

ELEKTRONİK FATURA VE ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASI

Özkan KARAGÖZ

Yüksek Lisans Tezi

Çalışma İktisadı Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Süreyya BAKKAL

2019

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ELEKTRONİK FATURA ve ELEKTRONİK DEFTER
UYGULAMASI

Özkan KARAGÖZ

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Süreyya BAKKAL

Tekirdağ-2019

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

... / ... / 20...

ÖZKAN KARAGÖZ

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Özkan Karagöz tarafından hazırlana Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması konulu Yüksek Lisans Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca günü saat’da yapılmış olup, tezin OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına
...../...../20.....
Prof. Dr. Rasim YILMAZ
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum, Enstitü : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

ABD : Çalışma İktisadı Anabilim Dalı

Tez /Proje Başlığı : Elektronik Fatura Ve Elektronik Defter Uygulaması

Tez/Proje Yazarı : Özkan KARAGÖZ

Tez/Proje Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Süreyya BAKKAL

Tez/Proje Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi/Tezsiz Yüksek Lisans Projesi, 2019

Sayfa Sayısı : 78

Elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları daha önceden belirlenen standartlara uygun olarak faturaların alıcı ve satıcı arasında güvenli bir ortamda iletilmesini sağlamak amacıyla geliştirilen sisteme verilen addır. Elektronik fatura uygulaması mevzuatımıza ilk defa 2010 yılında 397 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergi mükelleflerin kullanıma sunulmuştur. Başlangıçta mükelleflerin isteğe bağlı olarak dahil oldukları bu sistem daha sonra zorunlu olarak kullanılmaya başlanmıştır. elektronik defter uygulamasının yürürlüğe girmesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi mükelleflerinin denetimi daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılmaya başlanmıştır. Bütün bunlar, verimlilik artışı ve maliyet tasarrufu sağlayarak ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Fatura, Elektronik Defter.

ABSTRACT

Institution, Institute Social Sciences	: Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department	: Labor Economics
Title Electronic Commercial Book	: Application of Electronic Invoice and Electronic Commercial Book
Author	: Özkan KARAGÖZ
Adviser	: Assoc. Prof. Süreyya BAKKAL
Type of Thesis/Project, Year	: MA Thesis / Non-Thesis Master Project, 2019
Total Number of Pages	: 78

Electronic invoice practice; defined according to the standards of e-invoices, between the parties with the aim to circulate in a safe way is the general name of the generated application. As known; published on 05.03.2010 General Communiqué on Tax Procedure Law numbered 397 as electronic invoice (e-invoice) application are included in our tax laws. In general communiqué primarily concerned with their own wishes with the requirements of taxpayers can choose e-invoice application started as an application, economic life developments and tax revenues in terms of critical importance in some industries operating with taxpayers that the taxpayers of the goods and services contained in gross sales revenue in terms of certain dimensions exceeding the taxpayer for the 421 consecutively numbered Tax Procedure Law General Communiqué e-billing application specified taxpayers for groups has been made compulsory.

Key Words: Elektronik Invoice, Elektronik Commercial Book.

TEŞEKKÜR

Bu alıőmamın hazırlanmasında bana her zaman destek olan ve bilgilerini benimle paylaşan ve bildiklerini en iyi Şekilde bana aktaran Sayın Dr. Öğr. Üyesi Süreyya BAKKAL'a benim bugünlere gelmemi sağlayan bana emek veren her daim yanımda olan sevgili aileme teşekkürlerimi sunarım.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı elektronik devlet dönüşümü içerisinde yer alan elektronik fatura uygulamasını genel hatları ile açıklamaktır. Nisan/2014 tarihinden itibaren zorunlu hale gelen bu uygulama belirli sektörler ve bu sektörlerden alım yapan belli ölçekteki kuruluşlar için zorunlu hale getirilmiştir.

Konunun güncel olması ve elektronik fatura uygulamasının kapsamının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından daha da genişletilmesi konunun önemini arttırmaktadır. Gelecekte elektronik fatura uygulamasının kapsamı genişleyerek kayıtdışılık önemli ölçüde azalma eğilimi gösterecektir. Bu sebeple bu çalışmada Türk vergi mevzuatında yer alan ilk elektronik fatura düzenlemelerinden başlayarak, günümüzde elektronik fatura uygulaması ile getirilen zorunluluklar ve cezai müeyyideler açıklanmaya çalışılmıştır.

Dünyanın birçok ülkesinde uygulanmakta olan faturaların elektronik ortamda mal hizmet alışverişinde bulunanlar arasında elektronik ortamda iletimi Türkiye’de de teknik altyapıya ve yüksek güvenlik standartlarına sahip bir altyapıya sahiptir.

Bu çalışmada, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılında uygulamaya koyduğu elektronik fatura kayıt sistemi ile başlayan süreçte, elektronik fatura ve uygulaması genel hatları ile incelenmektedir.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ.....	ii
TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
TABLO LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK MUHASEBE VE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	2
1.1. Muhasebe Kavramı ve Kapsamı	2
1.2. Muhasebenin Alt Bölümleri	3
1.2.1. Finansal Muhasebe.....	3
1.2.2. Maliyet Muhasebesi.....	3
1.2.3. Yönetim Muhasebesi	4
1.3. Muhasebenin Temel Kavramları	4
1.4. Muhasebe Bilgi Kullanıcıları.....	6
1.4.1. İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları	7
1.4.2. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları	7

1.5. Muhasebede Kullanılan Mali Tablolar	7
1.5.1. Temel Mali Tablolar	8
1.5.1.1. Bilanço.....	8
1.5.1.2. Gelir Tablosu.....	10
1.5.2. Ek Mali Tablolar	12
1.5.2.1. Fon Akım Tablosu	12
1.5.2.2. Nakit Akım Tablosu.....	13
1.5.2.3. Satışların Maliyeti Tablosu	14
1.5.2.4. Kar Dağıtım Tablosu	14
1.5.2.5. Öz Kaynak Değişim Tablosu	16
1.6. MUHASEBEDE KULLANILAN DEFTERLER.....	16
1.6.1. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler	16
1.6.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler	17
1.6.2.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler	18
1.6.2.1.1. Yevmiye Defteri	18
1.6.2.1.2. Defter-i Kebir	19
1.6.2.1.3. Envanter Defteri	19
1.7. Vergi Usul Kanunu Belgelerinden Fatura	20
1.7.1. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler	20
1.7.2. Fatura Düzenlenmede Uyulması Zorunlu Kurallar.....	21
1.7.3. Fatura Kullanma Zorunluluğu Olanlar	22

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBEDE ELEKTRONİK FATURA UYGULAMALARI	23
2.1. Elektronik Fatura Kavramı	23
2.2. Elektronik Fatura Uygulamasının Tarihsel Gelişimi.....	25
2.3. Elektronik Fatura İlgili Kavramlar	27
2.4. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi.....	27
2.5. Elektronik Fatura Uygulaması.....	29
2.6. Elektronik Fatura Uygulamasının Yasal Zorunluluğu.....	30
2.7. Elektronik Fatura Standardı UBL-TR.....	31
2.8. Elektronik Fatura Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler	33
2.9. Elektronik Fatura Başvurusu.....	33
2.9.1. Mali Mühür ve Elektronik İmza	34
2.9.2. Elektronik Fatura Başvurusu	35
2.10. Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri	35
2.10.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Portal Yöntemi.....	36
2.10.2. Entegrasyon Yöntemi.....	36
2.10.3. Özel Entegrasyon Yöntemi	37
2.11. Elektronik Fatura Taraflar	37
2.12. Elektronik Faturanın Uygulanma Süreci.....	39
2.12.1. Temel Fatura	39
2.12.2. Ticari Fatura.....	39
2.13. Elektronik Faturanın Saklanması ve İbrası	40
2.14. Elektronik Fatura Uygulanmasında Vergi Mükelleflerin Sorumlulukları ve Cezai Müeyyideler	40
2.15. Elektronik Arşiv Uygulaması	41

2.16. Elektronik Fatura Uygulamasının Avantajları	41
2.17. Elektronik Faturanın Dezavantajları.....	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBEDE ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMALARI.....	43
3.1. Elektronik Defter Kavramı	43
3.2. Elektronik Defter İle İlgili Tanımlar	47
3.3. Elektronik Defter Uygulamasının Yasal Dayanağı	48
3.4. Elektronik Defter Standardı XBRL	49
3.5. Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler	50
3.6. Elektronik Defter Başvuru Aşamaları	50
3.6.1. Elektronik Defter Başvurusu	52
3.6.2. Yazılım Uyumluluk Onayı.....	52
3.7. Elektronik Defter Oluşturma Süreci	52
3.8. Elektronik Defter Beratı ve Zaman Damgası	53
3.9. Elektronik Defter Muhafaza ve İbraz	55
3.10. Elektronik Defterde Sorumluluk ve Cezai İşlemler	56
3.11. Elektronik Defter Uygulamasının Avantajları	56
3.12. Elektronik Defter Uygulamasının Dezavantajları.....	57
SONUÇ.....	58
KAYNAKÇA	59

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Fatura Örneği	22
Şekil 2. Elektronik Fatura Örneği	24
Şekil 3. Elektronik Fatura Örneği Uygulaması	25
Şekil 4. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi	28
Şekil 5. Elektronik Fatura İş Akışı	29
Şekil 6. Elektronik Fatura Düzenleme Süreci	30
Şekil 7. Elektronik Fatura Uygulamasının Genel Yapısı	32
Şekil 8. Elektronik Fatura Oluşturma Adımları	34
Şekil 9. Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri	36
Şekil 10. Elektronik Fatura Tarafları	38
Şekil 11. XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı	50
Şekil 12. Elektronik Defter Oluşturma Süreci	53
Şekil 13. Elektronik Defter Beratı	55

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Hesap Tipi Bilanço Örneği	8
Tablo 2. Rapor Tipi Bilanço Örneği	9
Tablo 3. Hesap Tipi Gelir Tablosu Örneği.....	10
Tablo 4. İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Örneği.....	11
Tablo 5. Fon Akım Tablosu Örneği	12
Tablo 6. Nakit Akım Tablosu Örneği	13
Tablo 7. Satışların Maliyeti Tablosu Örneği.....	14
Tablo 8. Kar Dağıtım Tablosu Örneği	15
Tablo 9. Öz Kaynak Değişim Tablosu Örneği.....	16
Tablo 10. Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef ve Düzenlenen Elektronik Fatura Sayısı ile Tutarı	26
Tablo 11. Elektronik Yevmiye Defteri Örneği	44
Tablo 12. Elektronik Büyük Defter Örneği.....	45

GİRİŞ

Küreselleşen dünya ekonomisi ve teknolojideki baş döndürücü gelişmeler birçok sektörü etkilemiş, çağımız bilgi çağı olmuştur. Özellikle çok uluslu işletmeler bu gelişmelere daha hızlı ayak uydurmuştur. Rekabetin yüksek olduğu bu dönemde, maliyetleri minimize ederek karı arttırmanın yolu da teknolojiyi doğru ve yerinde kullanarak mümkün olmaktadır. Artık insanlar yemek, giyecek, cep telefonu, bilgisayar gibi birçok mal ve hizmeti internet üzerinden sipariş etmektedirler. Bu bağlamda teknoloji vergi idaresinin de işini kolaylaştırarak yapılan tüm işlemlerin kayıt altında tutulmasını sağlamaktadır. Teknolojinin yarattığı bu kolaylıktan Gelir İdaresi Başkanlığı da yararlanmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bilişim politikasını ve bilgi teknolojileri yatırımları yaparken, mükellefi müşteri olarak gören hizmet anlayışı, saydamlık, etkinlik ve verimlik, doğru bilgiyi zamanında üretme ve yönetime sunma amaçlamaktadır. Başkanlık teknoloji altyapı yatırımları yaparak, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesini (VEDOP), E-Beyanname sistemini, Vergi Daireleri Otomasyonu (E-VDO), Elektronik Banka Tahsilatı İşleme Sistemini (EBTİS), Veri Ambarı uygulamasını (VERİA), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemini (Vedos) ve Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemini (EMKAS) hayata geçirmiştir.

Bu çalışmada, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılında uygulamaya koyduğu elektronik fatura kayıt sistemi ile başlayan süreçte, elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması genel hatları ile incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK MUHASEBE VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde muhasebe kavramı ve kapsamı ile temel muhasebe uygulamaları incelenmektedir.

1.1. Muhasebe Kavramı ve Kapsamı

Muhasebe kavramı kişilerin aklında kuralcı, soğuk, sıradan ve sıradan bir yer almaktadır. Bunun nedeni muhasebe işlemlerinin monoton hesap işlemlerinden oluştuğu düşüncesinin yaygın olmasıdır (Erol ve Demirel Utku, 2015: 1308). Günümüzde ise muhasebe kavramı giderek önem kazanmakta ve olumsuz algıların ortadan kaldırılması için gerekli çalışmalara ağırlık verilmektedir.

Muhasebe, tüzel ve gerçek kişilere ait olan teşebbüs ve işletmelerde meydana gelen parayla ifade edilen verileri toplayarak, kayıt eden, tasnif eden, raporlayarak özetleyen, analize tabi tutarak ve yorumlayan, bütün kullanıcılarına bilgi sağlayan bir bilim dalıdır (Ergin, 2010: 18).

Muhasebe sistemi işletme ile ilgili bilgileri pay sahiplerine, yöneticilere, yatırım yapanlara, işletmede çalışan personellere, müşterilere, kamuya ve tüm ilgililere ileten bir dilde yazılmıştır (Drury, 1992: 3).

Bir muhasebe sisteminde gereksinimlerin karşılanması için bazı faaliyetlerin karşılanması gerekmektedir. Bunlar (Erdoğan, 2002: 54);

- İşletmenin finansal durumu ve geleceği hakkında bilgi sağlanması,
- Yatırım kararı alırken baz kullanılması,
- İşletme vergi yükümlülüğünün hesaplanması,
- Endüstriyel, ulusal planlama ve bölgesel açılarından işletmenin başarısını gösteren göstergelerin sağlanmasıdır.

1.2. Muhasebenin Alt Bölümleri

Muhasebe sistemi mali olayların kaydedilmesi, belirli dönemlerde sonuçların tespit edilmesi, analiz edilmesi ve ilgili taraflara sunulması açısından üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olarak ifade edilmektedir.

1.2.1. Finansal Muhasebe

Genel muhasebe olarak da adlandırılan bu muhasebe dalı teşebbüs ve İşletmelerde ortaya çıkan parasal değerlerle ifade edilebilen olguları belgeler yardımıyla bir araya getiren, ticari defterlere kayıt eden, tasnifleyerek ilgililere rapor eden işletmenin mali durumu, benzer işletmelere göre ve güçlü-zayıf yanları ile ilgili bilgi vermektedir (Akdoğan vd., 2012: 12).

Finansal muhasebe, işletme yönetimine, işletme ile ilişkili üçüncü kişilere ve kurumlara, işletmenin ekonomik ve finansal durumuyla ilgili bilgileri kamuoyunu aydınlatacak biçimde sunulmasını sağlayan muhasebenin alt disiplinidir.

1.2.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, *“üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemi”* olarak ifade edilmektedir (Alagöz ve İrdiren, 2013: 432).

Maliyet muhasebesinin çeşitli amaçları vardır. Bu amaçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz ((Altuğ, 2006: 6-10);

- Üretilen mamullere ilişkin giderlerin sınıflandırılarak saptanması ve böylelikle;
 - Mamul satış fiyatı belirlenmesi,
 - Stokların değerlemesi,
 - Faaliyet sonuçlarının çıkartılmasını sağlamak.
- Gider türleri, gider taşıyıcıları ve gider yerleri itibariyle etkin kontrolün sağlanması.

