

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS BİLİM DALI

**ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN
VERGİ GAYRETİNE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

MUSTAFA SALİH BAYRAM

İstanbul, 2020

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS BİLİM DALI

**ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN
VERGİ GAYRETİNE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

MUSTAFA SALİH BAYRAM

Danışman: DOÇ. DR. YILDIRIM ERCAN ÇALIŞ

İstanbul, 2020

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Mustafa Salih BAYRAM
Ana Bilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: Muhasebe ve Finans
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - 2020
Anahtar Kelimeler	: Elektronik Dönüşüm, Vergi Gayreti, Elektronik Fatura, Elektronik Defter, Vergi Denetimi

ÖZET

ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN VERGİ GAYRETİNE ETKİSİ

Çalışmamızda elektronik dönüşüm uygulamaları ve vergiye dair kavramlardan bahsedildikten sonra uygulamalar içerisinde temel ayakları oluşturan elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Devamında vergi gayretine etkisi yadsınamaz olan vergi denetiminin önemi üzerinde durulmuştur.

Son olarak konunun en önemli ayaklarından biri olan serbest muhasebeci mali müşavirler ile yapılmış olan yirmi soruluk anket çalışması sonucu ulaşılan bulgular üzerine değerlendirmelerde bulunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Mustafa Salih BAYRAM
Field : Business Administration
Programme : Accountancy and Finance
Supervisor : Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ
Degree Awarded and Date : Master - 2020
Keywords : Electronic Conversion, Tax Effort, Electronic Invoice, Elektronik Notebook, Tax Audit

ABSTRACT

OF THE ELECTRONIC TRANSFORMATION PROCESS EFFECT ON TAX EXECUTIONC

In our study, after mentioning the concepts of electronic conversion applications and tax, detailed information about electronic invoice and electronic book applications, which constitute the basic pillars of applications, are included. Afterwards, the importance of tax control, which has an undeniable effect on tax effort, has been emphasized.

Finally, evaluations were made on the findings obtained as a result of a twenty-question survey conducted with independent accountant financial advisors, one of the most important pillars of the subject.

ÖNSÖZ

Tez çalışmamızın belirleme noktasında en önemli faktör Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışıyor olmam gelmektedir. Elektronik dönüşümün kamu ayağında çalışıyor olmam ve vergi gayretinin önemine olan ilgim bu konu hakkında araştırma yapmaya sevk etmiştir.

Yapmış olduğumuz literatür çalışmamızda elektronik dönüşüm üzerine son dönemlerde yazımların sıklaştığı fakat konunun vergi gayretine olan ilişkisi alanında herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmüştür. Bu sebeple başlamış olduğumuz yolda ulaştığımız bilgiler neticesinde vardığımız değerlendirmelerin konunun ehemmiyetine olan farkındalığı arttırmasını dilemekteyiz.

Çalışmamın her aşamasında göstermiş olduğu nazik tutum ve tamamlayabilmem noktasındaki yardımlarından ötürü tez danışmanım Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi destekleriyle her zaman yanımda olan, sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Mustafa Salih BAYRAM
İstanbul 2020

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ	iii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1

ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM VE ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR

1.1. Elektronik Dönüşüm ve Ortaya Çıkan Kavramlar	3
1.1.1. Elektronik Dönüşüm.....	3
1.1.2. Elektronik Kavramlar	4
1.1.2.1. Elektronik İşletme ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	4
1.1.2.2. Elektronik Ticaret.....	10
1.1.2.3. Elektronik Veri Değişimi (EDI)	13
1.1.2.4. Elektronik Muhasebe.....	14
1.2. E-Dönüşüm Uygulamaları.....	19
1.2.1. E-Fatura	22
1.2.2. E-Arşiv Fatura	23
1.2.3. E-İrsaliye	24
1.2.4. E-Serbest Meslek Makbuzu (E-SMM)	25
1.2.5. E-Müstahsil Makbuzu (E-MM)	26
1.2.6. E-Bilet.....	27
1.2.7. E-Defter	29
1.2.8. E-Mutabakat	29
1.2.9. E-Tebliğat	30
1.2.10. E-İmza	31
1.2.11. E-Beyanname.....	32

1.2.12. E-Denetim.....	32
1.2.13. E-Yoklama.....	33
1.2.14. E-Kayıt	33

BÖLÜM 2

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ GAYRETİ

2.1. Vergi ve Vergilemenin Amaçları	34
2.2. Vergi Sistemleri Açısından Temel Kavramlar	35
2.2.1. Vergi Esnekliği ve Vergi Canlılığı	36
2.2.2. Vergi Ahlakı ve Bilinci	37
2.2.3. Vergi Kaybı	38
2.2.4. Vergi Kapasitesi	38
2.2.5. Vergi Gayreti	41

BÖLÜM 3

MUHASEBEDE E-FATURA VE E- DEFTER UYGULAMALARI

3.1. Muhasebede E-Fatura Kavramı.....	44
3.1.1. E-Fatura Sisteminin Tarihsel Gelişimi	46
3.1.1.1. Dünyada E-Fatura Sisteminin Gelişimi.....	47
3.1.1.2. Türkiye’de E-Fatura Sisteminin Gelişimi	53
3.1.2. E-Fatura Sisteminin Avantajları	54
3.1.3. E-Fatura Sisteminin Dezavantajları.....	55
3.1.4. E-Fatura Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Esaslar	56
3.1.5. Hukuk Sisteminde E-Faturanın Yeri	58
3.2. Muhasebede E-Defter Kavramı.....	59
3.2.1. E-Defter Sisteminin Tarihsel Gelişimi	62
3.2.2. E-Defter Sisteminin Avantajları	63
3.2.3. E-Defter Sisteminin Dezavantajları.....	64
3.2.4. E-Defter Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Esaslar	65

3.2.4.1. E-Defter Tutulması ve Düzenlenmesi Kapsamındaki Mükellefler	65
3.2.4.2. E-Defter Başvurusu	66
3.2.4.3. E-Defter Oluşturma Süreci	66
3.2.4.4. E-Defterin Berat Edilmesi ve Zaman Damgasının İşlemesi	67
3.2.5. Hukuk Sisteminde E-Defterin Yeri	68

BÖLÜM 4

VERGİ REFORMLARI VE VERGİ DENETİMİ

4.1. Vergi Reformu	70
4.1.1. Kavramsal Açıdan Vergi Reformu	70
4.1.2. Reform Süreci ve Stratejisi	71
4.1.3. Vergi Reformu ile Ulaşılmak İstlenen Hedefler	71
4.1.4. Vergi Reformunun İlkeleri	72
4.2. Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi	75

BÖLÜM 5

AMAÇ VE YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Amacı	81
5.2. Araştırmanın Önemi	81
5.3. HİPOTEZLER	82
5.4. Sınırlılık ve Varsayımlar	82
5.5. Evren ve Örneklem	83
5.6. İstatistiksel Yöntem	84

BÖLÜM 6

BULGULAR

6.1. Bulgular	85
6.2. Ölçek İstatistikleri	87
6.3. Faktör Analizi	88

6.4. Güvenilirlik Analizi.....	91
6.5. Korelasyon Analizi.....	92
6.6. Ölçeklere İlişkin Fark Testleri.....	94
6.6.1. Çalışma Şekline Göre Fark Testleri	94
6.6.2. Cinsiyete Göre Fark Testleri.....	95
6.6.3. Yaşa Göre Fark Testleri.....	96
6.6.4. Eğitim Düzeyine Göre Fark Testleri	97
SONUÇ	99
KAYNAKÇA.....	102

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1.1 Elektronik Uygulamaların Kullanılma Zorunluluğu Bulunan Haller ve Başlangıç Tarihleri	21
Tablo 5.1 Çalışma Şekli Dağılımı	85
Tablo 5.2 Cinsiyet Dağılımı	85
Tablo 5.3 Yaş Dağılımı	86
Tablo 5.4 Eğitim Düzeyi Dağılımı	86
Tablo 5.5 Ölçek Betimsel Bulguları	87
Tablo 5.6 Ölçek KMO-Barlett Testi Sonuçları	89
Tablo 5.7 Ölçek Faktör Analizi Sonuçları	90
Tablo 5.8 Güvenilirlik Analizi Sonuçları	92
Tablo 5.9 Korelasyon Yorum Tablosu	93
Tablo 5.10 Korelasyon Analiz Sonuçları	93
Tablo 5.11 Çalışma Şekli Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler	95
Tablo 5.12 Cinsiyet Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler	96
Tablo 5.13 Yaş Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler	97
Tablo 5.14 Eğitim Düzeyi Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler	98

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
age.	Adı geçen eser
BDDT	Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
bk.	Bakınız
bs.	Baskı, basım
C.	Cilt
E-	Elektronik
EDI	Elektronik Veri Aktarımı
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuj
ERP	Enterprise Resource Planning - Kurumsal Kaynak Planlaması
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IMF	International Monetary Fund – Uluslararası Para Fonu
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PDF	Portable Document Format - Taşınabilir Belge Formatı
s.	Sayfa
S.	Sayı
SMMM	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
TCKN	Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TUBITAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UBL-TR	Universal Business Language - Evrensel İş Dili Türkiye
UEKAE	Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü

VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VKN	Vergi Kimlik Numarası
VUK	Veri Usul Kanunu
XBRL	Extensible Business Reporting Language - Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili
XML	Extensible Markup Language - Genişletilebilir İşaretleme Dili



GİRİŞ

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

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

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

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

Muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin elektronik dönüşüm ile elektronik kayıtlara kayması sonucu, ulaşılmak istenen bilgi daha şeffaf, zamanlı, hızlı, finansal işlemlerin meydana gelmeden belirlenmesi ve hataların önlenmesi esasına dayanan proaktif yaklaşımla hız kazanan ve denetimin paradigmasını değiştiren bir mekanizma niteliğindedir.

2000’li yılların başlarından itibaren kamu sektöründe yeni bir sürece girilmiş ve özel sektör ile başlayan elektronik dönüşüm hareketleri kamu sektöründe de kendini göstermeye başlamıştır. Devlet faaliyetlerinin devamlılığı için esas olan vergi gelirleride bu dönüşümde önemiyet gösterilen bir alan olmuştur. Vergi gelirlerinin artması için öncü göstergelerden olan vergi gayretinin yukarılara çekilebilmesi için teknolojik imkanlar son on yıl içinde kendisini göstermiş olup, bu alanda yapılan atılımlar çalışmamızda incelenerek konu hakkında serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşleri analiz edilecektir.

BÖLÜM 1

ELEKTRONİK DÖNÜŞÜM VE ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR

1.1. Elektronik Dönüşüm ve Ortaya Çıkan Kavramlar

1.1.1. Elektronik Dönüşüm

Dönüşüm, daha iyi bir yapıya ulaşmayı hedefleyen, toplumsal dinamiklerin yeniden biçimlendiği birikimli yenilikler bütünüdür¹.

Bilişim teknolojilerinin sürati, kalite düzeyi ve içerdiği maliyetler doğrultusunda rekabet alanında varlığını sürdürebilmeye dair fonksiyonların, hedef kitlenin taleplerini farklı bir boyuta taşıdığı ifade edilmektedir. Bunun yanında elektronik dönüşüm evresine geçişi öngören birtakım unsurların da doğduğu belirtilmektedir².

Elektronik dönüşüm; şirket hedeflerine dair eylemlerin verimli ve yeterli düzeyde sanal platformlarda yürütüldüğü, bireylerin güncel hayata dair algılarının dijital alanda bağdaştırılmasına işaret eden, farklı bir eylem gerçekleştirme ve rekabet bağlamında küresel seviyede tutunabilmek adına takip edilen metotları içermektedir³.

Diğer bir ifade ile elektronik dönüşüm, bir kurumun kültürünün, iş yapısı ve süreçlerinin, organizasyon yapısının; çalışanlar, müşteriler, paydaşlar ve olası paydaşlar yararına olacak şekilde bütünüyle değiştirmeyi amaçlayan ve istenildiği takdirde elektronik ortamda ibraz edebilen bilişim ve iletişim teknolojileri odaklı bir sistemdir⁴.

¹ E. Öz ve D. Bozdoğan, “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences**, Cilt.17, Sayı.2, (2012), s.69.

² B. Adiloğlu ve G. Yücel, “Dijitalleşme Muhasebe Mesleği İçin Bir Tehdit Mi, Yoksa Fırsat Mı?”, **XX. Türkiye Muhasebesi Kongresi**, İstanbul, 2018, s.671.

³ A. Sevim, **Dijital Muhasebe**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2009, s.13.

⁴ B. İlgar, “Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye’nin E-Dönüşüm Sürecininin AB Uyumuna Etkisi”. **108 Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.353, (2018), s.99.

Elektronik dönüşümün aşağıdaki rol ve amaçları mevcuttur⁵.

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

1.1.2. Elektronik Kavramlar

Dijital çağa dönüşüm eylemlerinin gerçekleşmesi ile birlikte, bu alanda elektronik şirket, elektronik veri aktarımı (EDI), elektronik ticari faaliyetler, elektronik muhasebe, sanal belge, elektronik kayıt, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik arşiv, elektronik kontrol vb. kavramların da yaygınlaştığı görülmektedir. Söz konusu evrede keşfedilen kavramların fiziksel niteliği bulunmamaktadır. Kısacası sanal yani internet odaklı bir etki yarattıkları ifade edilmektedir⁶.

1.1.2.1. Elektronik İşletme ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

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

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

Elektronik ortamın hız, zaman ve maliyet tasarrufu sağlaması nedenleriyle işletmeler gerek kendi bünyelerindeki birçok işlemi gerekse diğer işletmelerle ve

⁵ Y. Arıkan, **E-Uygulamalar**. 2015, web: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf>, (15 Kasım 2020), s.5.

⁶ M. Akçakaya, "E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları". **Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.3, (2017), s.8-31.

devletle ilişkilerini de elektronik ortamda bilgi teknolojilerini kullanarak gerçekleştirmeye başlamışlardır⁷.

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

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

İfade edildiği üzere; süreçlerin elektronik ortama taşınmasıyla başlayan elektronik dönüşüm yansımalarından bir tanesi elektronik işletmelerdir⁸.

Elektronik işletme kavramı, işletmelerde radikal değişikliklere yol açarak işletme içi ve işletme dışı tüm çıkar gruplarını iletişim teknolojileri ve internet ağıyla birbirine bağlayan ve elektronik bilgi akışını hızlandıran yeni bir organizasyon yapısı anlamına gelmektedir⁹.

Elektronik işletmeler, karar alma süreçlerinde bilgiye istenilen zamanda istedikleri yerden ihtiyaç duydukları anda erişebilmektedir. Denilebilir ki elektronik işletme modelleri, geleneksel işletme modellerine göre daha hızlı, daha esnek, rekabet avantajı ve çevreyle etkileşimi yüksek zamandan ve mekandan bağımsız işletmelerdir¹⁰.

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

⁷ E. Dinç ve İ. Varıcı, "E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.X, Sayı.1, (2008), s.192.

⁸ G. Çağıl ve K. Ergün, "Geleneksel İşletme Anlayışından E-İşletme Anlayışına Geçişte Yaşanan Problemler", **Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Akademik Bilişim Dergisi**, (2008), s.547.

⁹ Dinç ve Varıcı, s.193.

¹⁰ Sevim, s.11.

Teknolojik gelişmeler ile modern işletmeciliğe farklı yaklaşımlar sunan bilgi teknolojilerinin, işletmelerin organizasyon yapıları ve muhasebe sistemleri üzerindeki etkileri altı başlık altında incelenebilir. Bunlar; belge, kayıt, raporlama, arşiv ve meslek mensuplarına etkisi olarak ifade edilebilir¹¹.

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

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

Belgeleme İşlevine Etkisi: Türk Dil Kurumu'nda belgenin sözlük anlamı; “bir gerçeğe tanıklı eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman” dır¹². TDK belge tanımına göre belgelerin kağıt üzerinde olması zorunlu değildir.

Belge, günümüze kadar kağıt ile bütünleşerek kağıt üzerinde cisim bulmuştur. Belgelerin kağıt oluşu, istenildiği zaman ibraz edilişi ve algılanabilir oluşu elektronik dönüşüme geçilmeden önce kağıt belgeye avantaj sağlamıştır¹³.

Elektronik muhasebede belgeler, manyetik ortamlarda düzenlenerek manyetik ortamda alıcıya ulaştırılmaktadır. Manyetik ortamlarda oluşturulan ve arşivlenen bu belgeler elektronik belge adını almaktadır¹⁴.

İşletmelerde e-belge kullanımının alıcılar ve satıcılar için ciddi oranda tasarruf imkânı sağlayacağı ve e-belge kullanımı için yapılan harcamaların, fayda/maliyet

¹¹ Dinç ve Varıcı, s.203.

¹² Türk Dil Kurumu, **Belge**, 2017, <http://www.tdk.gov.tr> (11 Ağustos 2020)

¹³ M. Erturgut, **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirmesi**, 1. Baskı, Yetkin Kitapevi, 2004, s.66.

¹⁴ S. Güney ve H. Özyiğit, “Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cil.14, Sayı.53, (2015), s.290.

yaklaşımı açısından değerlendirdiğinde kısa sürede e-belge faydasının maliyetini aşacağı beklentisi ihtimal dahilindedir¹⁵.

E-belge kullanımı ve işletmelere etkisine bakıldığında; kağıt faturaların yükünden işletmelerin kurtulması, fatura oluşturulması, gönderimi ve arşivinin kolaylaşması, ticari işlemlerin hızlı, düşük maliyetli ve verimli olması sonucu iş, zaman, ve emek tasarrufu sağlanması, yapılabilecek olası hataları anında ortadan kaldırma potansiyeline sahip olması, kağıt tüketimin azalması sonucu ormanların korunması ve gelecek nesil için daha yaşanabilir ülke olmakla birlikte yüksek ihtimalle en önemli avantajı kayıt dışılığın azaltılması yönünde olacaktır¹⁶.

Kayıt İşlevine Etkisi: Kayda alınmamış bir verinin ispat aracı olamayacağı düşüncesinden hareketle muhasebede kayıt işlevinin önemi yadsınamaz bir gerçektir. Elektronik işletmelerde, geleneksel işletmelerdeki manuel kayda alma yönteminden farklı olarak kayda alma yöntemi elektronik yapılarak bilinenin aksine farklılık göstermektedir.

Geleneksel muhasebe anlayışında kayıt, mürekkepli kalemlerle, kanuni defterlere yapılarak açılışa ve kapanışa tabi defterler için onaya tabi tutulmaktadır.

Oysaki elektronik muhasebe anlayışında kayıt işlevi, elektronik defterler adı altında manyetik ortamlara kaydedilmekte ve saklanmaktadır. Manyetik ortamlarda yapılan kayıtlara elektronik kayıt denilmektedir¹⁷.

E-kayıttan beklenen faydaları şöyle sıralanabilir:

- Kağıt tüketiminin azaltılmasına paralel ekonomide sağlanacak tasarruf,
- Arşivleme, kağıt ve postalama maliyetinde avantaj,
- E-kayıt ile işleme alınan bilgilerin denetiminin daha kolay olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre açılışa ve kapanışa tabi defterlerin noter tasdikine ihtiyacının kalmaması sonucu zaman ve maliyet tasarrufu,

¹⁵ Adiloğlu ve Yücel, s.674.

¹⁶ **BTHaber**, “Fatura kayıtlarından çok daha fazlası”, 2017, <https://www.bthaber.com/fatura-kayıtlarından-cok-daha-fazlası/> (01 Temmuz 2020)

¹⁷ Dinç ve Varıcı, s.203.

- E-kayıt ile tutulan e-defterlerde hata oranının göreceli olarak az oluşu ve oluşması muhtemel hatanın erken tespiti,
- İç kontrol sisteminin etkin çalışması.

Raporlama İşlevine Etkisi: İyi bir finansal raporlama, kıt olan ekonomik kaynakların verimli ve etkin dağılımı açısından zorunlu olduğu gibi sermaye piyasalarının etkin faaliyet gösterebilmesi açısından da zorunludur. Güvenilir ve şeffaf raporlamanın son yıllarda yaşanan finansal skandallara önlem niteliğinde olması ve gelişmiş ve/veya gelişmekte olan ekonomiler için yarar sağlanması beklenmektedir¹⁸.

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

Düzenlenip sunulması gereken raporlar ve beyannameler bilgi teknolojileri ile elektronik ortamda online olarak gönderilebilmekte ve yazılımlar aracılığıyla otomatik olarak oluşturulabilmektedir.

Önceleri manuel hazırlanıp doldurulan ve daha sonra gönderimi günleri alan bu raporlar, yine bilgi teknolojileri yardımıyla hazırlayan muhasebecilere ve bilgi kullanıcılarına ciddi anlamda kolaylık sağlamaktadır. Böylelikle bilgiye ulaşmak zaman almamakta, bütün bilgi kullanıcıları eşzamanlı olarak finansal tablolardan faydalanmaktadır¹⁹.

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

¹⁸ Ş. Uzay, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.67, (2004), s.237.

¹⁹ Dinç ve Varıcı, s.207.

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

6102 sayılı T.T.K.'nın 64. maddesine göre ise mükellefler kullandıkları defter ve belgeleri on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdur.

Tutulan defterler ile işletmeye gelen ve giden belgelerin ilgili kanunlarda da muhafazasının zorunluluğu, muhasebede arşiv işlevlerinin önemini arttırmaktadır²⁰.

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

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

Meslek Mensuplarına Etkisi: Zaman alıcı rutin işlemlerin bilgisayarlara devredilmesi sonucu meslek mensupları ve muhasebe elemanları için muhasebeciliğin "kayıt" işlevinden "danışmanlık ve denetim" işlevine doğru yönelmesi ve bilgisayarlarla sağlanan zaman ve emek avantajının işletmelerin karlılıklarında artışa neden olması beklenmekte ve somut etkileri işletmelerde yaşanmaktadır²¹.

Bu sebeple meslek mensuplarının iş tanımları da süreç içerisinde değişmiş olup değişimin getirmiş olduğu yeniliklere ayak uydurabilmek adına kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

İşlem takipçiliği açısından iktisat biliminde kendine yer bulan ayakkabı-deri maliyeti de, kamu kurumlarına gitme zorunluğunun her geçen dönem azalması sebebiyle azalmıştır.

²⁰ Güney ve Özyiğit, s.296.

²¹ Dinç ve Varıcı, s.208.

Özetle e-işletme olgusunun muhasebecilik mesleğine yansımaları; işlemlerin elektronik ortama taşınmasıyla, zamana karşı yarışan muhasebecilerin bir takım kağıtlarla, defterlerle ve uzun hesaplamalarla uğraşmaktan kurtulmaları ve kısıtlı vakitlerini daha spesifik işlere (işletme sonuçlarını analiz ederek, verilecek stratejik kararlar için raporlar sunma) yönlendirmeleri sonucu “muhasebecilik”, “defter tutma” işlevinden çok daha fazlasını ifade etmeye başlamıştır²².

1.1.2.2. Elektronik Ticaret

Bilgi kullanıcılarının internet teknolojileri ile bilgiye istedikleri zaman, doğrudan ve kesintisiz ulaşması işletmelerin internet ile etkileşimini arttırmış, bu da yeni bir ticaret şeklinin, elektronik ticaretin gelişmesine zemin hazırlamıştır²³.

Şirketler ulusal ve uluslararası işlemlerini bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde e-ticaret vasıtasıyla yürütmektedir²⁴.

Günümüz insanları için enformasyon toplumu tanımı yapılmışken, bu toplum için internetin kaçınılmaz bir kaynak olduğu kesindir. İnternetin ayrılmaz unsuru olan e-ticaret ile bilgi akışı, hızlı ve etkin gerçekleştirilir.

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

Günümüzde uluslararası arenada rekabet edebilen işletmelere bakıldığında, bu işletmelerin bilgi ve iletişim teknolojilerini yoğun kullandıkları görülmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin parlayan yıldızı internetin, ticari hayatta da kullanılmaya başlanması elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir. Elektronik işletmelerin bir alt organizasyonu olan elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve

²² Güney ve Özyiğit, s.297.

²³ Dinç ve Varıcı, s.193.

²⁴ Öz ve Bozdoğan, s.69.

dağıtımlarının telekomünikasyon ağları ile yapılarak fiziksel değiş tokuş gerektirmemesidir²⁵.

Kısa adı e-ticaret olan elektronik ticaret, satıcıların tüm dünyayı müşteri kabul ettiği ve yüz yüze ilişkilerin yerini web tabanlı sistemlerin aldığı ticari faaliyettir²⁶.

Başka bir tanımla e-ticaret, bilgi teknolojilerinden yararlanarak işletmelerin ilişki içinde bulunduğu tüm çıkar gruplarıyla (müşteriler, çalışanlar, ortaklar, yatırımcılar, devlet, vb.) iletişimini ve işlemlerini sürdürdüğü bir teknolojidir²⁷.

İnternet kullanıcılarının ve web sitesi sayısının artış gösterdiği günümüzde e-ticaret kavramı ile birlikte pazar tanımları da değişmiş sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş başlamış ve bu kavram ile birlikte diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de sosyal, siyasal ve ekonomik anlamda e-ticaretin etkileri hissedilir boyutlara ulaşmıştır²⁸.

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

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

²⁵ S. Yükü ve S. Gönen, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.23, Sayı.2, (2009), s.2.

²⁶ H. Elibol ve B. Kesici, "Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret", **Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.11, (2004), s.305.

²⁷ R. T. Watson, P. Berthon, L. F. Pitt ve G. M. Zinkhan, **Electronic Commerce: The Strategic Perspective**, 2008, s.8.

²⁸ S. Altınok, İ. H. Sugözü ve M. Çetinkaya, "Geleneksel Ticaretten Yeni Ekonomiye Elektronik Ticaretin Temel Ekonomik Etkileri". 2003, <http://inet-tr.org.tr/inetconf9/bildiri/89.pdf> (07 Ağustos 2020), s.1.

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

Rekabet edilebilirliğe katkısı ise otomasyona bağlanmış iş yönetimi ile bir işletmenin bir ürünü, daha az fiyata mal ederek ve daha az personelle müşterilerine ulaştırması olmuştur²⁹.

E-ticaretin en önemli faydası; eskiden manuel hazırlanan faturaların yazılması ve kontrol edilmesi işlemleri terk edilerek bu işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına yarar sağlamasıdır³⁰.

Son kullanıcıların, şirketlerin ve kamu alanında yer alan kurumların dijital alanda, yazı, ses ya da görüntü biçimindeki rakamsal ve şekilsel verilerin kullanılarak aktarılması ya da saklanması şeklinde, bilgi aktarımı, inceleme, taahhüt, ürün ve hizmet teslimatı, fiyatının ödenmesi, gerçekleştirilen satışın ardından destek sunulması vb. işlemleri kapsamaktadır³¹.

E-Ticaret ile ilgili olarak her ülkenin farklı tanımlamaları mevcuttur ve e-Ticarette ülkelerin kullandığı farklı modeller vardır bunlar; B2B, B2E, B2G, G2B, G2G, G2C, B2C, C2C, C2G olarak adlandırılmaktadır. E-Dönüşümün getirisi olan gelişen bilgi teknolojileri ile beklenenler arasında M2M modeli yani makineler arasında ticaret vardır.

²⁹ Altınok, Sugözü ve Çetinkaya, s.2-7.

³⁰ C. Kalaycı, “Elektronik Ticaret ve KOBİ'lere Etkileri”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (2008), s.146.

³¹ Ö. Canpolat, **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**. Ankara: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, S.89, 2001, s.14.

