar, S., Ülkar, M. G. ve Doğan, U. (2015). “Türkiye’ de ve Avrupa’da E-Fatura Uygulaması”. *Akademik Bilişim 2015 Konferansı*, Şubat: 4-6.

Bayraktar, C. ve Yıldırım, M. (2017). “E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 75, 95-113.

Bektöre, S., Sözbilir, H. ve Banar, K. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Kitabevi.

Bektöre, S., Sözbilir, H. ve Banar, K. (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık.

Cemalcılar, Ö., Sürmeli, F. ve Benligiray, Y. (2006). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınevi.

Chen Juan Juan. (2014). “Kâğıt Defter ve E-Defter”. *Ticari Durum Dergisi*. 2014 (22): 31-34. (陈娟娟. (2017). 纸质账簿和电子账簿的区别. *商情期刊* 2014 (22): 31-34).).

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

Çıtak, N. (2009). Güvenilir Finansal Raporlama Açısından Genişletilebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Önemi ve Dünya Ülkelerindeki Uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 2009 (2), 1-19

Çin Maliye Bakanlığı.(1996). Muhasebe Bilgisayarlaşma Hakkında İş Şartnamesi.

Çin Vergi Dairesi. (2015). E-Fatura Sistemini Kullanarak Genel KDV E-Faturası Düzenleme Hakkında Duyuru.

Demirdöven, M. O. (2017). *Muhasebede E-Fatura ve E-Defter; Türkiye’de E-Fatura E-Defter Sistemine Geçen İşletmelere İlişkin Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirkan, B. (2013). “Son Düzenlemeler Işığında Elektronik Fatura Uygulaması”. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 166, 68-73.

Doğan, U. (2012). 100 Soruda e-Defter, *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 280, 1-71.

Doğan, U. ve Tercan, Y. (2014). “Elektronik Deftere (E-Defter) Geçerken Nelere Dikkat Edilmelidir?”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 315, 79-89.

Doğan, U. ve Tercan, Y. (2015). “E-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 268, 1-14

Doğan, U., Tercan Y. ve Nalçacı, İ.G. (2015). “E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 319, 154-165.

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

Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No:3) Taslağı.

Elektronik Defter ve Belge Uygulamalarına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 15.04.2019.

Ercan, İ. (2013). “Kayıtlarını Elektronik Ortamda Oluşturması, Muhafaza ve İbraz Etmesi Gereken Mükellefler”. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası(İSMMMÖ)*.

Erkiran, S. (2014). *Ticari Belgelerin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Yönünden Karşılaştırmalı İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erkuş, H. (2008). *XBRL-Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili*. Ankara: Gazi Kitabevi.

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

Eryılmaz, C. ve Süer, C. (2009). *Genel Muhasebe Problemleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulama Kılavuzu, v.1.6, Ankara, Ocak 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulaması (Berat Kılavuzu), Ankara, Kasım 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulaması (Büyük Defter Kılavuzu), v.1.6, Ankara, Temmuz 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulaması (Teknik Kılavuz), v.1.6, Ankara, Kasım 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulaması (XBRL GL Genel Açıklamalar), v.1.6, Ankara, Temmuz 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter Uygulaması (Yevmiye Defteri Kılavuzu), v.1.5, Ankara, Temmuz 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı (Kullanım Kılavuzu), Ankara, Kasım 2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu), v.1.10, Ankara, Haziran 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması (Özel Entegrasyon Kılavuzu), Ankara, Aralık 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu, v. 1.1, Ankara, Mayıs 2015.

Gökdoğan, S. (2017). *E-Dönüşüm Süreci İçinde E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları ve Güvenliği*.(Uzmanlık Tezi). Ankara: İller Bankası Anonim Şirketi.

Guo Lei ve Bao Nan. (2012). E-faturanın Gelişim Analizi. *Maliye ve Muhasebe Dergisi*. 6(1), 62-63 (郭磊 和 保南. (2012). 浅谈电子发票的发展概况. *财务与会计杂志*. 6(1): 62-63).

Güzeloğlu, H. (2016). *KPMG Hakkında*.
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik.pdf>
(24.12.2017).

<http://blog.btpo.net/makaleler/1-e-fatura-sisteminin-tanimi.html>, (02.02.2019).

<http://earsiv.hitit.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11491/119/401166.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (02.02.2019).