- Kısa ve uzun dönemli planlama faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için geçerli bilgilerin sağlanması.
- Çeşitli kısa dönemli kararların alınmasında işletme yöneticilerine geçerli bilgilerin sağlanması.
- İşletme faaliyetlerinin analizinde yardımcı olunmasıdır.

Maliyet muhasebesi, üretim sonucunda ortaya çıkan mamullerin ve hizmetlerin birim maliyetinin tespit edilmesinde, üretimin planlanmasında ve işletme için doğru kararlar alınabilmesi için bilgiler sağlayan muhasebenin bir türüdür (Cengiz, 2011: 25).

1.2.3. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi işletmelerde toplanan mali verilerin tasnif edilmesi ve analize tabi tutularak planlama ve doğru karar vermesine yardımcı olan muhasebenin bir türüdür (Büyükmirza, 2009: 29). Ayrıca, şirketlerin yönetimi için iş akışlarının belirlenerek, analiz edilmesi, işletme yönetiminin belirleyeceği kararlarda önemli bilgilerin toplanması ve test edilmesini sağlayan bir sistem olarak ifade edilmektedir (Elmacı, 2007: 9).

Yönetim muhasebesi sadece işletme içinde kullanılan maliyet ve finansal muhasebenin raporladığı bilgileri düzenleyen, standart ve bütçe uygulamalarıyla faaliyetlerin kontrolünü sağlayan muhasebenin bir türüdür (Cengiz, 2011: 25).

1.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları tüm dünyada kabul görmekte ve muhasebe bilgileri bu kurullara göre belirlenmektedir (Sağlam, 2007: 32).

Muhasebenin temel kavramlarını on iki başlık altında toplayabiliriz. Bunlar;

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebenin anlamını ve gayesini ifade etmektedir. Muhasebe uygulamalarının meydana getirilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında belli kişi ve grupların değil tüm toplumun çıkarları doğrultusunda üretilen bilgilerin gerçeğe uygun ve doğru olarak hareket edilmesi gerektiğini ifade eder (Karakaya, 2006: 21).

- **Kişilik Kavramı:** İşletmelerin muhasebe iş ve işlemlerinin uygulanması sırasında işletme yöneticilerden, sahiplerinden, pay sahiplerinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliği olduğunu açıklamaktadır (Erkan vd., 2014: 7).
- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletmelerin faaliyetlerini belirli bir süre sınırlaması olmaksızın devam ettireceğini ifade etmektedir. İşletme, pay sahiplerinin veya sahiplerinin yaşam süreleri ile bağlantılı değildir (Elikara, 2006: 19).
- **Parayla Ölçme Kavramı:** Para ile ölçülme kavramı; para ile ölçülebilen işlemlerin ve iktisadi olayların muhasebeye ortak bir değer olan para birimi ile yansıtılmasını ifade etmektedir (Feyiz, 2014: 16).
- **Dönemsellik Kavramı:** Süreklilik kavramı uyarınca işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemlerin faaliyet sonuçlarının ortaya çıkarılması ve faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı bir şekilde raporlanması olarak ifade edilmektedir (Koçakoğlu, 2009: 34).
- **Maliyet Esası Kavramı:** İşletmelerin alacakları nakit durumu ve maliyetlerin belirlenmesi uygun veya uygun olmayan diğer hesaplar hariç işletmelerce elde edilen hizmet ve varlıkların muhasebeleştirilmesinde elde edilme maliyetlerinin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir (Avder ve Özçelik, 2013: 7).
- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Muhasebe kayıtlarının düzenlenmesinde reel durumu yansıtan tarafsız bir şekilde hazırlanan belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin belirlenmesinde bağımsız bir şekilde davranılmasını ifade eder (Feyiz, 2014: 16).
- **Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamaları için belirlenen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade etmektedir (Avder ve Özçelik, 2013: 7).

- **Tam Açıklama Kavramı:** Finansal tabloların, bu tablolardan yararlanmak isteyen kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardım edilecek şekilde yeterli, doğru, anlaşılır, açık olması gerektiğini açıklamaktadır (Dayı, 2013: 13).
- **İhtiyatlılık Kavramı:** İhtiyatlılık kavramı, muhasebe alanında dikkatli, temkinli davranılması ve karşılaşma olasılığı olan risklerin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir (Elikara, 2006: 22).
- **Önemlilik Kavramı:** Önemlilik kavramının bir muhasebe hesabı veya finansal bir olayın ağırlık derecesinin finansal tablolarda yapılacak analizlere ve alınacak kararları etkileyecek düzeyde olmasını ifade etmektedir (Ataman, 2005: 9).

1.4. Muhasebe Bilgi Kullanıcıları

Bilgi teknolojileri, bilginin toplanması, işlenmesi, saklanması ve gerektiğinde herhangi bir yere iletilmesini ya da bu bilgiye herhangi bir yerden erişilmesini sağlayan teknolojidir. Bilginin toplanması, saklanması, işlenmesi, ulaşılması ve dağıtılmasına hizmet eden teknolojiler uygulama ve hizmetlerin bütünü ve sistem üzerindeki bilgilerin tümü bilgi teknolojileri olarak ifade edilmektedir (Yıldız, 2008: 216).

Muhasebenin temel fonksiyonlardan birisi de muhasebenin hazırladığı raporların, işletmenin içindeki ve dışındaki tüm kullanıcılara iletilmesidir (Ergin, 2010: 22). Muhasebede oluşturulan finansal raporlar tarafsız ve bağımsız olarak hazırlanmalıdır. Yapılacak denetimlerle verilerin güvenilirlik ve doğruluk niteliği yükseltilmelidir (Demir ve Çataloğlu, 2008: 7).

Muhasebe uygulamalarında da bilgi teknolojilerinden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır.

1.4.1. İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları

İşletme içerisinde yer alan ve muhasebenin ürettiği finansal raporları kullanan işletme yöneticileri, sahipleri, paydaşları ve işletmede çalışanlardır (Feyiz, 2014: 14).

İşletme faaliyetlerinin planlanması, doğru yatırımların yapılabilmesi gibi konularda şirket yöneticileri muhasebenin ürettiği tarafsız ve bağımsız bilgileri kullanırlar (Ergin, 2010: 24).

1.4.2. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları

İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları; işletmeye borç veren bankalar, işletmenin müşterileri, mal aldığı tedarikçiler, kamu ve toplumdur (Ergin, 2010: 25).

Kamu idaresi, gelir bütçesinin hazırlanmasında finansal politikaların planlanmasında muhasebe ürettiği bilgilerden faydalanır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 7).

Muhasebe tarafından üretilen bilgiler sayesinde üretimde verimlilik çevrenin korunması toplumun refah düzeyinin artırılması muhasebe tarafından hazırlanan bilgiler vasıtasıyla öğrenilir (Ergin, 2010: 27).

1.5. Muhasebede Kullanılan Mali Tablolar

Finansal tablolar yürürlükteki vergi kanunlarına, muhasebe politikalarına, ilkelerine ve standartlarına göre düzenlenmektedir. Tüm dünyada geçerli olan muhasebe standartlarıyla çeşitli ülkelerde düzenlenen finansal tabloların standart olarak hazırlanması amaçlanmaktadır (Aslan, 2010: 11).

Finansal tablolar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, alacaklıların ve diğer kullanıcıların nakit girişleri ve çıkışları, satış ve gelirler, ödeme ve krediler hakkında değerlendirme yapmalarına ve bilgi sağlamalarına yardımcı olur (Kwok, 2002: 348).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mali tablolar temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak iki grupta ele alınmaktadır.

1.5.1. Temel Mali Tablolar

Muhasebe sisteminde temel mali tablolar ikiye ayrılmaktadır. Bilanço ve gelir tablosu olarak hazırlanmaktadır.

1.5.1.1. Bilanço

1 Sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bilanço; “*bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir mali tablodur* ” olarak tanımlanmıştır (Dayı, 2013: 17).

Bilanço işletmenin sahip olduğu varlıkları bir tarafta, varlıkları sağlayan kaynakları diğer tarafta olan ve iki tarafı birbirine eşit olan bir denge tablosudur (Karan, 2004: 472).

Bilanço aktif ve pasif bölümlerinden oluşmaktadır. Aktif bölümünde işletmenin varlıkları olan dönen ve duran varlıklar yer alırken pasif bölümünde işletmenin kaynakları olan kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar yer almaktadır (Aslan, 2010: 12).

Tablo 1. Hesap Tipi Bilanço Örneği

AKTİF	... İŞLETMESİ ... TARİHLİ BİLANÇOSU	PASİF
	VARLIKLAR	KAYNAKLAR
AKTİF TOPLAM		PASİF TOPLAM

AKTİF	... İŞLETMESİ ... TARİHLİ BİLANÇOSU	PASİF
I. DÖNEN VARLIKLAR		III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
II. DURAN VARLIKLAR		IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
		V. ÖZ KAYNAKLAR
AKTİF TOPLAM		PASİF TOPLAM

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Tablo 2. Rapor Tipi Bilanço Örneği

ABC işletmesinin 31/12/.... Tarihli Bilançosu		
AKTİF	Cari Yıl	Önceki Yıl
Dönen Varlıklar		
Hazır Değerler		
Menkul Kıymetler		
Ticari Alacaklar		
Stoklar		
Diğer Dönen Varlıklar		
Duran Varlıklar		
Mali Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar		
Birikmiş Amortismanlar (-)		
Aktif (Varlıklar) Toplamı		
PASİF		
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Mali Borçlar		
Ticari Borçlar		
Ödenecek Vergi ve Yükümlölükler		
Borç ve Gider Karşılıkları		
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Mali Borçlar		
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye		
Sermaye Yedekleri		
Kâr Yedekleri		
Dönem Net Kârı		
Pasif (Kaynaklar) Toplamı		

Kaynak: www.vergidosyasi.com

1.5.1.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, genel olarak, işletmelerin elde ettikleri olumlu unsur olan gelirleri ve kârları ile olumsuz unsur olan gider ve zararları içeren bir mali tablodur (Karan, 2004: 478).

Gelir tablosu ikiye ayrılır; bunlar Özet Gelir Tablosu ve Ayrıntılı Gelir Tablosudur. Özet gelir tablosunda hesaplar grup olarak gösterilir, Ayrıntılı gelir tablosunda ise muhasebe hesap tutarları ayrıntılı bir şekilde yer alır (Önce, 2013: 7).

Tablo 3. Hesap Tipi Gelir Tablosu Örneği

GİDER	GELİR TABLOSU		GELİR	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			A-BRÜT SATIŞLAR	
SATIŞTAN İADELER			YURT İÇİ SATIŞLAR	
SATIŞ İSKONTOLARI			DİĞER GELİRLER	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ			FAİZ GELİRLERİ	
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)			OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ			DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ				
GENEL YONETİM GİDERLERİ				
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)				
KOMİSYON GİDERLERİ				
DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR				
FINANSMAN GİDERLERİ (-)				
KISA VADELİ BORLANMA GİDERLERİ				
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR				
	TOPLAM			TOPLAM
	KÂR			ZARAR
	GENEL TOPLAM			GENEL TOPLAM

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Tablo 4. İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Örneği

EK TABLO 4

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ
(..... TL)*

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A-BRÜT SATIŞLAR		
1-Yurtiçi Satışlar		
2-Yurtdışı Satışlar		
3-Diğer Gelirler		
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)		
1-Satıştan İadeler(-)		
2-Satış İskontoları(-)		
3-Diğer İndirimler(-)		
C-NET SATIŞLAR		
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)		
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)		
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)		
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)		
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		
E-Faaliyet Giderleri(-)		
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)		
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)		
3-Genel Yönetim Giderleri(-)		
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3-Faiz Gelirleri		
4-Komisyon Gelirleri		
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6-Faaliyetle ilgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		
1-Reeskont Faiz Giderleri		
2-Komisyon Giderleri		
3-Karşılık Giderleri		
4-Diğer Olağan Gider ve Zararlar		
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)		
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)		
2-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)		
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLARI		
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları		
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar		
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)		
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)		
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)		
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları(-)		
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASIL YÜKÜMLÜLÜK		
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		

DİPNOTLAR :

- 1-
- 2-
-

* İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin,milyon, milyar yada trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1.5.2. Ek Mali Tablolar

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler ışığında hazırlanan ek mali tablolar; fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu şeklinde türlere ayrılmaktadır.

1.5.2.1. Fon Akım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ’inde Fon akım tablosu; “bir işletmenin belirli bir zaman aralığında faaliyetine devam edebilmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, mali durumdaki değişiklikleri açıklayan tablodur” şeklinde tanımlanmıştır (Büker vd., 2008: 123).

Tablo 5. Fon Akım Tablosu Örneği

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
A FON KAYNAKLARI		
1- Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar		
a) Olağan Kar		
b) Amortismanlar (+)		
c) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)		
2- Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar		
a) Olağandışı Kar		
b) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gelirler (+)		
c) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
3- Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar		
4- Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar		
5- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar (Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz)		
6- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar (Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz)		
7- Sermaye Arttırımı (Nakit Karşılığı veya Dışarıdan Getirilen Diğer Varlıklar)		
8- Hisse Senetleri İhraç Primleri		
B FON KULLANIMLARI		
1- Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a) Olağan Zarar		
b) Amortismanlar (+)		
c) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gelirler (+)		
d) Fon Girişi Sağlamayan Diğer Gelirler (-)		
2- Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a) Olağandışı Zarar		
b) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)		
c) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
3- Ödenen Vergi ve Benzerleri (Bir Önceki Dönem Karından Ödenen)		
4- Ödenen Temettüleri		
a) Bir Önceki Dönem Karından Ödenen		
b) Yedeklerden Dağıtılan		
5- Dönen Varlıkların Tutarındaki Artışlar		
6- Duran Varlıkların Tutarındaki Artışlar (Yeniden Değerlemeyi Kapsamaz)		
7- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar		
8- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar		
9- Sermayedeki Azalışlar		

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1.5.2.2. Nakit Akım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Nakit akım tablosu; "işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur" şeklinde tanımlanmıştır.

Nakit akım tablosu; işletmelerin belli bir dönemdeki nakit girişlerini, nakit kullanımlarını gösteren finansal bir tablodur (Bektöre vd., 2003: 218).

Tablo 6. Nakit Akım Tablosu Örneği

	ÖNCEKİ DÖNEM		CARI DÖNEM	
A- DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU				
B- DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ				
1- Satışlardan Elde Edilen Nakit				
a) Net Satışlar				
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar				
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)				
2- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit				
3- Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit				
4- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla ilgili Olmayan)				
a) Menkul Kıymet İhraçlarından				
b) Alınan Krediler				
c) Diğer Artışlar				
5- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla ilgili Olmayan)				
a) Menkul Kıymet İhraçlarından				
b) Alınan Krediler				
c) Diğer Artışlar				
6- Sermaye Artışından Sağlanan Nakit				
7- Hisse Senedi İhraç Prmilerinden Sağlanan Nakit				
8- Diğer Nakit Girişleri				
C- DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI				
1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları				
a) Satışların Maliyeti				
b) Stoklardaki Artışlar				
c) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar				
d) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)				
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)				
f) Stoklardaki Azalışlar (-)				
2- Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları				
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri				
b) Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri				
c) Genel Yönetim Giderleri				
d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (-)				
3- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları				
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar				
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. ve Zararlar (-)				
4- Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları				
5- Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışları				
a) Olağandışı Gider ve Zararlar				
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)				
6- Duran Varlık Yabınlarına İlişkin Nakit Çıkışları				
7- Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla ilgili Olmayan)				
a) Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri				
b) Alınan Krediler Anapara Ödemeleri				
c) Diğer Ödemeler				
8- Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla ilgili Olmayan)				
a) Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri				
b) Alınan Krediler Anapara Ödemeleri				
c) Diğer Ödemeler				
9- Ödenen Vergi ve Benzerleri				
10- Ödenen Temettüleri				
11- Diğer Nakit Çıkışları				
DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C)				
E- NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞ (B-C)				

DİPNOTLAR :

İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1.5.2.3. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu, “gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir” şeklinde tanımlanmıştır (Altuğ, 2006: 77).

