

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN BİR UNSURU OLARAK E-FATURA,
E-DEFTER VE E-ARŞİV UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ramis ELÇİN

MAYIS-2017

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN BİR UNSURU OLARAK E-FATURA,
E-DEFTER VE E-ARŞİV UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ramis ELÇİN

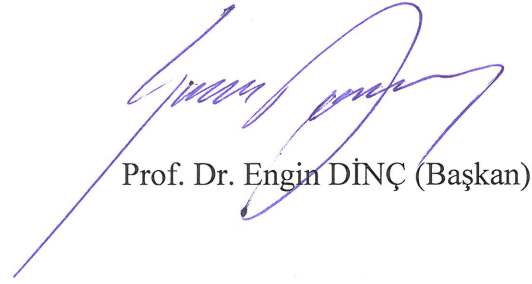
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Bilal GEREKAN

MAYIS-2017

TRABZON

ONAY

Ramis ELÇİN tarafından hazırlanan “*Muhasebe Bilgi Sisteminin Bir Unsuru Olarak E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*” adlı bu çalışma 03/07/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak İşletme Ana Bilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Engin DİNÇ (Başkan)



Doç. Dr. Bilal GEREKAN (Danışman)



Prof. Dr. Hayrettin USUL

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım./....../2017

Prof. Dr. Yusuf SÜRME
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Ramis ELÇİN

30.05.2017

ÖNSÖZ

Ticari hayattaki hızlı değişim hem işletmeleri hem de devletleri bir takım yenilikler uygulamaya zorunlu kılmaktadır. Bu zorunlulukların yerine getirilmesinde teknoloji başrol üstlenmektedir. Teknolojik uygulamalar hemen hemen tüm sektörlerde yaygın bir şekilde kendine yer bulmaktadır. Bunun bir yansımasını muhasebe işlemlerinde kullanılmaya başlanılan e-uygulamalar oluşturmaktadır.

Muhasebe, işletmelerin kaliteli bilgiye ulaşmasında kilit rol üstlenmektedir. Bu rolün en iyi şekilde yerine getirilmesinde yararlanılan uygulamaların başında teknoloji tabanlı sistemler gelmektedir ki bunlardan bir tanesi de e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının bir bütünü olan e-uygulamalardır. Mevcut durumda muhasebe işlemlerinde e-uygulamaları kullanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerdir. Bu sebeple e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin belirlenmesi ve e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunların neler olduğunun öğrenilmesinde kaynak niteliğinde bilgiye sahiptirler. Bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde yapılan araştırmada e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin belirlenmesi ile e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunlara yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

Öncelikle bu tezin hazırlanmasında görüşleri ile çalışmaya yön veren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Bilal GEREKAN'a, gerek tezin hazırlanmasında gerekse diğer çalışmalarında desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve değerli vaktini ayıran Sayın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mehmet USTA'ya teşekkürü bir borç bilirim. Anket çalışmaları esnasında bana anlayışla yardımcı olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları'na teşekkür ederim. Ayrıca tezin hazırlanma sürecinde maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ailemin tüm fertlerine minnettarlığımı ifade ederim.

Trabzon, Mayıs 2017

Ramis ELÇİN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLLER LİSTESİ	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve TEKNOLOJİK GELİŞMELER	3-22
1.1. Genel Açıklama	3
1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramının Tanımı, Önemi ve Açıklaması	4
1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Organizasyonu İçerisindeki Yeri	5
1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları	6
1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri.....	7
1.6. Muhasebe Bilgi Kalitesi Kavramının Tanımı ve Açıklaması	9
1.7. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Belirlenmesinde Kullanılan Başlıca Kriterler	10
1.8. Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler	11
1.9. Muhasebe Bilgi Kalitesinin İşletmeler İçin Önemi	12
1.9.1. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Yönetici Kararları Açısından Önemi	13
1.9.2. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve İç Kontrol Sistemi	13
1.9.3. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve Muhasebede Hata/Hile	15
1.10. Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi	17
1.10.1. Bilgisayar Yazılımlarının Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi.....	18
1.10.2. Devlet Tarafından Uygulanan Teknolojik Yeniliklerin Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi	19

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE İŞLEMLERİNDE E-UYGULAMALAR	23-42
2.1. Genel Bilgi	23
2.2. Dünya’da ve Türkiye’de E-Uygulamalar ve Muhasebe Sürecine Etkisi	23
2.3. Türkiye’de Muhasebe İşlemlerinde Kağıt Faturadan E-Faturaya Geçiş Süreci	24
2.3.1. E-Fatura Uygulaması	25
2.3.1.1. E-Faturanın Tanımı ve Amacı	25
2.3.1.2. E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları	26
2.3.1.3. E-Fatura Standardı UBL-TR	27
2.3.1.4. E-Fatura Uygulamasının Genel Özellikleri	27
2.3.1.5. E-Fatura Sistemine Başvuru Süreci	28
2.3.1.6. E-Fatura Muhafazası ve İbrazi	29
2.3.1.7. E-Faturada Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	30
2.3.2. E-Defter Uygulaması	30
2.3.2.1. E-Defterin Tanımı ve Amacı	31
2.3.2.2. E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları	31
2.3.2.3. E-Defter Standardı XBRL-GL	32
2.3.2.4. E-Defter Uygulamasının Genel Özellikleri	33
2.3.2.5. E-Defter Sistemine Başvuru Süreci	33
2.3.2.6. E-Defter Yazılım Uyumluluk Onayı	33
2.3.2.7. E-Defter Beratı ve Zaman Damgası	34
2.3.2.8. E-Defter Muhafazası ve İbrazi	35
2.3.2.9. E-Defterde Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	35
2.3.3. E-Arşiv Sistemi	36
2.3.3.1. E-Arşivin Tanımı ve Amacı	36
2.3.3.2. E-Arşiv Sisteminin Yasal Dayanakları	36
2.3.3.3. E-Arşiv Sisteminin Genel Özellikleri	37
2.3.3.4. E-Arşiv Sistemine Başvuru Süreci	37
2.4. İşletmelerin Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri	38
2.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Portal Yöntemi	38
2.4.2. Özel Entegrasyon Yöntemi	39
2.4.3. Entegrasyon Yöntemi	39

2.5. Muhasebe İşlemlerinde E-Uygulamaların Kamu Denetimi, İç Denetim ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri.....	40
---	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN BİR UNSURU OLARAK E-FATURA, E-DEFTER, E-ARŞİV UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	43-73
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	43
3.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Ön Çalışması.....	44
3.3. Araştırmanın Kısıtları	45
3.4. Literatür Taraması.....	46
3.5. Araştırmanın Bulguları	51
3.6. Meslek Mensuplarının E-Uygulamaları Kullanmasını Gerekli Kılan Faktörler	53
3.6.1. Meslek Mensuplarının E-Uygulamaları Kullanmasını Gerekli Kılan Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	58
3.6.2. Meslek Mensuplarının E-Uygulamaları Kullanmasını Gerekli Kılan Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi	64
3.7. E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanılan Sorunlara Yönelik Faktörler.....	65
3.7.1. E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanılan Sorunlara Yönelik Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	68
3.7.2. E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanılan Sorunlara Yönelik Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi	72
TARTIŞMA.....	74
SONUÇ ve ÖNERİLER	78
YARARLANILAN KAYNAKLAR	84
EKLER	95
ÖZGEÇMİŞ	99

ÖZET

E-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları teknoloji temelli olmakla birlikte sadece belirli şartları sağlayan işletmeler bu sisteme geçebilmektedir. Bu sisteme geçen işletmeler ticari nitelikteki belgelerini elektronik ortamda oluşturma, alıcısına gönderme ve saklama imkânına sahip olabilmektedir. Ticari nitelikteki belgelerin elektronik ortama taşınması hiç kuşkusuz muhasebe sürecinde de bazı değişimlere neden olmaktadır. Bu değişimin merkezinde ise muhasebe mesleğini yürüten Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bulunmaktadır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı; e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydaların belirlenmesi ve e-uygulamalara geçiş sürecinde ne gibi sorunlarla karşılaşıldığının tespitidir. Çalışmada e-uygulamaları aktif şekilde kullanan 389 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir üzerinde anket yapılmıştır. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanmasını gerekli kılan dört faktör belirlenmiş ve bunlar “Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü”, “Teknolojik Fayda Faktörü”, “Ekonomik Fayda Faktörü” ve “Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörü” olarak tanımlanmıştır. E-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunlara yönelik ise üç faktör tespit edilmiş bunlar da “İş Yüğü Sorunu Faktörü”, “Sistemdeki Eksiklikler Faktörü”, “Alt Yapı ve Eleman Eksikliği Faktörü” şeklinde açıklanmıştır. Elde edilen faktörlere yönelik katılımcıların sahip olduğu çeşitli özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklara da ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv, E-Uygulamaların Etkinliği

ABSTRACT

The applications of e-invoice, e-ledger and e-archive are based on the technology and the companies which have the certain conditions can transfer into this system. The companies which transfer into this system can have the opportunity to form the commercial-quality documents, to send them to the receivers and to keep them on the electronic media. It causes some changes definitely in the process of accounting that the commercial-quality documents are transferred into the electronic media. There are the Certified Public Accountants to do the profession of accounting in the center of this change.

The goal of the study within this scope; is to determining the benefitsof e-applications in the accountitng process and what kind of problems is seen during the transition process to the e-applications. A survey was done on 389 Certified Public Accountants who use actively the e-applications in the study. Four factors were used to make the use of e-applications necessary for the professions as a result of the research, and these were described as “Activity Factor”, “Technological Use Factor”, “Economic Benefit Factor” and “The Revenue Administration E-Applications Factor”. Three factors were determined about the problems which were seen during the transition process of e-applications, and they were explained as “ The Work Load Problem Factor”, “The Factor of Deficiency in the System”, “ The Factor of Substructure and Staff Deficiency”. The significant differences were statistically found in terms of the various properties that the participants have about the factors which were obtained.

Keywords: E-Invoice, E-Ledger, E-Archive, E-Applications’ Efficiency

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Demografik Özellikleri	52
2	Meslek Mensuplarınca E-Uygulamaların Kullanım Özellikleri	53
3	E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlerin Analiz Sonuçları	55
4	Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	59
5	Teknolojik Fayda Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	61
6	Ekonomi Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	62
7	Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	63
8	E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri	65
9	E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktör Analiz Sonuçları	66
10	İş Yüğü Sorunu Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	69
11	Sistemdeki Eksiklikler Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	70
12	Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	71
13	E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanılan Sorunlara Yönelik Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri	73

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	E-Fatura Sisteminde Temel Roller	28
2	E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörler	57
3	E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörler	68



KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
Bkz.	: Bakınız
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
e	: Elektronik
ERP	: Enterprise Resource Planning – Kurumsal Kaynak Planlaması
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KMO	: Kaiser-Mayer-Olkin
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletmeler
Md.	: Madde
No	: Numara
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences – Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UBL	: Universal Business Language – Evrensel İşletme Dili

- XBRL : Extensible Business Reporting Language – Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili
- XML : Extensible Markup Language – Genişletilebilir İşaretleme Dili
- vb. : ve benzeri
- VUK : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Teknolojik alandaki gelişmelerin bir yansıması muhasebe işlemlerinde kendini göstermektedir. Günümüzde teknoloji temelli yaklaşımların muhasebe sürecinde yoğun bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe sürecindeki en önemli teknolojik gelişmelerden bir tanesi e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarıdır.

Ülkemizde muhasebe ile ilgili önemli teknolojik gelişmelerin önünü açan kurumların başında Gelir İdaresi Başkanlığı gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı hem kendi içyapısında teknolojiyi ön plana almış hem de özel sektörün teknoloji ile iç içe olması noktasında önemli adımlar atmıştır. Bu adımlardan biri de e-uygulamalar kapsamındaki e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemleridir.

Gerek teknoloji temelli gerekse de klasik olarak yürütülen muhasebe işlemlerinin asıl uygulayıcıları hiç kuşkusuz Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerdir. Günlük muhasebe işlemlerini e-uygulamalar kapsamında kullanan meslek mensuplarının, e-uygulamalara geçiş sürecinde ne gibi sorunlarla karşılaştığının belirlenmesi, e-uygulamaların gelecek dönemdeki başarısına önemli katkılar sağlayacaktır. Bununla birlikte işletmelerde kullanılan e-uygulamaların muhasebe sürecine sağladığı faydaların bilinmesi önemli bir gerekliliktir. Bu bağlamda çalışmanın esas amacı, işletmelerde uygulamaya konan e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek sorunlara yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşüncelerinin tespitidir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde işletmeler açısından önemli bir unsur olan bilgi kavramı üzerinde durulmuş ve bu kavramın muhasebe işlemleri ile ilişkisi ele alınarak muhaseben sağlanan bilginin işletmeler açısından önemi belirlenmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte bu bölümde muhasebe bilgi kalitesini etkileyen unsurlar belirlenmiş ve teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin muhasebe bilgi kalitesine olan etkileri açıklanmıştır. Bölümün sonunda uygulama açısından muhasebe alanındaki teknolojik yeniliklere değinilmiştir.

İkinci bölümde e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları genel hatlarıyla ele alınmış ve yasal düzenlemeler eşliğinde bu uygulamalar hakkında bilgi verilmiştir. Bu bölümde ayrıca, e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına tabi olacak işletmelerin adım adım neler yapması gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise 08.11.2016 – 14.03.2017 tarihleri arasında ülkemizde e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarını aktif şekilde kullanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üzerinde, işletmelerde uygulamaya konan e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydaların ve e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunların belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmanın sonuçlarına ve bu sonuçlar kapsamında yapılan değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve TEKNOLOJİK GELİŞMELER

1.1. Genel Açıklama

Günümüzde teknolojik gelişmeler hemen hemen her alanda kendini göstermektedir. Bu hızlı gelişim işletmelerin organizasyon yapılarını da etkilemekte ve işletmeler teknoloji odaklı sistemlere geçme eğilimi göstermektedir.

İşletmelerin pazarlama, insan kaynakları, halkla ilişkiler, satın alma gibi farklı birimleri olmakla birlikte kuşkusuz bunların içinde muhasebe biriminin ayrı bir önemi vardır. Çünkü muhasebe, işletmenin ihtiyaca uygun kaliteli bilgi üretmesini ve üretilen bilginin zamanında ilgililere sunulmasını sağlayan bir birimdir. Ayrıca, işletmelerin geleceğe sağlam adımlarla ilerlemesinde de muhasebeden sağlanan bilgilerin büyük bir önemi vardır. Gerek işletmenin yatırım kararlarının alınmasında gerek devletle olan ilişkilerin kurulmasında gerekse de müşterilerle olan ticari ilişkilerin detaylandırılmasında muhasebeden sağlanan bilginin son derece büyük bir önemi vardır.

Kuşkusuz ihtiyaca uygun bilginin istenilen zamanda sunulmasında teknolojik uygulamaların varlığı önem arz etmektedir. Bir işletme ne kadar teknolojik uygulamaların bünyesinde kurulmasına imkân tanırorsa hem kendi içine hem de dış çevresine sunacağı bilginin hızı artar. Haliyle bu durum işletmenin kendi içindeki birimlerinin birbirleriyle olan iletişimini de arttıracak ve işleyişinde bir uyum sağlayacaktır.

İşletmelerin teknoloji odaklı alt yapı sistemlerini kurup geliştirmeye önem verdiği kadar devletlerin de bu alt yapı sistemlerine önem verip, her geçen gün ciddi yatırımlar yaptığı görülmektedir. Zira devletler hem kendi iç işleyişlerinin hızlı, etkin ve mükellef odaklı olmasını istemekte ayrıca diğer ülkelerle sağlanan ticari ilişkilerinin de hızlı bir

şekilde gerçekleşmesini temel hedef olarak belirlemektedir. Bu noktada ülkemizde de özellikle 2000’li yıllardan sonra teknoloji odaklı alt yapı sistemlerinin kurulması ve bu alt yapı sistemlerinin güncellenerek geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulamaların yapılmasındaki temel amaç ise mükelleflerin ihtiyaçlarının hızlı bir şekilde yerine getirilmesi ve istenilen bilgilerin etkili bir şekilde oluşturulmasıdır.

1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramının Tanımı, Önemi ve Açıklaması

İşletmelerin önemli bir birimi kuşkusuz muhasebedir. Muhasebeden beklenen veriler farklı özelliklere sahip olabilmektedir. Sunulan verilerin oluşturulmasında genellikle muhasebe bilgi sistemi önemli bir görev üstlenmektedir.

İşletme yöneticilerine veri sağlayan, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, oluşan bu kaynakların kullanılma biçimini, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten sistem, muhasebe bilgi sistemidir. Sürekli olarak gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması muhasebe bilgi sisteminin bir görevidir (Şaklak ve Buran, 2010).

Muhasebeleştirme süreci, meslek mensupları aracılığıyla, devlet tarafından belirlenen kanunlar ve belirli prensipler çerçevesinde, işletmenin faaliyetleriyle ilgili bilgilerin kaydedilmesi ve açıklanması için dizayn edilmiştir. Muhasebe bilgi sistemi ise muhasebeden elde edilen verileri girdi–işlem–çıkış sürecine tabi tutar. Bu akışla çeşitli belgelerden elde edilen verilerin sisteme girişi yapılır, bilgi işlem faaliyetleri ile kayda alınarak çıktılar haline dönüştürülür ve raporlar halinde ilgililere sunulur (Gökdeniz, 2005: 87).

Mali nitelikteki bilginin paylaşımında önemli görevler üstlenen muhasebe bilgi sisteminin işletmeler için farklı amaçları bulunmaktadır. Bunlar (Akar, 2016: 29);

- İşletme kaynaklarının dağıtımını ile ilgili kararların alınması,
- Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili maliyet planlaması ve kontrolü,
- Performans ölçümü ve değerlendirilmesi,

- Kanunen gerekli finansal bilgilerin oluşturulması ve ilgili kişi ve kurumlara sunulmasıdır.

Muhasebe bilgi sisteminin temeli, işletmede departmanlar arasında koordinasyonun sağlanması, toplanan verilerin ortak bir esasa göre değerlendirilip bilgi kullanıcılarına gerektiği anda anlamlı bir şekilde iletilmesidir. Bu sistemi işletmenin diğer temel bilgi sistemlerinden ayıran temel özellik, bu sistemin işlemlerin ekonomik etkisi ile ilgili olmasından kaynaklanmaktadır (Ömürbek, 2003: 123).

Sistem yaklaşımının bir ürünü olan muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi gibi çeşitli alt sistemlerden oluşur. Ayrıca bu sistem işletmelerde yer alan diğer bilgi sistemlerine göre en çok gelişen bilgi sistemidir (Sürmeli ve diğerleri, 1998: 50).

Bilgi ve teknolojiyi bünyesine katan muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin ekonomik ve finansal alanlara ait konularının yönetimi ve kontrolüne yardım etmesi amacıyla tasarlanmış bir araçtır. Fakat teknolojideki hızlı ilerlemeler muhasebe bilgilerinin stratejik bir bakış açısıyla üretilmesi ve kullanılması gereğini ortaya çıkarmıştır (Çidem, 2013: 23). Bu sistem işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için işletme faaliyetlerini kaydetmesi ve böylece işletme sorunlarını doğrudan ortaya koyması yönüyle işletmenin sonuç açıklama sistemi gibidir ve yönetimin karar almasına ve sorunları çözmesine katkı sağlar. Eğer bir işletme faaliyette bulunmak ve süreklilik kazanmak istiyorsa, sahip olduğu varlıkları ve kullandığı kaynakları belirlemeli, bunlarda meydana gelen değişimleri izlemeli ve faaliyetleri sonucunda elde ettiği karı veya katlanacağı zararı tam olarak tespit etmelidir. İşletmelerde bu gibi konular hakkında bilgi sağlayacak sistem muhasebe bilgi sistemidir (Kaya, 2000, 73).

1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Organizasyonu İçerisindeki Yeri

Günümüzde teknolojinin de hızlı gelişimi ile birlikte bilginin yapısında değişimler olmuştur. Bu bilgi değişimi muhasebe sistemini de etkilemiş ve muhasebe meslek mensuplarına ilişkin beklentiler farklılık gösterir hale gelmiştir. Çünkü meslek mensupları mali nitelikteki bilgilerle ilgili raporlama, analiz ve yorum yapabilen bilgi çalışanlarıdır. İşletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren ilgili ve doğru finansal bilgileri hazırlayıp bilgi kullanıcılarına sunmak meslek mensuplarının görevi olduğu için aslında mali müşavirler

her zaman bilgi işçileri olmuşlardır. Muhasebe de bu anlamda bir bilgi sistemidir. Çünkü bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgileri elde edebilmek için verileri toplayıp, harmanlayarak bilgi kullanıcılarına iletir. Geline nokta itibariyle muhasebe bilgi sistemi finansal veri ve bilginin yanı sıra finansal olmayan veri ve bilgilerle de ilgilenmektedir. Böylece muhasebe bilgi sistemi tanımı işletmede muhasebe verilerini işleyip dağıtan görünümünden işletmenin birçok farklı türde bilgi üretimi ve dağıtımını yapar duruma gelmiştir (Gül, 2012: 45-46). Artık bu tür bütünleşik sistemlerde bir işleme ilişkin çok detaylı bilgiler eşzamanlı olarak sağlanabilmektedir. Günümüz rekabet ortamında her an doğru bilgiye istenen zaman ve mekânda ulaşabilmek bilgi kullanıcıları açısından çok önemlidir.

Birçok işletme için haftalarca hatta aylarca süren muhasebe işlemleri, internet tabanlı araçların kullanılması ile birlikte yeniden tasarlanmıştır. Finansal analizler, raporlamanın çok önüne geçmiş ve müşterileri, tedarikçileri, üretimi, insan kaynaklarını ve paydaşları kapsayan performans değerlendirmelerini de içine almıştır (Sevim, 2009: 182).

1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları

İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminin bir takım unsurları bulunmaktadır. Bu sistemin unsurları insan kaynakları, bilgi iletişim araçları, donanım ve yazılım ile raporlardır (Sürmeli ve diğerleri, 1998: 59).

- İnsan Kaynakları: Bilginin doğru, güvenilir, anlaşılır ve zamanlı olması çok önemlidir. İşletmelerde böylesine önemli bir faaliyeti yerine getirecek unsur olan personelde çeşitli niteliklerin bulunması gerekmektedir. Alanında eğitim almış bir muhasebe personeli zihinsel ve analitik yetenek, kavramsal anlama, iletişim yeteneği ve tarafsızlık gibi kişisel özelliklerle beraber, bilgi ve fikir birikimine yani mesleki açıdan teknik yeterliliğe sahip olmalıdır (Şengel, 2011: 170).
- Bilgi İletişim Araçları: İletişim araçları, verilerin toplandığı ve bilgi işlem sürecine dahil edildiği belgelerdir. Bu belgeler muhasebe bilgi sisteminin aşamalarında yapılacak kayıtlar için ortam oluşturmaktadır. Belgeler zaman, nitelik, nicelik ve taraflar gibi değişik unsurlar hakkında bilgilere ilişkin kanıtlayıcı özellik taşırlar. Bilgi iletişim araçları; işletme faaliyetlerine ilişkin verilerin kaynağı olan ve ilk kayıttaki kullanılan fatura, gider makbuzu, çek, poliçe

gibi ilk işlem belgeleri ile verilerin kaydedilmesi ve işleme tabi tutulması için kullanılan ve sürekliliği olan yevmiye defteri, büyük defter gibi kayıt belgelerinden oluşmaktadır. (Sürmeli ve diğerleri, 1998: 60).

- Donanım ve Yazılım: Muhasebe kayıtları elle tutulurken bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler bu alanı da etkilemiş ve kayıtlarda bu teknoloji kullanılmaya başlanmıştır. Bilgisayar muhasebe işlemlerini kolaylaştırmış ve bilgilerin iletimini hızlandırmıştır (Demir, 2005: 148). Donanım ve yazılım teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde muhasebe yazılımları giderek karmaşık bir hal almış ve endüstrilerin özel ihtiyaçlarına göre tasarlanmıştır.
- Raporlar: Raporlar muhasebe bilgi sisteminin maddi ürünleri olan çıktılardır. Bilgi kullanıcılarının türüne göre raporlar da iç ve dış raporlar şeklinde düzenlenirler (Sürmeli ve diğerleri, 1998: 61). İç raporlar yönetimin her düzeyine sunulan ve denetim faaliyetlerinde kullanılan raporlarken dış raporlar, işletmeyle ilgisi olan üçüncü kişilere işletmenin mali yapısı ve faaliyetleri hakkında bilgiler sunan raporlardır.

1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin işletmelerde yaygın şekilde kullanılmasıyla artık çoğu işlem elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Zaman, maliyet ve rekabet açısından işletmelere çok önemli kazanımları olan bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımı muhasebe bilgi sistemi ve alt sistemlerinin işleyişinde de önemli değişiklikler ve kolaylıklar sağlamaktadır. Süreç açısından bakıldığında geleneksel sistemle teknoloji odaklı sistemin işleyişi birbirinin neredeyse aynısı denebilir ancak işlemlerin yapılış şekillerinde değişiklikler görülmektedir.

İşletmelerde elektronik ortamda yapılan işlemler farklı birimlerde gerçekleştirilebilmektedir. Ancak bu çalışmada elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece muhasebe ile olan etkileşimine yer verilmiştir.

Mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bir bilgi sistemi

(Sürmeli, 2011: 9) olarak tanımlanan muhasebe süreci büyük oranda e-teknolojiler kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Muhasebeye yönelik geliştirilen teknolojik uygulamalarla mali tablo, rapor, belge ve dokümanlar istenen formatta (MS Word, MS Excel, pdf vs.) alınabilmekte ve farklı türdeki raporlara anında ulaşılabilmektedir. Hatta yöneticiler de internet bağlantısı olan herhangi bir yerden herhangi bir zamanda kendi sistemlerine bağlanabilmektedir.

Her sistem kendi alt sistemlerinin bir bütünüdür anlayışının ürünü olan muhasebe bilgi sistemi genel olarak üç alt sistemden oluşur. Bunlar (Sevilengül, 2009: 14);

- Finansal Muhasebe, işletmelerde meydana gelen parasal olaylara ilişkin verilerin toplanarak ilgililerin bilgisine sunulması görevini yerine getiren fonksiyon finansal muhasebedir (Sevilengül, 2009: 3). Finansal muhasebe; işletmelerin varlıkları ve kaynaklarında değişime neden olan parasal işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması, doğruluklarının tespit edilmesi, kaydedilmesi, niteliklerine göre sınıflandırılması, ulaşılan sonuçların raporlar halinde bilgi kullanıcılarına sunulması ve bu bilgilerin analiz edilerek yorumlanması işlemlerini kapsar (Küçüksavaş, 2001: 5).
- Maliyet Muhasebesi, üretim maliyetlerine ilişkin doğru ve yeterli bilgiyi zamanında yönetime sunarak, karar verirken yöneticilerin en iyi seçeneği belirlemesine katkı sağlayan fonksiyon maliyet muhasebesidir (Civelek ve Özkan, 2006: 452). Bu doğrultuda maliyet muhasebesi üretim faaliyetinde bulunan işletmelerin ürettikleri mal ya da hizmetlerin maliyetini tespit etmek amacıyla maliyet unsurlarının türlerini, ortaya çıktıkları yerler ve mamullerin çeşitlerine göre izlemek için tutulan hesaplar ve yapılan kayıtları kapsamaktadır (Yükçü, 1999: 4).
- Yönetim Muhasebesi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin ürettiği bilgileri veri olarak kullanıp yeni bilgiler üreten ve işletme yönetiminin geleceğe dönük karar alırken ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri sağlayan fonksiyon yönetim muhasebesidir. İşletmelerde yönetim fonksiyonlarının etkinliğine katkı sağlamayı amaçlayan bu sistemin ürettiği bilgiler işletme içinde yer alan bilgi kullanıcıları içindir (Sevilengül, 2009: 15). Günümüzde muhasebenin amacı

sadece farklı bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal yapısını göstermek değil, yönetim faaliyetlerine de yardımcı olmaktır. Yönetim ve muhasebe kademelerinin ortak hareket etmesiyle, muhasebe verilerini işletme içi karar alma, planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanan sistem yönetim muhasebesidir (Civelek ve Özkan, 2006: 453).

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek verilerin bilgi kullanıcılarının isteklerini karşılar özelliğe sahip olması çok önemlidir. Zira muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek verinin kaliteli olması beklenir. Bu noktada ortaya çıkan bir diğer kavram muhasebe bilgi kalitesidir.

1.6. Muhasebe Bilgi Kalitesi Kavramının Tanımı ve Açıklaması

Muhasebe ortamında üretilen bilginin kaliteli olması işletmeler açısından önemli bir gerekliliktir. İşletme yönetiminin alacağı kararlarda da bilgi kalitesinin önemi büyüktür. Yöneticiler alacağı kararın oluşturulmasında kendilerine hızlı, ihtiyaca uygun, zamanında ve güvenilir bilgilerin sunulmasını bekler. Haliyle böyle bir isteğin gerçekleşmesi için ulaşılan bilginin kaliteli olması gerekir. Bu noktada ortaya çıkan muhasebe bilgi kalitesi kavramı ise oldukça önemlidir. Muhasebe bilgi kalitesine ilişkin farklı tanımlar yapılmakla birlikte bu kavramın kimi zaman muhasebe kalitesi kavramıyla ortak bir tanım içerisinde kullanıldığı görülmektedir (Khan ve diğerleri, 2013: 270). Bununla birlikte muhasebe bilgi kalitesi, yatırımcıların gelecekteki yatırımlarından sağlayacağı faydayı maksimum yapacak bilgileri finansal tablolar aracılığıyla açık bir şekilde bilgilendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Yazan, 2015: 61).

Başka bir ifadeyle muhasebe bilgi kalitesi, işletmenin ekonomik durumunun finansal tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde sunulması şeklinde de tanımlanabilir (Chen ve diğerleri, 2010; 222). Bunun yanında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve' ye uygun olarak muhasebe bilgilerinin kalitesi, “kullanıcıların ekonomik kararlar verirken ihtiyaç duydukları işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgilerin sağlanması” şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>).

Muhasebe bilgi kalitesinin işletmenin gerçekleştireceği yatırım kararlarında da etkisi bulunmaktadır. Kaliteli bilginin üretildiği bir muhasebe sisteminde yatırım

kararlarının verilmesine etki edecek birim maliyetlerin tespiti ve ihtiyaç duyulan ayrıntılı raporlamaların sunulması hızlı bir şekilde sağlanabilmektedir. Ayrıca muhasebede bilgi kalitesinin yüksek olmasının işletmede bilginin yanlış yorumlanmasına bağlı hataların azaltılması bunun bir etkisi olarak da yatırımların etkinliğinin artmasına neden olduğu söylenebilir (Biddle ve Hilary, 2006: 985)

1.7. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Belirlenmesinde Kullanılan Başlıca Kriterler

İşletmelerin muhasebe birimlerinde kaliteli bilginin nasıl üretileceğine yönelik kriterler mevcuttur. Bu kriterler muhasebe ortamında üretilen bilginin genel olarak taşınması gereken niteliklerle ilgilidir. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında bu konuyla ilgili finansal tablolarda sunulan muhasebe bilgilerinin bu bilgilerden yararlanacak kullanıcılara faydalı olabilmesi bakımından nitelikli olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Muhasebe bilgilerinin çıkar gruplarına faydalı olabilmesi için sahip olması gereken özellikler, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de temel ve destekleyici özellikler olarak iki grupta açıklanmıştır. Buradaki temel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak destekleyici özellikler ise; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olarak belirtilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Temel özelliklerden ihtiyaca uygunluk ilkesi, finansal tablolardan elde edilen bilgilerin kullanıcıların kararları ile ilişkili ve kullanım amacına uygun olmasını ifade eder. Ancak finansal bilgilerin çıkar gruplarına faydalı olabilmesi için, finansal raporların sadece ihtiyaca uygun bilgileri sunması tek başına yeterli değildir. Bunun yanında açıklamaya çalıştığı finansal bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde de sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunulan bilgilerin de tam, tarafsız ve hatasız olması beklenmektedir. Temel özelliklerin yanında destekleyici özellikler ise finansal bilgilerin faydasını artıran özelliklerdir (Karğın ve Arıcı, 2015: 3).

Bunun yanında muhasebe bilgi kalitesini belirleyen bir takım özellikler bulunmaktadır. Genel olarak bu özellikler (Bayırlı, 2006: 8-12);

- İlgililik,
- Zamanlılık,
- İhtiyaca Uygunluk,
- Güvenilirlik,
- Kanıtlanabilirlik,
- Karşılaştırılabilirlik,
- Anlamlılık,
- Erişebilirlik,
- Yararlılık,
- Gerçeğe Uygunluktur.

İlgililik: Muhasebe bilgisinin, çıkar gruplarının alacakları ekonomik kararları etkileme gücü olarak ifade edilir. **Zamanlılık:** Muhasebe bilgisinin, çıkar gruplarının alacakları ekonomik kararları etkileme gücünü kaybetmeden önce karar alma sürecine dâhil edilmesi gereğini belirtir. **İhtiyaca Uygunluk:** Muhasebe bilgisini değerlendirerek ekonomik kararlar alacak olan çıkar gruplarına yararlı olabilecek finansal raporlama ve değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesine yardımcı olmasını ifade eder. **Güvenilirlik:** Muhasebe bilgisinin hata ve hilelerden arındırılmış, doğru ve gerçeği gösteren muhasebe uygulamalarını esas almasını belirtir. **Kanıtlanabilirlik:** Muhasebe bilgisinin tarafsız ve muhasebe usul ve esaslarına dayanarak hazırlandığını açıklar. **Karşılaştırılabilirlik:** Muhasebe bilgisini kullanarak karar verecek olan çıkar gruplarının işletmenin birden fazla dönem verisi arasında uygulayacağı politikaları tutarlı bir şekilde değerlendirebilmesini ifade eder. **Anlamlılık:** Muhasebe bilgisinin çıkar grupları tarafından açık, net ve kolayca anlaşılabilir olmasını belirtir. **Erişebilirlik:** Muhasebe bilgisine kolaylıkla ve hızlı bir şekilde ulaşılabilmesini açıklar. **Yararlılık:** Muhasebe bilgisinin çıkar gruplarının verecekleri kararları daha isabetli almalarına ve böylece ekonomideki kaynakların da etkin olarak dağıtılmasına imkân sağlamasını ifade eder. **Gerçeğe Uygunluk:** Muhasebe bilgisinin, doğru, bütüncül ve kapsamlı olmasını belirtir (Karagül ve Özdemir, 2010:46)

1.8. Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler

Muhasebe sürecinde üretilen bilginin kalitesi çıkar gruplarının alacağı kararları doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle bilgi kalitesini etkileyen unsurların neler olduğu

önemli hale gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe bilgi kalitesini etkileyen bir takım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 3-6);

- Muhasebe Uygulamaları,
- Ülkelerarası Farklılıklar,
- İşletmelere Özgü Faktörlerdir.

Muhasebe Uygulamaları: Muhasebe bilgi kalitesinin belirlenmesinde hiç kuşkusuz muhasebe uygulamaları önem kazanmaktadır. Muhasebe uygulamaları genel olarak ülkemizde kural tabanlı (Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği) veya ilke tabanlı (Türkiye Muhasebe Standartları) olarak bilgi kalitesine etki edebilmektedir.

Ülkelerarası Farklılıklar: Ülkeler arasındaki farklı uygulamalar muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Bu kapsamda; yasal ve politik sistem, vergi sistemi, kültür, ülke içerisinde muhasebe mesleğine verilen değer, muhasebe standartları, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi ve ekonomik şartlar gibi ülkelere özgü faktörler muhasebe bilgi kalitesini etkileyebilmektedir.

İşletmelere Özgü Faktörler: İşletmelerin büyüklükleri, sermaye yapıları, sahiplik yapıları, denetim hizmetini aldıkları denetim firmalarının niteliği ve işletmede kurumsal yönetime verilen önem gibi faktörler muhasebe bilgi kalitesini etkileyebilmektedir.

1.9. Muhasebe Bilgi Kalitesinin İşletmeler İçin Önemi

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği kaliteli bilgiler, işletmenin tüm fonksiyonlarında alınacak kararlar için kullanılmakta ve işletmenin tamamını etkilemektedir. Genel olarak bu fonksiyonların faaliyetleri mali olaylara bağlıdır. İhtiyaç duyulacak fonun hangi kaynaktan sağlanacağı, stok miktarının hangi düzeyde tutulacağı, işçilere ödenecek ücret, işletmenin yapacağı araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin planlanması gibi kararlar buna ilişkin önemli örneklerdir (Çidem, 2013: 34).

İşletmelerin büyüme ve gelişme gösterebilmeleri, finansal bilgi yönetimi ve finansal raporlamaya yeterince önem vermelerine bağlıdır. Etkin bir muhasebe sisteminden beklenen en önemli görev işletme ile ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu kaliteli bilgileri sağlamasıdır. Muhasebe sistemi tarafından elde edilen kaliteli bilgilerin işletme yöneticileri tarafından maliyet, harcama ve nakit yönetimini ilgilendiren özellikle kısa vadeli kararlarda önemli derecede etkili olabileceği söylenebilir (Yıldız ve Eskin, 2012; 64).

Bununla birlikte işletme yöneticilerinin vereceği kararlarda bilginin kalitesi önem kazanmaktadır. Zira işletme sahip ve yöneticilerinin muhasebenin sağladığı bilgileri sadece yasal zorunluluk olarak görmedikleri, işletmenin vereceği kararlarda gerekli olduğunu düşündükleri ve yöneticilerin bu bilgileri planlama amaçlı kullandıkları bilinmektedir (Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011: 303). Ayrıca işletmenin yönetim anlamındaki yeteneklerinin geliştirilmesinde de muhasebeden gelecek kaliteli bilginin önemli olduğu bilinmektedir (Akgün ve Kılıç, 2013: 25).

1.9.1. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Yönetici Kararları Açısından Önemi

Yöneticilerin karar alma sürecinde muhasebenin rolü, bir sorunun çözülmesine yardımcı olacak nitelikteki bilgiyi bulmaya ve bu bilgiyi ilgili birim yöneticilerine sunmaya yöneliktir. Periyodik tablolar veya özel analizlerdeki muhasebe bilgisi genellikle fiyatlama, üretim seviyeleri ve üretim programı, dış kaynak kullanımı (outsourcing), stok planları, müşteri hizmetleri, işçi müzakereleri ve sermaye yatırımlarını içeren kararları almada kaynak özelliği taşımaktadır. Araştırmalar muhasebenin sağladığı kaliteli bilginin, organizasyondaki yöneticilerin bilgisini artırarak organizasyonel kararları almadaki yeteneklerini geliştirdiği ve alınan kararların da niteliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Kalmış ve Dalgın, 2010: 114).

Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan kaliteli bilgi ile yönetim, varlıklar ve kaynaklar üzerindeki sorumluluğunu yerine getirerek geleceğe ilişkin eylemlerin planlamasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetimin başarılı olabilmesi için de muhasebeden sağlanan bilginin etkin olması gerekmektedir. (Güney, 2013: 279-280).

İşletme yöneticilerinin çoğu, çalıştığı işletmenin başarılı bir şekilde geleceğe sağlam adımlar atmasını ister ve bu amaç doğrultusunda işletmede bilgi sistemlerinin kurulmasına yönelik uygulamaları hayata geçirir. Nitekim kaliteli bilgi sistemlerinin kurulması yöneticilere bir takım avantajlar sağlayacaktır ki bu avantajlar yatırım, personel istihdamı, büyüme gibi adımların atılmasında önem arz etmektedir.

1.9.2. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve İç Kontrol Sistemi

Muhasebe sistemlerinin sürekli kontrol edilmesi sistemden kaynaklı hata ve hilelerin önlenmesi açısından önemlidir. Hata ve hilelerin önlenmesinde işletmenin kendi

içinde bir kontrol mekanizmasının varlığı gereklidir. Böylece hataların önceden öngörülüp azaltılması sağlanabilir.

Tüm işletmeler, istenilen hedeflere ulaşmada bir takım risklere katlanır. Bu risklere katlanılmasındaki esas amaç elde edilecek karı en üst seviyeye ulaştırmaktır. Ancak her zaman istenilen karlılık hedefine ulaşılamamakta planlamalarda bazı aksaklıklar olabilmektedir. İşte bu noktada işletme yönetimi için bu risklerin belirlenmesi ve mümkün olduğu ölçüde azaltılması için muhasebe bilgilerine yönelik bir kontrol mekanizması gerekli olmaktadır.

İşletmelerde denetim her geçen gün önem kazanmaktadır. Bir süreç olan denetimde sürecinde önem kazanan kavramlardan bir tanesi kontrol kavramıdır. Kontrol kavramı, muhasebe literatüründe denetim kavramından farklı bir anlamda kullanılmaktadır. Kontrol; olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma şeklinde tanımlanabilir. Örneğin, enflasyon kontrol altına alındı denildiğinde fiyat artışlarına etki edildiği anlaşılmaktadır. İşletmelerde yürütülen faaliyetlere bazı yöntemler ve araçların kullanılmasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin belirlenen amaçlarına ulaşması için işletme yöneticilerinin aldığı önlemlere ve uyguladığı yöntemlere “kontrol önlem ve yöntemleri” adı verilir. Ayrıca işletmelerdeki tüm faaliyetler yöneticiler tarafından kontrol edildiği gibi, işletme yönetiminin kendisi de kontrole konu olabilmektedir. Bir işletmenin, diğer bir işletmenin veya ortağın kontrolünde olduğu belirtildiğinde, işletmenin ne yapacağını belirleme gücünün, başka bir ifadeyle karar alma ve yönetim politikasını belirleme ve yürütme yetkisinin diğer işletmede veya ortakta olduğu anlaşılmaktadır (Gül, 2012: 101).

Kontrol kapsamında muhasebe alanında en sık karşılaşılan kavramlardan biri iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi, işletmenin kendi iç yapısıyla uyumlu olacak denetim sistemlerini içinde barındıran bir sistemler bütünüdür. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından da benimsenen COSO'nun yaptığı iç kontrol tanımı ise şu şekildedir, “*iç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür*” (Aksoy, 2007: 220).

İç kontrol sistemi bazı bileşenlerden oluşmaktadır. Bu bileşenler iç kontrol sistemine ait kapsamın belirlenmesi açısından önemlidir. Bu bakımdan iç kontrol sisteminin bileşenleri (Yılancı, 2006: 33);

- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- İzlemedir.

Her işletmenin iç kontrol sisteminden beklentisi farklılık gösterebilmektedir. Ancak genel olarak iç kontrol sistemi,

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğin sağlanması,
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanması ve işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amacına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve prosedürlerdir. (Kepekçi, 2000: 56). İç kontrol sisteminin işletmelerdeki işlevi bakımından muhasebe bilgi kalitesine önemli düzeyde katkı sağladığı söylenebilir. Bu yönüyle güvenilir bir iç kontrol yöntemi muhasebede bilgi kalitesini artıran önemli bir unsurdur.

1.9.3. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve Muhasebede Hata/Hile

Muhasebeden sağlanan bilgilerin kontrolden geçmesi, bu bilgilerin ihtiyaca uygun bilgi olma özelliğinin sağlanmasında bir gerekliliktir. Muhasebe işlemleri her geçen gün yoğunluğu artan şekilde devam etmektedir. Hem yasalardan kaynaklanan zorunlu işlemlerin varlığı hem de muhasebe işlemlerinde yaşanan artış bir takım aksaklıklara neden olabilmektedir.

Muhasebe işlemlerinde aksaklıkların olması, kimi zaman istenilmeden yapılan eylemlerin varlığından kimi zaman ise bilerek ve isteyerek yapılan eylemlerden

kaynaklanmaktadır. Bu noktada önem kazanan kavramların başında hata ve hile gelmektedir.

Farklı tanımları olmakla birlikte muhasebe işlemlerinde hata, bir kişinin gerek iradesinin oluşması aşamasında gerekse iradesini beyan etmesi aşamasında dikkatsizlik, tedbirsizlik gibi istenmeyen nedenlerle ve herhangi bir dış etki olmaksızın gerçek iradesine uymayan bir beyanda bulunması halinde gerçekleşmiş olan işlem olarak tanımlanabilmektedir (Ardıç ve Ersol, 2007: 68-69).

Hatalar; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda, genelde kasıt unsuru taşımayarak yapılan yanlışlıklardır (Kepekçi,1994:9). Zira muhasebe bilimi için hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmesidir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:188).

Muhasebe ortamında hileli işlemlerin varlığı da hatadaki gibi muhasebeden edinilecek doğru bilgi için engel oluşturmaktadır. Hileli işlemlerde hatadan farklı olarak bir kasıt unsurunun varlığından söz edilir. Bu açıdan bakıldığında “Muhasebe hilesi, belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir.” Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, hileler bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde, yapılacak eylemi daha önceden planlayıp, kurgulama söz konusudur. Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, hileler ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması beklenemez. Aksine, bilerek yapılması nedeniyle tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekâsının sürekli olarak hile ile ilgili yeni yöntem ve usuller geliştirmesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151).

Hata ve hileden arındırılmış bilgi, muhasebe bilgi kalitesinin arttırılmasına katkı sağlar. Muhasebe bilgi kalitesi, muhasebeden elde edilecek bilginin ihtiyaca uygun, doğru ve güvenilir bilgi olmasını gerekli kılar. Bu nedenle elde edilecek bilginin hata ve hilelerden arındırılmış olması gerekir. Bu bağlamda, muhasebe bilgi kalitesinin arttırılması için hata ve hilelerin önüne geçerek sistemlerin kurulması ve geliştirilmesi önemli bir gerekliliktir.

1.10. Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi

Günümüzde küreselleşmeyle birlikte rekabetçi hale gelen iş dünyasında değişimi gözlemleyip öğrenmek, etüt etmek, planlamak ve uygulamak işletmelerin uzun dönemde yaşamını sürdürebilmesi ve başarılı olabilmesi için öncelik olarak görülmektedir. Bu bağlamda başarılı olabilmek, iş dünyasındaki hızlı değişime uyum sağlayabilmekle mümkündür.

Yönetimin işlevlerini yerine getirip etkinliği sağlayabilmesi, temelde doğru ve kaliteli bilginin elde edilmesi ve kullanılmasıyla gerçekleşmektedir. İşletmelerde önemli bir birim olan muhasebe de yapılan faaliyetleri ve buna bağlı olarak oluşan değişimleri belirler ve yönetime sağlayacağı kaliteli bilgilerle yönetimin yeni kararlar almasına ve buna bağlı olarak işletmelerin devamlılığını sağlamasına yardımcı olur (Elibol, 2005: 155).

Günümüz muhasebe anlayışında, bilgi teknolojisine dayalı bir değişim yaşanmaktadır (Çiftçi, 2003: 45). Yaşanan bu değişimden muhasebe mesleği, meslek mensupları ve bunlara bağlı olarak da muhasebe ortamında hazırlanan bilginin kalitesi önemli düzeyde etkilenmiştir (Uzay, 2004: 236).

Teknoloji alanındaki hızlı gelişmeler ülkeler arasındaki etkileşimi de arttırmış, artan bu etkileşim işletmeleri bir takım yenilikleri yapmaya mecbur bırakma noktasına getirmiştir. Bu yeniliklerden biri de teknoloji odaklı alt yapı sistemlerinin kurulmasıdır.

Teknoloji alanındaki alt yapı çalışmaları dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemli hedefler arasında yer almaktadır. Zira hem devletin hem de özel sektörün kendisi için belirlediği hedeflere ulaşabilmesinde teknolojiden faydalanması bir mecburiyettir. Bu mecburiyet de hem devleti hem de özel sektörü teknoloji odaklı alt yapı sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesinde yatırım yapmaya itmektedir.

Ülkemizde özellikle 2000’li yıllardan sonra teknoloji alanında hızlı bir gelişim yaşanmıştır. Devlet tarafından teknoloji kullanımı yaygınlaştırılmaya çalışılmış bu alandaki yatırım sayısı hızlı bir şekilde artmıştır. Aynı şekilde özel sektörün teknoloji alanındaki yatırımları da hız kesmeden devam etmiştir.

Teknoloji alanındaki gelişimin farklı sektörlerle ve alanlara yansımaları olmuştur. Bu yansımalarından bir tanesi işletmelerde önemli görev ve sorumluluk üstlenen muhasebe

işlemleri üzerinde meydana gelmiştir. Şunu da belirtmek gerekir ki muhasebe alanındaki teknolojik gelişmelerin hızlı gelişimi gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe muhasebeyle ilgili beklentileri artırmıştır.

1.10.1. Bilgisayar Yazılımlarının Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi

İşletmelerin karar alma süreçlerinde muhasebenin büyük bir önemi vardır. Zira muhasebe bilgi sistemi işletmenin hem üst yönetimine hem de işletme içindeki diğer birimlere bilgi sağlama noktasında birtakım görevler üstlenmektedir. Bu görevin hızlı ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi için teknolojik uygulamalardan yararlanılması gerekmektedir.

Muhasebeden gelecek bilgiler işletmenin karar alma noktasındaki beklentilerini etkilediği gibi işletme üst yönetimi ve çalışanlarının karar almalarını kolaylaştırıcı olma rolünü de üstlenmektedir. Zira işletmelerde alınması gereken ya da alınacak olan kararlar öncesinde belirsizliği azaltmak amacıyla bilgi temini önemli bir etmendir. Muhasebe bilgi sisteminin kolaylaştırıcı rolü de karar öncesi belirsizliği azaltmak için işletmeye bilgi iletilmesinde yardımcı olmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin işletmelerde bu rolde kullanılmasının üç amacı vardır. Bu roller aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Akar, 2016: 40);

- İşletmede çalışan personelin bilgisini arttırmak ve geliştirmek,
- İşletmede arzu edilen kararların alınmasında personelin yeteneklerini arttırmak,
- Çalışanların hareket seçenekleri hakkında onları daha iyi bilgilendirmektir.

Yukarıdaki ifadelerden de görüleceği üzere muhaseben gelen bilgilerin işletme için farklı önemi bulunmaktadır. Ancak bu bilgilerin hangi aşamalardan sonra hem işletme yöneticilerine hem de işletme çalışanlarına ulaştığının bilinmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin oluşmasında işletmeler bir takım teknolojik uygulamalardan yararlanmaktadır. Bilgisayar yazılımlarının muhasebe sürecine girmesiyle birlikte manüel olarak yapılan pek çok işlem bu yazılımlar sayesinde otomatik olarak yapılır hale gelmiştir. İşte bu yazılımların muhasebe sürecine girmesiyle muhasebeden elde edilen bilginin hızı artmış aynı zamanda bilginin çeşitlilik içinde sunulması sağlanmıştır.

Muhasebe bilgi kalitesini etkilemesi bakımından özel sektörün uyguladığı önemli teknolojik gelişmelerden biri muhasebe paket programlarıdır. Muhasebe yazılımları alanında pek çok şirket, farklı ürünle KOBİ'lere ve diğer şirketlere hizmet sunmaktadır. Hızla artan teknolojiyle bu alanda yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. Artan teknoloji ve küreselleşen dünyanın etkisiyle, sadece dünyada değil Türkiye'de de birkaç öncü firmanın önderliğinde muhasebe yazılım pazarında pek çok farklı ürüne erişim mümkün hale gelmiştir. Hiç kuşkusuz işletmenin içinde bulunduğu sektör, muhasebede kullanılacak program seçimini etkilemektedir.

Özel sektörde kullanılan yazılımlar sayesinde muhasebeden elde edilen verilerde çeşitlilik sağlanmıştır. Farklı bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamaya yönelik geliştirilen yazılımlar çeşitli özellikleri sayesinde ayrıntılı bilgileri içeren tabloları hızlı bir şekilde kullanıcıya sunabilmektedir. Bu durum bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye hızlı bir şekilde ulaşmasını sağlayarak muhasebe bilgi kalitesinin gelişmesine imkân tanımıştır.

1.10.2. Devlet Tarafından Uygulanan Teknolojik Yeniliklerin Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi

Ülkeler arasındaki iletişim ağı her geçen gün genişlemektedir. İletişim ağının hızlı bir şekilde genişlemesi ülkeleri bu alanlarda sürekli iyileştirme yapmaya itmektedir. Bunun bir sonucu olarak da teknolojik alanlarda yapılan yatırımlar hız kazanmaktadır.

Her ülke vatandaşlarına en hızlı ve etkin hizmet sunmanın yöntemlerini araştırmaktadır. Bu araştırmanın bir yansıması da teknoloji alanında yapılan yatırımlarda kendini göstermektedir. Ülkemizde özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen bir takım uygulamalar teknoloji odaklı yaklaşımları içinde barındırmaktadır. Bu uygulamalar farklı alanları kapsamakla birlikte kapsadığı önemli alanlardan bir tanesini muhasebe oluşturmaktadır.