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu bünyesinde yer alan Hukuk Çalışma Grubu'nun öne sürmüş olduğu 1998 yılına dayanan bildiriye, dijital ticari faaliyetler, kişilerle kurumların sanal alanda veya kısıtlı kullanıcı aracılığı ile erişilebilen kapalı ağ alanlarında, ses, görüntü ya da yazı boyutundaki rakamsal verilerin işlenerek, aktarılması ya da saklanması sonucunda kazanım sağlayan ticari eylemlerin tamamını içermektedir³².

1.1.2.3. Elektronik Veri Değişimi (EDI)

E-ticaretin önemli bir aracı olan Elektronik Veri Değişimi ise fiziki insan faktörünün olmadığı internet ortamında bilgisayar ağları vasıtasıyla iki işletmenin ticaret yapmasını sağlayan örgütler arası bilişim sistemidir³³.

Günümüzde elektronik ticaret ile yaygınlaşan EDI kavramı, 1970'lerde bile bilinmesine rağmen e-ticaret ve internet teknolojisi ile ivme kazanmış ve organizasyonlarda iş dokümanlarının elektronik değişimini mümkün kılmıştır. EDI, işletmelerin diğer işletmelerle olan her türlü iş evrakı döngüsünü elektronik bir veri standardı aracılığı ile yerine getirmesi işlemidir³⁴.

EDI'nin organizasyonlara sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi ifade edilebilir³⁵:

- Süre ve maliyet tasarrufu,
- Tekrarlı işlemlerin önlenmesi ve hataların azaltılması,
- Kağıt kullanımını azaltması,
- Nakit akışını hızlandırması,
- Stok kontrolü ve stok maliyetlerini azaltması,
- Organizasyonlar arası küresel iletişim sağlaması,
- İşletmeler arası eşgüdüm sağlaması ve esnek örgüt yapısı
- Fiziksel pazardan elektronik pazara geçişi sağlaması,
- Önemli kararların alınmasında kritik süreyi sağlaması,

³² Canpolat, s.3.

³³ C. Elitaş, O. Aydemir ve B. L. Demirel, "Elektronik Ticaret ve Muhasebe Sistematiği", **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.13, (2007), s.200.

³⁴ Y. Altaş, "Elektronik Veri Değişimi (EDI)", 2017.

³⁵ Altaş, 2017.

- EDI sistemlerinin sipariş sürelerini kısaltması,
- Müşterilere kaliteli ve zamanında hizmet sunumu sağlaması,
- İşgücünün verimli kullanımını sağlamasıdır.

Özetle; EDI'nin asıl gücü; iş belgelerinde iletilen bilgileri standartlaştırır ve “kağıtsız” bir değişimi olanaklı yapar³⁶.

Yeni nesil değişim sisteminin kolaylıklarının yanında risk barındırdığı da göz ardı edilmemelidir. Son dönemlerde büyük işletmeler de dahil olmak üzere sanal veri hırsızlarının saldırıları sonucu işletme bilgilerinin çalınması ve işletme sırlarının üçüncü kişilerinin eline geçmesi gibi büyük bir riskte oluşturmaktadır. Bu sebeple siber güvenlik konusunda işletmelere ek bir maliyet unsuru ortaya çıkmaktadır.

1.1.2.4. Elektronik Muhasebe

İnternet, dünya çapında durmaksızın büyüyen bilgisayar sistemlerini birbirine bağlayan bir iletişim ağıdır. İnternet, insanların bilgilere ulaşması, depolaması, paylaşması ve bilgileri kolayca üretmesi isteği üzerine ortaya çıkan bir teknolojidir.

Bu teknoloji sayesinde insanlar birçok alana kolaylıkla, çabuk ve güvenli olarak erişim sağlayabilir. Elektronik muhasebe ise bütün aktivitelerin internetin olanakları sayesinde eskisinden daha etkili, ulaşılabilir ve esnek yönetimine olanak tanıyan bir algıdır³⁷.

Bilgi teknolojisi kullanımı ile işletme içi ve işletme dışı çıkar gruplarının talep ettiği finansal raporlar daha hızlı hazırlanmaya ve kolaylıkla elde edilmeye başlanmıştır. Bu raporlardan bir kısmı işletme yönetimiyle ilgili iken bir kısmı da devlete yapılacak bildirimler ve sunulacak beyannamelerle ilgilidir³⁸.

³⁶ What is Electronic Data Interchange (EDI), https://www.up.com/suppliers/order_inv/edi/what_is_edi/ (27 Ekim 2020)

³⁷ A. Güney, “Role of Technology in Accounting and E-Accounting”, **Procedia- Social and Behavioral Sciences**, Sayı.152, (2014), s.853-854.

³⁸ M. Türker, “Elektronik Ortamda Muhasebe ve Denetime Doğru”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.57, (2001).

Son zamanlarda yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmelerden muhasebe fonksiyonu da etkilenmiş, bilgi işlem sistemlerinin yaygın kullanım alanı nedeniyle muhasebe kayıtları da bu tür sistemlerde tutulmaya başlanmıştır³⁹.

Elektronik muhasebenin tanımı ve geleneksel muhasebenin tanımı arasında muhasebe fonksiyonları bakımından bir fark bulunmamakla birlikte elektronik ortamda yer alan bilgilerin bir takım özellikleri taşıması gerekmektedir. Elektronik bilgilerin taşıması gereken özellikler⁴⁰:

- Uzun ömür: Elektronik ortamdaki kayıtların uzun ömürlü olması gerekebilir. Elektronik ortamda kayıt yapılıyor olması V.U.K. ve T.T.K. açısından belgelerin saklama süresinde herhangi bir değişikliğe sebebiyet vermemektedir. Bu sebeple belgelerin uzun ömürlü olması gerekmektedir. Aksi takdirde cezai müeyyidelerle karşılaşmış olacaktır.
- Koruma: Elektronik ortamdaki belgeler kayıtlarının oluşturulduğu formda korunabilmeli, kalite ve veri kaybına uğramamalıdır. Uzun ömürlü olması gibi belgelerde zorunlu bilgilerin korunması da kanuni açıdan önemlidir ve eksikliği halinde bir hüküm ifade etmeyebilir.
- Erişilebilir olma: Elektronik belgenin kaydı yeniden arandığında o veriden istenildiği şekilde yararlanma mümkün olmalıdır. Teknolojinin avantajı olarak hızdan bahsederken erişim noktasındaki aksaklıklar kabul edilebilir değildir.
- Okunabilirlik: Elektronik belge kayıtları üretildikleri şekil içerisinde tekrar görüntülenmeli ve kayıtlar okunabilmelidir. Okunaksızlaştırılmış belgeden işletmeler sorumlu olup bu özelliğin kaybettirilmesi kanıt olmasına mani olmaktadır.
- Anlaşılabilir olma: Elektronik belge kayıtları kendi içerisinde anlaşılabilir olmalıdır. Diğer bir ifade ile; kağıt defter ve elektronik defter taşıdığı anlam açısından eş olmalıdır. Uyumsuzluk bilginin anlaşılabilirliğini öldürmekte ve anlamını yitirmesine sebebiyet vermektedir.

³⁹ F. Tektüfekçi, **E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları**. İzmir: Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim, 2016, s.19.

⁴⁰ S. Gülten, **Elektronik Muhasebe Üzerine En Geniş Çalışma**, 2017, <http://muhasebebilimler.com>. (27 Haziran 2020).

- Kanıt Olarak Sunulabilme: Elektronik belgeler kanıt olarak sunulabilir olmalıdır. Bunun içinde elektronik belgenin üretildikten sonra bir daha değiştirilmemesi ve kimin tarafından, ne zaman üretildiğinin ispat edilebilmesi gerekmektedir. Üzerinde oynamak belgeyi sahteletirmekte ve hükümsüz kılmaktadır.
- Artırma: Elektronik belgenin kanıt olma özelliğinin bozulmadan çoğaltılabilmesi gerekmektedir. İlgili kurumlarca istenildiği takdirde rahatça çoğaltılarak ibraz edilebilmelidir.

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

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

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

Elektronik kayıt, manyetik ortamda tutulan, elektronik defter ve belgeleri oluşturan, erişimi ve işlenmesi internet araçlarıyla sağlanan en küçük bilgi ögesine verilen isimdir⁴¹.

Elektronik Belge (E-Belge): Elektronik ortamda üretilen, gönderilen ve muhafaza edilen belgelerdir. E-imza ile imzalanarak hukuki delil olup oluşturulabilen

⁴¹ Tektüfekçi, s.224.

ve yalnızca elektronik ortamda bir yazılım tarafından üretilen, kullanılan, erişilen ve dosyalanan belgelerdir⁴².

İşletmelerin gerçekleştirdiği finansal öze sahip işlemler ile muhasebe arasında köprü görevini üstlenen araca “belge” adı verilir. Muhasebede, mali nitelik taşıyan her türlü işlemin belgeye dayandırılması gerekmektedir⁴³.

Elektronik belge; elektronik ortamda oluşturulan ve sayısal olarak kodlanmış ve/veya kodlanmamış şekilde bulunan elektronik veriler bütünüdür⁴⁴.

Elektronik iletişim araçlarının icadı ve günümüzde her geçen gün artan bilgi teknolojileri gelişmelerine paralel olarak belgeler elektronik ortamda hayat bulmaya başlamış, bilgisayar sistemlerinde üretilen, düzenlenen, gönderilen, alınan, kaydedilen ve arşivlenen belgeler “elektronik belge” adını almıştır⁴⁵.

Elektronik belgeyi, kağıt belgeden ayıran spesifik özellikler şöyle ifade edilebilir⁴⁶:

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

⁴² Z. Akdoğan, “Elektronik Belge Yönetimi ve Arivleme Sistemlerinde Kurumsallaştırma Süreci: Ankara Üniversitesi Örneği”, (Yayımlanmamı Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2015), s.19.

⁴³ H. Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.56, (2001), s.5.

⁴⁴ Erturgut, s.66.

⁴⁵ C. Aydın, “Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi ve Elektronik Belge Yönetimi”, **Bilgi Dünyası**, Cilt.6, Sayı.1, (2005), s.90.

⁴⁶ C. Aydın, **Elektronik Belgelerin Arşivlenmesi ve Erişim**, Ankara Üniversitesi, 2010, s.12.

Bir başka ifadeyle e-belge, bilişim teknolojilerinden yararlanılarak üretilen ve bu doğrultuda saklama adına güvenli bir platform oluşturulmasını amaçlayarak, veri teknolojilerinin değerlendirildiği bütün doküman ve veri şeklinde tanımlanmaktadır.

Kurumlar ile kuruluşların eylemlerinin ardından meydana gelen ve oluşturulması, saklanması ya da yok edilmesi evrelerinde elektronik araçlar aracılığı ile edinilen dokümanları içermektedir. Söz konusu dokümanlar direkt olarak dijital platformda oluşturulmanın yanında, tarayıcılar aracılığı ile ses ya da görüntüye dayalı aygıtlar sayesinde dijital alana transfer edilerek de oluşturulabilmektedir.

Elektronik dokümanların kanıtı açısından yasal dayanak edinmesi adına; güvenilir, bütünsel, özgün ve kullanılabilirlik esaslarını yerine getirmesi beklenmektedir⁴⁷.

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

Yeni bir belge türü olmayıp kağıt fatura ile aynı hukuki özelliklere sahip, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen, Vergi Usul Kanunu gereği bir faturanın taşınması gereken özellikleri taşıyan, satıcı ve alıcı arasındaki iletişimin merkezi bir platform olan GİB üzerinden gerçekleştiği kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve vergi kanunlarına uyumun sağlanması amaçlı geliştirilen ve kullanılan elektronik bir belgedir⁴⁸.

Elektronik Defter (E-Defter): 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile açıklanan Elektronik Defter; “şekil hükümlerinden bağımsız olarak V.U.K.’a ve/veya T.T.K.’ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri taşıyan elektronik kayıtlar bütünü” ifade etmektedir.

⁴⁷ S. Gökdoğan, “E-Dönüşüm Süreci İçinde e-Fatura ve e-Defter Uygulamaları ve Güvenliği”, (Uzmanlık Tezi, Ankara: İller Bankası Anonim Şirketi, 2017), s.201.

⁴⁸ Tektüfekçi, s.21.

Elektronik defterlerde fiziki defterler için zorunlu tutulmuş olan tasdik onayı bulunmamaktadır. Elektronik ortamda olması sayesinde saklanması, erişimi, takibi ve içerdiği bilgilerin analizi daha rahattır.

Elektronik Arşiv (E-Arşiv): Belgelerin elektronik versiyonu olan elektronik belgeler, kâğıt belgelere göre farklı bir saklama ortamına gereksinim duymaktadır. Kâğıt belgeler için sadece okuyacak bir göz gerekirken, elektronik belgeler faydalı bir bilgi kaynağı olarak makinelere gereksinim duymakta ve depolanmaktadır⁴⁹.

433 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliğ'de Elektronik Arşiv; "433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan şartlara uygun şekilde düzenlenen elektronik ortamda oluşturulan faturanın elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesini" ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Elektronik arşiv, elektronik ortamda oluşturulan faturanın, ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibrazına imkân tanımaktadır⁵⁰.

1.2. E-Dönüşüm Uygulamaları

Küresel dönüşümle birlikte dünya ülkeleri arasında sistemsel bütünlüğü yakalayabilmek amacıyla ve daha iyi bir yapıya ulaşabilmek hedefiyle e-uygulamalar dönemseller evrimler geçirerek ilerlemiş, internet kullanımında geniş bant yapısı teşvik edilmiş, böylelikle e-Devlet projelerinin gelişimi sağlanmıştır. E-Devlet uygulamalarının devamında muhasebesel uygulamaların temelini oluşturan aynı zamanda devlete ve kullanıcıya büyük katkıları olan daha etkin ve hızlı diğer e-uygulamalara yer verilmiştir. Böylelikle kurumlar arasında koordinasyon sağlanmış, işlemler şeffaflaşmış ve etik bir sisteme geçiş yapılmıştır.

19 Ekim 2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 509 sıra nolu V.U.K. genel tebliği ile e-uygulamalarda kullanım şartları hakkında değişiklikler

⁴⁹ Aydın, *Elektronik Belgelerin Arşivlenmesi ve Erişim*, s.53.

⁵⁰ Tektüfekçi, s.164.

yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda değişiklik sonucu hangi e-uygulama mükelleflerinin ne zaman e-uygulamayı kullanma zorunluluğununa tabi tutulacağı ıkartılmıştır⁵¹.



⁵¹ https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/e-belge_zorunluluk_tarihleri.pdf (01 Ekim 2020)

Tablo 1.1
Elektronik Uygulamaların Kullanılma Zorunluluğu Bulunan
Haller ve Başlangıç Tarihleri

Uygulama	Kapsama Giren Mükellef Grupları	Zorunluluk Tarihi
e-Fatura	2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	01.07.2020
	ÖTV I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler	01.07.2020
	Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	01.07.2020
	Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık eden bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları	01.01.2020
	Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01.01.2020
e-Arşiv Fatura	Hali hazırda e-Fatura Uygulamasına Dâhil Olan Mükellefler	01.01.2020
	Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Araçlarının e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu	01.01.2020
	e-Arşiv Fatura Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar (vergi mükellefleri arası 5.000TL, nihai tüketicilere 30.000TL ve üzeri)	01.01.2020
e-İrsaliye	ÖTV I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler	01.07.2020
	Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	01.07.2020
	Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı/sertifika sahipleri ve işletme ruhsatı/sertifika sahipleri ile yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler	01.07.2020
	Şeker Kanununun 2 nci maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerinimalini gerçekleştiren mükellefler.	01.07.2020
	e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler	01.07.2020
	Tarım ve Orman Bakanlığınca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan Gübre Takip Sistemi'ne kayıtlı kullanıcılar.	01.07.2020
	e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 25 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	01.07.2020
	Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01.01.2020
e-SMM	Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbapları	01.06.2020
e-MM	e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar	01.07.2020
	Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01.01.2020
e-Bilet	Kara ve Deniz Yolu ile Yolcu Taşımacılığı Yapan Mükellefler	01.01.2021
	Sinema İşletmeleri	01.07.2020

1.2.1. E-Fatura

E-Faturanın tanımı GİB tarafından; “Türkiye’de 397 sıra No’lu V.U.K. tebliğine ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan e-Fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, V.U.K. gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır⁵².

Genel anlamda e-Fatura elektronik ortamda hazırlanan faturalara verilen isimdir. E-Fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Kâğıda basılmayan ve sunucular tarafından alıcı ve satıcıya iletilen e-Faturalar dönemsel olarak ilerleyen zamanlarda getirilen kanunlar eşliğinde tüm kullanıcıları sisteme dâhil edecek şekilde ilerlemektedir .

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilen e-Fatura uygulamasında amaç tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır. Bunun için yurt dışı uygulamaları incelenerek başarıya ulaşmış e-Fatura işleyişleri dikkate alınmış ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açık kaynak bir standart olan XML (Extensible Markup Language (Genişletilebilir İşaretleme Dili)) tabanlı ticari hayatın tüm süreçlerini içerecek şekilde etiketlemelere sahip olan uluslararası bir standart olan UBL-TR (Universel Business Language (Evrensel İş Dili-Türkiye)) benimsenmiştir⁵³.

e-Faturada aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁵⁴:

- a) e-Faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası.
- b) e-Faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- c) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

⁵² <http://www.alomaliye.com> (1 Ekim 2010)

⁵³ İSMMMO. “Tarihi İtibariyle E-Fatura, E-Arşiv Fatura Ve E-Defter Uygulamalarına Zorunlu Olarak Dâhil Olması Gereken Mükellefler Hakkında Duyuru”, 01.01.2019, <https://archive.ismmmo.org.tr> (19 Kasım 2020)

⁵⁴ VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

- ç) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı.
- d) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.
- e) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Zorunlu unsurlar dışında kullanıcılar e-fatura üzerinde lüzum görülmesi halinde ek bilgilerde yer verebilmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut zorunlu şartlar dışında faturalara ek bilgi ebelge.gib.gov.tr adresinden duyurmak üzere isteyebilir.

1.2.2. E-Arşiv Fatura

Dokümanları kâğıtlar aracılığı ile faturaya dönüştürmek, korumak ya da sunmak gibi mecburi durumları içeren faturaların, dijital platformda oluşturulması ve kopyasının dijital alanda korunması ile sunumuna olanak bulunması işlevi e-arşiv olarak nitelendirilmektedir. 433 Seri No. lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-Arşiv Uygulaması, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır. E-Arşiv Uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin, öncelikle e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir. E-Arşiv Fatura uygulamasında, e-Fatura uygulamasından farklı olarak, oluşturulan faturalar, GİB üzerinden alıcısına ulaştırılmamaktadır⁵⁵.

e-Arşiv Faturada aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁵⁶:

- a) e-Arşiv Faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası.

⁵⁵ İSMMMO. "Mali Rehber", 2019, <https://archive.ismmmo.org.tr> (20 Kasım 2020)

⁵⁶ VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

- b) e-Arşiv Faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- c) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- ç) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı.
- d) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.
- e) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Zorunlu unsurlar dışında kullanıcılar e-Arşiv Fatura üzerinde lüzum görülmesi halinde ek bilgilere de yer verebilmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut zorunlu şartlar dışında e-arşiv faturalara ek bilgi ebelge.gib.gov.tr adresinden duyurmak üzere isteyebilir.

1.2.3. E-İrsaliye

E-irsaliye ve kâğıt irsaliye arasında benzerlikler bulunsa da dijital alanda oluşturulması yönü ile ayrılmaktadır. Sevk irsaliyesinden yararlananlar kâğıt şeklinde oluşturulmakta iken, e-irsaliye düzenleyenler dijital alanda irsaliye oluşturarak aktarımını gerçekleştirmektedir

Kısacası kâğıt boyutunda iki farklı irsaliye oluşturulmaktadır. İlk olarak sevk, ikinci olarak ise dağıtım irsaliyesi düzenlenmektedir. E – irsaliye yoğunlukla sevk irsaliyesine oranla değerlendirilmekte ve ürünü teslim alan bireye aktarılmaktadır. Bunun yanında araç, yön verisi gibi bilgilerin bulunduğu taşıma yani dağıtım irsaliyesi, kâğıt şeklinde dağıtımı gerçekleştiren şoförün yanında bulunması gerekmektedir⁵⁷.

⁵⁷ Türkkep Kayıtlı Elektronik Posta (KEP), Hizmetleri A.Ş. Türkkep Web Sitesi, 2019, <https://www.turkkep.com.tr> (1 Ekim 2020)

487 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği aracılığı ile gündeme gelen e-irsaliye faaliyeti, yoğunlukla yararlanılan dokümanlar arasında yer alan irsaliyenin GİB aracılığı ile öngörülen kanuna dair e-belge şekline oluşturulması, dijital alana aktarılması, korunması ve sunulmasına olanak tanıyan bir eylem şekli olmaktadır.

e-İrsaliye’de aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁵⁸:

- a) e-İrsaliyenin düzenlenme tarihi ve belge numarası.
- b) e-İrsaliyeyi düzenleyenin adı/soyadı, ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- c) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, işyeri adresi ve farklı ise teslimat adresi.
- ç) Taşınan malın nevi, miktarı.
- d) Fiili sevk tarihi ile saat ve dakika olarak fiili sevk zamanı.
- e) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Zorunlu unsurlar dışında kullanıcılar e-irsaliye üzerinde lüzum görülmesi halinde ek bilgilere de yer verebilmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut zorunlu şartlar dışında irsaliyeye ek bilgi ebelge.gib.gov.tr adresinden duyurmak üzere isteyebilir.

1.2.4. E-Serbest Meslek Makbuzu (E-SMM)

7 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği aracılığı ile yasal boyuta taşınan e-Serbest Meslek Makbuzu faaliyetleri, serbest meslek makbuzunun Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından saptanan kanunlara entegre şekilde meydana getirilerek raporlanması ve sunulmasını kapsayan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir.

⁵⁸ VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

01/01/2018 yılı ile birlikte isteyen serbest meslek çalışanlarının bu sisteme katılarak eylemlerine yönelik tahsilatlar adına kâğıt şeklinde oluşturulan Serbest Meslek Makbuzunu sanal doküman şeklinde dijital alana aktarabilme olanakları bulunmaktadır. Tarafların istemi karşısında dijital ya da kâğıt doküman şeklinde aktarım sağlanabilir ve dijital alanda korunarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na dijital alanda iletilebilmektedir⁵⁹.

e-Serbest Meslek Makbuzunda aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁶⁰:

- a) Serbest meslek erbabının; adı, soyadı, vergi dairesi, VKN veya TCKN'si, adresi.
- b) Müşterinin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi mükellefi ise vergi dairesi, VKN veya TCKN'si.
- c) Belgenin düzenlenme tarihi ile saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası.
- ç) Alınan paranın miktarı (varsa vergi tevkifatı tutarları ve katma değer vergisi tutarları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde)
- d) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Zorunlu unsurlar dışında kullanıcılar e-SMM üzerinde lüzum görülmesi halinde ek bilgilerde yer verebilmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut zorunlu şartlar dışında SMM ek bilgi ebelge.gib.gov.tr adresinden duyurmak üzere isteyebilir.

1.2.5. E-Müstahsil Makbuzu (E-MM)

487 numaralı V.U.K. Genel Tebliği aracılığı ile sunulan e-Müstahsil Makbuzu faaliyeti, müstahsil makbuzunun Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığı ile öngörülen

⁵⁹ G. Gökçen ve M. Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması", **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.12, Sayı.46, (2016), s.137.

⁶⁰ VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

kriterlere entegre şekilde dijital alanda meydana getirilmesi, kâğıt ve dijital alanda korunarak sunulmasına ve sanal alanda rapor edilmesini içeren bir işlevi kapsamaktadır.

Gerçek usul bakımından vergiden muaf tutulan çiftçi kesimin ürün alımında fatura yerine ticari belge bağlamında bu makbuzlardan yararlananların, 01/01/2018 tarihi itibari ile elektronik ortamda bu makbuzu oluşturarak kâğıt ve dijital platformda sunabilme olanakları bulunmaktadır⁶¹.

e-Müstahsil Makbuzu belgesinde aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁶²:

- a) Malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi, VKN/TCKN'si ve adresi.
- b) Belgenin tarihi, saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası.
- c) Malı satan çiftçinin adı, soyadı, VKN/TCKN'si ve ikametgah adresi.
- ç) Satın alınan malın cinsi, miktarı, bedeli, vergi ve varsa diğer kesintiler tutarı.
- d) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Zorunlu unsurlar dışında kullanıcılar e-MM üzerinde lüzum görülmesi halinde ek bilgilere de yer verebilmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut zorunlu şartlar dışında MM ek bilgi ebelge.gib.gov.tr adresinden duyurmak üzere isteyebilir.

1.2.6. E-Bilet

415 Numaralı V.U.K. Genel Tebliğinin 26.06.2012 yılında 28335 sayılı Resmî Gazetede ilanıya beraber gerek kara yolundan gerekse deniz yolundan gerçekleştirilen

⁶¹ Gökçen ve Özdemir, s.139.

⁶² VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

kent bazında ve küresel yolcu transferinde dijital bilet uygulamasına geçildiği bilinmektedir. Bununla birlikte kara yolu taşımacılığı işleminde dijital yolcu listesine de ulaşılabilmektedir.

Dijital bilet uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler için aranan koşullar aşağıdaki gibidir:

- Tüzel kişilik taşıyanların 397 numaralı V.U.K. Genel Tebliği aracılığı ile sağlanan dijital fatura faaliyetinden faydalanabilme onayı alarak, gerçek kişiler için güvenilir dijital platform içeren imza edilmeleri,
- 415 Numaralı V.U.K. Genel Tebliği kapsamında ifade edilen kanun ve kurallara entegre şekilde dijital bilet ya da yolcu listesi oluşturarak dijital biletleri hedef kitleye ulaştırabilme adına gereken donanımı hazırlamış olmaları,
- 415 Numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin 8 numaralı kısmında saptanan raporlama gereksiniminin yanıtlanması konusunda öngörülen altyapısal işlevlerin yerine getirilmesi beklenmektedir⁶³.

e-Bilet düzenleme izni alan mükelleflerin düzenleyecekleri etkinliklere ilişkin e-Biletlerde en az aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur⁶⁴:

- a) Bileti düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, VKN/TCKN'si.
- b) Belge numarası ve düzenlenme tarihi.
- c) Etkinlik tarihi ve saati.
- ç) Etkinliğin adı.
- d) Etkinliğin yeri (il, ilçe ve belediye olarak).
- e) Koltuk no.
- f) Yapılan hizmetin nevi ve tutarı.
- g) Ödeme şekli (nakit, kredi kartı, eft, havale, promosyon, bedelsiz ve benzeri).

⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı, "E-İrsaliye", <http://www.efatura.gov.tr> (01 Ocak 2019)

⁶⁴ VUK (Vergi Usul Kanunu), Genel Tebliğ, Sıra No:509.

ğ) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

1.2.7. E-Defter

GİB bünyesinde e-defter; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yanında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü aracılığı ile yürürlüğe sürülen 1 numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği şeklinde sanal alanda defter uygulaması yasada yer almaktadır. E- defter, Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu maddeleri uyarınca beklendiği şekilde oluşturulması mecburi tutulan bu defterlerin bağlantılı olduğu format ve kriterlere entegre şekilde dijital doküman şeklinde oluşturulması, kaydı, bütünlüğü ve doğruluğunun yasal dayanağa oturtulması ve taraflarca kanıt mekanizması şeklinde de yararlanılmasına olanak sunarak kanuni ve teknik yapılandırmaların tamamını kapsamaktadır.

Defterlerin sanal platformda oluşturulması adına uygulanan XML konseptinde standart olarak öngörülerek küresel boyutta değerlendirilebilen XBRL (Extensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)) kapsamı arttırılabilen şirket programlama yazılımlarından yararlanılmaktadır. Öngörülen kriterlere entegre düzeyde oluşturulan sanal defterlerin güvenilirliği, kaynağı ve tamamının korunması açısından reel bireyler adına güvenli alanda dijital imza ya da tüzel kişiler adına finansal mühürlerden yararlanılmaktadır⁶⁵.

1.2.8. E-Mutabakat

Bu alandaki sunulan hizmet kapsamında firmaların hedef kitle ya da tedarikçilerine yönelik saptanan alacak borç hesaplarının sanal alanda basit, seri, güvenilir ve eksiksiz düzeyde kıyaslanmasına imkân tanıyan BA-BS mutabakatları ile

⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, "E-İrsaliye", <http://www.efatura.gov.tr> (01 Ocak 2019)

cari hesaba dayalı mutabakatlarda kullanılmak adına oluşturulan bir web etkinliği olarak tabir edilmektedir⁶⁶.

Günümüz vergi daireleri denetim sisteminde sıkça başvuru alan bilgiler için büyük önem arz etmektedir. Kullanılış açısından incelediğimizde BA-BS uyumsuzluğu sistem tarafından tespit edilerek hızlı ve pratik bir denetim mekanizmasının oluşmasına imkan sağlamaktadır.

Vergi incelemesi sonucu sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellef ile ticari ilişkisi bu sistem üzerinden tespit edilen sahte belge kullanıcılarından ilgili ticari faaliyet konusunda bilgi talep edilmektedir. Konuya ilişkin izah yahut düzeltme beyannamesi vermesi gerekmekte olan mükellefler bu sistem sayesinde rahatlıkla belirlenmektedir.

1.2.9. E-Tebliğat

Dijital tebliğat, 213 sayılı V.U.K. ve 456 numaralı V.U.K. Genel Tebliği maddeleri kapsamındaki ifadeler uyarınca tebliğ edilmesi beklenen dokümanların, E-Tebliğat doğrultusunda ilgili kişilerin e-postalarına tebliğ olarak sunulması şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu tebliğ fiziksel düzeyde gerçekleştirilen tebliğatla benzer şekilde gelişmektedir.

E-Tebliğat faaliyetleri 2016 Yılında öne sürülen ve 29/12/2015 tarihli ve 29577 sayılı Resmî Gazetede yasal dayanağa oturtularak 467 sayılı V.U.K. Genel Tebliği aracılığı ile öngörülen tarihte değişiklik meydana gelmektedir. Dijital tebliğat başvuru adına ilgililerin bireysel olarak ya da yasal temsilci tarafından söz hakkı olmasının yanında bu yöndeki eylemleri gerçekleştirebilmek adına özel yetkilendirilen noterden edinilen vekaletnameler kabul görerek vekil tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Tebliğat için başvuru gerçekleşmesi halinde Elektronik Tebliğat Talep Bildiriminde ifade edilen iletişim numarasına kısa mesajdan yararlanılarak ya da e-mail şeklinde veri akışı sađlanmaktadır⁶⁷.

⁶⁶ Digital Planet, "E-Mutabakat Nedir?", 2019, <https://www.digitalplanet.com.tr> (11 Kasım 2020)

⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), "Fatura Düzenleme Sınırı", 2017, <http://www.gib.gov.tr> (14 Kasım 2020)

E-Tebliğat kapsamında gönderilen belgeler için gönderim tarihinden itibaren beşinci gün otomatik tebliğ tarihidir. Mükellef belgeye erişmemiş olsa dahi bildirmiş olduğu e-posta adresine gönderimden beş gün sonra yasal süreleri başlamış olmaktadır. Bu sayede kurumların zaman ve iş maliyeti fazlasıyla azalmış bulunmaktadır.

Yeni kurulan işletmelerin kuruluştan itibaren e-tebliğat sistemine bir ay içerisinde geçmemeleri halinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ceza dışında ayrıca zorlayıcı bir müeyyide bulunmamaktadır.

1.2.10. E-İmza

İmza, bir metnin yazarının ya da metinde geçen konunun onaylandığını yansıtabilmek adına oluşturulan isim veya simgelerden oluşmaktadır. Bireylerin kimliklerini ve ibraz yönetimini de ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda dijital alanda güvenli bir şekilde imza eylemini gerçekleştirme gereksinimi sonucu meydana gelen dijital İmza, teknolojik yetkinlikler aracılığı ile aynı amaca hizmet ederek tescil metotları aracılığı ile saptanan bir işlev olmaktadır⁶⁸.

E- imza düşünceyi yazılı beyan edebilmek adına ve söz konusu beyanın bireyi yansıttığını ortaya koymak adına yararlanılan özel karakterler, çizgi veya harflerden meydana gelen ıslak imzanın sanal alandaki benzerini oluşturmaktadır⁶⁹.

Türkiye’de kamu alanında bulunan tüm kuruluşların kurumsal sertifika kapsamında bütünleşmesi beklenerek, bu yöndeki sertifikaların meydana gelmesi ve sertifika yaşam çevriminin idaresi sadece TÜBİTAK – UEKAE (Ulusal Elektronik vd Kriptoloji Araştırma Enstitüsü) Kamu Sertifikasyon Merkezi’ne tabii tutulmaktadır⁷⁰.

⁶⁸ T. Çetiner, “E-Dönüşümde Türkiye Nerede?”, **Ekonomik Sorunlar Dergisi**, 2018, Cilt.31, Sayı.40, s.45.

⁶⁹ Çetiner, s.45.

⁷⁰ T.C. Cumhurbaşkanlığı. (06.09.2004). Kamu Sertifikasyon Merkezi Oluşturulmasına İlişkin Başbakanlık Genelgesi (No: 2004/21). **T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete** (25575), s. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü.

1.2.11. E-Beyanname

Verginin dijital alana bağlantı sağlanan bilgisayar, online iletişim araçları ya da vergi dairesine fiziksel olarak gitmeye gerek kalmadan farklı haberleşme cihazları aracılığı ile tahakkukunu ve tahsilatına meydan veren bir e- Devlet işlevi ve kamu hizmet alanı şeklinde ifade edilmektedir⁷¹.

Türkiye kapsamında işlevi ve kural bakımından vergi borcunun oranını ifade eden vergi beyannamesinin vergi idaresine dijital platform aracılığı ile iletilmesi ile tahakkuk edilen vergi borcunun dijital yöntemlerle ödenmesi şeklinde iki farklı şekilde uygulanmaktadır⁷².

Türkiye kapsamında 1 Ekim 2004 yılında ilk evrede İnternet Vergi Dairesi web sayfasından yararlanılarak talebe göre faaliyete geçirilen ve 03/03/2005 yılında mecburi tutulan e – beyanname, veraset ve intikal vergisi dışında bütün vergi faaliyetlerinde kullanılmaktadır⁷³.

1.2.12. E-Denetim

Vergi Usul Kanununda yer alan 135. Madde uyarınca öne çıkan ve vergi analizi konusunda yetkilendirilen araştırma personeline defter ya da dokümanlar Vergi Usul Kanununda bulunan 253 ve 254. Maddeler gereğince fiziksel düzeyde sunulmakta ve vergi analizi kanuni defter ve dokümanlar aracılığı ile gerçekleştirilmektedir⁷⁴.

İlerleyen teknoloji ile işlemler artık elektronik ortamda yapılmaktadır. Gerekli belge kontrolleri tek tek yapılamayacak olması risk oluştursa da çapraz sorgulama yöntemiyle daha kontrollü ilerlenebilmektedir. Tüm belgeler e-sistem üzerinden ilerlediği süreçte e-Fatura, e-Beyanname, e-Defter vb. uygulamalar Maliye Bakanlığı'nın olası hileleri yakalaması daha kolay gerçekleşmektedir.

⁷¹ TÜRMOB, “Mevzuat Sirküleri (2018/184) 2019 Yılında e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv Uygulamalarına Başlama Tarihleri”, 2019.

⁷² A. H. Turan ve F. B. Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt.10, Sayı.1, (2009), s.135.

⁷³ Turan ve Özgen, s.137.

⁷⁴ Yetiner, E. “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim”, **Denge Akademi Makalesi**, Sayı.3, 2006.

1.2.13. E-Yoklama

Bugünün koşullarında gün geçtikçe artış gösteren ve karmaşık bir yapıya bürünen mükelleflerle mükellefiyete dair eylemlerin verimli ve seri şekilde algılanarak kaydedilmesi bütün vergi idareleri bakımından önde gelen konular arasında yer almaktadır. Bundan dolayı yoklama eylemlerinin verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi adına yenilikçi yapıya sahip bilgi ve haberleşme teknolojilerinden yararlanılması, bu eylemlerin hareketli ve koordineli şekilde yerine getirilmesi şeklinde meydana gelen teknolojiye entegre farklı kural ve konuların saptanması sonucunda mecburi duruma geldiği görülmektedir⁷⁵.

Mükellefiyete dair söz konusu maddi durumların, kaydedilmesi, konuların araştırılması ve saptanması şeklinde tabir edilen yoklama eylemlerinin dijital alanda gerçekleştirilerek sonuçlarının da verimli düzeyde takibi adına 27.03.2015 tarihini kapsayan 6637 sayılı Yasada yer alan madde 6'da V.U.K. kapsamına 132/A maddesi ilave edilerek, 01.09.2015 tarih itibari ile yürürlüğe alınmaktadır⁷⁶.

1.2.14. E-Kayıt

29.12.2013 tarihli 28866 Resmî Gazete aracılığı ile 431 sıra numarasını içeren Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir⁷⁷. Söz konusu tebliğ ile birlikte, mecburi olarak beklenen mükelleflerin minimum verilere elverişli olan kayıtları, dijital alanda düzenleyerek, saklama ve gerektiğinde sunulması adına vergi denetimine elverişli olarak bekletme sorumluluklarını kapsayan bir raporlama dosyası olarak kabul edilmektedir⁷⁸.

⁷⁵ T.C. Cumhurbaşkanlığı. (20.06.2015). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 453). **T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete** (29392).

⁷⁶ İSMMMO. “Yılında Tutulacak Defterler, Tasdik Zamanları Ve Ticaret Sicil Tasdiknamesi Hakkında Açıklama”, 2019, <https://archive.ismmmo.org.tr> (20 Kasım 2020)

⁷⁷ T.C. Resmi Gazete, 2013, Sayı: 28866.

⁷⁸ İSMMMO. “Yılında Tutulacak Defterler, Tasdik Zamanları Ve Ticaret Sicil Tasdiknamesi Hakkında Açıklama”, 2019, <https://archive.ismmmo.org.tr> (20 Kasım 2020)

BÖLÜM 2

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ GAYRETİ

2.1. Vergi ve Vergilemenin Amaçları

Kamu alanındaki faaliyetlerden doğan giderlerle kamu alanında oluşan borçlardan dolayı meydana gelen güçlüklerin karşılanması adına, hâkimiyet kabiliyetine oranla, karşılık beklemeden, gerçek ve tüzel kişilerden edinilen, cebri özelliği taşıyan para aracılığı ile gerçekleştirilen ödemeler şeklinde ifade edilen vergi, finansal, sosyal ve politik sebeplerle uygulamaya alınmaktadır. Uygulama biçimi ile kanunen gerçekleştirilen yapılandırmalar, toplumsal vergi bağlamındaki ilgi ve yaklaşımına etki eden unsurlar olmaktadır. Bireye, ait olunan topluma, zaman dilimine ve konuma oranla farklılaşan bir anlam taşıyarak, eşit bir faaliyet olarak yürütülmesi vergi sistemi bakımından önem taşımaktadır. Verginin esasında tüm vatandaşlara dair uygulanması, ödeme kabiliyetine oranla saptanması, kaynakların bitmesine engel olması vb. unsurların başarılı yönetilmesi gerekmektedir⁷⁹.

Devletlerin adalet, savunma, iletişim, eğitim ve sağlık gibi alanlar kapsamında yer alan topluma çok sayıda hizmet sunduğu görülmektedir. Bu doğrultuda vergi, devletlerin sundukları hizmetler adına oluşan harcamalara kaynak edinmek adına yöneldiği bir sistemi ifade etmektedir. Bu hedefle gün geçtikçe değişime uğradığı belirtilmektedir. Verginin geleneksel gayesi şeklinde tabir edilen bu hedef, bugünün koşullarında gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde, devletin vergi sisteminden elde edeceği kazanç ve maliyetlerin dışında vergi sisteminde meydana gelecek yeniliklerle, iç kaynaklara yönelik istem sonucunda oluşacak baskının ne şekilde yapılandırılması gerektiği ve ödeme biçiminde denge oluşturulması konuları öne çıkmaktadır. Bunların yanında onay gören farklı bir hedef ise enflasyon ile dış açıklardan korunmak adına mevcut ülke kaynaklarının imkânları dahilinde tümünün değerlendirilmesine meydan verebilecek biçimde öngörülen sistem ortaya çıkmaktadır⁸⁰.

⁷⁹ A. Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2009.

⁸⁰ Akdoğan, s.119-123.

Vergilendirmeye dair geleneksel hedef, kamu alanında sunulan hizmetlere dair elverişli kaynak edinme şeklinde belirlenmektedir. Bundan dolayı kaliteli bir vergi sisteminde vergilendirmenin etkin olması gerekmektedir. Kısacası kamu alanında sunulan hizmetlerden doğan giderleri karşılamak adına tüm kazançları içermek durumundadır. Vergilendirmenin esnek bir yapı taşıması beklenmektedir. Sıra dışı gereksinimlerin rahatlıkla yanıtlanmasına dair özellik taşıması da gerekmektedir⁸¹.

Günümüzde klasik vergileme ilkelerinin bir çoğu e-ticaret kapsamında da kullanılmaktadır. OECD Mali İşler Komitesi tarafından düzenlenen Ottawa Konferansı'nda da aşağıda belirtilen klasik ilkelerin e-ticaret içinde geçerli olduğu belirtilmiştir⁸²:

- Yeni vergilerin ihdas edilmemesi veya konulmaması ilkesi
- Uluslararası düzeyde ortak bir yaklaşımın benimsenmesi ilkesi
- 3.Çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi ilkesi
- Vergi sisteminin karmaşık olmaması; sade, anlaşılabilir, şeffaf, basit, uygulanabilir ve yeterli olması ilkesi
- Tarafsızlık ilkesi
- Etkinlik, verimlilik ve adalet ilkesi
- Esneklik ilkesi

Sonuç olarak vergilendirmenin amacı; devlet harcamalarının finansmanı için gerekli olan geliri tüm toplumdaki mali gücü doğrultusunda, piyasa sisteminin işleyişine engel olmadan, rekabet eşitsizliği sebebiyet vermeden, vergi gelirinin verimliliği ilkesiyle ters düşmeyecek şekilde, makroekonomik kavramlarla uyumlu şekilde vergi geliri sağlamaktır.

2.2. Vergi Sistemleri Açısından Temel Kavramlar

Vergi esnekliği, vergi canlılığı, vergi ahlakı, vergi kaybı, vergi kapasitesi ve vergi gayreti devlet harcamalarına kaynak sağlamak ve sermaye birikimi yaratmak için

⁸¹ H. Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sekizinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1992, s.310.

⁸² O. Avcı, "E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.27, (Mayıs 2017), s.255.

vergi gelirlerini en yüksek düzeye çıkartmak amacıyla oluşturulan vergi sistemleri açısından önemli, temel kavramlardır. Aşağıda bu kavramlar incelenmiştir.

2.2.1. Vergi Esnekliği ve Vergi Canlılığı

Kamu maliyesinde vergi gayreti açısından vergi sisteminin etkinliğini artırmak için alınan iki önemli ölçüt: vergi esnekliği ve vergi canlılığıdır.

Vergi gelirinin GSYH'ya oranı, vergi gelirinin ortalamasının GSYH'ya oranından daha büyük ise vergi yapısı değişmez ve esnek olarak tanımlanır. Belirli bir vergi gelir esnekliği, ulusal gelir içindeki ortalama vergi tabanının payı, ulusal gelir içindeki marjinal vergi tabanının payı, marjinal vergilendirme oranı ve ortalama vergilendirme oranı arasındaki ilişkiler tarafından belirlenir⁸³. Belli bir vergi için marjinal vergi oranı (vergi tabanının milli gelir içindeki payının ortalama sabit kaldığı göz önüne alındığında) ortalama vergi oranını aşarsa verginin esnek olduğu söylenir. Marjinal vergi oranı ortalama vergi oranına eşit ya da ondan küçük olduğunda esnek olmayan vergilemeden söz edilir.

Vergi canlılığı ise, vergi gelirlerindeki otomatik değişmelerle birlikte idarece alınan önlemler neticesinde ortaya çıkan vergi gelirleridir. Vergi canlılığı, beklenmedik gelir artışlarının geçmişten günümüze vergi açısından tepkisini ölçmektedir. Ayrıca, ilgili mali kurallar ile birlikte mali durum ve gelecekteki mali zorluklar hakkında gelişmiş bilgi verir ve böylece maliye politikalarında geçmişte yapılan hataların tekrarından kaçınılması konusunda yardımcı olur⁸⁴. Bir vergi sisteminde vergi canlılığı, genellikle toplam vergi gelirlerinin milli gelir içindeki oransal değişimi ile ölçülür⁸⁵.

Toplam vergi canlılığı, gelir bazlı ve vergi bazlı vergi esnekliklerinin hesaplanması açısından kullanılır. Vergi bazlı esnekliği belirleyen faktörler (vergi oranları, muafiyetler, vergi yönetimindeki iyileştirmeler) politik amaçlar için önemli ölçümler yapmak amacıyla mali otoritelerin kontrolünü sağlar. Gelir bazlı esneklik ise

⁸³ Twerefou, D., F. Kwabena, A. Abey, O. Eric ve E. E. Asmah. **Buoyancy and Elasticity of Tax: Evidence from Ghana**, 2007, s.44.

⁸⁴ Haughton, J. "Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability", **Eager/Psge - Excise Project Methodological Note 1**, April 8, 2008, s.5.

⁸⁵ Twerefou, Fumey, Asmah ve Assibey, s.46.

ekonomik yapının büyümelere olan cevabıdır. İkisi arasındaki fark bu noktada oluşur. Vergi esnekliği, gelirdeki değişimlere karşı vergi gelirlerinin tepkisini, vergi canlılığı ise gelirdeki değişime karşı toplam vergi gelirlerindeki tepkiyi gösterir.

Vergi canlılığı ve esnekliği genel olarak gelirdeki değişimlere verilen cevaptır, ancak esnekliğin ölçümündeki önemli fark vergi sistemleri değiştirilemez ve vergi oranları, esasları ve yasalarında değişiklik yoktur. Böylece geçen yılın kuralları bu yıl da devam ederse, vergi esnekliği vergi gelirlerinin ne olacağını ölçmek ve oluşturmak için varsayımsal olacaktır⁸⁶.

Genel anlamda canlılık ve esneklik yorumlarında, birden daha küçük bir değer GSYH büyümesine karşılık gelen gecikmeli gelir büyümesini gösterirken birim esneklik hem vergi gelirinin hem de GSYH büyümesinin benzer olduğunu gösterir. Birden daha büyük bir değer vergi gelirlerindeki büyümenin GSYH büyümesini aştığına işaret eder. Benzer şekilde vergi canlılığının bir olması GSYH ile vergi geliri artışlarının uyumlu olduğunu işaret edecektir. Birden daha küçük bir canlılık değeri vergi gelirindeki büyümenin GSYH'daki büyümeden daha az olduğunu, birden daha büyük bir canlılık ise vergi gelirindeki büyümenin daha fazla olduğunu gösterir⁸⁷.

Vergi esnekliğinin biri aşması halinde vergi oranlarında sık sık ve geçici olarak değişime gitmeye gerek yoktur. Aksi bir durumda tüketimde bozulma ve yatırım kararlarında belirsizlik söz konusu olur⁸⁸.

2.2.2. Vergi Ahlakı ve Bilinci

Vergi ahlakı; mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirip getirmemesindeki davranış düzeyidir. Vergi bilinci ise; kamu hizmetleri için gerekli olan verginin önemini bilen bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerindeki isteklilik düzeyleridir.

⁸⁶ Qazi Masood Ahmed ve Sulaiman D. Mohammed, "Determinant Of Tax Buoyancy: Empirical Evidence From Developing Countries", **European Journal Of Social Sciences**, Vol.13, Nu.3, (2010), ss.408.

⁸⁷ M. Wayne ve A. Lennox, "Tax Buoyancies In Eastern Caribbean Central Bank Member Countries", **Presented at the Annual Review Seminar**, Research 112 Department, Central Bank of Barbados, Vol.27, Nu.30, (1999), s.1986.

⁸⁸ F. Mukarram, "Elasticity and Buoyancy of Major Taxes in Pakistan", **Pakistan Economic and Social Review**, Vol.XXXIX, Nu.1, (2001) s.75-86.

Bu isteklilik ne kadar yüksek olursa vergilendirmede istenilen amaca o kadar yaklaşmış olunur. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda yer alan vatandaşlar, ödeyecekleri verginin nerelerde kullanılacağını bilincindedir ve kendilerinde beklenen vergi yükümlülüklerini içtenlikle beklenildiği gibi yerine getirirler⁸⁹.

2.2.3. Vergi Kaybı

Vergi kaybı, mükelleflerin vergi ile ilgili konulara yeterince nüfuz edememeleri veya iyi niyetli davranışlarına rağmen düşük vergi ödemesine neden olmaları yanında, bilerek ve isteyerek daha az vergi ödeme çabalarının sonuçları olarak ifade edilebilmektedir⁹⁰. Dar anlamda vergi kaybı ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini olması gerekenin altında gerçekleştirme çabalarının bir sonucudur. Vergilendirme ile ilgili görevlerin süresi içinde yerine getirilmemesi nedeniyle, verginin zamanında tahsil edilmemesi veya eksik tahsil edilmesi şeklinde de ifade edilebilen vergi kaybı, günümüzde değişen önem ve büyüklüklerde olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde çeşitli problemleri meydana getirmektedir⁹¹.

2.2.4. Vergi Kapasitesi

Vergi kapasitesi, ülkelerin vergi gücünün aşması konusundaki sınır⁹² veya kamu alanında devletin sunmuş olduğu hizmetlere istinaden oluşan harcamaların dengelenmesi adına, vergiden yararlanma yetisinin sınırlarını yansıtan, vergi yükümlülerinin bireysel ve ailelerinin hayatlarının minimum seviyede idame ettirilmesi adına gerekecek kazancın üzerindeki oranı ifade eden vergi kapasitesi, genel olarak ülke ele alındığında bütün vergi yükümlülerinin tamamını içermektedir⁹³.

Toplumun kazancının bir miktarının vergi sayesinde kamu gücünün mali ayırımı yönelik uygunluğunu yansıtan vergi kapasitesi, milli gelirin minimum geçim

⁸⁹ İ. Organ ve B. Yegen, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt.27, Sayı.4, (2013), s.243.

⁹⁰ S. Aydın, "Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.178, (2003), s.19.

⁹¹ Aydın, s.20.

⁹² Ö. Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 1. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009, s.319.

⁹³ Akdoğan, s.176.

giderleri bakımından bakiyesini yansıtmaktadır. Buna karşın minimum geçim seviyesinin ise objektif bir saptaması bulunmamaktadır. Bireylerin niteliklerine, ülkenin gelişmişlik seviyesine ve ana vergilerine oranla görülen farklılaşma, teknoloji ve devlet algısının farklı bir boyuta geçmesi sonucunda gün geçtikçe bir değişim meydana gelmektedir⁹⁴.

Vergi kapasitesini etkileyen faktörler olarak⁹⁵;

- Gelir
- Vergi Oranları
- Vergi Kaynağı
- Vergi Sistemine Olan İnanç
- Vergi Afları
- Vergi Denetiminin
- Cezaların Caydırıcılığı
- Vergi Ahlakı
- Politik Karar alma Sürecine Katılım
- Vergi Bilinci
- Vergi Kültürü
- Vergi Rekabeti
- Dış Ticaret
- Tarım ve Madencilik Sektörünün Ekonomideki Toplam Payı

sayılabilir.

Vergi konusunda kapasite saptamasına neden olan ekonomik unsurların belirlenmesi bu alanda etkin bir açıklamaya meydan vermektedir. Bahsedilen ekonomik unsurlar genellikle, kişi başına gelir seviyesi, gelir dağılımı, iktisadi bakımdan ülkenin dış sektörlere açıklık durumu ve finansal durumun parasallaşmasının Gayri Safi Milli Hasıla kapsamındaki oranları şeklinde ifade edildiğinde tüm bu faktörler bilgi olarak ele alınarak Vergiler / Gayri Safi Milli Hasıla miktarı vergi kapasitesini oluşturmaktadır.

⁹⁴ Nadaroğlu, s.290.

⁹⁵ A. Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.3, Sayı.5, (2018), s.58.

Kişi başına düşen gelire bakıldığında vergi kapasitesine etki ettiği görülerek, bu vergi diliminin optimum olması konusunda söz konusu kapasitenin artacağı belirtilmektedir. Kısacası vergi kapasitesi, finansal etkinliğin direkt bir unsuru şeklinde değerlendirilerek, artış görülmesi halinde milli gelirinde yükseldiği, kapasitenin bu gelir seviyesinin üzerine çıktığı ifade edilmektedir.

Gelir dağılımındaki eşitsizlikler vergi kapasitesini artırmaktadır. Başka bir deyişle gelir dağılımındaki eşitsizliğin artışı doğrultusunda vergi kapasitesi artacaktır. Çünkü, vergi kapasitesi, en az geçim harcamalarının üstünde kalan gelir seviyesinin üzerinde, gelirden daha yüksek oranda artmaktadır.

Toplam dış ticaretin, yani ithalat ile ihracat toplamının GSYH'ya oranı ekonominin dışa açıklığının göstergesidir. İhracat ve ithalatın artmasına paralel olarak gümrük vergi ve resimleri artmaktadır. Dışa açıklığın vergi yapısına etkileri özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından geçerlidir. Yani dış ticaretten alınan vergiler, az gelişmiş ülkelerde vergi sisteminin önemli bir belirleyicisidir.

Ekonominin paralı değişimlere açılma derecesi, yani ekonominin parasallaşması vergi kapasitesini etkilemektedir. Ekonominin önemli bir kesiminde üretim ve tüketimin kendi içinde gerçekleşmesi durumunda, özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin uygulama alanı sınırlandırıldığı için vergi kapasitesi azalmaktadır. Ayrıca alışverişe konu olmayan gelirlerin saptanmasındaki güçlük nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilerde de sorunlarla karşılaşmaktadır.

Vergi kapasitesinin belirlenmesinde, mükelleflerin dürüstlüğü, vergi idaresinin ahlaki ve teknik açıdan yeterliliği, toplumun üretici-tüketici kısmı itibariyle dağılımı ve halkın harcama-tüketim alışkanlığı gibi toplumsal faktörler de etkili olmaktadır. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılarak fiziki koşulların iyileştirilmesi vergi kapasitesinin kavranabilmesi bakımından yarar sağlayacaktır. Vergi dairelerinin modernize edilerek bilgisayar kullanımında etkinlik sağlanması, istihbarat arşivleri kurulması, teknolojik gelişmelere ayak uydurulması vergi kapasitesinin kavranması bakımından önem taşımaktadır.