Tablo 7. Satışların Maliyeti Tablosu Örneği

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
ÜRETİM MALİYETİ				
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri				
B- Direkt İşçilik Giderleri				
C- Genel Üretim Giderleri				
D- Yanı Mamul Kullanımı				
1- Dönem Başı Stok (+)				
2- Dönem Sonu Stok (-)				
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ				
E- Mamul Stoklarında Değişim				
1- Dönem Başı Stok (+)				
2- Dönem Sonu Stok (-)				
I- SATILAN MAMUL MALİYETİ				
TİCARİ FAALİYET				
A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)				
B- Dönem İçi Alışlar (+)				
C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)				
II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ				
III- SATILAN HİZMET MALİYETİ				
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)				

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

1.5.2.4. Kar Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu; “işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanması” olarak ifade edilmektedir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, No: 1). Kar dağıtım tablosu işletmenin bir takvim yılında elde ettiği karın ne kadarlık kısmının ortaklara dağıtıldığını ne kadarlık kısmının işletmeye dağıtıldığını göstermektedir (Büker vd., 2008: 13).

Tablo 8. Kar Dağıtım Tablosu Örneği

	ÖNCEKİ DÖN.		CARI DÖNEM	
A- DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI				
1- DÖNEM KÂRI				
2- ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)				
- Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)				
- Gelir Vergisi Kesintisi				
- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler				
NET DÖNEM KÂRI				
3- GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)				
4- I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)				
5- İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)				
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI				
6- ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)				
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
7- PERSONELE TEMETTÜ (-)				
8- YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)				
9- ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)				
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
10- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)				
11- STATÜ YEDEKLERİ (-)				
12- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR)				
13- DİĞER YEDEKLER				
14- ÖZEL FONLAR				
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM				
1- DAĞITILAN YEDEKLER				
2- II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)				
3- ORTAKLARA PAY (-)				
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
4- PERSONELE PAY (-)				
5- YÖNETİM KURULUNA PAY (-)				
C- HİSSE BAŞINA KÂR				
1- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL%)				
2- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL%)				
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ				
1- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL%)				
2- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL%)				

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1.5.2.5. Öz Kaynak Değişim Tablosu

İşletmelerin belirli bir dönemde öz kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları gösteren finansal bir tablodur (Önce, 2013: 14).

Tablo 9. Öz Kaynak Değişim Tablosu Örneği

<i>Açıklamalar</i>	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	<i>Sermaye Yedekleri</i>	<i>Kar Yedekleri</i>	<i>Geçmiş Yıllar Karı</i>	<i>Dönem Net Karı</i>	<i>Öz Kaynaklar Toplamı</i>

Kaynak: 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1.6. MUHASEBEDE KULLANILAN DEFTERLER

Vergisel işlemlerin denetlenebilmesi, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların işletme hakkında bilgi sağlayabilmesi için muhasebe defterlerinin tutulması gerekmektedir (Çanakçıoğlu, 2008: 19).

İşletmeler faaliyetlerini kayıt altına almak için Vergi Usul Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda belirlenmiş olan defterleri tutması kanuni bir zorunluluktur. Ayrıca işletmeler yasal defterlerin yanı sıra isteğe bağlı olarak yardımcı defter de tutabilirler (Gökçen, 2013: 155).

1.6.1. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler

Ticari işletmelerin defter tutma zorunluluğu 6102 Sayılı T.T.K.'nun 64. Maddesine göre; *“her tacir, ticari defter tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerinin ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletmenin faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi*

defterlerden izlenebilmelidir” olarak ifade edilmiştir (Gökçen, 2013: 157). Bu defterler;

- **Yevmiye Defteri:** İşletmelerde meydana gelen işlem ve olayların tarih sırasına göre kaydedildiği defterdir.
- **Kebir Defteri:** Büyük defter anlamında gelen kebir defteri, yevmiye defterine kaydedilen finansal işlemleri tasnif edilerek muhasebe hesap planına göre tarihe göre sıralı olarak kayıt edilir.
- **Envanter Defteri:** Ticari işletmenin açıldığı tarihte ve her bir hesap döneminin sonunda nakit varlıkların taşınmazların, alacakların ve borçların ayrıntılı olarak kayıt edildiği ticari bir defterdir.
- **Pay Defteri:** Ticari şirketlerinin hissedarlarının ad ve soyadlarının, taahhüt ettikleri ve ödedikleri sermaye tutarlarının hisse sayısı ve tutarlarının kayıt edildiği ticari defterdir.
- **Yönetim Kurulu Karar Defteri:** Şirket yetkililerinin, şirketin yönetimiyle aldığı kararların kayıt edildiği defterdir.
- **Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri:** Şirketlerin genel kurullarında alınan kararların tarih sırasına göre kayıt edildiği defterdir.

1.6.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler

Defter tutmanın amaçları (213 sayılı VUK md. 171); *“Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol etmek ve incelemektir.”* olarak belirtilmiştir.

Bu amaçlar çerçevesinde Vergi Usul Kanununda mükelleflerin tutacağı defterler bilanço esaslı ve işletme esaslı dikkate alınarak düzenlenmiştir.

1.6.2.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

I. Sınıf tüccar olarak tabir edilen ticaret Őirketleri, kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiler, belirli bir işletme byklgne ve satış hacmine ulaşan işletmeler ile ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden işletmelerin Vergi Usul Kanunu 182. maddesine göre tutmak zorunda olduğu defterler; “*yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defter* ”i olarak belirlenmiştir.

1.6.2.1.1. Yevmiye Defteri

Belirli bir hesap döneminde finansal olay ve işlemlerin belgelerine dayanılarak maddeler Şeklinde ve tarih sırasıyla kayıt edilen deftere yevmiye defteri denir.

Yevmiye defterine ilk kayıt ilk defa faaliyete baŐlaya işletmelerin iŐe baŐlama bilançosu, faaliyetine devam eden işletmelerde ise önceki dönem kapanış bilançosu yansıtılarak açılış kaydı yapılır. Bu kayıttan sonra işletme faaliyetleri günlük olarak belgeler vasıtasıyla yevmiye defterine kaydedilir.

Yevmiye defteri kaydedilen maddelerde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir;

- Madde numarası,
- Tarih,
- Borçlu hesap,
- Alacaklı hesap,
- Tutar,
- Açıklama.

1.6.2.1.2. Defter-i Kebir

Yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlem ve olayların düzenli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara aktarılan ve bu hesaplarda tasnifli olarak toplayan deftere defter-i kebir denilmektedir (Avder ve Özçelik, 2013: 34).

1.6.2.1.3. Envanter Defteri

Ticari işletmelerin açılış tarihinde ve her bir hesap dönemi sonunda nakit ve benzerlerinin, alacakların, varlıkların, kaynakların parasal tutarlarının kayıt edildiği defterdir (Abdioğlu, 2014: 93).

1.6.2.2. İşletme Esasına Göre Tutulacak Defterler

İşletme hesabı defterine satın alınan gayrimenkuller ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler kaydedilmez. Elde edilen gayrimenkuller ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydedilir (Çanakçıoğlu, 2008: 22).

1.6.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Olan Diğer Defterler

I. ve II. sınıf tüccarların tutmak zorunda oldukları bilanço ve işletme esasına göre tutmak zorunda oldukları ticari defterlerin dışında sınai işletmelerin V.U.K.'nda açıkça ifade edilmiştir (İlgaz vd., 2010: 62).

- **İmalat Defteri:** Bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olan I. sınıf tüccarların sürekli olarak üretim yapan ve sınai işletme niteliğinde olan işletmelerin tutmak zorunda oldukları defterdir.
- **Bitim İşleri Defteri:** V.U.K. 200. Maddesine göre; *“birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine ‘bitim işleri defteri tutarlar ’ şeklinde ifade edilmiştir.*

- **Damga Vergisi Defteri:** Damga vergilerinin kaydedildiği defterlerdir.
- **Ambar Defteri:** Vergi Usul Kanununa göre ambarların ve depoları işletenlerin tutmak zorunda oldukları defterlere denir.
- **Serbest meslek kazanç defteri:** Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesine göre serbest meslek kazancı elde edenlerin mesleki faaliyetlerine ait gelir ve giderlerin tarih sırasına göre kayıt edildiği defterdir.
- **Çiftçi İşletme Defteri:** Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesine göre zirai kazanç elde eden çiftçilerin gelir ve giderlerinin tarih sırasına göre kayıt edildiği defterdir.

1.7. Vergi Usul Kanunu Belgelerinden Fatura

Latince kökenli bir kelime olup farklı ülkelerin vergi kanunlarında yakın anlamlarda ifade edilmiştir (Ünal, 2013: 5).

Vergi mükellefleri tarafından bir mal satışı veya hizmet ifasında düzenlenmesi zorunda olan bir belgedir (Kumkale, 2010: 31).

Bir ispat vesikası olarak kullanılan fatura işletmenin gelir ve giderlerini tevsik etmek için kullanılır (Biyar, 2010: 30).

1.7.1. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

Fatura, ticari işletmelerin temel işlemlerini belgelendiren, elde edilecek kazançların vergilendirilmesinde ve bir uyumsuzluk halinde delil olarak kullanılabilen temel bir belgedir (Biyar, 2010: 31).

Her belgede olduğu gibi faturada kanun açısından geçerli olabilmesi için bulunması gereken bilgiler vardır. Bu bilgiler Vergi Usul Kanunu 230. maddesine düzenlenmiştir. Bu bilgiler arasında, *“faturanın düzenlenme tarihi, sıra ve seri numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi*

dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası” bulunmaktadır.

1.7.2. Fatura Düzenlenmede Uyulması Zorunlu Kurallar

Faturanın düzenlenmesi sırasında belli kurallara uyulması zorunludur (İlgaz vd., 2010: 44). Vergi Usul Kanununun 231. maddesinde belirtilen bu kurallar (www.muhasibetr.com);

- *Faturalar sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir.*
- *Faturalar mürekkepli kalem ile daktilo veya bilgisayarla düzenlenir.*
- *Faturalar en az bir, asıl bir örnek (suret) olarak düzenlenir.*
- *Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir.*
- *Faturalar Türkçe olarak düzenlemelidir.*
- *Kullanılacak faturalar notere tasdik ettirilmiş veya antlaşmalı matbaalara bastırılmak suretiyle temin edilir. Fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur.*
- *Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri, kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır. Ancak nihai tüketiciye satılan mallar veya yapılan işler için düzenlenecek faturalarda, müşterinin belge ibrazı ve fatura düzenleyenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.*
- *Faturanın baş tarafında iş sahibinin veya namına, imzaya yetkili olanların imzası bulunur.*
- *Faturanın üstünde değişiklikler yapılacaksa, mutlaka üzeri görünecek şekilde çizilmeli ve yanına kaşe+imza yapılmalı.*
- *Fatura nüshası, ilgili kişilerde kaybolduğunda, faturayı kesen taraf, kaybolan tarafa nüshadan fotokopi ile aslı gibidir ve kaşe+imza yaptırarak ulaştırmalıdır.*

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBEDE ELEKTRONİK FATURA UYGULAMALARI

Son yıllarda bilgi teknolojilerindeki gelişmeler büyük bir hızla artmaktadır. Dünyadaki bu gelişmeler de vergi ve muhasebe uygulamalarının da gelişmesini sağlamaktadır. E-devlet projesinin ülkemizde kullanılmaya başlanmasıyla, ülkemizde de elektronik bildirme, elektronik fatura, elektronik tebligat ve elektronik defter gibi gelişmeler muhasebede uygulanmaya başlanmıştır (Tuncer, 2014: 10). Bilgi ve teknoloji çağının vergi ve muhasebe alanındaki en son etkilediği konular ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları olmuştur (Aykın, 2002: 138).

Elektronik fatura, esasında yeni bir belge türü değildir ve ayrıca kağıt fatura ile aynı hukuki niteliği taşımaktadır. Nitekim mal veya hizmet satışı dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olanlar, kağıt fatura düzenleyebilecekleri gibi şartları taşımaları halinde elektronik fatura da düzenleyebilmektedirler. Aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kağıt faturanın hem de elektronik faturanın düzenlenmesi ise mümkün değildir (397 sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 2010).

2.1. Elektronik Fatura Kavramı

Elektronik fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bir faturada bulunması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform üzerinden gerçekleştiği elektronik belgedir (Doğan, 2013a: 48).

Elektronik fatura, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtların tamamı olarak ifade edilebilir (Kumkale, 2013: 89). Bu bakımdan elektronik fatura yeni bir belge türü değildir ve kağıt ortamda düzenlenen faturayla da aynı hukuki niteliğe sahiptir (Doğan, 2013a: 48).

Elektronik fatura, mali verilerin internet ağı üzerinden alıcının bilgi sistemine iletilmesi olarak da ifade edilmektedir. Elektronik fatura, kâğıt ortamında düzenlenen

MNG KARGO YURT İÇİ VE YURT DIŞI TAŐIMACILIK A.Ő.
Sümer Sokak Ayazağa Ticaret Merkezi No:3
34398 ŐIŐLİ/ İstanbul
Tel: 0212 366 55 15 Fax: 0212 366 55 61
E-Posta: info@mngkargo.com.tr
Vergi Dairesi: BÜYÜK MÜKELLEFLER
VKN: 6220344220
MERSİS No: 5215623574866352
Web Sitesi: www.mngkargo.com.tr



SAYIN

Vergi Dairesi:
VKN:

ETTN:

Tarih:
Fatura No: AAB2014
ÖzelleŐtirme No: TR1.0
Senaryo: TİCARİFATURA
Fatura Tipi: SATIŞ
Son Ödeme
Tarihi:
OluŐma Zamanı:

Mal Hizmet	Miktar	Birim Fiyat	İskonto Oranı	İskonto Tutarı	Mal Hizmet Tutarı	KDV Oranı	KDV Tutarı	Diğer Vergiler
KARGO TAŐIMA HİZMET BEDELİ						%18.00		

Mal Hizmet Toplam Tutar:
KDV Matrahı:
KDV(%18):
Vergiler Dahil Toplam Tutar:
Ödenecek Tutar:

Şekil 3. Elektronik Fatura Örneği Uygulaması

Kaynak: www.mngkargo.com

2.2. Elektronik Fatura Uygulamasının Tarihsel Gelişimi

Son yıllarda teknoloji alanındaki baş döndürücü gelişmelerle birlikte elektronik fatura konusunda da birçok geliŐme meydana gelmiŐtir. Bu konuda, 1998 yılında XML (Extensible Markup Language - Genişletilebilir İŞletme Dili) standardı tanımlanmıştır (Doğan, 2013a: 275).

Avrupa’da elektronik fatura çalışmalarının yasal kaynağı 2001/115/EC sayılı Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Direktifidir. İşletmeler, maliyet baskısını hafifletmek ve ilave değerler oluşturmak amacıyla elektronik fatura konusuna artan bir şekilde ilgi duymaya başlamıştır. Avrupa Birliği uygulamasında elektronik faturaya olan ilgi özel sektörle de sınırlı değildir; Kamu harcama süreçlerinde etkinliğin ve kontrol düzeyinin artırılması için kamu kesimi de elektronik fatura uygulamalarına yönelmektedir. Kamunun öncülüğünde geliştirilen elektronik fatura uygulamaları elektronik faturanın gelişiminde anahtar rol de oynamaktadır (Bayar vd., 2015: 5).

Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik fatura uygulamasına sistemli ve planlı bir süreç izleyerek ve vergi mükelleflerinin kademeli bir şekilde geçişini sağlamaktadır. Bu bağlamda başlangıçta sadece anonim şirketlerin ve limited şirketlerin elektronik fatura göndermesine veya almasına izin verilmiştir. Daha sonra 421 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanarak elektronik fatura uygulama zorunluluğu getirilen mükellef sayısı genişletilmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 18).

Tablo 10. Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef ve Düzenlenen Elektronik Fatura Sayısı ile Tutarı

Yıl	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091

Kaynak: Beşel ve Çokgezer, 2015: 19.

Tablo 10’da 2010 yılında faaliyete başlayan elektronik fatura uygulamasının 2010-2014 yılları arasındaki kullanıcı sayıları ve fatura tutarları gösterilmektedir.

2.3. Elektronik Fatura İlgili Kavramlar

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergi Usul Kanunundan aldığı yetkiye istinaden yayınladığı 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan elektronik faturayla ilgili kavramlar aşağıdadır (www.gib.gov.tr):

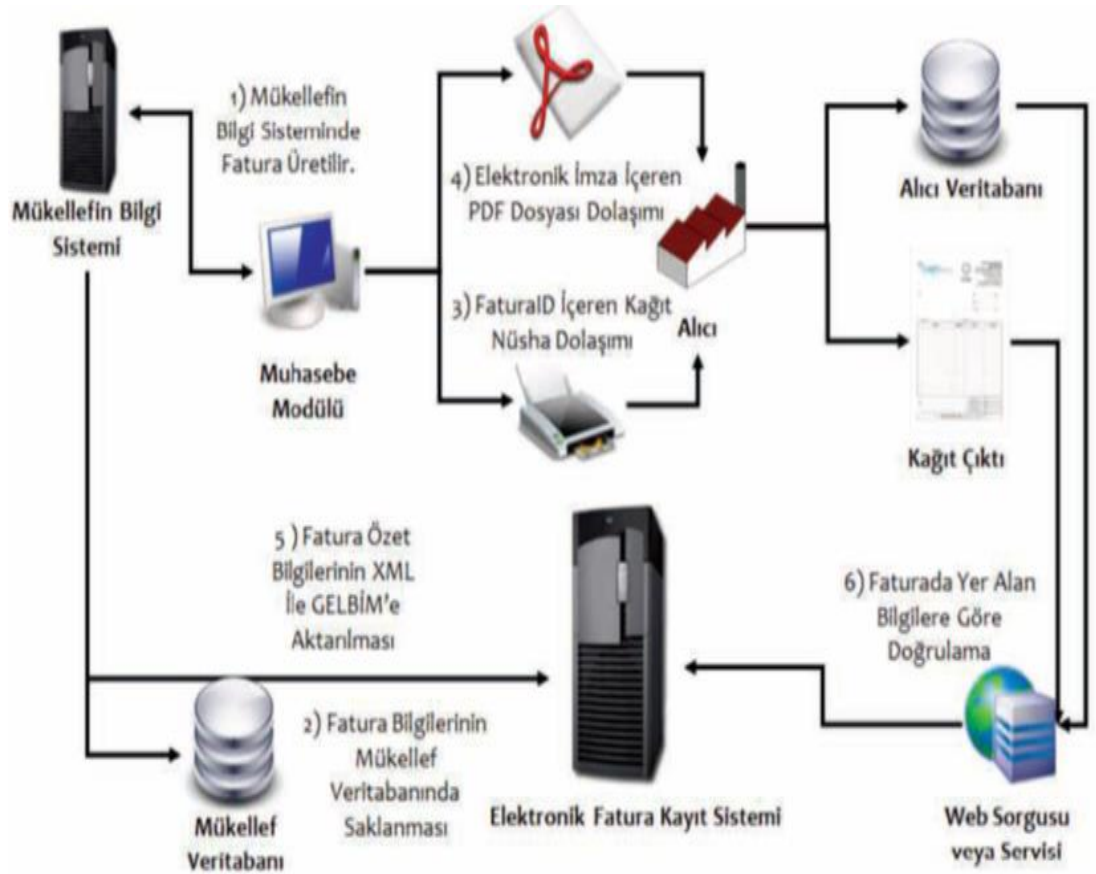
- **Elektronik Kayıt:** *“Elektronik ortamda tutulan, elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir.”*
- **Elektronik Belge:** *“Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.”*
- **Elektronik Fatura (E-Fatura):** *“397 Sıra No.lu tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş faturadır.”*
- **Elektronik Fatura Uygulaması:** *“Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun mesajların, taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılmasını imkân sunan uygulamaların genel adıdır.”*
- **Elektronik Fatura Portalı:** *“Elektronik fatura uygulamasına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacı ile Başkanlık tarafından geliştirilen portaldır.”*
- **TÜBİTAK-UEKAE:** *“Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü'dür.”*
- **HSM:** *“(Hardware Security Module-Donanımsal Güvenlik Modülü) İçerisinden mali mühür sertifikası yüklenebilen ve birim zamanda akıllı karttan çok daha fazla sayıda işlem yapma kapasitesine sahip araçtır.”*

2.4. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi

Türkiye’de elektronik fatura uygulaması, e-Dönüşüm Türkiye Projesi, 2005 yılı Eylem Planı (49 No’lu Eylem) ve 2006-2010 yılları Bilgi Toplumu Stratejisi

Eylem Planı (64 No'lu Eylem) çerçevesinde şekillenmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı da bu dönüşüm projesinden sorumlu tutulmuştur. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik fatura uygulamasıyla ilgili yapmış olduğu çalışmalardan ilkinin “*Elektronik Fatura Kayıt Sistemi*” oluşturmaktadır (Yıldırım, 2013: 115).

Elektronik fatura konusunda bir başlangıç adımı niteliğinde olan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. ve mükerrer 257. maddeleri ile yine bu Kanunun 227. maddesine dayanmaktadır. Bu uygulama kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008 yılında bir protokol imzalayarak, altı mükellefi sistem kapsamına almıştır. Bu adımdan sonra Gelir İdaresi Başkanlığı, 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlayarak elektronik fatura uygulamasını başlatmıştır (Yıldırım, 2013: 115).



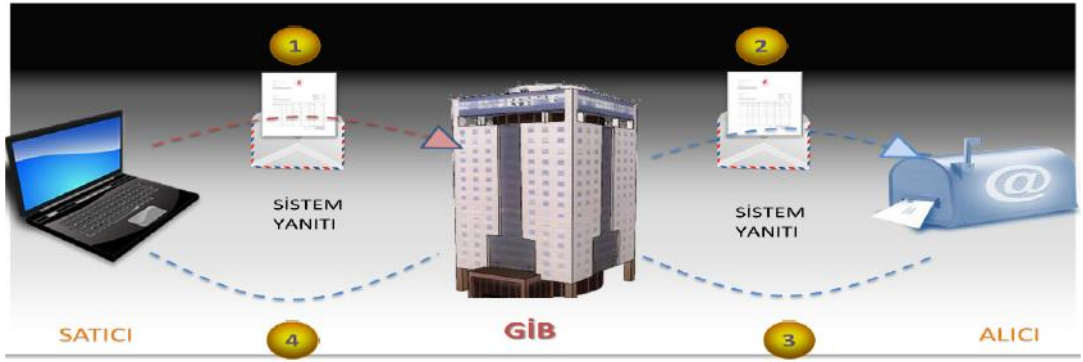
Şekil 4. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi

Kaynak: www.alpbilge.com.tr

Elektronik fatura kayıt sistemi ile elektronik faturalara ait basılı bir örneğinin kâğıt olarak saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunmamaktadır. Elektronik fatura kayıt sistemine kayıtlı olan mükellefler tarafından oluşturulan faturalar alıcılara elektronik veya kâğıt olarak gönderilebilmektedir (Demirkıran, 2013: 69).

2.5. Elektronik Fatura Uygulaması

Elektronik faturanın veri standardı ve formatı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmektedir. Vergi Usul Kanunu gereği bir faturada yer alması gereken bilgiler elektronik faturada da yer almaktadır ve satıcı ve alıcı arasındaki iletim merkezi bir platform üzerinden gerçekleştirilmektedir (Doğan, 2013a: 48).

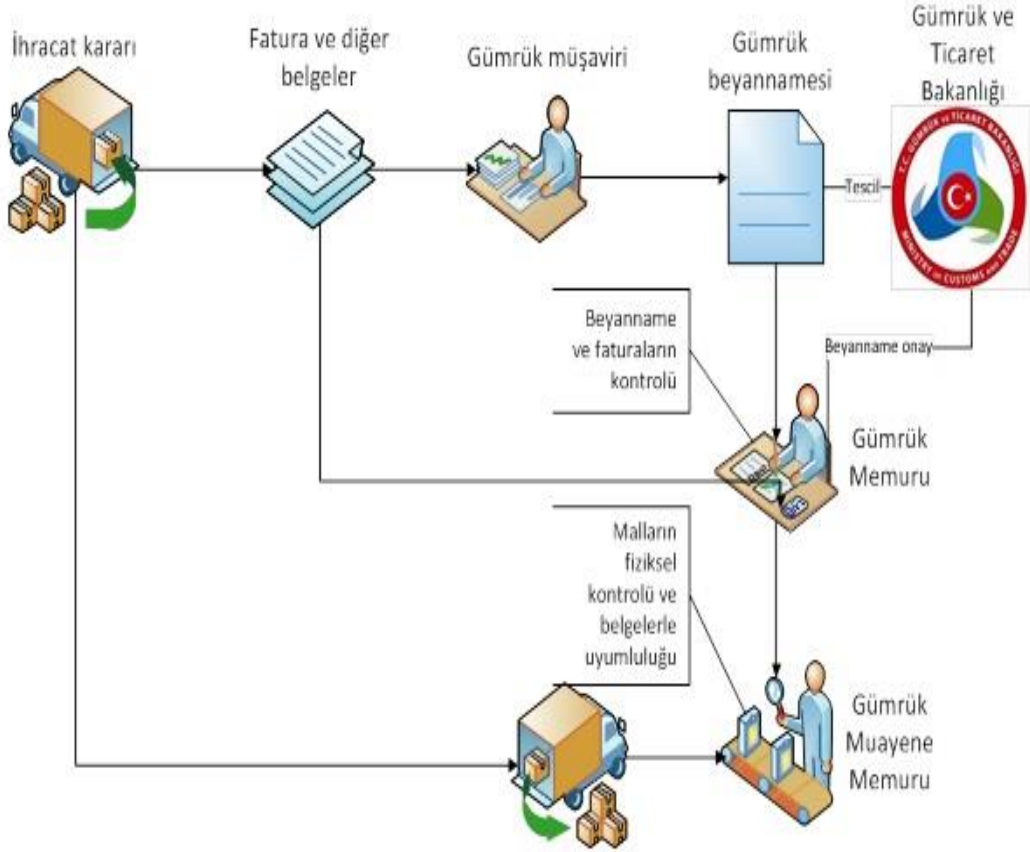


Şekil 5. Elektronik Fatura İş Akışı

Kaynak: www.logo.saykom.com.tr

Geleneksel yöntemlere göre daha hızlı, kolay ve güvenilir bir faturalama yöntemi olarak karşımıza çıkan elektronik fatura, maliyet etkinliği ve verimlilik artışı sağlamanın yanı sıra, farklı bilgi sistemleri arasında entegre iş süreçleri oluşturma imkanı sunması nedeni ile ilgili çevreler tarafından oldukça yakından takip edilmektedir. Özel sektör açısından bakıldığında maliyet etkinliği ve rekabetçi baskılar gibi nedenlerden dolayı önem taşıyan konu, kamu sektörü açısından da harcama süreçlerinde kontrol düzeyinin artırılması ve şeffaflık gibi gerekçeler ile üzerinde önemle durulmaktadır (Yıldırım, 2013: 115).

Şekil 6. Elektronik Fatura Düzenleme Süreci



Kaynak: www.vergiteknolojileri.com.tr

2.6. Elektronik Fatura Uygulamasının Yasal Zorunluluğu

Türkiye’de ilk kez 397 sıra nolu Vergi Usulü Kanunu Genel Tebliği yayımlanarak, anonim ve limited şirketler elektronik fatura kullanmaya zorunlu tutulmuşlardır. Bu tebliğde elektronik fatura başvuru süreçleri, elektronik faturanın oluşturulması ve gönderilmesi, elektronik fatura ile ilgili cezai sorumluluklar detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Daha sonra yayımlanan 421 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile de elektronik defter ve elektronik fatura kapsamına giren mükellefler belirlenmiş ve bu mükelleflerin aralarında yaptıkları mal ve hizmet alım satımı karşılığında elektronik fatura göndermeleri ve almaları şartı getirilmiştir. Bununla birlikte elektronik fatura uygulaması kapsamına girmeyen mükelleflerle yapılan mal alım satımları için fatura kağıt olarak düzenlenmektedir. Sonraki yıllarda

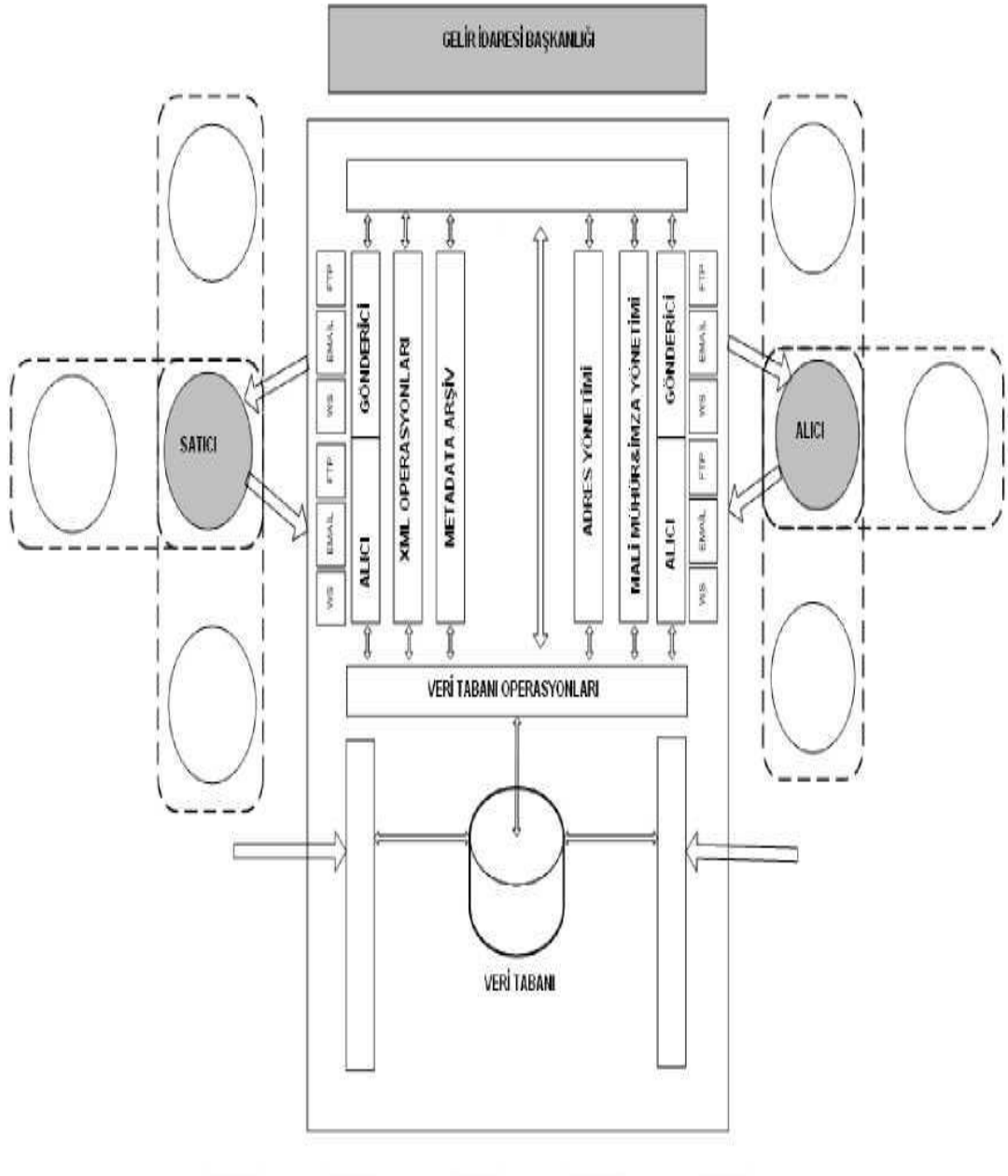
yayımlanan 424, 433, 447, 448 ve 454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğler ile elektronik fatura uygulamasına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmış ve sisteme dahil mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir.

