

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**E-FATURA UYGULAMALARINA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLERİN BAKIŞI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin Tolga ÖZDEMİR

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üy. Işıl AYAS

EYLÜL - 2020

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**E-FATURA UYGULAMALARINA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLERİN BAKIŞI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin Tolga ÖZDEMİR

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

**“Bu tez sınavı 08/09/2020 tarihinde online olarak yapılmış olup aşağıda isimleri bulunan jüri
üyeleri tarafından oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS	Başarılı
Doç. Dr. Hakan YAVUZ	Başarılı

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa: 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	Hüseyin Tolga ÖZDEMİR
Öğrenci Numarası	:	Y176006002
Enstitü Anabilim Dalı	:	MALİYE ANABİLİM DALI
Enstitü Bilim Dalı	:	MALİYE
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	E-FATURA UYGULAMALARINA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BAKIŞI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA
Benzerlik Oranı	:	% 17
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,		
☒ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.  08/09/2020 İmza		
☒ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. /...../20..... İmza		
Uygundur		
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS Tarih: 08/09/2020 İmza: 		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No:	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

“E-fatura Uygulamalarına Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bakışı: Ampirik Bir Çalışma” adlı tez çalışmamda her zaman ve her koşulda yanımda olan ve bu çalışmanın her aşamasında görüş ve önerileri ile bana yardımcı olan ve benden desteğini hiçbir zaman esirgemeyen başta değerli hocam ve danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS’a, tez çalışmamı hazırlama sürecinde ilk günden son güne kadar -hayatta da olduğu gibi- her zaman yanımda olan değerli ağabeyim Hasan Talha ÖZDEMİR’e, tez yazım aşamasında yaşadığım streslerde beni sakinleştiren, bana katlanan ve bugüne kadar kalbimin en güzel yerinde hep saklı tuttuğum ve ömrümün sonuna kadar da başımın tacı edeceğim değerli annem ve babama ve tabi ki olmazsa olmazım kız kardeşim Ecrin Ahsen’e teşekkürlerimi sunarım.

Hüseyin Tolga ÖZDEMİR

08 / 09 / 2020

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iv
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	4
1.1. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMI VE AMACI.....	4
1.2. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU.....	6
1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	6
1.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	7
1.3. MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN ŞARTLARI.....	7
1.3.1. Genel Şartlar.....	7
1.3.2. Özel Şartlar.....	8
1.4. VERGİ USUL KANUNU BELGELERİNDEN FATURA.....	8
1.4.1. Fatura Tanımı.....	8
1.4.1.1. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler.....	9
1.4.1.2. Fatura Düzenlenirken Uyulması Gereken Kurallar.....	9
1.4.1.3. Fatura Kullanma Mecburiyetinde Olanlar.....	10
1.4.2. Faturanın Hukuki Niteliği.....	11
1.4.2.1. Faturanın İspat Edici Niteliği.....	11
1.4.2.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından.....	11
1.4.2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından.....	12
1.4.2.4. Fatura Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu.....	13
1.4.3. Fatura Türleri.....	13
1.4.3.1. Basit Fatura (Adi Fatura)	14
1.4.3.2. İrsaliyeli Fatura.....	15
1.4.3.3. Özel Fatura.....	16
1.4.3.4. Diğer Fatura Türleri.....	17

1.4.3.5. Uygulamada Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler.....	20
BÖLÜM 2: E-FATURA.....	22
2.1. ELEKTRONİK-FATURA UYGULAMASI.....	22
2.1.1. Elektronik-Fatura Kavramı.....	22
2.1.2. Elektronik-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler.....	24
2.1.3. Elektronik-Fatura Uygulamasının Avantajları.....	25
2.1.4. Elektronik-Fatura Uygulamasının Dezavantajları.....	26
2.1.5. Elektronik-Fatura Başvuru Aşamaları.....	27
2.1.5.1. Mali Mühür ve E-İmza.....	27
2.1.5.2. Elektronik-Fatura Başvurusu.....	28
2.1.6. Elektronik-Faturada Taraflar.....	29
2.1.7. Elektronik-Fatura Senaryoları.....	30
2.1.7.1. Temel Fatura.....	31
2.1.7.2. Ticari Fatura.....	32
2.1.8. Elektronik-Fatura Kullanma Yöntemleri.....	34
2.1.8.1. GİB Portal Yöntemi.....	34
2.1.8.2. Entegrasyon Yöntemi.....	35
2.1.8.3. Özel Entegrasyon Yöntemi.....	35
2.1.9. Elektronik-Fatura Muhafazası ve İbrazı.....	36
2.1.10. Elektronik-Faturada Sorumluluk ve Cezai İşlemler.....	37
2.1.11. Elektronik-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları.....	37
2.1.12. Elektronik-Fatura Kapsamında Diğer E-Belge Uygulamaları.....	39
2.1.12.1. Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye) Uygulaması.....	39
2.1.12.2. Elektronik Arşiv (e-Arşiv) Uygulaması.....	41
2.1.12.3. E-Müstahsil Makbuzu (e-MM)	43
2.1.12.4. E-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması.....	44
BÖLÜM 3: ARAŞTIRMA.....	45
3.1. Literatür Taraması.....	45
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	51
3.3. Araştırmanın Modeli.....	52
3.4. Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitlesi.....	52
3.5. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi.....	53

3.6. Anket.....	53
3.6.1. Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu.....	53
3.6.2. Ankete Katılan Mükelleflerin Sosyo-Demografik Özellikleri.....	53
3.6.3. Anket Soruları.....	59
3.6.3.1. Mann-Whitney U Testi.....	65
3.6.3.2. Kruskal-Wallis Testi.....	68
SONUÇ.....	73
KAYNAKÇA.....	78
EKLER.....	85
ÖZGEÇMİŞ.....	90



KISALTMALAR

VUK	: Vergi Usul Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UEKAE	: Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
NES	: Nitelikli Elektronik Sertifika
KamuSM	: Kamu Sertifikasyon Merkezi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
BİT	: Bilgi ve İletişim Teknolojileri

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1	: Cronbach's Alfa Katsayısı Analizi.....	53
Tablo 2	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Cinsiyet Durumu.....	53
Tablo 3	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Yaş Durumu.....	54
Tablo 4	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Çalışma Şekilleri.....	55
Tablo 5	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Eğitim Durumları.....	56
Tablo 6	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Mesleki Deneyimleri.....	57
Tablo 7	: E-Faturanın Genel Anlamda Olumlu Yönlerine İlişkin Verilen Cevapların Dağılımı.....	59
Tablo 8	: E-Faturanın Genel Anlamda Olumsuz Yönlerine İlişkin Verilen Cevapların Dağılımı.....	61
Tablo 9	: Ankete İlişkin Diğer Sorulara Verilen Cevapların Dağılımı.....	63
Tablo 10	: Anket Soruları ile Cinsiyet Değişkeni Açısından Mann Whitney U-Testi Sonucu.....	65
Tablo 11	: Anket Soruları ile Mesleki Deneyim Değişkeni Açısından Mann Whitney U-Testi Sonucu.....	66
Tablo 12	: Anket Soruları ile Yaş Değişkeni Açısından Kruskal Wallis Testi Sonucu.....	69
Tablo 13	: Anket Soruları ile Eğitim Durumu Değişkeni Açısından Kruskal Wallis Testi Sonucu.....	71

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	: Vergi Uyumunun Aktörleri ve Vergi İkliminin Belirleyicileri.....	5
Şekil 2	: Fatura Örneği.....	8
Şekil 3	: İrsaliyeli Fatura Örneği.....	16
Şekil 4	: Özel Fatura Örneği.....	17
Şekil 5	: Açık Fatura Örneği.....	19
Şekil 6	: Kapalı Fatura Örneği.....	19
Şekil 7	: E-Fatura Örneği.....	23
Şekil 8	: E-Fatura Tarafları.....	29
Şekil 9	: Temel Fatura Örneği.....	32
Şekil 10	: Ticari Fatura Örneği.....	33
Şekil 11	: E-İrsaliye Örneği.....	41
Şekil 12	: E-Arşiv Fatura Örneği.....	42
Şekil 13	: E-Müstahsil Makbuzu Örneği.....	43
Şekil 14	: E-Serbest Meslek Makbuzu Örneği.....	44
Şekil 15	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Cinsiyet Durumu.....	54
Şekil 16	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Yaş Durumu.....	55
Şekil 17	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Çalışma Şekilleri.....	56
Şekil 18	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Eğitim Durumları.....	57
Şekil 19	: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Mesleki Deneyimleri.....	58

Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans	x	Doktora	
Tezin Başlığı: E-Fatura Uygulamalarına Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bakışı: Ampirik Bir Çalışma			
Tezin Yazarı: Hüseyin Tolga ÖZDEMİR		Danışman: Dr. Öğr. Üy. Işıl AYAS	
Kabul Tarihi: 08 / 09 /2020		Sayfa Sayısı: viii + 90	
Anabilim Dalı: Maliye			
Küreselleşme ile birlikte bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, firmalar arasındaki artan rekabet koşulları, teknolojik gelişim ve dönüşüm işletmelerin üretim süreçlerini etkilediği kadar belgelendirme süreçlerinde değişime de neden olmuştur. Maliyet ve zaman açısından tasarruf sağlamak amacıyla faturalaşma süreçlerinde değişim ve dönüşüm gerçekleşmiştir. Kâğıt faturalar yerini elektronik faturalara bırakmıştır. E-fatura, bir ticari malın satımı veya verilen bir hizmetin karşılığı olarak alıcı ile satıcı arasında gerçekleştirilen faturalaşma işlemlerinin kâğıt ortamdan elektronik ortama taşınması olarak ifade edilebilir. Bu sayede düzenlenen faturaların alıcı olan tarafa gönderilmesi, saklanması ve gerek görüldüğü takdirde ibraz edilmesi gibi durumlar elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Mali müşavirler hiç şüphesiz e-uygulamaların kullanıcıları arasında önemli bir yere sahiptir. Bu sebeple mali müşavirlerin e-fatura hakkındaki görüşleri ve e-faturaya bakış açıları oldukça önemlidir. Yapılan bu çalışma ile SMMM'lerin e-fatura sistemine geçilmesi ile birlikte karşılaşmış oldukları sorunları belirleyerek bu sistemin daha verimli hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla olasılığa dayalı olmayan kolayda örneklem yöntemi kullanılarak Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 280 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Sonuçlara göre mali müşavirler; vergi mükelleflerine e-fatura ile ilgili gerekli eğitimlerin verilmediğinden kendi iş yüklerinin arttığını, e-fatura ile birlikte mükelleflerin kırtasiye giderlerinin azaldığını fakat kendilerinin kırtasiye giderlerinin arttığını beyan etmişlerdir. Şehirlerarası yapılan ticarete düzenlenen faturalar alıcıya kargo yolu ile gönderilirken e-fatura sistemi ile birlikte maliyet ve zaman açısından tasarruf sağlanabileceği konusunda mali müşavirler fikir birliğine varmıştır. Ayrıca mali müşavirler e-fatura ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğini ve naylon fatura kullanım riskinin büyük ölçüde azalacağını belirtmişlerdir.			
Anahtar Kelimeler: E-Fatura, Mükellef, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Sakarya			

Sakarya University

Social Sciences Institute Dissertation Abstract

Master Degree	☒	Doctorate	☐
Title of Dissertation: Views of Public Accountants and Financial Advisors on E-Invoice Practices: An Empirical Study			
Author of Thesis: Hüseyin Tolga ÖZDEMİR		Counsellor: Asist. Prof. Işıl AYAS	
Date of Acceptance: 08 / 09 /2020		Number of Pages: viii + 90	
Department: Finance			
Technological advancements, increasing competition between corporations, technological change and transformation caused by globalization have not only affected production processes but also changed their invoicing processes. Invoicing processes have gone through change and transformation in order to save costs and time. Paper invoices have been replaced by electronic invoices. E-invoice might be defined as transfer of invoicing process between purchaser and seller from paper to electronic setting as a result of selling a product or providing a service. Thus, invoices are sent to purchasers, kept and declared by purchasers on electronic setting. Public accountants are undoubtedly one of the most significant groups of e-applications users. Therefore, views of public accountants on e-invoice are quite significant. The goal of this study is to identify the problems encountered by public accountants and financial advisor with the transition to e-invoice system and put forward suggestions for solution for a more efficient system. For this purpose, a survey was conducted with 280 Public Accountants Financial Advisors registered at Sakarya Chamber of Public Accountants Financial Advisors. According to the study results, financial advisors have reported that they are faced with a heavier work load as tax payers have not required necessary e-invoice training, adding that their stationery costs have increased while that of tax payers has decreased with e-invoice practice. Invoices issued for inter-city trade are sent to the purchasers via mail and financial advisors agree that e-invoice might save costs and time. Financial advisors have also suggested that e-invoice might help prevention of tax loss and evasion and significantly reduce the risk of fake invoices.			
Keywords: E-Invoice, Tax Payer, Public Accountant Financial Advisor, Sakarya			

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu

Küreselleşme denildiğinde “teknoloji” ve “bilgi” akla ilk gelen kavramlardır. Küreselleşme ile birlikte dünyada birçok teknolojik gelişme yaşanmaktadır. Yaşanan bu gelişmelerle birlikte ülkelerin birbirleri arasındaki etkileşim gün geçtikçe artmaktadır. Küreselleşmenin bir sonucu olan değişim faktörü, ekonomik olaylarla ilgili olan tüm uygulamaların da değişmesine neden olmuştur. Bununla birlikte bilişim teknolojilerinde yaşanan yeniliklerle ticari yapıda da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerle birlikte ticarete ve dolayısıyla ticari işlemlerde artış meydana gelmiştir.

Teknolojinin vazgeçilmez bir parçası olan internetin hayatımızdaki yerinin artmasıyla birlikte hemen hemen tüm alanlarda büyük değişimler meydana gelmiştir. İlk zamanlarda yalnızca iletişim aracı olarak kullandığımız internet, gün geçtikçe ticari hayata da girmiştir.

Ticari hayatta internetin yaygınlaşması ile birlikte muhasebe uygulamalarında da birçok yenilik ve değişim yaşanmıştır. Zamanla e-uygulamalar artmış ve ekonomide e-dönüşüm süreci başlamıştır. Bu dönüşüm faturaların elektronik ortamda düzenlenip iletilmesine ve yine bu ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine olanak sağlayan e-faturayı ortaya çıkarmıştır.

Ülkemizde e-dönüşüm süreci diğer ülkelerden daha önce başlatılmıştır. Bu sürecin en iyi şekilde yürütülebilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı görevlendirilmiştir. Buna bağlı olarak öncelikle e-fatura uygulaması ile başlayan e-dönüşüm, belirli ölçütler çerçevesinde uygulamada yerini almıştır.

Zamanla bahse konu uygulamaların sınırları genişletilerek vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi, kayıt dışılığın önlenmesi, denetimin kolaylaştırılması, daha hızlı ve güvenilir belge akışının sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmanın ana konusu e-dönüşümün ilk adımı olan e-faturanın Sakarya'daki Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesidir.

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin e-fatura uygulamasında karşılaştıkları sorunları tespit etmek ve uygulamaya bakışlarını belirlemektir. Bilişim teknolojilerindeki yaşanan gelişmelerle birlikte ortaya çıkan e-uygulamaların en etkin kullanıcıları arasında mali müşavirler de bulunmaktadır. Dolayısıyla mali müşavirler açısından uygulama ile ilgili yaşanan sorunları belirlemek ve değerlendirmek oldukça önemlidir. Bu amaç doğrultusunda Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. E-Fatura uygulaması nicel veri analiz yöntemlerinden anket çalışması ile değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucunda elde edilen bulgulardan faydalanarak, e-fatura uygulamasının daha verimli hale getirilmesi hedeflenmektedir.

Araştırmanın Önemi

Devlet ile mükellef arasında köprü vazifesi gören mali müşavirlerin e-fatura ile ilgili görüşlerini belirlemek oldukça önemlidir. Bu veriler doğrultusunda e-fatura uygulamasının daha verimli hale getirilmesi için uygulanacak politikalara ve daha sonra yapılacak çalışmalara destek olmak araştırmayı önemli kılmaktadır.

Araştırmanın İçeriği ve Yöntemi

Bu çalışmada Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin e-fatura üzerine değerlendirmeleri üç bölümden oluşacak şekilde hazırlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; 3568 sayılı kanun ışığında Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik mesleği ile ilgili temel kavramlara yer verilmiş, vergi usul kanunu belgelerinden fatura ve fatura çeşitlerinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde e-fatura uygulamasının tanımları, uygulama esasları, kullanma yöntemleri, yasal dayanakları, başvuru aşamaları, avantajları, dezavantajları e-faturanın muhafazası ve gerekli görüldüğünde ibraz edilmesi ile diğer e-belge uygulamalarından e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-irsaliye ve e-arşiv uygulamalarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise çalışma ile ilgili literatür incelemesi yapılmıştır. Ayrıca Sakarya ilindeki 280 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile 30 soruyu içeren anket çalışması yapılmış ve görüşleri değerlendirilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının e-fatura uygulamasında karşılaştıkları sorunlar ve e-faturaya bakışları araştırılmıştır.



BÖLÜM 1: MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

1.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı Ve Amacı

Devletlerin vatandaşlarına sunmak zorunda olduğu kamusal hizmetleri zamanında, eksiksiz ve etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için muhtelif gelirlere sahip olmaları gerekmektedir. İhtiyaç duyulan bu gelirlerin şüphesiz en önemlisi vergilerdir. Devletin, vatandaşlarına gerektiği şekilde hizmet sunması ve bu hizmetleri en uygun şekilde vatandaşlarına ulaştırabilmesi için vergi mükellefiyeti bulunan kişilerden zamanında ve tam olarak vergilerini toplaması gerekmektedir. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde gerçekleşmesi de devletin vergi mükelleflerinin sorumluluklarını olması gerektiği gibi yerine getirip getirmediğlerinin denetlenmesine bağlıdır. Ülkemizde vergi denetimlerini yapma konusunda kamu denetçileri görevlendirilmiştir. Bu denetçilere yardımcı olma maksadıyla 3568 sayılı kanuna dayanarak mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği, mükelleflerden vergilerin etkin bir şekilde toplanması ve mükelleflerin denetlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Çürük ve Tüm, 2011: 59).

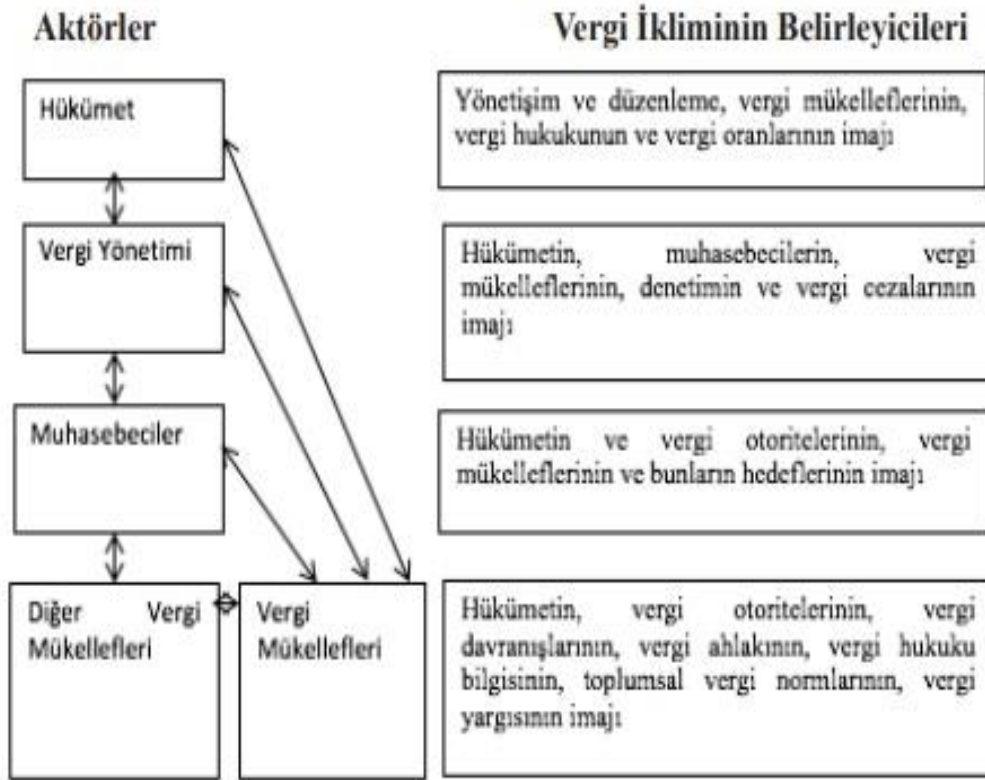
Vergi sistemlerindeki karmaşıklık, sanayi ve ticaret gibi alanlarda meydana gelen gelişmelerden dolayı finansal ve ekonomik sorunların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Oluşan bu sorunları sıradan bir bireyin veya finansal anlamda eğitim almış kişilerin çözümleyebilmesi mümkün değildir. Bu gelişmeler vergi sistemlerindeki karmaşıklığın kolaylıkla üstesinden gelebilecek bir mesleğe gereksinim duyulmasına sebep olmuştur. Böylelikle muhasebeci ve mali müşavirlere olan ihtiyaç artmıştır (Kurtcebe ve Utku, 2016: 91).

Muhasebecilik, ülkelerin ekonomik işleyişinde önemli bir yeri olan kamu ve özel işletmelerinin denetim ve muhasebe gibi alanlarında tüm ekonomik faaliyetlerinin gerçekleşmesinde kilit bir rolü olan meslek dalıdır. Ayrıca muhasebeciler faaliyetlerini gerçekleştirirken belli bir kurala, yasalara ve ilkelere dayanarak yürütmelerinin yanı sıra güvenilir, nesnel ve tarafsız bir şekilde mesleğinin gerekliliklerini yerine getirmektedirler (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 478).

İşletmelerin ekonomik, mali ve finansal işlemlerinin etkin ve güvenli bir şekilde sürdürülmesini sağlayan ve bu işlemleri kayıt altına alan kişilere muhasebe meslek

mensubu denir. Muhasebe meslek mensubu olarak adlandırılan bu kişiler gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirir ve bu değerlendirme neticesinde ortaya çıkan sonuçları ilgili işletme veya kurumlardaki tarafsız kişilere iletir. 3568 Sayılı kanuna göre bu koşulları taşıyanlara muhasebe meslek mensubu adı verilir (Ayboğa, 2003: 331).

3568 sayılı kanun ile mali müşavirlik mesleği, yasal bir kimlik kazanarak, hizmet sektöründe önemli bir alanı oluşturmuştur. Bu mesleğin mensubu olan kişiler aynı zamanda yarı kamusal bir hizmet vermektedirler. Mali müşavirler bir taraftan kendi mükelleflerinin varlıklarında meydana gelen parasal değişimleri takip ederek bu işlemleri kayıt altına almakta ve kanuni açıdan yapılması gereken beyannameleri düzenlemekte, bir taraftan da kamu hizmeti için gerekli olan vergilerin toplanmasında sorumluluk üstlenmektedirler (Yükselen ve Örs, 2004: 2).



Şekil 1: Vergi Uyumunun Aktörleri ve Vergi İkliminin Belirleyicileri

Kaynak: (Alm vd. 2012).

Vergi yönetimi ile vergi mükellefleri arasında yer alan muhasebeciler vergiye uyumun sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedirler. Muhasebecilerin vergi mükelleflerinin işleri ile ilgili almış oldukları kararlar ve mesleki ahlak kurallarına olan bağlılıkları vergiye uyumu etkileyen önemli faktörlerdir (Saruç, 2015: 59).

Dolayısıyla vergilerin etkin ve verimli bir şekilde toplanmasında mali müşavirlerin rolü oldukça büyüktür.

Mali Müşavirlik mesleği yıllarca sadece işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu kazandıkları paralardan devlete ne kadar vergi ödemesi gerektiğini hesaplayan bir meslek olarak görülmüştür. İşletmelerin ödeyeceği vergi miktarının gerçek ve doğru bir şekilde hesaplanmasında elbette mali müşavirler büyük bir görev üstlenir. Fakat unutulmamalıdır ki mali müşavirin görevi sadece vergi hesaplamak değildir. İşletmelerin ödeyeceği vergilerin hesaplanmasının yanında kurum veya işletmelerin alacak olduğu finansal kararlara kendi bilgileri ışığında görüş ve önerilerini belirtirken aynı zamanda işletmelerin yapacak olduğu yatırımlarda da gerekli desteği sağlamak mali müşavirin görevlerindendir (Kutlu, 2008: 3).