<http://inanaras.com/files/Bono%20Nedir%20ve%20Nasil%20D%C3%BCzenlenir.pdf>, (19.05.2019).

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1919901/content.html>, (24.02.2018).

<http://www.chyxx.com/industry/201709/560636.html>, (27.02.2018).

<http://www.ck100.com/congye/beijing/fxzd/xi2016050314043861592785.shtml>, (26.02.2018).

<http://www.dersmuhasebe.com/genel-muhasebe-1/envanter-defteri.html>, (13.11.2017)

<http://www.edefer.gov.tr>, (16.06.2019).

<http://www.edefer.gov.tr/edeferbasvuru.html>, (29.11.2018).

<http://www.edefer.gov.tr/edeferhakkinda.html>, (29.11.2018).

<http://www.efatura.gov.tr>, (10.12.2017).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturaentegratorluk.html>, (05.12.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturaportali.html>, (05.12.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturayararlanmayontemleri.html>, (10.12.2017).

<http://www.efatura.gov.tr/eirsaliyeakkinda.html>, (29.12.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/emustahsilhakkinda.html>, (29.11.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/esmmhakkinda.html>, (29.12.2018).

<http://www.soneraltas.net/hamiline-yazili-pay-senedi-cikarmak-zorunlu-mudur/>,
(01.12.2017).

<https://adresinburasi.com/cek-doldururken-dikkat-edilmesi-gerekenler/>,
(19.05.2019).

<https://baike.baidu.com/item/>, (23.02.2018).

<https://defterbeyan.gov.tr/tr/dbs>, (14.04.2019).

<https://dersmuhasebe.com/belgeler/fatura-nedir.html>, (11.11.2017).

<https://vergidosyasi.com/2018/04/18/muhasebe-fisi-nedir-muhasebe-fisi-turleri/>,
(19.05.2019).

<https://www.aa.com.tr/tr/ulke-profilleri/cin-halk-cumhuriyeti/901507>, (22.12.2018).

<https://www.elogo.com.tr>, (15.12.2018).

<https://www.muhassebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-fisleri.html>,
(19.05.2019).

https://www.udybelgesi.com/ticaret_hukuku_police.asp, (19.05.2019).

<https://www.vergivekanunlar.com>, (19.11.2018)

<https://www.xbrl-cn.org/2012/0508/73044.shtml>,(22.12.2018).

Hu Meng Qi. (2015). Elektronik Fatura'nın Etkisi ve Teşviki. *Çin İlçe Şirket Muhasebe Dergisi*. 2015 (8), 285-286 (胡梦齐. (2015). 电子发票带来的影响及其推广. *中国乡镇企业会计杂志*. 2015(8): 285-286).

İmamoğlu, A. ve Atun, N. S. (2012). *Genel Muhasebe I*. Düzce: Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu.

Kara, M. ve Yılmaz, A. B. (2017). Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde E-Belge Kullanımı ve Uygulamaları. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 35, 1-15.

Karasioğlu, F. ve Eryiğit, O. (2005). Finansal Raporlama ve XBRL. *Süleyman Demirel Üniversitesi*. 10 (2), 133-152

Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Khan, T. (2002). Internet Financial Reporting: Ahead of Its Time?. *Australian CPA*, 72, (Oct) 9, 74-75.

Kong Wan Rong. (2015). Elektronik Fatura Uygulaması Hakkında Bir Kaç Düşünce. *Ekonomist Dergisi*. 2015 (12), 29-31 (孔皖蓉. 电子发票在实际应用中的几点思考来源. *经济师*. 2015(12): 29-31.

Koşan, L. (2006). “Geleceğin Finansal Raporlama Dili: XBRL”. *Mali Çözüm Dergisi*, 77:108-120.

Kumkale, R. (2013). *Bütün Yönleriyle. e-Fatura & e-Defter*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Mao Yuan Qing ve Chen Cheng. (2011). “Çin’de XBRL Finansal Raporunun Başvuru Durumu ve Beklentisi”. *Kuzey Ekonomik ve Ticaret Dergisi*. 2011 (1), 92-94 (毛元青 和 陈晨. (2011). XBRL 财务报告在中国的应用现状和前景展望. *北方经贸期刊*. 2011 (1): 92-94).