2.7. Elektronik Fatura Standardı UBL-TR

Elektronik fatura uygulaması işletmelerin verimliliği arttırmıştır. Çevrenin korunması da sağlanmıştır (Korkman vd., 2010: 240).

UBL (Universal Business Language) elektronik fatura oluşturulmasında kullanılan tüm dünyada geçerli XML tabanlı bir programlama dilidir. Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik faturanın UBL formatına uygun bir şekilde düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. UBL formatı uluslar arası geçerli bir format olduğundan yurt içi ve yurt dışı fatura gönderme ve alma mümkün olabilmektedir (Doğan, 2013a: 111).

Elektronik fatura için ülkemiz şartlarına uygun olarak geliştirilen UBL-TR standartları tanımlanmıştır. Bu standartta bulunan fatura ve uygulama yanıtı tanımları yapılmıştır (Yıldırım, 2013: 142).



Şekil 7. Elektronik Fatura Uygulamasının Genel Yapısı

Kaynak: www.efatura.gov.tr

Şekil 7’de de görüldüğü gibi mal ve hizmet satışı yapan mükellef tarafından düzenlenen elektronik fatura Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bilgi işlem sistemine yüklenmektedir. Yüklenen elektronik fatura kontrol edilmekte ve elektronik faturanın iletimi sağlanmaktadır.

2.8. Elektronik Fatura Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler

Elektronik fatura kullanma zorunluluğu, anonim şirketler ve limited şirketler ile birlikte belirli bir satış hasılatına sahip mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre Petrol Piyasası Kanunu uyarınca madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011’de mal alan mükelleflerden 31.12.2011 itibariyle asgari 25 Milyon Lira brüt satış hâsılatına sahip olan şirketler ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa edenler ile bunlardan 2011’de mal alan mükelleflerden 31.12.2011 itibariyle asgari 10 Milyon Lira brüt satış hâsılatına sahip olan mükellefler elektronik fatura kullanmak zorundadırlar (421 Sıra Nolu Tebliğ, 2012).

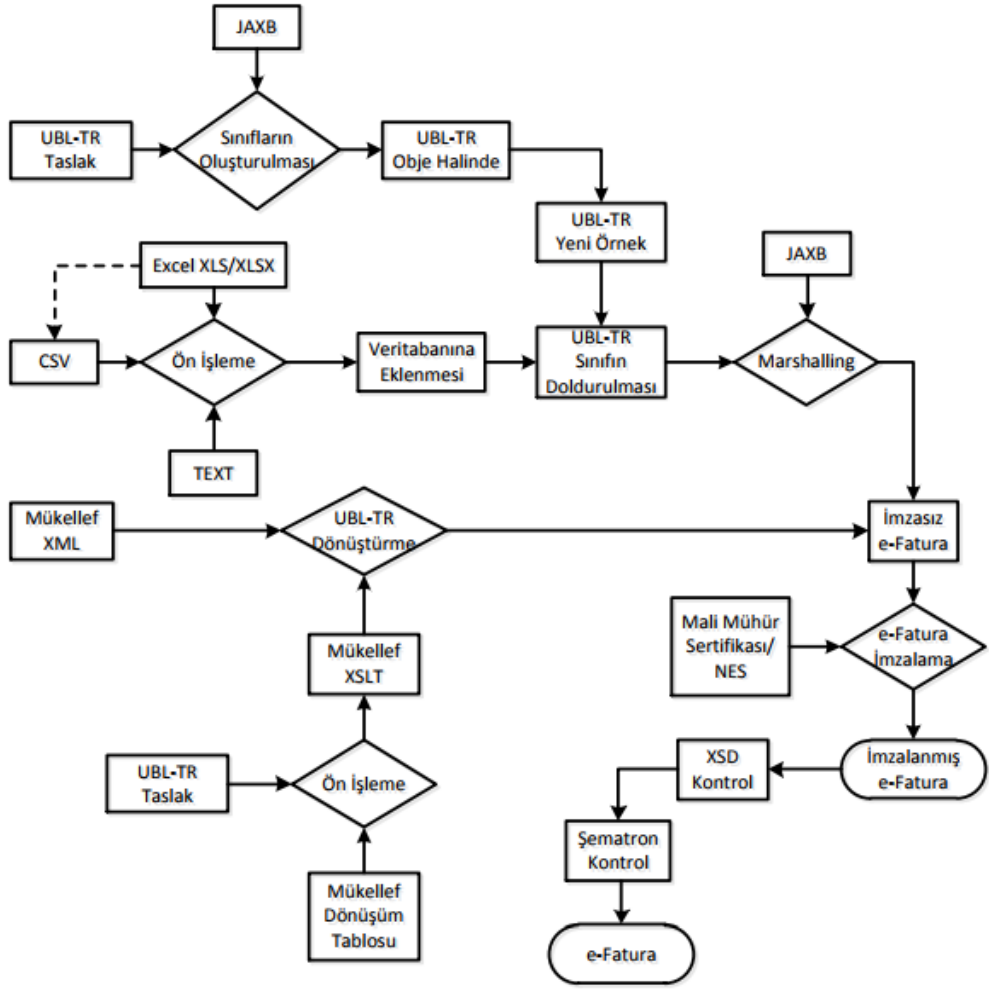
Elektronik fatura kullanmak zorunda olan bir diğer mükellef grubu ise internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 gelir tablosu brüt satış hâsılatı tutarı 5 milyon lira ve üzeri olan mükelleflerdir. Bu kapsama giren mükelleflere ayrıca elektronik arşiv uygulaması zorunluluğu da getirilmiştir (433 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği).

Son olarak 2014 yılı ve sonraki hesap dönemlerine ait brüt satış hâsılatı 10 Milyon Lira ve üzeri olan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler ile Bu kanuna ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler de elektronik fatura uygulaması kapsamına alınmıştır (454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

2.9. Elektronik Fatura Başvurusu

Elektronik fatura işletmeler için maliyet, zaman konusunda tasarrufu sağlarken çevre ekonomisi için de çok büyük katkılar sağlar. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen şirketler belirli zorunlulukları sağlamalıdır.

Elektronik Fatura gönderebilmek ve alabilmek için mali mühür veya elektronik imzaya sahip olmak zorunludur. Gelir Dairesi Başkanlığına Elektronik imza veya mali mühür ile başvuran işletmeler başkanlığın uygun bulması durumunda elektronik faturayı kullanabilirler.



Şekil 8. Elektronik Fatura Oluşturma Adımları

Kaynak: Bayar vd., 2015: 4.

2.9.1. Mali Mühür ve Elektronik İmza

Elektronik faturanın geçerli olabilmesi için elektronik imzayla veya mali mühürle imzalanması şarttır. Bu şart, faturanın doğruluğunun ve geçerliliğinin sağlanması amacını taşımaktadır (Demirkıran, 2013: 70).

Mali mühür, “*Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi ve diğer kurum ve kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile*

oluşturulan ve e-fatura uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu olan, Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısı” olarak tanımlanmıştır (397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Elektronik fatura başvurusu ve kullanımı için işletmeler, internet yoluyla Kamu Sertifikasyon Merkezine mali mühür başvurusu yapabilmektedirler (Türkay, 2013: 114).

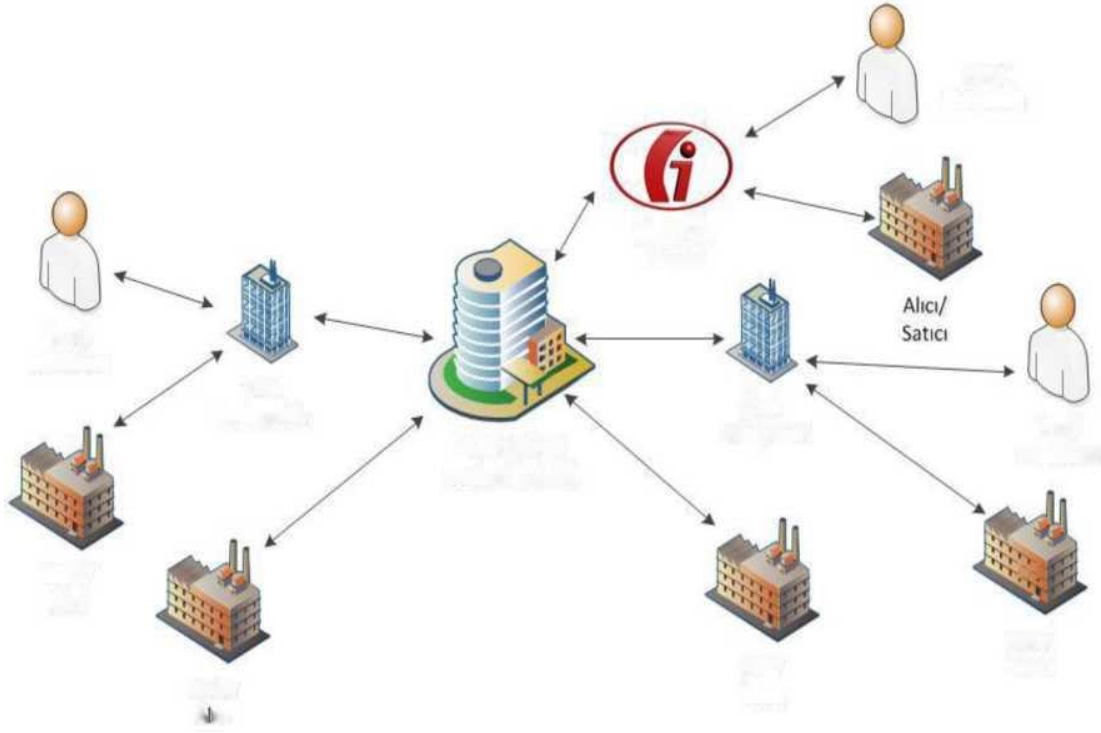
Gerçek kişiler, elektronik fatura uygulaması kapsamında mali mühür yerine elektronik imza kullanmak durumundadırlar. Elektronik imza ise; “*başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veridir*” (Elektronik İmza Kanunu). Elektronik imza, Elektronik İmza Kanunu uyarınca üretilmekte ve yetkilendirilmiş şirketler tarafından para karşılığı sağlanmaktadır.

2.9.2. Elektronik Fatura Başvurusu

Elektronik fatura uygulaması kapsamına giren mükellefler www.efatura.gov.tr adresine girerek mali mühür veya elektronik imzaları ile internet üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurumaktadırlar. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından incelenerek başvuruları uygun görülen mükelleflerin hesapları kullanıma açılmaktadır (424 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

2.10. Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri

Elektronik fatura kullanma yöntemleri; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan portal yöntemi, entegrasyon yöntemi ve özel entegrasyon yöntemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.



Şekil 9. Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri

Kaynak: Bayar vd., 2015: 3.

2.10.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Portal Yöntemi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan portal yöntemi, fatura sayısı az olan mükelleflerin elektronik fatura düzenleme, gönderme ve alma ihtiyaçları için ücretsiz bir şekilde www.efatura.gov.tr internet sitesi üzerinden sunulan bir hizmettir. Bu yöntem büyük işletmeler için uygun değildir (Doğan vd., 2015: 157).

Küçük işletmeler genellikle bilgi işlem alt yapılarının olmadığından dolayı bu yöntem Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilmiştir (Doğan, 2013b: 89).

2.10.2. Entegrasyon Yöntemi

Bilgi işlem alt yapısı yeterli olan mükelleflerin yazılım ile gerekli entegrasyonu oluşturarak, kendi bilgi sistemleri yoluyla elektronik fatura uygulamasını kullanmasıdır (Kumkale, 2013: 97).

Bu yöntem fatura sayısı fazla ve güçlü bilgisayar alt yapısı olan işletmelerce uygulanmaktadır. Bu yönteme başvurmak isteyen mükellefler, yazılımla ilgili gerekli zorunlulukları yerine getirdikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurularını yapmaları gerekmektedir. Bu zorunluluklar tamamlanmadan entegrasyon yönteminin kullanılması mümkün değildir (Doğan, 2013a: 129).

2.10.3. Özel Entegrasyon Yöntemi

Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan gerekli teknik şartları tamamlayarak, yetki almış firmalar tarafından bilgi işlem sistemi ve alt yapısı yeterli olmayan işletmelere elektronik fatura sistemini kullanabilmeleri için geliştirilen bir yöntemdir (Doğan vd., 2015: 157).

Özel entegratörler tarafından belirli bir ücret karşılığında verilen bu hizmet sayesinde gerekli alt yapısı olmayan işletmeler elektronik fatura gönderme ve alma işlemlerini kolaylıkla gerçekleştirebilmektedirler.

2.11. Elektronik Fatura Taraflar

Elektronik fatura sisteminde bir mal veya hizmetin satıcı tarafından alıcıya teslimi ile bu sürecin ilk adımı atılmış olur. Bu işlemin tamamlanmasından sonra Satıcı tarafından fatura elektronik ortamda oluşturularak alıcıya yine elektronik ortamda gönderilerek süreç tamamlanır (Nienhuis vd., 239).

E-fatura uygulamasında faturayı düzenleyen gönderici birim elektronik faturanın karşı tarafa gönderilmesini sağlayan gönderici merkez ve elektronik faturayı kabul eden alıcıyı olmak üzere üç taraf mevcuttur. E-faturanın oluşturulma, iletme ve kabul edilme süreci bu üç birim arasında gerçekleştirilmektedir (Doğan, 2013c: 74).



Şekil 10. Elektronik Fatura Tarafları

Kaynak: Doğan, 2013: 55.

Şekil 10’da satıcı tarafından düzenlenen elektronik faturanın, elektronik fatura kullanım yöntemleriyle GİB’e aktarıldığı görülmektedir.

(Satıcı gönderici birim) Elektronik faturayı önceden belirlenmiş standartlara göre oluşturduktan sonra fatura elektronik ortamda alıcıya gönderilir. Gönderici mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken diğer yükümlülükler ise şunlardır (Doğan, 2013a: 131);

- Elektronik faturanın mali mühür ile imzalanması,
- Elektronik faturanın muhafaza edilmesi,
- Elektronik faturanın denetime tabi tutulması,
- Elektronik faturanın merkeze vasıtası ile alıcıya gönderilmesi,
- Elektronik faturanın muhasebe hesaplarının kayıt edilmesidir.