1.2. Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı kanunun 2. Maddesi'nde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ile Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin konusu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: İşletmelerin;

- 1) Genel kabul edilen muhasebe ilkeleri ve bununla ilgili mevzuattaki hükümlere göre, defterlerini tutmak, kar ve zarar tablosu, bilanço ve beyannameleri ile birlikte bunların haricindeki diğer belgelerini hazırlamak ve benzeri işlerini yerine getirmek.
- 2) Muhasebe ilgili altyapı sistemlerini kurmak, bu sistemi geliştirmek, muhasebe, finans ve mali mevzuat gibi konular ile ilgili işlerini düzenlemek ya da bu ve benzeri konularda müşavirlik yapmak.
- 3) Yukarıda bahsedilen konularla ilgili olarak, belgeler ışığında, tetkik, tahlil yapmak, mali tablo ile beyannamelerle ilgili durumlarda yazılı olarak görüşlerini bildirmek, rapor düzenlemek ve buna benzer işleri yerine getirmek. Bu maddelerde

bahsedilen işleri; herhangi bir işyerine tabi olmadan bağımsız bir şekilde yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denilmektedir.

1.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

- A fıkrasında yer alan 2. ve 3. maddelerde belirtilen işleri yapmanın yanı sıra aynı kanunun 12. maddesi doğrultusunda çıkarılacak yönetmelik kapsamında tasdik işlerini yerine getirmektir. Yeminli mali müşavirlerin muhasebe sektöründe defter tutmaları, herhangi bir büro açmaları ve bürolara ortak olmaları yasaktır.

Yeminli mali müşavirler, mali müşavirlere ait olan tüm yetki ve sorumluluklara sahiptir. Fakat mali müşavirler gibi defter tutamazlar. Yeminli mali müşavirlere devlet adına tasdik yapma ve denetleme yetkisi verilmiştir.

1.3. Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

3568 Sayılı kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği mensubu olabilmenin şartları; iki madde halinde genel şartlar ve özel şartlar olarak düzenlenmiştir.

1.3.1. Genel Şartları

Mali müşavir olabilmek için aranan genel şartlar 3568 sayılı kanunun 4. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

Mali müşavir olabilmenin genel şartlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak.
- Medeni hakları kullanabilme yetkisine sahip olmak.
- Kasten işlenmiş herhangi bir suç nedeniyle 1 yıl ya da daha fazla süre ile hapis cezasına çarptırılmak veya affedilmiş olsa dahi devlete karşı işlenen suçlar (...) hırsızlık, hileli iflas, dolandırıcılık, yolsuzluk, kaçakçılık, rüşvet, sahtecilik veya ihaleye fesat karıştırma gibi suçlardan hükümlü olmamak.

1.4.1.1. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

Fatura; satılan mal veya hizmet sonucunda ortaya çıkacak olan kazancın vergilendirilmesinde ve herhangi bir anlaşmazlık halinde iki taraf için de delil niteliğinde olan bir belgedir (Biyan, 2010: 31).

Faturanın da kanuni açıdan geçerli olması ve gerektiğinde delil olarak kullanılabilmesi için gerekli olan bilgiler bulunmaktadır.

VUK' un 230. maddesi çerçevesinde, faturada bulunması gereken bilgileri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Düzenlenen faturanın tarihi,
- Sıra numarası ve seri numarası,
- Düzenlenen faturada özellikle faturayı düzenleyen tarafın adı, eğer varsa ticaret unvanı, iş yeri adresi, hesap numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi,
- Müşterinin adı, varsa ticari unvanı, adresi, hesap numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi.
- Satılan malın ya da işin çeşidi, hangi miktarda olduğu, para karşılığındaki değeri, faturadaki irsaliye numarasının bulunmasının mecburi olduğu.

1.4.1.2. Fatura Düzenlenirken Uyulması Gereken Kurallar

Anlaşmalı matbaalara bastırılıp, noter tarafından tasdik ettirilen ve içerisinde gerekli olan bilgileri (adı soyadı, vergi dairesi ve hesap numarası vb.) kapsayan fatura, hazırlanırken uyulması gereken bazı kurallar vardır (İlgaz ve Diğerleri, 2010: 44).

Fatura düzenlenmesinde uyulması gereken kurallar VUK' un 231. Maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Faturalar düzenlenirken sıra numarasına göre sıralanır. Aynı işletmenin muhtelif şube ve kısımlarında hepsinin numarası aynı olmak üzere ayrı ayrı fatura kullanılması halinde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın adlarının yazılarak ya da özel işaretler konularak ilgili serilerinin ayırt edilmesi zorunludur.
- Fatura düzenlenmesi mal tesliminin gerçekleştiği veya hizmetin verildiği tarih itibarıyla en fazla 7 gün içerisinde yapılır. Yedi gün içerisinde hazırlanmayan faturalar hiç hazırlanmamış sayılır.
- Faturalar mürekkep, kopya kurşun kalem veya makine ile doldurulur.

- Faturaların üst kısmında firma sahibinin ya da onun adına yetkisi olanların imzası bulunur.
- Faturalar asgari bir asıl ve bir suret olmak üzere hazırlanır. Birden çok suret hazırlandığı durumlarda her bir surete kaçınıcı suret olduğu belirtilir.
- Fatura kesme mecburiyetinde olan kişiler, faturada bulunması gereken bilgilerden alıcının adı ve soyadı, hesap numarası ve bağılı bulunduğı vergi dairesinin doğruluğundan mesuldür. Faturayı hazırlayan kişinin talep etmesi halinde alıcı; kimliğini, hesap numarasını ve vergi dairesini gösteren vesikayı vermek mecburiyetindedir.

1.4.1.3. Fatura Kullanma Mecburiyetinde Olanlar

VUK' un 232. Maddesinde fatura kullanma mecburiyetinde olanlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, gelirleri basit usul kabul edilenler ile defter tutmak zorunluluğunda olan çiftçiler:

- Birinci ve ikinci sınıf tacirlere,
- Vergiden muaf esnafa,
- Gelirleri basit usul kabul edilen tacirlere,
- Serbest meslek erbabına,
- Defter tutmak zorunluluğunda olan çiftçilere,

Satmış oldukları mal veya verdikleri hizmet karşılığında fatura düzenlemek ve aldıkları mal ve hizmet karşılığında ise fatura istemek zorundadırlar. Bunların haricindekiler, birinci ve ikinci sınıf tacirler ile gelirleri basit usul kabul edilenlerden ve defter tutmak zorunluluğunda olan çiftçilerden satın almış oldukları mal ya da hizmet bedelinin 1400 TL'yi geçmesi ya da 1400 TL'den daha az olsa bile talep edilmesi durumunda malı satanın veya hizmeti yerine getirenin fatura düzenlemesi zorunludur.

1.4.2. FATURANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda faturanın düzenlenme şekli, amaçları ve sonuçları farklıdır. Türk Ticaret Kanunu'nda fatura ile ilgili hükümler, vergi mükelleflerinden ziyade tüccar ve ticari işletmesini esas alarak düzenlenmiş, Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi açısından tüccar ve ticari işletme ile ilgili olsun ya da olmasın tüm vergi mükelleflerini göz önünde bulundurarak düzenlenmiştir.

1.4.2.1. Faturanın İspat Edici Niteliği

Faturanın hukuki açıdan sonuçları, TTK ve VUK tarafından farklılık göstermektedir. Bu sebepten dolayı bahsedilen bu iki kanunun hukuki nitelikleri de farklıdır. Bu kanunların ortak sayabileceğimiz yanı ise iki kanunda da faturadan bahsedebilmemiz için iki taraf arasında önceden satım ve hizmet gibi ilişkilerin bulunması gerekmektedir. Fatura, yapılan sözleşmenin gerçekleşme süreci ile ilgili ticari bir belge olduğundan dolayı sözleşmenin koşullarını belirleyen olmamakla birlikte, belirlenmiş koşulların bir bölümünü gösteren belgedir (Ünal, 2006: 64).

1.4.2.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından

Türk Ticaret Kanunu'nun 21'nci Maddesinin fatura ile ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir.

- Ticari işletmesindeki faaliyetleri sonucu, bir mal imal etmiş veya satmış ya da bir menfaat sağlayan tüccardan, karşı taraf, bedelini ödediğine dair bir belge niteliği taşıyan fatura isteyebilir.
- Alıcı satıcıdan aldığı faturaya 8 gün içerisinde herhangi bir itirazda bulunmaz ise faturanın içeriğini kabul etmiş olur.

Bu madde ile ilgili olarak; Türk Ticaret Kanunu'nun fatura ve ispat edici niteliğiyle ilişkili olan tek hükümdür. İlk fıkradan da anlaşılacağı gibi bir faturadan bahsedebilmek için, alıcı ile satıcı arasında akdi bir ilişkinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Ticari belge olan fatura; sözleşmenin yapılmış olmasından ziyade yapılan sözleşmenin yerine getirilme yani ifa sürecidir. Tarafların kendi aralarında bu şekilde yaptıkları bir

sözleşme yok ise düzenlenmiş olan belge fatura değil, icap niteliğinde kabul görülen bir belge değeri taşır. Bu durumda da bu belgeye itiraz edilmesinden bir sonuç beklenemez.

21. Maddeye göre faturayı alan tarafın, faturayı aldığı tarih itibarıyla en geç 8 gün içerisinde faturanın muhteviyatına itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Faturayı alan kişi sekiz gün içinde itiraz etmemesi halinde faturanın içeriğini kabul etmiş olur. Faturaya belirtilen süre zarfında geçerli bir şekilde itiraz edilmesi halinde ise, faturanın içeriğini faturayı oluşturan kişinin ispat etmesi gerekir.

1.4.2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi Usul Kanunu 229. maddesi hükmüne göre;

Satılan mal ya da verilen hizmet karşılığında alıcının satıcıya borçlanmış olduğu tutarı göstermek amacıyla, tacir tarafından alıcıya verilen ticari bir belgedir.

Bu hükme göre, faturanın yalnızca tacir tarafından verilen bir belge olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu açısından, faturayı veren kişinin vergi mükellefi olması yeterlidir, iki tarafın da vergi mükellefi olmasına gerek yoktur.

VUK 232. maddesinin fatura kullanma mecburiyeti başlıklı bölümünde;

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutma zorunluluğunda olan çiftçilerin vergiden muaf esnafa sattıkları mal veya verdikleri hizmet için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak zorundadırlar.” hüküm altına alınmıştır.

Vergi mevzuatı bakımından fatura, vergi matrahının belirlenmesinde mükelleflerin gelir ve giderleri ile ilgili kayıtların belgelendirilmesine, vergi kaçaklarını önlemek için para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardım eden ispatlayıcı ticari bir belgedir (Ünal, 2006: 64).

Vergi mevzuatında fatura, satıcı tarafın yaptığı iş veya verdiği hizmet karşılığında kazandığı geliri belgelediği gibi, alıcı tarafın da almış olduğu mal veya hizmet için giderini ispat eder.

1.4.2.4. Fatura Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu

VUK 253. maddesinin defter ve vesikaları başlıklı bölümünde;

“Kanuna göre; defter tutma zorunluluğu bulunan mükellefler, kendi defterleri ile kanunda belirtilen yazılı belgeleri bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl boyunca muhafaza etmek zorundadırlar” şeklinde ifade edilmektedir. Defter tutma zorunluluğunda olmayanlar ise VUK 254. Maddesinde;

“Kanuna göre; defter tutma zorunluluğu bulunmayanlar 232, 234 ve 235. maddeler gereğince almak zorunda oldukları fatura ve müstahsil makbuzlarını, tarih sırasına göre düzenlenme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl boyunca muhafaza etmek zorundadırlar.” şeklinde belirtilmiştir.

Bu iki maddeden de anlaşılacağı gibi; Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutma mecburiyetindeki mükellefler beş yıl boyunca defter ve belgelerini muhafaza etmek ve istenildiğinde ibrazla yükümlüdür. Defter tutma mecburiyetinde olmayanların da aynı şekilde fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını beş yıl boyunca muhafaza etme zorunluluğu bulunmaktadır.

VUK’14. Maddesinde defter ve belgelerin ibraz süre ile ilgili olarak;

“Vergi ile ilgili işlemlerde süreler vergi kanunlarına göre belirlenir. Kanunda açık bir şekilde yazılı olmayan durumlarda asgari 15 günden aşağı olmaması kaydıyla belirtilen süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgili olan kişiye tebliğ eder.” denmiştir.

1.4.3. Fatura Türleri

Fatura ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı VUK ve TTK, birlikte incelendiğinde iki kanunda da fatura türleri adlı herhangi bir başlık bulunmamaktadır. Ancak VUK ve VUK. Tebliğlerinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda basit (adi) fatura, irsaliyeli fatura ve özel fatura olmak üzere üç çeşit faturanın bulunduğu görülmektedir.

Basit fatura, VUK’ un 229. ve 232. maddeleri arasında, irsaliyeli fatura ve özel fatura ise VUK’ un 257’nci maddesinin vermiş olduğu yetki gereği tebliğler aracılığı ile düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257 hükmü gereğince; “Yeni belgeler oluşturma ve mevcut belgelerin belli bir kısmını ya da tamamını ortadan

kaldırma yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir.” Böylelikle Maliye Bakanlığı çeşitli belgeler ile birlikte fatura türleri de oluşturma yetkisine sahiptir.

Uygulamalarda, faturanın kullanım biçimine ve amacına göre çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır.

Uygulamaya bakıldığında, adi fatura olup gerçekte basit faturadan oluşan bazı fatura çeşitlerine de rastlanmaktadır. Örnek olarak; iade faturası, iskonto faturası ve proforma fatura gerçek anlamda fatura değildir. Fatura türleri konusunda ayrılık olmasından dolayı, bir ayrıma gidilmeden ve kaynaklarda gösterildiği gibi fatura olarak adlandırılan bu belgelerden de bahsetmek gerekir.

1.4.3.1. Basit Fatura (Adi Fatura)

VUK 229'ncu maddesi gereğince basit fatura; “Fatura, satılan emtia ya da verilen hizmet karşılığında alıcının borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya hizmeti veren tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca TTK. m. 23 hükmüne gereğince tacir tarafından kullanılacak olan ve bu hüküm sonucuna tabi olacağı fatura basit faturadır. Aslında bu şekilde adlandırılan fatura, hukuki anlamda fatura kavramına girmemesine rağmen fatura olarak adlandırılan diğer belgelerden ayırt etmek üzere kullanılmaktadır.

Basit fatura, peşin alışverişler için düzenlenmiş olan ve en fazla kullanılan fatura olarak ifade edildiği gibi, adi fatura ve klasik fatura şeklinde de ifade edilmektedir (Ünal, 2006: 16).

VUK' ta tarif edilen faturaya, diğer faturalardan ayırt edilmesi için adi veya basit fatura denmektedir. Diğer bir deyimle, VUK' un istediği şekil ve düzene uygun olan fatura basit faturadır.

Adi fatura dışındaki diğer belgelere fatura denilmesi yanlıştır. Çünkü fatura hukuki olarak bir kuruluşu ifade ettiği gibi hukuki sonuçlar da doğurmaktadır. İhtiyari olarak uygulamada tacirin kullanacağı belgelerin herhangi bir şekilde fatura kelimesiyle ifade edilmesi kavram karmaşasına yol açmaktadır (Ünal, 2006: 16).

1.4.3.2. İrsaliyeli Fatura

İrsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi ile ilişkilendirilen fatura türüdür. Malların satıcı tarafından alıcıya teslim amacı ile taşındığı durumlarda Vergi Mevzuatı bakımından sevk irsaliyesi kesilmesi zorunludur. Böylelikle faturanın denetlenebilmesi için ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla VUK tarafından öngörölmüş bir belgedir.

VUK’ un 230. maddesi gereğince;

“Ticari malın bir yerden başka bir yere taşınması sırasında oluşturulması ve mal ile birlikte bulundurulması mecburi bir belgedir.”

Türk Ticaret Kanunu bakımından ele alacak olursak, TTK’ da sevk irsaliyesiyle ilgili bir hüküm bulunmadığından dolayı, irsaliye numarasının faturada olup olmaması bir hüküm doğurmaz. Sevk irsaliye numarası olsa da olmasa da bu belge fatura olarak değerlendirilir.

Sevk irsaliyesi, bazı durumlarda satıcı, bazı durumlarda ise alıcı tarafından düzenlenmesi gereklidir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun da öngördüğü bir belgedir.

Satıcı, sattığı malı alıcısına teslim etmek üzere sevkiyatını kendisinin yaptığı ya da yaptırdığı durumlarda, satıcı olan tarafın irsaliyeli fatura düzenlenmesi gerekmektedir. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi durumunda ayrıca sevk irsaliyesi aranmamaktadır. Eğer ki teslim edilecek olan mal alıcı tarafından taşınacaksa veya taşıttırılacaksa sevk irsaliyesi, alıcı tarafından düzenlenmelidir. 232 No.lu Tebliğ ile getirilen hükme göre, “Aynı müessesenin birden fazla işyerinin ya da şubelerinin bulunması ve bu şubeler arasında mal taşıma işlemlerinin yapılması halinde, sevkiyat için sadece sevk irsaliyesi kesilmesi yeterli olacaktır.” (Kumkale, 2017: 144).

Satın alınan malların, alınan tarih itibariyle üç ay içerisinde Maliye Bakanlığı'nın görüşü doğrultusunda Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenecek olan gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların çıkış tarihi itibariyle en geç bir ay içerisinde satıcı tarafa ulaşması gerekmektedir (Kumkale, 2017: 246).

Not: Faturada yer alan satırların gerekli olması halinde artırılabilceği tabiidir.

Kaynak: (<https://vergidosyasi.com>, 03.01.2020)

İade faturası, aslında bir fatura çeşidi değildir. Bir mal veya hizmet satışından sonra ya da bir fayda sağlanması karşılığında verilmez. İade faturası, düzenlendikten sonra satılan malın alıcısına gönderilen bir faturanın alıcı tarafından tamamının veya bir kısmının kabul edilmemesi ya da satılmış olan malların herhangi bir sebeple tamamının veya bir kısmının iade edilmesi gibi durumlarda düzenlenen bir belgedir. İade faturası ile birlikte, alınmış olan bir malın tamamı satıcıya iade edilebileceği gibi bir kısmının da iadesi mümkündür. Vergi Usul Kanunu’nda mal iadeleri için düzenlenecek olan özel bir

belgeye yer verilmemiştir. Böylelikle Ticaret Hukuku ve Vergi Usul Kanunu hükümleri gereği genel uygulamalara göre işlem yapılması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz (Ünal, 2006: 17).

İade faturasında düzenlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

- Düzenlenecek olan iade faturasında Maliye Bakanlığı onayının olması ya da noter tasdikli olması gerekmektedir.
- Alış faturasındaki malın fiyatı ile iade faturasındaki malın fiyatı aynı olmalıdır. Kısaca iade edilecek mal hangi fiyattan alındıysa iade edilirken de o fiyatı üzerinden iade edilmelidir.
- İade faturasının üzerinde, görünür bir kısma “iade faturasıdır” ibaresinin yazılması gerekmektedir.
- Alış faturasındaki tüm şartlar kesilecek iade faturasında da aynı olmalıdır.

Tasdikli Fatura (Konsolosluk Faturası); “Orijinal fatura” veya “tasdikli fatura” olarak da bilinen bu fatura, alıcıyla satıcının iki farklı ülkede bulunması gibi durumlarda, satıcı olan tarafın gümrükteki işlemlerini kolaylaştırma maksadıyla satıcı tarafından düzenlenen, kendi ülkesinde bulunan alıcı kişinin konsolosluğuna tasdik ettirerek alıcı tarafa göndermiş olduğu fatura türüdür. Böylelikle tasdikli faturalar alınan malın geldiği ülkeyi de göstermeye yarar (Ünal, 2006: 24).

Komisyoncu Alış ve Satış Faturaları; Komisyoncu tarafından yapılmış olan mal alımlarında komisyoncunun alınan malın fiyatını, alış giderlerini ve komisyon ücretlerini belirtmek amacıyla düzenlemiş olduğu belgeye komisyoncu alış faturası denilmektedir. Aynı şekilde komisyoncunun aracılığıyla yapılmış olan mal satışlarında satış tutarının, satış giderlerinin ve komisyon ücretlerinin toplamından komisyoncu alış faturası bedelinin çıkarılmasından sonra kalan tutarı belirtmek amacıyla düzenlenen belgeye komisyoncu satış faturası denilmektedir (Ünal, 2006: 17).

Açık Fatura – Kapalı Fatura; Bu kavramlar ile ilgili olarak, Türk Ticaret Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanunu’nda hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Bu fatura çeşitleri ticari örf ve âdet hukukundan doğmuştur (Bozer ve Göle, 1992: 64).

Ticari olarak açık fatura, bedeli ödenmemiş (tahsil edilmemiş) fatura; kapalı fatura ise, bedeli ödenmiş (tahsil edilmiş) fatura anlamına gelmektedir (Uğurlu, 2008: 3).

Diğer bir ifadeyle; Açık fatura, müşterinin almış olduğu mal veya hizmetin bedelini fatura düzenlendiği sırada değil, daha sonraki bir zamanda ödeyecek olması halinde düzenlenen faturadır. Satıcı açık fatura düzenlerken kaşesini ve imzasını faturanın üst bölümüne basar. Bu şekilde düzenlenen faturalar açık faturaya örnektir. Sonuç olarak açık fatura için; “*Alıcının satıcıya borcu açık yani ödememiş*” denilebilir.

Kapalı fatura ise, müşterinin almış olduğu mal veya hizmetin bedelini fatura düzenlendiği sırada ödemesi halinde düzenlenen faturadır. Satıcı kapalı fatura düzenlerken kaşesini ve imzasını faturanın alt bölümüne basar. Bu şekilde düzenlenen faturalar kapalı faturaya örnektir. Sonuç olarak kapalı fatura için; “*Alıcının satıcıya borcu kapalı veya hesabı kapandı.*” denilebilir.

SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Şekil 5: Açık Fatura Örneği

Kaynak: (<http://www.muhasbeuygulama.com>, 04.01.2020)

SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE	SEVİYE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Şekil 6: Kapalı Fatura Örneği

Kaynak: (<http://www.muhasbeuygulama.com>, 04.01.2020)

1.4.3.5. Uygulamada Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler

Günümüzde ticari hayatta, esasen fatura kavramıyla bağdaşmayan ve hukuki bakımdan da fatura olarak kabul edilmeyen belgeler bulunmaktadır. Bunlar tacir veya tacir olmayan kişilerin isteğine bağlı olarak yalnızca işlerini takip edebilmek için kullanmış oldukları belgelerdir. Bu tür belgeler nakliye faturası, mal gönderme faturası, proforma fatura ve genel fatura olarak adlandırılmaktadır (Ünal, 2006: 32).

Nakliye ücretini belirtmek amacıyla nakliyeciden düzenlenen belgeye “**nakliye faturası**” denilmektedir. İrsaliye uygulaması ile birlikte bunun yerine ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişilerin düzenleyebileceği “taşıma irsaliyesi” kullanılmaktadır. Benzer şekilde; satıcı tarafından düzenlenip satılan malın alıcısına gönderilmesinde kullanılan, malların miktarını, cinsini ve ne şekilde gönderildiğini gösteren belgeye “**mal gönderme faturası**” denilmektedir. Fakat günümüzde bu tür belgeler yerine alıcı veya satıcının düzenleyebileceği “sevk irsaliyesi” kullanılmaktadır. Satıcının yaptığı satışlarını hesap döneminin belirli bir kesiminde toplu bir şekilde alıcıya göstermek için düzenlemiş olduğu ve daha önceden de düzenlenmiş olan faturaların özeti şeklindeki belgeye “**genel fatura**” denmektedir. Böylece, bu belge de gerçek bir fatura olmaktan ziyade, hesap özeti niteliğinde olan bir belgedir (Ünal, 2006: 33).

Proforma fatura, alıcı ile satıcı arasında teklif niteliği taşıyan bir fatura çeşididir. Hiçbir mali yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku’nda Proforma Faturayla ilgili hiçbir düzenleme yoktur. Tüm firmalar proforma faturayı kendi ihtiyaçları doğrultusunda oluşturabilir. Fakat proforma fatura göndermek için kesinlikle resmi bir fatura kullanılmamalı ayrıca faturanın üst kısmına mutlaka “Proforma Fatura” ibaresi eklenmelidir.

Ticaretin başlaması için teklif belirtilen faturaya “proforma fatura”, kesinleşmiş olan faturaya ise “orijinal fatura” denilmektedir. Satıcının alıcıya göndermiş olduğu, satacağı malın adı, miktarı, teslim ve ödeme şekli, fiyatı, özelliği, sevkiyatın ne durumda olduğunu içeren bir tekliftir. Proforma faturanın herhangi bir mali yükümlülüğü bulunmamaktadır. Faturanın üzerinde “proforma fatura” kelimesinin mutlaka yazılı olması gerekmektedir (Kumkale, 2017: 163).

Ünal'a göre ise, proforma fatura; bilgi vermek, icaba davet veya icapta bulunmak amacıyla düzenlenen bir belgedir. Çünkü proforma fatura; herhangi bir malı satmak, imal etmek ya da bir menfaat sağlamak isteyen kişinin bu gibi işlerle ilgili olarak fiyat ve niteliklerini belirtmek amacıyla, mala ya da işe talip olan kişiye gönderdiği teklifi içeren ticari bir belgedir (Ünal, 2006: 33).



BÖLÜM 2: E-FATURA

2.1. Elektronik-Fatura Uygulaması

Son zamanlarda bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişimler hızla artmaktadır. Yaşanan bu gelişmeler ışığında hemen hemen her alanda yenilik yaşanmaktadır. Bu yenilikler muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır. Muhasebe uygulamalarına yansıyan son yenilik ise elektronik fatura olmuştur (Aykın, 2002: 138).

E-Devlet projesinin hayata geçmesiyle birlikte bilgilerin internet ortamına geçirilmesi aşamasında e-fatura, e-tebligat, e-defter, e-beyanname gibi muhasebe sektöründe yeni uygulamalar yerini almıştır (Tuncer, 2014: 10).

2.1.1. Elektronik-Fatura Kavramı

Çalışmanın ilk bölümünde bahsedilen Mali müşavirlik mesleği ve fatura kavramları ile ilgili açıklamalardan sonra, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki yenilikler çerçevesinde ticari hayatta kullanılan en önemli “ticari belge” olan faturanın elektronik ortama taşınması sonucu çalışmanın ikinci bölümü e-Fatura uygulama ve işleyiş süreci olarak değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu 397 Sıra No.lu Genel Tebliği ile gerçekleşmiş olan, 05.03.2010 tarihi itibarıyla uygulanan “*Elektronik fatura, veri formatı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) belirlemiş olduğu, Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince faturada bulunması gereken bilgileri içeren, satıcı ile alıcı arasında iletimin merkezi bir platform olan (GİB) aracılığı ile gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir.*”

(<https://ebelge.gib.gov.tr>, 10.01.2020)

E-fatura, faturaların kâğıt ortamdan ziyade elektronik ortamlarda düzenlenmesine olanak sağlayan modern bir faturalaşma sistemidir. Alıcı taraf ile satıcı taraf arasında gerçekleşen fatura işleminin e-ortam üzerinden bir sonuca varması şeklinde de tanımlanabilir. E-faturada, oluşturulmuş olan faturanın iletilmesi, muhafazası ve gerektiği zaman ibraz edilmesi ve bunlar gibi zorunlu olan aşamaların tümü bilgisayar ortamında gerçekleşebilmektedir. Diğer bir deyişle alıcı ile satıcı arasında iletilme zorunluluğu bulunan kâğıt faturanın, elektronik fatura sistemine geçilmesiyle birlikte bu zorunluluk ortadan kalkmıştır. Bu zamana kadar basılı ortamda yapılan faturalaşma

Elektronik fatura uygulamaları, elektronik ortam üzerinde düzenlenen faturanın Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik yolla iletilmesi mecburiyetini getirmesiyle, oluşturulan faturanın basılı bir şekilde diğer bir örneğinin saklanması ve muhafaza edilmesi gerekliliğini ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte e-fatura sistemi, alıcı ile satıcı arasında meydana gelen faturalaşıma sürecindeki zamanlama ile ilgili bilgilerin sistem üzerinde tarafsız bir şekilde tutulup saklanmasına ve elektronik imza ile imzalanarak faturanın güvenilir olmasına imkân sağlamaktadır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 83).

Ticari işlemlerde kullanılmakta olan faturanın, elektronik yolla ya da diğer iletişim araçları ile alıcıya iletilmesine e-fatura denir (Ortega ve Martinez, 2013: 458).

[illegible]

Kaynak: (<https://www.diaakademi.com>, 10.01.2020)

2.1.2. Elektronik -Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler

Elektronik fatura uygulamasının gelişmesini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, 05.03.2010 tarihinden itibaren başlatılan bu uygulamanın kademeli olarak yaygınlaştırılmasını amaçlamıştır. E-fatura uygulamasına öncelikle anonim ve limited şirket niteliğine haiz mükellefler dahil edilmiştir. Sonrasında ise 28.06.2012 tarihi itibarıyla VUK' un 232'nci Maddesi gereğince fatura düzenleme mecburiyeti bulunan mükelleflerde bu uygulamaya dahil edilmişlerdir. Böylelikle gerçek kişilerin de e-fatura uygulamasına dahil olması mümkün olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 397 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile birlikte, elektronik fatura sistemi ilk olarak isteğe bağlı olarak uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasında ise Vergi Usul Kanunu'nun 421 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile e-fatura belirli mükellefler için mecburi kılınmıştır. Bu mükellef gruplarını aşağıdaki gibidir:

“-5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu çerçevesinde madeni yağ lisansına sahip olup faaliyette bulunanlar ve bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla en az 25 Milyon TL brüt satış gelirin sahip olan mükellefler.

-4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na ekli olan (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal edenler ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla en az 10 Milyon TL brüt satış gelirin sahip olan mükellefler.”

Vergi Usul Kanunu'nun 454 Sıra No.lu Genel Tebliği ile birlikte, elektronik fatura kullanan mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir. Bu tebliğ gereğince mükelleflere e-defter tutma ve e-fatura sistemine geçme mecburiyeti getirilmiştir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

“-2014 ya da takip eden hesap dönemlerinde brüt satış gelirleri 10 Milyon TL ve üzerinde olan mükellefler,

-4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri sebebiyle E.P.D.K.. ' dan lisans alan mükellefler,

-Ö.T.V. Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler” (Gökçen ve Özdemir, 2016: 144).

2.1.3. Elektronik-Fatura Uygulamasının Avantajları

Elektronik fatura sisteminin, maliyetinin düşük olması, faturada yapılacak olan hataların en aza indirgenmesi ve yapılacak olan posta işlemlerinin ortadan kalkması gibi önemli ölçüde birçok avantajı vardır (Ortega, 2012: 16).

E-Fatura uygulamasının kullanıcı ve firmalara sağlayacağı avantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Yanık ve Karadaş, 2013: 136):

- E-fatura kesmek için baskıya ihtiyaç duyulmadığından dolayı kâğıt giderlerinin azalması,
- Alıcı ile satıcı arasında fatura ile ilgili ortaya çıkan sorunların sona ermesi.
- Fatura arşivleme giderlerinin azalması.
- Bilgilerin ve belgelerin denetlenmesinin daha basit bir şekilde ve daha hızlı olması,
- Uluslararası firmalar ile entegrasyonun daha kolay sağlanması,
- Faturada yapılan yanlış ve eksik bir işin hızlıca düzeltilebilmesi,
- Elektronik ortamda bulunan bilgilerin, ihtiyaç durumunda faturalaştırılması,
- Gönderilen ve alınan faturalara hızlı bir şekilde ulaşılabilmesi,
- Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi,
- Çevreye pozitif yönlü katkı sağlaması,
- Faturada hata oluşması durumunda anında müdahale imkânı sağlaması,

E-fatura uygulaması ile birlikte alıcı ile satıcı açısından büyük ölçüde tasarruf sağlanmaktadır. Kâğıt faturaya göre satıcılar e-fatura ile birlikte %57, alıcılar ise %62 tasarruf sağlamışlardır. Elektronik fatura uygulaması için işletmelerin yaptıkları harcamalar altı ay ile on sekiz ay içerisinde geri kazanılabilmektedir. (Türkay, 2013: 106).

Elektronik fatura uygulamasından yararlananlar yalnızca işletmeler değil, aynı zamanda kamu mali yönetimi de bu uygulamadan faydalanmaktadır. Maliye müfettişlerinin yapacakları denetimler daha hızlı bir şekilde ve daha etkili olacaktır. Böylelikle elektronik fatura uygulaması vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi konusunda büyük ölçüde katkı sağlayacaktır.

2.1.4. Elektronik-Fatura Uygulamasının Dezavantajları

E-faturaya geçişte kurum ve kuruluşlar açısından avantajlar olduğu gibi özellikle işletmeler açısından da maliyet konusunda bazı dezavantajlar vardır. Bu dezavantajları şu şekilde sıralayabiliriz (Yürekli, Gönen, Şahiner, 2016: 296-297);

- E-Mühür/İmza alınması gerektiğinden ek maliyet artacaktır.
- E-fatura sistemine giriş yapıldığı andan itibaren sistemden çıkış mümkün değildir.
- Geçmişe dönük fatura kesilmek istendiğinde sadece yedi gün içerisinde kesilmesi gerekmektedir.
- Çoğu işletmelerin Bilişim Teknolojileri altyapısı yetersiz olması nedeniyle personel eğitimi ve otomasyon çalışmaları açısından şirketlerin katlanacağı maliyetler artacaktır.

Bu maddelerin haricinde elektronik fatura sisteminin kullanıcılar tarafından kabul görmesini engelleyen başka faktörlerde bulunmaktadır. Bu faktörleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Tuncer, 2014: 16):

- Bazı Kamu İktisadi Teşekkülleri'nin zorunlu olduğu halde e-fatura sistemine geçmemesi; bu teşekküllere mal ve hizmet satışı yapan işletmeler için dezavantaj oluşturmaktadır.
- E-fatura altyapısına sahip olmayan işletmeler söz konusu uygulamaya geçmek için halihazırdaki sistemlerini güncelleştirmek zorundadırlar. Bu durum işletmelerin ilave maliyete katlanmasına sebep olmaktadır.
- Ticari bir sır niteliği taşıyan faturaların üçüncü şahıs ve kurumlar tarafından internet aracılığı ile iletilip alınması, bu faturalara ve faturadaki bilgilere kolaylıkla diğer rakip firmalar tarafından ulaşılabilmesi bu sistemi kullanan firmaları kaygılandırmaktadır.

2.1.5. Elektronik-Fatura Başvuru Aşamaları

Elektronik fatura uygulamasını kullanmak isteyen mükellefler, sisteme kayıtlı bulunan kullanıcılara e-fatura gönderebilir aynı zamanda da karşı taraftan e-fatura alabilir. Dilerse kullanıcılar e-faturaları kendi bilgisayarlarına indirerek muhafaza ve ibraz edebilirler. Bu uygulama için kullanıcılar ilk olarak e-fatura uygulaması üzerinden e-fatura düzenlemek ve göndermek için bir “Kullanıcı Hesabı” oluşturmaları gerekmektedir. Oluşturulan hesabın tanımlanması ile mükellefler, e-fatura uygulamasına entegrasyon yolu ile ya da e-fatura portalı aracılığı ile kullanabileceklerdir. (<https://ebelge.gib.gov.tr>, 15.01.2020).

E-fatura uygulamasıyla mükelleflerin, e-fatura düzenleyebilmek, e-fatura alabilmek ya da alınan e-faturaları bilgisayarlarında muhafaza ve gerektiğinde ibraz edebilmeleri için elektronik fatura başvuru sırasında öncelikle e-imza ya da mali mühüre sahip olmaları gereklidir. Mükelleflerin elektronik imza ya da mali mühüre sahip olmaları durumunda ise müracaat işleminin ardından Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kabul etmesi durumunda söz konusu uygulamayı kullanabilirler (Demirkan, 2013: 70).

2.1.5.1. Mali Mühür ve E-İmza

E-fatura, kanuni olarak geçerlilik kazanabilmesi için e-imza veya mali mühür ile imzalanmalıdır. Böylelikle e-imza veya mali mühür ile oluşturulan e-faturanın geçerliliği, doğruluğu ve bütünlüğü güvence altına alınmış olur (Türkay, 2013: 114).

Mali mühür ile ilgili bazı önemli bilgiler bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Mali mühür 3 senede bir yenilenmelidir.
- Bir firmanın ünvanını değiştirmesi halinde, eski ünvanının yazılı olduğu mali mühür geçerliliğini yitirir. Bundan dolayı firmanın yeni ünvanı ile birlikte yeniden mali mühür başvurusunda bulunması gerekmektedir.
- Mali mühre başvuru yapmak isteyenler Kamu Sertifikasyon Merkezi internet sayfasındaki form ile başvuruda bulunabilir.
- Tüzel kişilerin e-fatura kullanmak istemeleri halinde mali mühür almaları gereklidir.

- Mali mühür, e-fatura uygulamasına başvuran firmayı sisteme tanımlamak amacıyla kullanılır. (<https://www.parasut.com>, 15.01.2020)

E-fatura uygulamasıyla ilgili olarak mali mühüre sahip olmak isteyen kurum veya kuruluşlar bu kapsamda mali mühür edinebilmek için internet üzerinden başvuru yapabilirler (Türkay, 2013: 114).

E-imza, 5070 sayılı Elektronik İmza (e-imza) Kanunu'nda; *“başka bir elektronik veriye eklenen ya da elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri”* olarak tanımlanmaktadır.

Elektronik fatura uygulaması kapsamında gerçek kişiler düzenleyecekleri e-faturaları mali mühür yerine Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) olan güvenli elektronik imzayı kullanabilirler. E-imza, yasal olarak ıslak imza ile aynı nitelikte ve değerinde olup, ıslak imzanın kullanıldığı yerlerde de kullanılabilir.

2.1.5.2. Elektronik-Fatura Başvurusu

Mükelleflerin e-fatura uygulamasına başvuruda bulunmaları için ebelge.gib.gov.tr internet adresinde bulunan e-fatura başvurusuna tıklayarak açılan sayfada Elektronik başvuru yapmak için gerekli bilgilerin doldurup onaylanması gerekmektedir. Ancak başvuruda bulunacak olan mükelleflerin ilk olarak TÜBİTAK veya Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından verilen mali mühür sertifikası ve şifresi almış olmaları gerekmektedir.

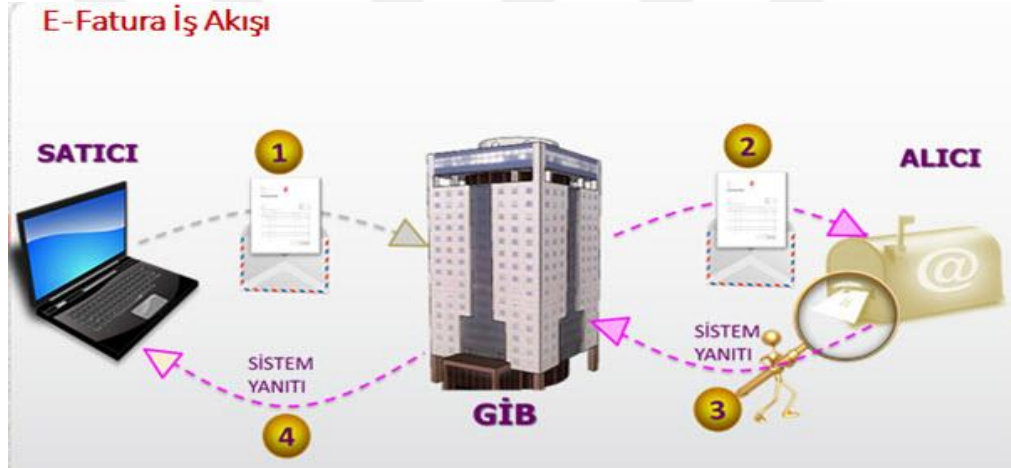
Elektronik fatura uygulamasına başvuracak mükelleflerin elektronik imza ya da mali mührü temin etmelerinin ardından bilgisayar ortamında başvuruda bulunmaları gerekmektedir (<https://ebelge.gib.gov.tr>, 15.01.2020).

VUK' un 424 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile elektronik fatura uygulamasına yapılan başvurular neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu başvuruları incelemesinin ardından, başvuruları uygun görülen mükelleflerin hesapları aktif edilecektir. Mükellefler aktif edilen hesapları sayesinde, elektronik ortamda gerçekleştirilen e-fatura gönderme, e-fatura alma ve e-faturaları muhafaza ve ibraz gibi işlemleri yapabileceklerdir.

2.1.6. Elektronik-Fatura Tarafları

Elektronik fatura kapsamında herhangi bir hizmet veya emtiayı satın alan alıcı, faturalaşıma sürecini başlatmış olur. Bu durumda satıcı olan işletme satmış olduğu mal veya hizmet ile ilgili bilgileri elektronik ortamda e-fatura aracılığı ile düzenleyip alıcı firmaya gönderir. Gönderilen e-fatura alıcı firma tarafından kabul edilip onaylanması halinde süreç tamamlanmış olur (Nienhuis, Cortet, Lycklama, 2013: 239).

E-faturada, faturayı düzenleyip gönderen firma, faturanın gönderilmesini sağlayan merkez ve faturayı onaylayan alıcı olmak üzere 3 taraf bulunmaktadır. Uygulamada faturalaşıma süreci satıcı-merkez-alıcı şeklinde bu üç taraf arasında gerçekleşmektedir (Doğan, 2013: 74).



Şekil 8: E-Fatura Tarafları

Kaynak: (<http://www.granit.com.tr>, 20.01.2020)

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere; e-fatura satıcı tarafından düzenlenerek merkeze (GİB) gönderilmektedir. GİB tarafından e-faturalar kontrol edildikten sonra buradan da alıcı birime gönderilmektedir.

Satıcı düzenlemiş olduğu e-faturayı belirli bir düzen içerisinde alıcı olan firmaya gönderir. Ayrıca satıcı birimin bu uygulama çerçevesinde aşağıdaki gibi görevleri bulunmaktadır (Doğan, 2013: 131).

- Elektronik faturanın mali mühür ile onaylanması,
- Elektronik faturanın denetlenmesi,

- Elektronik faturanın saklanması,
- Elektronik faturanın merkeze (GİB) iletilmesi,
- Elektronik faturanın işlenmesi.

GİB, satıcı tarafından düzenlenmiş olan e-faturaları denetlemesinin ardından bu faturaları alıcı olan firmaya gönderir. Merkezin (GİB) bu uygulama çerçevesinde aşağıdaki gibi görevleri de bulunmaktadır (Doğan, 2013: 133).

- Faturaların e-belge olarak oluşturulmasının sağlanması,
- E-faturanın saklanmasının denetlenmesi,
- E-faturanın belirli bir ölçü ve boyut kapsamında aktarılması
- E-faturanın alıcıya iletilmesi,
- E-faturanın mali mühür veya elektronik imza ile onaylanmasının denetlenmesi,

Alıcı firma, faturayı alan taraftır. Satın almış olduğu mal veya hizmet ile ilgili satıcı tarafından düzenlenen faturayı kabul eder. Alıcının bu uygulama çerçevesinde aşağıdaki gibi görevleri bulunmaktadır (Doğan, 2013: 75).

- E-faturayı onaylaması,
- Kendisine düzenlenen faturayı onaylaması,
- E-faturanın muhasebe kayıtlarına alması
- E-faturanın veri ve standartlara uygunluğunu denetlemesi,
- E-faturanın mali mühür veya e-imza ile doğrulamasını kontrol etmesi,

2.1.7. Elektronik-Fatura Senaryoları

Elektronik fatura uygulamasında iki farklı uygulama senaryosu bulunmaktadır. Bunlardan ilki temel fatura, ikincisi ise ticari faturadır. Bu uygulamalar arasından hangisinin seçileceği ise alıcı taraf ile satıcı taraf arasında yapılan anlaşmaya bağlıdır.

E-ortamda satıcı tarafından oluşturulan e-fatura, GİB yoluyla alıcıya gönderilir. Alıcı kendisine ulaşan faturayı kabul veya reddetmesi halinde tekrardan GİB yoluyla satıcıya gönderir. Böylelikle faturanın ulaştırılması, kabul edilmesi veya reddedilmesi, satıcı ve

alıcı arasındaki iletişim gibi birçok işlem oluşmaktadır. Bu işlemler de faturanın esaslarını ortaya çıkarır.

E-fatura uygulama esasları, satıcı tarafından düzenlenecek olan faturanın ne gibi durumlarda ve nasıl düzenlenmesi gerektiğini belirten, ayrıca tarafların görevlerini ve dikkat edilmesi gereken önemli durumları belirtir (Yıldırım, 2013: 139).

Satıcı tarafından düzenlenecek olan e-faturanın ilk aşaması olan oluşturma sırasında alıcı tarafın kendi isteğinin adı geçen elektronik fatura uygulamalarındaki senaryoları iki şekildedir. Bunlar temel fatura ve ticari fatura olmak üzere ikiye ayrılır (Doğan, Tercan, Nalçacı, 2015: 156).

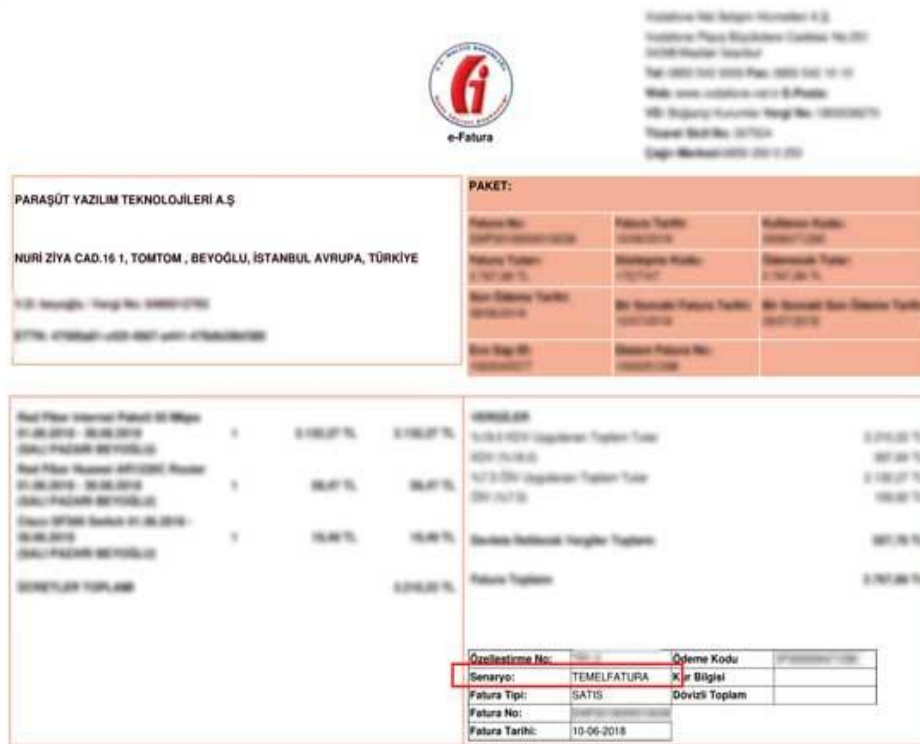
2.1.7.1. Temel Fatura

Temel fatura, oluşturulan e-faturanın satıcıdan alıcıya iletilmesini esas alan bir senaryodur. Alıcıya ulaşan fatura da bir problem görülmediği sürece faturayı kabul etmiş sayılır. Alıcının bu faturayı reddetme gibi bir hakkı bulunmamaktadır (<https://www.parasut.com>, 22.01.2020).

E-faturanın düzenlenmesi ve alıcıya gönderilmesi temel fatura uygulamasının konusunu oluşturmaktadır. Bu uygulama ile e-faturanın oluşturulması ve gönderme sürecine bağlı olarak her kesimden özel veya kamu sektörü alıcı ile satıcıları ile satışları yapılan tüm mal ve hizmetleri içermektedir. (Doğan, 2013: 95).

Temel fatura niteliğinde oluşturulan bir fatura için alıcı tarafından faturanın onaylamasına gerek yoktur. Ayrıca alıcının bilgisayar ortamı üzerinde oluşturulan faturayı reddetme ya da kabul etmeme gibi bir durumu olamaz. Bu şekilde düzenlenmiş olan faturaya edilecek itiraz, kâğıt faturadaki gibi diğer yollardan yapılmaktadır (Doğan, 2013: 95).

Satıcı tarafından alıcı kişiye gönderilen faturada; geçersiz imza, doldurulması zorunlu olan alanda eksiklik gibi teknik bir sorunun olmaması halinde alıcı kişi faturayı kabul etmek zorundadır. Faturaya edeceği itiraz, faturayı aldığı tarihten itibaren 8 gün içerisinde Noter vasıtası ile ya da Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) ile mümkündür.

[illegible]

NURİ ZİYA CAD.16 1, TOMTOM , BEYOĞLU, İSTANBUL AVRUPA, TÜRKİYE

© 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677,

PAKET:[illegible]

Şekil 9: Temel Fatura Örneği

2.1.7.2. Ticari Fatura

Ticari fatura, alıcıya gönderilen faturanın yanıtının düzenlenmesi ile ilgili esasları açıklamak için hazırlanmıştır. Ticari fatura sisteminde, alıcı taraf kendisine gönderilen faturayı onaylayabilir, reddedebilir ya da karşı tarafa iade faturası düzenleyebilir (Doğan vd., 2015: 156).

Ticari fatura, ticari ihtiyaçların göz önünde bulundurulmasıyla oluşturulmuştur. İşlemler elektronik ortam üzerinden gerçekleştirilmektedir (Kumkale, 2018: 558).

Ticari fatura sistemi, e-faturanın düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın gönderme sürecine bağlı olarak, her türlü mal ve hizmet satışını kapsamaktadır. Bununla birlikte

Ticari fatura sisteminde, faturaya cevap imkânı verilmiştir. Satıcının, elektronik ortam üzerinden düzenlemiş olduğu faturayı alıcıya göndermesinin ardından, alıcı sistemi üzerinde “Kabul, Ret ve İade et” bildirimlerini beklemesi gerekmektedir. Ticari fatura ile ilgili sekiz iş günü içerisinde bu bildirimlerden herhangi biri seçilmediği takdirde sistem otomatik olarak hata verir. Bahsi geçen üç bildirimin de mali mühür ile imzalanarak iletilmesi ve arşivlenmesi gerekmektedir.

[illegible]

Kaynak: (<https://www.parasut.com>, 26.01.2020)

2.1.8. Elektronik-Fatura Kullanma Yöntemleri

Elektronik fatura sistemine geçilmesi ile birlikte büyük ölçüde tasarruf sağlayacak olan işletmelerin bu uygulamada kullanabileceği birçok yöntem vardır.

Firmaların düzenlediği elektronik faturalar, GİB portal, entegrasyon ya da özel entegrasyon yöntemleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılır. GİB portal aracılığı ile denetlenen elektronik faturalar aynı şekilde bu yöntemler ile birlikte alıcı işletmelerin sistemlerine iletilmektedir.

GİB’ in hizmete sunduğu e-fatura portalı yöntemi ile ya da mükelleflerin kendi bünyesinde kullanmış oldukları bilişim sistemlerinin elektronik fatura sistemine entegre edilmesi ile birlikte mükelleflerin fatura oluşturma, fatura gönderme ve fatura alma gibi işlemlerini internet ortamı üzerinde gerçekleştirilmesine imkân sunulmuştur (Şahin, 2014).

E-fatura kullanma yöntemlerinden Entegrasyon Yöntemi ve GİB Portalı yöntemine ek olarak uygulamanın gelişmesi ve yaygınlaştırılması amacı ile Özel Entegrasyon yöntemi de bu uygulamaya eklenmiştir. Böylelikle uygulama üç yöntem ile kullanılmaktadır.

2.1.8.1. GİB Portal Yöntemi

GİB Portal Yöntemi, e-fatura uygulamasını kullanmak isteyen fakat yeterli düzeyde bilişim alt yapısı bulunmayan firmaların kullanması maksadıyla GİB aracılığı ile sunulan bir yöntemdir (Doğan, 2013: 89).

Diğer bir ifadeyle, işletmelerin e-fatura uygulamasından faydalanabilmeleri için GİB tarafından geliştirilen, saklama hizmeti 6 ay olup temel işlevleri bünyesinde bulunduran bir web uygulamasıdır (<https://www.turmob.org.tr>, 27.01.2020).

Bu yöntem, fatura kullanımı az olan mükelleflerin e-fatura oluşturma, gönderme ve alma gibi işlemlerini gerçekleştirebilmeleri maksadıyla oluşturulmuştur. GİB portal yöntemi fatura kullanımı çok olan mükelleflerin ihtiyaçlarına cevap verememektedir (Doğan vd., 2015: 157).

E-fatura uygulamasında GİB portal yöntemini seçen mükelleflerin, bir ay içerisinde düzenleyebilecekleri fatura sayısı en fazla 5.000 adettir. Bu sebeple fatura kullanımı

yüksek olan mükelleflerin e-fatura sistemine geçerken GİB portalı yönteminin dışında kalan diğer yöntemlerden birini seçmeleri gerekmektedir (Doğan, 2013: 90).

2.1.8.2. Entegrasyon Yöntemi

E-fatura oluşturma, gönderme ve alma gibi işlemlerde yeterli bilgi işlem alt yapısına sahip olan mükelleflerin sistemlerini GİB' in sistemine entegre ederek e-fatura uygulamasını kullanabileceklerdir (Kumkale, 2013: 97).

Entegrasyon yöntemi, büyük firmaların tercihte bulunabileceği bir sistemdir. Bu sistem firmaların kendilerine ait olan bilişim sistemlerini GİB' in sistemine entegre ederek kesintisiz işlem yapabilecekleri bir sistemdir (<https://www.turmob.org.tr/e-donusum/efatura/yontemleri>).

Bu yöntemi tercih eden firmalar genellikle yeterli bilgi işlem alt yapısına sahip olan ve fatura hacmi yüksek olan firmalardır. Entegrasyon yöntemini kullanacak olan mükellefler alt yapılarını e-fatura sistemine uygun hale getirdikten sonra gerekli hazırlıkları tamamlayarak istenilen belgelerle GİB' e başvuruda bulunmaları gerekir. Başvurusu olumlu sonuçlanan mükellefler entegrasyon yöntemini kullanabileceklerdir (Doğan, 2013: 129).

2.1.8.3. Özel Entegrasyon Yöntemi

Elektronik fatura oluşturma, gönderme ve alma gibi işlemlerde yeterli bilişim alt yapısı bulunmayan işletmelerin bu yöntem ile elektronik fatura sisteminden yararlanmalarına olanak sağlanmıştır. Özel Entegrasyon Yöntemi ile birlikte işletmeler, özel entegratör sistemi aracılığı ile fatura ile ilgili tüm işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir (Doğan vd., 2015: 157).

Bu yöntem ile firmalar kendi alanlarının dışında farklı bir iş ile ilgilenmeden özel entegratörün sistemini belirli bir meblağ karşılığında faturalaşıma süreçlerinde kullanabilirler (Doğan, 2013: 89).

Özel entegrasyon yöntemi ile mükelleflerin, kendilerine ait bilgi işlem alt yapılarının yetersizliğinden veya entegrasyon sistemini tercih etmeleri halinde katlanacakları maliyetlerden kaçınmak istemelerinden dolayı seçmiş olduğu yöntemdir. Firmalar teknik açıdan belli bir yeterliliği bulunan özel bir entegratörün bilişim sistemi

aracılığıyla veya kendi muhasebe programları ile entegrasyon yaparak e-fatura düzenleme ve alma gibi işlemleri gerçekleştirebilirler (<https://www.turmob.org.tr>, 28.01.2020).

Firmaların Özel Entegrasyon Yöntemini kullanabilmeleri için GİB vasıtası ile özel entegrasyon izni bulunan aracı bir firmayla anlaşması gerekmektedir. Böylelikle firmalar e-fatura sisteminden faydalanabilirler (Yıldırım, 2013: 137).

2.1.9. Elektronik-Fatura Muhafazası ve İbrazı

Mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun maddeleri gereğince gerek kendilerinin düzenlemiş olduğu gerekse kendilerine düzenlenen faturaları belirtilen kanuni süre içerisinde muhafaza etmek ve yetkili makamların talebi üzerine kendilerinden istenildiğinde ilgili faturaları ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (Akyol, 2010: 1-6).

GİB tarafından denetlenerek elektronik ortamda düzenlenen belge ve defterler, tıpkı Vergi Usul Kanunu gereğince matbu fatura şeklinde düzenlenen belge ve defterler gibi kabul edilir. Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanunlarda bahsi geçen defter, belge ve kayıtlara ait kararlar aynı şekilde e-fatura ve e-defter için de geçerli olmaktadır (Karadeniz, 2006).

Mali mühür ile e-faturanın veri bütünlüğü ve kaynağının itiraz edilememesi güvence altına alınmıştır. Mali mühürün doğruluğu, geçerliliği ve denetiminin yalnızca elektronik ortamda yapılmasından dolayı e-faturanın kâğıda basılı olarak saklanması mümkün değildir. Bu sebeple mükellefler düzenlemiş olduğu ve almış olduğu e-faturaların üzerinde bulunan Mali Mühürü de kapsayacak şekilde yasal süre içerisinde elektronik ortamda muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır (<https://vergidanismanlik.net>, 29.01.2020).

E-fatura kullanan mükellefler düzenlemiş oldukları e-faturaları kendilerinden istenildiği takdirde hızlıca erişilebilir, eksiksiz ve tam olarak okunabilir aynı zamanda da kâğıt baskılar halinde veriye kolayca ulaşılabilir bir şekilde muhafaza etmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin yükümlü oldukları muhafaza ve ibraz ödevinin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yapılması mecburidir. Fakat bu mecburiyet yurt dışında ikincil bir arşivleme işleminin yapılmasına engel değildir (Ercan, 2013: 130).

2.1.10. Elektronik-Faturada Sorumluluk ve Cezai İşlemler

E-fatura kullanan mükelleflere ait sorumluluk ve cezai işlemler Vergi Usul Kanunu 397 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

Bu tebliğ gereğince, “e-fatura kullanan mükelleflerin elektronik ortamda oluşturdukları kayıt ve belgelerde yer alan bilgilerin gerçekliğinden ve doğruluğundan sorumlu olup, bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığının sorumluluğu söz konusu değildir. E-fatura uygulamasını kullanan mükelleflerin sistemlerinde ya da e-fatura sisteminde oluşabilecek teknik bir arıza veya kesinti hallerinde fatura oluşturabilmek için kendilerinde halihazırda yeterli sayıda basılmış olan kâğıt fatura bulundurmaları gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendi isteği doğrultusunda e-fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin sistemlerini denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bu denetim esnasında e-fatura mükellefleri, gerekli görülen tüm imkânları sağlamakla yükümlüdür.” ifadesi ile e-fatura uygulamasında mükelleflerin sorumluluğu açıkça belirtilmiştir.

E-faturaya ilişkin yayımlanan mevzuatta ifade edilen hükümleri yerine getirmeyen ve GİB' in yapmış olduğu uyarılara rağmen e-fatura uygulaması ile ilgili gerekli düzeltmeleri yapmayan mükelleflerin GİB tarafından yapılacak değerlendirmeler neticesinde elektronik fatura düzenlenme ve alma yetkileri iptal edilebilir. Böylelikle yetkileri iptal edilen mükelleflerin bir yıl süreyle elektronik fatura sisteminden yararlanamayacakları belirtilmiştir (Kumkale, 2013: 104).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış olduğu tebliğde ve www.efatura.gov.tr internet adresinde açıklanan kılavuzda e-faturaya ait usul ve esaslara uymayarak e-fatura düzenleyen mükelleflere, işlemiş oldukları fiillere göre Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen cezalar uygulanacaktır (Öğredik, 2016: 1-15).

2.1.11. Elektronik-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları

E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanaklarına ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu mükerrer 242. Maddesi 2 numaralı fıkrasında;

“Maliye Bakanlığı, e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve gerektiğinde ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları

belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esasları düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır” ifadesine yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun vermiş olduğu yetki ile Maliye Bakanlığı e-fatura uygulamasına ilişkin olarak VUK’ un 397, 416, 421, 424, 433, 447, 448 ve 454 Sıra No.lu Genel Tebliği ve 421 Sıra No.lu Tebliğ ile ilgili açıklamaların yer aldığı Vergi Usul Kanunu 58/2013.03 Sayılı V.U.K. genelgesi yayımlamıştır (Demirkan, 2013: 69).

Mükellefler tarafından yaygın olarak kullanılan matbu faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı, e-fatura başvuru aşamaları ve e-fatura ile ilgili cezai müeyyidelere dair usul ve esaslar, 397 Sıra No.lu VUK’ un Genel Tebliği ile 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Başlangıçta e-fatura sisteminden sadece tüzel kişiler yararlanmaktaydı. Ancak 28.06.2012 tarih ve 28337 Sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 416 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapılarak gerçek kişilerin de elektronik fatura uygulamasına geçebilmesi sağlanmıştır.

VUK’ un 421 Sıra No.lu Genel Tebliği ile bazı mükelleflere e-defter tutma ve e-fatura sistemine geçme mecburiyeti getirilmiştir. Diğer bir taraftan e-fatura uygulamasını kullanan mükelleflerin kendi aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet teslimlerinde karşılıklı olarak e-fatura düzenlemesi zorunlu kılınmış, fakat bu uygulamanın dışında kalan diğer mükelleflerle yapılacak olan mal ve hizmet teslimi hallerinde kâğıt fatura düzenleyecekleri belirtilmiştir.

Daha sonra yayımlanan 08.02.2013 tarihli Vergi Usul Kanunu 58/2013.03 sayılı V.U.K. sirküsünde Vergi Usul Kanunu’nun 421 Sıra No.lu Genel Tebliği ile ilgili maddelere

ilişkin olarak açıklamalar yapılmıştır. Bu sirküde e-fatura kullanmaya başlayacak mükellefler ayrıntılı bir şekilde açıklanarak e-faturaya geçiş tarihleri belirlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı Vergi Usul Kanunu 424 Sıra No.lu. Genel Tebliğ ile daha önce yayımlanmış tebliğlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Vergi Usul Kanunu 433 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile e-arşiv uygulamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığının yayımlamış olduğu Vergi Usul Kanunu 447 ve 448 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile daha önce yayımlanmış tebliğlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile birlikte e-faturaya geçme mecburiyeti getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir. Fakat 01.01.2020 tarihinden itibaren 454 Sıra No.lu Genel Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, günümüzde yürürlükte olan yasal düzenlemeler çerçevesinde, e-fatura uygulamasını kullanmakta olan mükelleflerin birbirleri arasında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet teslimleri için e-fatura düzenleme ve alma zorunluluğu bulunmaktadır.

2.1.12. Elektronik-Fatura Kapsamında Diğer E-Belge Uygulamaları

E-fatura uygulamaları çerçevesinde elektronik fatura haricinde Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye), Elektronik Arşiv (e-Arşiv), Elektronik Müstahsil Makbuzu (e-MM), Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) gibi uygulamalar da mevcuttur.

2.1.12.1. Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye) Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 509 Sıra No.lu Genel Tebliği ile bazı sektörlerin ve mükelleflerin elektronik irsaliye sistemine geçişleri mecburi kılınmıştır. Bu uygulama önceden kâğıt ortam üzerinde hazırlanan "Sevk İrsaliyesi" nin internet ortamı üzerinde hazırlanması, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi gibi durumları kapsamaktadır.

E-İrsaliye uygulaması ile birlikte; Hal Kayıt Sistemine bildirimde bulunma zorunluluğu olan komisyoncu ya da tacir olarak meyve ve sebze ticaretinde faaliyette bulunan mükellefler 01.01.2020 tarihine kadar elektronik irsaliye sistemine geçmek ve bu tarih

itibariyle sonraki düzenlemeleri gereken sevk irsaliyelerini elektronik irsaliye şeklinde düzenlemeleri gerekmektedir.

Aynı şekilde bu düzenleme çerçevesinde bazı mükellef grupları 01.07.2020 tarihine kadar elektronik irsaliye sistemine geçmek ve bu tarih itibariyle düzenlemeleri gereken irsaliye belgelerini e-İrsaliye olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Bu mükellef grupları aşağıdaki gibidir:

“-ÖTV Kanunu’nda yer alan (I) sayılı listede bulunan malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK’dan lisans alan mükellefler,

-ÖTV Kanunu’nda yer alan (III) sayılı listede bulunan malların imal, inşa, ithalini ve ana bayi şeklinde pazarlamasını gerçekleştiren mükellefler,

-Maden Kanunu çerçevesinde maden ruhsat veya sertifikasını alan mükellefler,

-Şeker Kanunu’nun 2. Maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin imalini gerçekleştiren mükellefler,

-E-fatura uygulamasını kullanan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali ya da ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler,

-Gübre Takip Sistemi’ne kaydı bulunan kullanıcılar,

-E-fatura uygulamasını kullanan ve 2018 veya takip eden hesap dönemleri brüt satış geliri 25 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.”

Bununla birlikte üst kısımda bahsi geçen mükelleflerden, 01.01.2020 tarihi itibariyle işe başlayacak olanlar için e-İrsaliye’ ye geçme zorunluluğu, söz konusu işlemlerin gerçekleştirildiği ayı takip eden dördüncü ayın başından itibaren başlayacaktır (<https://ebelge.gib.gov.tr>, 05.02.2020).

-Elektronik Arşiv Fatura sistemine kayıtlı olmayan mükellefler tarafından; 01.01.2020 tarihinden sonra düzenlenecek olan faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 30 bin TL'yi (vergi mükellefi olanlara düzenlenenler açısından vergiler dahil toplam tutarı 5 bin TL'yi) aşması durumunda, bu faturaların, “e-Arşiv Fatura” olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden oluşturmaları gerekmektedir”(https:// ebelge.gib.gov.tr, 07.02.2020).

Şekil 12: e-Arşiv Fatura Örneği

Kaynak: (<http://ehaber.likom.com.tr>, 08.02.2020)

2.1.12.3. E-Müstahsil Makbuzu (e-MM)

VUK' un 509 Sıra No.lu Genel Tebliği ile günümüzde kâğıt ortamda hazırlanan "Müstahsil Makbuzu" nun, elektronik ortam üzerinde hazırlanması ile hem kâğıt hem de elektronik sistem üzerinde muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamı üzerinden gönderilmesi ya da raporlanması ile ilgili usul ve esaslar tekrardan düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler kapsamında;

"E-fatura sistemine geçmek mecburiyetinde olan mükelleflerden faaliyetleri gereğince aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, 01.07.2020 tarihine kadar gerekli olan başvuruları yaparak e-Müstahsil Makbuzuna geçmeleri gerekmektedir.

Hal Kayıt Sistemine bildirimde bulunma zorunluluğu olan komisyoncu ya da tacir olarak meyve ve sebze ticaretinde faaliyette bulunan mükellefler 01.01.2020 tarihi itibarıyla müstahsil makbuzlarını, e-Müstahsil Makbuzu olarak düzenlemeleri gerekmektedir.

E-Müstahsil Makbuzu, yeni bir belge çeşidi olmayıp, kâğıt ortamda düzenlenen "Müstahsil Makbuzu" ile aynı nitelik ve değere sahiptir." (https://ebelge.gib.gov.tr, 09.02.2020).

DÜZENLEYEN GÜNEŞLER SÜT ÜRÜNLERİ GÜNEŞ CADDESİ BAYIR SOKAK No: 034250 / İSTANBUL Web Sitesi: www.beta.com.tr E-Posta: beta@beta.com.tr Vergi Dairesi: SİSİ VKN: 3810016849 MERSİS NO: 222222222		 e-Müstahsil Makbuzu																	
MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ MEHMET KAYA PEHLİVAN KÖY NO:5 No: Kapı No: PEHLİVANKÖY/ KIRKLARELİ Web Sitesi: E-Posta: mehmetkaya@hotmail.com Tel: 0288 615 15 14 TCN: 4444477778				<table border="1"><tr><td>Çözümleme No:</td><td>TR1.2.1</td></tr><tr><td>Senaryo:</td><td>EARSIVNCEGE</td></tr><tr><td>Belge No:</td><td>9452019000000001</td></tr><tr><td>Belge Tarihi:</td><td>27-12-2019</td></tr><tr><td>Belge Zamanı:</td><td>13:37:00</td></tr></table>		Çözümleme No:	TR1.2.1	Senaryo:	EARSIVNCEGE	Belge No:	9452019000000001	Belge Tarihi:	27-12-2019	Belge Zamanı:	13:37:00				
Çözümleme No:	TR1.2.1																		
Senaryo:	EARSIVNCEGE																		
Belge No:	9452019000000001																		
Belge Tarihi:	27-12-2019																		
Belge Zamanı:	13:37:00																		
ETTN: CCFDCE6-79FE-4221-001E-02181DD01511F																			
Sıra No	Adı	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı															
1	SİĞ SÜT	300 lt	3 TL	400,00 TL															
				<table border="1"><tr><td>Mal Hizmet Toplam Tutarı</td><td>400,00 TL</td></tr><tr><td>KDV(%0.00)</td><td>0,00 TL</td></tr><tr><td>Borsa Teslim Ücreti(%0.10)</td><td>0,40 TL</td></tr><tr><td>G.V.Stopaj(%1.00)</td><td>4,00 TL</td></tr><tr><td>SGK Prim Kesintisi(%2.00)</td><td>8,00 TL</td></tr><tr><td>Vergiler Dahil Toplam Tutar</td><td>400,00 TL</td></tr><tr><td>Ödenecek Tutar</td><td>387,60 TL</td></tr></table>		Mal Hizmet Toplam Tutarı	400,00 TL	KDV(%0.00)	0,00 TL	Borsa Teslim Ücreti(%0.10)	0,40 TL	G.V.Stopaj(%1.00)	4,00 TL	SGK Prim Kesintisi(%2.00)	8,00 TL	Vergiler Dahil Toplam Tutar	400,00 TL	Ödenecek Tutar	387,60 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı	400,00 TL																		
KDV(%0.00)	0,00 TL																		
Borsa Teslim Ücreti(%0.10)	0,40 TL																		
G.V.Stopaj(%1.00)	4,00 TL																		
SGK Prim Kesintisi(%2.00)	8,00 TL																		
Vergiler Dahil Toplam Tutar	400,00 TL																		
Ödenecek Tutar	387,60 TL																		
Malı Satan Ad Soyad TCN İmza			Teslim Alan Ad Soyad TCN İmza																
Teslim Tarihi: 27-12-2019 Not: VADE TARİHİ: 27/12/2019 Not: VALİHİZ ÜÇYÜZSEKSENVEÇERİ TL ALTIŞIKIR. Not: ESKİ BAKİYE : - 775,20 Not: FATURA TOP : 387,60 Not: YENİ BAKİYE : - 387,60																			

Şekil 13: e-Müstahsil Makbuzu Örneği

Kaynak: (https://web.eta.com.tr, 12.02.2020)

2.1.12.4. E-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 509 Sıra No.lu Genel Tebliği ile birlikte elektronik serbest meslek makbuzu (e-SMM) internet ortamı üzerinde düzenlenmesi, karşı tarafın isteği üzerine kâğıt ortam ya da internet ortamı üzerinden gönderilmesi, bilgisayar ortamında muhafazası ve gerektiğinde ibraz edilebilmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamı üzerinden iletilmesi ya da raporlanması ile ilgili usul ve esaslar tekrardan düzenlenmiştir. E-Serbest Meslek Makbuzu sistemine geçiş süreci ile ilgili olarak serbest meslek mensuplarından;

“01.02.2020 tarihinden itibaren faaliyetine devam edenler 01.06.2020 tarihine, 01.02.2020 tarihi itibarıyla faaliyete başlayacak olanlar ise işe başlayacakları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar e-Serbest Meslek Makbuzu sistemine geçmeleri ve bu tarihlerden sonra e-Serbest Meslek Makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir.”
(<https://ebelge.gib.gov.tr>, 14.02.2020).

DÜZENLEYEN
FAVERA HUKUK BÜROSU
Ferit Selim Papa Cad. No 49 / 6
AVCILAR / İSTANBUL / TÜRKİYE
Tel : 02124168416 | Fax :
Mail : ebru@favera.com.tr
Web site :
Vergi Dairesi : Kocasinan
VKN : 1234567899

**e-Serbest Meslek Makbuzu**



ALICI BİLGİLERİ
FAVERA YAZILIM VE BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ LTD. ŞTİ.
Ferit Selim Papa Cad. No 49 / 6
BAĞÇELİEVLER / İSTANBUL / TÜRKİYE
Tel : 02124168416 | Fax : 02124168416
Mail : [bilgi@favera.com.tr](mailto: bilgi@favera.com.tr)
Web site :
Vergi Dairesi : Kocasinan
VKN : 1536324521
ETTN: 1eed9a6e-0369-4645-b4dc-f34f8540fcd6



Belge No	SMM2018000000017
Düzenlenme Tarihi	31-12-2018
Düzenlenme Zamanı	10:28:00

Sıra No	Ücretin Ne İçin Alındığı	Brüt Ücret	G.V. Stopaj Oranı (%)	Net Ücret	KDV Oranı (%)	KDV Tevkifat Oranı (%)	Net Tahsilat
0	Aylık Hukuki Danışmanlık Bedeli	5.000,0 TL	20.0	4.000,0 TL	18.0	0.0	4.900,00 TL

ÖRNEK E-MAKBUZ

Brüt Ücret	5.000,00 TL
G.V. Stopaj Tutarı	1.000,00 TL
Net Ücret Tutarı	4.000,00 TL
KDV Tutarı	900,00 TL
KDV Tevkifat Tutarı	0,00 TL
Tahsil Edilen KDV Tutarı	900,00 TL
Toplam Tahsilat	4.900,00 TL

Not : DÖRT BİN DOKUZYÜZ TÜRK LİRASI SIFIR KURUŞ

Banka Adı	TL Hesap İban	EUR Hesap İban	USD Hesap İban
XYZ BANKASI AŞ.	TR 00 0000 0000 0000 0000 00	TR 00 0000 0000 0000 0000 00	TR 00 0000 0000 0000 0000 00

PDF

YAZDIR

MAIL GÖNDER

KAPAT

Şekil 14: e-Serbest Meslek Makbuzu Örneği

Kaynak: (<http://www.favera.com.tr>, 16.02.2020)

BÖLÜM 3: ARAŞTIRMA

3.1. Literatür Taraması

E-fatura; bilişim sektöründe yaşanan teknolojik gelişmeler doğrultusunda gelişmiş ülkelerde 2000’li yıllarda uygulanmaya başlanırken, ülkemizde ise 2008 yılında uygulanmaya başlanmıştır. E-fatura ile ilgili yapılmış olan akademik çalışmalar incelenerek, bu inceleme sonucunda elde edilen bulgular aşağıda yer almaktadır.

Penttinen ve diğerleri (2009) e-fatura uygulamalarında alıcı ve satıcıların sisteme uyumunu belirlemek amacıyla İsveç’te bir şirketi baz alarak araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda elektronik fatura uygulamasını kullanan şirketin uygulama ile birlikte satışlarının ve alıcılarına ulaşımının önemli derecede kolaylaştığını belirtmişlerdir. Bunun yanında, e-fatura sistemi ile satıcı ve müşteri arasındaki ilişkilerin güçlendiği tespit edilmiştir.

Çınar ve Güney (2012) mali müşavirlerin e-uygulama kapsamında yaşadıkları sorunları tespit etmek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Erzurum ilinde 105 mali müşavir ile gerçekleştirilen bu çalışmada meslek mensupları, altyapı yetersizliğinden dolayı yaşanan aksaklıkları bir sorun olarak görmüşlerdir. Bu sorunun merkez tarafından önemsenmemesi de daha büyük bir sorun olarak görülmektedir. Ayrıca mevzuatta sürekli yapılan değişikliklerin anlaşılamamasının yanı sıra bu değişikliklerin sisteme zamanında geçirilmemesinin de mali müşavirleri zora soktuğunu tespit etmişlerdir.

Öz ve Bozdoğan (2012) Türkiye’de e-uygulamaları mevzuat açısından incelemişlerdir. İncelemenin amacı, mevzuatta yer alan e-uygulamalar ile ilgili eksiklikleri belirleyerek bunlara çözüm önerileri sunmaktır. Sonuç olarak mevzuat altyapısının yeterli düzeyde olmadığını tespit etmişlerdir. Bunun yanı sıra e-uygulama sürecine tüm mükelleflerin dahil edilmesinin önemli ölçüde yararlı olabileceğini ifade etmişlerdir.

Doğan (2013) yaptığı çalışmada, genel anlamda e-fatura, e-arşiv ve e-defter gibi uygulamalardan ve elektronik fatura uygulamasının mükelleflere önemli avantajlar sunduğundan bahsetmiştir. Bu uygulamanın işletmelere muhasebe ile ilgili işlemlerde önemli katkılarda bulunacağını belirtmiştir.

Ortega ve Martinez (2013) elektronik fatura uygulamasının başarı düzeyinin belirlenmesi amacıyla İspanya’da elektronik fatura uygulamasını kullanan 100 işletmeyle bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmaya göre, uygulamanın kayıt dışı işlemleri engellemesinin yanında işlem sırasında oluşacak hataları da en aza indireceğini vurgulamışlardır. Bu şekilde uygulamanın ne derecede güvenli olduğu belirtilmiştir.

Tektüfekçi (2013) yaptığı çalışmada, e-uygulamalarda meydana gelen gelişmelerin muhasebe mesleği üzerine etkilerini incelemiştir. Bununla birlikte; muhasebe sistemiyle uyumlu olacağı öngörülen e-uygulamaların bütünlük sistemlerle olan ilişkisini araştırmıştır. Elektronik ortamda hazırlanan e-fatura, e-arşiv fatura ve diğer e-uygulamaların yaygınlaşmasıyla matbaa, arşivleme, iş gücü, kırtasiye giderleri ve zaman gibi faktörlerden tasarruf sağlanacağı sonucuna ulaşmıştır.

Yanık ve Karadağ (2013) yaptıkları çalışmada, e-fatura düzenlenirken Türkiye Muhasebe Standartları’nın dikkate alınmadığı takdirde uyum süreci açısından bu standartlara bir katkı sağlamayacağını beyan etmişlerdir. Tüm sektörlerin elektronik fatura sistemine geçmesini ve bahse konu uygulamanın aktif olarak kullanılmasının işletmelere birçok katkısının olacağını ifade etmişlerdir.

Doğan ve Tercan (2014) çalışmalarında e-uygulama sistemlerinin getireceği değişikliklerden bahsetmişlerdir. Bu bağlamda elektronik fatura ve elektronik defter gibi uygulamaların en önemli avantajlarından birinin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına geçiş sürecinde uyumun daha kolay olacağını öngörmüşlerdir.

Güney (2014) yaptığı çalışmada, e-ortamda gerçekleşen muhasebe işlemlerinin önemine değinmiştir. Ayrıca muhasebede gün geçtikçe yerini alan e-uygulamalara hızlıca uyum sağlanabilmesi amacıyla gerekli eğitimlerin verilmesinin öneminden bahsetmiştir. Böylelikle muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalarla ilgili gerekli eğitimler alması konusuna dikkat çekmiştir.

Bayar ve Ülkar (2015) elektronik fatura uygulamaları ile ilgili yaptıkları çalışmada, bu uygulamaların mükelleflerin muhasebesel işlemlerine önemli ölçüde katkı sağlayacağını belirtmişlerdir. Ayrıca muhasebe ile ilgili işlemlerin daha detaylı olarak hazırlanıp sunulmasına olanak sağladığı sonucuna ulaşmışlardır.

Marinagi ve diğerkleri (2015) Yunanistan’da e-fatura kullanımının incelenmesi ve bu uygulamanın kullanımını engelleyen unsurları belirlemek amacıyla 42 firma ile anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Analiz sonucuna göre, e-fatura uygulamasının düşük bir oranda kullanılmasına karşın benimsenmesinin umut vadettiğı belirlenmiştir. Ayrıca devletin bu uygulamayı desteklememesinin yanı sıra bu konu hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olunmaması da önemli bir sorun olarak görölmüştür.

Azak ve Bizimyer (2016) yapmış oldukları çalışmada, e-fatura uygulamasıyla ilgili yasal dayanaklardan bahsetmişlerdir. Ayrıca elektronik fatura kullanımının, mükelleflere kağıt, mürekkep, kargo, posta, arşivleme gibi maliyet avantajları sağladığını, mutabakatların ve tahsilatların daha hızlı yapılacağını ve faturalaşıma sürecinin kısılacacağını belirtmişlerdir.

Gökçen ve Özdemir (2016) yaptıkları araştırmada, teknolojiye meydana gelen gelişmelerle muhasebe dünyasına yeni giren uygulamalardan e-fatura ve e-defter uygulamasını incelemişlerdir. İnceleme sonucunda e-faturanın işletmelere sağladığı erişim kolaylığı, arşivleme işlemi ve maliyet gibi avantajlarından bahsetmişlerdir. Yaşanan altyapı sorunları, kanuni zorunluluk ve güvenlik gibi sebepleri de dezavantaj olarak görmüşlerdir. Devlet tarafından bakıldığında vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesini ve kolaylıkla denetimlerin yapılmasını bir avantaj olarak görmektedirler. Ayrıca bu uygulamalarla birlikte kâğıt kullanımının azalacağından çevreye de katkı sağlayacağını belirtmişlerdir.

Özdemir (2016) çalışmasında e-fatura ve e-defter uygulamalarından bahsetmiştir. İstanbul ilinde e-defter ve e-fatura kullanan işletmelerin bu uygulamalardan memnuniyet derecelerini belirlemek üzere anket çalışması gerçekleştirmiştir. Anket sonucuna göre e-fatura uygulamalarının işletmelere bazı avantajları ve dezavantajları vardır. E-uygulamalar ile birlikte işletmeler için erişim kolaylığı ve depolama-arşivleme maliyetlerinde azalma gibi avantajlar söz konusu iken devlet açısından da vergi kayıp ve kaçaklarının engellenebilmesi ve denetimin kolaylaşması gibi avantajları olduğu söylenebilir. Bunun aksine altyapı eksikliği ve güvenlik gibi konularda ise dezavantaj oluşturmaktadır.

Poel ve diğerleri (2016) Belçika’da elektronik fatura kullanan 1560 işletme ile bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmada elde edilen bulgular neticesinde, e-fatura mükellefi olan şirketlerde baskıdan doğan maliyetlerin azaldığı, zaman konusunda önemli ölçüde tasarruf sağlandığı ve böylelikle işlemlerin daha da hızlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yürekli ve diğerleri (2016) yaptıkları çalışmada, e-fatura uygulaması ile ilgili düzenlemeleri değerlendirerek, uygulama ile ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarına açık uçlu soru sormuşlardır. Elde edilen verilere göre e-fatura uygulamalarına meslek mensupları tarafından olumlu bakıldığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca meslek mensupları uygulama ile birlikte denetimlerin daha şeffaf olacağını ve uygulamanın muhasebe belgelerinin istenilen zamanda ulaşmaması gibi sorunlara çözüm niteliği taşıdığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte mükelleflere e-fatura ile ilgili Sanayi ve Ticaret Odaları tarafından gerekli eğitimlerin verilmesi konusunda görüş birliğine varmışlardır.

Aydın (2017) e-fatura ve e-defter uygulamalarını kullanan işletmelerin hangi sebeplerden dolayı bu uygulamayı kullanmaya başladıklarını ve şirketlerin demografik özelliklerini tespit etmek amacıyla anket çalışması gerçekleştirmiştir. 685 işletmeye mail yoluyla gönderilen anketi 280 işletme hatasız bir şekilde tamamlamıştır. Anket sonucunda işletmelerin e-uygulama sistemine geçmesinin temel nedeninin GİB’ in getirdiği zorunluluk olduğu belirtilmiştir. Ayrıca e-fatura uygulamasında özel entegratör yönteminin, işletmeler arasında en fazla kullanılan yöntem olduğunu tespit etmiştir.

Bayraktar ve Yıldırım (2017) muhasebe meslek mensuplarının kullanmış oldukları e-belge uygulamalarını ne derecede kabullendiklerini belirlemek amacıyla Karabük ilinde faaliyet gösteren 122 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Analiz sonucuna göre; sistemin kabullenme oranının orta düzeyde olduğu görülmüştür. Kendi istekleri doğrultusunda elektronik uygulama sistemine geçmek isteyen mükelleflere teşvik verilmesini ve kurulum maliyetlerinin indirilmesi gerektiğini tespit etmişlerdir.

Demirdöven (2017) e-uygulamaları kullanan işletmelerin bu uygulamalar hakkındaki görüş ve düşüncelerini belirlemek amacıyla 124 işletme üzerinde anket çalışması gerçekleştirmiştir. Anketten elde edilen bulgulara göre e-uygulamalar işletmelere erişim

kolaylığı getirdiği gibi, depolama-arşivleme maliyetlerinde de avantaj sağlamaktadır. Altyapı eksikliği ve güvenlik sorunu ise işletmeler açısından dezavantaj olarak görülmektedir. Genel olarak bakıldığında ise elektronik fatura ve elektronik defter kullanıcılarının bu uygulamalardan memnun olduğu sonucuna varılmıştır.

Gönen ve Solak (2017) e-uygulamalara ilişkin olarak hizmet maliyeti ve iş yükü gibi konularda muhasebe meslek mensuplarının bu konuya bakışlarını belirlemek amacıyla İzmir ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik bir araştırma yapmışlardır. E-uygulamalar kapsamında sistemsel sorunların devam ettiği belirtilmiştir. Ayrıca e-uygulamaların mükelleflerin maliyetlerini artırmasına rağmen mükelleflerin bu uygulamalardan kaynaklanan ilave maliyeti, meslek mensuplarına ödemekten kaçındığı sonucuna varmışlardır.

Elçin ve diğerleri (2018) e-dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunları tespit etmek amacıyla bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. E-uygulamaları faal bir şekilde kullanan 389 mali müşavir ile anket çalışması yapmışlardır. Araştırma neticesinde elde edilen bulgulara göre e-uygulamaların mali müşavirlerin iş yükünü artıracaklarını, sistemsel eksikliklerle karşılaşıldığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte e-dönüşüm sürecinde yaşanan altyapı yetersizliği ve kalifiye eleman eksikliğini önemli bir sorun olarak tespit etmişlerdir.

Demirkaya (2019) çalışmasında, e-fatura uygulamasından ve kullanıcı sayılarından bahsetmiştir. Bununla birlikte e-uygulamaya geçiş sürecinde yaşanan sorunların tespitini amaçlamıştır. Elektronik fatura uygulaması kullanımının yıllar itibarıyla arttığı ve yasal düzenlemelerin mükelleflerin e-fatura sistemine uyum sürecini etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

İnan (2019) elektronik fatura uygulamasını SWOT-AHP bütünleşik sistemleriyle ele alarak, bu sistemler sonucunda uygulamanın daha etkili olması konusunda gerekli stratejinin belirlenmesi amacıyla bir çalışma gerçekleştirmiştir. İnan'a göre yasal olarak zorunlu olmayan fakat elektronik fatura sistemi kullanım şartlarına haiz mükelleflerin halen kâğıt fatura kullanması bu uygulama için tehdit niteliğindedir. Sonuç olarak elektronik fatura sistemine geçiş süresinin azaltılmasının yanı sıra sisteme geçme mecburiyetinin kademeli bir şekilde artırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Karasioğlu ve Garip (2019) muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara geçiş aşamasında karşılaştıkları sorunları tespit etmek ve bu sorunlara karşı çözüm önerileri sunmak amacıyla anket çalışması yapmışlardır. Karaman ilindeki 138 mali müşavirin katılımıyla gerçekleşen çalışmaya göre nitelikli elemen eksikliği en fazla karşılaşılan sorun olarak görülmüştür. E-uygulamalar için verilen seminer ve eğitimlerin yalnızca mali müşavirlere değil aynı zamanda uygulamayı kullanan mükelleflere de verilmesinin yararlı olabileceğini beyan etmişlerdir.

Kefe ve Kanarığ (2019) elektronik fatura sisteminin hangi sebeple kullanılmaya başlandığını, gelişimini ve firmaların bu sistemi kullanırken hangi yolları izledikleri üzerine bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucuna göre, elektronik fatura kullanıcısı olan mükellefler yapacakları işlemleri daha hızlı ve kolay bir şekilde yapmalarının yanı sıra birçok yönden tasarruf sağlayabileceklerdir. Ayrıca işletmeler, elektronik fatura sayesinde depo-arşiv maliyetlerinin azalması, denetimin daha hızlı ve kolay olması ve kağıt giderlerinin azalması gibi avantajlara sahip olacaktır.

Kılıç (2019) e-fatura uygulamasına işletmelerin zamanla farklılık gösteren yaklaşımlarını belirlemek amacıyla 112 işletme üzerinde anket çalışması gerçekleştirmiştir. Anket sonuçlarına göre işletmeler e-fatura sistemini yasal zorunluluk olmaktan ziyade kendi işlerini hızlandıran ve kolaylaştıran bir uygulama olarak görmüşlerdir. Ayrıca katılımcılar e-uygulamaların kargo masraflarını ortadan kaldırması, çevre dostu olması ve zamandan tasarruf sağlaması gibi avantajlarına değinmişlerdir. Fakat işletmelerin elektronik fatura sisteminin ticari ve kişisel bilgileri ifşa ettiğine dair algısı devam etmektedir.

Şahin (2019), e-uygulamaların kullanım şekilleriyle ilgili bilgi elde etmek amacıyla Türkiye'nin çeşitli illerinde faaliyet gösteren 29 işletmeyle anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucuna göre e-faturaların zaman ve maliyet açısından tasarruf sağlaması, erişim kolaylığı, çevreyi koruması ve arşivleme gibi avantajlarının olduğu ifade edilmiştir. Buna karşın katılımcıların uygulamada güvenlik açığı olduğunu düşünmeleri dezavantaj olarak görülmektedir.

Bozkurt (2020) muhasebe meslek mensuplarının e-fatura ve e-defter sistemine yönelik tutum ve davranışlarını belirlemek amacıyla Yozgat ilindeki 54 muhasebe meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucuna göre, elektronik

fatura düzenlemede en fazla tercih edilen yöntemin GİB portal yöntemi olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları e-uygulamalar ile birlikte vergi denetimlerinin daha hızlı ve daha kolay bir şekilde olacağını ve vergi kayıp ve kaçaklarında azalma olacağını belirtmişlerdir. Ayrıca ankete katılanlar e-uygulamalar ile birlikte daha çok işin daha az süre yapılabileceğinden zamandan tasarruf edilebileceğini ifade etmişlerdir.

Literatür taramasına genel olarak bakıldığında e-fatura uygulamalarının hem kullanıcılar için hem de mali müşavirler için (maliyet ve zamandan tasarruf, arşivleme, erişim kolaylığı vb.) gibi birçok avantajı olduğu, devlet açısından ise denetimin daha hızlı ve daha kolay bir şekilde yapılmasına imkân sağladığı, kâğıt kullanımının azalacağından çevreye de önemli katkısının bulunduğu sonucuna ulaşılabılır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Gelişen teknoloji ve yeniliklerle beraber ticari hayatta hızlıca yer alan e-fatura uygulamasında mali müşavirlerin karşılaştıkları sorunları tespit etmek ve uygulamaya bakışlarını belirlemektir. Yaşanan gelişmelerle birlikte ortaya çıkan e-uygulamaların kullanıcıları arasında mali müşavirlerin payı oldukça yüksektir. Bu doğrultuda bu araştırmanın amacı, e-fatura uygulamaları ile yaşanan problemleri irdeleyerek ortaya çıkarmaktır. Mali müşavirler açısından uygulama ile ilgili yaşanan sorunları belirlemek ve değerlendirmek araştırmayı önemli kılmaktadır.

Bu doğrultuda hazırlanan araştırma soruları aşağıdaki şekildedir.

1. E-faturanın mali müşavirler açısından avantajları ve dezavantajları var mı?
2. E-fatura uygulamasında mükelleflere verilen eğitimler yeterli midir?
3. E-fatura uygulaması ile birlikte vergi kayıp ve kaçakları önlenbilir mi?
4. E-fatura uygulamasında gerekli altyapı hazırlanmış mıdır?
5. E-fatura sistemine geçme zorunluluğunda limitler düşürülmeli midir?
6. Özel entegratörlerin sunduğu kontör fiyatları pahalı mıdır?
7. Faturada yer alan kişisel ve ticari bilgileri özel entegratörlerin bilmesi gizlilik ve güvenlik kaybına yol açar mı?

Çalışmanın birinci bölümünde; Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik mesleğinin tanımı yapılarak muhasebe mesleği ile ilgili temel kavramlara yer verilmiştir. Ticari hayatta önemli bir yere sahip olan fatura ve fatura çeşitlerinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bilişim teknolojilerindeki gelişmeler doğrultusunda muhasebe sektöründe hızlı bir şekilde yaygınlaşan e-faturanın uygulama esasları, kullanma yöntemleri, yasal dayanakları, başvuru aşamaları, avantajları, dezavantajları, e-faturanın muhafazası ve gerekli görüldüğünde ibraz edilmesi ile diğer e-belge uygulamalarından e-serbest meslek makbuzu, e-irsaliye, e-müstahsil makbuzu ve e-arşiv uygulamalarından bahsedilmiştir.

Üçüncü ve son bölüm olan bu bölümde ise, Sakarya ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere anket çalışması uygulanmış ve görüşleri belirlenerek e-faturaya karşı tutumları ve bakış açıları değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Modeli

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, e-fatura ile ilgili düşüncelerini ve e-faturaya uygulamasında karşılaştıkları sorunları tespit etmek için çalışma yapılması gerekmektedir. Bu sebeple Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan mali müşavirler ile anket çalışması yapılmıştır. Soruların en iyi şekilde anlaşılabilir olmasına özen gösterilmiş ayrıca cevap şıklarının herhangi bir yönlendirmeye mahal vermemesine önem verilmiştir.

3.4. Araştırmanın Evreni ve Örnek Kütlesi

31.12.2019 tarihi itibarıyla Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı Bağımlı erkek SMMM sayısı 265, Bağımlı kadın SMMM sayısı 135, Bağımsız erkek SMMM sayısı 378, Bağımsız kadın SMMM sayısı ise 67 olmak üzere toplamda 845'tir. Araştırmanın evrenini Sakarya'da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği mensubu olan kişiler (toplamda 845 kişi) oluşturmaktadır. Belirtilen evren büyüklüğüne göre 0.05 anlamlılık düzeyinde kabul edilebilir örneklem sayısı en az 264 olarak belirlenmiştir (Sekaran, 1992: 253).

Çalışmada olasılığa dayalı olmayan örneklem yöntemlerinden "Kolayda Örneklem" yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada ankete katılmak isteyen tüm mali müşavirler kabul edilmiştir. Anket çalışmasının alanı, Sakarya ilinde faaliyet gösteren tüm serbest muhasebeci mali müşavirlerdir. Anketler Covid-19 pandemisi sebebiyle online olarak gerçekleştirilmiş olup 280 kişi geri dönüş yapmıştır.

3.5. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi

Anket formları değerlendirilebilir nitelikte olup analizi için Sosyal Statistical Packagefor Social Science- SPSS 25.0for Windows kullanılmıştır. Ayrıca anketler Excel programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve yorumlanmıştır.

3.6. Anket

Anket çalışmasının güvenirlik analizi Cronbach Alfa Katsayısı ile analiz edilmiştir. Bu analiz sonucuna göre katsayının 0,97 olduğu saptanmıştır. Bu katsayının 0 ile 1 arasında olması gerekmektedir. Cronbach Alfa Katsayısı 1' e yaklaştıkça anketin güvenirliliği artarken 0'a yaklaştıkça güvenirlik azalmaktadır. Bu sonuçla çalışmanın yüksek güvenirlikte olduğunu görülmektedir.

Tablo 1: Cronbach's Alfa Katsayısı Analizi

Cronbach's Alpha	Değişken Sayısı
0,97	25

3.6.1. Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu

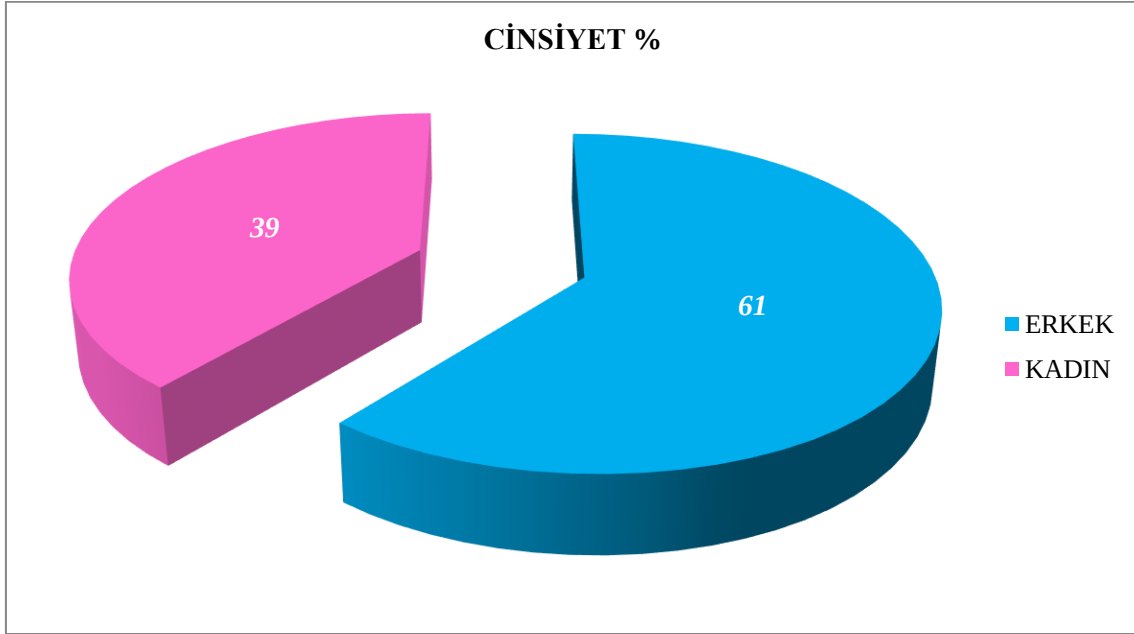
Bu bölümümüzde örneklem grubumuzda yer alan mali müşavirlere yöneltilen likert ölçekli sorulara hangi seviyede katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Sorulara verilecek cevapların değerlendirilmesinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Sorulardaki katılım ve sayısal değerler ilk 25 soru için şöyledir: (5) Tamamen Katılıyorum, (4) Kısmen Katılıyorum, (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, (2) Kısmen Katılmıyorum, (1) Kesinlikle Katılmıyorum. Diğer sorular demografik özellikler başlığı ile aşağıda incelenmiştir.

3.6.2. Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Sosyo-Demografik Özellikleri

Tablo 2: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Cinsiyet Durumu

Cinsiyet	Sayı	Yüzde
Erkek	172	61
Kadın	108	39

Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Cinsiyet durumuna bakıldığında erkek mali müşavirlerin yüzdesi 61 iken kadın mali müşavirlerin yüzdesi ise 39 olarak görülmektedir.



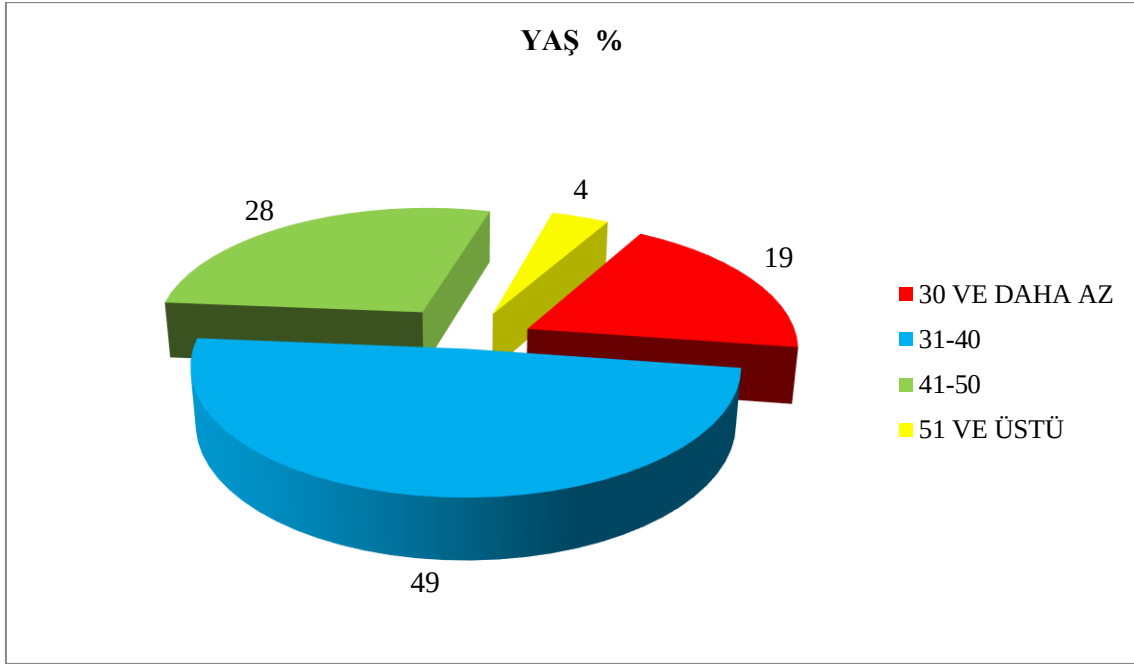
Şekil 15: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Cinsiyet Durumu

Tablo 3: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Yaş Durumu

Yaş	Sayı	Yüzde
30 ve daha az	52	19
31-40	136	49
41-50	80	28
51 ve üstü	12	4

Bir kimsenin mali müşavir olması için gerekli şartları taşıdığı takdirde en erken 25-26 yaşlarında mali müşavir olabileceğinden, yaş aralığı belirlenirken 30 ve daha az seçeneği tercih edilmiştir.

Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Yaş durumuna bakıldığında yaşı 30 ve altında olan mali müşavirlerin yüzdesi 19, yaşı 31 ve 40 aralığında olanların yüzdesi 49, 41 ve 50 arasında olanların yüzdesi 28, 51 ve üstü olan mali müşavirlerin yüzdesi ise 4 olarak görülmektedir.



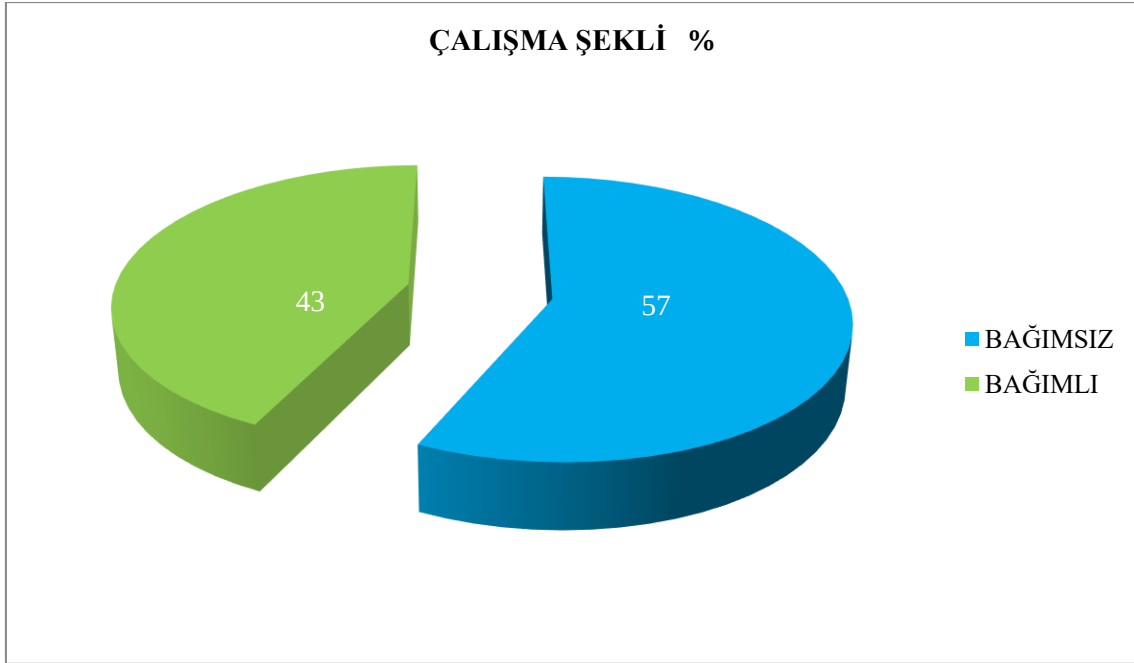
Şekil 16: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Yaş Durumu

Tablo 4: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Çalışma Şekilleri

Çalışma Şekli	Sayı	Yüzde
Bağımsız	160	57
Bağımlı	120	43

Mali müşavirler çalışma şekline göre ikiye ayrılır. Bir iş yeri açarak kendi namına ve hesabına defter tutan mali müşavirlere bağımsız mali müşavir, bir işverenin yanında işverene bağlı olarak çalışan mali müşavirlere bağımlı mali müşavir denilmektedir.

Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Çalışma Şekillerine bakıldığında bağımsız çalışan mali müşavirlerin yüzdesi 57 iken bağımlı çalışan mali müşavirlerin yüzdesi ise 43 olarak görülmektedir.

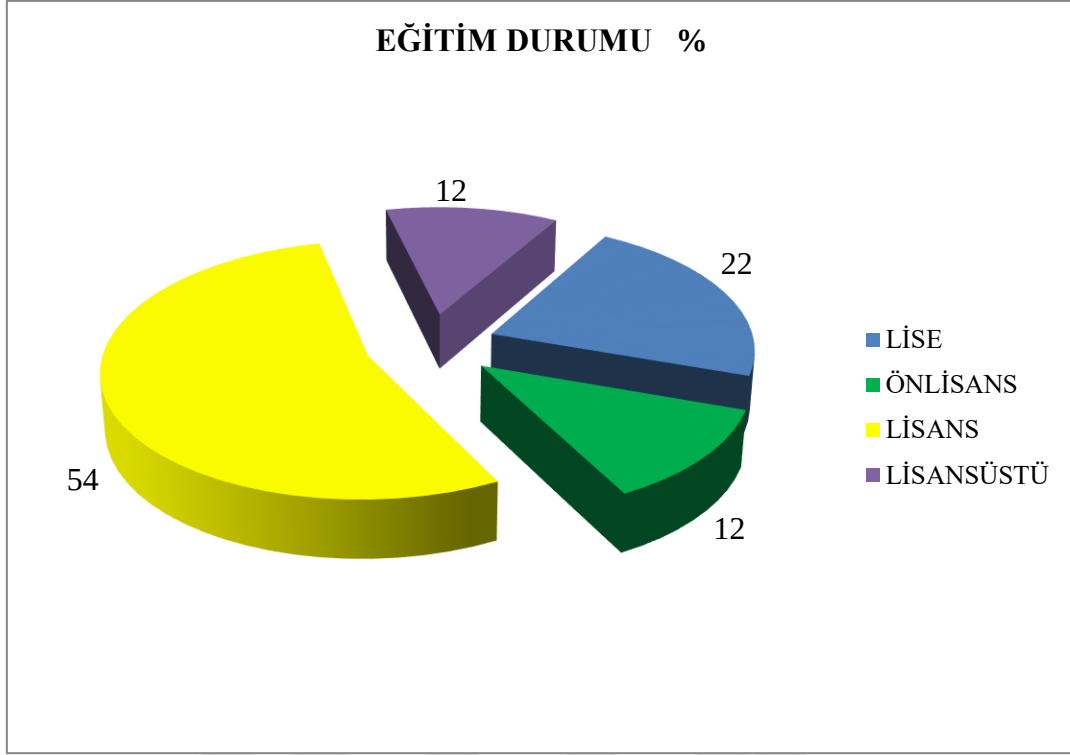


Şekil 17: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Çalışma Şekilleri

Tablo 5: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Eğitim Durumları

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
Lise	61	22
Ön lisans	34	12
Lisans	153	54
Lisansüstü	32	12

Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Eğitim durumuna bakıldığında lise mezunu olan mali müşavirlerin yüzdesi 22, ön lisans mezunu olan mali müşavirlerin yüzdesi 12, lisans mezunu olan mali müşavirlerin yüzdesi 54, lisansüstünden mezun olan mali müşavirlerin yüzdesi ise 12 olarak görülmektedir.

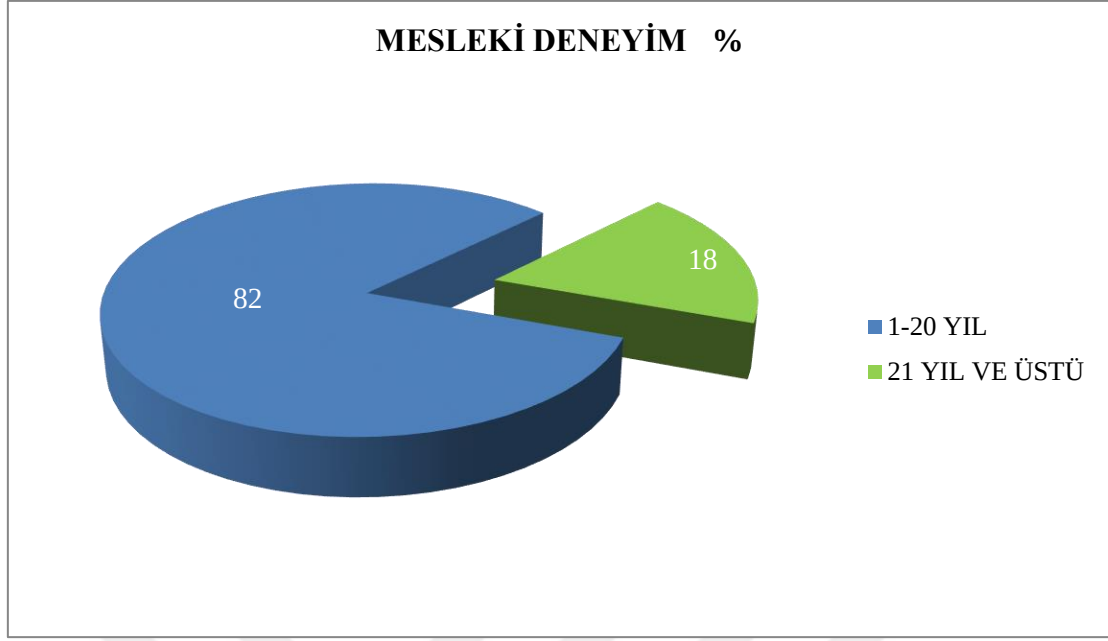


Şekil 18: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Eğitim Durumları

Tablo 6: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Mesleki Deneyimleri

Mesleki Deneyim	Sayı	Yüzde
1-20 yıl	231	82
21 yıl ve üstü	49	18

Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Mesleki Deneyimlerine bakıldığında 1 ve 20 yıl arasında deneyimi olan mali müşavirlerin yüzdesi 82 iken 21 yıl ve üstü deneyimi olan mali müşavirlerin yüzdesi ise 18 olarak görülmektedir.



Şekil 19: Ankete Katılan Mali Müşavirlerin Mesleki Deneyimleri

3.6.3. Anket Soruları

Ankete katılan mali müşavirlerin e-fatura ile ilgili verdikleri cevaplar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: E-Faturanın Genel Anlamda Olumlu Yönlerine İlişkin Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
E-Faturanın Genel Anlamda Olumlu Yönlerine İlişkin Verilen Cevaplar	%	%	%	%	%
Elektronik faturaların mükelleflerin kâğıt ve mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerini azaltacağını düşünüyorum.	9	7	11	32	41
Matbu faturalar, kargo ile gönderilirken, elektronik faturalar e-posta yolu ile gönderileceğinden kargo masrafı ortadan kalkacaktır.	4	6	7	20	63
E-faturalar, elektronik ortamda klavye ile hazırlandığı için yazma usulüne kıyasla daha hızlı hazırlanabilir.	3	4	7	24	62
Muhasebe elemanının faturayı işlerken yazının niteliğine ve içeriğine dikkat etmesine gerek kalmaz.	10	12	11	32	35
Faturalar çabuk hazırlandığı için diğer işlemler de hızlanır ve fatura müşteriye daha çabuk ulaşır.	3	4	8	25	60
Veriler bilgisayar ortamında saklandığı için rafları ve faturaları karıştırmaya gerek kalmadan, hızlıca istenen faturalara ulaşılır.	5	4	6	20	65
Devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgileri programlarda bulunacağından, bu veriler kolaylıkla yeni faturaya aktarılabilir.	3	4	8	19	66
Düzenlenen faturalar dijital olarak saklanır ve iş yerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalığın önüne geçilir.	6	6	8	21	59
E-faturanın olumlu yönlerinden biri çevre dostu olmasıdır.	7	4	7	31	50
E-fatura ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğini düşünüyorum.	5	8	9	29	49
E-faturalar muhasebe sistemi ile entegre edilebilir olacağından çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebilir.	4	6	6	30	54
E-Fatura ile birlikte naylon fatura kullanım riski azalacaktır.	6	6	8	26	54

Katılımcıların %73'ü e-fatura ile birlikte, mükelleflerin kâğıt ve mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerinin azalacağını beyan etmiştir. Mali müşavirlerin büyük bir kısmı %83 gibi oranla, yeni sistemde e-faturaların elektronik posta yoluyla gönderileceğinden dolayı matbu faturalardaki gibi kargo ücreti ödemeye gerek kalmayacağı konusunda fikir birliğine varmışlardır. Ayrıca katılımcılar e-faturaların elektronik ortam üzerinde klavye ile hazırlanacağından dolayı yazma usulüne göre daha çabuk hazırlanacağını %86 gibi bir oranla desteklemişlerdir. Tabloda da görüldüğü gibi fatura işlenirken yazının niteliğine ve içeriğine dikkat edilmemesi konusunda fikir ayrılıklarının yaşandığı görülmüştür. Katılımcıların %11'i bu konuda kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir.

Anket katılımcılarının %85'i e-fatura sistemine geçilmesi ile birlikte internet ortamında hazırlanacak olan faturaların eskiye göre daha hızlı hazırlandığı için diğer işlemlerinde hızlanacağını ve faturanın müşteriye daha çabuk ulaşacağını beyan etmektedirler. Böylelikle e-fatura ile birlikte, internet ortamında hazırlanan faturaların müşteriye daha hızlı bir şekilde ulaşacağı sonucuna varılmıştır. Verilerin bilgisayar ortamında saklanmasıyla birlikte istenen faturalara anında ulaşılabileceğini düşünen katılımcılar %85'lik orana sahiptir. Bu düşünceye karşı olanlar ise %9 ile oldukça geride kalmıştır. Tablodaki analize göre mali müşavirlerin %85'lik kısmı, e-fatura sisteminde müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgilerinin programlarda kayıtlı bulunacağından dolayı, bu verilerin istenildiği takdirde kolayca yeni faturaya aktarılması konusunda fikir birliğine varmışlardır. Buna karşılık olarak %7'lik kısmı ise bu soruya katılmadıklarını beyan etmiştir.

Anket katılımcıları, düzenlenen faturaların dijital ortam üzerinde saklanacağından dolayı iş yerlerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalıkların önüne geçileceğini savunmuştur. %80 gibi ciddi bir oran ile bunu anket üzerinde belirtmişlerdir. Ankete katılan mali müşavirlerin büyük bir kısmı e-faturayı çevre dostu olarak görmektedir. Bu düşünceyi destekleyen mali müşavirlerin oranı %81 gibi ciddi bir oranı teşkil etmektedir. E-fatura sistemine geçilmesi ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğini düşünen katılımcıların oranı %78 iken bu durumun aksini düşünenlerin oranı ise %13'tür. Tabloda görüldüğü gibi ankete katılan mali müşavirlerin %84'lük kısmı e-faturaların muhasebe sistemi ile entegre edilebileceğinden bu sayede çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebileceğini savunmuştur. Bu soru hakkında

kararsız kalan katılımcılar %6'lık bir bölümü oluştururken, bu soruya katılmayanlar ise %10'luk bir bölümü oluşturmaktadır. Mali müşavirlerin %80'i e-fatura ile birlikte naylon fatura kullanım riskinin azalacağını beyan ederken %8'lik kısmının ise bu soru karşısında kararsız kaldıkları görülmüştür. Bu cevaplara bakıldığında e-faturanın naylon fatura kullanım riskini azaltacağı sonucuna varılmıştır.

Tablo 8: E-Faturanın Genel Anlamda Olumsuz Yönlerine İlişkin Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum Ne Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
E-Faturanın Genel Anlamda Olumsuz Yönlerine İlişkin Verilen Cevaplar	%	%	%	%	%
E-fatura uygulamaları için mükelleflere gerekli eğitimler verilmediğinden muhasebe meslek mensuplarının iş yükü artmıştır.	4	4	6	26	60
E-fatura uygulamalarında teknik aksaklıklar yaşanmaktadır.	4	5	12	41	38
Mali müşavirlerin kırtasiye giderlerinin artacağını düşünüyorum.	6	8	8	22	56
E-fatura uygulamalarının matbaacılık sektörünü olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	4	6	9	29	52
E-fatura uygulamalarında mükelleflerin karşılaştığı önemli sorunlardan biri bilişim altyapısı (Bilgisayar, internet, ekipman vb.) yetersizliğidir.	3	3	8	24	62
E-Fatura uygulamalarında kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur.	3	3	8	38	48
Özel Entegratörlerin sunduğu paketlerdeki kontör fiyatları yüksektir.	4	4	10	30	52
Faturanın içeriğindeki kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesi gizlilik ve güvenlik kaybına yol açmaktadır.	6	8	12	38	36

Katılımcıların verdikleri cevaplara bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının %86'sı mükelleflere gerekli olan eğitimin verilmediğinden dolayı kendi iş yüklerinin arttığını ifade etmişlerdir. Ankete katılan mali müşavirlerin %79'u e-fatura

uygulamalarında teknik aksaklıkların yaşandığı konusunda fikir birliğine varmıştır. Ayrıca katılımcılarının %78'i e-fatura sistemine geçilmesiyle birlikte mali müşavirlerin kırtasiye giderlerinin artacağını öngörmektedir.

E-fatura sistemine geçilmesi ile birlikte matbaacılık sektörünün bu sistemden olumsuz yönde etkileneceğini düşünen mali müşavirlerin oranı %81 iken matbaacılığın bu sistemden etkilenmeyeceğini düşünenler ise %10'luk bir kısmı oluşturmaktadır. Bu soru hakkında kararsız kalanlar ise %9'dur. Böylelikle katılımcıların büyük çoğunluğu matbaa sektörünün e-fatura sisteminden olumsuz etkileneceğini belirtmiştir. Ankete katılan mali müşavirlerin %86'sı e-fatura sisteminde mükelleflerin karşılaştıkları önemli sorunlardan birinin altyapı yetersizliği olduğuna kanaat getirmiştir. Bu soru karşısında katılımcıların %8'lik kısmı kararsız kalırken %6'sı ise bu soruya katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Böylelikle mali müşavirlerin çoğunluğu altyapı yetersizliğini önemli bir sorun olarak görmektedir.

E-fatura uygulamasında kalifiye eleman eksikliğini önemli bir sorun olarak gören mali müşavirlerin oranı %86 iken bu konuda kararsız kalanların oranı %8 olarak görülmektedir. Kalifiye eleman eksikliğini bir sorun olarak görmeyen katılımcıların oranı ise %6 olarak görülmüştür. Bu oranlar karşılaştırıldığında e-fatura uygulamasında kalifiye eleman eksikliğinin önemli bir sorun olduğuna kanaat getirenlerin oranının diğer cevaplara oranla oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Ankete katılan mali müşavirlerin %82'si özel entegratörlerin sunduğu paketlerdeki kontör fiyatlarını yüksek bulmaktadır. Katılımcıların %74'ü faturaların içeriğinde yer alan kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesinin güvenlik kaybına yol açabileceğini belirtirken, %12'lik kısmın ise bu konu hakkında kararsız kaldığı görülmüştür. Çoğunluk ele alındığı takdirde katılımcılar, özel entegratörler tarafından bilinen kişisel ve ticari bilgilerin gizlilik ve güvenlik kaybına yol açabileceğini belirtmiştir.

Tablo 9: Ankete İlişkin Diğer Sorulara Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Ankete İlişkin Diğer Sorulara Verilen Cevaplar	%	%	%	%	%
E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/egitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	4	3	5	27	61
E-fatura uygulamalarında bilgilerin kaybolması gibi bir risk bulunmamaktadır.	5	8	11	32	44
E-faturaya geçme zorunluluğunda limitler düşürülüp gerekli altyapı hazırlanarak her mükellefin bu sisteme geçmesi sağlanmalıdır.	6	6	7	23	58
E-fatura uygulamaları anında ve güvenilir belge akışı sağlar.	3	4	10	39	44
E-Fatura uygulamalarında siber saldırı riskine karşı gerekli önlemlerin alındığını düşünüyorum.	5	7	15	33	40

Katılımcıların %88'i e-fatura uygulamaları ile ilgili seminer/egitimlerin vergi mükelleflerine yapılmasının daha önemli olduğunu beyan etmiştir. Mali müşavirlerin, %76'sı e-fatura uygulamalarında bilgilerin kaybolması gibi bir riskin bulunmadığını öngörerek %11'i ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılanların %81'i mükelleflerin e-faturaya geçme zorunluluğundaki limitlerin düşürülmesini ve gerekli olan alt yapının hazırlanmasının ardından her mükellefin bu sisteme geçmesi konusunda fikir birliğine varmıştır. Ankete katılan mali müşavirler e-fatura uygulamalarının anında ve güvenilir belge akışı sağladığını belirterek %83 gibi bir oranla bunu desteklemişlerdir. Bu soru karşısında %10'luk bir kısım ise kararsız kaldıklarını beyan etmişlerdir. Tablodan yola çıkılarak e-fatura uygulamalarında siber saldırı riskine karşı gerekli önlemlerin alındığını düşünen mali müşavirlerin oranı %73 iken %10'luk bir kısım ise bu konuda kararsız kaldıklarını beyan etmiştir. Siber saldırı riskine karşı gerekli önlemlerin alınmadığını düşünenler ise %12'lik bir bölümü oluşturmaktadır.

E-faturaya ilişkin verilen yanıtlara genel olarak bakılacak olursa, ankete katılan mali müşavirlerin bir kısmı e-fatura uygulamalarında teknik aksaklıklar yaşandığı ve mükelleflerin kâğıt, mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerinin azalacağı konusunda kararsız kaldıkları görülmüştür. Aynı zamanda mali müşavirlerin e-fatura

uygulanmasında yaşanabilecek bir siber saldırı karşısında gerekli önlemlerin alındığı konusunda ve özel entegratörler tarafından bilinen kişisel ve ticari bilgilerin gizlilik ve güvenlik kaybına yol açabileceği konusunda kararsız kaldıkları gözlemlenmiştir.

Ankete katılan mali müşavirlerin büyük çoğunluğu, e-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesini daha önemli bulmakla beraber matbu faturaların, kargo ile gönderilirken, elektronik faturaların e-posta yolu ile gönderilecek olmasından dolayı kargo masrafının ortadan kalkacağı konusunda hem fikir olmuşlardır. Katılımcılar e-faturaların, elektronik ortam üzerinde klavye ile hazırlanmasından dolayı yazma usulüne kıyasla daha hızlı hazırlanabileceğini beyan etmiştir.

Katılımcıların büyük bir bölümü, e-fatura sistemi ile birlikte veriler bilgisayar ortamında saklandığı için faturaları karıştırmadan hızlı bir şekilde faturalara ulaşılabilceğini ve devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgilerinin programlarda kayıtlı bulunacağından dolayı istenildiği takdirde bu verilerin kolaylıkla yeni faturalara aktarılabilceğini bildirmiştir. Ayrıca katılımcıların çoğu, e-fatura uygulamalarında mükelleflerin karşılaştıkları sorunlardan birinin bilişim alt yapısındaki yetersizlikten kaynaklandığını düşünmektedir.

Kitleler arası farklılıklar incelenmeden önce anket sorularına ilişkin verilen cevapların normal dağılıp dağılmadığı Kolmogorov-Smirnov testi aracılığıyla incelenmiştir. Verilen cevaplara ilişkin sonuçlar EK 2' de yer almaktadır.

Kolmogorov-Smirnov Testi incelendiğinde P değeri Asymp.Sig (2-tailed)) $P=0.000$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre $P=0.000<0.05$ olduğundan araştırmada kullanılan verilerin normal dağılmadığı görülmektedir. Bu sebeple bağımsız kitlelerin ortalamalarını karşılaştırmak için bağımsız iki örneklem t testleri yerine, parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis testleri uygulanmıştır.

3.6.3.1. Mann-Whitney U Testi

Sayısal verilerin normal dağılmadığı durumlarda parametrik olmayan istatistiksel testlere başvurulur. Bu test parametrik bağımsız iki örneklem t testinin nonparametrik karşılığıdır. Bu test ile birlikte verilerin ortalamalarından ziyade medyanlarının eşit olup olmadığını incelenmektedir (Mert, 2016: 283).

Cinsiyet parametresine göre oluşturulan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 10'daki gibidir.

Tablo 10: Anket Soruları ile Cinsiyet Değişkeni Açısından Mann Whitney U-Testi Sonucu

İfadeler	Cinsiyet	Sıra ortalamaları	Mann-Whitney U	Z	p	Karşılaştırma Sonuçları
E-fatura uygulamaları için mükelleflere gerekli eğitimler verilmediğinden muhasebe meslek mensuplarının iş yükü artmıştır.	Erkek	148,26	7952,500	-2,302	.021	Erkek> Kadın
	Kadın	128,13				
E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/egitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	Erkek	151,73	7356,000	-3,385	.001	Erkek> Kadın
	Kadın	122,61				
E-Fatura uygulamalarında kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur.	Erkek	147,86	8022,500	-2,099	.036	Erkek> Kadın
	Kadın	128,78				
Faturanın içeriğindeki kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesi gizlilik ve güvenlik kaybına yol açmaktadır.	Erkek	147,65	8059,000	-1,974	.048	Erkek> Kadın
	Kadın	129,12				

Ankete katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile cinsiyet değişkeni açısından anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan Mann Whitney U-Testi sonucu Tablo 10’da verilmiştir.

Sorulara verilen cevaplarda erkek mali müşavirlerin, kadın mali müşavirlere göre daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Erkek mali müşavirler kadın mali müşavirlere kıyasla e-fatura uygulamaları için gerekli eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesini daha önemli bulmaktadır. Ayrıca mükelleflere yeteri kadar eğitim verilmediğinden dolayı muhasebe meslek mensuplarının iş yükünün arttığını düşünmektedirler. Bununla birlikte erkek mali müşavirler kadınlara göre e-fatura uygulamalarında kalifiye eleman eksikliğini önemli bir sorun olarak görmekte olup, özel entegratörler tarafından bilinen faturadaki kişisel ve ticari bilgilerin gizlilik ve güvenlik kaybına yol açtığını düşünmektedirler.

Test sonucuna göre yukarıdaki sorulara verilen cevaplarda erkek mali müşavirler ile kadın mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Mesleki Deneyim parametresine göre oluşturulan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 11’deki gibidir.

Tablo 11: Anket Soruları ile Mesleki Deneyim Değişkeni Açısından Mann Whitney U-Testi Sonucu

İfadeler	Mesleki Deneyim	Sıra ortalamaları	Mann-Whitney U	Z	p	Karşılaştırma Sonuçları
E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	1-20 yıl	135,02	4393,500	-2,842	.004	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	166,34				
Matbu faturalar, kargo ile gönderilirken, elektronik faturalar e-posta yolu ile gönderileceğinden kargo masrafı ortadan kalkacaktır.	1-20 yıl	134,50	4272,500	-3,117	.002	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	168,81				

Veriler bilgisayar ortamında saklandığı için rafları ve faturaları karıştırmaya gerek kalmadan, hızlıca istenen faturalara ulaşılır.	1-20 yıl	135,75	4562,000	-2,532	.011	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	162,90				
Devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgileri programlarda bulunacağından, bu veriler kolaylıkla yeni faturaya aktarılabilir.	1-20 yıl	136,38	4708,500	-2,217	.027	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	159,91				
Düzenlenen faturalar dijital olarak saklanır ve iş yerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalığın önüne geçilir.	1-20 yıl	136,49	4734,000	-2,034	.042	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	159,39				
E-faturalar muhasebe sistemi ile entegre edilebilir olacağından çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebilir.	1-20 yıl	136,54	4745,500	-1,966	.049	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	159,15				
E-Fatura ile birlikte naylon fatura kullanım riski azalacaktır.	1-20 yıl	135,55	4515,500	-2,466	.014	21 ve üstü> 1-20 yıl
	21 ve üstü	163,85				

Ankete katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile mesleki deneyim değişkeni açısından anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan Mann Whitney U-Testi sonucu Tablo 11’de verilmiştir.

Sorulara verilen cevaplarda 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlerin, 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlere göre daha yüksek bir ortalama sahip olduğu görülmektedir. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlere kıyasla e-fatura uygulamaları için gerekli eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesinin daha önemli olduğunu düşünmektedirler.

Bununla birlikte mesleki deneyim olarak daha tecrübeli olan mali müşavirler, elektronik faturaların e-posta yolu ile gönderilebileceğinden dolayı kargo masraflarının ortadan kalkacağını, devamlı müşterilerin tüm bilgilerinin programlarda kayıtlı olacağından düzenlenecek olan yeni faturalara kolayca aktarılabilceğini ve istenilen faturalara hızlıca ulaşılabilceğini, düzenlenen faturaların dijital ortamda saklanabilceğinden dolayı iş yerlerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalıkların önüne geçilebileceğini ve e-faturaların muhasebe sistemi ile entegre edilebileceğinden dolayı aynı zamanda çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebileceğini bir avantaj olarak gördükleri söylenebilir. Ayrıca 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler e-fatura sistemi ile birlikte naylon fatura kullanımının da azalacağını düşünmektedirler.

Test sonucuna göre yukarıdaki sorulara verilen cevaplarda 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Sorulara verilen cevaplarda 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlerin 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirlere kıyasla ortalama olarak daha fazla katılmalarının sebebi, muhasebe meslek hayatlarında yıl olarak daha deneyimli olmaları ile ilgili olabilir.

3.6.3.2. Kruskal-Wallis Testi

Bu test üç veya daha fazla sayıda grubun ortalamalarının eşitliğini test etmek amacıyla kullanılan parametrik testlerden One-Way ANOVA'nın nonparametrik karşılığıdır. Kısaca One-Way ANOVA'nın varsayımlarından homojenlik ve normalliğin herhangi biri gerçekleşmediğinde nonparametrik Kruskal-Wallis testi uygulanır (Mert, 2016: 293).

Yaş parametresine göre oluşturulan Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12: Anket Soruları ile Yaş Değişkeni Açısından Kruskal Wallis Testi Sonucu

İfadeler	Yaş	Sıra ortalamaları	X2	sd	p	Çoklu Karşılaştırma Sonuçları
Matbu faturalar, kargo ile gönderilirken, elektronik faturalar e-posta yolu ile gönderileceğinden kargo masrafı ortadan kalkacaktır.	30 ve daha az	122,31	7,893	3	.048	51 ve üstü> 41-50 51 ve üstü> 31-40 51 ve üstü> 30 ve daha az
	31-40	138,25				
	41-50	151,63				
	51 ve üstü	170,58				
Devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgileri programlarda bulunacağından, bu veriler kolaylıkla yeni faturaya aktarılabilir.	30 ve daha az	118,23	10,555	3	.014	51 ve üstü> 41-50 51 ve üstü> 31-40 51 ve üstü> 30 ve daha az
	31-40	138,81				
	41-50	154,36				
	51 ve üstü	163,79				
Düzenlenen faturalar dijital olarak saklanır ve iş yerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalığın önüne geçilir.	30 ve daha az	119,10	8,822	3	.032	51 ve üstü> 41-50 51 ve üstü> 31-40 51 ve üstü> 30 ve daha az
	31-40	140,21				
	41-50	149,68				
	51 ve üstü	175,42				
E-faturalar muhasebe sistemi ile entegre edilebilir olacağından çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebilir.	30 ve daha az	120,70	8,095	3	.044	41-50> 51 ve üstü 41-50> 31-40 41-50> 30 ve daha az
	31-40	137,70				
	41-50	156,43				
	51 ve üstü	151,83				

Ankete katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile yaş değişkeni açısından anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan Kruskal-Wallis Testi sonucu Tablo 12’de verilmiştir.

Sorulara verilen cevaplarda 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirler ile 41-50 yaşta olan mali müşavirlerin, diğer yaş gruplarına göre daha yüksek bir ortalama sahip olduğu görülmektedir. 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirlerin, diğer yaş gruplarına kıyasla elektronik faturaların e-posta yolu ile gönderilebileceğinden dolayı kargo masraflarının ortadan kalkacağını, devamlı müşterilerin tüm bilgilerinin programlarda kayıtlı olacağından düzenlenecek olan yeni faturalara kolayca aktarılabilceğini, düzenlenen faturaların dijital ortamda saklanabileceğinden dolayı iş yerlerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalıkların önüne geçilebileceğini bir avantaj olarak gördükleri söylenebilir.

Bununla birlikte 41-50 yaşta olan mali müşavirler de diğer yaş gruplarına kıyasla e-faturaların muhasebe sistemi ile entegre edilebileceğinden dolayı aynı zamanda çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebileceğini bir avantaj olarak gördükleri söylenebilir.

Test sonucuna göre yukarıdaki sorulara verilen cevaplarda 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirler ile 41-50 yaşta olan mali müşavirlerin diğer yaş grupları arasında e-faturaya bakışları ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Sorulara verilen cevaplarda 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirler ile 41-50 yaşta olan mali müşavirlerin diğer yaş gruplarına kıyasla ortalama olarak daha fazla katılmalarının sebebi, meslek hayatlarında daha fazla süre geçirmeleri ve daha tecrübeli olmaları ile ilgili olabilir.

Eğitim Durumu parametresine göre oluşturulan Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 13'teki gibidir.

Tablo 13: Anket Soruları ile Eğitim Durumu Değişkeni Açısından Kruskal Wallis Testi Sonucu

İfadeler	Eğitim Durumu	Sıra ortalamaları	X2	sd	p	Çoklu Karşılaştırma Sonuçları
E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/egitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	Lise	146,91	11,795	3	.008	Lisansüstü> Lise Lisansüstü> Lisans Lisansüstü> Ön lisans
	Ön lisans	106,09				
	Lisans	141,05				
	Lisansüstü	162,22				
E-fatura uygulamalarında mükelleflerin karşılaştığı önemli sorunlardan biri bilişim altyapısı (Bilgisayar, internet, ekipman vb.) yetersizliğidir.	Lise	140,30	10,288	3	.016	Lisans> Lisansüstü Lisans> Lise Lisans> Ön lisans
	Ön lisans	105,38				
	Lisans	147,81				
	Lisansüstü	143,23				

Ankete katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile eğitim durumu değişkeni açısından anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan Kruskal-Wallis Testi sonucu Tablo 13'te verilmiştir.

Sorulara verilen cevaplarda lisansüstü mezunu olan mali müşavirler ile lisans mezunu olan mali müşavirlerin, diğer eğitim durumlarına göre daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler, diğer eğitim durumlarına kıyasla e-fatura uygulamaları için gerekli eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesini daha önemli bulmaktadır. Bununla birlikte lisans mezunu olan mali müşavirler de diğer eğitim durumlarına kıyasla e-fatura uygulamalarında bilişim altyapı yetersizliğini önemli bir sorun olarak görmektedir.

Test sonucuna göre yukarıdaki sorulara verilen cevaplarda lisansüstü mezunu olan mali müşavirler ile lisans mezunu olan mali müşavirlerin diğer eğitim durumları arasında e-faturaya bakışları ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Sorulara verilen cevaplarda Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler ile lisans mezunu olan mali müşavirlerin diğer eğitim durumlarına kıyasla ortalama olarak daha fazla katıldıkları söylenebilir.



SONUÇ

Günümüzde yaşanan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki yeniliklerle beraber çoğu alanda değişikliklere gidilmiştir. Muhasebe sektörü de bu değişimin yaşandığı önemli alanlardan biridir. Özellikle faturalaşıma sürecinde maliyet ve zaman gibi önemli faktörlerden tasarruf sağlanabilmesi amacıyla kâğıt faturaların yerini elektronik faturalar almaya başlamıştır. E-fatura ile birlikte şehirlerarası gerçekleştirilen alım ve satım işlemlerinde düzenlenen faturanın kargo aracılığı ile alıcıya teslim edilmesi ve düzenlenen faturaların belirli bir süre arşivde tutulması gibi zorlu süreçler ortadan kalmıştır.

E-fatura kısaca; alıcı ile satıcı arasında gerçekleşen faturalaşıma işleminin kâğıt ortamdan elektronik ortama taşınması olarak tanımlanabilir. Elektronik fatura ile beraber e-defter, e-beyanname, e-tebligat gibi uygulamalar da muhasebe sektöründe yerini almıştır.

Hazırlanan faturanın alıcıya gönderilmesi, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi gibi durumlar bu sayede elektronik ortamda gerçekleşmektedir. E-uygulamaların en önemli kullanıcıları arasında şüphesiz mali müşavirler bulunmaktadır. Bu bağlamda mali müşavirlerin de e-fatura ile ilgili düşünceleri, görüşleri ve e-faturaya bakış açılarını belirlemek oldukça önemlidir. Bu çalışma ile mali müşavirlerin e-dönüşümün bir parçası olan e-faturaya bakışları ve uygulamada karşılaştıkları sorunların tespiti hedeflenmiştir.

Bu amaçla Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı mali müşavirler ile nicel veri analiz yöntemlerinden anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Sakarya ilinde 280 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yapılan anket çalışması sonucunda mali müşavirlerin e-faturaya bakışları ile ilgili birçok sonuca ulaşılmıştır. Anket sorularına mali müşavirlerin vermiş oldukları cevaplar ışığında e-fatura uygulamasının daha verimli hale getirilmesi hedeflenmektedir.

Mali müşavirlerin büyük çoğunluğu e-fatura ile ilgili mükelleflere verilmesi gereken eğitimlerin yeterli seviyede verilmediğinden dolayı kendi iş yüklerinin arttığını belirtmişlerdir. E-fatura ile ilgili mükelleflere verilmesi gereken eğitim konusunda erkek mali müşavirler ile kadın mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Erkek mali müşavirler bu konuya kadınlardan daha çok katılmıştır. Böylelikle e-fatura ile ilgili gerekli eğitimlerin mükelleflere verilmediği sonucuna ulaşılmıştır. E-fatura uygulamalarına yönelik yapılması gereken seminerlerin vergi mükelleflerine verilmesinin daha önemli olduğu konusunda mali müşavirler fikir birliğine gitmiştir. Yapılan istatistiksel analize göre; e-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi konusunda cinsiyet değişkeni açısından erkek mali müşavirler ile kadın mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Erkek mali müşavirler bu konuya kadınlardan daha çok katılmıştır. Yine bu konu hakkında mesleki deneyim değişkeni açısından 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahip olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyime sahip olanlara göre daha fazla katılmıştır. Eğitim durumu açısından bakacak olursak Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler ile lisans mezunu olan mali müşavirlerin diğer eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler diğer eğitim durumlarındakilere göre daha fazla katılmıştır.

Katılımcıların yarısından fazlası uygulama kapsamında teknik aksaklıkların yaşandığını beyan etmiştir. Mali müşavirler, e-fatura uygulamaları ile birlikte mükelleflerin kâğıt ve mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerinin azalacağını düşünmekle birlikte kendi kırtasiye giderlerinin artacağını beyan etmişlerdir. Bu konu hakkında e-fatura ile ilgili vergi mükellefleri için bir avantaj, mali müşavirler için ise bir dezavantaj söz konusudur diyebiliriz.

E- fatura sistemine geçilmeden önce düzenlenen matbu faturalar alıcı firmaya kargo yolu ile gönderilmek zorundaydı. Şehirler arası yapılan alım satım işlemlerinde düzenlenen faturalar alıcıya geç ulaşabiliyor veya kaybolabiliyordu. E-fatura sistemi ile birlikte düzenlenen faturalar e-posta yolu ile gönderilebildiğinden hem kargo maliyeti hem de zaman açısından önemli bir tasarruf sağlanmaktadır. Mali müşavirlerin büyük çoğunluğu da bu konu hakkında aynı görüşü savunmaktadır. Yapılan analize göre; bu konu hakkında mesleki deneyim değişkeni açısından 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahip olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyime sahip olanlara göre daha fazla katılmıştır. Yaş

değişkeni açısından bakacak olursak 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirler ile 41-50 yaşta olan mali müşavirlerin diğer yaş grupları arasında e-fatura algısı ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 51 ve üzeri yaşta olanlar diğer yaş gruplarına göre daha fazla katılmıştır.

Yine mali müşavirlerin büyük bir kısmı e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle elektronik ortamda düzenlenecek faturaların, elle düzenlenen matbu faturalara kıyasla daha çabuk hazırlanabileceğini belirtmiş olup, e-faturanın bir avantajını daha ortaya koymuşlardır.

Elle düzenlenen matbu faturalarda fatura içeriğindeki bilgilerin fatura düzenleyen kişinin yazısından kaynaklı okunamama gibi sorunlarla karşılaşılmaktaydı. Ankete katılan SMMM'lerin büyük çoğunluğu uygulama ile birlikte bu sorunun ortadan kalktığı konusunda görüş birliğine varmıştır.

E-fatura uygulamalarına geçilmesi ile beraber faturalar internet ortamında düzenleneceği için müşteriye daha hızlı ulaşılacak olup akabindeki işlemler de hızlanacaktır. Mali müşavirler de ticari işlemlerin daha çabuk gerçekleşeceğinden zaman açısından tasarruf sağlanacağını belirtmişlerdir. İstenildiğinde bir faturayı bulmak için rafları, dolapları veya dosyaları karıştırmak zorunda olan SMMM'ler artık istenilen faturaya zaman kaybetmeden ve daha kolay bir şekilde internet üzerinden ulaşabilmektedir. Bu da e-faturanın diğer avantajları arasında yer almaktadır. Yapılan analize göre; bu konu hakkında mesleki deneyim değişkeni açısından 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahip olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyime sahip olanlara göre daha fazla katılmıştır.

E-faturaya geçilmeden önce düzenlenen faturalardaki bilgilerin herhangi bir sebepten dolayı kaybolma gibi bir riski bulunmaktaydı. Mali müşavirlerin çoğunluğu e-fatura ile beraber bu riskin ortadan kalktığını savunarak faturaların kaybolması gibi bir riskin bulunmadığını konusunda görüş beyan etmişlerdir.

Sürekli ticari faaliyetlerde bulunulan müşterilere düzenlenecek faturalarda adres, banka, unvan, vergi numarası, vergi dairesi vb. bilgiler her seferinde tekrar tekrar yazılmaktaydı. Analiz sonucuna göre, mali müşavirin büyük bir kısmı e-fatura ile

birlikte bu sorunun ortadan kalktığını ve bu bilgilerin düzenlenecek olan yeni faturalara kolayca aktarılacağını belirtmişlerdir. Yapılan analize göre; bu konu hakkında mesleki deneyim değişkeni açısından 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahip olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyime sahip olanlara göre daha fazla katılmıştır. Yaş değişkeni açısından bakacak olursak 51 ve üzeri yaşta olan mali müşavirler ile 41-50 yaşta olan mali müşavirlerin diğer yaş grupları arasında e-fatura algısı ile ilgili anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 51 ve üzeri yaşta olanlar diğer yaş gruplarına göre daha fazla katılmıştır.

SMMM'lerin hemen hemen tamamı iş yerlerinde mükelleflerin faturalarını belirli bir süre arşivlemek zorunda olduklarından, oluşacak kalabalıkların e-fatura ile birlikte önüne geçileceğini savunmuşlardır. E-fatura kullanacak olan mükellefler eskisi gibi fatura vb. vesika bastırmayacağından dolayı mali müşavirler matbaacılık sektörünün bu durumdan olumsuz yönde etkileneceğini düşünmektedirler. Katılımcılar e-faturanın çevre dostu olduğunu beyan ederek büyük çoğunluğunun bu konuda hemfikir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yine mali müşavirlerin büyük çoğunluğunun katıldığı diğer bir ifade ise e-fatura ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğidir.

SMMM'ler e-faturaya geçme zorunluluğundaki limitlerin, yeteri kadar düşürülerek tüm mükelleflerin bu sisteme geçmesi konusunda önemli bir ölçüde görüş birliğine varmıştır. Verilen cevaplara bakıldığında mali müşavirlerin hemen hemen tamamı, mükelleflerin karşılaştıkları önemli sorunlardan birinin altyapı yetersizliği olduğunu ifade etmişlerdir. Eğitim durumu açısından bakacak olursak Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler ile lisans mezunu olan mali müşavirlerin diğer eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Lisansüstü mezunu olan mali müşavirler diğer eğitim durumlarındakilere göre daha fazla katılmıştır.

Mali müşavirler e-fatura uygulamalarında nitelikli eleman eksikliğini önemli bir sorun olarak görmektedirler. Bu konuda erkek mali müşavirler ile kadın mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Erkek mali müşavirler bu konuya kadınlardan daha çok katılmıştır. Katılımcılar e-fatura sisteminin hızlı ve güvenilir bir şekilde belge akışı sağladığını belirtmişlerdir. Muhasebeciler e-fatura uygulamaları kapsamında oluşabilecek bir siber saldırıya karşı gerekli önlemlerin alındığı konusunda

büyük ölçüde fikir birliğine varmıştır. E-fatura kullanımı ile birlikte naylon fatura kullanımının büyük ölçüde azalacağını düşünen mali müşavirler büyük çoğunluktadır. Yapılan analize göre; bu konu hakkında mesleki deneyim değişkeni açısından 21 ve üzeri yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler ile 1-20 yıl mesleki deneyimi olan mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahip olan mali müşavirler 1-20 yıl mesleki deneyime sahip olanlara göre daha fazla katılmıştır.

Özel entegratörler tarafından sunulan paketlerdeki kontör fiyatlarının yüksekliği konusunda mali müşavirler hemfikir olmuşlardır. Bu bağlamda kontör fiyatlarının yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Mali müşavirler e-faturada bulunan kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesinin gizlilik ve güvenlik kaybına yol açabileceği beyan etmişlerdir. Bu konuda erkek mali müşavirler ile kadın mali müşavirler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Erkek mali müşavirler bu konuya kadınlardan daha çok katılmıştır.

Yukarıdaki bulgulardan yola çıkarak;

- Mükelleflere gerekli eğitimlerin verilmediği,
- E-fatura uygulaması ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önlenebileceği,
- E-fatura uygulamasında altyapı yetersizliğinin önemli bir sorun olduğu,
- E-fatura sistemine geçme zorunluluğundaki limitlerin düşürülmesi gerektiği,
- Özel entegratörlerin sunduğu kontör fiyatlarının pahalı olduğu,
- Özel entegratörler tarafından bilinen kişisel ve ticari bilgilerin gizlilik ve güvenlik kaybına yol açabileceği,

sonuçlarına ulaşılabilir.

KAYNAKÇA

- Akyol, M. E., (2010). “Elektronik Fatura Uygulamasına İlişkin Yeni Esaslar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 76, s. 1-6.
- Alm, J., Kirchler, E., Muehlbacher, S., (2012), “Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation”, *Economic Analysis & Policy*, 42, (2): 133-152.
- Ayboğa, H., (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 1.
- Aydın, F. Z. (2017), “Türkiye’de E-Fatura Ve E-Defter Uygulamalarının İşletmeler Üzerindeki Yansımaları Ve Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aykın, H., (2002). “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı.110, ss.138-146.
- Azak S. T., ve Bizimyer M. (2016), “Elektronik Faturanın Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, C.26.
- Bayar, S., ve Ülkar, M. G. (2015), “E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi: Örnek Bir Uygulama”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(322), ss.102-110.
- Bayraktar C., ve Yıldırım M. (2017) ,“E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin incelenmesi: Karabük ili Muhasebe Meslek Mensupları Örneği” , *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 95-113.
- Biyan, Ö. (2010). “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: ‘Eleştiriler ve Öneriler’”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.12, s. 27-55.
- Bozer, A., Göle, C., (1992). Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Bozkurt, E. (2020). “Muhasebede E-Fatura, E-Defter: Yozgat’ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları”, Yüksek Lisans Tezi, Yozgat Bozok Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.
- Çınar, O., ve Güney, S. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Sorunlar Hakkındaki Görüşleri: Erzurum Örneği”. *Ekev Akademi Dergisi*, (50), 259-272.
- Çürük, T. ve Tüm, K., (2011). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 3.

- Demirdöven, M. O. (2017). “Muhasebede E- Fatura ve E-Defter; Türkiye’de E- Fatura E-Defter Sistemine Geçen İşletmelere İlişkin Bir Araştırma”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Demirkan, B., (2013). “Son Düzenlemeler Işığında Elektronik Fatura Uygulaması”. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı.166, ss. 68-73.
- Demirkaya, G. (2019). “Türkiye’de E-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Doğan, U., ve Tercan, Y. (2014), “Elektronik Deftere (E-Defter) Geçerken Nelere Dikkat Edilmelidir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 52(315), ss.79-89.
- Doğan, U., Tercan, Y., ve Nalçacı, İ. G., (2015). “E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı.319, ss. 154-165
- Doğan, U., (2013). “E-Fatura Oluşturma Yöntemleri”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı.386, ss. 73-80.
- Doğan, U., (2013). “E-Fatura Uygulaması”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı.300, ss. 84-93.
- Doğan, U., (2013). “550 Soruda E-Fatura E-Defter”, 3. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Elçin R., Gerekan B., ve Usta M., (2018). “E-Fatura, E-defter, E-Arşiv, Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Çalışma”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.146, ss 13-43.
- Ercan, İ., (2013). “Kayıtların Elektronik Ortamda Oluşturması, Muhafaza ve İbraz Etmesi Gereken Mükellefler”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı.120, ss. 125-131.
- Gökçen G., ve Özdemir M., (2016). “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-defter ve Efatura Uygulaması”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, C. 12, S.46.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M., (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.1, S.1.
- Gönen S., ve Solak B., (2017). “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, ss.63-80.
- Güney A., (2014). “Role Of Technology in Accounting and e-accounting”, *Socialand Behavioral Science*, 152, ss. 852-855.
- İlgaz, Y., Erkal, Z. E., Demirbaş M., ve Durmuş, C. N., (2010). Dönem İçi Muhasebe Uygulamaları. 1. Basım. İstanbul: Der Yayınları.

- İnan, B. (2019). “Swot-Ahp Bütünleşik Yöntemi İle E-Fatura Sisteminin Değerlendirilmesi: Bilecik İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Karabınar, S., (2012). Genel Muhasebe, Sakarya Yay., Sakarya.
- Karadeniz, S., (2006). “Vergide Elektronik Dönem (Elektronik Beyannameden Elektronik Defter ve Belgeye”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı.165.
- Karasioğlu F., ve Garip O., (2019). “E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman’da Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, S.2, ss.433-446.
- Kefe, İ., ve Kanarış, Z. (2019). “Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci Ve Kullanımı”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, ss.165-178.
- Kılıç, Ö. (2019). “Türkiye’de E-Fatura Uygulaması ve Kullanıcı Şirketlerin E-Faturayı Değerlemesi”, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Afyon.
- Kumkale, R., (2017). Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara.
- Kumkale, R., (2013). Bütün Yönleriyle E-Fatura E-Defter. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kurtcebe, E. ve Utku, M., (2016). Türkiye Ekonomisinde Mali Müşavirlik Mesleği ve Mesleğe Giriş Süreci, *İzmir SMMO Dayanışma Dergisi*, S. 116.
- Kutlu, H. A., (2008). Muhasebe Meslek Ahlakı, Ankara.
- 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, ss. 98-109.
- Marinagi, C., Trivellas, P., Reklitis, P., ve Skourlas, C. (2015), “Adoption and Use of E-invoicing in Greece”, *International Conference on Integrated Information*, 279-286.
- Mert, M., (2016). Spss Stata Yatay Kesit Veri Analizi Bilgisayar Uygulamaları, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- Nienhuis, J. J., Cortet, M., ve Lycklama, D., (2013). “Real-Time Financing: Extending E-Invoicing to Real-Time SME Financing”. *Journal of Payments Strategy*. Vol.7, ss. 232-245.
- Ortega, B. H., ve Martinez, J. J., (2013). “Performance of E-Invoicing in Spanish Firms”. *Inf Syst E-Bus Manage*. Sayı.11, ss. 457-480.

- Ortega, B. H., (2012). "Key Factors for the Adoption and Subsequent use of EInvoicing". *Academia Revista Latinoamericana de Administracion*. Vol.50, ss. 15-30.
- Öğredik, G., (2016). "E-Fatura Yerine Kâğıt Fatura Düzenlenmesinin Cezası Olabilir Mi? Olursa Özel Üsülsüzlük Mü Yoksa Usulsüzlük Cezası Mı Olmalıdır", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 152, s. 1-15.
- Öz, E., ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.
- Özdemir, M. (2016). "Muhasebede E-Defter, E-Fatura Uygulamaları Ve Türkiye’de E-Defter, E-Fatura Sistemine Geçen İşletmeler Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Penttinen, E., Hallikainen, P., ve Salomäki, T. (2009). "Impacts of the Implementation of Electronic Invoicing on Buyer-Seller Relationship", IEEE (Ed.), Proceedings of the 42nd Hawaii International Conference on System Sciences, Big Island USA: HICSS.
- Poel, K., Marneffe, W., ve Vanlaer W. (2016). "Assesing the Electronic Invoicing Potential for Private Sector Firms in Belgium", *The International Journal of Digital Accounting Research*, (16), 1- 34.
- Saruç, N. T., (2015). Vergi Uyum Teori ve Uygulama, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara
- Sekaran, U., (1992). Research Methods For Business. A Skill Building Approach. USA: John Wiley & Sons Inc.
- Şahin, N. (2019). "Türkiye’de E-Fatura, E-Arşiv, E-Defter Ve E-Mutabakat’ın Şirketler Üzerinde Etkisi, Denetimi Ve Vergilendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin, T., (2014). "E-Fatura Düzenlenmesinde Entegrasyon Yönteminin Vergi Mahremiyeti Karşısındaki Durumu". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı.256.
- Tektüfekçi, F. (2013). "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe", *Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi*, Cilt 5, No:2 , ss. 89-102.
- Tuncer, S., (2014). "E-Fatura Uygulamasında Son Durum". *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı.126, ss. 9-18.
- Türkay, İ., (2013). "Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulamasının Kapsamı". *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı.117, ss. 104-117.
- Uğurlu, U., (2008). "Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 52, 2008, s. 1-7.

- Ünal, O. K., (2006). Fatura ve İspat Kuvveti, Bilge Yay., 4. Baskı, Ankara.
- Yanık, R., ve Karadaş, A., (2013). “E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri”. *Ekev Akademi Dergisi*. Sayı.57, ss. 133-141.
- Yıldırım, A., (2013). “Ülkemizde Elektronik Fatura”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı.386, ss.115-145.
- Yükselen, C. ve Örs, H., (2004). Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Başarısızlık Eğrisi ve Pazarlama Stratejileri Üzerine Öneriler, Mustafa Kemal Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 1, S. 1, Hatay.
- Yürekli E., Gönen S. ve Şahiner A., (2016). “E-fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S. 35, ss 290-30.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Fatura Örneği :** 1 Ocak 2020 tarihinde,
http://www.mertermatbaa.com/Orjinal_Resimler/1cf9456520.jpg adresinden erişildi.
- İrsaliyeli Fatura Örneği :** 3 Ocak 2020 tarihinde,
<http://www.muhasbeuygulama.com/irsaliyelifaturaskli.html> adresinden erişildi.
- Özel Fatura Örneği :** 3 Ocak 2020 tarihinde,
<https://vergidosyasi.com/2018/08/01/bavul-ticaretinde-kdv-istisnasi-ve-uygulamasi/> adresinden erişildi.
- Açık ve Kapalı Fatura Örneği :** 4 Ocak 2020 tarihinde,
<http://www.muhasbeuygulama.com/acik-fatura-kapali-fatura.html> adresinden erişildi.
- VUK 229,230,231,232. Maddeler :** 4 Ocak 2020 tarihinde,
<https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/84103> adresinden erişildi.
- Faturanın Hukuki Niteliği:** 4 Ocak 2020 tarihinde,
<http://www.zorluhukuk.com/dosyalar/faturanin-hukuki-mahiyeti.pdf> adresinden erişildi.
- TTK 21. Madde:** 4 Ocak 2020 tarihinde,
<https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> adresinden erişildi.
- TTK Açısından Fatura:** 4 Ocak 2020 tarihinde,
<http://petroturk.com/makale/faturalarin-hukuki-mahiyeti> adresinden erişildi.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu: 10 Ocak 2020 tarihinde,

<https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> adresinden erişildi.

E-Fatura Tanımı: 10 Ocak 2020 tarihinde,

<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html> adresinden erişildi.

E-Fatura Örneği: 10 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.diaakademi.com/e-fatura-goruntuleme-alaninda-web-servis-gelistirmesi-yapilmistir/> adresinden erişildi.

E-Fatura Başvuru aşaması: 15 Ocak 2020 tarihinde,

<https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/efaturabasvuru/E-FaturaUygulamasıBasvuruRehberiveKilavuzu.pdf> adresinden erişildi.

Mali mühür ve E-imza: 15 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.parasut.com/blog/mali-muhur-ve-e-imza-nedir-ne-degildir> adresinden erişildi.

E-fatura Tarafları: 20 Ocak 2020 tarihinde,

<http://www.granit.com.tr/index.php?s=icerik&ID=33> adresinden erişildi.

Temel Fatura Örneği: 22 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.parasut.com/blog/temel-ve-ticari-e-fatura-arasindaki-fark-nedir> adresinden erişildi.

Ticari Fatura Örneği: 26 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.parasut.com/blog/temel-ve-ticari-e-fatura-arasindaki-fark-nedir> adresinden erişildi.

GİB Portal Yöntemi: 27 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.turmob.org.tr/e-donum/efatura/yontemleri> adresinden erişildi.

Entegrasyon Yöntemi: 28 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.turmob.org.tr/e-donum/efatura/yontemleri> adresinden erişildi.

Özel Entegrasyon Yöntemi: 28 Ocak 2020 tarihinde, <https://www.turmob.org.tr/e-donum/efatura/yontemleri> adresinden erişildi.

E-Faturanın Muhafaza ve İbrası: 29 Ocak 2020 tarihinde,

<https://vergidanismanlik.net/2018/09/28/e-faturanin-muhafaza-ve-ibrazi-nasil-yapilir/> adresinden erişildi.

E-Faturada Sorumluluk ve Cezai İşlemler 397 Sıra No.lu Genel Tebliğ: 4 Şubat 2020 tarihinde, <https://www.gib.gov.tr/node/88067> adresinden erişildi.

Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye) Uygulaması: 5 Şubat 2020 tarihinde,

<https://ebelge.gib.gov.tr/eirsaliyehakkinda.html> adresinden erişildi.

E-İrsaliye Örneği: 6 Şubat 2020 tarihinde,

<https://docs.logo.com.tr/pages/viewpage.action?pageId=24772495&preview=/24772495/28147950/ebelge.png> adresinden erişildi.

Elektronik Arşiv (e-Arşiv) Uygulaması: 7 Şubat 2020 tarihinde,
<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivhakkinda.html> adresinden erişildi.

E-Arşiv Fatura Örneği: 8 Şubat 2020 tarihinde, <http://ehaber.likom.com.tr/likom-earsiv-fatura-yazilimi.html> adresinden erişildi.

E-Müstahsil Makbuzu (e-MM): 9 Şubat 2020 tarihinde,
<https://ebelge.gib.gov.tr/emustahsilhakkinda.html> adresinden erişildi.

E-Müstahsil Makbuzu Örneği: 12 Şubat 2020 tarihinde,
<https://web.eta.com.tr/notlar/e-mustahsil-duzenlenmesi-islemleri> adresinden erişildi.

E-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması: 14 Şubat 2020 tarihinde,
<https://ebelge.gib.gov.tr/esmmhakkinda.html> adresinden erişildi.

E-Serbest Meslek Makbuzu Örneği: 16 Şubat 2020 tarihinde,
<http://www.favera.com.tr/e-serbestmeslekmakbuzu/> adresinden erişildi.

EKLER

Ek 1: Anket Soruları

E-Fatura Uygulamalarına Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bakışı: Ampirik Bir Çalışma

“E-Fatura Uygulamalarına Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bakışı: Ampirik Bir Çalışma”, isimli bilimsel bir çalışmaya veri toplama amacıyla yapılan bu çalışmanın temel amacı, Sakarya’daki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin son günlerde mesleğin popüler uygulamalarından E-fatura Uygulamalarına bakışını ölçmektir. Bu anket kapsamında verilen cevaplardan elde edilen araştırma sonuçları tamamen bilimsel amaçla kullanılacaktır. Yardımlarınız, göstereceğiniz ilgi ve duyarlılık için şimdiden teşekkür ederim.

Hüseyin Tolga ÖZDEMİR

Sakarya Üniversitesi SBE Maliye Yüksek Lisans Öğrencisi

huseyin.ozdemir9@ogr.sakarya.edu.tr

Dr. Öğretim Üyesi Işıl AYAS

Sakarya Üniversitesi SBF Maliye Bölümü

	Size uygun olan bölüme (x) işareti koyunuz	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	E-fatura uygulamaları için mükelleflere gerekli eğitimler verilmediğinden muhasebe meslek mensuplarının iş yükü artmıştır.	1	2	3	4	5
2	E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/eğitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	1	2	3	4	5
3	E-fatura uygulamalarında teknik aksaklıklar yaşanmaktadır.	1	2	3	4	5
4	Elektronik faturaların mükelleflerin kâğıt ve mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerini azaltacağını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
5	Mali müşavirlerin kırtasiye giderlerinin artacağını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
6	Matbu faturalar, kargo ile gönderilirken, elektronik faturalar e-posta yolu ile gönderileceğinden kargo masrafı ortadan kalkacaktır.	1	2	3	4	5

7	E-faturalar, elektronik ortamda klavye ile hazırlandığı için yazma usulüne kıyasla daha hızlı hazırlanabilir.	1	2	3	4	5
8	Muhasebe elemanının faturayı işlerken yazının niteliğine ve içeriğine dikkat etmesine gerek kalmaz.	1	2	3	4	5
9	Faturalar çabuk hazırlandığı için diğer işlemler de hızlanır ve fatura müşteriye daha çabuk ulaşır.	1	2	3	4	5
10	Veriler bilgisayar ortamında saklandığı için rafları ve faturaları karıştırmaya gerek kalmadan, hızlıca istenen faturalara ulaşılır.	1	2	3	4	5
11	E-fatura uygulamalarında bilgilerin kaybolması gibi bir risk bulunmamaktadır.	1	2	3	4	5
12	Devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgileri programlarda bulunacağından, bu veriler kolaylıkla yeni faturaya aktarılabilir.	1	2	3	4	5
13	Düzenlenen faturalar dijital olarak saklanır ve iş yerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalığın önüne geçilir.	1	2	3	4	5
14	E-fatura uygulamalarının matbaacılık sektörünü olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	1	2	3	4	5
15	E-faturanın olumlu yönlerinden biri çevre dostu olmasıdır.	1	2	3	4	5
16	E-fatura ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğini düşünüyorum.	1	2	3	4	5
17	E-faturalar muhasebe sistemi ile entegre edilebilir olacağından çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebilir.	1	2	3	4	5
18	E-faturaya geçme zorunluluğunda limitler düşürülüp gerekli altyapı hazırlanarak her mükellefin bu sisteme geçmesi sağlanmalıdır.	1	2	3	4	5
19	E-fatura uygulamalarında mükelleflerin karşılaştığı önemli sorunlardan biri bilişim altyapısı (Bilgisayar, internet, ekipman vb.) yetersizliğidir.	1	2	3	4	5

20	E-Fatura uygulamalarında kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur.	1	2	3	4	5
21	E-fatura uygulamaları anında ve güvenilir belge akışı sağlar.	1	2	3	4	5
22	E-Fatura uygulamalarında siber saldırı riskine karşı gerekli önlemlerin alındığını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
23	E-Fatura ile birlikte naylon fatura kullanım riski azalacaktır.	1	2	3	4	5
24	Özel Entegratörlerin sunduğu paketlerdeki kontör fiyatları yüksektir.	1	2	3	4	5
25	Faturanın içeriğindeki kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesi gizlilik ve güvenlik kaybına yol açmaktadır.	1	2	3	4	5

Cinsiyetiniz?

☐ Bay

☐ Bayan

Yaşınız?

.....

Çalışma Şekliniz?

☐ Bağımsız

☐ Bağımlı

Eğitim durumunuz?

☐ Lise

☐ Ön lisans

☐ Lisans

☐ Lisansüstü

Mesleki Deneyiminiz?

.....

Ek 2: Kolmogorov-Simirnov Testi ile Normallik Dağılımı

	Mean	Std. Deviation	Test Statistic	Asymp. Sig. (2-tailed)
E-fatura uygulamaları için mükelleflere gerekli eğitimler verilmediğinden muhasebe meslek mensuplarının iş yükü artmıştır.	4,32	1,055	,334	,000 ^c
E-fatura uygulamalarına yönelik seminerlerin/eḋitimlerin vergi mükelleflerine verilmesi daha önemlidir.	4,40	,975	,346	,000 ^c
E-fatura uygulamalarında teknik aksaklıklar yaşanmaktadır.	4,02	1,040	,274	,000 ^c
Elektronik faturaların mükelleflerin kâğıt ve mürekkep gibi sarf malzemesi giderlerini azaltacağını düşünüyorum.	3,89	1,264	,267	,000 ^c
Mali müşavirlerin kırtasiye giderlerinin artacağını düşünüyorum.	4,17	1,200	,326	,000 ^c
Matbu faturalar, kargo ile gönderilirken, elektronik faturalar e-posta yolu ile gönderileceğinden kargo masrafı ortadan kalkacaktır.	4,31	1,103	,360	,000 ^c
E-faturalar, elektronik ortamda klavye ile hazırlandığı için yazma usulüne kıyasla daha hızlı hazırlanabilir.	4,36	1,017	,351	,000 ^c
Muhasebe elemanının faturayı işlerken yazının niteliğine ve içeriğine dikkat etmesine gerek kalmaz.	3,73	1,319	,260	,000 ^c
Faturalar çabuk hazırlandığı için diğer işlemler de hızlanır ve fatura müşteriye daha çabuk ulaşır.	4,35	1,011	,344	,000 ^c
Veriler bilgisayar ortamında saklandığı için rafları ve faturaları karıştırmaya gerek kalmadan, hızlıca istenen faturalara ulaşılır.	4,37	1,083	,376	,000 ^c
E-fatura uygulamalarında bilgilerin kaybolması gibi bir risk bulunmamaktadır.	4,00	1,167	,254	,000 ^c
Devamlı müşterilerin adres, banka, unvan gibi bilgileri programlarda bulunacağından, bu veriler kolaylıkla yeni faturaya aktarılabilir.	4,44	,978	,386	,000 ^c
Düzenlenen faturalar dijital olarak saklanır ve iş yerinde matbu faturaların oluşturacağı kalabalığın önüne geçilir.	4,21	1,198	,338	,000 ^c

E-fatura uygulamalarının matbaacılık sektörünü olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	4,21	1,061	,294	,000 ^c
E-faturanın olumlu yönlerinden biri çevre dostu olmasıdır.	4,14	1,160	,274	,000 ^c
E-fatura ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının önleneceğini düşünüyorum.	4,10	1,166	,276	,000 ^c
E-faturalar muhasebe sistemi ile entegre edilebilir olacağından çalışan personelin zamanından da tasarruf edilebilir.	4,24	1,078	,300	,000 ^c
E-faturaya geçme zorunluluğunda limitler düşürülüp gerekli altyapı hazırlanarak her mükellefin bu sisteme geçmesi sağlanmalıdır.	4,23	1,169	,335	,000 ^c
E-fatura uygulamalarında mükelleflerin karşılaştığı önemli sorunlardan biri bilişim altyapısı (Bilgisayar, internet, ekipman vb.) yetersizliğidir.	4,38	,988	,356	,000 ^c
E-Fatura uygulamalarında kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur.	4,25	,943	,267	,000 ^c
E-fatura uygulamaları anında ve güvenilir belge akışı sağlar.	4,20	,941	,253	,000 ^c
E-Fatura uygulamalarında siber saldırı riskine karşı gerekli önlemlerin alındığını düşünüyorum.	3,97	1,129	,246	,000 ^c
E-Fatura ile birlikte naylon fatura kullanım riski azalacaktır.	4,21	1,136	,311	,000 ^c
Özel Entegratörlerin sunduğu paketlerdeki kontör fiyatları yüksektir.	4,25	1,018	,300	,000 ^c
Faturanın içeriğindeki kişisel ve ticari bilgilerin özel entegratörler tarafından bilinmesi gizlilik ve güvenlik kaybına yol açmaktadır.	3,94	1,140	,276	,000 ^c

ÖZGEÇMİŞ

Hüseyin Tolga ÖZDEMİR, 14.08.1996 yılında Sakarya ili Adapazarı ilçesinde doğdu. Büyükgazi İlköğretim Okulu'ndan 2009 yılında mezun oldu. Lise eğitimini Sakarya ili Adapazarı ilçesi Anadolu İmam-Hatip Lisesi'nde tamamladı. 2013 yılında Lise öğrenimini tamamladıktan sonra 2013 yılında Sakarya Üniversitesi Maliye bölümünde lisans eğitimine başladı. 2017 yılında Sakarya Üniversitesi'nden mezun olduktan sonra Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başladı. Aynı zamanda 2018 Temmuz ayında Mali müşavirlik bürosunda işe başladı. 2019 yılında SMMM staj başlatma sınavını kazandı. Şu an aynı muhasebe bürosunda çalışmaya devam etmektedir.