Nalçacı, İ.G. (2015). “Dünyada E-Fatura Standartları Gelişimi, UBL ve EDI Fatura Karşılaştırması”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 322: 86-101.

Özal, Ö., Yıldırım, O. ve Tek, N. (2001). *Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. İzmir: İlkem Ofset Basım Yayın.

Özer, E. (2015). “Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-Defter”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 322, 65-69.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2007). *Muhasebe ve Finansman: Fatura Yerine Geçen Belgeler*. Ankara.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2011). *Muhasebe ve Finansman: Kıymetli Evraklar*. Ankara.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2011). *Muhasebe ve Finansman: Serbest Meslek Kazanç Defteri*. Ankara.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2012). *Muhasebe ve Finansman: İşletme Defteri*. Ankara.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2013). *Adalet: Perakende Satış Belgeleri*. Ankara.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2013). *Konaklama ve Seyahat Hizmetleri: Genel Muhasebe*. Ankara.

Tektüfekçi, F. (2013). “Bilgi Teknolojileri Destekli Elektronik Muhasebe Uygulamalarına Bütüncül Bir Yaklaşım”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimler Dergisi*. 5 (2), 79-90.

Tektüfekçi, F. (2014). “E-Belge ve E-Defter Uygulaması”. *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*. 118, 66-76.

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

Tektüfekçi, F. (2018). Risâle-i Felekiyye’den E-Deftere Evrimsel Geçiş Sürecinin (Dün, Bugün ve Yarın) Pragmatik Bakış Açısıyla İncelenmesi. *İzmir Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Kongresi (İZCEAS)*. 2018-fullpaper-proceedings-book, ISBN-978-605-254-071-8, 05.12.2018-08.12.2018, İzmir, 2673-2688.

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

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, 19.12.2012 Tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete.

Tokel, Ö., Eray M. Y. ve Burçin Ö. (2007). “Türkiye’ de XBRL’ ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası”. *Active Dergisi*. Nisan-Mayıs-Haziran, 1-27

Toroslu, M. (2012). *Muhasebe Teorisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Tuncer, S. (2014). E-Fatura Uygulamasında Son Durum. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 126, 9-18.

UBL-TR (Temel Fatura Senaryosu), v.0.2, Ankara, Mart 2015.

UBL-TR (Ticari Fatura Senaryosu), v.03, Ankara, Mart 2016.

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: 433), 30.12.2013 Tarih ve 28867 (M) Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 433)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 08.08.2018.

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

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 454)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 475), 15.12.2016 Tarih ve 29919 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: 504), 31.12.2018 Tarih ve 30642 (3. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri “2019 Yılı Defter Tasdikleri ve Ticaret Sicil Tasdiknamesi”, 19.12.2018 Tarih ve 128 No.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri/33, 14.05.2008 tarih ve VUK-33/2008-3/EFKS-1 Sayılı.

Xiong Fang Ling. (2017). Manuel Defter Sistemi ile Bilgisayarlı Defter Sistemi Arasındaki Karşılaştırma. *Ekonomik ve Ticari Uygulama Dergisi*. 2017 (10), 18-19.
(熊芳玲. (2017). 手工账簿体系与电算化账簿体系之比较. *经贸实践*. 2017 (10): 18-19).

Yanık, R. ve Karadaş, A. (2013). “E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri”. *Ekev Akademi Dergisi*. 17(57): 133-141.

Yardımcıoğlu, M. ve Özer, Ö. (2011). “Geniştirilebilir İşletme Programlama Dili (XBRL)”. *KSÜ İİBF Dergisi*. 1 (2), 79-106.

Yıldırım, A. (2013). “Ülkemizde Elektronik Fatura”. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 386: 115-145.

Yıldırım, M. ve Sağlar, J. (2014). “Finansal Tabloların Sunumunda XBRL Kullanımı: ABD Örneği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 14 (4), 69-82.

Yürekli, E., Gönen, S. ve Şahiner, A. (2016). “E-Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4(35): 290-302.

Zhou Hai Long ve Wang Chun Ting. (2016). Çin’de E-Faturanın Gelişimi ve Uygulama Yöntemi Araştırması. *Çin Baş Muhasebeci Dergisi*. 3 (152), 86-87 (周海龙 和 王春婷. (2016). 我国电子发票的发展历程与推行方法研究. *中国会计师*. 3 (152): 86-87).