Malı veya hizmeti satın alan alıcı mükellef satıcı tarafından düzenlenen faturayı içeriğini kontrol ettikten sonra Elektronik ortamda kabul eder. Alıcı mükellefin ayrıca uyması gereken yükümlülükler ise şunlardır (Doğan, 2013c: 75);

- Kendisine gönderilen Elektronik faturayı kabul etmek,
- Elektronik faturanın mali mühürle veya elektronik imzayla imzalanmış olarak düzenlenip düzenlenmediği kontrol etmek,

- Elektronik faturanın standartlara ve önceden belirlenmiş kurallara uygun olup olmadığının kontrol edilmesi,
- Elektronik faturanın muhteviyatının kontrol edilerek onaylaması,
- Elektronik faturaların muhasebe hesaplarına kayıt edilmesi.

2.12. Elektronik Faturanın Uygulanma Süreci

Elektronik faturanın uygulanma sürecinde uygulamanın esaslarını, düzenlenen elektronik faturaların alıcıya nasıl iletmek gerektiğini alıcı ve satıcı rollerini ifade eder (Yıldırım, 2013: 139).

Elektronik fatura uygulamasında oluşturulan ve karşı tarafa gönderilen faturalar temel fatura ve ticari fatura olmak üzere ikiye ayrılır (Doğan vd. 2015: 156).

2.12.1. Temel Fatura

Elektronik faturanın satıcı tarafından alıcıya temel fatura olarak gönderilmesi durumunda faturanın alıcı tarafından reddedilmesi mümkün değildir (Doğan, 2013a: 95).

2.12.2. Ticari Fatura

Elektronik faturanın satıcı tarafından alıcıya ticari fatura olarak gönderilmesi durumunda alıcı kendisine ulaşan ticari faturayı red veya kabul etme hakkına sahiptir. Buna ilişkin sistem üzerinden satıcıya (Doğan vd., 2015: 157).

Ticari fatura, küçük, orta ve büyük ölçekteki özel sektör ve kamu sektöründeki tüm alıcı ve satıcıları, her çeşit malların ve hizmetlerin satışı nedeniyle e-faturaların oluşturulmasını ret veya iade faturası düzenlenmesi sürecini kapsar (Doğan, 2013a: 101).

2.13. Elektronik Faturanın Saklanması ve İbrazı

Gelir İdaresi Başkanlığının denetimine tabi olarak düzenlenen ve hazırlanan elektronik defterler ve elektronik belgeler vergi mevzuatına göre kağıt ortamda oluşturulan defter ve belgeler ile eş değer olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde vergi mevzuatında yer alan defterlerin ve belgelerin muhafazası ve ibrazına ilişkin hükümler elektronik fatura ve elektronik defter için de geçerlidir (Karadeniz, 2006). Nitekim Vergi Usul Kanunu uyarınca mükellefler, düzenledikleri veya adlarına düzenlenen faturaları, yasal süresi içerisinde muhafaza etmek ve istendiğinde ibraz etmek yükümlülüğü altındadırlar (397 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Elektronik fatura uygulamasını kullanan mükellefler, düzenledikleri satış faturalarını ve kendilerine iletilen alış faturalarını erişimi kolay, tam ve eksiksiz bir şekilde kağıt ortamında saklamaları gerekmektedir (Ercan, 2013: 130).

2.14. Elektronik Fatura Uygulanmasında Vergi Mükelleflerin Sorumlulukları ve Cezai Müeyyideler

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca mükellefler, *“elektronik fatura uygulaması kapsamında oluşturdukları elektronik belgelerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumludurlar. Elektronik fatura düzenleme yetkisi bulunan mükelleflerin gerek kendi sistemlerinde gerekse elektronik fatura uygulamasında meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumlarında fatura düzenleyebilmek için yeteri kadar basılı kâğıt fatura bulundurmaları zorunludur. Başkanlık gerek görmesi halinde uygulamadan yararlanan mükelleflerin bilgi işlem sistemini denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetimler sırasında mükellefler, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır.”* Söz konusu Tebliğ uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı bir biçimde elektronik fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan inceleme neticesinde elektronik fatura uygulamasına ilişkin düzenlemelere uymadığı tespit edilen ve yapılan uyarılara rağmen aykırılıklarını gidermeyen elektronik fatura kullanıcılarının gönderme ve alma yetkileri iptal edilmektedir. Yetkileri iptal edilen elektronik fatura kullanıcıları ise, bir yıl boyunca elektronik fatura uygulamasından faydalanamazlar (Kumkale, 2013: 104).

2.15. Elektronik Arşiv Uygulaması

Özellikle çok sayıda fatura düzenleyen işletmeler tarafından tercih edilen ve kullanılan bu uygulama ile çevrenin korunması, verimlilik artışı, maliyet tasarrufu vb. birçok yararı olan bu uygulama sayesinde elektronik faturaların yine elektronik ortamda saklanması (arşivlenmesi) sağlanır.

Elektronik arşiv uygulaması kapsamında “*elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Elektronik arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza ederler*” (433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği).

Elektronik arşiv uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından özel izin almış kuruluşlardan veya kendi yazılım altyapı vasıtasıyla yararlanabilmektedirler (Erdem, 2014: 41).

2.16. Elektronik Fatura Uygulamasının Avantajları

Elektronik fatura uygulamasının maliyet tasarrufu sağlanması, verimlilik artışı posta giderlerinin azaltılması dahil birçok önemli faydası mevcuttur (Ortega, 2012: 16).

Elektronik fatura uygulamasının kullanıcılara sağladığı avantajlar aşağıda belirtilmiştir (Yanık ve Karadaş, 2013: 136);

- Baskı maliyetleri azalmaktadır.
- Muhafaza maliyeti ortadan kalkmaktadır.

- Alıcı ve satıcı taraflar arasında fatura sebebi ile oluşan ihtilafların ortadan kalkmaktadır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından faturaların denetimi kolaylaşmaktadır.
- Faturaların muhasebe kayıtlarına alınma sırasındaki karşılaşılan kayıt sorunları azalmaktadır.
- Gönderilen ve alınan elektronik faturalar kolay ve ulaşılabilir olmaktadır.
- Yurt dışında bulunan şirketlerle ticari entegrasyon basit ve hızlı bir şekilde sağlanmaktadır.
- Vergi hataları ve sahte fatura düzenlenmesi önlenmektedir.
- Vergi denetimi daha etkin, kolay ve hızlı yapılmaktadır.
- Çevrenin korunmasına katkı sağlanmaktadır.

Elektronik fatura kullanmak kağıt fatura kullanmaya göre önemli bir tasarruf sağlamaktadır. Nitekim mükellefler tarafından elektronik fatura kullanmak amacıyla yapılan yazılım ve altyapı harcamaları 6-18 ayda amorti edilebilmektedir (Türkey, 2013: 106).

2.17. Elektronik Faturanın Dezavantajları

Elektronik faturanın bazı dezavantajları da vardır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir (Tuncer, 2014: 14);

- Devlete ait birçok Kamu İktisadi Teşebbüslerinin elektronik fatura uygulamasına geçememesi sebebiyle bu uygulamanın yaygınlaşması açısından dezavantaj sağlamaktadır.
- Ülkemizde vergi mükelleflerinin bilgi işlem sistemlerindeki altyapı yetersizliği sebebi ile ek maliyetler ortaya çıkmaktadır.
- Ticari sır olarak kabul edilen mal ve hizmet alışı – satışı faturalarını özel entegreler veya GİB üzerinden yapıp firmalarının bu bilgilere ulaşabilme ihtimalidir.
- Elektronik faturayı kullanan işletmelere maliyeti E-faturayı kullanan işletmeler muhasebe sistemlerini e-fatura sistemine uygun hale getirmelidirler veya e-fatura sistemini uygulayan entegratör firmalar

aracılığı ile e-fatura sistemini uygulamalıdır. Firmaların muhasebe bölümünde yetersiz personel olması halinde ilave personel çalıştırmaları gerekebilir bu durumda firmalara ekstra personel maliyeti yüklemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBEDE ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMALARI

E-fatura ve e-defter uygulamaları kamu ve özel sektör bakımından farklı özelliklere sahiptir. Nitekim bu uygulamalar kamu kurumlarının iş yapma biçimini değiştirerek etkinliğine ve verimliliğine katkı sağlar. Özel sektörde ise işletmelerin diğer işletmelerle iletişimini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır (Türkay, 2014: 161).

3.1. Elektronik Defter Kavramı

Elektronik defter kanunen vergi mükelleflerinin tutmak zorunda oldukları ticari defterlerin önceden belirlenen standartlara ve formata uygun bir şekilde oluşturulduğu, kayıt edildiği elektronik imza veya mali mühür ile doğruluğunun ispat edildiği teknik ve hukuki sistemin tamamına verilen addır (Özer, 2015: 76).

Elektronik defter, “tutulması zorunlu defterlerin kâğıt ortamında düzenlenmesi zorunluluğunu ortadan kaldıran ve kullanıcılarına baskı, tasdik ve arşivleme maliyetlerini ortadan kaldıran elektronik bir uygulamadır” (Doğan ve Tercan, 2015).

Elektronik defter, “şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü” şeklinde tanımlanmıştır (1 Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği).

Elektronik defter ticari bir işletmede tutulan ticari defterleri (yevmiye ve kebir defteri) önceden belirlenen standartlara göre dijital ortamda hazırlanması Gelir İdaresi Başkanlığı’na elektronik olarak iletilmesi ve saklanması ifade eder (Güney,

2014: 854).

Tablo 11. Elektronik Yevmiye Defteri Örneği

Yevmiye Madde No	Yevmiye Tarihi			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
[603]	-----	[01/03/2019]	-----	
102	BANKALAR		1.523,73	
102.10.01.02	TR780006701000000093016068 NOLU VADELİ TİCARİ MEV.HESABI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
102	BANKALAR		0,21	
102.10.01.02	TR780006701000000093016068 NOLU VADELİ TİCARİ MEV.HESABI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		0,03	
193.10.01	YAPI KREDİ VADELİ MEVDUAT STOPAJLARI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
102	BANKALAR		1.523,91	
102.10.01.02	TR780006701000000093016068 NOLU VADELİ TİCARİ MEV.HESABI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
102	BANKALAR			1.523,73
102.10.01.02	TR780006701000000093016068 NOLU VADELİ TİCARİ MEV.HESABI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
642	FAİZ GELİRLERİ			0,21
642.02	Faiz Gelirleri <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
102	BANKALAR			0,03
102.10.01.02	TR780006701000000093016068 NOLU VADELİ TİCARİ MEV.HESABI <i>DİĞER No : 40210212203260 DİĞER Tarihi : 01/03/2019</i>			
102	BANKALAR			1.523,91

Kaynak: 1.3.2019-31.3.2019 tarihleri arasındaki X Ticaret Ltd. Şti.'ye ait elektronik yevmiye kaydı

Tablo 12. Elektronik Büyük Defter Örneği

Yev. Tarih	Yev. No.	Hesap Kodu	Hesap Adı	M. Fiş No.	Açıklama	Borç	Alacak	Bakiye	
								Borç	Alacak
		100	KASA						
02/03/2019	617	100.01	KASA HESABI	00617	LIMAK ENERJİ AŞ	0,00	612,00	0,00	612,00
05/03/2019	633	100.01	KASA HESABI	00633	GESTAŞ DENİZ ULAŞIM	0,00	10,00	0,00	622,00
05/03/2019	634	100.01	KASA HESABI	00634	GESTAŞ DENİZ TIC	0,00	40,00	0,00	662,00
06/03/2019	658	100.01	KASA HESABI	00658	AYDIK PETROL TIC AŞ	0,00	100,00	0,00	762,00
06/03/2019	659	100.01	KASA HESABI	00659	GESTAŞ DENİZ TIC AŞ	0,00	50,00	0,00	812,00
08/03/2019	676	100.01	KASA HESABI	00676	Onur Gökçe	0,00	4.500,00	0,00	5.312,00
09/03/2019	678	100.01	KASA HESABI	00678	ŞENAY ÖZKAN	0,00	48,00	0,00	5.360,00
10/03/2019	682	100.01	KASA HESABI	00682	ZEKİ SARIOĞLU	0,00	50,00	0,00	5.410,00
11/03/2019	689	100.01	KASA HESABI	00689	FEYYAZ KAYA	0,00	1.498,60	0,00	6.908,60
11/03/2019	700	100.01	KASA HESABI	00700	Para Çekme ATM 104502 190529	1.000,00	0,00	1.000,00	6.908,60
11/03/2019	701	100.01	KASA HESABI	00701	Para Çekme ATM 104502 190521	4.000,00	0,00	5.000,00	6.908,60
15/03/2019	716	100.01	KASA HESABI	00716	GESTAŞ DENİZ AŞ	0,00	40,00	5.000,00	6.948,60
18/03/2019	733	100.01	KASA HESABI	00733	TESKİ SU FATURASI	0,00	20,17	5.000,00	6.968,77
18/03/2019	736	100.01	KASA HESABI	00736	GESTAŞ DENİZ	0,00	47,50	5.000,00	7.016,27
18/03/2019	744	100.01	KASA HESABI	00744	ATM PARA ÇEKME1-990000310053219-6773970001845912 108-2689685-1	1.000,00	0,00	6.000,00	7.016,27
18/03/2019	745	100.01	KASA HESABI	00745	ATM PARA ÇEKME1-990000310052578-6773970001845912 108-2689685-1	2.000,00	0,00	8.000,00	7.016,27
18/03/2019	746	100.01	KASA HESABI	00746	ATM PARA ÇEKME1-990000310051859-6773970001845912 108-2689685-1	2.000,00	0,00	10.000,00	7.016,27
19/03/2019	751	100.01	KASA HESABI	00751	Nejdet Uz	0,00	2.550,00	10.000,00	9.566,27
19/03/2019	754	100.01	KASA HESABI	00754	RAMADAN BOZADA	0,00	885,00	10.000,00	10.451,27
20/03/2019	762	100.01	KASA HESABI	00762	SELİM SARIOĞLU	0,00	62,50	10.000,00	10.513,77
20/03/2019	763	100.01	KASA HESABI	00763	İRFAN İBRAHİM ALBAY	0,00	56,00	10.000,00	10.569,77
21/03/2019	773	100.01	KASA HESABI	00773	MAVİ KIZILAY ENERJİ TIC AŞ	0,00	100,00	10.000,00	10.669,77
22/03/2019	780	100.01	KASA HESABI	00780	HİDAYET YAŞAR	0,00	5.108,93	10.000,00	15.778,70
23/03/2019	784	100.01	KASA HESABI	00784	MUHAMMED ÇAYIR	0,00	170,00	10.000,00	15.948,70
23/03/2019	785	100.01	KASA HESABI	00785	GESTAŞ DENİZ AŞ	0,00	50,00	10.000,00	15.998,70
23/03/2019	786	100.01	KASA HESABI	00786	GESTAŞ DENİZ AŞ	0,00	50,00	10.000,00	16.048,70
23/03/2019	787	100.01	KASA HESABI	00787	RAHMAN BOZADA	0,00	531,00	10.000,00	16.579,70
25/03/2019	789	100.01	KASA HESABI	00789	TURKCELL FATURASI	0,00	148,30	10.000,00	16.728,00
25/03/2019	793	100.01	KASA HESABI	00793	(nakit yatırılan)	0,00	120,00	10.000,00	16.848,00
28/03/2019	825	100.01	KASA HESABI	00825	ATM PARA ÇEKME1-990000313837860-6773970001845912 108-2689685-1	2.000,00	0,00	12.000,00	16.848,00

Kaynak: 1.3.2019-31.3.2019 tarihleri arasındaki X Ticaret Ltd. Şti.'ye ait büyük defter kaydı

3.2. Elektronik Defter İle İlgili Tanımlar

Elektronik defter Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu vergi usul kanununda düzenlenen yetki çerçevesinde yayınlamış olduğu tebliğ de ifade edilen elektronik defter konusundaki kavramlar şunlardır (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği);

- *“Elektronik Kayıt: E-defter Elektronik ortamda tutulan, elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir.”*
- *“TÜBİTAK-UEKAE: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü”*
- *“Mali Mühür: 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Başkanlık için TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını”*
- *“Elektronik Defter Uygulaması: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak oluşturulan elektronik defterlere ilişkin onay süreçlerinin yerine getirilmesi amacı ile hazırlanan www.edefter.gov.tr internet adresinde yer alan uygulamadır.”*
- *“Elektronik Defter Beratı: Elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve mali mühür ile onaylanmış elektronik dosyadır.”*
- *“Açılış Onayı: Hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını,”*
- *“Kapanış Onayı: Hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını,”*
- *“Zaman Damgası: Bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı ifade etmektedir.”*

3.3. Elektronik Defter Uygulamasının Yasal Dayanağı

Türk Ticaret Kanununda “fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.” hükmü düzenlenmiş ve elektronik defter ile ilgili düzenleme yapma konusunda yetkili kurumlar belirlenmiştir (TTK, m. 64).