Muhasebe faaliyetleriyle ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı özelliklere sahip birçok teknolojik uygulama hayata geçirilmiştir. Bunlardan bazıları mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini vergi dairesine gitmeksizin gerçekleştirmesine olanak tanımaktadır. İnternet vergi dairesi olarak adlandırılan sistem ile mükellefler ihtiyaç duydukları bilgileri bu sistem üzerinden temin edebilmektedir. Bu internet vergi dairesi

sisteminin muhasebe işlemlerine yönelik sağladığı bir takım yenilikler bulunmaktadır. Bu yenilikler (GİB Faaliyet Raporu, 2009: 15);

- Mükelleflerin çoğu zaman muhasebe birimlerinden talep ettiği borcu yoktur yazısı ve mükellefiyet yazısının sistem üzerinden talep edilebilmesi,
- Mükelleflerin Yeminli Mali Müşavirlerle sözleşme bilgilerine ait işlemleri bu sistem üzerinden yapabilmesi,
- Katma Değer Vergisi iadesi talebine ilişkin girişlerin bu sistem üzerinden yapılabilmesi,
- Faturalara ilişkin belge basım bilgilerinin bu sistem üzerinden kontrol edilebilmesi,
- Her türlü idari para cezasının bu sistem üzerinden görüntülenebilmesidir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan ve işletmelerin muhasebe birimlerini önemli ölçüde etkileyen uygulamalardan diğeri işletmelerin vergisel yükümlülüklerini gösteren beyannamelerin elektronik ortamda oluşturulup yine elektronik ortamda Başkanlığa gönderilmesidir. Bu sistemde muhasebe birimleri, işletmenin dönemler itibariyle hazırladığı mali verilerini kendisine ait muhasebe programında oluşturmakta ve buradan Gelir İdaresinin beyanname oluşturma programı aracılığıyla sisteme yüklemektedir. Bu uygulama ile birlikte mali nitelikteki bilgiler hızlı bir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığına beyan edilebilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan başka bir uygulama ise e-beyanname'dir. E-beyanname uygulaması ile mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirilmektedir. Gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet sağlamak bu uygulamanın esas amaçlarıdır (GİB Faaliyet Raporu, 2011: 40). Bu amacın bir yansıması kuşkusuz muhasebe işlemlerinde kendini göstermektedir. Muhasebe işlemlerinin büyük bir kısmını oluşturan mali nitelikteki verilerin Gelir İdaresine bildirilmesi aşaması bu teknoloji uygulamasıyla önemli ölçüde etkinliğe kavuşturulmuştur. Bu durum muhasebeden sağlanacak bilgi kalitesine de olumlu olarak yansımaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan bir diğer uygulama, kâğıt ortamında hazırlanan faturanın elektronik ortamda hazırlanmasını öngören e-fatura uygulamasıdır. İşletmeler tarafından faturanın kâğıt ortamında hazırlanması ve alıcılara ulaştırılmasında yaşanan çalınma, kaybolma ve istenilen zamandan daha uzun sürede alıcısına ulaşma gibi bir takım sıkıntılar e-fatura sisteminin geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Buna yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı önemli bir adım atarak kâğıt ortamındaki faturanın elektronik ortamda hazırlanmasına yönelik teknolojik uygulamaları hayata geçirmiştir.

Türkiye çapında elektronik fatura altyapısını oluşturmak için yapılan çalışmalar sonucunda bu sistemin koşullarına uygun e-fatura modeli oluşturularak hizmete hazır hale getirilmiştir. Bu kapsamda; e-fatura göndermek ve almak isteyen kurumlara elektronik mali mühür sertifikası verilmesi amacıyla Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ile anlaşılmış ve faturanın iş süreçlerinde dolaşımının sağlanacağı merkezi mesajlaşma ağının kurulum çalışmaları tamamlanmıştır. Bilgi işlem sistemleri yeterli ve faturalaşma ihtiyacı kapsamlı olan mükelleflere, Başkanlığın sistemi ile gerekli entegrasyonu sağlamaları koşulu ile e-fatura uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanarak fatura gönderme imkânı sağlanmaktadır. Bilgi işlem sistemlerinin entegre edilmesi sureti ile e-fatura uygulamasını kullanma konusunda yeterli alt yapıya sahip olmayan mükelleflerin uygulamadan yararlanabilmelerini sağlamak amacıyla, uygulamaya ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran e-fatura Web Portalı kurulmuştur.

Elektronik fatura uygulaması ile muhasebe işlemlerinde ivme kazanılacağı düşünülmektedir. Zira yüzlerce hatta binlerce fatura işlemi gerçekleştiren şirketlerin bu sisteme geçmesi ile birlikte faturalar artık kâğıt ortamında değil elektronik ortamda hazırlanabilecektir. Böylelikle hem fatura düzenleme hem de muhasebe kayıt sürecinde etkinliğin yakalanması noktasında istenen seviyeye ulaşılabilecektir. Ayrıca e-fatura uygulamasıyla muhasebe işlemlerinin tümüyle elektronik ortama aktarılması süreci hızlanacak, muhasebeden beklenen kaliteli bilgi akışının sağlanmasına imkân tanınacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından teknoloji odaklı diğer bir uygulama da muhasebe kayıt sürecinin elektronik ortamda oluşturulup yine elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmasını sağlayan e-defter çalışmasıdır. E-fatura uygulamasına geçen

mükellefler aynı zamanda e-defter uygulamasına geçmekte böylelikle elektronik ortamda hazırlanan faturadan sonra muhasebe kayıtlarının da elektronik ortamda hazırlanması sağlanabilmektedir.

E-defter uygulamasına geçilmesinin bir takım avantajları olacağı tahmin edilmektedir. E-defter uygulaması ile yasal defterlerden Yevmiye Defteri ve Defteri Kebirin elektronik ortamda tutulabilmesine, muhafaza ve ibraz edilebilmesine olanak sağlanarak kâğıt kullanımının önüne geçilmektedir. Ayrıca defterlerin notere tasdik mecburiyeti ortadan kaldırılarak mükelleflere önemli ölçüde maliyet avantajı sağlanmaktadır. Bunun dışında kanuni defterler üzerinde ilgili birimlerin elektronik denetim yapabilmesi mümkün kılınmaktadır (GİB Faaliyet Rapor, 2014: 79).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde hayata geçirilen ve genel olarak e-uygulamalar olarak adlandırılan bu sistemlerin tamamı, işletmelerin muhasebe birimlerini yakından ilgilendirmektedir. Örneğin, mali nitelikteki işlemlerin bir sonucunu gösteren beyannamelerin elektronik ortama aktarılmasıyla muhasebe işlemlerinde önemli avantajlar yakalanmaktadır ki bunların başında zaman tasarrufu gelmektedir. Yine internet vergi dairesi sisteminin hayata geçirilmesi ile birlikte çoğu zaman muhasebeden hazırlanması beklenen verilerin artık elektronik ortamda hazırlanmasına imkân tanınmaktadır. Böylece muhasebe çalışanlarının yapacakları işlere odaklanmasına imkân tanınmaktadır.

Tüm bu uygulamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde muhasebe sürecinde bundan sonraki süreçte hızlı bir değişimin yaşanılacağı görülmektedir. Bu hızlı değişim teknoloji odaklı olup, işletmelerin teknoloji ile daha yakın olması sonucunu doğuracaktır. Muhasebe işlemlerinde teknolojik uygulamaların varlığı ise, muhaseben beklenen bilginin daha kaliteli, zamanında ve ihtiyaca uygun şekilde olmasını sağlayabilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE İŞLEMLERİNDE E-UYGULAMALAR

2. 1. Genel Bilgi

Ülkelerin gerek kendi içinde gerekse diğer ülkelerle arasındaki ticari ilişkilerin hızı her geçen gün artarak devam etmektedir. Bu hızlı gelişim aynı zamanda ticari ilişkileri ifade etmekte kullanılan belge akışının da değişimine neden olmaktadır. Bir ülkedeki katma değeri yüksek ürünleri diğer ülkelerde pazarlayabilmenin bir yolu, teknolojiyi etkin şekilde kullanabilmekte yatmaktadır. Teknolojiyi etkin şekilde kullanan ülkeler katma değeri yüksek ürünlerini diğer ülkelere ulaştırmakta rekabet avantajı yakalayabilmektedir.

Bu denli hızlı gelişim gösteren ticari yaşam, mal veya hizmetin tüm ayrıntılarını ifade eden faturaların da bir takım değişiklikler göstermesini ve teknolojik gelişimden pay almasını bir zorunluluk haline getirmektedir. Dünyada pek çok ülke, mal veya hizmetlerini hem en hızlı şekilde pazarlamada hem de bu ürünlerine ait ticari işlemleri muhasebe diline aktarmada elektronik uygulamaları hayata geçirmektedir.

Bu bağlamda ülkemizde hızlı değişen ve gelişen ticari hayata ayak uydurma noktasında elektronik uygulamalar hayata geçirilmiştir. Farklı alanlarda kendini gösteren bu uygulamalardan bir tanesi de kâğıt ortamında hazırlanan faturaların elektronik ortama taşınmasıdır. Bununla birlikte, düzenlenen elektronik faturaların hem muhasebe kaydının elektronik defter sistemine aktarılması hem de arşivleme sisteminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine yönelik uygulamalar da söz konusudur.

2.2. Dünyada ve Türkiye’de E-Uygulamalar ve Muhasebe Sürecine Etkisi

Dünyada elektronik uygulamaları (e-uygulamaları) hayata geçiren farklı ülkeler bulunmaktadır. Özellikle Avrupa Birliği ülkeleri arasında İskandinav ülkelerinin bu

uygulamaları hayat geçiren öncü ülkeler olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Almanya, Birleşik Krallık, Fransa ve İtalya gibi diğer Avrupa Birliği ülkelerinin bu uygulamaları etkin şekilde kullandığı bilinmektedir. Latin Amerika ülkeleri arasında özellikle Brezilya, Şili ve Meksika'nın bu uygulamaları kullandığı görülmektedir. Yine Kuzey Amerika ülkeleri arasında Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada'nın bu uygulamaları hayata geçiren öncü ülkeler olduğu ifade edilmektedir. Afrika kıtasında da e-uygulamalar hayata geçirilmekte olup özellikle bu uygulamaları destekleyen lider ülkelerin Mısır ve Tunus olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte Asya ve Pasifik ülkeleri arasında bu uygulamaları hayata geçiren ülkelerin başlıcaları Singapur, Hong Kong ve Tayvan'dır (Koch, 2016: 22-31).

Ülkemiz de e-uygulamaları dünyada hayata geçiren ülkeler arasında yer almaktadır. Başlangıçta belirli sektörleri kapsayan bu uygulamaların özellikle 2013 yılından itibaren diğer sektörleri de içine almasıyla birlikte kapsadığı alan genişlemiştir. Şu anda inşaat sektöründen imalat sektörüne, perakende satış sektöründen akaryakıt dağıtım sektörüne, hizmet sektöründen ulaşım sektörüne kadar farklı alanlarda bu uygulamalar hayata geçirilmiştir.

E-uygulamaların muhasebe sürecine en önemli yansımalarının zaman ve kâğıt tasarrufunda getirdiği maliyet avantajı olduğu söylenebilir. Yüzlerce hatta binlerce faturası olan bir işletmenin bu faturaları elektronik ortamda oluşturduğu ve kayıtlarını da faturayla aynı anda gerçekleştirdiği düşünülürse ciddi zaman tasarrufunun sağlandığı görülebilir. Ayrıca sistem üzerinde oluşturulan faturalar sayesinde işletmeler bu faturaları kâğıt ortamında tekrar oluşturmamakta böylece hem işletmelerine hem de ülke ekonomisine katkıda bulunmaktadır.

2.3. Türkiye'de Muhasebe İşlemlerinde Kâğıt Faturadan E-Faturaya Geçiş Süreci

Muhasebe işlemlerinde kullanılan belgelerden en önemlisinin fatura olduğu söylenebilir. Zira parasal nitelikteki işlemlerin muhasebe kayıt sürecine aktarılmasında fatura başlama taşı görevini üstlenmektedir.

Ülkemizdeki mevcut durumda hem klasik düzende (kâğıt ortamında) hem de elektronik ortamda fatura düzenlenebilmektedir. Bu durumda haliyle muhasebe kayıt

süreci hem alışlagelen şekilde kâğıt faturalarla hem de elektronik faturanın olduğu anda yapılabilmektedir. Buradaki önemli farklılıklardan bir tanesinin e-faturanın kâğıt faturaya göre düzenlendiği anda kayıtlara intikal ettirilmesi olduğu söylenebilir. Zira muhasebe bürolarında faturaların Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 219. maddesinde de belirtildiği üzere on günlük süre zarfında muhasebe ortamına aktarıldığı bilinmektedir. Ancak e-faturaya geçen mükelleflerin muhasebe kayıtları faturanın oluşturulduğu ve alıcı tarafından kabul edildiği anda gerçekleştirilmektedir.

Ülkemizde teknolojik gelişmelerin muhasebe sürecinde kullanılmasında temel olarak e-uygulamalardan yararlanıldığı söylenebilir (Özdemir, 2016: 45). Bu uygulamalara ilişkin açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

2. 3. 1. E-Fatura Uygulaması

Teknolojik gelişmeler insanların hayatını değiştirdiği kadar ticari hayatın işleyiş kurullarını da değiştirmektedir. Hiç şüphesiz bu değişim yenilikleri de beraberinde getirmektedir. Ticari hayatta yerini alan yeniliklerin genel çerçevesinin belirtilmesinde ise yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada yasal düzenlemeler bu yeniliklerin hem genel çerçevesini çizmekte hem de ayrıntılarını açıklamaktadır.

2.3.1.1. E-Faturanın Tanımı ve Amacı

Farklı tanımlamaları olmakla birlikte e-fatura, kâğıt ortamında hazırlanan faturanın elektronik sistemde oluşturulmasıdır. Yasal dayanağını 05.03.2010 tarih 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği'nden alan e-fatura, *“veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir”* şeklinde tanımlamaktadır (397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği, 2010).

Ülkelerde e-fatura uygulamalarının hayata geçirilmesinde farklı nedenler görülebilmektedir. Örneğin Latin Amerika ile Asya ve Pasifik ülkelerinde bu uygulamaların hayata geçirilmesindeki nihai amaç, vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi olarak ifade edilmektedir. Çin'de KDV kanunlarına uyumun kolaylaştırılması, Avrupa Birliği ülkelerinde ise KOBİ'lerin ticari

hayatta güçlendirilmesi ve nihai alıcı ile hızlı etkileşim kurulması amacıyla bu uygulamalar hayata geçirilmektedir (<https://www.innova.com.tr/pdfs/Dunyada-e-Fatura.pdf>).

Ülkemizde e-fatura uygulamalarının hayata geçirilmesindeki nihai amaç ise, birçok ülkede olduğu gibi vergi kayıp kaçağının engellenmesi ve ticari nitelikteki işlem akışının bir bütün olarak kayıt altına alınmasıdır. Bu nihai amaç dışında diğer bazı amaçlar da söz konusudur. Bunlar (Öz ve Bozdoğan, 2012: 83);

- İşletmelerde yönetsel etkinliğin sağlanması,
- Kamu hizmetlerinden yararlananlara sunulan hizmet kalitesinin artırılması,
- Teknolojik gelişmelerin ticari hayatta etkinliğinin artırılması,
- Kamusal hizmetlere hızlı ve etkin erişimin sağlanması,
- Dünya ile ticari entegrasyonun sağlanmasında etkinliğin artırılmasıdır.

2.3.1.2. E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları

E-fatura uygulamasına ilişkin farklı tarihlerde bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yasal düzenlemelerin temel amaçları; e-faturaya başvuru şekillerinin ne şekilde yapılacağına belirlenmesi, başvuru aşamaları, e-faturayı oluşturma, gönderme, sorumluluk ve cezai müeyyidelerin belirlenmesi, uygulamada görülen uyumsuzlukların giderilmesi ve bu uygulamaya tabi olacak şirketlerin kapsamının belirlenmesine yöneliktir (Özdemir, 2016: 52).

E-fatura uygulamasına yönelik yasal düzenlemeler tarihsel sırasıyla birlikte özetle aşağıdaki gibidir (<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>).

- 05.03.2010 tarih 27512 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanan 397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği,
- 28.06.2012 tarih 28337 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanan 416 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği (397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği’nin Güncelleştirmesidir),
- 14.12.2012 tarih 28497 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanan 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği,
- 08.02.2013 tarih V.U.K. 58/2013.03 Sayılı Sirküler (421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği’nin Güncellemesidir),

- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde yayımlanan 424, 433, 447 ve 448 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği (Daha önce Yayımlanan Tebliğlerin Güncellemelerini İçermektedir),
- 20.06.2015 tarih 29392 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanan 454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği,
- 25.12.2015 tarih 29573 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanan 461 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği (454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği’nin Güncellemesidir).

Görüldüğü gibi e-fatura konusunda yapılan düzenlemeler 2010 yılından itibaren mevzuatta yerini almıştır. Ayrıca yayımlanan tebliğlere ilişkin sık sık güncellemeler yapılmıştır.

2.3.1.3. E-Fatura Standardı: UBL-TR

Ticari işlemlerin elektronik ortama aktarılması; idari maliyetlerin azaltılmasında, ticari işlemlerde etkinliğin artırılmasında ve ticari işlemlerin şeffaflığının sağlanmasında önemli bir etkidir. Oluşturulan e-faturalar da alıcılara elektronik ortamda daha önceden belirlenen standartlara göre gönderilmektedir (Kuehne ve diğerleri, 2015: 1-6).

UBL, e-fatura teknolojisinde kullanılan evrensel geçerliliğe sahip XML tabanlı bir dildir. Gelir İdaresi Başkanlığı, e-faturanın UBL formatına uygun olarak hazırlanması gerektiğini bildirmiştir. UBL formatında hazırlanan e-faturalar, hem ülke içine hem de ülke dışına fatura gönderip alma işlemlerini kolaylaştırmaktadır.

E-fatura uygulaması için yürütülen çalışmalar kapsamında oluşturulan UBL-TR standardı, UBL standardının ülkemiz koşullarına göre özelleştirilmesi sonucu elde edilmiştir. UBL standardında yer alan fatura ve uygulama gönderim süreci ve sistem üzerinden onaylanması aşamasının ülkemiz koşullarına göre uyumlaştırılması ile e-faturanın tanımları yapılmıştır. Ülkemizde kullanılan diğer belgelerin (serbest meslek makbuzu, gider makbuzu vb.) de gelecekte UBL standardının özelleştirilmesi ile elektronik ortamda kullanılması mümkündür (Doğan, 2013: 111-118).

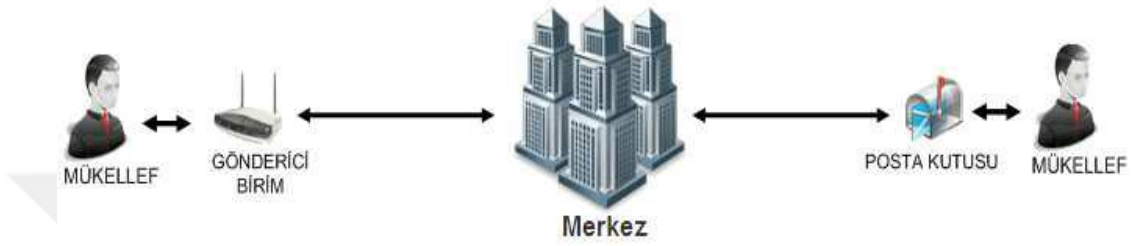
2.3.1.4. E-Fatura Uygulamasının Genel Özellikleri

E-Fatura uygulaması temel olarak, faturanın elektronik ortamda oluşturulması ve yine elektronik ortamda nihai alıcıya gönderilmesidir. Şunu belirtmek gerekir ki e-fatura

sadece e-fatura sistemine kayıtlı birimler arasında gerçekleştirilmektedir. Haliyle bu sistemden yararlanmak isteyen mükelleflerin bu sisteme kayıtlı olmaları gerekmektedir.

E-fatura uygulamasının temel özelliklerinden biri kullanıcılara farklı roller atfetmesidir. Bu sistemde; mükellef, gönderici birim, merkez ve posta kutusu rolleri yer almaktadır. Buna ilişkin bilgiler Şekil 1’de yer almaktadır.

Şekil 1: E-Fatura Sisteminde Temel Roller



Kaynak: GİB E-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu, 2017: 10

Burada “mükellef” rolü, ticari işlemi gerçekleştiren alıcı ve satıcıyı ifade etmektedir. Satış işlemi gerçekleştiren taraf, bu işlem sonrasında e-fatura sistemi üzerinden faturasını oluşturmaktadır. Oluşturulan bu fatura “Gönderici Birim” üzerinden öncelikle “Merkez”e (buradaki Merkez ifadesi, Gelir İdaresi Başkanlığını ifade etmektedir) gitmekte buradan da nihai alıcının “Posta Kutusu”na yani e-fatura sistemine düşmektedir. Alıcı mükellefin satıcı mükellef tarafından sistem üzerinden gönderdiği faturayı kabulü sonrasında ticari işlem gerçekleştirilmiş olmaktadır.

2.3.1.5. E-Fatura Uygulamasına Başvuru Süreci

E-fatura sistemine geçişte mükellefler için belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar özetle (454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği);

- 2014 veya müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hâsılatının 10 Milyon TL ve üzerinde olması,
- 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetler nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisansa sahip olunması,

- *Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malların imal, inşa ve ithal edilmesi* dir.

Yukarıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, e-fatura sistemine başvuru süreci farklı adımlardan oluşmaktadır. Bu adımlar aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

1. Adım - Mali Mühür / Elektronik İmza Başvurusu: E-fatura sistemine geçiş şartlarını sağlayan mükellefler öncelikle mali mühüre sahip olmak zorundadır. Mali mühür, her mükellefin kendisine özgü e-fatura sistemine girişini sağlayan firma kaşesinin elektronik halidir (<http://mm.kamusm.gov.tr/>). Mali mühür başvurusu, TÜBİTAK bünyesindeki Kamu Sertifikasyon Merkezi'ne yapılmaktadır. E-İmza ise başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri olarak ifade edilmiştir (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5070.pdf>). E-İmzaya elektronik hizmet sağlayıcısına başvurularak sahip olunabilir.

2. Adım - E-Fatura Başvurusu: Mali mühüre veya e-İmzaya sahip olan e-fatura mükellefleri için ikinci adım mali mühür / e-İmza sertifikası ve kendilerine ait şifre ile e-fatura sistemine giriş yapılmasıdır.

3. Adım – E-Fatura Portal Sisteminin Seçilmesi: E-fatura sisteminin son aşaması mükellefler tarafından kullanılacak olan e-fatura portal sisteminin belirlenmesidir. Burada mükelleflerin karşısına üç seçenek çıkmaktadır. Dileyen mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu GİB Portal Sistemini, dileyen mükellefler kendisinin hazırlayacağı portal sistemini, dileyen mükellefler ise e-fatura portal sistemini müşterilerine sunan özel entegratör şirketlerini tercih edebilmektedir (Gülten, 2015: 1-3).

2.3.1.6. E-Faturanın Muhafazası ve İbrası

397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde; “*Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre mükellefler, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler*” ifadesine yer verilmiştir.

Aynı Tebliğde; “*E-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği Mali Mühürle garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik*

kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mühürü de içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir” ifadesi ile e-faturanın muhafaza ve ibraz şartları açıklanmıştır.

2.3.1.7. E-Faturada Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğindeki; “mükellefler, e-fatura uygulaması kapsamında oluşturdukları elektronik belgelerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu çerçevede Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. E-fatura düzenleme yetkisi bulunan mükelleflerin gerek kendi sistemlerinde gerekse e-fatura uygulamasında meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumlarında fatura düzenleyebilmek için yeteri kadar basılı kâğıt fatura bulundurmaları zorunludur. Başkanlık gerek görmesi halinde uygulamadan yararlanan mükelleflerin bilgi işlem sistemini denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetimler sırasında mükellefler, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır” ifadesi ile e-fatura uygulamasında kullanıcıların sorumluluğu belirtilmiştir.

397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde; “Başkanlık tarafından bu tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı bir biçimde e-fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre V.U.K.’ da öngörülen cezalar uygulanır” ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte bildirim ve formları yasal süreleri içinde düzenlemeyenler VUK’ un 353. Maddesindeki cezalara muhatap olurlar.

Ayrıca e-fatura düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmiş faturada gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi de mümkün değildir (İSMMMO, 2015: 16).

2.3.2. E-Defter Uygulaması

Teknoloji alanındaki gelişmelerin muhasebe işlemlerine yansımalarından bir tanesi elektronik defter (e-defter) uygulamasıdır. E-defter uygulamasının temel mantığı da, kâğıt

ortamındaki faturalama sisteminin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte muhasebe sürecindeki tüm işlemlerin elektronik ortamda oluşturulması ve belirli periyotlarda elektronik berat dosyası olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Sistemi'ne gönderilmesidir.

2.3.2.1. E-Defterin Tanımı ve Amacı

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Tebliğinde e-defter, “*şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür*” şeklinde tanımlanmıştır (1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği). Tanımdan da anlaşılacağı üzere e-defter sistemi tüm şekil şartları kâğıt ortamında hazırlanması zorunlu defterlerle aynı olmakla birlikte en önemli farkı muhasebe kayıtlarının tümüyle elektronik ortamda oluşturulmasıdır.

Günümüzde muhasebe sistemleri gerek teknolojik yeniliklerden gerekse yasaların zorunlu kıldığı uygulama esaslarından sıklıkla etkilenmektedir. İşte bu noktada e-defter uygulamasının en önemli amacı, muhasebe işlemlerinin tüm akışının elektronik ortamda oluşturularak muhasebe iş ve işlemlerine hız kazandırılması bununla birlikte iş akışında etkinliğin sağlanmasıdır. Yine e-defter uygulamasıyla birlikte, teknolojinin yenilikleri muhasebe sistemine aktarılmakta böylece klasik muhasebe anlayışının yerini teknoloji odaklı muhasebe sisteminin almaktadır. Zira e-defter uygulamasının önemli bir farklılığı, geleneksel defter tasdik süreçlerinden farklı olarak e-defterlerin oluşturulmadan önce değil, oluşturulduktan sonra tasdiklenmesidir (Doğan ve Tercan, 2014: 2). Bu sayede Gelir İdaresi Başkanlığı gerçekleştirdiği denetimlerde etkinliğin sağlanmasını hedeflemektedir.

2.3.2.2. E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları

E-Defter uygulamasına yönelik tıpkı e-fatura uygulamasında olduğu gibi farklı zamanlarda hukuki zemin sağlanmıştır. Bu düzenlemelerin temel amacı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesine yönelik özellikli durumların açıklanmasıdır (Doğan ve Tercan, 2014: 3).

E-defter uygulamasına ilişkin farklı zamanlarda yapılan yasal düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir (<http://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html>);

- 13.12.2011 tarih 28141 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği,
- 24.12.2013 tarih 28861 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin güncellenmesidir),
- 14.12.2012 tarih 28497 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan E-Fatura ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Güncel Şekli ile 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği,
- 26.11.2013 tarih V.U.K. 67/2013-12 Sıra No.lu V.U.K. Sirküleri,
- 20.06.2015 tarih 29392 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği'dir.

Görüldüğü gibi e-defter konusunda yapılan düzenlemeler 2011 yılından itibaren mevzuatta yerini almıştır. Ayrıca yayımlanan tebliğlere ilişkin sık sık güncellemeler yapılmıştır

.2.3.2.3. E-Defter Standardı: XBRL GL

XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili), ticari raporların ve ticaret ile ilgili verilerin elektronik olarak transferi için geliştirilmiş (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005: 135), çeşitli ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu, global bir temelde kullanım için tasarlanmış bir XML (Genişletilebilir İşaretleme Dili) uygulamasıdır (<https://www.aicpa.org/InterestAreas/CenterForAuditQuality/Resources/CAQAuditLibrary/Pages/XBRL.aspx>).

1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğine göre yevmiye defteri ve büyük defter XBRL GL e-defter format ve standartlarına göre hazırlanmaktadır. Bu standartlar defter kayıtlarının içeriğini ve standartlarını belirlemektedir.

XBRL GL, farklı muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının bir araya getirilmesine, analizine ve etkili bir şekilde kullanımına izin vermektedir. XBRL GL, bir hesap planının içerisindeki mali ya da mali olmayan her bilginin gösterilmesine imkân sağlamakta ve her türlü muhasebe bilgisini evrensel işaretleme sistemi aracılığı ile tanınır ve taşınır hale getirmektedir (Tercan, 2015: 77).