Siyasi bakımdan vergi kapasitesi de, iktisadi ve toplumsal faktörler bakımından vergi kapasitesinden farklıdır. Siyasi bakımdan vergi kapasitesi, kaynakların ne miktarının kamu sektörüne aktarılıp, devlet tarafından kullanılacağı konusunda siyasi otoritenin kararına dayanmaktadır. Ülkenin iktisadi sisteminin merkezi planlı bir ekonomi veya serbest piyasa ekonomisi olmasına göre vergi kapasitesi farklı olmaktadır. Yani ekonomide özel sektör parasallaşma düzeyinin yükselmesi, pazar için üretimin yaygınlaşması demektir.

Türk vergi sisteminde vergi kapasitesini artıracı faktörlerin başında mevzuatın sadeleşmesi ve vergiye gönüllü uyumu artıracı uygulamalar gelmektedir. Kamu harcamalarında “şeffaflık” vergi ahlakının, bilincinin ve kültürünün ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun gelişmesindeki diğer bir önemli faktördür. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye, hangi amaçla ve ne kadar harcandığını bilmeleri (güvenlik meseleleri dışında) şeffaflık ilkesinin bir gereği olmalıdır. Bu açılarından bütçenin mali saydamlık, açıklık ilkeleri başta olmak üzere diğer bütün çağdaş ilkelere riayet edilmelidir. Bunun için Kesin Hesap Kanunu’nun bu ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi ve açık-anlaşılır bir raporla kamuoyuna duyurulması gerekmektedir.

2.2.5. Vergi Gayreti

Vergi Gayreti, vergileme kapasitesinin mevcut durumuna oranla meydana gelen vergi ödeme yetisi anlamını taşımaktadır. Vergileme konusuna sınırı oluşturan kapasitenin mevcut hali, kültür, etik ve tarih vb. konularla finansal ya da sosyal bazı kıstaslara göre vergi yükümlülerinin ödeme yetisi ve gönüllülüklerini meydana getirmektedir⁹⁶.

Vergi gayreti hakkında ilk çalışma Lotz ve Morgs tarafından 1972 yılında kişi başına düşen GSYH ölçü olarak kullanılarak 72 ülkeye ait verilerinin incelenmesidir. Fakat kişi başına düşen GSYH’nın vergi gelirleri üzerinden etkili analiz imkanı sağlamadığı sonucuna varan araştırmalarda mevcuttur.

⁹⁶ M. Kaynak, **Kalkınma İktisadi**, 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.418-419.

Vergi gayreti, eyleme dönüşen vergi çabası, vergi kapasitesi şeklinde saptanabilecek vergi miktarı olarak ifade edilmektedir. Vergi çabası miktarı, mevcut vergi kapasitesinin tamamından yararlanılıp yararlanılmadığının tespiti olarak da tabir edilmektedir. Vergi gayretinin birin altında olması halinde kapasiteden tamamen yararlanılmadığı, birin üzerinde olması halinde ise verimli bir şekilde yararlanıldığı kısacası mevcut kapasiteden fazla vergi gayreti olduğu ifade edilmektedir. Vergilemenin iktisadi çerçevesi, ülkeye dair vergi yükünün finansal açıdan olumsuz etki yaratmadan optimum düzeyde kullanılması olarak belirtilmektedir. Söz konusu sınırın üzerine çıkılması, üretim ve gelirin pay edilmesi konusunda önemli sorun yaşanması bakımından sosyal baskı ve isyan gibi sebeple olması bakımından siyasal olaylara neden olmaktadır. Bundan dolayı vergileme bakımından güvenlik sınırı şeklinde de tabir kullanılmaktadır.

Bir ülkenin vergi kapasitesi kullanıldığı zaman vergilemenin sınırına gelinir. Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) vergi gayretini hesaplamak için kullandığı yöntemde, vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasıllarına oranları ile kişi başı gelir ve sanayi sektörünün büyüklüğü gibi çeşitli göstergeler birbirleriyle ilişkilendirilmektedir.

Bu yaklaşıma göre önce bir ülkenin vergi oranının ne olması gerektiği tahmin edilmekte, sonra tahmin edilen oran ile gerçekleşen oran birbirleriyle karşılaştırılmaktadır. Eğer, gerçek oran tahmin edilen orandan büyük ise o ülkenin vergi gayretinin yüksek olduğu belirtilmektedir. Yok, eğer, gerçek oran tahmin edilen orandan düşükse ülkenin vergi gayretinin düşük olduğu söylenmektedir.

Toplum çeşitli sebeplerle vergi kaçakçılığı yahut vergiden kaçınma yollarına başvurmaktadır. Genel olarak bahsedilecek olursa toplumun vergi sistemindeki adalete olan inancındaki azalış, sistemi anlamadaki yetersiz bilgilendirme sebeplerin başında gelmektedir. Toplumun bilgilendirilmesi ve adalete olan güvenin tahsis edilebilmesi noktasındaki en büyük sorumluluk ise kamuya düşmektedir. Vergi gayretinde azalmaya sebebiyet bu etkenlerin azaltılması için dijital dünyadan faydalanmak suretiyle konu hakkında toplum yeterince bilgilendirilmelidir. Bu sebeple son dönemlerde internet ortamında kolay ve anlaşılır elektronik sistemlerin kurulması, iletişimin güçlendirilmesi açısından reklam faaliyetlerinin yapılması sürecin yönetimi açısından elzemdir.

E-Dönüşüm uygulamaları sayesinde mükellefler vergi sistemini daha yakından tanımakta ve ilgili birimlerle daha hızlı iletişime geçerek istedikleri bilgiye daha rahat ulaşmaktadır. Bu şekilde vergi ahlakı ve bilinci gelişmekte olup, vergi gayretinin artması sağlanmaktadır.



BÖLÜM 3

MUHASEBEDE E-FATURA VE E- DEFTER UYGULAMALARI

3.1. Muhasebede E-Fatura Kavramı

Gelişim gösteren teknolojilerle beraber vizyonu geniş olan birkaç kişinin vergi otoriteleriyle kağıt faturalar yerine ne tür bir fatura sistemi ticari hayat ihtiyaçlarını iyi bir şekilde karşılayabilir tartışması yaşanmıştır. Satıcıların fatura sistemlerindeki datalar ile alıcıların ERP (Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)) sistemi dataları herhangi bir kağıt faturaya ihtiyaç olmadan, transfer edilerek e-faturayı ortaya çıkarmıştır. Bu süreçte denetim mekanizmaları ve vergilere uyumlulukla desteklenme ihtiyacı doğduğundan dolayı da dijital imza meydana gelmiştir. Bu imza, faturadaki orijinal imza yerine geçmez ve yalnızca veri bütünlüğünün teyidi ve fatura özgünlük ispatı için kullanılır.

E-fatura, vergi uyumu ya da delil amacıyla kağıt fatura kullanılmadan elektronik format üzerinden fatura gönderimi, alımı ya da saklanmasıdır. Vergilere uygunluğunun teyit edilmesi için kağıt olarak tutulması gerekmez. Gelen kağıtların faturalarını taramak ya da e-fatura mesajlarını kağıt bazlı orijinal belgeler ile paralel olarak alınıp gönderilmesi, yasal olarak e-fatura yerine geçmemektedir.

Son zamanlarda firmaların verimliliklerini arttırmaları amacıyla bilgi ve teknoloji alanlarında ciddi gelişimler gözlemlenmiştir. Bu anlamda ortaya çıkmış olan e-fatura uygulaması işletmelerdeki verimin artmasında yeni bir uygulama şeklinde karşımıza çıkmıştır⁹⁷. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanmış olan gelişimler son zamanlarda yüksek bir ivme kazanmıştır. Bu gelişmeler muhasebe uygulamalarını da etkilemiş ve geliştirmiştir.

⁹⁷ B. H. Ortega, "What Motivates Firms to Adopt E-Invoicing? The Effect of Perceptions and Competitive Environment", *Universia Business Review*, (2009), s.96.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanmakta olan gelişmelerin muhasebe uygulamalarına olan en son yansımaları e- fatura ve e-defterdir⁹⁸. Ülkemizde e-devlet projesinin başlamasıyla birlikte bilgi sistemlerinin elektronik ortama taşınmasıyla e-beyannameler, e-bildirgeler, e-faturalar, e-defterler, e-tebligatlar gibi yeni uygulama sistemleri muhasebe dünyasında yer edinmiştir⁹⁹.

Fatura kelimesi, V.U.K.'da "satılmış ürün ya da yapılmış iş karşısında müşterilerin borçlandıkları meblağları göstermek için ürünü satan ya da işi gerçekleştiren tüccarlar tarafından müşterilere verilmiş olan ticaret vesikasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Elektronik fatura ise, veri formatları ve standartları Gelir İdare Başkanlığınca belirlenmiş olan, V.U.K. gereğince bir faturada bulunması gereken bilgileri içeren, satıcılarla alıcılar arasında olan iletişimin merkezi bir ortam üzerinde gerçekleştirildiğini gösteren elektronik bir belgedir¹⁰⁰.

Dünya üzerinde en yaygın elektronik belge, e-faturadır. Aynı zamanda, kamu ve özel sektörler üzerinde eşit derecede önem taşır. Bunun yanı sıra, e-faturanın kabul edilmesi ve uygulanmasında pek çok engel ile beraber işlerlik sorunu vardır. E-faturanın küresel standardizasyonu yoktur ve dünya üzerinde e-fatura kullanım oranı ülkelere ve sektörlere göre değişmektedir. Kobiler ise genellikle e-fatura kullanmamaktadır.

E-fatura, biçim hükümlerinden bağımsız bir şekilde V.U.K.'na göre düzenlenmesi şart olan belgelerde bulunan bilgileri içermekte olan elektronik kayıtların tamamıdır¹⁰¹. Farklı bir deyişle, e-fatura; ticaret işlemlerinde kullanılan faturaların elektronik ya da farklı iletişim araçları yoluyla alıcılara aktarılmasıdır .

E-fatura, hizmeti, verilerin belirli bir ağın üzerinden karşı tarafın bilgi işlem sistemine aktarılması düzenidir. Bu uygulama, kağıt faturalara göre daha pratik, şeffaf ve hızlı erişime sahiptir¹⁰².

⁹⁸ H. Aykın, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.110, (2002), s.138.

⁹⁹ S. Tuncer, "E-Fatura Uygulamasında Son Durum", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.126, (Haziran 2014), s.10.

¹⁰⁰ U. Doğan, "E-Fatura Oluşturma Yöntemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.386, (2013), s.49.

¹⁰¹ R. Kumkale, **Bütün Yönleri İle E-Fatura & E-Defter**. 1.baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.89.

¹⁰² J. Lian, "Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption in Taiwan: An Empirical Study", **International Journal of Information Management**, Vol.35, (2015), s.100.

3.1.1. E-Fatura Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Elektronik fatura, 1960 yılının başlarında demiryolu sektöründe, verilerin belirli bir noktadan belirlenmiş öteki noktaya aktarılmasını sağlayan elektronik veri transferiyle kullanılmaya başlanmıştır. Elektronik verilerin transferi sisteminin perakendecilik sektörünün kullanılmaya başlanmasıyla 1970’li senelerde elektronik veri transferi standartlaşmış bir forma kavuşmuştur. Zaman içerisinde bu sistemi kullanmakta olan büyük işletmelerin ilişkide oldukları şirketleri de sistem içerisinde dahil etmişlerdir. Büyük işletmelerin farklı ülkelerinde olan kendi işletim sistemlerinin kurulmasıyla çalışılmaya başlanmasıyla beraber e-fatura dünyada yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır¹⁰³.

Dünya üzerinde gelişim gösteren teknolojiyle beraber e-fatura konusunda da gelişmeler yaşanmıştır. 1998 senesinde bilgi işlem servislerince kolay bir şekilde okunacak belgeler oluşturmaya yarayan XML standardı tanımlanmıştır. Farklı sistemler arasında veri alışverişini sağlayan bu sistemin pek çok alanda ve özellikle de fatura değişimlerinde yaygın bir şekilde kullanılmıştır¹⁰⁴.

Avrupa’da e-faturanın kullanımı 2001/115/EC sayılı KDV direktifleri ve 2006/112/EC sayılı KDV Ortak Sistemi hakkında AB Direktifiyle yaygınlaştırılmıştır. Bu direktiflerle e-fatura, arşiv ve KDV uygulamalarının basitleştirilmesi ve modernleştirilmesi işlemi yapılmıştır¹⁰⁵.

İşletmelerin zaman içerisinde mali avantajlarla ve değerler oluşturulması açısından e-faturaya ilgi duyulmaya başlanmıştır. Özel sektörün yanı sıra devlet kurumları, kamu harcamalarının kontrolleri ve etkinliklerini arttırmak amacıyla elektronik fatura kullanımına geçilmiştir. Yayınlanmış olan direktifler doğrultusunda AB’ye üye olan ülkelerin e-faturayı yaygınlaştırması için farklı adımlar atılmaya başlanmıştır. Bu adımlardan en önemli olanı kamu kurumlarıyla fatura işlemlerini sanal ortamda oluşturulmasını mecbur kılarak e-fatura kullanılmasını arttırmıştır.

¹⁰³ E-Fatura Tarihçesi, <https://www.hikayesigirisim.com/e-fatura/> (11 Kasım 2020)

¹⁰⁴ Doğan, s.75.

¹⁰⁵ E. Turaç, “E-Fatura Uygulaması ve Beklentiler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.199 (2009), s.119.

Ülke bazında e-fatura kullanımlarına bakılacak olursa en etkin ülke olarak İsviçre çıkmaktadır. Belçika ve İskandinav ülkeleri de e-belge sistemlerinin kurulmasında hızlı bir şekilde yol alan ülkelerdendir. Hollanda, şirketlerin muhasebeleriyle ilgili bilgilerin ve defterlerin hepsini elektronik ortamda tutabilmektedir¹⁰⁶.

Latin Amerika’da kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve kaçakçılığın önlenme çalışmaları sonucunda e-fatura sisteminin uygulanma zorunluluğu getirilmiştir¹⁰⁷.

Ülkemizde e-devlet projesinin başlattığı ve hayata geçirilmeye çalışılan bilgilerin elektronik ortamlara aktarılmasında Gelir İradesi Başkanlığı ilk adım olarak E-Fatura Kayıt Sistemi’ni aktifleştirmiştir. Sonrasında yayınlanmış olan tebliğler ve sirküler ile e- fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları başlatılmıştır¹⁰⁸.

3.1.1.1. Dünyada E-Fatura Sisteminin Gelişimi

Dünya üzerinde Avrupa ülkelerinde fatura bütünlüğü ve özgürlüğü, elektronik imzayla ya da Avrupa Komisyonu’nun 1994’teki önerisine dayanan değişim anlaşmalarında bulunan güvenilir EDI veya faturayla satışı birbirine bağlayan iç kontrol süreçleriyle sağlanması vergi idareleri tarafından kabul edilmektedir. Avrupa’da e-faturanın bütünlüğü ve özgürlüğü üç yöntemden biri kullanılarak sağlanır. Bunlar¹⁰⁹;

- Nitelikli Elektronik İmza, Gelişmiş Elektronik İmza,
- Elektronik Veri Transferi,
- Denetim iznidir.

Bu yöntemler sayesinde e-faturalara ait olan özgürlük ve bütünlük sağlanmaktadır. Gerekenler sağlandıktan sonra e-faturaların elektronik ortamda saklı

¹⁰⁶ A. Kaya, “Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişim Sürecinde Geline Son Nokta”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.58, (2008), s.58.

¹⁰⁷ Doğan, s.276

¹⁰⁸ A. Yıldırım, “Ülkemizde Elektronik Fatura”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.386, (2013), s.115.

¹⁰⁹ T. U. Kocamış ve M. Kekeç. “Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye’de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.348, (2017), s.97.

tutulması gereklidir. Vergi oranları düşük olan ülkelerde e-faturanın bütünlüğü ve özgünlüğünün sağlanacağı yöntem işletme kararına bırakılmıştır¹¹⁰.

Ülkelerin e-fatura kullanımları ve denetimi şu şekildedir;

Fransa:

- Kanunları alıcı ve satıcıların aynı biçimde kullanmalarını zorunlu kılmaktadır.
- İşletmelerin servis sağlayıcısı kullanmaları durumunda, faturaların düzenleme yetkisini servis sağlayıcılarına vermesi gereklidir.
- E-faturalar, vergi idarelerine yaptıkları bildirimlerde, çevrimiçi erişimlerinin sağlanması şartıyla, öteki AB ülkelerinde saklı tutulabilir.
- E-fatura aşamalı bir şekilde zorunlu hale gelecektir.
- Defter ve belgelerin denetimi 3 yıl ile sınırlandırılmış olup, geriye dönük 3 yıl önceki belgeler incelenebilmektedir.
- Vergi kaçakçılığının önlenmesi noktasında vergi denetimlerine çok önem veren Fransa'da 2011 yılı itibariyle vergi polisi uygulaması da hayata geçirilmiştir. Vergi polisleri hakimlere karşı sorumlu olup, mükelleflerin telefonlarını dinleme, sorgulama ve gözaltına alma konusunda yetkilendirilmiştir¹¹¹.
- Fransız vergi inceleme elemanlarının, maliye müfettişlerinin ve vergi polislerinin yaptığı denetimler sırasında bilgi teknolojilerinden de yararlanılmaktadır. Fransa Maliye Bakanı tarafından açıklandığı üzere 2019 yılından itibaren sosyal medyada yapılan paylaşımlar incelenerek düşük gelir beyan eden ancak lüks yaşam tarzına sahip olanların tespit edileceği ve vergi yolsuzlukları ile mücadele edileceği belirtilmiştir¹¹².

¹¹⁰ Kocamış ve Kekeç, s.244.

¹¹¹ F. Beşel ve T. Gürdal, "Almanya ve Fransa'da Vergi Denetimi", **2nd International Congress On Political, Economic And Social Studies (ICPESS)**, 19- 22 Mayıs 2017, Sarajevo / Bosnia, s.195.

¹¹² **Timeturk**, "Fransa'da Sosyal Medya Hesaplarına Vergi Denetimi" <https://www.timeturk.com/fransa-da-sosyal-medya-hesaplarina-vergidenetimi/haber-990851>, (01.04.2019)

Almanya:

- İş kontrollerine dayanan denetim izleri yöntemlerinin yanında Avrupa Komisyonu'nun 1994 tavsiyelerine dayanarak değişim anlaşması olan nitelikli e-imza, Almanya'da e-faturaların bütünlüklerini ve özgünlüklerini garantileyen yöntemler olarak kabul edilir.
- Özel arşivleme şartları vardır.
- E-faturalar, vergi idarelerine bildirim yapımları ve çevrimiçi erişimler sağlamaları şartıyla diğer AB üyesi devletlerde saklanabilmektedir.
- Bir yıl içinde ticari-zirai işletme ve serbest meslek sahipleri dışında 500.000 €'dan fazla safi gelir elde edenler kayıtsız şartsız vergi denetimine tabi olabilmektedir¹¹³.
- İncelenecek mükelleflerin tespit edilmesi yoklamalar ile yapılmakta olup inceleme elemanlarına bildirim ve beyannameler üzerinde sınırlı düzeltme yetkisi verilmiştir.

İtalya:

- E-faturaların bütünlükleri ve orijinallikleri, pek çok yöntemle garantilenebilir.
- E-faturaların elektronik ortam üzerinde saklanma şartı vardır.
- E-faturaların arşivlenmesinde bazı özel gerekçeler bulunur.
- Faturaların düzenlenmesi bir hizmet sağlayıcısına yaptırılmış ise, faturada hizmet sağlayıcısı tarafından satıcılar adına verildikleri belirtilir.
- Vergi Müfettişleri Merkez Servisi, yaptığı incelemeler ve istihbari bilgiler ışığında toplanan verilerle riskli mükellef gruplarını oluşturarak rapor haline getirmektedir. Ekonomi ve Maliye Bakanına sunulan bu rapora istinaden yıllık olarak denetlenecek mükelleflerin listesi belirlenmektedir¹¹⁴.

¹¹³ A. Değirmendereli, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.37, (2015), s.22.

¹¹⁴ Çavuş, A. "Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları", (**Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006), s.40.

Birleşik Krallık:

- E-faturalarda, özgünlük ve bütünlük sağlanmasına dair yöntem örnekleri, listelenmiştir.
- E-faturalar, şahsi verilerin depolanmasına ilişkin olarak Avrupa verim koruma ilkelerine saygı gösteren diğer AB ülkeleri ve üçüncü ülkelerde saklanmaktadır.
- Paralellik kapsamında hem e-fatura hem de klasik fatura düzenlemelerine sadece belirlenen süre içerisinde izin verilmektedir¹¹⁵.
- Denetime tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi önceki dönemlerde yapılmış incelemelerin istatistikleri kullanılarak yapılmaktadır.
- İngiltere’de 2009 yılından itibaren mükellef ile idare arasındaki ilişkinin iyileştirilmesi amacıyla “Tax for Bussines” kampanyası kapsamında mükelleflerin vergi ile alakalı sorunlarının çözümü için internet ve görsel medya gibi alternatif kanallar kurulmuştur¹¹⁶.
- Yapılan anket çalışmaları sonucunda İngiltere Gelir İdaresi en güvenilir kurum seçilerek kamuoyundan başarı ödülünü almıştır. Bu durumun sebebi olarak İngiltere Gelir İdaresinin çalışmalarını kamuoyuyla sürekli bilgi paylaşmasına yorulmuştur¹¹⁷.

Rusya:

- E-faturalar düzenlenerek dijital şemalara uygun bir şekilde imzalanmalıdır.
- E-fatura ve faturaların ulaşması teyidi, fatura alıcıları arasında düzenlenip, değiştirilmelidir.
- E-faturaların içeriklerindeki bütünlük ve orijinallik, yerel bir şekilde akredite edilmiş bir sertifika yetkilisince verilen nitelikli bir sertifikaya dayanması gerekli e-imza ile garantilenmektedir.
- E-faturalar verilen biçimlerde ve formatlarda saklanmalıdır.

¹¹⁵ Bruno Koch, “Tax-Compliant Global Electronic Invoice Lifecycle Management”, **A TustWeaver White Paper**, 2013.

¹¹⁶ Konukçu Önal, D. “Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”, (Yayımlanmış Doktora Tezi. Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Gazi, 2011), s.127.

¹¹⁷ Konukçu Önal, s.136.

- Dört yıl boyunca faturanın saklanması zorunluluğu vardır.

İsviçre:

- Gelişmiş Elektronik İmza sistemiyle çalışmaktadır. Bununla beraber fatura bütünlüğü ve özgünlüğünü sağlamak için genel olarak akıllı kartla imza oluşturulması donanımı gerekir.
- E-faturanın hem düzenlenmesi hem de teslim edilmesi işlevleri için, açıkça bir anlaşma yapılması gerekir.
- E-faturalar, faturaların okunurluğunun bozulmaması şartıyla, vergi otoritelerine çevrimiçi erişim sağladıklarında ve değerlendirmelerin mümkün olması şartıyla, hiçbir bildirim yapmadan yurtdışında saklanabilmektedir.
- Alıcıların İsviçre federal yönetim organı olması ve sözleşme tutarlarının en az beş bin İsviçre Frangı olan bütün işlemlerde e-fatura işlemleri şarttır.

Ukrayna:

- E-Fatura bu ülkede zorunludur.
- Gereken e-fatura şekli XML'dir.
- E-fatura, vergi faturaları birleşik kayıt defterinde kayıtlı tutulmalıdır.
- E-faturaların imzalanması işinin farklı bir işletmeye aktarılması, noter tasdikli vekaletlerle satıcılar tarafından yetkilendirilen kişilere izin verilmesiyle kabul edilir.

Çin:

- Bu ülkede e-faturaya tam olarak izin verilmemektedir.
- Elektronik ortamda düzenlenen faturalar PDF formatında olmalıdır.
- Faturalara ait olan özgünlükler ve bütünlükler, elektronik imzalarla sağlanmalıdır.
- 2016 yılının Mart ayından itibaren KDV kullanmaya başlayan sektörler vardır. Havayolları, catering hizmetleri bunların başında gelmektedir.
- E-faturayı pilot uygulama şeklinde kullanmaktadır.

ABD:

- Alınan satış vergisi, işletmeler arasındaki faturaların vergilendirilmemesinden dolayı KDV'den başka bir sistemle çalışmaktadır.
- E-ticaret belgelerinin vergi tanıma yaklaşımları, işlemlerin kendilerine göre daha az vurgu yaparken, işlemlerin kayıtları sanal ortamda tutulmasına daha fazla önem verir.
- Uygulamaların esaslarının belirlenmesi ve denetimin icrası federal hükümetin vesayetinde bulunan Hazine Bakanlığı'nın İç Gelir Servisince yapılmaktadır. Mükellefler ile devlet arasında adil ve tarafsız bir kurum olan "Ulusal Mükellef Avukatlığı" nca (National Taxpayer Advocate), mükelleflerin karşılaştığı sorunların çözümü ve mükellef haklarının savunulması noktasında ABD Kongresine rapor verilmektedir¹¹⁸.
- Denetime tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesinde risk analiz programları kullanılmaktadır. Bu programlardan bazıları; Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF- Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayırdedici Endeks Formülü (UI DIF-Unreported Income Discriminant Index Formula), Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program (IRP) Audits) ve Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP) ve Ulusal Araştırma Programı (NRP)dır¹¹⁹.
- ABD'de mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamada üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; mükellefleri tıpkı bir müşteri gibi görerek onunun ihtiyaçlarını ve taleplerini anlamak ve karşılamak, vergi kanunlarını ve uygulamalarını kolaylaştırmak ve anlaşılabilir hale getirmek ve inceleme yoluyla mükellefin vergiye uyumunu sağlamaktır¹²⁰.

¹¹⁸ N. Kol, "Türkiye'deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.132, (2019), s.120.

¹¹⁹ Kol, s.115.

¹²⁰ N. Kayağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde İnceleme**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006, s.73.

- ABD’de çok fazla inceleme yapmak yerine risk odaklı inceleme yapma anlayışı incelemelerin etkinliğini artırmada başarılı olmuştur¹²¹.

Açıklandığı üzere dünya üzerinde büyük ülkelerin çoğu e-fatura sistemine geçiş sağlamıştır. Hem maddi hem de vakit tasarrufu olan bir uygulamadır. Öncesinde pilot şeklinde uygulayan ülkelere sonrasında bu bilgileri elektronik ortama taşınmasıyla sistem atlamıştır¹²².

3.1.1.2. Türkiye’de E-Fatura Sisteminin Gelişimi

Ülkemizde E-fatura, veri format ve standartlarıyla Gelir İdaresi Başkanlıkları tarafınca standartlaştırılmış, Vergi Usul Kanunları gereğince bir faturada olması gerekli bütün bilgileri içeren, satıcılarla alıcılar arasındaki iletimlerin GİB merkezi platform üzerinden gerçekleştiği, değiştirilmez bir biçimde mühürlenmiş, güvenilir, vakit ve nakit tasarrufu sağlayan elektronik belgedir. E-Fatura, kağıt faturayla aynı hukuk özelliklerini taşımaktadır.

Bu uygulama ülkemizde 5 Mart 2010’dan itibaren aktif bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Alt limit 10 Milyon TL satış gelir beyanı veren bütün mükelleflerin sonraki yıllarda yani cironun gerçekleşmiş olduğu seneden bir sene sonra E-fatura ve e-defter uygulamalarını kullanması şarttır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda bulunan 1 ve 3 sayılı listedeki ürünlerin imal edilmesi, ithal edilmesi, teslim edilmesi vb. faaliyetler sebebiyle EPDK lisansı almış olan mükelleflerin E-fatura ve E-defter kullanması şartı getirilmiştir.

10.12.2013 tarihine ait olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunlarında ekli olan cetvelde bulunan kuruluşların ve iktisadi kamu kuruluşlarının e-fatura ile e- defter şartı bulunmaz. İşletmelerde evrensel işletme dilinin gereksinimlere göre özelleştirilmesi basit, anlaşılabilir ve yönetilen olmasından dolayı oldukça kabul görmüştür. Avrupa’da UBL’yi (Universal Business Language (Evrensel İş Dili)) ilk

¹²¹ Kol, s.119.

¹²² Koch, 2016.

kullanan ülke Türkiye'dir. Günümüzde Avrupa'da 17 ülke daha bu sistemi kullanmak için çalışmalarına devam etmektedir.

E-fatura, değerli bir kâğıda basılmış, faturaya karşılık bilgileri içeren, belirli bir formatın standartlaşması yapılmış, değiştirilmez olarak mühürlenmiş elektronik bir belgedir. Bu yeni bir belge çeşidi olmamakla beraber, kâğıt faturayla aynı hukuk özelliklerine sahiptir. Zorunluluk alanına girmeyen mükellefler de süre sınırlarına bağlı olmadan gönüllü bir şekilde, e-fatura uygulamasını kullanabilirler. Fatura gönderileceği zaman hazırlanıp üstüne düzen tarihi, saati ve dakikası ile 'İrsaliye yerine geçer.' ibaresi yazılarak, kâğıda bastırılıp irsaliye şeklinde kullanılabilir.

E-fatura dönemi ülkemizde oldukça büyük bir kâğıt israfının önüne geçmiştir. Yapılan tüm ticari işlemlerin kâğıt faturalar üzerine yazılma boyutunu değiştiren e-fatura, bütün işlemleri elektronik ortamlara taşıyarak satıcılar ve alıcılar arasındaki iletişimi güçlendirmiştir. Herhangi bir kaybolma, yıpranma, silinme durumu olmayan e-fatura uzun süre boyunca saklanabilir ve gerektiğinde kullanılabilir¹²³.

3.1.2. E-Fatura Sisteminin Avantajları

E-Fatura uygulaması, faturanın düzenlenme maliyeti, faturanın gönderim maliyeti ve diğer pek çok konuda faturayı düzenleyen ve kabul eden taraflara ciddi derecede mali avantaj sağlar¹²⁴. E-Fatura uygulamasındaki düşük maliyet, faturadaki yanlışlıkların daha az olması ve posta işlemlerinin ortadan kaldırılması da dahil olmakla beraber birçok imkân sağlamaktadır¹²⁵.

E-Fatura genelde işletme verimini arttıran, maliyeti düşüren, güvenli ve denetleme işlemlerini basitleştiren bir uygulamadır¹²⁶. Bu uygulamanın kullanıcılarına

¹²³ C. Çakır, "E-Devlet Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri". **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Cilt.4, Sayı.7, (2015), s.43.

¹²⁴ R. Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**. 6.baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ocak 2012. s .104.

¹²⁵ Ortega, s.16.

¹²⁶ J. B. Romao, "Benefits Management for an E-Invoice Process", **Portuguese Journal of Management Studies**, Cilt.15, Sayı.2, (2010, s.143).

sağlayacakları faydalar genel bir anlamda Yanık ve Karadaş tarafından şu şekilde sıralanmıştır¹²⁷.

- Kağıt fatura kullanımında azalma yaşanacağından dolayı baskı ve kağıt giderlerinde azalma görülmesi,
- Arşiv maliyetlerinin ortadan kalkması,
- Bilgi ve belge denetiminin çok daha kolay denetlenmesi,
- Faturanın kayıta alınma sürecinin kısalması ve kayıta yapılan hataların azalması,
- Gönderimi sağlanan ve alınan faturalarda anlık ulaşımların sağlanması,
- Uluslararası şirketlerle entegrasyonunun daha kolay bir şekilde sağlanacak olması,
- Vergide yaşanacak kayıpların ve kaçakların önüne geçilmesi,
- Vergi denetlemelerinin hızlı ve etkili bir biçimde yapılması,
- Çevreye verilen katkıdır.

E-fatura uygulamasıyla alıcı ve satıcılar açısından oldukça yüksek bir tasarruf sağlanmaktadır. Bu uygulamayı kullanmak satıcılar için kağıt faturalara göre %57, alıcılara göre ise %62 tasarruf sağlamaktadır. İşletmelerin e-fatura uygulamasına geçmek için yaptıkları harcamaları 6-18 ayları arasında amorti etmeleri gereklidir¹²⁸.

3.1.3. E-Fatura Sisteminin Dezavantajları

Bu uygulamanın kullanıcılar tarafından benimsenmesine engel olan birtakım sebepler vardır. Dezavantaj olarak görülen bu sebepler bazen zihinsel bazen de teknik bir biçimde ortaya çıkar. E-fatura uygulamasının ülkemizde mevcut olan dezavantajlarını Tuncer şu şekilde sıralamıştır¹²⁹;

- Zorunlu olduğu halde birtakım Kamu İktisadi Teşekküllerinin bu uygulamaya geçmemesi; E-fatura uygulama kapsamında uygulamaya

¹²⁷ R. Yanık ve A. Karadaş, "E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri", **Ekev Akademi Dergisi**, Yıl.17, Sayı, 57 (Güz 2013), s.136.

¹²⁸ İ. Türkay, "Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulamasının Kapsamı", **Lebib Yalkan Mevzuat Dergisi**, Sayı.117, (2014), s.106.

¹²⁹ Tuncer, s.14-15.

geçme şartı olan Kamu İktisadi Teşekküllerine ürün ve hizmet satışında olan işletmeler açısından dezavantaj oluşturmaktadır.

- Altyapının Yetersiz Olması; E-faturaya geçmiş olan işletmelerin neredeyse hepsi bu uygulamanın altyapısına sahip değillerdi. Bu durum işletmelerdeki mevcut sistemlerin güncelleştirilmesini ve ilave maliyet eklenmesini gerektirmektedir.
- E-fatura uygulamasında ticari sırların rakip firmalara yansıma endişesi; Ticaret sır şeklinde düzenlenmiş malların ve hizmetlerin faturalarının üçüncü şahıs ya da kurumlar üzerinden gönderilip geri alınması, rakip şirketlerin de bu bilgilere ulaşabilmesinin teknik olarak mümkünatı sisteme dahil olan şirketlerde tedirginlik yaratmaktadır.
- E-fatura maliyeti; E-fatura uygulaması kullanmakta olan işletmelerin sistemlerini e-fatura uygulamalarıyla uyumlu hale getirmeli ya da entegratör firmalarla çalışmalıdırlar. Aynı zamanda işletme gereksinimleri doğrultusunda kendi bünyelerinde bir birim oluşturup, personelleri istihdam etmeleri gereklidir. Bu durum da işletmelere artı maliyet gerektirmektedir.

3.1.4. E-Fatura Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Esaslar

E-fatura sisteminin uygulanması hızlı bir şekilde neredeyse aylar içinde tamamlanmaktadır. Bu uygulama sistemi devamlı gelişim göstermektedir, öyle ki faturalarda belirlenen gerçek zamanlı denetimlerin platformlarına son zamanlarda irsaliye, ücret beyan verileri gibi veriler de eklenmiştir. Alıcıların ve satıcıların işletmelerde karşılıklı oluşturdukları birbirlerinden bağımsız işlem kayıtları hizmet ya da ürün teslimatlarının gerçekten yapıldıklarını teyitlemektedir. Bu model üzerinde vergi idareleri ticaretten ticarete entegrasyon açısından satıcılar ve alıcıların buldukları işletmelerin bütün işlemlerinde bulunan üçüncü ticaret ortağı olarak görülmektedir¹³⁰.

E-Faturanın denetim sürecine karşı yaklaşımı adım adım açıklanmıştır;

¹³⁰ F. Beşel ve C. Çokgezer. "Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (2015), s.19.

1. Faturanın düzenlenmesi açısından uygunluk teyidi: Genel olarak süreç, satıcıların faturalarını belli bir format içerisinde vergi idarelerine ya da onun adına hareket etmeye yetkisi olan servis sağlayıcısına göndermesiyle başlamaktadır. Fatura, satıcılara verilen genel sertifikalara karşı olan gizli özel anahtar ile imzalanmaktadır.
2. Fatura basım teyidi: Vergi idareleri ya da servis sağlayıcıları genel olarak imzalanmış satıcı faturalarını alıcı işletmelerden basılsın teyidini de alarak doğrulamaktadır. Bunu benzersiz bir kimlik numarasıyla kaydeder, şahsi imzasını faturaya uygular ve faturayı satıcıya iade etmektedir.
3. Alıcıya ait fatura düzenlenmesi: Gerçek zamanlı denetlemeler yapılar yapılmaz, fatura gönderilir ya da alıcıların görebilecekleri çevrimiçi sistemlerde alıcılara hazır bir hale getirilir. Satıcının faturayı alıcısına gönderip alıcılardan kabul ya da reddetmesini beklemesine güçlü denetim denilmektedir. Satıcı tarafından imzalanan faturayı direkt alıcılara gönderip alıcının kabul ya da reddetme ihtimalinin olmaması yaklaşımına da yumuşak denetim denilir. Bu durum genel olarak Avrupa Birliğinde görülen bir durumdur.
4. Faturanın denetim uygunluğunun onayı: Alıcılar, faturalarını alır ve özel entegratör ya da vergi idaresi portalından kabul ya da ret faturası ile cevaplanması istenir, genel olarak alıcı, bunu gerçekleştirirken portal üzerinde bütünlüğün ve özgünlüğün de kontrolünü sağlar.
5. Fatura denetiminin teyidi: Alıcılar, bir önceki adımlarında açıklanan doğrulamaları çevrimiçi bir sistemde gerçekleştirdiyse vergi idaresi ya da acentesi alıcılara satıcının faturasının olumlu ya da olumsuz cevabını vermektedir.

E-fatura uygulama esasları, standardı ve formatı Gelir İdaresi Başkanlığı'na tespit edilerek kullanıcıların bilgisine sunulmaktadır. Elektronik faturanın uygulanma sürecinde uygulamanın esaslarını, düzenlenen elektronik faturaların alıcıya nasıl iletmek gerektiğini alıcı ve satıcı rollerini ifade eder¹³¹. E-faturanın oluşturulması aşamasında

¹³¹ Yıldırım, s.139.

alıcı tarafların iradesinin söz konusu olduğu e-fatura uygulama esasları temel fatura ve ticari fatura şeklinde ikiye ayrılır¹³².

- Temel fatura; Bu faturanın uygulamasının konusu faturanın oluşturulması ve alıcılarına ulaştırılmasıdır. Temel fatura uygulaması e-fatura oluşturma ve gönderme sürecine dair bütün ölçek ve sektörlerin devlet ya da özel sektör satıcıları ve alıcılarıyla her türlü ürün ve hizmet satışlarını kapsar¹³³. Temel fatura şeklinde düzenlenen bir fatura için alıcının faturayı onaylaması gerekli değildir ve faturaya elektronik ortamda itiraz etme imkânı bulunmaz. Bu tür düzenlenmiş faturalara itiraz kağıtları faturada olduğu gibi harici yollarla da yapılmaktadır¹³⁴.
- Ticari Fatura; Bu fatura, e-faturanın uygulanması yanıtının düzenlenmesine dair esasların açıklanması için hazırlanmıştır. Ticari fatura şeklinde düzenlenmiş bir fatura için alıcılar faturayı kabul edebilir, reddedebilir ya da iadesini isteyebilir. Ticari fatura uygulaması e-fatura oluşturma ve gönderme süreçlerine dair her ölçek ve sektör üzerindeki devlet ve özel sektör alıcılarını ve satıcılarını, bütün mal ve hizmetlerin satışları sebebiyle e-faturaların düzenlenmesini, faturaların kabul edilmesini, reddedilebilmesini ve iade faturasının düzenlenmesi durumlarını kapsar¹³⁵.

3.1.5. Hukuk Sisteminde E-Faturanın Yeri

397 Sıralı V.U.K. Genel Tebliğinde; “Mükellef olan kişiler, e-fatura uygulamasının dahilinde oluşturmuş oldukları elektronik belgelerde yer verdikleri bilgilerin esas durumlara göre uygunluklarının sağlanmasından sorumlu olup, bu çerçevede dahilinde Başkanlığın herhangi bir yükümlülüğü bulunmaz. E-Fatura düzenlemeye yetkisi olan mükelleflerin hem kendi sistemlerinde hem de e-fatura uygulamalarında ortaya çıkabilecek arıza ve kesinti durumlarında faturanın düzenlenebilmesi için yeteri kadar basılı kağıt fatura bulundurmaları gereklidir. Başkanlığın gerek görmesi durumunda uygulamalardan faydalanmakta olan

¹³² Doğan, s.48.

¹³³ Doğan, s.95.

¹³⁴ Doğan, s.100.

¹³⁵ Doğan, s.101.

mükelleflerin, gereken bütün imkânları sağlaması şarttır” ifadesiyle e-fatura uygulamasında kullanan kişilerin yükümlülükleri açıkça ifade edilmiştir¹³⁶.

397 Sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde; “Başkanlık tarafınca bu tebliğ içerisinde bulunan usullere ve esaslara aykırı bir şekilde e-faturayı düzenleyen mükellefler hakkında işledikleri eylemlere göre V.U.K.’da öngörölmüş olan cezalar uygulanmaktadır.” ifadesi yer almaktadır.

E-fatura uygulamasını kullanan ve yararlanan kullanıcılar, bu uygulama ile ilgili yayınlanmış mevzuat içerisinde belirtilen usullere ve esaslara uymayan ve GİB tarafınca yapılmış uyarılara rağmen e-fatura uygulamasında aykırı durumlarını düzeltmeye almayan mükelleflerin e-fatura gönderme ve alma yetkileri GİB tarafından yapılacak değerlendirmelerle iptali gerçekleşebilir. Yetkinlikleri iptal edilen kullanıcılar bir sene süreyle e-fatura uygulamasını kullanamayacaklardır¹³⁷.

3.2. Muhasebede E-Defter Kavramı

V.U.K ‘da defter tutma amaçları mükellef olan kişilerin vergiler ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını tespit etmek, vergiyle ilgili faaliyetlerini ve hesap sonuçlarını tespit etmek, vergiyle alakalı muameleleri belirtmek, mükelleflerin vergi karşısındaki vaziyetini hesaplar üzerinden kontrol edip, incelemek, mükelleflerin hesap ve kayıtlarının yardımcılarıyla üçüncü kişilerin vergi karşılığındaki durumlarını kontrol edip, incelemek olduğunu belirtmiştir¹³⁸.

E-fatura ile e-defter uygulamaları devlet kurumlarının iş biçimlerini değiştirip kanunun modernliğine ve etkinliğine katkı sağlamaktadır. Özel sektörlerdeyse firmaların iç işleyişlerini değiştirip işletmeler arasındaki iletişimleri hızlandırarak kolaylaştıracaktır. E-fatura ve e-defter uygulamaları hem devlet kurumlarına hem de

¹³⁶ İ. Calayoğlu, “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.81, (2019), s.153.

¹³⁷ Calayoğlu, s.155.

¹³⁸ U. Doğan ve İ. G. Nalçacı, “E-Arşiv Fatura ve E-Fatura Arasındaki Farklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.321, (2015), s.147.

özel sektöre sağlayacağı yeniliklerle beraber ülkemizin ekonomisine de ciddi katkı sağlayacaktır¹³⁹.

E-defter yasal bir biçimde tutulması şart olan defterlerin belirlenmiş formatlara ya da standartlara uygun bir şekilde hazırlandığı, sanal ortamlara kaydedildiği, mali mühür ya da e-imza ile değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynaklarının doğruluğunun sağlandığı hukuk ve teknik düzenlemelerin hepsidir¹⁴⁰.

E-defter tutulması gereken belge ve defterlerin kağıt ortamlarında düzenlenme şartını ortadan kaldıran ve kullanıcılarına baskı, tasdik ve arşiv maliyetlerini ortada kaldıran sanal ve elektronik bir uygulama olarak hayatımıza girmiştir¹⁴¹. 1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliğine göre e-defterin tanımı, “biçim hükümlerinden bağımsız bir şekilde V.U.K. ya da T.T.K. ‘ya göre tutulması şart olan defterlerde yer alması gerekli bilgileri kapsayan elektronik kayıtların tamamı” şeklinde tanımlanmıştır.

E-Defter, 1 Ocak 2012 yılında ülkemizde hizmet vermeye başlamıştır. V.U.K. ve T.T.K. hükümleri gereğince tutulması şart olan yasal defterlerden, yevmiye defterlerinden ve büyük defterlerden e-defter boyutuna geçilmesine olanak vermiştir. E-defter uygulamaları muhasebede kullanılmakta olan defterlerin elektronik ortamlarda oluşturulmasıyla ilgili kurumlara sanal ortamda sunulması ve elektronik ortamda korunmasıdır¹⁴².

İleri zamanlarda envanter defterleri, kararlar ve işletme defterleri gibi diğer yasal defterlerle alakalı duyuru yapılacaklarını bildirmiştir. Yürürlükteki Tebliğlerle yevmiye defterleri ve büyük defterlerin e-defter olarak;

- Belirlenmiş formatlarda ve standartlarda uygun olarak sanal dosya şeklinde hazırlanması,
- Kağıda bastırılmadan kaydetme ortamına hazırlanması,
- Değişmezliğinin, özgün olmasının, bütünlüğünün ve kaynak doğruluğunun garantiye alınması,

¹³⁹ Türkay, s.61.

¹⁴⁰ E. Özer, “Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-Defter”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.322, (2015), s.68.

¹⁴¹ Tercan, Y. “Elektronik Defter Standardı: XBRL”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.322, (2015), s.268.

¹⁴² Güney, s.852.

- İlgililer eşliğinde ispat aracı şeklinde kullanılmasıyla ilgili gereken hukuksal ve teknik altyapının bulunması gereklidir.

E-defter projesinde uygulama amaçlarına bakıldığında muhasebede defter kayıtları oluşturulmasıyla ilgili sorumluluklar değişim gösteren teknoloji ve idari gereksinimlere göre düzenlenme gereğinden doğmuştur. Kağıt ortamında defter basılması, kağıtların noter tarafından tasdikli ve saklama sorumlulukları işletmeler, vergi dairelerine gerektiğinde de delil şeklinde kullanacak olan taraflara kolaylık sağlamaz. Gelişmekte olan teknolojiyle neredeyse bütün süreçlerde ERP sistemlerinde tutulması ve mali mühür, e-imza, EDI şeklinde güvenli veri transfer yaratma, vergi idarelerinin teknoloji kullanmalarını öğrenmeleriyle beraber denetleme ve raporlama gereksinimlerini neredeyse otomatik bir biçimde gündelik işlem kayıtlarından yola çıkarak yapabilme imkânını e-defter uygulaması başlatmıştır.

E-defter, mükellef hizmetlerde ve idari işlemlerde vergi idarelerine yeni açılımlar sağlamaktayken, işletmelerin vergi için gönüllülüklerini arttırmaktadır. E-denetim için altyapının hazır hale getirilmesi, uzaktan denetleme yapılmanın kapısının aralanması, uluslararası ortak denetimlere olanak sağlanması, çeşitli yasal ortamlarda etkin olan işletmelerin hem yönetsel hem de iç-diş denetimleri açısından ortak bir format ve standartlar oluşturması e-defterin sağladığı faydalardandır.

İşletme ve vergi idarelerindeki kayıtlara hızlı bir biçimde erişebilmek, kayıtların güvenilir olması, özgün bir biçimde saklanması ve tamamının güvenliğine önem verilmesi pek çok verinin birbiriyle ilişkilendirilmesi gereksinimlerini e-defter uygulamalarıyla karşılamıştır. E-defter, kağıt yükünü ortadan kaldırarak, taşınması, saklanması gibi maliyetlerin azaltılması için uluslararası standartlara uyum sağlamak, e-denetleme için altyapı oluşturmak, elektronik ortamda e-defter denetimi sağlamak, denetim yapılırken bilgisayarların kullanılmasını artırıp denetim sayısını arttırmak, istendiği takdirde verilere sanal ortamdan ulaşmak e-defter geçme sebeplerinin başında gelmektedir. Yapılan araştırmalara göre ülkemizde e-defter çalışmasına yatırım yapan firmalar, yapmış oldukları tasarruflarla altı ay içerisinde maliyetlerinin tamamını karşılayıp kar elde etmişlerdir.

E-defterde tüm belgelerin bir yevmiye kaydı üzerinde muhasebeleştirme zorunluluğu getirilmiştir. Her yevmiye maddesi içinde aşağıdaki bahsedilen ödeme yöntemlerinden bir tanesi yazılmaktadır. Bunlar;

- Nakit;
- Banka;
- Çek;
- Senet;
- Kredi Kart'ıdır.

Her kayıt için belge tarihi ile numara girilmesi gerekir. E-faturada fatura ID'sinin belge numarası şeklinde girilmesi gereklidir. Bu sayede e-defter değişmezliği berat uygulamasıyla garanti altına alınmaktadır. Yine tüm yevmiye maddeleri için ise aşağıdaki sekiz belge tiplerinden bir tanesi mutlak suretle yazılmalıdır.

- Çek,
- Fatura,
- Müşteri Sipariş Belgesi,
- Satıcı Sipariş Belgesi,
- Senet,
- Navlun,
- Makbuz,
- Gider Pusulası, Sigorta Poliçesi, Ücret Bodrosu, Satış Fişi'dir.

3.2.1. E-Defter Sisteminin Tarihsel Gelişimi

E-defter uygulamalarına GİB, 2012 yılının ocak ayında on yedi gönüllü işletmeyle birlikte geçmiştir. E-defter, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlükleri tarafınca ortaklaşa yayıma alınan 1 sıra numaralı e-defter genel tebliğiyle düzenlenir.

E-defterin tutulması V.U.K. ve T.T.K. hükümlerinin gereklerine göre zorunludur. E-defter, sanal ortamlarda elektronik biçimde düzenlenmiş, bastırılmasına

gerek olmadan saklanabilen, özgün, bütünlüğünü koruyan, kaynaklarının doğrulukları esas kişiler için güvenli elektronik imza, tüzel kişiler içinse mali mühürlerle garantiye alınan ve gerektiği zaman ispat edilebilecek şekilde kullanılması için yapılmış hukuk ve teknik düzenlemelerin tamamıdır¹⁴³.

E-defter; genişletilebilir işletme raporlama dilini esas alarak hazırlanmaktadır. Günümüzde yevmiye defterleri ve büyük defterler e-defter kapsamına tabii tutulmaktadır. Yani e-defter için kanun hükümlerine bağlı olmadan tutulması şart olan defterler içerisinde bulunması gerekli bilgileri kapsayan e-kayıtların bütününe verilen isimdir. E- defter; berat açılışı ve defterlerin tasdik edilmesi yerine de geçmektedir.

Hesap dönemlerinin ilk zamanlarına ait onay açılış beratları ve son aylarına ait berat kapanış onayları yapılır. Ülkemizde işletmelerin e-defter uygulamasına geçebilmesi için iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar;

- İşletmelerde kendi sistemlerini geliştirecek uygulamaların olması,
- Uyumluluk Onayı almış bir program kullanımının gerçekleşmesidir.

Bu durumlarda ilgilenen ayın berat yüklemesi izlemekte olan üçüncü ay sonrasında verilmektedir. Tüzel bireyler için son ayın beratında kurumların vergi beyannamesi verilecekleri ayın son zamanına kadar verileceği bildirilmiştir.

E-defter uygulaması devlet kurumlarında iş akış şemalarını değiştirip kamu modernizasyonuna ve faaliyetlerine katkı sağlayacaktır. Özel sektörlerde ise şirketlerin içteki işleyişlerini değiştirerek işletmeler arasındaki iletişimleri hızlandırıp kolaylaştıracaktır. Bu durumda e-fatura yanında e-defter de hem kamu kurumlarına hem de özel sektöre sağlayacağı yeniliklerin yanı sıra ülkemizin ekonomisine ciddi bir gelir sağlayacaktır.

3.2.2. E-Defter Sisteminin Avantajları

İşletmelerde yasal bir şekilde kullanılan yevmiye defterleri ve büyük defterlerin kağıt ortamında tutulması mükelleflerin basma, saklama ve onaylama

¹⁴³ Özer, s.68.

maliyetlerine katlanmalarına neden olmaktadır. Aynı zamanda defterlerin kâğıt şeklinde tutulması iç ve dış denetimlerde etkin olarak yapılmasına engel teşkil etmektedir. Bu uygulamayla beraber işletmelerde defterlerle ilgili basma, saklama ve onaylama maliyetlerinin ortadan kalkmasına, iç ve dış denetimlerin daha hızlı ve etkili olarak işlemlerini sağlamaktadır.

E-defter uygulamalarının kullanıcılarına sağladıkları avantajlar şu şekildedir;

- İşlem hacmi üst seviyede olan işletmelerde defter temin masrafının ortadan kaldırılması,
- Defterleri notere tasdik ettirmeye gerek kalmaması,
- Kırtasiyecilik ve bürokrasinin oldukça azalması,
- Vergi denetimlerinde kolaylık sağlanmasına,
- İsteyenlerin defter nüshalarına kolay ve hızlı bir şekilde ulaşması,
- İşletmeler için denetlemelerde defterlerin hızlı ve etkili kullanılması,
- Vergi kayıpları ve kaçaklarının önlenmesi,
- Çevreye sağlanan katkıdır.

3.2.3. E-Defter Sisteminin Dezavantajları

Defterlerinin düzenlenmesini bilanço esaslarına göre yapan işletmelerde yevmiye ve büyük defterlerin sanal ortamda tutulmasının getirdiği bazı dezavantajları bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan biri küçük ölçekli işletme mahiyetinde olan şirketlerin e-defter uygulamalarını yürütecek altyapı ve personel imkânı bulunmamasıdır¹⁴⁴.

E-defter uygulamasının genel olarak getirdiği dezavantajlar şu şekildedir;

- Bu uygulama kapsamında yalnızca yevmiye defterleri ve büyük defterlerin elektronik ortamda saklanabilmesi,

¹⁴⁴ M. Poyraz Er, "E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.385, (2013), s.65.

- E-defter uygulamasını kullanan küçük ölçekli işletmelerin altyapılarının uygunsuzluğu,
- Elektronik ortamdaki defterler için duyulan güvenlik sorunları,
- Elektronik ortamlarda tutulan defterlerin vergi mahremiyetlerinin ihlal edilmesidir.

3.2.4. E-Defter Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Esaslar

3.2.4.1. E-Defter Tutulması ve Düzenlenmesi Kapsamındaki Mükellefler

14 Aralık 2012 tarihli ve 28497 Sayılı Resmi Gazete 'de tanımlanmış olan 421 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği içerisinde e-defter uygulanmasına dair bazı mükelleflerin dahil edilme şartı getirilmiştir. Bahsedilen mükellef grupları şu şekildedir;

- 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamı içine olan madeni yağ lisansı bulunanlarla bu mükelleflerden 2011 yılında mal alan mükellefler 31.12.2011 tarihinden itibaren en az 25 milyonluk brüt satış gerçekleştirenler,
- 4760 Sayılı ÖTV'de eklenmiş listedeki malların imalinde ve inşasında bulunan ve mükelleflerden 2011 senesinde mal alan mükelleflerin 31.12.2011 tarihinden itibaren en az 10 milyon net satış hasılatı yapanlar,

20.06.2015 tarihli ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 454 Sıra numaralı V.U.K. Genel tebliğinde e-defter uygulamasına dair olan kapsam genişletilmiştir. Önceden belirlenmiş mükelleflere ek olacak aşağıdaki sayılan mükelleflerin de e-defter uygulamasına geçmesine karar verilmiştir.

- 2014 ya da devamındaki hesap dönemlerindeki brüt satış hasılatları 10 milyon TL ve üzerinde olan mükellefler,
- 4760 Sayılı ÖTV'de ekli I Sayılı liste içinde olan malların imal edilmesi, ithal edilmesi, teslim edilmesi vb. faaliyetleri sebebiyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,

- ÖTV’de ekli III sayılı liste içinde olan malların imali, inşası ve ithal edilmesi şart olan mükelleflerdir.

3.2.4.2. E-Defter Başvurusu

Şirketler muhasebe kayıtlarını sanal ortamda oluşturup, kaydedip, saklamak ve ibraz etmek isteyen mükelleflerin yerine getirilmesi gereken bazı aşamaları vardır. Muhasebede kullanılmakta olan yevmiye defterleri ve büyük defterleri sanal ortamda oluşturmak isteği olan gerçek kişilerin e-imza ya da mali mühürlerde, tüzel kişilerin de mali mühürleri olması gereklidir. Defterin sanal ortamda oluşturulması için şirketlerin aynı zamanda uyumluluk onayının bulunması gerekli ve bu onayı almış olan bir yazılım kullanmaları gereklidir. Bu madde şartlarını üzerinde bulunduran işletmeler GİB e-defter uygulamalarına internet ortamlarında başvurdukları zaman e-defter uygulamasına geçiş yapabileceklerdir.

E-defter uygulamasına başvurup kullanmak isteyen gerçek ya da tüzel kişilerin e- fatura başvuru aşamasında olduğu gibi mali mühür ve e-imzaya gereksinimleri vardır. Bu uygulama kapsamında GİB başvuruları mali mühür ya da e-imza sahibi olan gerçek ya da tüzel kişiler tarafından internetten yapılır. E-defter uygulamasında başvuran gerçek ya da tüzel kişilerin GİB tarafınca belirlenmiş formatlara ve standartlara uygun bir sistem sahibi olmaları gereklidir.

Yapılan başvurular sonrasında yazılım uyumluluk testleri yapılır. Bu testleri başarılı olarak tamamlamış işletmelere GİB tarafından yapılmış incelemeler sonucunda yazılı olarak yazılım uyumluluk onayı verilmektedir. Bu onayı almış olan kurumlar e-defter uygulamasını kullanmaya başlayabilmektedir.

3.2.4.3. E-Defter Oluşturma Süreci

E-defter uygulamasını kullanan kullanıcılar kendilerine tanınmış izin kapsamında önceden belirlenmiş standartlara ve formatlar göre uygun bir şekilde aylık

dönemlerde e-defter oluşturup saklamaya başlayacaktır¹⁴⁵. 1 Sıra Numaralı E-defter Genel tebliğinde e-defterin oluşturulması basamakları aşağıdaki gibi ifade edilmiştir;

- Esas bireyler sahip oldukları e-defterleri e-imza ya da mali mühür yoluyla imzalarlar;
- Tüzel bireyler ise e-defterleri mali mühür yoluyla imzalarlar;
- İmza ya da mühür olan defterler için beraat dosyaları oluşturulup, bu dosyalar e-defter uygulaması aracılığıyla Başkanlık onayına sunulmaktadır.
- Başkanlık mali mühür bulunan beratlarla e-defter tutanlar tarafından indirilip istendiği zaman ibraz edilmek üzere ilgili olan e-defterler ile korunmaktadırlar.

E-defter oluşturulma süre zarfı mükelleflerin yevmiyelerine ve büyük defterlerine tebliğler içerisinde belirten formatlara aylık biçimde hazırlanarak başlanır. Sonrasında hazırlanmış olan e-defter, e-imza ve mali mühürlerle imzalanmaktadır. İmzalanan e-defterin e-imza ya da mali mühür değerleri alınarak imzalı veya mühürlü e-defter beratı oluşturulmaktadır. Bu berat GİB sistemine aktarılmaktadır. GİB gereken kontrolleri gerçekleştirdikten sonra e-defter beratını kendi mührüyle onaylamaktadır. Mükellefler, GİB onaylı e-defter beratlarıyla e-defteri yasal olarak saklama süreçlerinde korur ve istenmesi durumunda ibraz etmekle sorumludur.

3.2.4.4. E-Defterin Berat Edilmesi ve Zaman Damgasının İşlemesi

E-defterin berat edilmesi tebliğe göre sanal ortamda oluşturulmakta olan defterlere dair olarak, Başkanlıkça belirlenen standartlara uygun bir şekilde bilgiler içeren ve Başkanlığın Mali Mührüyle onaylanmış olan e-dosyayı ifade eder. Bu defterin beratı defterde yapılabilecek herhangi bir değişikliğin önlenmesine yani değişmezliği ispat etmeye yönelik bir uygulamadır.

¹⁴⁵ U. Doğan ve Y. Tercan. "E-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.268, (2015), s.86.

Berat içerisinde oluşturulan defter türleri, dönemler, berat oluşturulduğu tarif, berat numaraları, mükelleflerin bilgileri, mali müşavirlerin bilgileri ve GİB tarafından onaylanmış bilgiler bulunur. Berat olmayan e-defter, hukuksal açıdan herhangi bir vasma sahip değildir¹⁴⁶.

E-defter beratı GİB tarafınca onaya sunulup, onay alındıktan sonra herhangi bir değişime maruz kalmaz. E-defter beratı oluştuktan ve onaylandıktan sonra çıkan ve düzenlenmesi gereken kayıtlı evraklar muhasebe kurallarına uygun olarak cari ay içinde düzeltilmektedir.

E-defter süresinde hesap dönemlerinin ilk zamanlarından berat açılış onayı, son zamanının da beratı kapanma onayı yerine sayılmaktadır. İşletmeler aylık dönemler itibarıyla oluşturulan e-defterlerin hepsi için ayrı ayrı berat almak zorundadır¹⁴⁷.

E-defter beratlarında GİB onayından sonra herhangi bir değişiklik yapılamaz. E-defter beratı oluşturulup onaylanmasından sonra meydana gelen ve düzenlenmesi gerekli olan kayıtlar muhabetçilerin kurallarına uygun olarak cari ay içinde düzeltilmektedir. Zaman damgası ise e-beratin üretilip, değiştirildiği, gönderildiği ya da kaydedilip vaktinin tespit edilmesiyle e-sertifika hizmet sağlayıcıları tarafından doğrulanması gereken kayıttır¹⁴⁸.

İstekler doğrultusunda hazırlanmış olan zaman damgası e-defter uygulamalarında herhangi bir kesinti ya da sistemsel arızalar sebebiyle e-defter beratlarının GİB tarafından onaylanmamasında beratlar zaman damgalı şekilde e-imza ile imzalanıp ya da mali mühürlerle onaylanması durumunda e-defterin zamanında oluşturulduğunu ispatlamak için kullanılır¹⁴⁹.

3.2.5. Hukuk Sisteminde E-Defterin Yeri

E-defter, kullanan mükelleflerine oldukça kolaylık sağlayan, ağır bir mali sorumluluğu ve külfetini ortadan kaldıran bir uygulamadır. Bu uygulamalarda

¹⁴⁶ Özer, s.67.

¹⁴⁷ Özer, s.68.

¹⁴⁸ Doğan, s.331.

¹⁴⁹ Doğan, s.88.

faydalanan mükellefler kanun, tebliğ ve sirkülere uyması gereklidir. Tersine bir durumda kanun ve tebliğin öngördüğü yükümlülük ve ceza yaptırımlarıyla karşılaşabilmektedir. 1 Sıra Numaralı e- defter genel tebliğinde, e-defter tutan mükellefler bu tebliğler etrafında oluşturmuş oldukları e-defterlerde yer alan bilgilerin gerçek durumlara uygunluk sağlamasından sorumlu olup, bu kapsamda Başkanlığın hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır ifadesiyle e-defter uygulamasında yükümlülük yalnızca e-defter kullanıcılarına ait olduğu belirtilmiştir.

421 Sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde ise e-deftere tutulması şartı olan mükelleflerin kağıt ortamında defter tutmaları yasaklanmıştır. Bu mükellefler kağıt ortamlarında defter tutmaları durumunda hiçbir defter tutmamış kabul edilmektedir. Tebliğ içinde e-defter oluşturma izni olmakla beraber, bu tebliğ içerisinde belirtilen ya da tebliğ kapsamında Başkanlık ve Genel Müdürlük tarafından belirlenmiş usuller ya da esaslara uygun olmayan ve yapılacak uyarılara rağmen gereken tedbirleri olmayan bireylerin, e-defter oluşturma izni yapılan değerlendirmeler üzerine iptal edilebilir. İzni iptal edilen bireyler, bir sene süreyle e-defter uygulamasını kullanamazlar.

BÖLÜM 4

VERGİ REFORMLARI VE VERGİ DENETİMİ

4.1. Vergi Reformu

Vergi canlılığı, vergi gelirindeki otomatik değişmelerle birlikte idarece alınan önlemler neticesinde ortaya çıkan vergi geliri olarak tanımlanmıştır. Vergi canlılığı kavramını vergi esnekliğinden ayıran bu idarece alınan önlemler ise vergi reformları adı altında incelenerek vergi reformları hakkında bilgi verilecektir.

4.1.1. Kavramsal Açıdan Vergi Reformu

Vergi, politik, sosyal ve finans bakımından yaşamın en önemli parçaları haline gelerek, bu yönde gelişmekte ve devamlı yenilenme içinde olan hareketli bir yapıyı içermektedir. Kamusal alana kaynak yaratma, sektörü ve gelir dağılımını dengeleme bakımından önemli bir mekanizma olmaktadır. Bilim ve teknoloji odaklı yaşanan gelişmeler gerek bireysel gerekse toplumsal yaşama dair yenilikler, politika ile finansal geçişler gibi konularda yaşanan farklılıklara paralel biçimde vergileme konusunda vergi sisteminin oluşumu gerekli kılınmaktadır. Bunlarla birlikte etkin vergi uygulamalarından meydana gelen sistemle yönetim söz konusu yeniliklere entegre olarak esnek bir yapıya hâkim olmaları gerekmektedir. Vergi sistemi veya yönetiminin söz konusu geçişi doğal yollardan uygulayamaması halinde sistemde yönetimin şartlarına elverişli duruma gelmesi ve yeniliklere açık olunması beklenmektedir¹⁵⁰.

Vergi konusundaki yenilikler, yoğunlukla vergi sorumlulukları, tahsilat metotları ve yönetiminde meydana gelen değişimler olarak ifade edilmesinin yanında, söz konusu vergi diliminin ülke genelindeki dağılımının büyük oranda dengelenmesi ve geliştirilmesine yönelik gayret, yahut verimliliği oluşturma gayesi ile Pareto'nun da gelir grubunun söz konusu vergi sorumluluğunu ağırlaştırmadan genel vergi yükünü minimize edecek yeniliklerin oluşturulması, bu konuda verginin genel sisteminin

¹⁵⁰ Y. Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları Ve Türkiye' de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Sayı 412, 2011, s.6.

kapsamında her iki alanda da gerçekleştirilmesi gereken farklılıklar olarak tanım getirilmektedir.

Büyük çerçeveden bakmak gerekirse vergiye yönelik reformlar, sistemdeki yetersizliklerin, yanlışlıkların ve aksaklıkların giderilmesi, güne ayak uyduramamış durumların yapılandırılması, sektöre entegre olması, vergi sorumluluğunun toplumsal bağlamda dağılımının yürütülmesi ve kamu kazancının tekrar yapılandırılması nedeniyle sistemin tekrar oluşturulması ve iyileştirilmesi şeklinde öne sürülen tanımlar tarafından kabul görülen farklılık ve vergi sorumluluğu bağlamındaki tanımla, vergi kapsamında pozitif gelişmeler yaratan yapılandırmalar söz konusu olmaktadır¹⁵¹.

4.1.2. Reform Süreci ve Stratejisi

Vergi reform süreçlerinin, ait olunan ülke çerçevesinde gelişmişlik seviyesine oranla farklılık oluşturduğu ve gelişmekte olan ülkelerin yoğunlukla kullandıkları sistemin düzenlenmesi ve geçiş evresine yönelik hususlarda yenilikler görülmektedir. Reform evresi, kanuni devletin ve vergileme alanında yasallık esası uyarınca prosedürlerde birtakım farklılık yaratabilmektedir.

Faaliyet alanındaki başarı konusunda yenilikçi yapıya entegre olunması ile söz konusu tasarının bu yönde oluşturulması önem taşımaktadır. Yeniliklere dair işlev esnasında bu gibi bileşenlere entegre olunsa da gerçekleştirilen yapılandırmalarının birtakım konularda eksik görülmesi ya da genellikle periyodik olarak değişen mali yapıdan dolayı eyleme dönüşüm evresinde talep dışı olayların meydana gelmesi ile yeniliklerin talepleri karşılayamaması gibi durumlarla karşılaşmaktadır¹⁵².

4.1.3. Vergi Reformu ile Ulaşılmak İstenen Hedefler

Vergi alanında yenilik gerçekleştiriminin iki odak noktası bulunmaktadır. Birincil olarak vergi sisteminde ülkenin ekonomik ve sosyal düzeyine entegre biçime taşımak ve vergi sisteminde modern faaliyetleri geliştirmek olarak ifade edilmektedir.

¹⁵¹ Demirli, s.7-9.

¹⁵² Demirli, s.9-11.

İkincil olarak, vergi gelirlerinden beklenen seviyede kazanım sağlamak adına vergi dağılımını tekrar yapılandırmak olarak yürütülmektedir. Bu şekilde öngörülen hedeflere dair gerçekleştirilen vergi reformu kapsamına girmesi gereken vergi stratejilerinin esasları şu şekilde gerçekleştirilmektedir¹⁵³.

- Anti – enflasyonist vergi stratejisinin hayata geçirilmesi,
- Vergi sorumluluğunun milli gelir dağılımına entegre olarak pay edilmesi,
- Gelir idaresinin tekrar düzenlenmesine olanak tanımak şeklinde yürütülmektedir.

4.1.4. Vergi Reformunun İlkeleri

Vergileme ve yeniliklerin önde gelen hedefleri, eşit, verimli ve kolaylık içeren bir sistemi meydana getirmek olarak öngörülmektedir. Bu hedeflere, uygulanacak olan yenilikler bünyesinde gelişmişlik seviyesi, küresel ya da milli finansal yapı, ekonomik ve sosyal konjoktüre oranla farklılaşan gayeler de etki altında kalmaktadır. Geleneksel maliye kapsamında vergileme sisteminde yer alan esaslar, vergi aracılığı ile beklenenin karşılanabilmesi adına vergi dilimi oluşturulmasında metotlarında ve işlevinde dikkat edilmesi gereken esasları oluşturmaktadır¹⁵⁴.

Aşağıda bahsedilen yeniliklerle ulaşılmak istenen genel amaç veya müşterek konular şeklinde onaylanan yalınlık, eşitlik ve verimlilik esaslarına yoğun olarak değinilmektedir. Bu konuların haricinde bulunan başka yenilikçi sistem ve vergilendirme esasları da ele alınmaktadır.

İdeal vergi sisteminde öne çıkan esaslar arasında bulunan yalınlık: vergi prosedürlerinin oluşturulması ve eyleme dönüştürülmesi konularında verginin etkin olarak algılanması, kolay anlaşılması ve bu alandaki maliyetlerin minimum düzeyde

¹⁵³ A. Niyazi Özker ve S. Çağrı Esener. “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, (2010), s.26-27.

¹⁵⁴ Nadaroğlu, s.307.

tutulmasını içermektedir. Vergi reformları genel sistemi yalınlaştırmak adına sistemde oluşan karmaşık yapıdan doğan problemlere de çözüm getirmektedir¹⁵⁵.

Vergileme konusunda geleneksel esaslar arasında yer alan eşitlik esası, Adam Smith'ten günümüze değin üzerinde titizlikle durulan konular arasında yer alarak konunun uzmanları tarafından yapılan reformlar kapsamında ön planda tutulmaktadır. Buna karşın, eşitlik olgusunun değer yargısı ile bütünleşmesi, söz konusu esasa dair müşterek görüşlerin oluşmasına engel olmaktadır. Vergileme kapsamında adalet esası geleneksel maliye teorisi bünyesinde toplumsal yapıda genel olarak devlet aracılığı ile katlanan genel maliyetlerin kaynağına, faydalanılmasına veya ödeme yetilerini kapsayan istifade kavramına ve yasallık eşitlik içeren iktidar kavramına odaklanılmaktadır¹⁵⁶.

Verimlilik, vergilerin iktisadi departmanlar kapsamında alınan kararlarda aksaklık oluşturmaması bakımından tarafsız düzeyde mali yapıların makro iktisadi amaçlara ulaştırılması adına kaynak payının öne çıkarılması konusunu içermektedir¹⁵⁷. Geleneksel algıda verimlilik esası tarafsızlık konusuna benzer şekilde gelişerek, Keynesyen algıda müdahaleci devlet algısının ardından iktisadi eğilim göstermektedir. Bugünün şartlarında söz konusu esas ekonomik etkinlik veya ekonomik büyüme şeklinde tabir edilmektedir. Bu yönden teşvik edici tarafının baskın geldiği de ifade edilmektedir.

Vergileme kapsamında verimliliğin oluşturulması açısından öne çıkan esas olarak değerlendirilen tarafsızlık esası, vergilerin sektördeki eylemine etki etmeyecek oranda hafif seyretmesini ve mükelleflerin mali kararları alabilmesi konusundaki etkisinin minimum seviyede bulunmasını da kapsamaktadır. Taraf tutmayan bir sistem hedef kitlenin ve vergi yükümlülerinin ekonomik kararlar bağlamında ne ölçüde teşvik içerdiği ve caydırıcı etkisini içermeden¹⁵⁸. Nötr seviyede olması gerekmektedir. Vergileme konusunda tarafsızlık şartı, vergilerin mükelleflerin vergi aşamasının

¹⁵⁵ Joseph E. Stiglitz, **Economics of Public Sector**, Third Edition, Newyork/London, WW Norton & Company, 2000; C. Edwards, **Options For Tax Reform**, CATO Institute, Policy Analysis, No:536, 2005, s.3-4.

¹⁵⁶ Nadaroğlu, s.317-318.

¹⁵⁷ Demirli, s.22-25.

¹⁵⁸ AICPA, **Understanding Tax Reform: A Guide to 21 St Century Alternatives**, New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc., s.11.

ardından mali ve sosyal bağlamda farklılık oluşturmaması olarak değerlendirilmektedir. Giderler ve servet karşısında edinilen tüm vergiler, kişisel kararlar açısından doğrudan ya da dolaylı etkiler yaratmaktadır. Buna karşın verginin tarafsız olması ve söz konusu etkilerin minimize edilmesi de hedefler arasında bulunmaktadır.

Bireysel ya da kurumsal vergi yükümlülerinin mevcut yasalara karşı düzeylerini fark edebilmeleri, sistem kapsamındaki gizli vergilendirmeye meydan verecek olan maddelerin olmaması olan saydamlık; yükümlülerin ticari eylemlerini yürütürken doğan maliyetleri etkin bir şekilde saptayabilmeleri bakımından varsayılan tanımını işaret etmektedir.

Vergi açığı, tarh edilen vergi ve isteğe dayalı yatırılan vergi miktarında meydana gelen fark olarak bilinmektedir. Etkin bir vergi ile vergi sorunlarının minimize edilerek, oluşan açığın sonlandırılması adına kurgulanması beklenmektedir¹⁵⁹.

Vergileme bünyesinde ekonomiklik esas, yönetim ve vergi yükümlülere bağlamındaki vergileme harcamalarının olabildiğince düşük seviyede tutulmasını kapsamaktadır. Söz konusu tanım, ekonomiklik esasını, kolaylık esasına dayandırarak, ekonomiklik esasının sağlanması açısından uygulanan maliyetlerin minimize edilmesine dair uygulamalara işaret etmektedir.

Kesinlik ilkesi ise, vergi yasalarında saptanan borcun matrah ve miktar açısından ne şekilde saptanması gerektiğinin ve hangi zaman diliminde ödenmesi gerektiğinin net bir şekilde ifade edilmesi, vergi yükümlülüğü bulunanlarında işlemin öncesinde net saptama yapabilmelerini kapsamaktadır¹⁶⁰.

Vergilemenin geleneksel esasları olarak değerlendirilen uygunluk; mükelleflerin ödeme durumunun en uygun olduğu ve uygun koşullar altında ödemesi gerektiği ile ilgilidir. Verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından değil, tutarların alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun olarak dağılımını gerektirmesi nedeniyle önem taşımaktadır. Bir yönüyle ödenilen vergi dolayısıyla mükelleflerin fazla zorlanmamasını amaçlayan bu kural, diğer yönden

¹⁵⁹ AICPA, *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 2001, s.13.

¹⁶⁰ AICPA, *Understanding Tax Reform: A Guide to 21 St Century Alternatives*, s.12.

mükellefler arasında ayırım yapılmaksızın uygulandığı ölçüde vergi adaleti açısından olumlu sonuçlar doğurabilmektedir¹⁶¹.

4.2. Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi

Elektronik bilgi ortamının varlığı, denetimin genel amacını ve kapsamını değiştirmemiş ancak denetim sürecinde, tekniğinde, kanıtlarında ve en önemlisi denetim anlayışında değişimlerin yaşanmasına neden olarak bilgisayar içinden denetim yaklaşımı, elektronik kanıtlar gibi bilgisayar ve web tabanlı yenilikleri hayatımıza kazandırmıştır¹⁶².

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

Denetim faaliyetlerinin elektronik ortama taşınmasıyla manuel yapılan denetim hız kazanmış, fiziki denetimle incelenemeyecek hatalara ve hilelere neden olabilecek unsurların tamamı bilgisayarlı denetim programları ile incelenebilir hale gelmiş ve ileride yaşanılabilecek denetim skandallarının önüne geçilmeye başlanmıştır¹⁶³.

Özellikle yakın geçmişte yaşanan finansal skandallar nedeniyle denetimin daha çok sorgulanmasına paralel olarak yeni bir elektronik denetim türü olan sürekli denetim hayatımıza girmiştir¹⁶⁴.

¹⁶¹ A. Akdoğan, **Kamu Maliyesi** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı), Ankara: Gazi Kitapevi, 2011, s.15-16.

¹⁶² Y. Selvi, A. Türel ve B. Şenyiğit. "Elektronik Bilgi ortamlarında Muhasebe Denetimi", **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirisi**, 2005, s.1.

¹⁶³ S. Gönen ve M. Rasgen, **Elektronik Muhasebe ve Bilgisayar Destekli Denetime İlişkin Uygulama Örnekleri**, 2017, s.217.

¹⁶⁴ M. S. Öztürk ve D. Acar, **Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması**, 2015, s.67.

Mükelleflerin tamamının denetlenmesi mümkün olmadığından vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında mükellef seçimi önemli bir role sahiptir¹⁶⁵. Denetlenecek mükellef seçimi idare açısından zaman ve maliyet, mükellef açısından ise keyfi incelemeye tabi tutulmadığı algısı oluşturulması için önem taşımakta böylece denetimlerin adil ve şeffaf olmasının yanı sıra etkin ve verimli olması da sağlanabilmektedir¹⁶⁶. Ayrıca teknolojik gelişmeler denetimin temel amacı ve kapsamını değiştirmezken özellikle denetim sürecinde kanıt toplama ve denetlenecek mükelleflerin tespit işlemlerinde değişiklik ve yenilikleri de beraberinde getirebilecektir¹⁶⁷.

Firmaların kazançlarını ve rekabet yetisini güçlendirmek adına başvuru vergi kaçırma ya da kaçınma yönelimi gerçekleştirdikleri görülmektedir. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemek adına yaptırım ve vergi analizi aracılığı ile tespit edilmesi ile bu durumun saptanma riskinin üst düzey olması halinde mükellefiyete dair görevlerin uygulanmasına çok daha titiz davrandıkları ifade edilmektedir¹⁶⁸.

Adam Smith, “Ulusların Zenginliği” isimli kitabı ile vergilendirmeye dair görüşleri yansıtmaktadır. Bu doğrultuda mükelleflerin yükümlü oldukları vergi oranını, ödenmesi gereken zamanın ve ödeme biçiminin işlem öncesinde saptanması gerekmektedir. Bunun yanında iktidarın vergi affına dair gereğince önem vermedikleri konusundan da söz edilmektedir. Bunun nedeni vergi affını isteyen mükelleflerin kendi isteği ile vergi ödeme konusuna hassasiyet duymadıklarından kaynaklanmaktadır. Ancak olması gereken kontrol edilme kaygısı ile mükelleflerin sisteme entegre biçimde vergi ödemesi yapmaları gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin etkin bir biçimde vergi ibrazda bulunmaları ve ödemeleri V.U.K. kapsamında net bir şekilde ifade edilmesi ile de ilişkili olmaktadır.

¹⁶⁵ Arslan, M. ve M. Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, **Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2014, s.444.

¹⁶⁶ Uğur, A. A. “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği”, **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, (2016), s.12.

¹⁶⁷ Tokur, T., Ö. O. Yüksel, A. E. Ergüden ve A. R. Z. Sayar, “Bilgi Sistemleri Denetimi, Vergi Denetimlerinde Uygulanabilecek Bilgi Sistemleri Denetimleri ve Uygulamaları-Bilgi Sistem Denetimlerinin Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma”, Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı.2, (2014), s.51.

¹⁶⁸ S. Gönen ve B. Solak. “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.76, (2017), s.69.

Bugünün şartlarında vergi uygulamalarının sıklıkla değişime uğraması ve karmaşık bir yapı içermesi vergi memurlarını ve mükellefleri güç durumda bırakmaktadır. Karmaşık yapı içeren prosedürler mükelleflerin gerçekleştirdikleri eylemi algılamalarında zorluk yaşatırken, hata olasılığını da yükseltmektedir. Buna karşın yönetim, mükellefleri bu evrede gerçekleştirecekleri faaliyete dair bilgilendirerek meydana gelen problemlere çabuk ve basit çözümler sunmakla vergi bilincinin yerleşmesi adına gönüllü olmalarına destek verebilmektedir.

Maliye Bakanlığı aracılığı ile öne sürülen eylemler arasında çağrı merkezleri de bulunmaktadır. Sanal vergi daireleri ve çağrı merkezlerinden yararlanılarak, mükelleflerin bireysel borç, ceza gibi işlevleri vergi ödeme evresinde meydana gelen problemleri, vergi ödeme aşamasında algılayamamaları halinde yönetimden destek alma olanakları bulunmaktadır.

Vergi kontrolünde meydana gelen problemler arasında bilgilere periyodik olarak ve güvenli bir erişim sağlanamaması da söz konusudur. Etkin bir vergi yönetiminin oluşturulabilmesi ve vergi yükümlülerinin bu yönetimin verimli çalışması ile güvenilirliğine olan inancı, yönetimin tam anlamı ile otomasyon evresine geçişi ile oluşmaktadır. Vergi idaresinin farklı kurumlarla olan haberleşme platformunun güçlü olması da bilgiye seri bir şekilde erişim adına gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın VEDOP bünyesinde yer alan mükelleflere dair verilere kolaylıkla erişim sağlandığı görülmektedir. Oluşturulan haberleşme ağı aracılığı ile farklı kurumlarla da veri akışı mümkün olmaktadır¹⁶⁹.

Türkiye kapsamında vergi yükümlülüğüne dair algı gereken düzeye erişmemektedir. Türkiye bünyesinde vergi algısı ile etik yapısının beklenen yeterliliğe ulaşmaması, ülke içinde ve farklı ülkelerle kıyaslanabilen özellikteki kayıt dışı ekonomik yapıya bakıldığında ortaya çıkmaktadır. Vergi yükümlülerinin ibraz kuralına göre ödeme yaptıkları görülmektedir. Kazançlarını yükseltmek ve rakiplere oranla çok daha kuvvetli bir duruma gelebilmek adına minimum vergi ödeme isteği duymaları, yönetimin, yükümlülerin vergi ödemeye dair istek duymalarını sağlamak adına

¹⁶⁹ Gönen ve Solak, s.71.

kontrollerini sıklaştırmaları önerilmektedir. Bu şekilde kontrol sürecinde saptanarak yaptırma uğrayacakları kaygısını taşıyan yükümlülerin titizlikle hareket ettikleri belirtilmektedir.

E–fatura, e-defter vb. dijital platformlarda yönetim aracılığı ile online şekilde vergi yükümlülerinin verilerine kolaylıkla erişilebilmektedir. E–yoklama aracılığı ile de online platformlarda seri bir şekilde ve çok sayıda mükellefin vergi analizi yapılarak dijital alanda yürütüldüğü ifade edilmektedir. Vergi mükelleflerinin sayıca fazla doküman, kullandığı bilinmektedir. Vergi yükümlüleri adına vergi ve kayıt sisteminde sunulan yalınlık önem taşımaktadır. Dijital alanlarda söz konusu dokümanların bir bölümü online şekilde oluşturulmaktadır. Bu sayede dokümanların kırtasiye ile kayıt maliyetlerinde de düşüş görülmektedir.

Klasik kontrol algısından dijital kontrol aşamasına geçişte birtakım farklılıklar yaşanmaktadır. Bu farklılıklar şu şekildedir;

- Denetimin tekrar tasarlanması,
- Sanal bir ortamda emek ve yoğun kontrol sürecinden otomatik kontrol evresine dönüşüm,
- Kâğıt tabanlı denetim işlevinin sona ermesi,
- Excel tabanlı kontrolün geride bırakılması,
- Standart bilgi, akıllı yazılım gibi kolaylıklar yaygınlaşmaktadır.

Küreselleşme olgusu toplumun her kesimini etkisi altına almıştır. Bilişim ve teknoloji alanındaki ilerlemelere paralel ülkelerin mali idarelerinin de yeniden yapılanması gündeme gelmiştir. Bu çerçevede ülkeler e-devlet yapılanmasına geçmişlerdir. Teknolojinin gücünün yadsınmadığı gerçeğinden hareketle devletlerin güçlü olmaları bilişim teknolojilerinin varlığı ile birlikte bu teknolojilerin etkin kullanımına da bağlıdır. Türkiye'nin bu gelişmelerin gerisinde kalması beklenemez.

Türkiye’de de vergi uygulamasındaki maliyetleri düşürmek ve teknolojik gelişmelerden faydalanmak amacıyla elektronik vergi uygulamalarına geçilmektedir¹⁷⁰.

Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen uygulamalar ile mükelleflerin vergi işlemleri nedeniyle üstlendiği maliyetler azalırken hizmet hızı ve kalitesi artmaktadır. Günümüzde, devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak vergi olup devlet bütçelerinin en önemli kalemi vergi kalemidir. Kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirin bu kadar önemli olması vergi denetimini de ortaya çıkarmıştır. Çünkü vergi, bir ülke için gelirin yanında adaleti de temsil etmektedir. Devletin gücünü her alanda gösterebilmesi ve gelir dağılımına göre adaletli vergi toplaması, verginin denetimiyle doğrudan ilişkilidir.

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler devlet faaliyetleri gibi vergi denetimi açısından da birçok gelişmeye öncü olmaktadır. Artık devletler geleneksel yapıdan kurtulup, elektronik anlayışı kurumlarına benimsetmek zorundadırlar. Türkiye’de e-devlet projesi kapsamında sınırlı sayıda işletme ile Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) uygulamaya başlanılmıştır. Daha sonra belirli kriterlere sahip olan işletmelere e-fatura kullanma zorunluluğu getirilerek sisteme dâhil edilmiştir. E-fatura uygulamasının kullanan işletmeler bir sonraki aşama olan e-defter uygulamasını kullanmaya başlamışlardır.

Vergi sistemi, kısaca bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eder. Devlet açısından e-defter ve e-fatura uygulaması denetimin kolaylığı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi en önemli avantajlardandır¹⁷¹.

Günümüzde küreselleşme ve çok uluslu şirketlerin artmasıyla birlikte vergi denetimi güçleşmektedir. Denetimin etkinliği bilişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde artmaktadır. Vergi kayıplarını azaltmak için bilişim teknolojilerinden faydalanılarak yeni denetim yöntem ve teknikleri geliştirmek ve dünyada ki yeni uygulamaları takip etmek gerekmektedir.

¹⁷⁰ T. U. Kocamış ve M. Kekeç. “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, **International Conference On Eurasian Economies, SESSION 4B, Finans II**, 2017, s.276.

¹⁷¹ Kocamış ve Kekeç, s.276.

E-defter ve e-faturanın evrensel standart bir veriye göre oluşturulması hem Türkiye’de hem de uluslararası alanda her türlü raporlama ve denetim faaliyetleri için şeffaf, esnek ve kolay analiz edilebilir bir çerçeve sunmaktadır. Böylece oluşan standart veriyle başta veri madenciliği olmak üzere her türlü iş zekâsı çalışmaları için çok uygun bir altyapı oluşturarak, akıllı teknolojilerin kullanımı mümkün hale getirmektedir.

Geleneksel denetim yaklaşımları daha çok geçmişe odaklanmaktadır. Denetimlerin günümüzde artık elektronik araçlar üzerinden ve elektronik ortamda yapılıyor olması Kamu Otoritesini de klasik/geleneksel denetimlerden farklı bir denetim faaliyetine başlamaya itmiştir. Öncelikle, denetlenecek elektronik belgenin sıhhatli bir şekilde oluşturulması sağlanmalıdır. Bu aşamadan sonra elektronik belge (e-defter, efatura v.s.) üzerinde ilgili mevzuatın ön gördüğü denetimlerin yapılarak zaman ve maliyet tasarrufu kaçınılmaz olacaktır¹⁷².

Mükelleflerin yürütmüş oldukları ulusal ve uluslararası faaliyetleri elektronik ortamda yürütmeleri vergi denetimi alanında da büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Böylece vergi yükünün adil dağılımı ve etkin denetimden söz etmek mümkün olacaktır.

¹⁷² Kocamış ve Kekeç, s.279.

BÖLÜM 5

AMAÇ VE YÖNTEM

Araştırmanın bu bölümünde gerçekleştirilen çalışma kapsamında uygulanan analiz yöntemi hakkında açıklayıcı bilgilere yer verilmektedir. Bu başlık altında araştırmanın amacı, önemi, evreni ve örnekleme, veri toplama yöntemleri ve hipotezler hakkında bilgiler yer almaktadır.

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın asıl amacı muhasebe uygulamaları açısından gerçekleştirilmiş olan e-dönüşüm faaliyetlerinin vergi gayretine olan etkilerinin araştırılması ve yönü ile birlikte derecesinin belirlenmesidir. Bunun yanı sıra ayrıca muhasebe meslek mensuplarının kişisel bilgilerine göre e-dönüşüm ve vergi gayretine olan katılım farklılıklarının belirlenmesidir.

5.2. Araştırmanın Önemi

Günümüzde devamlı olarak gelişim gösteren bilgi teknolojilerinin gelişimi hız kesmeden devam etmektedir. Bilgi teknolojilerinin kullanımı günlük hayatın bir parçası haline gelmiştir. Bu sayede birçok meslek grubu da bilgi teknolojilerinin kullanımına ihtiyaç duymaya başlamış ve gerekli dönüşümler oluşturulmuştur. Bu dönüşümler günümüzde artık bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu çalışmanın önemi ise birçok meslek grubunda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bilgi teknolojileri dönüşümünün vurgulanmasıdır. Bu sayede bu çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüme karşı görüşlerinin belirlenmesi sağlanmış olacak ve ayrıca vergi gayretine olan etkileri incelenecektir.

Literatür incelendiğinde muhasebe mesleği üzerinde e-dönüşüm faaliyetlerinin vergi gayretine olan etkileri inceleyen bir çalışmanın olmadığı gözlemlenmiştir. Bu sayede gerçekleştirilen çalışmanın önemi daha da artmaktadır.

5.3. HİPOTEZLER

Araştırma kapsamında çalışmanın yapılması öncesinde hipotez geliştirilmiştir. Bu hipotezden hareketle araştırmanın amacı ve önemine uygun sonuçlara ulaşılmaya çalışılacaktır. Araştırma kapsamında belirlenmiş olan hipotez aşağıda belirtildiği gibidir:

H_1 : Muhasebe mesleğinde gerçekleştirilen e-dönüşüm faaliyetleri ile vergi gayretleri arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur.

Yukarıda belirtilen hipoteze ek olarak araştırma kapsamında katılımcı meslek mensuplarının kişisel bilgileri ile e-dönüşüme karşı görüşleri ve vergi gayretine etkileri arasındaki fark testleri gerçekleştirilmiştir.

Bu fark testleri ile; “katılımcıların kişisel bilgileri ile e-dönüşüm faaliyetleri ve vergi gayretleri arasındaki ilişkilerin yönü ve derecesi nedir?” sorusuna yanıt aranmış olacaktır.

5.4. Sınırlılık ve Varsayımlar

Araştırma öncesinde hipotezlerin belirlenmiş olduğu gibi bazı sınırlılık ve varsayımlar da belirlenmiştir. Araştırma belirlenen sınırlılık ve varsayımlar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Bu sınırlılık ve varsayımlar aşağıda belirtildiği gibidir:

- Çalışma yalnızca İstanbul ilinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) üzerinde gerçekleştirilmiştir.
- Araştırma bağımlı ve bağımsız çalışanların tamamını kapsamaktadır.
- Anketi dolduran katılımcıların, kişisel bilgi envanteri ve ölçek sorularından oluşan ölçme araçlarını içten ve doğru olarak yanıtlayacakları varsayılmıştır.
- Araştırmanın örnekleminin evreni uygun olarak yansıttığı varsayılmıştır.

5.5. Evren ve Örneklem

Gerçekleştirilen araştırmanın evrenini İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına (İSMMMÖ) kayıtlı üyeler oluşturmaktadır. İstanbul bölgesinde odaya kayıtlı toplamda bağımlı ve bağımsız çalışan 44.132 üye olduğu öğrenilmiştir. Evren sayısı belli olan bir örneklem grubunun hesaplanması için “evrenden birey sayısı bilinen örneklem genişliği” formülünün kullanılması uygun görülmüştür. Kullanılan formül doğrultusunda:

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2(N - 1) + t^2 p q}$$

N : evrendeki birey sayısı

n : örnekleme alınacak birey sayısı

p : incelenen olayın görünüş sıklığı

q : incelenen olayın görünmeyiş sıklığı

t : belirli serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer (1,96)

d : olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen \bar{F} sapma (0,05)

$$n = \frac{(44132) \cdot (1,96) \cdot (1,96) \cdot (0,2) \cdot (0,8)}{(0,05) \cdot (0,05) \cdot (44132 - 1) + (1,96) \cdot (1,96) \cdot (0,2) \cdot (0,8)}$$

Örnekleme grubunun belirlenmesinde kullanılan formül doğrultusunda evreni temsil edebilecek örneklemin 315 kişiden oluşması gerektiği tespit edilmiştir. Veri toplama konusunda yaşanabilecek olumsuzluklar ve kişilerin anket formuna eksik ya da hatalı yanıtlar verebileceği düşünülerek 500 meslek mensubuna anket formu iletilmiştir. Anket formlarının iletildiği kişilerin tespitinde ise basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Anket formu iletilen katılımcıların 382'sinden dönüş alınmıştır. Ancak formlar incelendiğinde araştırmaya dahil edilebilecek 345 formun olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda araştırma 345 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir.

5.6. İstatistiksel Yöntem

Araştırmada istatistiksel yöntem olarak anket tekniğinin kullanılmasına karar verilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan anket formu toplamda 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların kişisel bilgilerine yönelik sorular ve ikinci bölümde ise e-dönüşüm faaliyetleri ve vergi gayretine ilişkin yer alan sorular yer almaktadır.

Katılımcılardan veriler internet üzerinden oluşturulan form aracılığı ile elde edilmiştir. Anket formları kişilere mail olarak iletilmiş ve aynı şekilde dönüşler alınmıştır. Katılımcılardan toplanan veriler SPSS paket programı aracılığı ile analiz edilmiştir. Program sayesinde elde edilen veriler tablolaştırılmış ve yorumlanmıştır.

Araştırma kapsamında katılımcılara yönlendirilmiş olan ölçek 2 alt boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; e-dönüşüm ve vergi gayretidir. Bu ölçekler ve kişisel veriler arasındaki ilişkileri tespit edebilmek için korelasyon ve regresyon analizinin kullanılması sağlanmıştır. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkene etkisini incelemek için Lineer Regresyon analizi kullanılmıştır. Sonuçlar %95 güven aralığında, $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir. Bağımlı değişkenlerde bağımsız değişkenler açısından anlamlı farklılıkları test etmek amacıyla ikili gruplarda t testi, ikiden çok gruplarda ise ANOVA testine bakılmıştır.

BÖLÜM 6

BULGULAR

6.1. Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde anket formunun birinci bölümünde yer alan katılımcıların kişisel bilgilerini ölçmeye yönelik yönlendirilmiş olan soruların bulgularına yer verilmiştir. Katılımcıların kişisel verileri incelenirken sayı ve yüzde değerlerinden faydalanılmıştır.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.1’de araştırmaya dahil olan katılımcıların çalışma şekillerinin dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.1
Çalışma Şekli Dağılımı

Çalışma Şekli					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Bağımlı	121	33,9	33,9	33,9
	Bağımsız	224	66,1	66,1	100,0
	Toplam	345	100,0	100,0	

Tablo 5.1 kapsamında belirtilmiş olan veriler incelendiğinde araştırmaya dahil olan katılımcıların %33,9’unun bağımlı ve geriye kalan %66,1’inin ise bağımsız çalışan olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.2’de araştırmaya dahil olan katılımcıların cinsiyet dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.2
Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Kadın	149	43,2	43,2	43,2
	Erkek	196	56,8	56,8	100,0
	Toplam	345	100,0	100,0	

Tablo 5.2 kapsamında belirtilmiş olan veriler incelendiğinde araştırmaya dahil olan katılımcıların %43,2'sinin kadın ve geriye kalan %56,8'inin ise erkek olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.3'te araştırmaya dahil olan katılımcıların yaş dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.3
Yaş Dağılımı

Yaş					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	26-33 yaş	39	11,1	11,1	11,1
	34-41 yaş	126	35,5	35,5	46,6
	41 yaş üzeri	180	50,4	50,4	100,0
	Toplam	345	100,0	100,0	

Tablo 5.3 kapsamında belirtilmiş olan veriler incelendiğinde araştırmaya dahil olan katılımcıların %11,1'inin 26-33 yaş aralığında, %35,5'inin 34-41 yaş aralığında ve geriye kalan %50,4'ünün ise 41 yaş ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.4'te araştırmaya dahil olan katılımcıların eğitim durumu dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.4
Eğitim Düzeyi Dağılımı

Eğitim Düzeyi					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Lise ve Dengi	4	1,2	1,2	1,2
	Lisans	239	69,3	69,3	70,5
	Lisansüstü	102	29,5	29,5	100,0
	Toplam	345	100,0	100,0	

Tablo 5.4 kapsamında belirtilmiş olan veriler incelendiğinde araştırmaya dahil olan katılımcıların %1,2'sinin lise ve dengi seviyelerden, %69,3'ünün lisans seviyesinden ve geriye kalan %29,5'inin ise lisansüstü seviyelerinde mezun oldukları tespit edilmiştir.

6.2. Ölçek İstatistikleri

Araştırmanın bu bölümünde gerçekleştirilen istatistikler kapsamında katılımcılara yönlendirilmiş olan e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerine yönlendirilmiş olan sorulara verilmiş olan yanıtlardan hareketle betimsel istatistiklere yer verilmiştir. Bu bölümde gerçekleştirilmiş olan betimsel istatistikler sayı ve yüzde değerleri yardımı ile yorumlanmıştır.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.5'te anket formunun ikinci bölümünde yer alan sorulara verilen yanıtların betimsel istatistiki sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.5
Ölçek Betimsel Bulguları

Sorular	Ortalama	SS
Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorum.	3,18	1,25
Vergi ödemeyenler teşhir edilmelidir.	3,12	1,26
Ekonomik istikrar için vergilerin düzenli ödenmesi gereklidir.	3,19	1,32
Ekonomik kriz dönemlerinde vergi ödeme isteğim azalmaktadır.	3,10	1,25
İnteraktif Vergi Dairesi işlemleri işlem yükümüzü azaltmaktadır.	3,37	1,17
E-vergi uygulamaları vergilendirme süreci ve sonrasındaki kaygılarımın azalmasına sebep oldu.	3,17	1,24
E-vergi uygulamaları vergi denetiminin daha etkin olmasını sağlamıştır.	3,11	1,21
E-vergi uygulamaları sayesinde kayıt dışı ekonominin azaldığını düşünüyorum.	3,41	1,15
E-vergi uygulamaları vergi ödememi kolaylaştırdı.	3,61	1,14
Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur.	3,54	1,26
Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmamasıdır.	3,53	1,20
Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır.	3,28	1,29
Yapılandırma söylentileri vergi ödemedeki isteği azaltır.	3,40	1,21
E-vergi uygulamaları saydamlık ve doğruluğu artırır.	3,20	1,26
Özel esaslar işlemi mükellefleri koruyucu bir uygulamadır.	3,31	1,25
E-tebligat uygulaması vergi yükümlülüklerimi takip etmemi kolaylaştırır.	3,63	1,22
Elektronik vergi uygulamaları sayesinde vergi ödevlerimi yerine getirirken parasal maliyetim azaldı.	3,41	1,23
Kullandığım elektronik vergi uygulamalarından genel olarak memnunum.	3,36	1,24
Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçağını minimum seviyeye indirmiştir.	3,35	1,25
Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır.	3,30	1,33

Yukarıda belirtilmiş olan tablo 5.5 incelendiğinde katılımcıların ortalama olarak sorulara “katılıyorum” yanıtına yakın cevaplar verdikleri gözlemlenmektedir. Buradan hareketle katılımcıların neredeyse tamamına yakınının e-dönüşüm uygulamalarının muhasebe mesleği ve vergi gayreti açısından oldukça önemli olduğu ve bu düzenlemeyi destekledikleri anlaşılmaktadır.

E-dönüşüm uygulamalarının muhasebe mesleği içinde gerçekleştirilmesi vergi gayretine mutlak suretle olumlu etkiler göstermektedir. Bunun net olarak tespit edilmesi ve onaylanması açısından ilerleyen bölümlerde çeşitli istatistiki analizler uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilmiş olan ortalamaların verilmesinin en önemli nedeni ise ilerleyen bölümlerde gerçekleştirilecek olan hipotez testlerinde bu farkların açık bir şekilde belirlenebilmesi içindir.

6.3. Faktör Analizi

Bu bölümde araştırma kapsamında belirlenmiş olan hipotezin ve araştırma sorusunun test edilebilmesi için katılımcılara yönlendirilmiş olan ölçeğin uygun olup olmadığının belirlenebilmesi ve araştırmanın ne kadarını açıkladığını tespit edebilmek amacı ile faktör analizine yer verilmiştir.

Faktör analizinin ölçek üzerinde gerçekleştirilmesi öncesinde ölçeğin faktör analizine uygun olup olmadığının belirlenebilmesi amacı ile KMO ve Barlett testi adı verilen bir geçerlilik analizi yapılması gerekmektedir. Bu testin sonucunun mutlak suretle ,60 değerinden yüksek çıkması beklenmektedir. Bu sayede ölçeğin araştırmanın en az %60'ını açıklayabildiği anlaşılacak olup ulaşılan sonuçların ,05 anlamlılık derecesinde yorumlanabileceğini ispat etmektedir.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.6'da anket formunun ikinci bölümünde yer alan ölçeğe uygulanan KMO ve Barlett testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.6
Ölçek KMO-Barlett Testi Sonuçları

KMO ve Barlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,915	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2,520E3
	Df	345
	Sig.	,000

Yukarıda belirtilmiş olan tablo 5.6 incelendiğinde araştırma kapsamında katılımcılara yönlendirilmiş olan toplamda 20 ifadeden oluşan ölçeğin KMO ve Barlett testi sonuçlarının faktör analizi yapılmasına müsaade ettiği anlaşılmaktadır. Yukarıdaki tablodan hareketle ölçeğin küresellik değerinin ,915 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç ölçeğin faktör analizine uygun olduğunu belli etmektedir.

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.7'de anket formunun ikinci bölümünde yer alan ölçeğe uygulanan faktör analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.7
Ölçek Faktör Analizi Sonuçları

Soru No	Sorular	E-Dönüşüm	Vergi Gayreti
5	İnteraktif Vergi Dairesi işlemleri işlem yükümüzü azaltmaktadır.	,639	
6	E-vergi uygulamaları vergilendirme süreci ve sonrasındaki kaygılarımın azalmasına sebep oldu.	,788	
7	E-vergi uygulamaları vergi denetiminin daha etkin olmasını sağlamıştır.	,773	
8	E-vergi uygulamaları sayesinde kayıt dışı ekonominin azaldığını düşünüyorum.	,763	
9	E-vergi uygulamaları vergi ödememi kolaylaştırdı.	,717	
10	Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur.	,635	
11	Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmamasıdır.	,749	
12	Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır.	,750	
14	E-vergi uygulamaları saydamlık ve doğruluğu artırır.	,801	
16	E-tebligat uygulaması vergi yükümlülüklerimi takip etmemi kolaylaştırır.	,598	
17	Elektronik vergi uygulamaları sayesinde vergi ödevlerimi yerine getirirken parasal maliyetim azaldı.	,759	
18	Kullandığım elektronik vergi uygulamalarından genel olarak memnunum.	,597	
19	Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçağını minimum seviyeye indirmiştir.	,647	
20	Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır.	,820	
1	Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorum.		,804
2	Vergi ödemeyenler teşhir edilmelidir.		,835
3	Ekonomik istikrar için vergilerin düzenli ödenmesi gereklidir.		,856
4	Ekonomik kriz dönemlerinde vergi ödeme isteğim azalmaktadır.		,674
15	Yapılandırma söylentileri vergi ödemedeki isteği azaltır.		,657

Ölçek üzerinde gerçekleştirilmiş olan faktör analizinin belirtilmiş olduğu tablo 5.7 incelendiğinde toplamda 20 ifadeden oluşan ölçek içerisinde yer alan tüm ifadelerin anlamlılıklarının yüksek olduğu belli olmaktadır.

Bu kapsamda faktör analizi sonucunda ölçekten hiçbir ifadenin çıkartılmasına gerek olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca faktör analizi sonucunda ölçeğin 2 alt boyuta sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu boyutlar; e-dönüşüm ve vergi gayreti boyutlarıdır. E-dönüşüm alt boyutu toplamda 15 ifadeden oluşurken, vergi gayreti alt boyutu ise 5 ifadeden oluşmaktadır.

Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde gerçekleştirilecek olan hipotez ve fark testleri de bu alt boyutlar yardımı ile gerçekleştirilecektir.

6.4. Güvenilirlik Analizi

Bu bölümde araştırma kapsamında katılımcılara yönlendirilmiş olan ve 2 farklı alt boyuta sahip olduğu tespit edilen ölçeğin güvenilirlik analizi sonuçlarına yer verilecektir.

Güvenilirlik analizinin yapılmasının en önemli nedeni ankete yanıt veren katılımcıların sorulara verdikleri yanıtlarının geçerliliğinin ve güvenilirliğinin belirlenmesidir. Bu sayede ölçeğin ve yanıtların güvenilir olduğu anlaşılmakta ve ulaşılan sonuçların doğruluğu kabul edilebilmektedir.

Sosyal bilimlerde gerçekleştirilen anket çalışmalarında ölçeklerin güvenilirliklerini ölçmek amacı ile Cronbach Alpha katsayısına bakılmaktadır. Cronbach Alpha katsayısının ise ,70 değerinden yüksek olması beklenmektedir. Bu değer ne kadar yüksekse araştırmanın o kadar güvenilir olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırmanın başında belirlenmiş olan sınırlılık ve varsayımlar doğrultusunda oluşturulan hipotez ve araştırma sorularına yanıt aramak amacı ile oluşturulan ölçeğin güvenilirlik sonuçları aşağıda tablo 5.8 kapsamında belirtilmiştir.

Tablo 5.8
Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçekler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha Katsayısı
E-Dönüşüm	15	,971
Vergi Gayreti	5	,896

Araştırma kapsamında belirtildiği gibi ölçeklerde yer alan ifadelerin birbirleri ile olan ilişkileri ve güvenilirliklerini tespit etmek amacı ile bakılan Cronbach Alpha katsayılarına göre E-dönüşüm alt boyutunun ,971 ve vergi gayreti alt boyutunun ise ,896 değerine sahip olduğu tespit edilmiştir.

Buradan hareketle araştırmada katılımcılara yönlendirilen ölçeğin güvenilirliğinin %90 seviyesinde olduğu ve araştırmada kullanılabilmesinde bir engel olmadığı anlaşılmıştır.

6.5. Korelasyon Analizi

Bu bölümde araştırma kapsamında katılımcılardan elde edilen bilgilerden hareketle kişisel bilgiler ve ölçek alt boyutlarını oluşturan e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerindeki ilişkilerin yönü ve derecesini tespit edebilmek amacı ile korelasyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Korelasyon analizinin yapılmasının en önemli amacı ölçekler ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkilerin yönü ve derecesi hakkında bilgi sahibi olunabilmesi içindir. Ayrıca araştırma kapsamında belirlenmiş olan hipotezin test edilebilmesi için de korelasyon analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

Korelasyon analizine uygun olduğu faktör ve güvenilirlik analizlerinden anlaşılan ölçeğin sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir. Korelasyon analizi -1 ile 1 arasında değerlerden oluşmaktadır. Bu sayede etkinin yönü ve derecesi anlaşılabilir. Aşağıda yer alan tablo 5.9'da korelasyon analizi sonuçlarına yorumlayabilmeye yarayan ifadeler yer almaktadır.

Tablo 5.9
Korelasyon Yorum Tablosu

Korelasyon (r)	Yorum
0,90 – 1 arası	Çok Yüksek
0,70 – 0,89 arası	Yüksek
0,50 – 0,69 arası	Orta
0,26 – 0,49 arası	Zayıf
0,0 – 0,25 arası	Çok Zayıf

Korelasyon analizi için katılımcıların ölçekte yer alan ifadelerle vermiş oldukları yanıtların ortalamalarının belirlenmesi gerekmektedir. Önceki bölümlerde zaten ölçekte yer alan ifadelerin ortalamaları belirtilmiş olduğundan korelasyon analizine bu ortalamalar üzerinden devam edilmiştir.

Aşağıda yer alan tablo 5.10'da araştırmaya katılan katılımcıların ölçeğe verdikleri yanıtlar üzerinden gerçekleştirilen korelasyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 5.10
Korelasyon Analiz Sonuçları

		E-Dönüşüm	Vergi Gayreti	Yaş
E-Dönüşüm	Pearson Korelasyon	1	,919**	,871**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	115	115	115
Vergi Gayreti	Pearson Korelasyon	,919**	1	,785**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	115	115	115
Yaş	Pearson Korelasyon	,871**	,785**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	115	115	115
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).				

Yukarıda tablo 5.10 kapsamında belirtilmiş olan korelasyon analizi sonuçları incelendiğinde aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

İstanbul bölgesinde bağımlı ve bağımsız çalışan SMMM'lerin e-dönüşüm ile birlikte vergi gayretinin artacağı hakkındaki görüşleri incelendiğinde ,919 değerine ulaşıldığı görülmüştür. Buradan hareketle e-dönüşüm faaliyetlerinin muhasebe

mesleğinde uygulanması ile birlikte pozitif ve yüksek derecede vergi gayretinin arttığı anlaşılmaktadır.

Araştırma başında belirlenmiş olan “Muhasebe mesleğinde gerçekleştirilen e-dönüşüm faaliyetleri ile vergi gayreti arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur” hipotezi ulaşılan sonuçlardan hareketle kabul edilmiştir.

Beyannamelerin elektronik olarak gönderilmesiyle başlayan süreç ile birlikte günümüzde e-imza yardımı ile tüm işlerde elektronik ortamın kullanıldığı bilinmektedir. Günümüzde artık tebligatlar da dahil olmak üzere muhasebe mesleğinde tüm işlemler elektronik ortamdan yapılmaktadır.

Tüm bunların meslek mensupları üzerinde olumlu sonuçlar geliştirdiği anlaşılmaktadır. E-dönüşüm ile birlikte meslek mensuplarının işlerinin kolaylaşması ile birlikte en önemli sonucunun da vergi gayreti olduğu anlaşılmaktadır.

6.6. Ölçeklere İlişkin Fark Testleri

Bu bölümde araştırma kapsamında anket formunun birinci bölümünde yer alan bağımsız değişkenler ile anket formunun ikinci bölümünde yer alan e-dönüşüm ve vergi gayreti alt boyutları arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

Belirtilen incelemelerin gerçekleştirilmesinde t testi ve Anova testlerinden faydalanılmıştır. İkili gruplarda (Çalışma şekli ve cinsiyet) t testi ve ikiden fazla gruplarda (Yaş ve eğitim durumu) Anova testi kullanılmıştır.

6.6.1. Çalışma Şekline Göre Fark Testleri

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.11’de araştırmaya dahil olan katılımcıların çalışma şekillerinin e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerindeki ilişkileri incelenmiştir.

Tablo 5.11
Çalışma Şekli Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalama	F	Sig.	t	p
E-Dönüşüm	Bağımlı	121	3,4219	1,04270	,13811	,594	,443	,998	,325
	Bağımsız	224	3,2362	,97201	,12763				
Vergi Gayreti	Bağımlı	121	3,3012	1,07064	,14181	1,322	,253	1,133	,260
	Bağımsız	224	3,0833	,98984	,12997				

Yukarıda belirtilen tablo 5.11’de çalışma şekli bağımsız değişkeni ile araştırmanın bağımlı değişkenlerini oluşturan e-dönüşüm ve vergi gayreti ilişkileri karşılaştırılmıştır. Bu analiz için t testinden faydalanılmıştır. T testinin yapılması öncesinde Levene testinin yapılması gerekmekte ve buradan çıkan sonuçlara göre analize devam edilmelidir.

Gerçekleştirilen Levene testine göre araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtların e-dönüşüm, (F=,594-Sig=,443) ve vergi gayreti (F=1,322-Sig=,253) ölçekleri için homojen dağıldığı tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensubu katılımcıların çalışma şekillerine göre e-dönüşüm ve vergi kaybı için yapılan t testi sonucunda bağımlı ve bağımsız katılımcıların ölçek ve alt boyutları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın başında belirlenmiş ve test edilmek istenen araştırma sorusu olan “çalışma şekli bağımsız değişkeni ile e-dönüşüm ve vergi kaybı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusuna yanıt bulunmuş durumdadır. Yapılan analizler sonucunda çalışma şeklinin anlamlı bir farklılık yaratmadığı hem bağımlı hem de bağımsız katılımcıların aynı derecelerde e-dönüşüme ve vergi gayretine sahip oldukları ile birlikte e-dönüşümün vergi gayretine olumlu etki ettiği katıldıkları anlaşılmaktadır.

6.6.2. Cinsiyete Göre Fark Testleri

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.12’de araştırmaya dahil olan katılımcıların cinsiyetlerinin e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerindeki ilişkileri incelenmiştir.

Tablo 5.12
Cinsiyet Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalama	F	Sig.	t	p
E-Dönüşüm	Kadın	149	3,2260	,99817	,14116	,091	,763	-,954	,342
	Erkek	196	3,4069	1,01538	,12594				
Vergi Gayreti	Kadın	149	3,0200	1,03982	,14705	,383	,437	-1,571	,119
	Erkek	196	3,3231	1,01417	,12579				

Yukarıda belirtilen tablo 5.12’de cinsiyet bağımsız değişkeni ile araştırmanın bağımlı değişkenlerini oluşturan e-dönüşüm ve vergi gayreti ilişkileri karşılaştırılmıştır. Bu analiz için t testinden faydalanılmıştır. T testinin yapılması öncesinde Levene testinin yapılması gerekmekte ve buradan çıkan sonuçlara göre analize devam edilmelidir.

Gerçekleştirilen Levene testine göre araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtların e-dönüşüm, (F=,091-Sig=,763) ve vergi gayreti (F=,383-Sig=,437) ölçekleri için homojen dağıldığı tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensubu katılımcıların cinsiyetlerine göre e-dönüşüm ve vergi kaybı için yapılan t testi sonucunda kadın ve erkek katılımcıların ölçek ve alt boyutları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın başında belirlenmiş ve test edilmek istenen araştırma sorusu olan “cinsiyet bağımsız değişkeni ile e-dönüşüm ve vergi kaybı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusuna yanıt bulunmuş durumdadır. Yapılan analizler sonucunda cinsiyetin anlamlı bir farklılık yaratmadığı hem kadın hem de erkek katılımcıların aynı derecelerde e-dönüşüme ve vergi gayretine sahip oldukları ile birlikte e-dönüşümün vergi gayretine olumlu etki ettiğine katıldıkları anlaşılmaktadır.

6.6.3. Yaşa Göre Fark Testleri

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.13’te araştırmaya dahil olan katılımcıların yaşlarının e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerindeki ilişkileri incelenmiştir.

Tablo 5.13
Yaş Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler

	Yaş	Frekans	Ortalama	Standart Sapma	F	df.	p
E-Dönüşüm	26-33 yaş	39	3,3730	1,03821	1,119	2	,651
	34-41 yaş	126	3,0615	1,01826			
	41 yaş üzeri	180	3,5091	,83121			
Vergi Gayreti	26-33 yaş	39	3,3115	1,05034	,519	2	,722
	34-41 yaş	126	2,8654	1,00113			
	41 yaş üzeri	180	3,2273	,87646			

Yukarıda belirtilen tablo 5.13'te yaş bağımsız değişkeni ile araştırmanın bağımlı değişkenlerini oluşturan e-dönüşüm ve vergi gayreti ilişkileri karşılaştırılmıştır. Bu analiz için Anova testinden faydalanılmıştır.

Muhasebe meslek mensubu katılımcıların yaşlarına göre e-dönüşüm ve vergi kaybı için yapılan Anova testi sonucunda tüm yaş gruplarında yer alan katılımcıların ölçek ve alt boyutları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın başında belirlenmiş ve test edilmek istenen araştırma sorusu olan “yaş bağımsız değişkeni ile e-dönüşüm ve vergi kaybı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusuna yanıt bulunmuş durumdadır. Yapılan analizler sonucunda yaşın anlamlı bir farklılık yaratmadığı tüm gruplardaki katılımcıların aynı derecelerde e-dönüşüme ve vergi gayretine sahip oldukları ile birlikte e-dönüşümün vergi gayretine olumlu etki ettiğine katıldıkları anlaşılmaktadır.

6.6.4. Eğitim Düzeyine Göre Fark Testleri

Aşağıda belirtilmiş olan tablo 5.14'te araştırmaya dahil olan katılımcıların eğitim düzeylerinin e-dönüşüm ve vergi gayreti üzerindeki ilişkileri incelenmiştir.

Tablo 5.14
Eğitim Düzeyi Bağımsız Değişkeni ile Bağımlı Değişkenler Arasındaki İlişkiler

	Eğitim Düzeyi	Frekans	Ortalama	Standart Sapma	F	df.	P
E-Dönüşüm	Lise ve Dengi	4	3,4022	,96830	,076	2	,927
	Lisans	239	3,3106	1,05127			
	Lisansüstü	102	3,3042	,83325			
Vergi Gayreti	Lise ve Dengi	4	3,2464	,95989	,041	2	,960
	Lisans	239	3,1792	1,08233			
	Lisansüstü	102	3,1667	,87905			

Yukarıda belirtilen tablo 5.14’te eğitim düzeyi bağımsız değişkeni ile araştırmanın bağımlı değişkenlerini oluşturan e-dönüşüm ve vergi gayreti ilişkileri karşılaştırılmıştır. Bu analiz için Anova testinden faydalanılmıştır.

Muhasebe meslek mensubu katılımcıların eğitim düzeylerine göre e-dönüşüm ve vergi kaybı için yapılan Anova testi sonucunda tüm eğitim gruplarında yer alan katılımcıların ölçek ve alt boyutları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın başında belirlenmiş ve test edilmek istenen araştırma sorusu olan “eğitim düzeyi bağımsız değişkeni ile e-dönüşüm ve vergi kaybı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusuna yanıt bulunmuş durumdadır. Yapılan analizler sonucunda eğitim düzeyinin anlamlı bir farklılık yaratmadığı herhangi bir eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların aynı derecelerde e-dönüşüme ve vergi gayretine sahip oldukları ile birlikte e-dönüşümün vergi gayretine olumlu etki ettiğine katıldıkları anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Bilişim çağına geleneksel yöntemlerle ayak uydurmaya çalışmak, hem mikro hem de makro düzeyde işletmeleri ve devletleri çağın gerisine atacağı aşikardır. Para olgusunun dahi dijitalleşme yolunda ilerlediği son dönemde, dijitalleşme rekabet edebilmenin yegane unsurudur.

Devletlerin faaliyetlerini idame ettirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu vergi gelirleride, bu dijitalleşme olgusundan payını almıştır. İnsan nüfusunun artması ve ticari işlemlerdeki karmaşık düzenin çoğalmasıyla birlikte vergi gelirin ihtiyacı duyan devletlerin gelirlerini korumak için büyük elektronik uygulama yatırımları yaptığı görülmektedir.

20. y.y. ile birlikte başta ABD olmak üzere Avrupa ülkelerinde vergilendirme alanında kullanılmaya başlanan elektronik uygulamalar, Türkiye’de ilk olarak 1 Ekim 2004 de isteğe bağlı olarak başlatılan ve 03 Mart 2005’te zorunlu hale getirilen e-beyanname sistemi, veraset ve intikal vergisi hariç, beyanname verilmesi zorunlu olan tüm vergilerde uygulamaya konulmuştur. Son olarak 19 Ekim 2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 509 sıra nolu V.U.K. genel tebliği ile e-uygulamalarda kullanım şartları hakkında değişikliklere bakıldığında, aşama aşama istikrarlı bir şekilde vergisel konularda elektronik sistemlere geçilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Çalışmamızda vergi gelirlerinin seyrine ışık tutan vergi gayreti konusu işlenmiş olup, elektronik dönüşüm uygulamalarının vergi gayretine etkisi araştırılmıştır. Söz konusu etki hakkında fikir sahibi olunması için vergilendirmenin sivil ayağının en önemli aktörleri olan serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile anket çalışması yapılmıştır.

Vergi kapasitesi ve vergi gayretini etkileyen pek çok faktör olmasının yanı sıra bazı faktörlerin öznellik taşıması sebebiyle tespitleri oldukça güçtür. Faktörlerin çok

olması ve öznelliğin bulunmasından kaynaklı ülkelerin hesaplama metodlarında değişkenlikler görülmektedir.

Ülkemizde, ekonominin kırılgan yapısı, enflasyon, faiz ve sık vergi affı uygulamaları gibi unsurlardan kaynaklı ekonomide görülen dalgalanmalarının çok olması sebebiyle vergi kapasitesi ve vergi gayretinin tespiti güçleşmektedir. Son 5 yılda daha da yoğunlaşan vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik elektronik uygulamaların vergi kapasitesi ve vergi gayretine olan etkisinin sayısal değerinin tespiti bu sebeple oldukça zordur.

Çalışmamızın asıl amacı sayısal verilere dayanmaktan çok hayata geçirilen elektronik uygulamaların vergi gayretiyle olan ilişkisinin yönü ve yoğunluğunun tespiti noktasında olmuştur.

Anket çalışmamızda yönelmiş olduğumuz sorulara verilen cevaplar incelendiğinde kullanıcıların sorulara verdiği cevaplar tutarlılık göstermektedir. Ankete katılan çalışanların çalışma şekli, cinsiyeti, yaşı ve eğitim düzeyi konu hakkındaki fikirler noktasında değişkenlik göstermemektedir. Genel itibariyle anket çalışmamıza uygulanan testler sonucu mevcut e-dönüşüm uygulamalarının vergi gayreti ile doğru ve yüksek derecede ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Ticari işlemlerdeki karmaşık düzen, insanların vergi kaçırmaya yönelik işlemlerini arttırmış ve tespiti noktasında devletleri sıkı denetim yapmaya yöneltmiştir. Vergi kaçakçılığı devlet gelirlerinde azalmaya sebebiyet vereceği gibi dürüst mükelleflerinde sisteme olan inancını zedelemektedir. Elektronik sistemlerin doğru geliştirilmesi ve uygulanması vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde büyük rol oynamaktadır. Denetim mekanizmasının güçlü olması vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacağı gibi dürüst mükelleflerin sisteme olan inancını da artıracaktır. Bu sayede vergi gayretinin yukarı seviyelere çekilebilmesi daha mümkün kılınacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı gelişim sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi için ve sistem ile ilgili öneri ve görüşlere ulaşabilmek adına uygulamaları kullanılan kullanıcılara uygulamalar üzerinden isteğe bağlı anket çalışmaları yürütmekte olup,

ayrıca bünyesinden çalışan memurlardan görüş almak içinde öneri ve şikayet sistemi kurmuştur.

Elektronik dönüşüm süreci sürekli geliştirilmesi gereken proaktif bir sistemdir. Kamu hizmetinin devamı için gerekli olan vergi gelirlerinin öncü faktörü vergi gayretinin arttırılabilmesi için elektronik dönüşüm uygulamalarına ihtiyaç duyulduğu anket çalışmamız sonucuna tespit edilmiştir. Buradan hareketle devletlerin elektronik vergi uygulamaları kullanıcılarının sorunlarına her zaman kulak vererek uygulamalar noktasında güncelliğini kaybetmemesi gerektiğinin yorumu da yerinde olacaktır.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. ve G. Yücel. “Dijitalleşme Muhasebe Mesleği İçin Bir Tehdit Mi, Yoksa Fırsat Mı?”, **XX. Türkiye Muhasebesi Kongresi**, İstanbul, 2018, ss.667-684.
- Ahmed, Qazi Masood ve Sulaiman D. Mohammed, “Determinant Of Tax Buoyant: Empirical Evidence From Developing Countries”, **European Journal Of Social Sciences**, Vol.13, Nu.3, (2010), ss.408-414.
- AICPA, (2005). **Understanding Tax Reform: A Guide to 21 St Century Alternatives**, New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc, 2005.
- AICPA, **Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals**, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 2001.
- Akçakaya, M. “E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları”. **Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.3, 2017, ss.8-31.
- Akdoğan, A. **Kamu Maliyesi** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı), Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- Akdoğan, A. **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2009.
- Akdoğan, Z. “Elektronik Belge Yönetimi ve Arşivleme Sistemlerinde Kurumsallaştırma Süreci: Ankara Üniversitesi Örneği”, **Yayımlanmamı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2015.
- Altaş, Y. “Elektronik Veri Değişimi (EDI)”, 2017.
- Altınok, S., İ. H. Sugözü ve M. Çetinkaya, “Geleneksel Ticaretten Yeni Ekonomiye Elektronik Ticaretin Temel Ekonomik Etkileri”. 2003, <http://inet-tr.org.tr/inetconf9/bildiri/89.pdf> (07 Ağustos 2020), ss.1-12.

- Arıkan, Y. **E-Uygulamalar**. 2015, web: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf> (15 Kasım 2020).
- Arslan, M. ve M. Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, **Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2014.
- Avcı, O. “E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.27, Mayıs 2017.
- Ayboğa, H. “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.56, (2001), s.5
- Aydın, C. “Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi ve Elektronik Belge Yönetimi”, **Bilgi Dünyası**, Cilt.6, Sayı.1, 2005, ss.89-97.
- Aydın, C. **Elektronik Belgelerin Arşivlenmesi ve Erişim**. Ankara Üniversitesi, 2010.
- Aydın, S. “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.178, (2003), ss.19-20.
- Aykın, H. “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.110, (2002), ss.138-146.
- Beşel, F. ve C. Çokgezer. “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2015, ss.13-23.
- Beşel, F. ve T. Gürdal, “Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, **2nd International Congress On Political, Economic And Social Studies (ICPESS)**, 19- 22 Mayıs 2017, Sarajevo / Bosnia,
- BTHaber**, “Fatura kayıtlarından çok daha fazlası”, 2017, <https://www.bthaber.com/fatura-kayitlarindan-cok-daha-fazlasi/> (01 Temmuz 2020)
- Calayoğlu, İ. “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.81, 2019, s.143-162.

- Canpolat, Ö. **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**. Ankara: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, S.89, 2001, s.3-114.
- Çağıl, G. ve K. Ergün, “Geleneksel İşletme Anlayışından E-İşletme Anlayışına Geçişte Yaşanan Problemler”, **Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Akademik Bilişim Dergisi**, 2008, s.547.
- Çakır, C. “E-Devlet Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Cilt.4, Sayı.7, (2015), ss.37-48.
- Çavuş, A. “Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, **Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Çetiner, T. “E-Dönüşümde Türkiye Nerede?”, **Ekonomik Sorunlar Dergisi**, 2018, Cilt.31, Sayı.40.
- Değirmendereli, A. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.37, (2015).
- Demirli, Y. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Sayı 412, 2011.
- Digital Planet**, “E-Mutabakat Nedir?”, 2019, <https://www.digitalplanet.com.tr> (11 Kasım 2020)
- Dinç, E. ve İ. Varıcı, “E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.X, Sayı.1, 2008, ss.191-211.
- Doğan, U. “E-Fatura Oluşturma Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.386, 2013, ss.73-80.
- Doğan, U. ve İ. G. Nalçacı. “E-Arşiv Fatura ve E-Fatura Arasındaki Farklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.321, 2015, ss.144-152.

- Doğan, U. ve Y. Tercan. “E-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.268, (2015).
- Edwards, C. **Options For Tax Reform**, CATO Institute, Policy Analysis, No:536, 2005.
- E-Fatura Tarihçesi, <https://www.hikayesigirisim.com/e-fatura/> (11 Kasım 2020)
- Elibol, H. ve B. Kesici, “Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret”, **Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.11, (2004).
- Elitaş, C., O. Aydemir ve B. L. Demirel, “Elektronik Ticaret ve Muhasebe Sistematiği”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.13, (2007), ss.195-210.
- Eroğlu, A. “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.3, Sayı.5, (2018), ss.58-62.
- Erturgut, M. **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirmesi**, 1. Baskı, Yetkin Kitapevi, 2004, s.66.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)**, “Fatura Düzenleme Sınırı”, 2017, <http://www.gib.gov.tr> (14 Kasım 2020)
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “E-İrsaliye”, <http://www.efatura.gov.tr> (01 Ocak 2019)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. E-Tebliğat. (01 04 2019). <https://www.gib.gov.tr>
- Gökçen, G. ve M. Özdemir, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.12, Sayı.46, 2016, ss.137-154.
- Gökdoğan, S. “E-Dönüşüm Süreci İçinde e-Fatura ve e-Defter Uygulamaları ve Güvenliği”, **Uzmanlık Tezi**, Ankara: İller Bankası Anonim şirketi, 2017, 27.
- Gönen, S. ve B. Solak. “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.76, (2017), s.63-80.

- Gönen, S. ve M. Rasgen, **Elektronik Muhasebe ve Bilgisayar Destekli Denetime İlişkin Uygulama Örnekleri**, 2017.
- Gülten, S. **Elektronik Muhasebe Üzerine En Geniş Çalışma**, 2017, <http://muhasebebilimler.com>, (27 Haziran 2020).
- Güney, A. “Role of Technology in Accounting and E-Accounting”, **Procedia- Social and Behavioral Sciences**, Sayı.152, 2014, ss.852-855.
- Güney, S. ve H. Özyiğit, “Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cil.14, Sayı.53, 2015, ss.279-297.
- Haughton, J. “Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability”, **Eager/PSge - Excise Project Methodological Note 1**, April 8, 2008.
- <http://www.alomaliye.com> (1 Ekim 2010)
- https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/e-belge_zorunluluk_tarihleri.pdf (01 Ekim 2020)
- İlgar, B. (2018). “Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye'nin E-Dönüşüm Sürecinin AB Uyumuna Etkisi”. **108 Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.353, 2018, ss.93-104.
- İSMMM. “Mali Rehber”, 2019, <https://archive.ismmm.org.tr>, (20 Kasım 2020)
- İSMMM. “Tarihi İtibariyle E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Zorunlu Olarak Dâhil Olması Gereken Mükellefler Hakkında Duyuru”, 01.01.2019, <https://archive.ismmm.org.tr> (19 Kasım 2020)
- İSMMM. “Yılında Tutulacak Defterler, Tasdik Zamanları ve Ticaret Sicil Tasdiknamesi Hakkında Açıklama”, 2019, <https://archive.ismmm.org.tr> (20 Kasım 2020)
- Kalaycı, C. “Elektronik Ticaret ve KOBİ'lere Etkileri”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (2008), s.146

- Karyağdı, N. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde İnceleme**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006.
- Kaynak, M. **Kalkınma İktisadi**, 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- Kocamış, T. U. ve M. Kekeç. “Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye’de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.348, 2017, s.94-102.
- Kocamış, T. U. ve M. Kekeç. “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, **International Conference On Eurasian Economies, SESSION 4B, Finans II**, 2017, s.227-281.
- Koch, Bruno. “Tax-Compliant Global Electronic Invoice Lifecycle Management”, **A TustWeaver White Paper**, 2016.
- Kol, N. “Türkiye’deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.132, (2019), ss.113-121.
- Konukçu Önal, D. “Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”, **(Yayımlanmış Doktora Tezi. Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Gazi, 2011)**
- Kumkale, R. **Bütün Yönleri ile E-Fatura & E-Defter**. 1.baskı: Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013. s.89
- Kumkale, R. **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**. 6.baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012
- Lian, J. “Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption in Taiwan: An Empirical Study”, **International Journal of Information Management**, Vol.35, (2015), ss.98-109.
- Mukarram, F. “Elasticity and Buoyancy of Major Taxes in Pakistan”, **Pakistan Economic and Social Review**, Vol.XXXIX, Nu.1, (2001) s.75-86.

- Nadaroğlu, H., **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sekizinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1992.
- Organ, İ., ve B. Yegen, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.27, Sayı.4, (2013).
- Ortega, B. H. (2012). Key Factors for the Adoption and Subsequent use of EInvoicing. *Academia Revista Latinoamericana de Administracion*, 15-30.
- Ortega, B. H. “What Motivates Firms to Adopt E-Invoicing? The Effect of Perceptions and Competitive Environment”, **Universia Business Review**, 2009, ss.96-120.
- Öz, E. ve D. Bozdoğan. “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”. Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences, Cilt.17, Sayı.2, 2012.
- Özer, E. “Vergi İncelemede Yeni Dönem: E-Defter”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.322, 2015, ss.65-70.
- Özker, A. Niyazi, S. Çağrı Esener. “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, (2010).
- Öztürk, M. S. ve D. Acar, **Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması**, 2015.
- Poyraz Er, M. “E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.385, 2013, ss.62-66.
- Romao, J. B. (2010). Benefits Management for an E-Invoice Process”, **Portuguese Journal of Management Studies**, Cilt.15, Sayı.2, 2010, ss.137-159.
- Selvi, Y., A. Türel ve B. Şenyiğit. “Elektronik Bilgi ortamlarında Muhasebe Denetimi”, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirisi**, 2005, ss.1-12.

- Sevim, A.. **Dijital Muhasebe**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2009.
- Stiglitz, Joseph E., **Economics of Public Sector**, Third Edition, Newyork/London, WW Norton & Company, 2000.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı. (06.09.2004). Kamu Sertifikasyon Merkezi Oluşturulmasına İlişkin Başbakanlık Genelgesi (No: 2004/21). **T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete** (25575), s. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı. (20.06.2015). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 453). T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete (29392).
- Tektüfekçi, F. **E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları**. İzmir: Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim, 2016.
- Tercan, Y. “Elektronik Defter Standardı: XBRL”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.322, (2015), ss.71-85.
- Timeturk**, “Fransa’da Sosyal Medya Hesaplarına Vergi Denetimi” <https://www.timeturk.com/fransa-da-sosyal-medya-hesaplarina-vergidenetimi/haber-990851>, (01.04.2019)
- Tokur, T., Ö. O. Yüksel, A. E. Ergüden ve A. R. Z. Sayar, “Bilgi Sistemleri Denetimi, Vergi Denetimlerinde Uygulanabilecek Bilgi Sistemleri Denetimleri ve Uygulamaları-Bilgi Sistem Denetimlerinin Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma”,. Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı.2, (2014).
- Tuncer, S. “E-Fatura Uygulamasında Son Durum”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.126, (Haziran 2014), ss.9-18.
- Turaç, E. “E-Fatura Uygulaması ve Beklentiler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.199 (2009).
- Turan, A. H. ve F. B. Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt.10, Sayı.1, 2009, s.135-137.

- Türk Dil Kurumu, **Belge**, 2017, <http://www.tdk.gov.tr> (11 Ağustos 2020)
- Türkey, İ. “Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulamasının Kapsamı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.117, (2013), ss.104-117.
- Türker, M. “Elektronik Ortamda Muhasebe ve Denetime Doğru”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.57, (2001).
- Türkkep Kayıtlı Elektronik Posta (KEP)**, Hizmetleri A.Ş. Türkkep Web Sitesi, 2019, <https://www.turkkep.com.tr> (1 Ekim 2020)
- TÜRMOB**, “Mevzuat Sirküleri (2018/184) 2019 Yılında e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv Uygulamalarına Başlama Tarihleri”, 2019.
- Twerefou, D., F. Kwabena, A. Abey, O. Eric ve E. E. Asmah. **Buoyancy and Elasticity of Tax: Evidence from Ghana**, 2007.
- Uğur, A. A. “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği”, **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, (2016), ss.4-12.
- Uluatam, Ö. **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009.
- Uzay, Ş. “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.67, 2004, ss.229-248.
- Watson, R. T., P. Berthon, L. F. Pitt ve G. M. Zinkhan, **Electronic Commerce: The Strategic Perspective**, 2008.
- Wayne, M. ve A. Lennox, “Tax Buoyancies In Eastern Caribbean Central Bank Member Countries”, **Presented at the Annual Review Seminar**, Research 112 Department, Central Bank of Barbados, Vol.27, Nu.30, (1999), s.183-194.
- What is Electronic Data Interchange (EDI), https://www.up.com/suppliers/order_inv/edi/what_is_edi/ (27 Ekim 2020)

Yanık, R. ve A. Karadaş, “E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri”, **Ekev Akademi Dergisi**, Yıl.17, Sayı, 57, Güz 2013.

Yetiner, E. “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim”, **Denge Akademi Makalesi**, Sayı.3, 2006.

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

Yükçü, S. ve S. Gönen, “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.23, Sayı.2, 2009.