Oluşturulan elektronik defterlerin kayıt edilmesi, saklanması istendiğinde yetkili makamlara sunulması konusunda vergi mükelleflerinin uyması gereken kurallar Vergi Usul Kanununa göre yayınlanan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 20):

- “Gerçek kişilerin: mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifika veya 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları,”
- “Tüzel kişilerin: mükelleflerin 397 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması.”

Elektronik defter sistemine kayıtlı olan mükellefler yıllar itibari ile artış göstermiştir. Uygulamanın başladığı yılda mükellef sayısı 28 olan mükellef sayısı 2016 yılında 40.000’den fazla olması tahmin edilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2014: 80).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununda verilen yetkiye istinaden elektronik defter ile ilgili 67 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerini ve 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Buna göre (421 Sıra Nolu Tebliğ, 2012):

- “13.12.2011 tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu E- Defter Genel Tebliğinde e-defter uygulaması ile ilgili genel

açıklamalara ve tanımlamalara yer verilmiş, e-defter başvurusu, e-defter oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazı, e-defter izin iptali ve e-defterle ilgili diğer usul ve esaslar açıklanmıştır.”

- *“14.12.2012 tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde e-defter ve e-fatura kullanım kapsamına giren mükellefler açıklanmış, e-fatura ve e-defter uygulamasına geçiş süresi hakkında bilgi verilmiştir.”*
 - *“26.11.2015 tarih ve V.U.K. 67/2013-12 Sayılı V.U.K. sirküsünde daha önce yayımlanan 421 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflerin durumları hakkında açıklamalara yer verilmiştir.”*
 - *“24.12.2013 tarih ve 28861 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2 Sıra No.lu E- Defter Genel Tebliğinde daha önce yayımlanmış olan 1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğinde yer alan ve e-defter oluşturma süresi ve uygulamaya yönelik olan bazı maddeler değiştirilmiştir.”*
- “20.06.2015 tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile e-defter uygulaması zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir.”*

3.4. Elektronik Defter Standardı XBRL

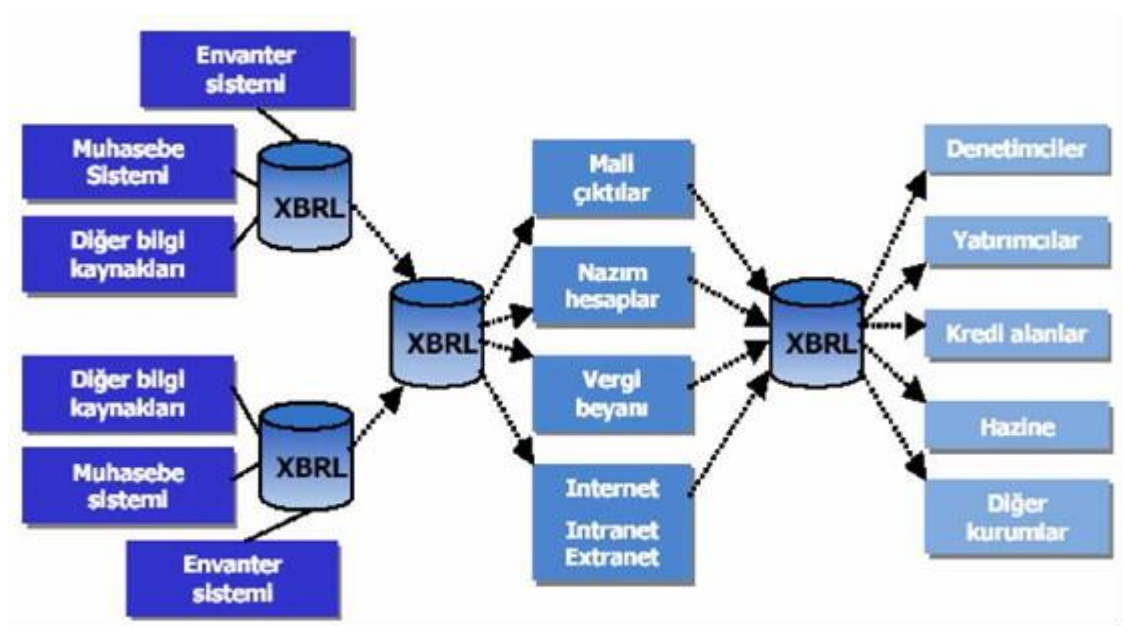
Uluslararası bir komisyon tarafından hazırlanan ve ülkeler arasında mali verilerin iletilmesini kolaylaştırmak için geliştirilen ve internet yoluyla şirketlerin standart bir veri transferi için oluşturulan bir raporlama dilidir. XBRL (Extensible Business Reporting Language) Türkçeye genişletilebilir işletme raporlama dili olarak geçmiştir (Doğan, 2013a: 353).

Bu raporlama dili tüm dünyada elektronik bilgi transferi, mali tabloların düzenlenmesi ve analizi için kullanılır (Wickop vd., 2012: 1).

Elektronik defterle ilgili yayınlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği uyarınca kebir defteri ve yevmiye defteri bu raporlama dilinde oluşturulan standartlara göre düzenlenir (Tercan, 2015: 77).

Genişletilebilir işletme raporlama dili birçok muhasebe uygulamasının bir araya toplanarak analiz yapılmasını sağlar. Kısaca muhasebedeki evrensel ve standart bir dildir (Acar ve Öksüz, 2013: 71).

XBRL GL farklı muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının bir araya getirilmesine, analizine ve etkili bir şekilde kullanımına izin vermektedir. XBRL GL bir hesap planının içerisindeki mali ya da mali olmayan her bilginin gösterilmesine olanak sağlar ve her türlü muhasebe bilgisini evrensel etiketleme sistemi aracılığı ile tanınır ve taşınır hale getirmektedir (Acar ve Öksüz, 2013: 71).



Şekil 11. XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı

Kaynak: Acar ve Öksüz, 2013: 71.

3.5. Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler

2012 yılında yayınlanan 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde elektronik defter uygulamasına belirli şartları taşıyan mükelleflerin bu uygulamaya dahil olmaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu mükellefler aşağıda belirtilmiştir (421 Sıra No.lu Tebliğ;

- *“Petrol Piyasası Kanunu uyarınca madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bu mükelleflerden 2011’de mal alan mükellefler 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon Lira brüt satış hâsılatına sahip olanlar,”*
- *“Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal ve inşa edenler ile bu mükelleflerden 2011’de mal alan mükellefler,”*
- *“31.12.2011 itibariyle asgari 10 Milyon Lira brüt satış hâsılatı olanlar.”*

2015 yılında yayınlanan 454 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde elektronik defterin kullanım alanı genişletilerek, önceden zorunluluk getirilen mükellefe ek olarak aşağıdaki mükelleflerin de elektronik deftere geçmesi zorunlu hale getirilmiştir:

- *“2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hâsılatı 10 Milyon Lira ve üzerinde olan mükellefler,”*
- *“Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi gibi faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,”*
- *“Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.”*

3.6. Elektronik Defter Başvuru Aşamaları

Elektronik defter tutmak isteyen mükelleflerin yerine getirilmesi zorunlu olan bazı kaideler mevcuttur (Doğan, 2013a: 316).

Öncelikle gerçek kişi mükelleflerin elektronik imza, tüzel kişi mükelleflerin ise mali mühür edinmeleri zorunludur. Güncel düzenlemelere göre, yevmiye ve kebir defteri elektronik ortamda düzenlenerek muhafaza edilebilmektedir. Ayrıca e-defter kullanacak firmaların Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan izin almış kuruluşların yazılımlarını kullanmaları zorunludur (Doğan ve Tercan, 2014: 83).

3.6.1. Elektronik Defter Başvurusu

Mali mühür veya elektronik imza sahibi olan tüzel ve gerçek kişiler Gelir İdaresi Başkanlığı'na internet aracılığı ile başvurabilirler (Doğan ve Tercan, 2015: 84).

3.6.2. Yazılım Uyumluluk Onayı

Elektronik defterlerin hazırlanması, imzalanması, onaylanması ve muhafaza edilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olmasıdır (Doğan, 2013a: 321).

1 Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinde; *“Müşterilerin ihtiyaçların doğrultusunda özel veya paket yazılım üreten yazılım üreticileri ile yazılımlarını kendi geliştiren mükellefler, tebliğde belirtilen esaslara uygun e-defter oluşturan, kaydeden, onaylayan, muhafaza eden yazılımlarını Başkanlık tarafından onaylanması amacıyla gerekli belgeleri hazırlayarak yazılı başvuruda bulunacaktır ”* ibaresi mevcuttur.

3.7. Elektronik Defter Oluşturma Süreci

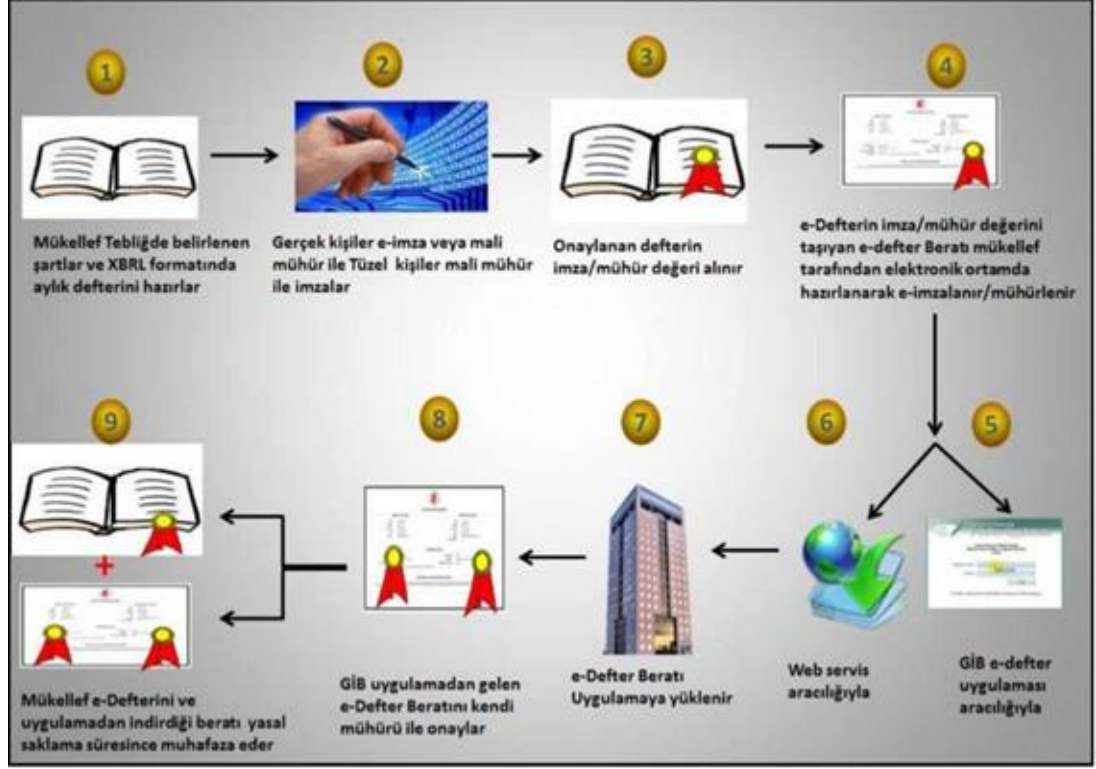
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik defter kullanmasına izin verilen mükellefler, belirlenen standartlara göre aylık olarak elektronik defterleri hazırlayarak muhafaza etmeleri zorunludur (Doğan ve Tercan, 2015: 86).

Elektronik defter oluşturma aşamaları aşağıdaki basamaklardan oluşmaktadır (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği):

- *“Gerçek kişiler e-defterlerini e-imza veya mali mühür ile imzalar,”*
- *“Tüzel kişiler ise e-defterlerini mali mühür ile imzalar,”*
- *“İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar elektronik defter uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.”*

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanan elektronik defterler bilgisayara kaydedilmesi ve vergi müfettişleri tarafından istenildiğinde onaylı beratlarla birlikte

ibrazı için muhafaza edilmesi zorunludur.



Şekil 12. Elektronik Defter Oluşturma Süreci

Kaynak: Doğan, 2013: 391.

Şekil 12’de elektronik defterlerin düzenleme, imzalama ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onay süreci ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik defterleri ve bunlara ilişkin beratları 5 yıllık zaman aşımı süresince saklamak ve istendiğinde vergi idaresine belirlenen süre içerisinde sunmaları zorunludur.

3.8. Elektronik Defter Beratı ve Zaman Damgası

Elektronik defterlerin beratı; “*elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı*” olarak belirtilmiştir (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği).

Elektronik defterlerin, 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğine göre değiştirilemez olduğunu ispatlamak için kullanılan uygulamaya elektronik defter beratı denir. Bu uygulamanın içinde hazırlanan defterlerin adı hangi aya ait olduğu, oluşturulma tarihi mali müşavir bilgileri ve mükellefe ait bilgiler ile Gelir İdaresi Başkanı'nın onayı bulunmaktadır (Özer, 2015: 67).

Elektronik defter onaylandıktan sonra defterde herhangi değişiklik yapılması mümkün değildir. Daha sonra ortaya çıkan hatalar düzeltme muhasebe kayıtları ile tespit edildiği ayda yapılabilir (Doğan, 2013a: 327).

Elektronik defter sisteminde defterin açılış onayı kağıt ortamında tutulan defter gibi yapılamamaktadır. E-defter uygulamasında açılış onayı hesap dönemine ait onaylandığı aydır. Hesap döneminin son ayına ait berat ise kapanış onayı olarak sayılmaktadır (Özer, 2015: 67).

Zaman damgası, dijital bir ortamda oluşturulan bir verinin ne zaman oluşturulduğunu, değişiklik zamanının, gönderme veya kayıt zamanının tespiti için kullanılır (Doğan, 2013a: 331).