2.3.2.4. E-Defter Uygulamasının Genel Özellikleri

E-Defter sisteminin uygulamada getirdiği bir takım yenilikler bulunmaktadır. Zira bu sistem teknoloji odaklı bir sistem olup muhasebe işlemlerinde teknolojiden faydalanılmasını esas almaktadır. Bu bağlamda sistemin en önemli özelliği, muhasebe sürecindeki tüm işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştiriliyor olmasıdır. E-faturanın oluşturulduğu anda e-defter sisteminde gerekli muhasebe kayıtları yapılmakta, ilgili cari işlemler anında gerçekleştirilmektedir. Bu sistem sayesinde genellikle yılsonlarına bırakılan, ödeme-tahsilât işlemlerine ait muhasebe kayıtları günlük olarak kayıt altına alınabilmektedir. Yine bu sistem, satın alınan ve stoka giren ürünler ile satışı yapılan ve stoktan çıkan ürünlerin kontrolünü kolaylaştırmaktadır. Bu sayede bilgi teknolojilerinin muhasebe işlemlerindeki rolü ve önemi daha da artmaktadır (Şençiçek, 2013: 88).

2.3.2.5. E-Defter Uygulamasına Başvuru Süreci

E-defter sistemine başvuru yapacak mükelleflerin öncelikle e-fatura sistemine geçmiş olması gerekmektedir. Nitekim e-defter sistemine, e-fatura sistemine geçen mükellefler tabi olabilmektedir.

E-defter sistemine başvuru süreci e-fatura sistemine başvuru süreci ile aynı adımları kapsamaktadır. Burada da işletmelerin öncelikle yasal düzenlemelerde belirtilen e-fatura uygulamasına tabi olma şartlarını taşıması gerekmektedir. Bu şartları taşıyan mükellefler e-fatura sistemine kayıt olurken aynı zamanda e-defter sistemine de kayıt olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, başvuru sürecindeki tüm aşamaların eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilmesine özen gösterilmesidir (İSMMM, 2015: 10). Zira başvuru sürecindeki ufak hatalar mükelleflerin cezai müeyyidelere maruz kalmasına neden olabilmektedir.

2.3.2.6. E-Defter Yazılım Uyumluluk Onayı

Yazılım uyumluluk onayı e-defterin oluşturulması, kaydedilmesi, onaylanması ve saklanması için kullanılan yazılımların GİB tarafından belirlenen format ve standarda uygun olmasını ifade eder (Doğan, 2013: 321).

1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğine göre; *“Müşterilerin ihtiyaçları doğrultusunda özel veya paket yazılım üreten yazılım üreticileri ile yazılımlarını kendi*

geliştiren mükellefler, bu tebliğde belirtilen esaslara uygun e-defter oluşturan, kaydeden, onaylayan, muhafaza eden yazılımlarını Başkanlık tarafından onaylanması amacıyla gerekli belgeleri hazırlayarak yazılı başvuruda bulunacaktır” ifadesi yer almaktadır. Buna göre yapılan başvurudan sonra uyumluluk testlerini geçen işletmelere Yazılım Onayı verilmektedir.

Uyumlu yazılım için Platform Bağımlı Sistem Uyumluluk Onayı ve Platform Bağımsız Sistem Uyumluluk Onayı olarak iki farklı onay kullanılmaktadır.

Uyumluluk onayı almış e-defter yazılımının sadece uyumluluk onayı aldığı ERP veya muhasebe sistemi üzerinde çalışabilmesine izin veren sisteme Platform Bağımlı sistem denir.

Platform Bağımsız sistem ise uyumluluk onayı almış e-defter yazılımının belli bir muhasebe programına bağlı olmadan bütün muhasebe programlarından kayıtları alarak e-defter oluşturma kavramını ifade eder (Doğan ve Tercan, 2014: 86).

2.3.2.7. E-Defter Beratı ve Zaman Damgası

E-defter beratı, e-defterin değişmezliğini ispat etmeye yönelik bir uygulamadır. Beratın içeriğinde oluşturulan defterin türü, dönemi, beratın oluşturulduğu tarih, berat numarası, mükellef bilgileri, Mali Müşavir bilgileri ve GİB onay bilgileri yer almaktadır. Beratı olmayan bir e-defter hukuki vasıf taşımamaktadır (Özer, 2015: 67).

E-defter beratı 1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğine göre; “*elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mühürü ile onaylanmış elektronik dosyayı*” ifade etmektedir. E-defter beratı GİB tarafından onaylandıktan sonra e-defterde değişiklik yapılamaz. E-defter beratı oluşturulduktan ve onaylandıktan sonra ortaya çıkan ve düzeltilmesi gereken kayıtlar muhasebe kurallarına uygun bir şekilde ilgili ay içerisinde düzeltilir (Özdemir, 2016: 81).

Zaman damgası ise bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kayıttır (Doğan, 2013: 331). İsteğe bağlı bir uygulama olan zaman damgası e-defter uygulamasında herhangi bir kesinti veya sistem arızası nedeniyle

beratların GİB tarafından onaylanamaması durumunda, beratların zaman damgalı e-imza ile imzalanarak veya mali mühür ile onaylanarak, e-defterin zamanında oluşturulduğunu ispatlamak amacıyla kullanılmaktadır (Özdemir, 2016: 81).

2.3.2.8. E-Defterin Muhafazası ve İbrazi

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü; defterin doğruluk, bütünlük, inkâr edilemezlik ve değişmezliğine ilişkin her türlü elektronik veri, kayıt, doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsar. Bununla birlikte e-defterler kâğıt ortamında saklanamaz. Saklanması durumunda hiçbir yasal geçerliliği bulunmaz. E-defterler beratlarıyla birlikte yasal süresi boyunca (VUK' a göre asgari 5 yıl, TTK' ya göre asgari 10 yıl) saklanmak ve yetkililerce istenildiğinde incelemeye ibraz edilmek zorundadır. E-Defter beratı olmaksızın işletmenin bilgisayarlarında saklanan defterlerin hiçbir yasal geçerliliği bulunmamaktadır (http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf).

Bilişim teknolojisi aracılığıyla mükellefler, çok sayıda e-defteri elektronik ortamda saklayabilmektedir. Ayrıca, mükellefler isterlerse GİB'in izniyle beraber birçok elektronik belgeyi sanal ortamda saklayabilmek için özel entegratörlerden hizmet alabilmektedir (Kumkale, 2013:129).

2.3.2.9. E-Defterde Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğindeki; *“bu tebliğ ile e-defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler kâğıt ortamda defter tutamazlar. Bu mükellefler kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılır”* maddesi ile e-defter uygulamasına geçen mükelleflerin uygulamayı kullanmamaları halinde karşılaşılabilecekleri durum belirtilmiştir.

1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğindeki; *“Bu tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-defter oluşturan veya oluşturdukları e-defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre V.U.K ve T.T.K ilgili hükümleri uygulanır”* maddesi ile e-defter uygulamasında belirlenen esaslara aykırı hareket eden kullanıcılara yönelik uygulanacak cezaların yasal dayanağı belirtilmiştir.

Ayrıca aynı tebliğde; *“E-defter oluşturma izini bulunmakla birlikte, bu tebliğde belirtilen veya bu tebliğ kapsamında Başkanlık ve Genel Müdürlük tarafından belirlenen*

usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarıya rağmen gerekli tedbirleri almayanların, e-defter oluşturma izinleri yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. İzinleri iptal edilenler, bir yıl süre ile E-Defter Uygulamasından yararlanamazlar” ifadesine yer verilmiştir.

2.3.3. E-Arşiv Sistemi

İşletmelerin alış ve satışlarına yönelik gerçekleştirdiği ticari nitelikteki işlemleri ispatlayan faturayı düzenlemeleri gerekmektedir. Bazı sektörlerde hem mal veya hizmet alışını hem de mal veya hizmet satışı nicelik olarak yüksek miktarda olabilmekte haliyle bu durum alış fatura sayısı ile satış fatura sayısını bir hayli arttırmaktadır. Yüzlerce hatta binlerce faturanın işletmeler tarafından yasal süreler içerisinde saklanması zorluklar yaşanabilmektedir. Bu noktada e-arşiv işletmelere büyük kolaylıklar sağlayan bir sistem olarak kullanılabilir.

2.3.3.1. E-Arşivin Tanımı ve Amacı

E-arşiv sistemine ilişkin farklı tanımlar olabilmekte birlikte genel olarak bu uygulama, V.U.K. uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine olanak tanıyan bir sistemdir (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

E-arşiv sisteminin temel amacı, elektronik ortamda hazırlanan faturaların ve defterlerin yine elektronik ortamda muhafaza edilmesine imkân tanımadır. E-arşiv sisteminin taşıdığı bir diğer amaç ise, üzerinden yıllar geçse bile istenildiği anda bir faturanın sistem üzerinden çok kısa sürede bulunmasına olanak sağlamaktır. Nitekim fatura yoğunluğu yüksek olan işletmelerde ibrazı istenilen bir faturanın bulunması günler alabilmekte bu da işletmelerin hem zaman hem de emek kaybına neden olabilmektedir. Bu sistem sayesinde faturalar sistem üzerinde arşivlenebilmektedir (Acar ve Öksüz, 2013: 88).

2.3.3.2. E-Arşiv Sisteminin Yasal Dayanakları

E-arşiv sistemine ilişkin ana düzenleme 30.12.2013 tarih 28867 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 433 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile getirilmiştir. Burada e-arşiv sisteminin genel hatları çizilmiş, sistem hakkında tanımlamalara yer verilmiştir.

Bununla birlikte 30.12.2014 tarih 29221 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 443 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile e-arşiv sistemine tabi olacak şirketlerin kapsamı belirlenmiştir. Bu tebliğ aynı zamanda 433 Sıra No.lu tebliğe ilişkin yapılan güncellemeleri de içermektedir.

2.3.3.3. E-Arşiv Sisteminin Genel Özellikleri

E-arşiv sisteminin getirdiği en önemli özellik kâğıt ortamında muhafaza edilen faturaların elektronik ortamda muhafaza edilmesine olanak tanınmasıdır. Ayrıca bu sistemin uygulama noktasında getirdiği bazı yenilikler söz konusudur. Bunlar (443 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği);

- Faturaların elektronik ortamda düzenlenmesine imkân tanınması,
- Elektronik ortamda hazırlanan faturaların yine elektronik ortamda alıcısının da sisteme tabi olması şartıyla iletilmesini sağlaması,
- Faturaların ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza edilmesine olanak tanınması,
- İlgili merciler tarafından istenilen faturaların sistem üzerinden temin edilmesi ve sunulmasına imkân tanınmasıdır.

2.3.3.4. E-Arşiv Sistemine Başvuru Süreci

E-arşiv sistemine başvuru yapmak isteyen mükellefler öncelikle e-fatura ve e-defter sistemine başvuru işlemini başarılı bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Gerekli başvuru süreci tamamlandıktan sonra dileyen mükellefler e-arşiv sistemini Gelir İdaresi Portalı üzerinden kullanabilmekte dileyen mükelleflerse özel entegratör şirketleri ile anlaşıp bu hizmeti satın alabilmektedir.

Uygulamada, fatura yoğunluğu yüksek olmayan işletmelerin e-arşiv sistemini Gelir İdaresi Portalı üzerinden kullandığı görülmektedir. Hem alış hem de satış fatura yoğunluğunun yüksek olduğu işletmeler genellikle özel entegratör şirketleri ile anlaşmakta ve bu hizmeti oradan satın almaktadır.

2.4. İşletmelerin Elektronik Fatura Kullanma Yöntemleri

E-fatura sistemine geçen mükellefler bu sistemleri kullanma noktasında farklı seçenekleri tercih etme imkânına sahiptir. Bu tercihi yaparken göz önünde bulundurulacak temel husus, fatura işlemlerinde görülen yoğunluktur.

E-fatura sistemine geçen mükellefler üç tür seçenekten yararlanabilmektedir. Bu seçenekler (Özdemir, 2016: 57);

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Portal Yöntemi,
- Özel Entegrasyon Yöntemi,
- Entegrasyon Yöntemi' dir.

2.4.1. GİB Portal Yöntemi

E-fatura sistemine geçen mükelleflerin tercih edecekleri yöntemlerden ilki Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan GİB Portal Yöntemi' dir. Bu yöntemde genel olarak mükellefler e-faturalarını bu sistem üzerinden oluşturmaktadır. Yine bu sistemi kullanan mükellefler kendilerine gelen faturaları da bu sistem üzerinden kabul etmektedir.

Uygulamada, bu yöntemi genel olarak fatura yoğunluğu az olan işletmelerin tercih ettiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle genel olarak fatura yoğunluğu az olan mükellefler hem fatura oluştururken hem de fatura gönderirken bu sistem üzerinden işlemlerini gerçekleştirmektedir (Doğan ve diğerleri, 2015: 157).

Şunu belirtmek gerekir ki, GİB Portal Yönteminin bir takım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Bu sistemin en önemli avantajı kullanıcılarına kurulum maliyeti yüklememesidir. Bu sistemden yararlanan mükellefler gerçekleştirdiği işlemler için herhangi bir ücret ödememektedir. Bununla birlikte bu sistemde alınan ve gönderilen faturaların saklanması altı ay gibi kısa bir süreyi kapsamakta, bu sürenin sonunda faturalar otomatik olarak sistemden silinmektedir. Ayrıca fatura gönderme ve kabul etmede belirli bir işlem sınırı öngörülmektedir. Bu gibi kısıtlar da sistemin başlıca dezavantajlarıdır.

2.4.2. Özel Entegrasyon Yöntemi

E-fatura sistemine geçen mükelleflerin tercih edeceği bir diğer yöntem Özel Entegrasyon Yöntemi'dir. Bu yöntemde, teknolojik alt yapısı yeterli seviyede olmayan işletmelerin bu sistemi sağlayan özel bir entegratör şirketi ile anlaşması ve tüm e-fatura işlemlerini bu sistem üzerinden gerçekleştirmesi söz konusudur (Özdemir, 2016: 60).

Özel Entegrasyon Sistemi'nde, teknik alt yapıyı sağlayan teknoloji şirketlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu şirketler servis sağlayıcısı olabilmek için bir takım prosedürleri yerine getirmelidir. Bu noktada söz konusu şirketler Gelir İdaresi Başkanlığından özel entegratör izni almak zorundadır (Yıldırım, 2013: 137). Bu izni alamayan şirketler özel entegratörlük faaliyetlerini gerçekleştirememektedir.

Uygulamada bu sistemi tercih eden mükelleflerin genel olarak fatura yoğunluğu yüksek işletmeler (toptan ve perakendeci işletmeler, otomotiv ve yedek parça satışı gerçekleştiren bayiler, akaryakıt dağıtım işletmeleri gibi) olduğu görülmektedir. Bu işletmeler e-fatura oluşturma ve gelen faturaları kabul etme noktasında anlaşılan özel entegratör şirketlerinin servis sağlayıcılarını tercih etmektedir.

Bu sistemin işletmelere sunduğu en önemli avantaj, fatura oluşturma ve kabul etme noktasında yaşanan sıkıntıların hızlı bir şekilde giderilmesidir. Yine bu sistem, kullanıcılarına tüm faturaların on yıl süreyle elektronik ortamda saklanmasını sağlamaktadır. Bu sistemi kullanan işletmeler için en önemli dezavantaj ise sistemin ilk kurulumunda kurulum maliyetlerinin yüksek olmasıdır. Ayrıca bu sistemi uygulayacak personelin bilgi teknolojilerini etkili şekilde kullanabilmesi önemli bir gerekliliktir.

2.4.3. Entegrasyon Yöntemi

E-fatura sistemine geçen mükelleflerin tercih edebilecekleri bir diğer yöntem ise entegrasyon yöntemidir. Kendilerine ait bilgi işlem sistemini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sistemine entegre ederek Gelir İdaresi Başkanlığı ile 7/24 kesintisiz bağlantı sağlayabilecek mükelleflerin kullanması amacıyla geliştirilen bir uygulama olarak tanımlanan bu yöntemde işletmeler e-fatura oluşturma ve kabul etme sistemlerini kendi bünyelerinde kurmaktadır (<http://www.efatura.gov.tr/efaturaentegratorluk.html>). Kısacası bu yöntemde mükellefler GİB Portalı ve Özel Entegratörler yerine kendi işletmelerine bu sistemi

kurmaktadır. Şunu belirtmek gerekir ki bu yöntem işletmelere ciddi bir teknolojik alt yapı sisteminin kurulması anlamını ifade etmektedir. Ayrıca bu yöntemde kurulum maliyeti diğer iki yönteme göre daha yüksek olabilmektedir. Bu sistemi başarılı bir şekilde işletmelerine kuran mükellefler e-faturaya yönelik tüm işlemlerini bu sistem üzerinden gerçekleştirebilmektedir (Doğan, 2013: 129).

2.5. Muhasebe İşlemlerinde E-Uygulamaların Kamu Denetimi, İç Denetim ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Hızla gelişen ticari hayatın vazgeçilmez bir parçası olan muhasebe, işletmelerin hem kendi içinde, hem müşterileri ile olan işlemlerinde, hem de devletle olan ilişkilerinde önemli bir yere sahiptir. Hiç kuşkusuz işletme yöneticileri, ortaklar, müşteriler ve devlet gibi çıkar grupları, kendilerine sunulacak bilginin sağlıklı, güvenilir, ihtiyaca uygun ve zamanında olmasını ister. Bu da ancak işletmelerin muhasebe bilgi kalitesinin gelişmesine yönelik atacağı adımlara göre şekillenir.

Günümüzde muhasebe işlemleri de hızla ilerleyen teknolojik gelişmelerden nasibini almıştır. İşletmelerin ticari nitelikteki işlemleri sadece işletmenin yakın çevresinde değil, uzak çevresi olarak da nitelendirilebilecek farklı ülkelerde gerçekleşebilmektedir. Bu durum da haliyle ticari işlemlere yönelik belge ve bilgi akışının çok hızlı olmasını zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya geçirilen e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi teknolojik alt yapı sistemlerine dayanan uygulamalar, işletmelerin ticari hayattaki hıza daha iyi ayak uydurmasına yönelik atılan adımları oluşturmaktadır. Çünkü bir işletmenin uzak çevresindeki bir müşterisine sattığı bir mal veya hizmete ilişkin düzenlediği faturayı alıcıya kargo ile ulaştırması günleri alabilmekte, hatta kimi zaman ilgili faturaların alıcısına hiç ulaşamaması durumlarıyla karşılaşabilmektedir. Bu durum alıcı ve satıcı nezdinde yapılması gereken hem muhasebe işlemlerini hem de devlete yapılacak bildirimleri olumsuz yönde etkilemektedir. Bu gibi olumsuzlukların en aza indirilmesinde ise ticari nitelikteki işlemlerin elektronik ortamda yapılması büyük önem taşımaktadır.

İşletmelerin muhasebe birimlerinin farklı görev ve sorumlulukları olmakla birlikte, ticari işlemlere yönelik bilgilerin belirli kriterler doğrultusunda kamuyla paylaşıldığı

bilinmektedir. Bu bilgilerin hazırlanması sürecinde muhasebe birimi asli görevini üstlenmektedir. Devletlerin en önemli varlık sebeplerinden birisi, vatandaşlarına daha iyi hizmeti sunacak plan, proje ve stratejileri oluşturmaktır. Bu hedeflerin oluşturulmasında ise mükelleflerden toplanan vergiler oldukça önemlidir. Bu noktada ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı belirli bir stratejik hedef doğrultusunda hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracak hem de vergi toplama performansını maksimum hale getirecek uygulamalara yönelmektedir. Hiç kuşkusuz bu hedefler teknolojiden faydalanılmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin hem ticari nitelikteki işlemlerini hem de muhasebe süreçlerini elektronik ortamda gerçekleştirmesini sağlayacak uygulamalar hayata geçirilmiştir. Bu uygulamalardan bir tanesi de e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarıdır (Öz ve Erdoğan, 2012: 83-84).

Gelir İdaresi Başkanlığının e-uygulamaları hayata geçirmesindeki ana etkenlerden birisi kamu adına yapılacak denetimlerde etkinlik ve istenilen verimliliğin yakalanmasıdır. Zira bu noktada Başkanlık tarafından her yıl yayımlanan faaliyet raporları ve performans programlarına bakıldığında, işletmelerin muhasebe kayıt süreci ile ticari nitelikteki işlemlerinin Başkanlığın da ulaşabileceği şekilde elektronik ortama aktarılmasına yönelik adımların atılacağı ifade edilmektedir. Bu doğrultuda e-uygulamalarla birlikte işletmeler hem düzenledikleri ticari belgeleri elektronik ortama aktarabilecek hem de ticari belgelerin muhasebeye nasıl ve ne şekilde aktarıldığını kontrol etme şansı yakalayabilecektir. Bununla birlikte Başkanlığın bu uygulamaları hayata geçirmesindeki bir diğer amacın, Mali Müşavirler tarafından ilgili dönemler itibariyle hazırlanan KDV Beyannamesi gibi beyannamelerin hazır beyan sistemine dönüştürülmesi olduğu söylenebilir. Ayrıca şu da unutulmamalıdır ki e-uygulamalar sayesinde aylar hatta yıllar alabilen vergi inceleme süreçlerinin kısalması da sağlanabilecektir (Cenikli ve Şahin, 2013: 46-49).

E-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi teknolojik uygulamaların kamu denetimine sağlayacağı katkılar kadar işletmelerin kendi bünyesinde gerçekleştireceği denetimlere de büyük kolaylıklar sağlayacağı söylenebilir. Şöyle ki, e-uygulamalara tabi işletmeler faturalarını elektronik ortamda düzenlemektedir. Haliyle bu durum işletmelerin faturalarının çalınma, kaybolma, yıpranma gibi olumsuz durumlarla karşılaşmasının önüne geçmektedir. Ayrıca, ihtiyaç duyulan bilgiler hızlı bir şekilde bu sistemler tarafından ilgililere sunulacağından işletmeyi ilgilendiren kararlar daha etkin bir şekilde alınabilecektir.

E-uygulamalarla ilgili işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerinde sağlanacak önemli bir kazanım da denetimin zamana bağlı olmadan yani istenilen her anda gerçekleştirilebilecek olmasıdır. Keza istenilen bilgi ve belgelere işletmenin arşivinde saatler harcayarak bakmak yerine elektronik arşiv sistemi sayesinde çok kısa bir sürede ulaşmak mümkün olmaktadır. Bu sayede işletme içinde gerçekleştirilecek denetimlerin sürekliliği de sağlanabilmektedir (Çetin, 2010: 80-85).

Ülkeler arasındaki ticari sınırların her geçen gün kalkması, hem ticari işlemlerin hacminin genişlemesine hem de işletmelerin büyümeye yönelik adımlar atmasına neden olmaktadır. İşletmelerin büyümeye yönelmesi ile gerçekleştireceği ticari işlemler bir zaman sonra daha da karmaşıklaşır. Karmaşık işlemlerin varlığı ise işletmelerin sağlıklı adımlar atmasını engelleyebilir. Bu noktada işletmeler karmaşık hale gelen işlemlerinin kontrolü noktasında bağımsız dışarıdan bir üçüncü kişiye ihtiyaç duyarlar. Bu bağlamda öne çıkan olgu ise bağımsız denetimdir.

Bağımsız denetim kısaca, işletmelerin ticari işlemlerinin bir sonucunu gösteren mali nitelikteki tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere göre bağımsız kişilerce denetlenmesi olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda bir süreci de ifade eden bağımsız denetim, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

E-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi teknolojik uygulamaların varlığı bağımsız denetim açısından da önemlidir. Bu uygulamalar bağımsız denetim sürecinin hem etkinliğinin artırılmasına hem de bu sürecin istenilen sürede bitirilmesine olanak sağlayabilmektedir. Keza e-uygulamalar fatura gibi ticari nitelikteki belgelerin elektronik ortamda hazırlanmasına imkân tanıyan sistemlerdir. Böylelikle bağımsız denetim için ihtiyaç duyulan bilgilere elektronik ortamda kısa sürede ulaşılabilir. Hatta bağımsız denetimde kullanılan bilgisayar yazılımları ile e-fatura, e-defter ve e-arşiv programları arasında entegrasyon kurularak bağımsız denetim sürecinin etkinliğine yönelik önemli katkılar sağlayabilir (Doğan ve Tercan, 2015: 406).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN BİR UNSURU OLARAK E-FATURA, E-DEFTER VE E-ARŞİV UYGULAMALARINA YÖNELİK ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Teknolojik gelişmelerin muhasebe bilgi işlemlerine önemli yansımalarından biri e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarıdır. Zira bu uygulamalar kâğıt ortamında hazırlanan faturaların ve bu doğrultudaki muhasebe işlemlerinin tümüyle elektronik ortama taşınmasına olanak sağlamaktadır.

Ülkemizde e-uygulamaların (e-fatura, e-defter ve e-arşiv) yasal dayanağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 242 ve mükerrer 257. maddeleri ile düzenlenmiştir. Takip eden süreçte bu kanun kapsamında farklı tarihlerde çıkartılan tebliğler ve sirkülerler ile bu uygulamaların hem kapsamı genişletilmiş hem de bir takım güncellemeler ile mükelleflerin bu sürece daha iyi uyumunun sağlanması amaçlanmıştır.

E-uygulamaların temel uygulayıcıları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerdir. İşletmelerin mali nitelikteki işlemlerinin muhasebe sürecine aktarılmasında kilit rol oynayan meslek mensupları, bu uygulamaların gerçekleştirilmesi noktasında da önemli bir rol üstlenmektedir. Bu rol kapsamında, meslek mensupları gerekli teknolojik sistemlerin kurulmasında ve bu sistemlerin nasıl kullanılacağına öğretilmesi hususunda mükelleflerine yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları uygulamaya konan bu sistemlerin başlıca uygulayıcısı konumundadır. Bu kapsamda araştırmanın esas amacı; işletmelerde uygulamaya konan e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek sorunlara yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşüncelerinin tespitidir. Bu noktada araştırmada meslek mensuplarının seçilmesinin nedeni, bu sistemlerin uygulamasında üstlendikleri öncü görevlerinden ötürüdür.

İşletmelerin geleceğe dönük sağlam adımlar atmasını sağlayan doğru, güvenilir ve zamanında bilgilerin sunumunda muhasebenin hiç kuşkusuz büyük bir önemi vardır. Zira muhasebeden gelen bilgiler işletmenin geleceğini şekillendirmekte önemli bir rol üstlenmektedir. Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebenin teknoloji ile iç içe olması kaçınılmaz bir hal almıştır. Ancak teknolojik uygulamaların muhasebe işlemlerinde bu denli yer alması uygulamada bir takım aksaklıklara yol açabilmektedir. İşte bu noktada teknolojik uygulamalardan biri olan e-uygulamalarda karşılaşılan sorunların bu sistemleri aktif bir şekilde kullanan meslek mensuplarının gözünden değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu konuda özellikle uygulamaya yönelik akademik anlamda yapılan bilimsel nitelikteki çalışmaların azlığı bu çalışmanın yapılmasının temel nedenlerinden biridir. Yapılan çalışmaların pek çoğunda e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları tanıtılarak bu sistemlere yönelik getirilen mevzuata değinilmiştir. Yine bu sistemler üzerine yapılan çalışmalarda uygulayıcı pozisyonunda olan meslek mensuplarının görüş ve önerileri ön planda tutulmamış, çalışmalar genel olarak işletme çalışan ve yöneticileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. E-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve bu uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunlara yönelik meslek mensuplarının görüşlerini esas alan bu çalışma, aynı zamanda bu alanda yapılan az sayıda bilimsel nitelikteki çalışmalardan biri olma özelliğini de taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Ön Çalışması

İşletmelerde uygulamaya konan e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek sorunlara yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşüncelerini tespit etme amacını taşıyan bu çalışma kapsamında yürütülen araştırmada, veri elde etmek amacıyla hem anket hem de sözlü mülakat tekniklerinden yararlanılmıştır.

Çalışma için hazırlanan anket formunun oluşturulmasında; Salmony ve Harald (2010), Almeida ve Romao (2010), Spoz (2014), Marinagi ve diğerleri (2015), Koch (2016) tarafından yapılan çalışmalardan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile yapılan sözlü mülakatlar sonrasında elde edilen veriler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın farklı yıllarda (2008, 2010, 2011, 2012 ve 2014 yılları) yayımladığı Faaliyet Raporları ve yine farklı yıllara (2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 yılları) ait Performans Programları'nda yer alan bilgilerden yararlanılmıştır.

Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirlik ve uygulanabilirliğine ilişkin geçerliliğini belirlemek amacıyla e-uygulamaların teknolojik alt yapı sistemlerini oluşturan entegratör şirketlerinin üst düzey yöneticileri ve çeşitli sayıdaki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin görüş ve önerileri alınarak ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Bununla beraber anketin güvenilirliği (iç tutarlılığı) analizinde Cronbach Alpha değeri 0,887 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirlik seviyesinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Zira 0,80 üzerinde hesaplanan bir Cronbach Alpha katsayısı, kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu ifade etmektedir (Kayış, 2008: 405).

Anket çalışması, e-uygulamaları aktif şekilde kullanan meslek mensuplarıyla bürolarında, çalıştıkları şirketlerde ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarında e-uygulamalara yönelik gerçekleştirilen eğitim seminerlerinde yüz yüze (birebir) görüşülmek suretiyle yapılmıştır. Bu doğrultuda, yapılan çalışma sonucunda 389 Serbest Muhasebeci Mali Müşavire ulaşılmıştır. TÜRMOB'a kayıtlı olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sayısı bilinse de e-uygulamaları kullanan mükelleflere hizmet veren meslek mensubu sayısı bilinmemektedir. Bununla beraber belirli evrenler için kabul edilebilir örnek büyüklüğüne bakıldığında 10 milyona kadar evren büyüklüğü için gerekli örnek büyüklüğünün 384 olabileceği kabul edilmektedir (Altunışık ve diğerleri, 2010: 135). Dolayısıyla bu çalışma kapsamında ankete cevap veren 389 meslek mensubu sayısı ile kabul edilebilir bir örnek büyüklüğüne ulaşılmıştır.

Araştırmanın yürütülmesi aşamasında anket verilerini toplama süreci 08.11.2016 tarihinde başlamış ve 14.03.2017 tarihinde tamamlanmıştır. Anket çalışması sonrasında elde edilen veriler, SPSS 21 paket programında değerlendirilerek analiz edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma, e-uygulamaları aktif şekilde kullanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üzerinde yapılmıştır. Ancak hazırlanan anket formunun meslek mensuplarına ulaştırılması ve meslek mensupları tarafından cevaplanması gibi konularda güçlüklerle karşılaşmıştır.

Özellikle anketin doldurulmasında yaşanan sıkıntılar esas olarak cevaplayıcıların iş yoğunluğundan, yeterli zamana sahip olmadıklarını belirtmelerinden ve mükellefleri ile ilgili bilgileri paylaşmak istememelerinden kaynaklanmaktadır.

Ayrıca bazı meslek mensupları e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemine geçen mükelleflerinin henüz olmadığını belirterek anket formunu cevaplayamadıklarını ifade etmiştir. Anket formuna ait ön yazıda ve yüz yüze iletişime geçerken de, elde edilecek bilgilerin tekrar tekrar yalnızca bilimsel amaçla ve isim verilmeden sadece istatistiksel veri olarak kullanılacağı ifade edilmesine rağmen geri dönüşlerde önemli sıkıntılar yaşanmıştır.

Bir diğer önemli husus ise araştırmanın yapılmasında ilgili meslek mensupları ve meslek odalarıyla iletişim kurulabilmesi bakımından karşılaşılan maliyet kısıtıdır. Ayrıca elde edilen verilere yönelik araştırmanın sonuçlandırılması belirli bir zaman dilimi ile sınırlı olduğundan, araştırmada zaman kısıtı da yaşanmasına sebep olmuştur.

3.4. Literatür Taraması

E-uygulamalara ilişkin literatürde farklı çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmaların büyük çoğunluğunun ortak özelliği e-uygulamalara ilişkin genel bilgiler içermesidir. Bu çalışmalarda söz konusu uygulamaların tanımlamaları yapılmış ve ilgili mevzuat hükümlerine değinilmiştir. Bununla birlikte işletmelerde bu sistemlerin nasıl kurulacağına ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir.

Bu alanda yapılan ve araştırma niteliğine sahip çalışmalarda, bu sistemlerin uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarına değil de şirketlerdeki yöneticilerin görüş ve önerilerine değinildiği belirlenmiştir. Bu sebeple literatüre genel olarak bakıldığında e- uygulamaların öncü uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerilerini değerlendiren bilimsel nitelikteki çalışmalar yok denecek kadar azdır.

Literatürde yapılan incelemeler neticesinde e-uygulamalara yönelik yapılan çalışmalar; e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının işletmelere ve ülke ekonomisine sağladığı katkılar, bu uygulamalara geçişteki zorluklar ve karşılaşılan sorunlar olarak sınıflandırılmıştır.

E-Uygulamaların İşletmelere ve Ülke Ekonomisine Sağladığı Katkılar Üzerine Yapılan Çalışmalar

Penttinen ve diğerleri (2009)'nin İsveç'te bir şirket üzerinde yapmış olduğu araştırmada, satıcı ve alıcıların e-fatura sistemine uyumunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda elde edilen sonuca göre e-fatura sistemini uygulayan şirketin satışlarının ve müşterilerine ulaşımının kolaylaştığı ayrıca alıcı ve satıcı arasındaki ilişkilerin arttığı tespit edilmiştir.

Salmony ve Harald (2010) tarafından yapılan çalışmada, e-fatura sisteminin hayata geçirilmesi sürecinde uygulanacak modeller ve sistemin alt yapısını oluşturacak standartların nasıl olacağı tartışılmıştır. Yapılan değerlendirmeye göre bu sistem, kamu ve işletmelerin işlemlerde birbiriyle istenilen uyumu yakalamasında büyük bir potansiyele sahiptir. Bu çalışmada e-fatura sistemine yönelik önemli tespitler arasında; e-fatura sisteminin ticari işlemlere hız kazandırdığı, işlem maliyetlerinin azaltılmasına yardımcı olduğu, tedarik zincirinin süresini kısalttığı ve gereksiz kâğıt kullanımı gibi çevreye verilen zararları azalttığı belirlenmiştir. Bununla birlikte çalışmada e-uygulamalarla ilgili sorunlar kapsamında bir dizi yapısal düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu ve birbiriyle entegre uygulamaların oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.

Öksüz ve Acar (2013) tarafından yapılan çalışmada, finansal bilgilerin elektronik ortamda oluşturulması ve saklanmasına yönelik getirilen uygulamaların; harcamaların kontrolü, maliyetlerin daha rahat tespiti, hile ve hataya bağlı aksaklıkların giderilmesi ve muhasebe uygulamalarına hız kazandırması gibi sağlayacağı avantajlarına değinilmiştir.

Yanık ve Karadaş (2013)'in teorik olarak yaptığı çalışmada e-fatura, e-defter ve e-arşiv sisteminin işletmelere sağladığı faydalara değinilmiştir. Zira bu sistemlerin işletmelere sağladığı önemli faydaların, kâğıt fatura maliyetlerinin azalmasına katkı sağlaması, arşivleme sistemlerine iyileştirmeler getirmesi, faturada kaybolma ve çalınma gibi durumlarla karşılaşılmasına imkân sağlaması olduğu sıralanmıştır.

Doğan (2013) tarafından e-fatura, e-defter ve e-arşiv sisteminin genel hatlarıyla tanıtıldığı çalışmada, bu sistemlerin mükelleflere sağladığı önemli avantajlara değinilmiştir. Bu uygulamaların işletmelerin muhasebe işlemlerinde sürekli kontrole katkı sağlayacağı vurgulanmıştır.

Ortega ve Martinez (2013) tarafından İspanya’da e-fatura sistemi kullanan 100 işletme üzerinde sistemin performansının belirlenmesine yönelik yapılan çalışmada, e-fatura sisteminin hileli işlemleri azaltıcı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca e-fatura sisteminin hatalı işlem sayısını azaltarak işlemlerde güven sağladığı ve bu şekilde idari hataların önüne geçilmesinde yarar sağladığı belirlenmiştir.

Cenikli ve Şahin (2013) tarafından yapılan çalışmada kamuda hayata geçirilen e-uygulamaların faydalarına değinilmiştir. Çalışmada e-uygulamaların kamu denetimlerinin etkinliğini arttıracığı ifade edilmiştir.

Şençiçek (2013)’in e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının sağladığı yararları açıkladığı çalışmasında vurguladığı önemli konulardan biri, bu sistemlerin muhasebe işlemlerinde standart bir formatı yakalamada kolaylıklar sağlayacağı yönündedir. Bu sayede finansal bilginin ulusal ve uluslararası bilginin kullanıcıları tarafından daha fazla anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olabileceği vurgulanmıştır.

Şentürk (2014) tarafından teorik olarak yapılan çalışmada, e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının sunduğu yeniliklerle beraber mükelleflerin vergiye olan uyumunu da arttıracığı ifade edilmiştir.

Doğan ve Tercan (2014) tarafından yapılan çalışmada e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının getirdiği yenilikler üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda söz konusu sistemlerin sağladığı en önemli faydalardan birinin, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına geçişte uyumu kolaylaştıracağı yönünde olmuştur.

Nalçacı (2015) tarafından yapılan çalışmada, e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının işletmelerin muhasebe sistemlerinde otomasyona geçişi kolaylaştıracağı bunun yanında muhasebe işlemlerinde denetleme ve kontrol mekanizmalarının daha etkin çalışacağı ifade edilmiştir.

Çokgezer ve Beşel (2015) tarafından yapılan teorik çalışmada, e-defter, e-fatura ve e-arşiv uygulamalarının işletmelere sağladığı en önemli avantajlar arasında, ilgili yıllara ait defter tasdiklerinin elektronik ortamda yapılarak işletmelere hem zaman hem de maliyet avantajı sağlaması olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında e-arşiv uygulamasıyla beraber,

işletmelerin kanuni süresi boyunca saklamak zorunda oldukları belge ve defterlerin evrak yığınları oluşturmasının önüne geçileceğinin altı çizilmiştir.

Doğan ve Tercan (2015) tarafından yapılan çalışmada, e-fatura, e-defter ve e-arşiv sisteminin işletmelerin muhasebe kayıtlarının şeffaf, kolay anlaşılır ve analiz yapılabilir olmasına olanak tanıdığı ifade edilmiştir.

Bayar ve Ülkar (2015)'ın e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemine yönelik gerçekleştirdiği çalışmada, bu sistemlerin mükelleflerin muhasebe bilgi sürecine önemli katkılar sağladığı ifade edilmiş olup bu sistemlerin uygulanmasıyla özellikle muhasebe işlemlerinin ayrıntılı ve analiz bilgilerini de içerecek şekilde raporlanmasına imkân tanındığını vurgulanmıştır.

Azak ve Bizimyer (2016) tarafından e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının anlatıldığı çalışmada, bu sistemlerin muhasebe işlemlerinde özellikle fazla sayıda fatura işlemi olan işletmelere BA-BS gibi mutabakat gerektiren işlemlerde büyük kolaylıklar sağlayacağı, ayrıca muhasebeye geç gelen ya da hiç gelmeyen fatura akışını engelleyeceği ifade edilmiştir.

Poel ve diğerleri (2016) tarafından farklı zamanlarda olmak üzere Belçika'da e-fatura mükellefi olan 1560 şirket üzerinde yapılan araştırmada elden edilen önemli sonuçlar arasında, e-fatura kullanımının olduğu işletmelerin büyük çoğunluğunda baskı maliyetlerinin azaltıldığı, zamandan tasarruf edildiği, depolama verimliliğinin artırıldığı ve buna istinaden iş akışına daha iyi imkân sağlandığı sonucuna varılmıştır.

Özdemir (2016) tarafından e-uygulamaları kullanan işletmeler üzerinde yapılan çalışmada, bu sistemlerin işletmelere sağladığı önemli faydalar arasında gereksiz harcamaları azaltıcı yönüne dikkat çekilmiştir. Zira çalışmada, uygulanan bu sistemlerin işletmelerin ticari nitelikteki işlemlerine hız kazandırmasının yanında kâğıt israfını önemli ölçüde azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan çalışmalar ışığında araştırmada ilk olarak e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin neler olduğu sorusuna cevap aranmıştır. Bu doğrultuda söz konusu faktörlere ilişkin araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının

demografik özellikleri açısından katılımlarında farklılık olup olmadığı aşağıdaki hipotezle test edilmiştir.

H₁: E-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlere katılımda meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından fark vardır.

E- Uygulamalara Geçişteki Zorluklar ve Karşılaşılan Sorunlar Üzerine Yapılan Çalışmalar

Sandberg ve diğerleri (2009)'nin İsveç'te KOBİ ölçeğinde ve e-fatura mükellefi olan 20 şirket üzerinde yaptığı araştırmada, KOBİ'lerin e-fatura sistemine geçişte yaşadığı sorunlar araştırılmıştır. Araştırmada elde edilen en önemli sorunun KOBİ'lerin bu sistemlere alışma noktasında karşılaştığı uyum zorlukları olduğu ifade edilmiştir. Yine araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre bu sistemi uygulayan mükelleflerin iş akış süreçlerinde iyileşmeler görüldüğü tespit edilmiştir.

Öz ve Bozdoğan (2012) tarafından yapılan çalışmada, e-fatura, e-arşiv ve e-defter uygulamalarına yönelik yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu vurgulanmış ve bir öneri olarak tüm yönleriyle bu uygulamaları kapsayan bir yasal düzenlemenin hayata geçirilmesinin gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Şençiçek (2013) tarafından e-fatura, e-arşiv ve e-defter uygulamalarına geçişte muhasebe işlemlerinde yaşanılacak en önemli sorunlardan birinin, işletmelerin bu uygulamaları kendilerine getirilen ilave bir maliyet gibi algılaması olarak belirtilmiştir.

Haag ve diğerleri (2013) tarafından e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemini uygulayan KOBİ niteliğindeki işletmeler üzerinde yapılan çalışmada yöneticilerin bu sistemler hakkında yeterince bilgi birikimine sahip olmadığı tespit edilmiştir. Yine işletme yöneticilerinin bu sistemleri uygulama noktasında bazı sorunlar yaşadığı ve bu sistemleri hayata geçirme maliyetinin yüksek olacağı endişesi yaşadığı ortaya konulmuştur. Bununla birlikte entegratör şirketlerinin uygulayacağı fiyat politikaları ile işletmelerin bu sisteme olan uyumunun artabileceğine vurgu yapılmıştır.

Spoz (2014) tarafından Polonya'da faaliyette bulunan şirketlere yönelik e-fatura konusunda yürütülen çalışmada, sisteme geçişte karşılaşılan sorunlara değinilmiştir.

Yaşanan sorunlar; yasal düzenlemelerdeki belirsizlikler, e-fatura sistemini kullanacak olan elemanların yetersizliği, internete erişimdeki aksaklıklar ve geleneksel fatura kullanım alışkanlıkları olarak gösterilmiştir. Çalışmada gelişmiş bir ekonomi için e-fatura sisteminin hayati olduğu ve ticari işlem maliyetlerini azaltacağı, bununla birlikte kurumsal yönetim sürecini destekleyen bir unsur olduğuna dikkat çekilmiştir.

Chen ve diğerleri (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Tayvan'da e-fatura sistemine geçiş süreci ve bu süreçte karşılaşılan sorunlar üzerine odaklanılmıştır. E-fatura sistemi için, teknolojik alt yapı sistemlerinin etkin olması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu sistemin uygulanmasında bazı teşviklerin hayata geçirilebileceği çalışmada sunulan önerilerden biridir.

Marinagi ve diğerleri (2015)'nin Yunanistan'da yapmış olduğu araştırmada e-faturanın kullanımı ve benimsenmesi konusu ele alınmıştır. E-fatura sürecinin önündeki başlıca engelin bu sistemi uygulayan işletmelerdeki farkındalık eksikliği olduğu vurgulanmıştır. Çevre dostu politikalara uyumu arttırarak işletmelere maliyet avantajı sağlaması ise sistemin sunduğu önemli bir avantaj olarak ifade edilmiştir.

Yapılan çalışmalar ışığında ülkemizde e-uygulamalara geçiş süreciyle ilgili yaşanan sorunlara ilişkin faktörlerin neler olduğu, araştırmada cevabı aranan diğer bir soru olmuştur. Bu doğrultuda söz konusu faktörlere yönelik araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından katılımlarında farklılık olup olmadığı aşağıdaki hipotezle test edilmiştir..

H₂: E-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunlara yönelik faktörlere katılımda meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından farklılık vardır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

E-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek sorunlara yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşüncelerini tespit etme amacını güden bu çalışmada katılımcılar ile ilgili elde edilen bulgular Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Demografik Özellikleri

Yaş	N	%	Mesleki Deneyim	N	%
30 ve altı	66	17	1 – 5 yıl	131	34
31 - 40	154	40	6 – 10 yıl	102	26
41 - 50	103	26	11 – 15 yıl	75	19
51 - 60	44	11	16 yıl ve üzeri	81	21
61 ve üzeri	22	6			
Toplam	389	100	Toplam	389	100
Cinsiyet	N	%	SMMM Mesleğinin Nasıl İcra Edildiği	N	%
Bay	263	68	Bağımsız Çalışarak	255	66
Bayan	126	32	Bağımlı Çalışarak	134	34
Toplam	389	100	Toplam	389	100
Eğitim	N	%			
Lise	11	3			
Ön Lisans	8	2			
Lisans	323	83			
Yüksek Lisans	45	12			
Doktora	2	1			
Toplam	389	100			

Tablo 1’de görüldüğü üzere, katılımcıların büyük çoğunluğu (%17 + %40 + %26) 50 ve daha altı yaşlardadır. Cinsiyet dağılımına bakıldığında katılımcıların yarısından fazlasının (%68) bay olduğu ve eğitim düzeyi açısından yine büyük bir çoğunluğunun (%83) lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğindeki iş tecrübesi açısından bakıldığında (Bkz. Tablo 1), katılımcıların yarıdan fazlası (%34 + %26) 1 ile 10 yıl arası iş tecrübesine sahiptir. Ayrıca meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun (%66) mesleğini bir işletme bünyesinde değil kendi bürolarında icra ettikleri görülmektedir.

Meslek mensuplarının e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemlerini nasıl uyguladıklarına yönelik bilgiler ise Tablo 2’deki gibidir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mükelleflerine ilişkin e-uygulamaları kullanma sürelerine bakıldığında (Bkz. Tablo 2), ankete katılan meslek mensuplarına ait mükelleflerin çoğunun bu uygulamaları bir veya iki yıldan beri kullandığı (%90) görülmektedir. Yine, meslek mensuplarına ait mükelleflerin büyük çoğunluğunun (%75) bu uygulamaları özel entegratör firmalarından hizmet olarak uyguladığı görülmektedir.

Tablo 2: Meslek Mensuplarınca E-Uygulamaların Kullanım Özellikleri

Mükelleflerinizin E-Uygulamaları Kullanım Süreleri?	N	%	E-Uygulamalardan Yararlanan Mükellef Sayınız?	N	%
1 - 2 yıl	352	90	1 - 5 arası	342	89
3 - 4 yıl	35	9	6 - 10 arası	33	8
5 yıl ve üzeri	2	1	11 - 15 arası	9	2
			16 ve üzeri	5	1
Toplam	389	100	Toplam	389	100
Mükelleflerinizin E-Uygulamalardan Yararlanma Şekli?	N	%			
GİB Portalı Aracılığıyla	61	16			
Özel Entegratörler Aracılığıyla	294	75			
Entegratör Aracılığıyla	7	2			
GİB Portal ve Özel Entegratörler Aracılığıyla	27	7			
Toplam	389	100			

Bunun yanında meslek mensuplarının e-fatura, e-defter ve e-arşiv mükellefi olan şirket sayıları incelendiğinde, meslek mensuplarının e-uygulamaları kullanan mükellef sayısının büyük çoğunlukta (%89) 1-5 arasında olduğu görülmektedir.

3.6. E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörler

E-uygulamalar, işletmelerin gelişen teknolojik sistemlere uyumunu sağlamaya yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen önemli gelişmelerden bir tanesidir. Bu sistemin işletmelere ve özellikle de işletmelerin muhasebe sistemlerine önemli avantajlar sağlayacağı beklenmektedir.

E-uygulamalar işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerine bir takım yenilikler sunmakla birlikte bu sisteme uyum noktasında bazı sorunlarla karşılaşıldığı bilinmektedir. Bu sistem klasik düzen olarak bilinen ve kâğıt ortamında hazırlanan belgelerin tümüyle elektronik ortama taşınmasını amaçlamaktadır. Haliyle bu uygulamalar muhasebe bilgi sürecinde de değişimlere neden olmaktadır. Bu noktada araştırmanın esas amacı, e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin tespiti ve yine bu uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunların belirlenmesidir. Bu noktada araştırmanın amacına ulaşabilmesi bakımından Faktör Analizinden yararlanılmıştır.

Faktör Analizi, aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, 2002: 470). Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin uygunluğunun değerlendirilmesinde Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Uygunluk Testi'nden yararlanılmaktadır. KMO testi, değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizine uygunluğu ölçen örnek uygunluk testidir (Turanlı ve diğerleri, 2012: 47-48). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirilmesinde yararlanılan bir diğer test ise Barlett testidir. Veri setinin faktör analizine uygunluğu için KMO oranını %50'nin üzerinde olması beklenmekte (Çetin, 2007: 64) ayrıca Barlett testinde p değerinin de 0,00 çıkması gerekmektedir (Patır, 2009: 83). Çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Bkz. Tablo 3). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (orthogonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniği kullanılmıştır.

Yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre, e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlerin Analiz Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3	F4
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin iş yükünü azaltır. (D ₁₅)	0,728			
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin muhasebe kayıt sürecinde yapacakları hataları azaltır. (D ₁₇)	0,725			
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin mükelleflerine daha iyi hizmet sunmasına olanak sağlar. (D ₁₆)	0,705			
E-fatura uygulaması, aynı anda birden fazla faturayı farklı müşteriye gönderme imkânı tanır, bu durum mali müşavirlerin ticari nitelikteki işlemleri kısa zamanda muhasebeleştirilmesine (kayıt altına almasına) imkân sağlar. (D ₁₉)	0,673			
E-fatura ve e-defter uygulaması, iş verimliliğini artırır ayrıca maliyet ve zaman yönetimini kolaylaştırır. (D ₂₁)	0,649			
E-fatura uygulaması, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde mali müşavirlerin işini kolaylaştırır. (D ₁₈)	0,639			
E-Fatura üzerinden yapılan muhasebe kayıtları, diğer faturaların (kâğıt ortamındaki) muhasebeleştirilmesine göre daha kısa sürede gerçekleşir. (D ₁₃)	0,632			
E-fatura uygulamasının farklı kurumlarla entegrasyonunun sağlanması (örneğin bankalarla) mali müşavirlerin buna yönelik işlemlerinde kolaylıklar sağlar. (D ₂₀)	0,593			
E-fatura uygulamasında faturanın oluşturulması, gönderilmesi, muhafaza edilmesi ve istenildiğinde ilgili makama ibraz edilmesi oldukça kolaydır. (D ₁₄)	0,54			
E-Fatura uygulaması, faturaların elektronik ortamda düzenlenmesini sağlar, böylelikle faturaların çalınma, kaybolma ve yırtılması gibi durumları engelleyerek fatura kaybını önler. (D ₂₄)		0,766		
E-Fatura uygulaması, işletmelerin önceki dönemlerde düzenlediği faturalara kolaylıkla ulaşmasını sağlar böylece kâğıt fatura nüshası aranmasını engelleyerek zaman tasarrufu sağlar. (D ₂₆)		0,732		
E-Fatura uygulaması, ticari nitelikteki işlemleri “ <i>Satış Faturası</i> ” ve “ <i>İade Faturası</i> ” şeklinde ayırır, böylece iade işlemlerinin ve iadeye konu edilen ürünlerin takibi kolaylaşır. (D ₂₅)		0,624		
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı bilgi teknolojisi gerektiren uygulamaların ticari hayatta yerini alması, mali müşavirlere teknolojiyi kullanma noktasında kendilerini geliştirme imkânı sağlar. (D ₂₂)		0,567		
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı teknolojik bilgi gerektiren uygulamaların hayata geçirilmesi, işletmelerin personel istihdam ederken teknolojiyi iyi kullanan personele yönelmesine neden olur bunun bir yansıması olarak da muhasebeye sunulan bilgi kalitesi artar. (D ₂₃)		0,518		
E-fatura uygulaması, işletmelerde şeffaflığı sağlar. (D ₁₁)			0,812	
E-fatura uygulaması, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde önemli bir rol üstlenir. (D ₉)			0,779	
E-fatura uygulaması mükelleflerden vergi toplamayı kolaylaştırır. (D ₁₂)			0,69	
E-fatura, e-defter gibi uygulamalar, kâğıt israfını azaltarak ülke ekonomisine katkı sağlar. (D ₁₀)			0,568	
Gelir İdaresi Başkanlığının kullanıma sunduğu e-fatura portalı; hızlı, güvenilir ve kullanılması kolay bir sistemdir. (D ₂₇)				0,751
Gelir İdaresi Başkanlığının e-defter, e-fatura, e-arşiv mükellefi olunmasına yönelik belirlediği limitleri düzenli olarak düşürmesi mükelleflerin bu sistemlere uyumunu kolaylaştırır. (D ₂₉)				0,746
Gelir İdaresi Başkanlığı, e-fatura, e-defter gibi muhasebe bilgi ve işlemlerinin elektronik ortama aktarılmasına yönelik meslek mensuplarına yeterli eğitim programı vermektedir. (D ₂₈)				0,64
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi uygulamaların GİB Portalı gibi merkezi bir platform tarafından desteklenmesi olumludur. (D ₃₀)				0,573
Faktördeki Değişken Sayısı	9	5	4	4
Öz Değer	4,426	3,035	2,564	2,101
Açıklanan Varyans (%)	20,116	13,796	11,656	9,549
Kümülatif Varyans (%)	20,116	33,913	45,568	55,118
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,914			
Bartlett's Testi	X²=3213,626, sd:231, p:0,000			
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,903			
Faktörün Cronbach Alphası	0,880	0,766	0,784	0,676

Tablo 3'ten görüleceği üzere, faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yüklerine göre öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam 4 faktör belirlenmiştir. Söz konusu faktörler toplam varyansın %55,118'ini açıklamaktadır. Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri ise 0,903 olarak tespit edilmiş ve ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değeri sırasıyla; 0,880, 0,766, 0,784, 0,676 olarak bulunmuştur. Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3'te görüldüğü üzere, çalışmanın değişkenleri ve faktör yükleri dikkate alındığında, e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin tespitinde; F₁: “Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü”, F₂: “Teknolojik Fayda Faktörü”, F₃: “Ekonomik Fayda Faktörü”, F₄: “Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) E-Uygulamalar Faktörü” şeklinde adlandırılan toplam dört faktör bulunmuştur. Söz konusu faktörler aşağıda sıralanmıştır.

Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü (F₁): Bu faktör, e-uygulamaların muhasebe kayıt sürecinin etkinliğini olumlu yönde etkileyeceğini ifade etmektedir. Muhasebe sürecinde yapılabilecek hataların azaltılması, muhasebe kayıt sürecinin kısaltılması, mükelleflere daha verimli hizmet sunulması gibi faydalar muhasebe uygulamalarında etkinliğe katkı sağlayacak önemli başlıklardır.

Teknolojik Fayda Faktörü (F₂): Günümüz muhasebe işlemlerinde teknolojik uygulamaların yeri oldukça önemlidir. İşletmelerin ticari yaşamdaki gelişmelerini sağlamada yararlandığı uygulamalar bütünü olan teknolojik alt yapı sistemleri aynı zamanda muhasebe işlemlerinde de giderek önemini arttırmaktadır. Bu noktada bu faktör, teknolojik uygulamalarla birlikte muhasebe bilgi sürecinde ortaya çıkan zaman tasarrufu, ürün takibinin kolaylaşması, teknolojik gelişime imkân sağlanması gibi faydaları ifade etmektedir.

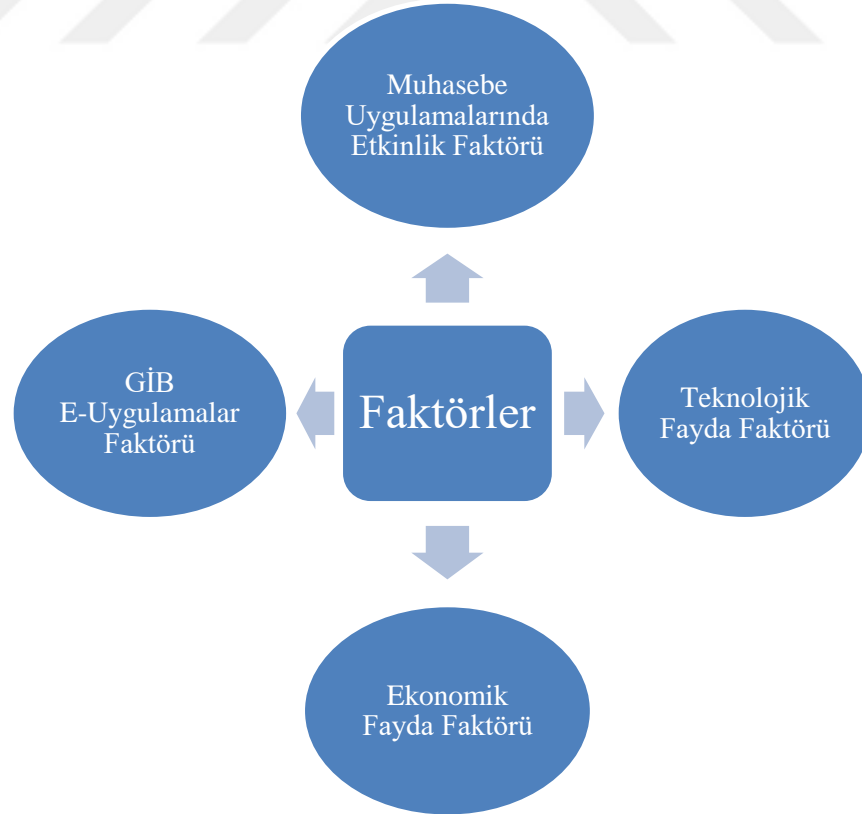
Ekonomik Fayda Faktörü (F₃): İşletmelerin rekabet avantajı sağlamasında teknolojik gelişmelerin yakından takip edilmesi yanında gereksiz bir takım uygulamaların kaldırılarak maliyetlerin düşürülmesi de ön plana çıkar. Bu amaç işletmelerin olduğu kadar devletlerin de önemli hedefleri arasında yer almaktadır. Bu bağlamda bu faktör,

işletmelerin önemli bir birimi olan muhasebede hayata geçirilen e-uygulamaların ekonomiye sunacağı faydaları tanımlamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) E-Uygulamalar Faktörü (F₄): Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda teknoloji odaklı uygulamaları hayata geçirerek hem işletmelerin hem de mükelleflerin ticari nitelikteki işlemlerini hızlı, etkin, doğru, şeffaf ve güvenli şekilde gerçekleştirmeyi amaç edinmiştir. Bununla beraber vergi toplamada gönüllü uyumu arttırmak ve kamu denetim hizmetlerini geliştirmek isteyen Başkanlığın önemli uygulamalarından biri de e-uygulamalardır. Bu faktör, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan e-uygulamaların sistemsel özelliklerini ve performans noktasındaki yeterliliğini ifade etmektedir.

E-Uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörler toplu olarak Şekil 2'deki gibidir.

Şekil 2: E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörler



3.6.1. E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

E-Uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlerin başında, muhasebe işlemlerinde etkinliğin sağlanması gelmektedir. Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü olarak tanımlanan bu faktöre ait değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 4), katılımcıların %71'i (%46 + %25) bu uygulamanın mali müşavirlerin muhasebe kayıt sürecinde yapacakları hataları azalttığını, %64'ü (%39 + %25) bu uygulamanın mali müşavirlerin mükelleflerine daha iyi hizmet sunmalarına olanak sağladığını ifade etmiştir. Yine katılımcıların %75'i (%50 + %25) e-fatura uygulamasının mali müşavirlerin ticari nitelikteki işlemleri kısa süre içerisinde muhasebeleştirmelerine imkân sağladığını belirtmiştir. Ayrıca çalışmaya katılanların %70'i (%45 + %25) e-fatura ve e-defter uygulamalarının mali müşavirlerin iş verimliliğini arttıracığını ayrıca muhasebe işlemlerinde maliyet ve zaman yönetimlerini de kolaylaştıracağını ifade etmiştir.

Verilen cevaplara bakıldığında, katılımcıların büyük çoğunluğunun görüşü (%70'inin) bu uygulamalarla birlikte muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde mali müşavirlerin işinin kolaylaşacağı yönündedir. Benzer sonuca Ortega ve Martinez (2013) tarafından yapılan çalışmada da ulaşılmıştır. İlgili çalışmada elde edilen önemli sonuçlardan biri, e-fatura sisteminin işletmelerin faturalama sistemlerindeki hileli işlemleri azaltıcı yönde bir etkiye sahip olduğudur. Çalışmada ayrıca bu sistemin hatalı işlem sayısını azaltarak idari hataların da önüne geçtiği vurgusu yapılmıştır.

Tablo 4: Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin iş yükünü azaltır. (D ₁₅)	%9	%14	%28	%30	%19	3,3650
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin muhasebe kayıt sürecinde yapacakları hataları azaltır. (D ₁₇)	%5	%4	%20	%46	%25	3,8380
E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin mükelleflerine daha iyi hizmet sunmasına olanak sağlar. (D ₁₆)	%4	%9	%23	%39	%25	3,7069
E-fatura uygulaması, aynı anda birden fazla faturayı farklı müşteriye gönderme imkânı tanır, bu durum mali müşavirlerin ticari nitelikteki işlemleri kısa zamanda muhasebeleştirmesine (kayıt altına almasına) imkân sağlar. (D ₁₉)	%2	%5	%18	%50	%25	3,9203
E-fatura ve e-defter uygulaması, iş verimliliğini artırır ayrıca maliyet ve zaman yönetimini kolaylaştırır. (D ₂₁)	%2	%7	%21	%45	%25	3,8534
E-fatura uygulaması, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde mali müşavirlerin işini kolaylaştırır. (D ₁₈)	%4	%5	%21	%45	%25	3,8457
E-Fatura üzerinden yapılan muhasebe kayıtları, diğer faturaların (kâğıt ortamındaki) muhasebeleştirilmesine göre daha kısa sürede gerçekleşir. (D ₁₃)	%4	%4	%16	%44	%32	3,9485
E-fatura uygulamasının farklı kurumlarla entegrasyonunun sağlanması (örneğin bankalarla) mali müşavirlerin buna yönelik işlemlerinde kolaylıklar sağlar. (D ₂₀)	%3	%3	%20	%43	%31	3,9434
E-fatura uygulamasında faturanın oluşturulması, gönderilmesi, muhafaza edilmesi ve istenildiğinde ilgili makama ibraz edilmesi oldukça kolaydır. (D ₁₄)	%4	%4	%15	%40	%37	4,0308
Genel Ortalama						3,828

Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörüne ilişkin elde edilen verilere göre, katılımcıların büyük bir kısmı (%76) e-fatura uygulamasıyla birlikte muhasebe kayıt sürecinin kâğıt fatura üzerinden yapılan muhasebe işlemine göre daha kısa sürede yapılacağını belirtmiştir. Ayrıca bu uygulamalarla birlikte farklı kurumlarla (örneğin bankalarla) yapılan ticari nitelikteki işlemlerde mali müşavirlerin muhasebe işlemlerinde büyük kolaylıklar sağlanacağı katılımcıların vurguladığı önemli sonuçlardan biridir.

Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların her bir değişkene vermiş olduğu cevaplara ait ortalamanın 3,50 civarında olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların muhasebe uygulamalarında etkinlik faktörünü, muhasebe bilgi kalitesinin artırılması noktasında önemli bir faktör olarak değerlendirdiği söylenebilir. Ancak bu faktöre ilişkin her bir değişkene ait ortalamaya bakıldığında sadece “E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin iş yükünü azaltır (D₁₅)” değişkenine ait ortalamanın 3,50’nin altında olduğu görülmektedir. Bu kapsamda katılımcıların e-fatura uygulamasının meslek mensuplarının iş yükünü azaltacağı konusuna tereddütle yaklaştığı söylenebilir. Bununla birlikte katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda genel ortalamaya bakıldığında (3,828), Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan e-fatura ve e-defter gibi uygulamaların; muhasebe sürecinde hataların azaltılmasında, sürekli ticari ilişki içinde bulunan farklı kurumlarla entegrasyonun kurulmasında ve mali nitelikteki ticari belgelerin saklanması noktasında muhasebe bilgi sistemine önemli katkılar sağladığı sonucuna ulaşılabılır. Zira bu sonucu destekleyen bir sonuca Çokgezer ve Beşel (2015)’in çalışmalarında da ulaşılmıştır. Ayrıca, Bayar ve Ülkar (2015) ile Poel ve diğerleri (2016)’nin de çalışmalarında vurguladığı en önemli sonuçlardan birini e-fatura uygulaması ile birlikte muhasebe işlemlerinin ayrıntılı raporlar halinde sunulmasına imkân sağlaması oluşturmaktadır.

E-Uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik bir diğer faktör, Teknolojik Fayda Faktörüdür. Teknolojik Fayda Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 5), katılımcıların %88 (%43 + %45) gibi büyük bir çoğunluğunu e-fatura uygulamasıyla beraber faturalardaki çalınma, kaybolma ve yırtılma gibi durumlarını engellendiğini belirtmiştir. Bu sonuç Yanık ve Karadaş (2016)’ın çalışmasında belirtilen e-uygulamaların bir etkisi olarak arşivleme maliyetlerinin azalması ve belirli risklerin önlenmesi sonucunu destekler niteliktedir. Yine e-fatura uygulamasına ilişkin olarak katılımcıların %84’ ü (%42 + %42) bu uygulamanın yüzlerce hatta binlerce fatura işlemi olan bir işletmede istenilen faturanın kısa sürede bulunabileceğini haliyle bu durumun işletmelere ve meslek mensuplarına ciddi bir zaman tasarrufu sağlayacağı görüşündedir. Yine katılımcıların %71’i (%42 + %29) bu uygulamalar sayesinde ticari nitelikteki işlemlerin türünün (örneğin bu işlemin satış işlemi

mi yoksa iade işlemi mi) ayrıntılı olarak takip edilmesini sağladığını bunun da iade edilecek ürünlerin tespiti açısından işletmelere kolaylıklar sağladığını vurgulamıştır.

Tablo 5: Teknolojik Fayda Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Teknolojik Fayda Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
E-Fatura uygulaması, faturaların elektronik ortamda düzenlenmesini sağlar, böylelikle faturaların çalınma, kaybolma ve yırtılması gibi durumları engelleyerek fatura kaybını önler. (D ₂₄)	%1	%1	%10	%43	%45	4,2853
E-Fatura uygulaması, işletmelerin önceki dönemlerde düzenlediği faturalara kolaylıkla ulaşmasını sağlar böylece kâğıt fatura nüshası aranmasını engelleyerek zaman tasarrufu sağlar. (D ₂₆)	%1	%3	%12	%42	%42	4,2185
E-Fatura uygulaması, ticari nitelikteki işlemleri “Satış Faturası” ve “İade Faturası” şeklinde ayırır, böylece iade işlemlerinin ve iadeye konu edilen ürünlerin takibi kolaylaşır. (D ₂₅)	%2	%4	%23	%42	%29	3,9357
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı bilgi teknolojisi gerektiren uygulamaların ticari hayatta yerini alması, mali müşavirlere teknolojiyi kullanma noktasında kendilerini geliştirme imkânı sağlar. (D ₂₂)	%2	%2	%14	%44	%38	4,1542
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı teknolojik bilgi gerektiren uygulamaların hayata geçirilmesi, işletmelerin personel istihdam ederken teknolojiyi iyi kullanan personele yönelmesine neden olur bunun bir yansıması olarak da muhasebeye sunulan bilgi kalitesi artar. (D ₂₃)	%1	%2	%15	%48	%34	4,1053
Genel Ortalama						4,1398

Katılımcıların teknolojik fayda faktörüne ilişkin vurguladığı önemli konulardan biri, meslek mensuplarının teknolojik uygulamaları etkin biçimde kullanmalarının önemine ilişkindir. Zira katılımcıların %82’si (%44 + %38) e-fatura, e-defter ve arşiv uygulamalarının mali müşavirlerin ticari nitelikteki işlemleri gerçekleştirmeleri için teknolojiyi aktif bir şekilde kullanma ve kendilerini geliştirme imkânı sağladığını belirtmişlerdir. Bununla beraber çalışmaya katılanların yine %82’si (%48 + %34) işletmelerin personel istihdam ederken teknolojiyi etkin şekilde kullanan personele yöneleceğini ve ayrıca muhasebeye aktarılan bilginin kalitesinin de artacağını ifade etmiştir.

Teknolojik Fayda Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde, her bir değişkene ait ortalamanın 3,50'nin genel ortalamanın ise 4'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Buna göre meslek mensuplarının teknolojik fayda faktörünü e-uygulamaların kullanımı açısından önemli bir faktör olarak değerlendirdiği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 6: Ekonomik Fayda Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Ekonomik Fayda Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
E-fatura uygulaması, işletmelerde şeffaflığı sağlar. (D ₁₁)	%1	%7	%22	%39	%31	3,9177
E-fatura uygulaması, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde önemli bir rol üstlenir. (D ₉)	%2	%7	%20	%40	%31	3,9023
E-fatura uygulaması mükelleflerden vergi toplamayı kolaylaştırır. (D ₁₂)	%4	%14	%30	%28	%24	3,5372
E-fatura, e-defter gibi uygulamalar, kâğıt israfını azaltarak ülke ekonomisine katkı sağlar. (D ₁₀)	%5	%4	%13	%32	%46	4,1259
Genel Ortalama						3,8708

İşletmelerin ve devletlerin kaliteli, ihtiyaca uygun, zamanında, hesap verilebilir ve güvenilir nitelikte bilgilere olan ihtiyacı her geçen gün önemini arttırmaktadır. Bu bilgi ihtiyacının karşılanmasında hiç kuşkusuz teknolojik uygulamalar önem kazanmaktadır. Teknolojik uygulamalarla birlikte hem işletmeler hem de devletler ekonomik gelişmişlik seviyelerini arttıracak uygulamaları hayata geçirebilmektedir.

İşletmelerin önemli bir birimi olan muhasebede hayata geçirilen e-uygulamaların sağlayacağı ekonomik faydaların neler olacağını tanımlayan ekonomik fayda faktörüne ait değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 6), katılımcıların %70'i (%39 + %31) e-fatura uygulamasının işletmelerde şeffaflığı sağladığını, yine katılımcıların %71'i (%40 + %31) e-fatura uygulamasının kayıt dışı ekonominin önlenmesinde önemli bir rol oynadığını belirtmiştir. Bununla birlikte katılımcılar e-fatura ve e-defter uygulamalarıyla birlikte vergiye uyumun artacağını böylece devletin daha etkili vergi toplayabileceğini ifade etmiştir.

Katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda genel ortalamaya bakıldığında (3,8708), e-uygulamaların kullanımında ekonomi faktörünün önemli bir etken olarak algılandığı söylenebilir. Elde edilen sonuçlar, Kreuzer ve diğerleri (2013), Tihilä (2014), Çetin (2010) ile Palupi ve Darvanto'nun (2017) sonuçlarını destekler niteliktedir. Söz konusu çalışmalarda da e-fatura uygulamasıyla birlikte işletmelerde şeffaflığın artacağı ve kayıt dışı ekonomiyle daha etkili mücadele edilebileceği vurgulanmıştır.

Ekonomik Fayda faktörüne ilişkin katılımcıların verdiği yanıtlar, bu uygulamalarla birlikte işletmelerin gereksiz maliyet unsurlarını azaltabileceğini (örneğin gereksiz kâğıt kullanımı gibi), böylece ülke ekonomisine katkı sağlanabileceğini göstermektedir. Cuylen ve diğerleri (2015) tarafından yapılan çalışma, araştırma kapsamında bulunan bu sonucu destekler niteliktedir. Söz konusu çalışmada elde edilen sonuçlardan biri e-fatura uygulamalarının işletme maliyetlerini azaltıcı bir görev üstlendiği yönündedir.

Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) E-Uygulamalar Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
Gelir İdaresi Başkanlığının kullanıma sunduğu e-fatura portalı; hızlı, güvenilir ve kullanılması kolay bir sistemdir. (D ₂₇)	%7	%13	%37	%33	%10	3,2724
Gelir İdaresi Başkanlığının e-defter, e-fatura, e-arşiv mükellefi olunmasına yönelik belirlediği limitleri düzenli olarak düşürmesi mükelleflerin bu sistemlere uyumunu kolaylaştırır. (D ₂₉)	%5	%14	%35	%38	%8	3,2930
Gelir İdaresi Başkanlığı, e-fatura, e-defter gibi muhasebe bilgi ve işlemlerinin elektronik ortama aktarılmasına yönelik meslek mensuplarına yeterli eğitim programı vermektedir. (D ₂₈)	%25	%32	%22	%16	%5	2,4473
E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi uygulamaların GİB Portal gibi merkezi bir platform tarafından desteklenmesi olumludur. (D ₃₀)	%1	%5	%29	%49	%16	3,7429
Genel Ortalama						3,1889

Gelir İdaresi Başkanlığının hayata geçirdiği önemli uygulamalardan biri mükelleflerin belirli şartları sağlaması koşuluyla başlayabileceği e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamasıdır. Bu kapsamda katılımcıların Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar

Faktörü'ne verdiği yanıtlara bakıldığında, Başkanlık tarafından e-fatura işlemlerinde kullanılmak üzere internet tabanlı olarak sunulan GİB Portal Sisteminin işlevini yerine getirdiği sonucuna ulaşılabilir. Bununla birlikte katılımcıların, belirli şartların sağlanmasıyla geçilecek bu uygulamalarda yaşanılacak uyum sürecine ve bu uyum sürecinde verilecek eğitimlerin yeterliliği konusuna tereddütle yaklaştığı söylenebilir. Ayrıca katılımcıların e-uygulamaların özel entegratör şirketleri dışında Başkanlık tarafından da destekleniyor olmasını olumlu karşıladığı ifade edilebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde, bu faktöre ait genel ortalamanın 3,00'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların bu faktöre ilişkin cevaplarına bakıldığında, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan e-uygulamalarla ilgili genel olarak olumlu bir düşüncenin hâkim olduğu söylenebilir. Bununla birlikte e-fatura ve e-defter uygulamalarının kullanımına ilişkin verilen eğitimlerin yeterli olmadığı ifade edilebilir.

3.6.2. E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Çalışmada, e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlere katılımı meslek mensuplarının sahip olduğu özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığı H_1 hipotezi kapsamında tespit edilmeye çalışılmıştır. Faktörlere katılımı farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla One-way Anova ve Bağımsız Gruplar t Testi'nden yararlanılmıştır. Bu sebeple Tablo 8' de araştırma kapsamındaki faktörlere ilişkin katılımcı özelliklerine göre çeşitli açılardan farklılık analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında Tablo 8' den görüleceği (Bkz. Tablo. 8) üzere H_1 hipotezi kapsamında iki faktörde katılımcıların çeşitli özelliklerine göre anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu farklılıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: E-Uygulamaların Muhasebe Sürecinde Sağladığı Faydalara Yönelik Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri

Özellikler	Faktörler	Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü	Teknolojik Fayda Faktörü	Ekonomik Fayda Faktörü	GİB E-Uygulamalar Faktörü
Yaş	F	1,376	0,961	0,503	2,212
	(p)	0,241	0,429	0,734	0,067*
Mesleki Deneyim	F	1,268	0,421	0,865	4,431
	(p)	0,285	0,738	0,459	0,004***
Cinsiyet	t	-0,685	-0,919	-1,722	-1,237
	(p)	0,494	0,359	0,086*	0,217
Mesleki İcra	t	0,166	-1,211	-1,519	-1,669
	(p)	0,868	0,227	0,130	0,096*

*Not: * Anlamlılık düzeyi $p < 0,10$; ** anlamlılık düzeyi $p < 0,05$; *** anlamlılık düzeyi $p < 0,01$*

Ekonomik Fayda Faktörü açısından; katılımcıların “Cinsiyet” özelliğine göre %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörü açısından; katılımcıların “Mesleki Deneyim” özelliğine göre %1, “Yaş” ve “Mesleki İcra” özelliğine göre ise %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Mesleki deneyim özelliği açısından ortaya çıkan farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek amacıyla yapılan Scheffe Testinde mesleğe yeni başlayanların (1-5 yıl), 6-10 yıl arasında mesleki tecrübeye sahip olanlar ve 16 yıl ve üzerinde mesleki tecrübeye sahip olanlar ile görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

Teknolojik Fayda Faktörü ve *Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü* açısından katılımcıların çeşitli özelliklerine göre yapılan analizlerde istatistiksel anlamda herhangi bir farklılık bulunmamıştır.

3.7. E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörler

E-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunları gruplandırarak ifade etmek amacıyla yine faktör analizinden yararlanılmıştır. Faktör analizi sonuçlarına Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9’den görüleceği üzere, faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yüklerine bakıldığında öz değeri 1,0’ın üzerinde toplam 3 faktör belirlenmiştir. Söz konusu faktörler toplam varyansın %59,352’sini açıklamaktadır. Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri ise 0,741 olarak tespit edilmiş ve ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değeri sırasıyla; 0,704, 0,582, 0,573 olarak bulunmuştur.

Tablo 9’da görüldüğü üzere, çalışmanın değişkenleri ve faktör yükleri dikkate alındığında, e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunlara yönelik; F₁: “İş Yüklü Sorunu Faktörü”, F₂: “Sistemdeki Eksiklikler Faktörü”, F₃: “Alt Yapı ve Eleman Eksikliği Faktörü” şeklinde adlandırılan toplam üç faktör bulunmuştur. Söz konusu faktörler aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 9: E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörlerin Analiz Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3
E-defter uygulamasında bir defterin boyutunun sınırlandırılması (200 Mb) sonucunda sınırı aşan defterin bölünmesi bazı teknik ve kullanım hatalarına yol açar ve muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₅)	0,779		
E-defter kayıtlarında her belgenin tek bir yevmiye kaydında muhasebeleştirilmesi muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₄)	0,774		
E-defter içerik bilgilerinin sistemde bulunmaması e-defterin sisteme yüklenmesi sırasında bazı hataların yapılmasına yol açar. (D ₃₆)	0,635		
E-defter uygulamasında işlem yapılan her aya ilişkin beratın alınması zorunluluğu muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₃)	0,553		
E-serbest meslek makbuzu, e-gider pusulası gibi diğer belge türlerinin elektronik ortamda düzenlenememesi sistemin kayıt düzenini tamamen kapsamamasına engeldir. (D ₃₈)		0,784	
E-fatura uygulamasında “İptal Faturası” seçeneğinin yer almaması önemli bir eksikliklerdir. (D ₃₉)		0,685	
E-fatura uygulamasında firmaların BA-BS mutabakatı yapmaları için bölüm oluşturulmaması önemli bir eksikliklerdir. (D ₃₇)		0,665	
E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerde kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur. (D ₃₁)			0,806
E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerin bilişim sistemlerinde altyapı eksikliği yaşanmaktadır. (D ₃₂)			0,747
Faktördeki Değişken Sayısı	4	3	2
Öz Değer	2,074	1,670	1,599
Açıklanan Varyans (%)	23,039	18,552	17,761
Kümülatif Varyans (%)	23,039	41,591	59,352
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,787		
Bartlett’s Testi	X ² =612,022, sd:36, p:0,000		
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,741		
Faktörün Cronbach Alphası	0,704	0,582	0,573

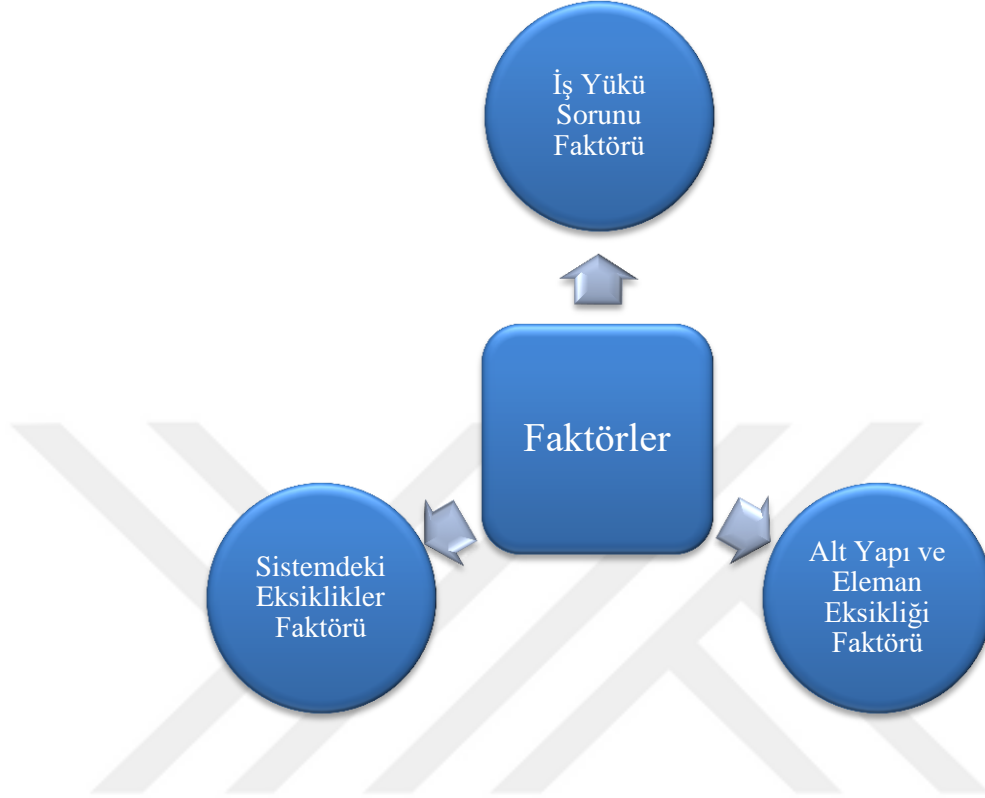
İş Yükü Sorunu Faktörü (F₁): Muhasebe işlemleri, ticari nitelikteki belgelerin muhasebe kayıt ortamına aktarılmasıyla işletmelerin mali performansını gösteren bir süreci ifade etmektedir. Zira bu süreçte muhasebe işlemleri mevzuatta belirtilen sürelerle göre toplu bir şekilde kayıt altına alınmaktadır. Ancak e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamasında ticari nitelikteki belgeler toplu bir şekilde değil her bir fatura için ayrı bir fiş açılmak suretiyle gerçekleştirilmesi esasına dayanmaktadır. Kısacası e-uygulamalarla muhasebe işlemleri günlük kayıt esasına göre ve her bir belge toplu fiş açılmak suretiyle değil tek tek fişler oluşturulmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Haliyle bu durum meslek mensuplarının daha uzun zaman diliminde muhasebe kayıtlarını oluşturmasına neden olmaktadır. Bu nedenle bu faktör, gerek günlük kayıtların oluşturulması gerekse bu uygulamaların zorunlu kıldığı sistemsel özelliklerin yerine getirilmesinde muhasebe meslek mensuplarına getirdiği iş yükünü ifade etmektedir.

Sistemdeki Eksiklikler Faktörü (F₂): E-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulaması teknolojik bir temele dayanan ve bu temelde muhasebe işlemlerinin yapılmasını zorunlu kılan bir sistemler bütünü olarak tanımlanabilir. Günlük muhasebe işlemlerinde pek çok farklı durum ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu noktada bu faktör, günlük muhasebe işlemlerinde gerçekleşen farklı durumlara e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamasının gösterdiği uyum noktasındaki eksikliklerini (iptal faturası seçeneğinin olmaması gibi) ifade etmektedir.

Alt Yapı ve Eleman Eksikliği Faktörü (F₃): Muhasebe mesleği günümüzde, muhasebe bilgi birikiminin yanında teknolojik hayatı yakından takip eden ve kendini bu noktada yetiştiren kimseler tarafından yürütülmektedir. Zira bir teknoloji uygulaması olan e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları hem muhasebe teknik bilgisine sahip hem de teknolojik uygulamalara hâkim çalışanları zorunlu kılan bir sistemdir. Bu noktada bu faktör, e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları için işletme ve muhasebe personelinin teknolojik alt yapı bakımından yetersizliğini ifade etmektedir.

E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörleri toplu olarak gösteren şekil aşağıdaki gibidir.

Şekil 3: E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörler



3.7.1. E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleki anlamda karşılaştığı sorunlar ve bu kapsamdaki iş yoğunluklarının her geçen gün arttığı bilinmektedir. E-uygulamalarla beraber meslek mensuplarının bazı konularda iş yükünün arttığını tanımlayan İş Yüğü Faktörü, uygulama bakımından bazı sorunların varlığına işaret etmektedir. Bu hususta katılımcıların %67'si (%41 + %26) e-defter sisteminde her belgeye bir fiş düzenlenmesinin muhasebenin iş yükünü artırdığını belirtilmiştir. Benzer şekilde katılımcıların %68'inin (%43 + %25) her aya ilişkin beratların alınması zorunluluğunun da meslek mensubunun iş yükünü artırdığını ifade etmiştir.

Tablo 10: İş Yüğü Sorunu Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
İş Yüğü Sorunu Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
E-defter uygulamasında bir defterin boyutunun sınırlandırılması (200 Mb) sonucunda sınırı aşan defterin bölünmesi bazı teknik ve kullanım hatalarına yol açar ve muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₅)	%2	%9	%23	%44	%22	3,7455
E-defter kayıtlarında her belgenin tek bir yevmiye kaydında muhasebeleştirilmesi muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₄)	%6	%7	%20	%41	%26	3,7249
E-defter içerik bilgilerinin sistemde bulunmaması e-defterin sisteme yüklenmesi sırasında bazı hataların yapılmasına yol açar. (D ₃₆)	%2	%7	%31	%47	%13	3,6272
E-defter uygulamasında işlem yapılan her aya ilişkin beratın alınması zorunluluğu muhasebenin iş yükünü artırır. (D ₃₃)	%4	%6	%22	%43	%25	3,8020
Genel Ortalama						3,7249

İş Yüğü Faktörüne ilişkin katılımcıların verdiği yanıtlar, bu faktöre ilişkin uygulamada karşılaşılan bir takım sorunların olduğunu göstermektedir. Bu noktada önemli sorunlardan birisi, her bir e-faturanın tek tek kayıtlara aktarılması zorunluluğudur. Ayrıca, e-deftere ait oluşturulan beratların ilgili aylar itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesinin mesleki anlamda iş yükünü bir hayli arttıracığı ifade edilmektedir. Benzer sonuçlara Bayar ve Ülkar (2015) ile Gülten (2015) tarafından yapılan çalışmalarda da ulaşılmıştır. Zira yapılan bu çalışmalarda varılan ortak noktalardan biri, e-defter uygulamasının mevcut haliyle meslek mensuplarının iş yüklerini arttırabileceği yönündedir.

Katılımcıların İş Yüğü Faktörüne ilişkin vermiş olduğu yanıtların genel ortalamasının 3,50'nin üzerinde olduğu Tablo 10'da görülmektedir. Buradan sonuçla meslek mensuplarının iş yükü sorununu önemli bir faktör olarak gördükleri söylenebilir. Bu açıdan meslek mensuplarının iş yükünün artmasıyla muhasebeden istenen güvenilir ve kaliteli bilginin sağlanmasında bir takım aksaklıkların yaşanabileceği ifade edilebilir.

Tablo 11: Sistemdeki Eksiklikler Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Sistemdeki Eksiklikler Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
E-serbest meslek makbuzu, e-gider pusulası gibi diğer belge türlerinin elektronik ortamda düzenlenememesi sistemin kayıt düzenini tamamen kapsamasına engeldir. (D ₃₈)	% 1	% 8	% 30	% 39	% 22	3,7223
E-fatura uygulamasında “İptal Faturası” seçeneğinin yer almaması önemli bir eksikliklerdir. (D ₃₉)	% 2	% 5	% 22	% 36	% 35	3,9717
E-fatura uygulamasında firmaların BA-BS mutabakatı yapmaları için bölüm oluşturulmamış olması önemli bir eksikliklerdir. (D ₃₇)	% 2	% 2	% 17	% 43	% 36	4,0796
Genel Ortalama						3,9245

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorun olarak önemsedikleri konulardan bir diğeri, mevcut haliyle bu uygulamalara ilişkin sistemdeki yetersizliklerdir. E-uygulamaların sistemsel özelliklerinin yetersizliğini tanımlayan Sistemdeki Eksiklikler Faktörü'ne yönelik katılımcıların verdiği yanıtlara Tablo 11'de yer verilmiştir. Buna göre katılımcıların %61'i tarafından (%39 + %22) sistem üzerinden e-fatura dışında diğer belge türlerinin oluşturulamaması (perakende satış vesikası, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu vb.) sistemin kayıt düzeninin tamamını kapsamasına engel teşkil ettiği ifade edilmiştir. Gökçen ve Özdemir (2016)'in çalışmasında da vurguladığı konulardan bir tanesi fatura ve fatura yerine geçen belgelerin de elektronik ortamda hazırlanması gerektiğidir. Ayrıca katılımcıların %71'inin (%36 + %35) e-fatura uygulamasında iptal faturası düzenlenememesini önemli bir eksiklik olarak gördüğü ifade edilebilir. Bunun yanında alıcı ve satıcı nezdinde düzenlenen BA-BS formlarının yine sistem üzerinden oluşturulamamasının Gülten (2015)'in de çalışmasında vurguladığı gibi önemli bir eksiklik olduğu söylenebilir.

E-uygulamalar önemli düzeyde teknolojik alt yapı gerektirmektedir. Kuşkusuz sağlam temellere göre oluşturulmayan teknolojik sistemlerde bir zaman sonra bazı aksaklık ve eksikliklerin ortaya çıkacağı önemli bir gerçektir. Bu bağlamda Sistemdeki Eksiklikler Faktörüne ilişkin katılımcıların verdiği cevaplara ait genel ortalamaya (3,9245)

bakıldığında bu faktörün e-uygulamalarda etkinliğin sağlanması bakımından sistemde iyileştirme yapılması gereken sorunlara işaret ettiği söylenebilir.

Tablo 12: Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5	
E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerde kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur. (D ₃₁)	%1	%4	%18	%45	%32	4,0154
E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerin bilişim sistemlerinde altyapı eksikliği yaşanmaktadır. (D ₃₂)	%2	%5	%21	%44	%28	3,9203
Genel Ortalama						3,9679

İşletmelerin hem kendi içinde sağlıklı bilgi akışının sağlanmasında hem de kamuyla olan düzenli ve güvenilir ilişkilerin kurulmasında muhasebe bölümünün önemi büyüktür. Bu anlamda sağlıklı bir işleyişin sağlanması için hem mesleki deneyim ve uygulama yeteneği olan hem de mevzuat anlamında iyi yetişmiş çalışanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Zira e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi muhasebeyi doğrudan etkileyen teknolojik uygulamaları kullanacak olan muhasebe çalışanlarıdır. Kısacası işletmelerde sürdürülebilir bir yapının kurulmasında teknolojik alt yapı yanında bu teknolojiyi kullanabilecek çalışanların da olması önemli bir gerekliliktir.

Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörüne ait değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 12), katılımcıların %77'si (%45 + %32) e-defter ve e-fatura uygulamalarını kullanan işletmelerde, bu uygulamaları kullanacak kalifiye eleman eksikliğini gördüğünü ifade etmiştir. Yine Tablo 12'de görüldüğü üzere, katılımcıların %72'si (%44 + %28) işletmelerin e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına yönelik teknolojik alt yapı sistemlerinin yetersiz olduğunu ifade etmektedir ki benzer bir sonuca Demirdöven (2017) tarafından yapılan çalışmada da ulaşılmıştır. Demirdöven (2017) e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarının birçok yararının yanında geçiş sürecinden

kaynaklanan teknolojik altyapı yetersizliği gibi bir eksikliğin de olduğunu belirtmektedir. Ayrıca Spoz'un (2014) çalışmasında vurgulanan önemli konulardan biri, e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi uygulamaların işletmelerde kurumsal yönetim sürecine olumlu katkıda bulunduğu ancak bu uygulamaları kullanan personelin yeterli nitelikte olmadığıdır.

Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunlar ve eksiklikler boyutunda Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörünü önemli bir faktör olarak gördükleri sonucuna ulaşılabilir. Bu faktöre ilişkin değişkenlere ait genel ortalamanın 3,9679 olması bu sonucu destekler niteliktedir.

3.7.2. E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Çalışmada, e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunlara yönelik faktörlere katılımı meslek mensuplarının sahip olduğu özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığı H_2 hipotezi kapsamında tespit edilmeye çalışılmıştır. Faktörlere katılımı farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla One-way Anova ve Bağımsız Gruplar t Testi'nden yararlanılmıştır. Bu sebeple Tablo 13'te araştırma kapsamındaki faktörlere ilişkin katılımcı özelliklerine göre farklılık analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında Tablo 13'ten görüleceği (Bkz. Tablo. 13) üzere H_2 hipotezi kapsamında üç faktörde katılımcıların çeşitli özelliklerine göre anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu farklılıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

İş Yükü Sorunu Faktörü açısından; katılımcıların "Eğitim" özelliğine göre %1, "Cinsiyet" özelliğine göre ise %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Eğitim özelliği açısından ortaya çıkan farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek amacıyla yapılan Scheffe Testinde doktora eğitimine sahip meslek mensuplarının lise, ön lisans, lisans ve yüksek lisans eğitimine sahip meslek mensupları ile görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

Sistemdeki Eksiklikler Faktörü açısından; katılımcıların “Yaş” özelliğine göre %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Tablo 13: E-Uygulamalara Geçiş Sürecinde Yaşanılan Sorunlara Yönelik Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri

Özellikler	Faktörler	İş Yüğü Sorunu Faktörü	Sistemdeki Eksiklikler Faktörü	Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörü
Yaş	F	0,471	2,984	0,282
	(p)	0,757	0,019**	0,889
Eğitim	F	4,546	0,628	2,898
	(p)	0,001***	0,642	0,022**
Mesleki Deneyim	F	1,590	1,204	2,281
	(p)	0,191	0,308	0,079*
Cinsiyet	t	-2,018	-0,131	2,435
	(p)	0,045**	0,896	0,015**

Not: * Anlamlılık düzeyi $p < 0,10$; ** anlamlılık düzeyi $p < 0,05$; *** anlamlılık düzeyi $p < 0,01$

Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörü açısından; katılımcıların “Eğitim” ve “Cinsiyet” özelliğine göre özelliğine göre %5, “Mesleki Deneyim” özelliğine göre ise %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Ortaya çıkan bu farklılıkların ilk olarak Eğitim özelliğine göre hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek amacıyla yapılan Scheffe Testinde yine doktora seviyesinde eğitim almış meslek mensuplarının diğer eğitim düzeylerinde eğitim almış meslek mensuplarına göre farklı görüşe sahip olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında Mesleki Deneyim özelliği açısından oluşan farklılığın 1-5 yıl arasında mesleki tecrübeye sahip olanlar ile 6-10 yıl arasında mesleki tecrübeye sahip olanların görüşlerinin örtüşmemesinden kaynaklandığı belirlenmiştir.

TARTIŞMA

Hem dünyada hem de ülkemizde gelişen ticari yaşam, işletmeleri hızlı bir değişime sürüklemiştir. Pazarlama, halkla ilişkiler, insan kaynakları gibi farklı alanlarda yaşanan bu değişimin bir yansıması muhasebede de görülmektedir. Teknolojinin de işin içine girmesiyle muhasebe uygulamalarında yeni sistemlerin varlığı dikkat çeker hale gelmiştir.

Muhasebe uygulamalarında görülen önemli değişimlerin başında, gerek muhasebe işlemlerinin temelini oluşturan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi gerekse muhasebe kayıt sürecinin tümüyle elektronik ortamda oluşturulmasına olanak sağlayan e-uygulamaların hayata geçirilmesi gelmektedir. Zira ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirli şartları taşıyan mükellefler artık hem ticari belgelerini elektronik ortamda oluşturabilmekte hem muhasebe kayıt sürecini elektronik ortamda kayıt altına alabilmekte hem de elektronik ortamda hazırlanan ticari belgelerini yine elektronik ortamda saklayabilmektedir.

E-uygulamaların işletmelerde aktif bir şekilde kullanılmasında öncü görev, muhasebe işlemlerinden sorumlu olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere düşmektedir. Zira meslek mensupları günlük işlemlerinde bu uygulamaları etkin şekilde kullanmakta bu uygulamalarda karşılaşılan sorunların neler olduğunu gözlemlemektedir. Bu sebeple e-uygulamalar konusunu esas alan bu araştırma Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üzerinde gerçekleştirilmiş olup araştırmada e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydaların ve e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunların neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırma sonucunda elde edilen tespitler iki bölümde değerlendirilmiştir. Birinci bölümde e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalar üzerinde durulmuştur. Bu faydalardan biri olarak araştırmada muhasebe işlemlerinde e-uygulamaların hayata geçirilmesiyle birlikte işletmelerde gereksiz kâğıt kullanımı gibi bir takım maliyetlerin azaltılabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Benzer sonuca Öksüz ve Acar (2013), Yanık ve

Karadaş (2013), Poel ve diğerleri (2016) ve Özdemir (2016) tarafından yapılan çalışmalarda da ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmalarda da e-uygulamaların kullanılması ile birlikte maliyetlerin azaltılması noktasında hem işletmelere hem de ülke ekonomilerine önemli desteğin sağlanabileceği vurgulanmıştır.

Araştırma neticesinde meslek mensupları, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan ve bir e-uygulama kullanım yöntemi olan GİB Portal Yöntemini genel olarak kullanımı kolay, hızlı ve kolay erişilebilir olarak görmektedir. Elde edilen bu bulgunun aksine Bayar ve diğerleri (2015) tarafından e-uygulama sistemlerine ilişkin etkinliğin teorik olarak ele alındığı çalışmada, bu sistemlerin işlevselliğinin yeterli olmadığı ifade edilmiştir.

Araştırma sonucunda ulaşılan diğer bir bulgu da e-uygulamaların muhasebe işlemlerinde uygulanmasıyla birlikte, muhasebenin bilgi kullanıcılarına sunacağı raporlama sistematiğinin gelişeceği yönündedir. Bu bulgu, Őenek (2013), Doğan ve Tercan (2015) ile Bayar ve lkar (2015)'ın da çalışmalarında vurguladığı önemli konulardan biridir.

Yine araştırmada e-uygulamaların kullanılmasıyla birlikte ticari nitelikteki belgelerin işletmelerde daha kolay saklanabileceği, çalınma, kaybolma, yıpranma gibi bir takım olumsuz durumlarla karşılaşılmasının önüne geçilebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Yanık ve Karadaş (2013), okgezer ve Beşel (2015), Poel ve diğerleri (2016) tarafından yapılan çalışmalar da araştırma kapsamında elde edilen bu sonucu destekler niteliktedir.

Araştırmada ayrıca elektronik ortamda düzenlenecek faturalarla birlikte kâğit israfının azaltılacağı ve işletmelere bunun yanında da ülke ekonomisine olumlu katkı sağlanacağı sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşılık Özdemir (2016) ve Demirdöven'in (2017) alışmalarında elektronik ortamda düzenlenen e-faturaların çıktılarının alınarak (kâğit çıktı olarak hiçbir hüküm ifade etmemesine rağmen) arşivlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma sonucuna yönelik ikinci bölümde, e-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunların neler olduğu bu uygulamaları aktif Şekilde kullanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler nezdinde değerlendirilmiştir. Bu bölümde de önemli bir takım sonuçlar elde edilmiştir.

Bu noktada, araştırma sonucunda elde edilen önemli bulgulardan biri bu uygulamaları kullanacak işletme personelinin hem mevzuat hem de teknoloji alanında yeterli donanıma sahip olması gerektiği yönündedir. Spoz (2014) tarafından yapılan çalışmada da bu konu vurgulanmaktadır. Spoz'un çalışmasında e-uygulamaları kullanacak personelin taşınması gereken bir takım özellikler olduğu ve bu uygulamaları kullanabilecek personel bulma noktasında işletmelerin zorluklar yaşadığı ifade edilmektedir.

Demirdöven (2017) tarafından Türkiye'de e-fatura ve e-deftere geçen işletmeler üzerinde yapılan araştırmada, bu uygulamaların işletmelere ciddi zaman tasarrufu sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Oysa bu araştırma sonucunda elde edilen bulgular, e-uygulamalarla birlikte meslek mensuplarının zamana bağlı iş yüklerinin önemli ölçüde artabileceğini ortaya koymaktadır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan bir diğer sorun ise, işletmelerde görülen teknolojik alt yapı eksikliğinin olduğudur. İşletmelerin teknolojik alt yapı eksikliklerinin varlığı, Marinagi ve diğerleri (2015)'nin de çalışmasında vurguladığı gibi, teknolojik uygulamalara olan farkındalığın yeterince gelişmemesi ile açıklanabilir. Ayrıca bu eksiklikler Haag ve diğerleri (2013)'nin çalışmasında açıkladığı gibi teknolojik uygulamalara geçişte katlanılması gereken maliyetlerin yüksek olmasından kaynaklanabilmektedir.

Maliye Bakanlığının önemli hedef ve amaçları arasında kayıt dışı ekonomiyle mücadele, vergi tabanının genişletilmesi ve vergilerin ekonomik büyümeyi desteklemesi gibi konular gelmektedir. Bu noktada, Maliye Bakanı Sayın Naci AĞBAL'ın 24.06.2017 tarihinde Bakanlar Kuruluna sunumunu yaptığı ve 2018 yılında uygulanması planlanan 100 maddelik Gelir Vergisi Reform Paketinde şu ifadelere yer verilmiştir (<https://korunanmuhasebe.com/wp-content/uploads/2017/06/GVKTasariOzet.pdf>).

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin tüm fatura, makbuzlar vb. direkt olarak GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) bünyesindeki açılacak olan Portala meslek mensupları tarafından kayıt edilecek, dolayısıyla GİB alışı-satışı, vb. tüm işlemlere anında bilgi sahibi olarak ulaşabilecek, denetleyebilecek,
- Basılı defter tutulmayacak, dijital ortamda anlık olarak zaten oluşmuş olacaktır.

Araştırmadan elde edilen önemli bulgular arasında, e-uygulamaların mevcut durumda gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi ticari belgeleri oluşturmaya imkan sağlamadığı sonucuna ulaşılmıştır ki Maliye Bakanlığının da bu eksikliğin giderilmesine yönelik çalışmaları hayata geçireceği yukarıdaki açıklamada ifade edilmiştir. şunu belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanı tarafından 24.06.2017 tarihinde açıklanan bu maddeler Kasım 2016 – Mart 2017 tarihleri arasında gerçekleştirilen araştırmada elde edilen sonuçları desteklemekte ve sonuçların dikkate değer olduğunu göstermektedir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin giderek artması, ihtiyaç duyulan bilginin hızlı bir şekilde temin edilmesini gerekli kılmaktadır. Tüm dünyada yaygın bir kullanım alanı olan teknolojinin devletler tarafından da aktif bir şekilde kullanılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Ülkemizde de dünyada olduğu gibi teknolojik uygulamalar hızlı bir şekilde kullanım alanı bulmaktadır. Hemen hemen her sektörde teknoloji odaklı yaklaşımların hayat bulduğu görülmektedir. Teknoloji odaklı sistemlerin hayat bulduğu bir alan da muhasebedir.

Muhasebe işlemlerinde teknolojinin kullanılması özellikle 19. Yüzyılın son çeyreğinde hızlı bir gelişim göstermiştir. Bilgisayar teknolojisindeki hızlı ilerleme muhasebe alanında da kendisini göstermiş ve bilgisayarlı muhasebe kavramı oluşmaya başlamıştır. Bilgisayar yazılımlarıyla başlayan bu süreç artık ticari nitelikteki işlemlerin bile elektronik ortamda hazırlanmasına imkân sağlar hale gelmiştir. Muhasebe işlemlerini de kapsayacak şekilde teknoloji odaklı sistemlerin kurulmasıyla ilgili ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı önemli rol ve görevler üstlenmektedir. Son yıllarda ticari hayattaki hızlı değişime ayak uydurabilecek sistemlerin kurulması üzerine odaklanan Başkanlık, bu alanlarda her geçen gün yeni gelişmelere imza atmaktadır ki bunlardan bir tanesi e-defter, e-fatura ve e-arşiv gibi e-uygulamalardır.

E-uygulamalar, ticari hayattaki hızlı gelişmenin bir sonucudur. Ticari hayattaki işlemlerin rakamsal ifadelerle dönüştürüldüğü yerler olan muhasebe büroları ve şirketler de e-uygulamalardan kendisine düşen payı almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın esas amacı, işletmelerde uygulamaya konan e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara ve geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek sorunlara yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşüncelerinin tespitidir.

Ülkemizde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odalarının çalışanlar listesine aktif kayıtlı ve bu alanda faaliyet gösteren 389 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir' in katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda elde edilen bulgular kısaca aşağıda özetlenmiştir;

- Araştırma sonucunda, e-uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik dört faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler sırasıyla; Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü (F₁), Teknolojik Fayda Faktörü (F₂), Ekonomik Fayda Faktörü (F₃), Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörü (F₄) olarak adlandırılmıştır.
 - ✓ Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik faktörü, muhasebe bilgi kalitesinin artırılması noktasında önemli bir faktör olarak tespit edilmiştir. Bu faktör Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan e-fatura, e-defter uygulamalarının; muhasebe sürecinde hataların azaltılması, meslek mensuplarının iş yükünün azaltılması, sürekli ticari ilişki içinde bulunan farklı kurumlarla entegrasyonun kurulması ve mali nitelikteki ticari belgelerin saklanması noktasında muhasebe sistemine sağladığı önemli katkıları açıklamaktadır.
 - ✓ Teknolojik Fayda faktörü de muhasebe meslek mensupları tarafından önemli bir faktör olarak değerlendirilmiştir. Bu faktör; e-uygulamaların birlikte faturaların çalınma, kaybolma ya da yırtılması gibi durumlarının azalacağını ayrıca, e-uygulamaların kullanılmasının meslek mensuplarını teknoloji ile yakınlaştırdığını bununla birlikte, e-uygulamalara geçiş sürecinde işletmelerin personel seçiminde daha hassas olacağı ve teknolojiyi iyi kullanan personelin işletmelerde daha fazla tercih edileceğini ifade etmektedir.
 - ✓ Ekonomik Fayda faktörü ise e-uygulamaların kullanılmasıyla birlikte işletmelerde şeffaflığın artacağını, vergiye olan uyumun artacağını ve işletmelerin özellikle gereksiz kâğıt kullanımı gibi birtakım maliyetlerden tasarruf sağlayacağını belirtmektedir.
 - ✓ Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar faktörü, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konan e-uygulamaların sistemsiz özellikleri ve

yeterliliğini açıklamaktadır. Bu faktör kapsamında uygulamaya konulan e-uygulamaların amaçlarına ulaşmada başarılı görüldüğü belirlenmiştir. E-uygulamaların kullanımında özel entegratör şirketlerinin yanında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da bu hizmetin sunulması olumlu bulunmuş ancak bu uygulamalarla ilgili verilen eğitimlerin yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

- Araştırma neticesinde, mevcut haliyle e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan sorunlara yönelik üç faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; İş Yükü Sorunu Faktörü (F₁), Sistemdeki Eksiklikler Faktörü (F₂), Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörü (F₃) olarak adlandırılmıştır.

✓ E-uygulamalara geçiş sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin bir takım sorunlarla karşılaştığı bilinmektedir. Bu sorunların başında e-uygulamaların muhasebe işlemlerindeki yoğunluğu arttıracacağı endişesi gelmektedir. Buna yönelik tespit edilen İş Yükü Sorunu Faktörü; e-uygulamalarla birlikte muhasebe meslek mensuplarının iş yükünün artacağını açıklamaktadır. Bu faktör kapsamında, muhasebe işlemlerinde e-uygulamalara geçişte meslek mensuplarının iş yoğunluklarının artacağı düşünülmektedir. Ticari hayattaki işlem sayısının her geçen gün artmasıyla birlikte muhasebe sürecindeki iş yoğunluğunun da artması beklenen bir durumdur.

✓ E-uygulamalara geçiş sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin karşılaştığı önemli sorunlardan bir diğeri e-uygulama sistemlerinde yaşanan problemlerdir. Bu noktada tespit edilen Sistemdeki Eksiklikler Faktörü, muhasebe işlemlerine ilişkin ilgili sistemdeki yetersizlikleri belirtmektedir. Bu faktör kapsamında e-uygulamalara geçiş sürecinde karşılaşılan bazı yetersizliklerin var olduğu belirlenmiştir. Teknoloji temelli bir uygulamalar bütünü olan e-uygulamalar ancak bir takım teknolojik alt yapı sistemlerinin mevcudiyeti halinde kullanılabilir. Bu açıdan var olan eksikliklere yönelik bir takım iyileştirmeler yapılması gerektiği söylenebilir.

✓ Muhasebe işlemlerinde en önemli unsur bu işlemleri gerçekleştiren personelin niteliğidir. Bu bağlamda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin e-uygulamalara geçiş sürecinde önemli gördükleri sorunlardan bir tanesi işletmelerin e-uygulamaları kullanabilecekleri teknolojik unsurları yerine getirmedeki yeterlilikleri ve bu teknolojiyi kullanabilecek personelin niteliği noktasındadır. Bununla ilgili belirlenen Alt Yapı ve Eleman Eksikliği Faktörü, e-uygulamalara geçiş sürecinde işletme ve muhasebe personelinin altyapı bakımından yetersizliğini açıklamaktadır. Bu faktör kapsamında geçiş sürecinde genel olarak e-uygulamaları kullanacak personelin ve bu sistemlere yönelik işletmelerce yapılan yatırımların yeterli olmadığı ifade edilebilir.

- E-Uygulamaların muhasebe sürecinde sağladığı faydalara yönelik faktörlere ilişkin farklılık analizlerine bakıldığında katılımcıların çeşitli özelliklerine göre istatistiksel olarak bazı anlamlı farklılıklar belirlenmiştir. Bu farklılıkların *Muhasebe Uygulamalarında Etkinlik Faktörü*’ ne göre “Bağlı Olunan Oda”, *Ekonomi Faktörü*’ ne göre “Cinsiyet”, *Gelir İdaresi Başkanlığı E-Uygulamalar Faktörü*’ ne göre ise “Yaş” ve “Mesleki İcra” özellikleri açısından oluştuğu tespit edilmiştir.
- E-uygulamalara geçiş sürecinde yaşanan sorunlara yönelik faktörlere ilişkin farklılık analizlerine bakıldığında ise katılımcıların çeşitli özelliklerine göre yine istatistiksel olarak bazı anlamlı farklılıklar belirlenmiştir. Bu farklılıkların *İş yükü Faktörü* ne göre “Eğitim”, “Bağlı Olunan Oda” ve “Cinsiyet”, *Sistemdeki Eksiklikler Faktörü*’ne göre “Yaş” ve “Bağlı Olunan Oda”, *Altyapı ve Eleman Eksikliği Faktörü*’ne göre ise “Eğitim”, “Mesleki Deneyim”, “Bağlı Olunan Oda” ve “Cinsiyet” özellikleri açısından oluştuğu tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmanın genel çerçevesi kapsamında muhasebe bilgi sisteminin bir unsuru olarak e-uygulamalara geçiş sürecinin başarısının artırılmasıyla ilgili bu çalışma kapsamında geliştirilen bazı öneriler şu şekilde sıralanabilir;

- Ülkemizdeki işletmelerin genel yapısı değerlendirildiğinde e-uygulamalara geçiş sürecinin bir yıllık bir zaman diliminde değil de uzun vadeli bir program

çerçevesinde gerçekleştirilmesinde fayda vardır. Zira e-uygulamalara geçiş sürecinin her aşamasında aktif bir görev üstlenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin araştırmada verdiği yanıtlar değerlendirildiğinde e-uygulamalara geçiş sürecinin daha uzun bir vadeye yayılması hem işletmeler hem de meslek mensuplarının faydasına olacaktır.

- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular kapsamında geçiş süreciyle ilgili yaşanan önemli bir sorun e-uygulamalara yönelik verilen eğitimlerin yeterli olmadığıdır. Bu noktada e-uygulamalara uyumu arttıracak eğitim programlarına süreklilik kazandırılmalıdır. Bunun yapılmasında hem Gelir İdaresi Başkanlığı'na hem de meslek odalarına büyük görevler düşmektedir. Belirli zaman dilimlerinde işletmelere ve bu uygulamaları kullanacak meslek mensuplarına yönelik seminer, panel gibi eğitim toplantılarının yapılması yerinde olacaktır.
- E-uygulamalar, yapı itibarıyla teknoloji odaklı bir sistemin ürünüdür. Sistemin aktif şekilde çalışması için hiç kuşkusuz teknolojik alt yapının sağlam bir şekilde kurulması gerekmektedir. Ancak, bu alt yapının kurulmasını işletmeler bir ek maliyet olarak değerlendirmektedir. Bu noktada, devletin e-uygulamaya geçen işletmelere bu uygulamaların kurulması için ekonomik teşvik sağlaması işletmeleri motive etme bakımından faydalı olacaktır. Bu sayede işletmelerin e-uygulamaları daha etkin kullanmasına olanak sağlanacaktır.
- İşletmeler ticari yaşamda farklı durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu farklı durumların belgelerle ifade edilmesi ve muhasebeye aktarılması bir gerekliliktir. Bu gerekliliğin yerine getirilmesi noktasında e-uygulamalara bir takım yeni özellikler eklenmesi yerinde olacaktır. Örneğin, müşteriye satılan bir ürünün istenilen özellikleri taşımaması nedeniyle iade edilmesi durumunda buna uygun faturanın e-uygulamalarda kolaylıkla oluşturulması için sistemde bazı güncellemelerin yapılması uygulamaların işlevini artıracaktır.
- Son olarak e-defter uygulamasına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilecek beratların her ay sonunda değil de üç aylık olacak şekilde belirli periyotlarla gönderilmesine imkân tanınmalıdır. Bu sayede meslek

mensuplarının e-uygulamalara ilişkin önemli olarak gördüğü iş yoğunluğu sorununun kısmen de olsa önüne geçilmiş olacaktır.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

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

AICPA, “What is XBRL?”, <https://www.aicpa.org/InterestAreas/CenterForAuditQuality/Resources/CAQAuditLibrary/Pages/XBRL.aspx> - (04.03.2017).

Akar, Ezgi (2016), **İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Çanakkale İlinde Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akgün, Ali İhsan ve Kılıç, Selçuk (2013), “Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 20(2), 21-36.

Aksoy, T. (2007), “Basel II ve İç Kontrol”, Ankara: Ankara SMMM Odası, Yayın No:53.

Almeida, Jose Carlos P. ve Romao, Mario J.B. (2010), “Benefits Management for an E-Invoice Process”, **Portuguese Journal of Management Studies**, 15(2), 137-159.

Altunışık, Remzi ve diğerleri (2010), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 6. Basım, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Ankara SMMM Odası (2015), **Adım Adım E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları**, No.99, Ankara: SALMAT Yayıncılık Ltd. Şti.

Ardıç, Oğuzhan ve Ersol, Emel (2007), **Borçlar Hukuku**, 5. Basım, Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

- Arıcı, Nuray (2014), **Sermaye Piyasalarında Muhasebe Bilgilerinin Kalitesi: Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Azak, Selçuk Turgay ve Bizimyer, Mustafa (2016), “Elektronik Faturanın Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 135(Mayıs-Haziran), 153-167.
- Bağrıyanık, Canan (2014), “Dünya’da E-Fatura”, <https://www.innova.com.tr/pdfs/Dunyada-e-Fatura.pdf> - (04.01.2017).
- Bayar, Salih ve Ülkar, Mehmet Görkem (2015), “E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi: Örnek Bir Uygulama”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 38(322), 102-110.
- Bayar, Salih ve diğerleri (2015), “E-Defter Finansal Raporlama Yazılımı ve Karşılaşılan Zorluklar”, Anadolu Üniversitesi Akademik Bilişim Konferansı, <https://biltek.sanayi.gov.tr>. (26.01.2017).
- Bayırlı, Rıdvan (2006), **Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beşel, Furkan ve Çokgezer, Cemal (2015), “Maliye Alanında E-Teknolojiler ve Etkinliği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1(1), 13-23.
- Biddle, Gary C. ve Hilary, Gilles (2006), “Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment”, **The Accounting Review**, 81(5), 963-982.
- Büyüköztürk, Şener (2002), “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, **Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi**, 32, 480-483.
- Cenikli, Elvan ve Şahin, Deniz (2013), “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, **İnternet Uygulamaları Ve Yönetimi Dergisi**, 4(1), 37-51.
- Chen, Huifa ve diğerleri (2010), “The Role of International Financial Reporting Standarts in Accounting Quality: Evidence from the European Union”, **Journal Of International Financial Management and Accounting**, 21(3), 220-278.

- Chen, Sheng-Chi ve diğerkleri (2015), “Constructing an Integrated E-Invoice System: Taiwan Experience”, **Emerald**, 9(3), 370-383.
- Civelek, Muzaffer ve Özkan, Azzem (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cuylen, Angelica ve diğerkleri (2015), “Why are Electronic Invoice Processes Risky? – Empirical Analysis and Discussion of Risk Factors”, **Twenty-Third European Conference on Information System (ECIS)**, Münster, Germany, 2015.
- Çatıkkaş, Özgür ve Çalış, Yıldırım Ercan (2007), “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 9(2), 187-210.
- Çetin, Cüneyt (2007), “Şirket Derecelendirilmesinde Faktör Analizi Kullanımı ve Sektörlere Yönelik Bir Uygulama”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3, 53-74.
- Çetin, Güneş (2010), “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 2(1), 79-86.
- Çidem, İbrahim (2013), **Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Üzerine Bir Araştırma**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiftçi, Yavuz (2003), “Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**.
- Demir, Berna (2005), “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (26), 147-156.
- Demir, Erol (2015), “KOBİ’lerin Muhasebe Paket Programı Seçim Kriterleri ve Bu Alandaki Farklılıkları”, **International Journal of SocialScience**, (33), 411-424.
- Demirdöven, Mustafa Orçun (2017), **Muhasebede E-Fatura ve E-Defter; Türkiye’de E-Fatura E-Defter Sistemine Geçen İşletmelere İlişkin Bir Araştırma**,

Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğan, Uğur (2013), “E-Fatura Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (300), 84-93.

Doğan, Uğur (2013), **550 Soruda E-Fatura E-Defter**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Doğan, Uğur ve diğerleri (2015), “E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (319), 154-165.

Doğan, Uğur ve Tercan, Yalçın (2014), “Elektronik Deftere (E-Defter) Geçerken Nelere Dikkat Edilmelidir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 52(315), 79-89.

Doğan, Uğur ve Tercan, Yalçın (2015), “E-Defter İle Neler Değişti, Neler Değişecek?”, **Yaklaşım Dergisi**, 268(Nisan), 396-411.

Elibol, Halil (2005), “Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerindeki Etkileri”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (13), 155-162.

Ertan, Yasemin (2011), **Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), “2009 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2012), “2011 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015), “2014 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara.

Gençoğlu, Ümit ve Ertan, Yasemin (2012), “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak/2012, 1-24.

Genel Tebliğ Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 27512, 05 Mart 2010.

Gökdeniz, Ümit (2005), “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (27), 87.

Gökçen, Gürbüz ve Özdemir Mustafa (2016), “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 12(46), 137-154.

Gül, Mustafa (2012), **İşletmelerde Elektronik Ortamda Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol İlişkisi Ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Haag, Steffi ve diğerleri (2013), “Organizational Resistance to E-Invoicing – Results from an Empirical Investigation Among SMEs”, M.A. Wimmer, M. Janssen, H.J. Scholl (Ed.ler), **EGOV**, 286-297.

Hall, Matthew (2007), “The Role of Accounting in Managerial Work”, **Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference**, 1-3.

Hesap Uzmanları Derneği (2004), **Denetim İlker ve Esasları**, 3. Baskı, İstanbul: HUD.

İSMMM (2015), **Rehber E-Uygulamalar**, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=78> (26.11.2016).

Kalmış, Halis ve Dalgın, Burcu (2010), “Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale’de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (46), 112-128.

Karagül, Arman ve Özdemir, Ali (2010), “Finansal Bilgi Kalitesinin Analitik Hiyerarşi Süreci Tekniğiyle Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektörü Uygulaması”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 10(3), 43-58.

- Karasioğlu, Fehmi ve Eryiğit, Oya (2005), “Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**,10(2), 133-152.
- Kaya, Ergün (2000), **Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi**, Yayın No:1204, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaygusuzoğlu, Mehmet ve Uluyol Osman (2011), “İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeyinin Araştırılması ve Adıyaman Uygulaması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 9(2), 297-320.
- Kayış, Aliye (2008), “Güvenilirlik Analizi”, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 3. Baskı içinde (402-419), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. şti.
- Kepekçi, Celal (1994), **İç Kontrol Sistemi**, 2. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- _____ (2010), **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Khan, Mozaffar ve diğerleri (2013), “Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns”, **Contemporary Accounting Research**, 30(1), 269-295.
- Koch, Bruno (2016), “E-Invoicing / E-Billing Digitisation & Automation”, **Billentis**.
- Kreuzer, Stanislav ve diğerleri (2013), “A Unified of Electronic Invoicing Adoption: Developing a Meta-Model on the Governmental Level”, IEEE (Ed.), **Computer Society**, (1943-1952), Big Island USA: HICSS.
- Kuehne, Kathrin ve diğerleri (2015), “Will XML-based Electronic Invoice Standarts Succeed? – An Explorative Study”, **ECIS 2015 Proceedings**, Completed Research Papers, 113, http://aisel.aisnet.org/ecis2015_cr/113.
- Kumkale, Rüknettin (2013), **Bütün Yönleriyle E-Fatura E-Defter**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Küçükşavaş, Nihat (2001), **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım A.ř.

- Marinagi, Catherine ve diğlerleri (2015), “Adoption and Use of E-Invoicing in Greece”, **AIP Conference Proceedings**, 1644, 279-286.
- Nalçacı, İlknur (2015), “Dünyada E-Fatura Standartları Gelişimi, UBL ve EDI Fatura Karşılaştırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 322(Temmuz), 86-101.
- Ortega, Blanca Hernandez , (2012), “Key Factors fort the Adoption and Subsequent Use of E-Invoicing”, **Academia, Revista Latinamericana de Administracion**, 50, 15-30.
- Ortega, Blanca Hernandez ve Martinez Julio Jimenez (2013), “Performance of E-Invoicing in Spanish Firms”, **Springer**, (11), 457-480.
- Ömürbek, Vesile (2003), **Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, Ersan ve Bozdoğan, Doğan (2012), “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(2), 67-92.
- Özdemir, Mustafa (2016), **Muhasebede E-Defter, E-Fatura Uygulamaları Ve Türkiye’de E-Defter, E-Fatura Sistemine Geçen İşletmeler Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özer, Ertürk (2015), “Vergi İncelemede Yeni Dönem: E-Defter”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2015(322), 65-69.
- Palupi, Clara ve Darwanto (2017), “Transaction Cost on the Implementation of E-Invoices in Micro and Small Enterprises”, **Jurnal Ilmu Ekonomi**, 6(1), 139-158.
- Patır, Sait (2009), “Faktör Analizi ile Öğretim Üyesi Değerleme Çalışması”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 4, 83.

- Penttinen, Esko ve diğerkleri (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, Kevin (2016), “Assesing the Electronic Invoicing Potential for Private Sector Firms in Belgium”, **The International Journal of Digital Accounting Research**, (16), 1-34.
- Salmony, Michael ve Harald, Bo (2010), “E-Invoicing in Europe: Now and the Future”, **Journal of Payments Strategy & Systems**, 4(4), 371-380.
- Sandberg, Karl W. (2009), “Acceptance of E-Invoicing in SMEs”, Don Harris (Ed.), **Engineering Psychology and Cognitive Ergonomics**, (289-296), San Diego USA: Springer.
- Sevilengül, Orhan (2009), **Genel Muhasebe**, 15. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, Adnan (2009), **Dijital Muhasebe**, Yayın No:1903, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Spoz, Anna (2014), “A Look at E-Invoices from Enterprises’ and Government’s Perspective”, **ResearchPapers of Wroclaw University of Economics**, (365), 254-264.
- Sürmeli, Fevzi ve diğerkleri (1998), **Muhasebe Bilgi Sistemi**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Şaklak, Öznur ve Buran, Yasemin (2010), “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi”, **MYO-ÖS 2010- Ulusal Meslek Yüksekokulları Öğrenci Sempozyumu**, 21-22 Temmuz.
- Şençiçek, Fatma (2013), “Bilgi Teknolojileri Destekli Elektronik Muhasebe Uygulamalarına Bütüncül Bir Yaklaşım”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 5(2), 79-99.

(2013), “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 5(2), 89-102.

Şengel, Salim (2011), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (50), 167-180.

Şentürk, Suat Hayri (2014), “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 9(3), 129-143.

Şimşek, Elif (2001), **Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Tihilä, Esa (2014), “European E-Invoicing Service Providers Association (EESPA) – Accelerating the Adoption of E-Invoicing”, **Basware**, 16-18.

Turanlı, Münevver ve diğerleri (2012), “Faktör Analizi ile Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralanması”, **Ekonometri ve İstatistik Dergisi**, 17, 45-68.

URL, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) - (21.01.2017).

URL, <http://mm.kamusm.gov.tr/> - (15.01.2017).

URL, <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> - (12.01.2017).

URL, <http://www.edefer.gov.tr/edefermevzuat.html> - (12.01.2017).

URL, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> – (13.01.2017).

URL, <http://www.efatura.gov.tr/efaturaentegratorluk.html> – (13.01.2017).

URL, http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf – (26.01.2017).

URL, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5070.pdf> - (12.02.2017).

URL, <https://korunanmuhasebe.com/wp-content/uploads/2017/06/GVKTasariOzet.pdf> - (01.07.2017).

Uzay, Şaban (2004), “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, 67, 229-248.

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

Yazan, Ömer (2015), **Muhasebe Bilgi Kalitesi Açısından Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılcı, Münevver (2006), **İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

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

Yıldız, Fehmi ve Eskin İlknur (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre KOBİ'lerin Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 4(2), 61-69.

Yükçü, Süleyman (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, İzmir: Cem Ofset.

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 28141, 13 Aralık 2011.

443 Sıra No.lu Genel Tebliği Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 29221, 30 Aralık 2014.

454 Sıra No.lu Genel Tebliği Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 29392, 20 Haziran 2015.

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25355, 23 Ocak 2004.





EKLER

Ek – 1: Anket Formu Örneği

Sayın Yetkili,

Bu Anket Formu Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümünde “*Muhasebe Bilgi Sisteminin Bir Unsuru Olarak E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*” adlı Yüksek Lisans Tezi ile ilgili olarak hazırlanmıştır. Anketin amacı; muhasebe sürecinin bir parçası haline gelen E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv gibi uygulamaların “Muhasebe Bilgi Sistemi” ne etkisinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından nasıl değerlendirildiğini ortaya koymaktır.

Anketin amacına ulaşabilmesi için siz değerli katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyduğumuzu belirtmek isteriz. Sizden gelen cevaplarla teoriye, uygulama desteği sağlanmaya çalışılacaktır. Bu hassasiyeti göstererek elinizdeki anketi cevaplandırmanız bizim için son derecede önemlidir.

Araştırma sonucunda elde edilecek bilgiler kesinlikle gizli tutulacak ve ulaşılan sonuçlar kişi/kurum adı belirtilmeksizin genel ve ortalamalar şeklinde araştırmada kullanılacaktır. Anket yoluyla elde edilen bilgiler, anketimize katılan işletmelere, istemeleri halinde e-mail yoluyla gönderilecektir. Kıymetli zamanınızı ayırdığınızdan ötürü teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

A. BİRİNCİ BÖLÜM

1. Yaşınız?
 30 ve altı 31 - 40 41 – 50 51 – 60 61 ve üzeri
2. Cinsiyetiniz?
 Bay Bayan
3. Eğitim Düzeyiniz?
 Lise Ön lisans Lisans Yüksek Lisans Doktora
4. Mesleki deneyiminiz (SMMM olarak)?
 1 – 5 yıl 6 – 10 yıl 11 – 15 yıl 16 yıl ve üzeri
5. SMMM olarak mesleğinizi nasıl icra ediyorsunuz?
 Bağımsız çalışarak Bağımlı çalışarak
6. Muhasebe işlemlerinde E-Defter, E-Fatura, E-Arşiv uygulamalarını ne kadar süredir kullanmaktasınız?
 1 -2 yıl 3-4 yıl 5 yıl ve üzeri Kullanmamaktayım
7. E-Defter, E-Fatura, E-Arşiv Mükellefiniz Olan Şirket Sayısı?
 1-5 6-10 11-15 Diğer (Lütfen Belirtiniz) Yoktur
8. Mükellefleriniz E-Fatura, E-Arşiv uygulamalarından nasıl faydalanmaktadır? (*Birden Fazla Seçenek İşaretleyebilirsiniz*)
 GİB Portalı Aracılığıyla Özel Entegratörler Aracılığıyla Entegratör Aracılığıyla

B. İKİNCİ BÖLÜM

E-Defter, E-Fatura ve E-Arşiv uygulamalarıyla ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz.	1	2	3	4	5
(1 = Kesinlikle Katılmıyorum, 2 = Katılmıyorum, 3 = Kısmen Katılıyorum, 4 = Katılıyorum, 5 = Kesinlikle Katılıyorum)					
9.E-fatura uygulaması, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde önemli bir rol üstlenir.					
10.E-fatura, e-defter gibi uygulamalar, kâğıt israfını azaltarak ülke ekonomisine katkı sağlar.					
11.E-fatura uygulaması, işletmelerde şeffaflığı sağlar.					
12.E-fatura uygulaması mükelleflerden vergi toplamayı kolaylaştırır.					
13.E-Fatura üzerinden yapılan muhasebe kayıtları, diğer faturaların (kâğıt ortamındaki) muhasebeleştirilmesine göre daha kısa sürede gerçekleşir.					
14.E-fatura uygulamasında faturanın oluşturulması, gönderilmesi, muhafaza edilmesi ve istenildiğinde ilgili makama ibraz edilmesi oldukça kolaydır.					
15.E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin iş yükünü azaltır.					
16.E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin mükelleflerine daha iyi hizmet sunmasına olanak sağlar.					
17.E-fatura uygulaması, mali müşavirlerin muhasebe kayıt sürecinde yapacakları hataları azaltır.					
18.E-fatura uygulaması, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde mali müşavirlerin işini kolaylaştırır.					
19.E-fatura uygulaması, aynı anda birden fazla faturayı farklı müşteriye gönderme imkânı tanır, bu durum mali müşavirlerin ticari nitelikteki işlemleri kısa zamanda muhasebeleştirmesine (kayıt altına almasına) imkân sağlar.					
20.E-fatura uygulamasının farklı kurumlarla entegrasyonunun sağlanması (örneğin bankalarla) mali müşavirlerin buna yönelik işlemlerinde kolaylıklar sağlar.					
21.E-fatura ve e-defter uygulaması, iş verimliliğini artırır ayrıca maliyet ve zaman yönetimini kolaylaştırır.					
22.E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı bilgi teknolojisi gerektiren uygulamaların ticari hayatta yerini alması, mali müşavirlere teknolojiyi kullanma noktasında kendilerini geliştirme imkânı sağlar.					
23.E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi kullanımı teknolojik bilgi gerektiren uygulamaların hayata geçirilmesi, işletmelerin personel istihdam ederken teknolojiyi iyi kullanan personele yönelmesine neden olur bunun bir yansıması olarak da muhasebeye sunulan bilgi kalitesi artar.					
24.E-Fatura uygulaması, faturaların elektronik ortamda düzenlenmesini sağlar, böylelikle faturaların çalınma, kaybolma ve yırtılması gibi durumları engelleyerek fatura kaybını önler.					
25.E-Fatura uygulaması, ticari nitelikteki işlemleri “Satış Faturası” ve “İade Faturası” şeklinde ayırır, böylece iade işlemlerinin ve iadeye konu edilen ürünlerin takibi kolaylaşır.					
26.E-Fatura uygulaması, işletmelerin önceki dönemlerde düzenlediği faturalara kolaylıkla ulaşmasını sağlar böylece kâğıt fatura nüshası aranmasını engelleyerek zaman tasarrufu sağlar.					
27.Gelir İdaresi Başkanlığının kullanıma sunduğu e-fatura portalı; hızlı, güvenilir ve kullanılması kolay bir sistemdir.					

28. Gelir İdaresi Başkanlığı, e-fatura, e-defter gibi muhasebe bilgi ve işlemlerinin elektronik ortama aktarılmasına yönelik meslek mensuplarına yeterli eğitim programı vermektedir.					
29. Gelir İdaresi Başkanlığının e-defter, e-fatura, e-arşiv mükellefi olunmasına yönelik belirlediği limitleri düzenli olarak düşürmesi mükelleflerin bu sistemlere uyumunu kolaylaştırır.					
30. E-defter, e-fatura, e-arşiv gibi uygulamaların GİB Portal gibi merkezi bir platform tarafından desteklenmesi olumludur.					
31. E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerde kalifiye eleman eksikliği önemli bir sorundur.					
32. E-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerin bilişim sistemlerinde altyapı eksikliği yaşanmaktadır.					
33. E-defter uygulamasında işlem yapılan her aya ilişkin beratın alınması zorunluluğu muhasebenin iş yükünü artırır.					
34. E-defter kayıtlarında her belgenin tek bir yevmiye kaydında muhasebeleştirilmesi muhasebenin iş yükünü artırır.					
35. E-defter uygulamasında bir defterin boyutunun sınırlandırılması (200 Mb) sonucunda sınırı aşan defterin bölünmesi bazı teknik ve kullanım hatalarına yol açar ve muhasebenin iş yükünü artırır.					
36. E-defter içerik bilgilerinin sistemde bulunmaması e-defterin sisteme yüklenmesi sırasında bazı hataların yapılmasına yol açar.					
37. E-fatura uygulamasında firmaların BA-BS mutabakatı yapmaları için bölüm oluşturulmamış olması önemli bir eksikliklerdir.					
38. E-serbest meslek makbuzu, e-gider pusulası gibi diğer belge türlerinin elektronik ortamda düzenlenememesi sistemin kayıt düzenini tamamen kapsamamasına engeldir.					
39. E-fatura uygulamasında "İptal Faturası" seçeneğinin yer almaması önemli bir eksikliklerdir.					
40. Konu hakkında sizin görüş ve önerileriniz nelerdir?					

ÖZGEÇMİŞ

Ramis ELÇİN, 10.12.1989 tarihinde Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti - Girne'de doğdu. İlköğretim ve lise eğitimini İstanbul'da tamamladı. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde lisans eğitimine başladı ve bu bölümden 2012 yılında mezun oldu. Aynı yıl içerisinde İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. Mayıs 2015'ten beri Aydın iline bağlı Nazilli ilçesinde özel bir serbest muhasebeci mali müşavirlik bürosunda çalışmaktadır. ELÇİN bekâr olup, İngilizce bilmektedir.