E-DEFTER BERATI

<p>MÜKELLEF BİLGİLERİ</p> <p>VKN : 123456789 UNVAN : A.AŞ TELEFON : 0121111111 FAX : 0121111112 E-POSTA : meb@e.com.tr</p>	<p>MUHASEBECİ BİLGİLERİ</p> <p>UNVAN : SARMM Aİ Can TELEFON : 0122222222 FAX : 0122222223 E-POSTA : alican@e.com.tr SÖZLEŞME NO : SARMM sözleşmesi, 2010-01-01, M10120</p>
<p>DOKÜMAN BİLGİLERİ</p>	
<p>DOKÜMAN TİPİ : Yıvrıyve Defter DÖNEM : 01 / 01 / 2011 - 31 / 01 / 2011 OLUŞTURMA TARİHİ : 01 / 02 / 2011 AÇIKLAMA : 1 Ocak 2011 - 31 Ocak 2011 arası A AŞ'ye ait yıvrıyve defteri berati.</p>	<p>OLUŞTURAN : Aİ Can TEKİL NO : YE/201100001 KAYNAK UYGULAMA : 1234567890#Görev İdarisi Başlangıç#MASC Öneki Program#Kı y Sürümü</p>
<p>BERAT'A KONU OLAN DOKÜMANIN İMZA DEĞERİ</p>	
<p>vfm4bhhjKdPzF00q420H6Zmkw0Lro6ehc5p3pFUJJFwEziqVlDcDH58SıdoTq5BUHafsbFnx0RSOLzsaZV02da-c84RoRtP1w0SSUJyQYAzQwloWwChJc6FO6C1Z7W9QSNR qqzExBURR1JFmY4BN0YRDLoic8j60AgKq9wEkmM1ZHEXE6M5BP1OKP1w8qYLU0NqWozKRRSZZDZueMwGX8QOCAOLuKTI0YeTeRmDimNHTquVeUJUFa7N0MgCrakS-gJtT Tra4WPOwidKAmVJpEWFQK7r6SıdOs82RYIOqpCsx1NLN9FDRQ==</p>	
<p>GİB ONAY BİLGİLERİ</p>	

Şekil 13. Elektronik Defter Beratı

Kaynak: www.e-defternedir.com

3.9. Elektronik Defter Muhafaza ve İbraz

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre Elektronik defterlerin saklanması ve istendiğinde sunulması ile ilgili kaideler aşağıda verilmiştir (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği):

- “E-defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.”
- “E-defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmeliği, güvenli e-imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için e-defterler kâğıt ortamında saklanmayacaktır.”
- “Defterlerinin elektronik ortamda tutanlar, e-defterlerini ve ilgili beratlarının vergi kanunları, T. T.K. ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde

elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçları vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.”

- *“Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri (e-imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e- defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarının üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.”*
- *“E-defter ve beratların e-defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.”*

3.10. Elektronik Defterde Sorumluluk ve Cezai İşlemler

Elektronik defter uygulaması tabi olan mükellefler ticari defterlerini kağıt ortamında tutamazlar. Bu mükellefler ticari defterlerini kağıt ortamında tutmaları halinde hiç defter tutmadıkları kabul edilir. Elektronik defter sayesinde mükelleflere özellikle defterlerin saklanması konusunda önemli avantajlar sağlanmaktadır. Elektronik defter ile ilgili sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda tebliğde öngörülen cezalar uygulanır (421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Elektronik defter tutanlar, düzenledikleri elektronik defterlerde yer alan mali verilerin gerçeğe uygunluğundan ve doğruluğundan sorumludurlar.(1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği). Elektronik defterlerin ibraz edilmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre ayrıca ilgili cezalar mükelleflere kesilir (1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği).

3.11. Elektronik Defter Uygulamasının Avantajları

Elektronik defter uygulamasının kullanıcılarına sağlayacağı avantajlar şunlardır (Tercan, 2015: 72);

- Özellikle büyük kuruluşlar için defterlerin hazırlık ve onay maliyeti ortadan kalkar.
- Ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarının noterlerde yaptırılma zorunluluğu ortadan kalkar.
- Ticari defterlerin muhafaza maliyetleri azalır.
- Kırtasiyecilik, bürokrasi azalacaktır.
- Vergi denetimleri basit ve kolay şekilde yapılır.
- Defterlere ulaşım kolaydır.
- İncelemeler defterler üzerinde etkin ve basit bir şekilde yapılır.
- Kamu gelirlerindeki kayıplar önlenir.
- Çevrenin korunmasına olumlu katkı oluşacaktır.

3.12. Elektronik Defter Uygulamasının Dezavantajları

Başlangıçta sadece birinci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu yevmiye defteri ve kebir defterinin elektronik ortamda tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin muhasebe personeli yetersizliği ve bilgi işlem sistemlerindeki teknik yetersizlikler gibi önemli dezavantajları vardır (Poyraz Er ve Yılmaz, 2013: 65). Ayrıca elektronik defter uygulaması (Ertürk, 2015: 108);

- Sadece yevmiye defteri ve büyük defteri kapsamaktadır.
- Güvenlik endişesine neden olmaktadır.
- Vergi mahremiyeti ihlallerine yol açabilmektedir.

SONUÇ

Yukarıda genel hatları ile açıklanan ve e-devlet dönüşümü içerisinde yer alan elektronik fatura uygulaması, Nisan/2014 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiş olan bu uygulama belirli sektörler ve bu sektörlerden alım yapan belli ölçekteki kuruluşlar için zorunlu hale getirilmiştir. Konunun güncel olması ve e-fatura uygulamasının kapsamının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından daha da genişletilmesi konunun önemini arttırmaktadır. Gelecekte e-fatura uygulamasının kapsamı genişleyerek kayıtdışılık önemli ölçüde azalma eğilimi gösterecektir.

Teknolojik alt yapı yatırımları sayesinde gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları parasal işlemlere ait birçok kuruluş tarafından (bankalar, kamu kurumları, noterler, icra daireleri vb.) gelir idaresi başkanlığına aktararak bu bilgiler risk analizine tabi tutulmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı her geçen gün e fatura ve e defter uygulamasının yanında daha birçok yenilikle vergi denetimi alanındaki gelişmeleri teknolojik gelişmelerle birlikte daha ileri bir noktaya taşımaktadır. Denetimin artması vergi ve cezaların tahakkukunu ve tahsilatını da arttıracaktır. Kamu gelirlerinin artması ile birlikte halkın refah düzeyi de artacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan, Ertan Demirkapı ve Münise Erdöl. (2014): “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerin İncelenmesi”. Celal Bayer Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, s. 91105.
- Akdoğan, Nalan, Erdin Gündüz ve Adnan Sevim. *Maliyet Muhasebesi*. 1. Basım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. İSMMMO Yayınları, 12. Baskı, Aralık. 2002.
- Alagöz, Ali ve Duygu İrdiren. (2013). “Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F., *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 13, (26), s. 424-449.
- Altuğ, Osman. *Maliyet Muhasebesi*. 14. Basım. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2006.
- Aslan, Sinan. *Envanter Değerleme Uygulamaları*. 1. Basım. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2010.
- Ataman, Ümit. *Genel Muhasebe*. 6. Basım. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2005.
- Avder, Erdoğan ve İsmail Özçelik. *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri*. 1. Basım. Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.
- Aykın, Hasan. (2002): “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 110, s.138-146.
- Bayar, Salih, M. Görkem Ülkar ve Uğur Doğan. (2015): “Türkiye’de ve Avrupa’da E-Fatura Uygulaması”. XVII. Akademik Bilişim Konferansı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. s.1-6.
- Bektöre, Sabri, Ferruh Çömlekçi ve Halim Sözbilir. *Mali Tablolar Analizi*. 1. Basım. Eskişehir: Nisan Kitapevi, 2003.
- Beşel, Furkan ve Cemal Çokgezer. (2015): “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. Yıl:1, Cilt:1,

Sayı:1, s. 13-23.

Bıyan, Özgür. (2010): “*Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: ‘Eleştiriler ve Öneriler’*”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 12, s. 27-55.

Büker, Semih, Rıza Aşıkoğlu ve Güven Sevil. *Finansal Yönetim*. 4. Basım. Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2008.

Büyükmirza, H. Kamil. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 14. Basım. Ankara: Gazi Kitapevi, 2009.

Cengiz, Özkan. *Maliyet Muhasebesi Sistemi*. 1. Basım. İstanbul: Uygulama Yayıncılık, 2011.

Çanakçıoğlu, Mustafa. *Finansal Muhasebe*. 1. Basım. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2008.

Dayı, Faruk. *Sağlık İşletmelerinde Uygulamalı Finansal Analiz*. 1. Basım. Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.

Demir, Sezgin ve Adem Çataloğlu. *Finansal Muhasebe*. Aydın: Aydın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2008.

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

Doğan, Uğur, Yalçın Tercan ve İlknur Gür Nalçacı. (2015): “*E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.319, Nisan, s. 154-165.

Doğan, Uğur ve Yalçın Tercan. (2015): “*E-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek ?*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 268, Nisan.

Doğan, Uğur. *550 Soruda E-Fatura E-Defter*. 3. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013a.

Doğan, Uğur. (2013b): “*E-Fatura Uygulaması*”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 300, Eylül, s. 73-80.

Doğan, Uğur. (2013c): “*E-Fatura Oluşturma Yöntemleri*”. Vergi Dünyası Dergisi.

Sayı: 386, Ekim, s. 73-80.

Drury, Colin. *Management and Cost Accounting*. 3. Basım. Hong Kong: ELBS Edition, 1992.

Elikara, Adem. *Genel Muhasebe*. 2. Basım. İstanbul: Mart Yayınları, 2006.

Elmacı, Orhan. *Yönetim Muhasebesi*. 1. Basım. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2007.

Ercan, İbrahim. (2013): “*Kayıtların Elektronik Ortamda Oluşturması, Muhafaza ve İbraz Etmesi Gereken Mükellefler*”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.120, Kasım-Aralık, s. 125-131.

Erdem, Tahir. (2014): “*E-Fatura E-Arşiv*”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı.122, Şubat, s. 40-51.

Erdoğan, Murat. (2002): “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), s. 51-63.

Ergin, Hüseyin. *Muhasebeye Giriş*. 15. Basım. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2010.

Erkan, Mehmet, Cemal Elitaş ve Yunus Ceran. *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. 5. Basım. Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.

Erol, İbrahim ve Burcu Demirel Utku. (2015): “*Finansal Muhasebe Dersinde Öğrencilerde Oluşan Kavram Yanılgılarının İncelenmesi*”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), s. 1307-1319.

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

Feyiz, Mehmet Ali. *Genel Muhasebe*. 11. Basım. Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.

Gökçen, Gürbüz. *Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*. 4. Basım. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2013.

Gündoğdu, Zeliha. (2009): “*Elektronik Defter ve Belge*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 198, Haziran.

- Güney, Aysel. (2014): “*Role of Technology in Accounting and E-Accounting*”. Procedia- Social and Behavioral Sciences. Sayı: 152, s. 852-855.
- İlgaz, Yavuz, Zekeriya Emre Erkal, Mahmut Demirbaş ve Cem Niyazi Durmuş. *Dönem İçi Muhasebe Uygulamaları*. 1. Basım. İstanbul: Der Yayınları, 2010.
- Karadeniz, Salim. (2006): “*Vergide Elektronik Dönem (Elektronik Beyannameden Elektronik Defter ve Belgeye)*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı.165, Eylül.
- Karakaya, Mevlüt. *Muhasebe Teknikleri 2*. 1. Basım. Ankara: Tutibay Yayınları, 2006.
- Karan, Mehmet Baha. *Yatırım Analizi ve Portföy Yönetimi*. 2. Basım. Ankara: Gazi Kitapevi, 2004.
- Koçakoğlu, Hamza. *Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları*. 2. Basım. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009.
- Korkman, Oskar, Kaj Storbacka ve Bo Harald. (2010): “*Practices as Markets: Value Co- Creation in E-Invoicing*”. Australasian Marketing Journal. Sayı: 18, s. 236-247.
- Kumkale, Rüknettin. *Bütün Yönleriyle E-Fatura E-Defter*. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Kumkale, Rüknettin. *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*. 5. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Kwok, Helen. “*The Effect of Cash Flow Statement Format on Lenders Decisions*”. The International Journal of Accounting. Sayı: 37, 2002, s. 347-362.
- Lian, Jiunn-Woei. (2015): “*Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption in Taiwan: An Empirical Study*”. International Journal of Information Management. Vol: 35, s. 98-109.
- Nienhuis, Jaap Jan, Mounaim Cortet ve Douwe Lycklama. “*Real-Time Financing: Extending E-Invoicing to Real-Time SME Financing*”. Journal of Payments Strategy. Vol: 7, s. 232-245.

- Ortega, Blance Hernandez. (2012): “*Key Factors for the Adoption and Subsequent use of E- Invoicing*”. Academia Revista Latinoamericana de Administracion. Vol: 50, s. 15-30.
- Ortega, Blance Hernandez ve Julio Jimenez Martinez, (2011): “*Performance of E-Invoicing in Spanish Firms*”, Inf Syst E- Bus Manage, Sayı: 11, s. 458.
- Önce, Saime (Ed.). *Mali Analiz*. 1. Basım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Özer, Ertürk. (2015): “*Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-Defter*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.322, Temmuz, s. 65-69.
- Poyraz Er, Mustafa ve Orhan Yılmaz. (2013): “*E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 385, Eylül, s. 62-66.
- Sağlam, Necdet. *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*. 2. Basım. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Tercan, Yalçın. (2015): “*Elektronik Defter Standardı: XBRL*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.322, Temmuz, s. 71-85.
- Tuncer, Selahattin. (2014): “*E-Fatura Uygulamasında Son Durum*”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 126, Haziran, s. 9-18.
- Türkay, İmdat. (2014): “*E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreci Netleşiyor*”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 122, Şubat, s. 60-70.
- Türkay, İmdat. (2013): “*Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulamasının Kapsamı*”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 117, Eylül, s. 104-117.
- Ünal, Oğuz Kürşat. *Fatura ve Teyit Mektubu*. 5. Basım. Ankara: Bilge Yayınevi, 2013
- Ünkaya, Gülümser ve Sinan Aslan. *Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe*. 1. Basım. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009.
- Wickop, Niels Müller, Martin Schultz ve Markus Nüttgens. (2012): “*XBRL: Impacts, Issues and Future Research Directions*”. Springer-Verlag Berlin

Heidelberg. s. 1-20.

Yanık, Ramazan ve Abdulkadir Karadaş (2013): “E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri”. Ekev Akademi Dergisi. Sayı: 57, s. 138.

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

Yıldız, Selami M., (2008): “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi ve Bilgi Teknolojilerinin Firmalar Üzerindeki Etkileri” Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, sayı: 25, s. 212-239.

<http://alpbilge.com.tr/e-fatura.html> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<http://www.bursa-smmmo.org.tr/haber/787/blggg3.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<http://www.e-defternedir.com/e-defter/sozluk/berat-nedir/> (Erişim Tarihi: 10.08.2017).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 10.11.2017).

<http://www.gib.gov.tr/node/88067> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<http://www.gib.gov.tr/node/80782> (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

<http://logo.saykom.com.tr/ihracat-e-fatura-mukelleflerinin-e-fatura-olusturma-zorunlulugu-hakkinda-go-plusgo-3/> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<http://www.mngkargo.com.tr/tr/e-fatura-ornegi/> (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erkankipik/001/> (Erişim Tarihi: 10.11.2017).

<https://www.parasut.com/blog/fatura-ornegi-faturaniz-nasil-olmalı> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

<https://vergidosyasi.com/2017/04/12/rapor-tipi-report-form-bilanco-tablosu/> (Erişim

Tarihi: 20.01.2018).

<http://vergiteknolojileri.com.tr/ihracat-surecinde-e-fatura-ile-birlikte-gelen-yenilikler/> (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

397 sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 27512, Resmi Gazete Tarihi: 05.03.2010.

421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 28497, Resmi Gazete Tarihi: 14.12.2012.

424 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 28566, Resmi Gazete Tarihi: 21.02.2013.

433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 28867, Resmi Gazete Tarihi: 30.12.2013.

454 sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 29392, Resmi Gazete Tarihi: 20.06.2015.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 29458, Resmi Gazete Tarihi: 27.08.2015.

1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu.