

TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARINDAN E-DEFTER VE E-FATURA UYGULAMASI

Gürbüz GÖKÇEN*
Mustafa ÖZDEMİR**

Öz

Küreselleşen dünya ile birlikte ülkeler birbirlerinden etkilenir hale gelmişlerdir. Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler ile muhasebe dünyasına yeni uygulamalar girmiştir. Bu uygulamaların en son örneği e-defter ve e-fatura uygulamasıdır. E-fatura uygulaması dünyada 2000’li yıllarda uygulanmaya başlanmıştır. E-fatura uygulaması Türkiye’de ise e-devlet projesi kapsamında 2008 yılında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile uygulanmaya başlanılmıştır. Daha sonra bazı mükellefler için zorunlu tutulmuştur. E-defter uygulaması ise e-fatura uygulamasının devamı olarak muhasebe dünyasında yerini almıştır. Çalışmamızda e-defter ve e-fatura uygulaması incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: E-Defter, E-Fatura, Muhasebe.

E-BOOK AND E-INVOICING PRACTICES FROM ACCOUNTING PRACTICES IN TURKEY

Abstract

With the globalizing world countries have become influenced by each other. And also with the developments in the field of technology new applications have entered into the world of accounting. The most recent examples of these applications are e-book and e-invoice applications. E-invoice applications were first launched in the 2000s across the world. In Turkey, e-invoice applications were initiated by Electronic Invoice Registration System within the scope of e-government project in 2008. Afterwards, e-invoice

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, Prof.Dr.

** Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi.

has become mandatory for some taxpayers. Also, e-book applications have taken place in the world of accounting as a continuation of e-invoice applications. In our study, e-book and e-invoice applications were examined.

Keywords: E-Book, E-Invoice, Accounting.

I. GİRİŞ

Küreselleşen dünya ile gelişen teknoloji sayesinde muhasebe sisteminde birçok yenilikler meydana gelmiştir. Bu yeniliklerin en başında muhasebe uygulamalarının bilgisayar teknolojilerine aktarılması gelmektedir. Bu sayede birçok insanın yapması gereken işlemleri çok daha az kişi ile yapılmakta ve istenilen bilgilere doğru ve hızlı bir şekilde ulaşılmaktadır.

Küreselleşen dünya ve gelişen teknoloji ile birlikte muhasebe sistemine en son olarak e-fatura ve e-defter uygulamaları dâhil olmuştur. Dünya ülkelerinde çok önce uygulanmaya başlanılan e-fatura sistemi, ülkemizde e-devlet projesi kapsamında sınırlı sayıda işletme ile Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) uygulamaya başlanılmıştır. Daha sonra belirli kriterlere sahip olan işletmelere e-fatura kullanma zorunluluğu getirilerek sisteme dâhil edilmiştir. E-fatura uygulamasının kullanan işletmeler bir sonraki aşama olan e-defter uygulamasını kullanmaya başlamışlardır.

Bu çalışmamızda muhasebenin temel kavramlarından bahsedilerek e-defter ve e-fatura uygulamaları konusunda incelemeler yapılmıştır.

II. MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe kavramı; para ile ifade edilen işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve sonuçlarını yorumlayarak ilgili kişilere aktaran bilim ve sanat dalıdır [10].

Muhasebe; işletmelerde ortaya çıkan ve para ile ifade edilen işlemleri toplayan, kaydeden, sınıflandıran, raporlar vasıtasıyla özetleyerek analiz eden ve yorumlayarak işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan bilim ve uygulamadan oluşan bir sistemdir [6].

II.1. Muhasebe Türleri

Muhasebe sisteminin malî nitelikteki olayların kayıt edilmesi, belirli zaman dilimlerinde sonuçların belirlenmesi, yorumlanması ve işletme ile ilgili kişilere sunulması durumundan bakıldığında 3 bölümden oluştuğu görülmektedir. Bu bölümler finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir [2].

Finansal Muhasebe: İşletmelerde meydana gelen para ile ifade edilen olayları evraklar yardımıyla toplayan, ilgili defterlere kaydeden, sınıflandırarak ilgili kişilere rapor eden işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında bilgi veren bir muhasebe türüdür [1].

Maliyet Muhasebesi: Bir işletmede üretilen mal ve hizmetler için katlanılan fedakârlıkların parasal karşılığı anlamına gelen maliyetlerin nelerden oluştuğunu, bu maliyetlerin türleri, fonksiyonları ve gider yerleri açısından kaydedip, takip eden, bu bilgiler vasıtaıyla oluşturulacak raporların hazırlanması ve ana hedefinin maliyet kontrolünü olan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir [1].

Yönetim Muhasebesi: Gelecekle ilgili alınacak kararlarda ihtiyaç duyulan bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, bütçe ve standart uygulamalar ile kontrol olanağı sağlayan bir muhasebe türü olup en temel özelliği finansal muhasebenin oluşturduğu verileri işleyerek çalışmalar yapmasıdır [4].

II.2. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin ilke ve dayanağı olan temel kavramlar evrensel kavramlar olarak kabul edilip muhasebe bilgileri bu ilke ve esaslara göre oluşturulur. Muhasebenin temel kavramları 12 tane olup bu kavramlar;

- Sosyal Sorumluluk
- Kişilik
- İşletmenin Sürekliliği
- Dönemsellik
- Parayla Ölçme
- Maliyet Esası
- Tarafsızlık ve Belgelendirme
- Tutarlılık
- Tam Açıklama
- İhtiyatlılık
- Önemlilik
- Özün Önceliği

II.3. Muhasebede Kullanılan Malî Tablolar

Muhasebe tarafından üretilen malî tablolar, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının karar almalarına yardımcı olmak amacıyla işletmenin varlık ve kaynak yapısını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını ve ilgili diğer bilgilerin özet şeklinde sunulmasıdır [3].

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre malî tablolar temel malî tablolar ve ek malî tablolar olarak 2 grupta incelenmektedir.

II.3.1. Temel Malî Tablolar

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak malî tablolar ile sunulmaktadır. Muhasebe de temel malî tablo olarak bilanço ve gelir tablosu hazırlanmaktadır.

- **Bilanço:** 1 Sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bilanço; "bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir malî tablodur" şeklinde tanımlanmıştır.
- **Gelir Tablosu:** 1. sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre gelir tablosu; "işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar" şeklinde tanımlanmıştır.

II.3.2. Ek Malî Tablolar

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler ışığında hazırlanan ek malî tablolar; fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosudur.

- **Fon Akım Tablosu:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; "bir işletmenin belirli bir zaman aralığında faaliyetine devam edebilmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, malî durumdaki değişiklikleri açıklayan tablodur" şeklinde tanımlanmıştır.
- **Nakit Akım Tablosu:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; "işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur" şeklinde tanımlanmıştır.
- **Satışların Maliyet Tablosu:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; "gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticarî mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir" şeklinde tanımlanmıştır.
- **Kâr Dağıtım Tablosu:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; "işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.
- **Öz Kaynak Değişim Tablosu:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; "ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur" şeklinde tanımlanmıştır.

II.4. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebede Kullanılan Defterler

213 Sayılı V.U.K. İkinci Kısımında defter tutmakla ilgili hükümler yer almaktadır. Bu kanunun 171. Maddesinde defter tutmanın amaçları belirtilmiştir. Bu amaçlar;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol etmek ve incelemek,

Aynın kanununun 172. Maddesine göre defter tutacak gerçek ve tüzel kişiler ; “ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler” olarak ifade edilmiştir.

İşletmelerin tutulacak defterlerin belirlenmesi açısından V.U.K. 176. Maddesinde; “tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır, I. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, II sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar” şeklinde sınıflandırma yapılmıştır.

II.4.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

I. Sınıf tüccar olarak tabir edilen ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiler, belirli bir işletme büyüklüğüne ve satış hacmine ulaşan işletmeler ile ihtiyarî olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden işletmelerin V.U.K. 182. Maddesine göre tutmak zorunda olduğu defterler; “yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defter”i olarak belirlenmiştir.

- **Yevmiye Defteri:** İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan işlemleri belgeye dayandırarak tarih sırasıyla ve maddeler halinde düzenli bir şekilde kayıtlara geçmek için kullanılan defterdir [8].
- **Defter-i Kebir:** Yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlem ve olayların düzenli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara aktarılan ve bu hesaplarda tasnifli olarak toplayan defterdir [12].
- **Envanter Defteri:** İşletmelerin işe başlama tarihi ve faaliyetlerine devam ettiği her hesap dönemi sonunda varlıkların, alacakların, borçların, nakit paranın değerlerinin kaydedildiği defterdir [11].

II.4.2. İşletme Esasına Göre Tutulacak Defterler

I. Sınıf tüccarların dışında kalan ve II. Sınıf tüccar olarak adlandırılan işletmeler V.U.K. 193. Maddesine göre; “işletme hesabı defteri” tutarlar.

- **İşletme Hesabı Defteri:** Tek taraflı kayıt sistemine göre düzenlenen işletme hesabı defterinin sol tarafına giderler kaydedilirken, sağ tarafına ise gelirler kaydedilmektedir. İşletme hesabı defterin gider bölümüne işletme faaliyetinde kullanılan mal ve hizmet karşılığında ödenilen veya borçlanılan tutarlar ile işletme de gerçekleştirilen giderleri yer alır. İşletme hesabı defterin gelir bölümünde ise, yapılan hizmet veya satılan mal karşılığında tahsil edilen paralar ile tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden meydana gelen tüm gelirler yer almaktadır [9].

II.4.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulacak Diğer Defterler

I. ve II. sınıf tüccarların bilanço ve işletme esasına göre tutacakları defterlerin yanında sınai müesseselerin tutacağı imalat defteri, bitim işleri defteri, diğer müesseselerin tutacağı damga vergisi defteri, ambar defteri, serbest meslek erbabının tutacağı serbest meslek kazanç defteri, zirai kazanç elde edenlerin tutacağı çiftçi işletme defteri V.U.K.'nda belirtilen ve tutulması zorunlu olan diğer defterlerdir.

II.5. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebede Kullanılan Belgeler

İşletmelerde meydana gelen işlem ve olaylar sonucunda ortaya çıkan belgelerin kanunlara uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Muhasebede kullanılan fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve diğer evraklar V.U.K.'nda düzenlenmiştir.

- **Fatura:** V.U.K. 229. Maddesinde göre; “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticarî vesikadır.” ifadesiyle faturanın tanımı yapılmıştır.
- **Sevk İrsaliyesi:** Sevk irsaliyesi herhangi bir malın satılması halinde veya bir yerden başka bir yere sevk edilmesi durumunda mal ile beraber bulunması gereken ve irsaliye üzerinde malı gönderen, malı teslim alan, mal içeriği ve miktarı hakkında bilgilerin bulunduğu belgedir [8].
- **Perakende Satış Vesikaları:** V.U.K. 233. Maddesine göre; “birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri karşılığında perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletlerinden herhangi biri ile belgelendirilir” ifadesi yer almaktadır.
- **Gider Pusulası:** Defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin defter tutmayan çiftçiler dışındaki esnaf ve kişilerden satın almış olduğu mal ve hizmet karşılığında gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir [19].

- **Müstahsil Makbuzu:** Defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin vergiden muaf olan çiftçilerden satın aldıkları tarımsal ürünler için düzenlenen ve fatura yerine geçen bir belgedir [7].
- **Serbest Meslek Makbuzu:** V.U.K. 236. Maddesine göre; “serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.” ifadesi ile serbest meslek makbuzu açıklanmıştır.
- **Ücret Bordrosu:** V.U.K. 238. Maddesinde ücret bordrosu; “işverenler her ay ödedikleri ücretler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar.” İfadesi ile ücret bordrosu açıklanmıştır.
- **Diğer Evrak ve Vesikalar:** V.U.K. Diğer Evrak ve Vesikalar başlığı altında; taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listesi gibi evraklara ilişkin hükümler yer almaktadır.

III. MUHASEBE E-FATURA UYGULAMASI

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler son yıllarda büyük bir ivme kazanmıştır. Bu gelişmeler muhasebe uygulamalarını da etkilemekte ve geliştirmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin muhasebe uygulamalarına en son yansımaları elektronik fatura ve elektronik defterdir [13].

III.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ve E-Fatura Kavramı

EFKS, faturalarda bulunan bazı verilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde GİB sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kağıt olarak saklanma zorunluluğunu ortadan kaldırır; ayrıca alıcılara verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da elektronik ortamda oluşturulması ve alıcılara iletilmesine imkan sağlayan bir sistemdir. GİB 2008 yılında elektronik fatura ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar kapsamında Avea, Bursa Şehiriçi Doğalgaz Dağıtım, Tnet, Turkcell, Türk Telekom ve Vodafone şirketleri ile protokol imzalamıştır [31].

EFKS ile faturalara ait ikinci nüshaların kâğıt ortamında muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. İşletme tarafından düzenlenen faturalar alıcılara kâğıt veya elektronik ortamda iletebilmektedir. Düzenlenen faturaların alıcılara elektronik ortamda iletilmesi sırasında PDF formatının tercih edilmesi ile bir anlamda elektronik faturanın temelleri atılmıştır [29].

E-fatura veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, V.U.K. gereği bir faturada yer alması gereken bilgileri içerisinde bulunduran, satıcı ve alıcı arasındaki iletişiminin merkezî bir platform üzerinde gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir [5].

III.2. E-Fatura Uygulamasının Yasal Dayanakları

E-fatura uygulama kapsamında V.U.K. mükerrer 242. Maddesinin 2 numaralı fıkrasında; “Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esasları düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır” ifadesine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı V.U.K’ dan aldığı yetki ile e-fatura uygulamasına yönelik 397, 421, 424, 433, 447, 448 ve 454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ve 421 Sıra No.lu Tebliğe ilişkin açıklamaların yer aldığı V.U.K.. 58/2013.03 Sayılı V.U.K. sirküsü yayınlamıştır

III.3. E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Olan Mükellefler

E-Fatura uygulaması 397 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile ihtiyarî olarak uygulamaya başlamıştır. Daha sonra yayımlanan 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile bazı mükellef grupları için zorunlu hale gelmiştir. Bu mükellef grupları:

- 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madenî yağ lisansına sahip olanlar ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olan şirketler,
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa edenler ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olanlar.

433 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 gelir tablosu brüt satış hâsılatı tutarı 5 milyon lira ve üzeri olan mükelleflere e-arşiv uygulaması zorunluluğu getirilmiştir. Bu firmaların belirlenen tarihten önce e-fatura ve e-arşiv uygulamalarına başvurmaları gerekmektedir.

454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile e-fatura kullanan mükellefler kapsamı genişletilmiştir. Bu Tebliğ uyarınca aşağıda sayılan mükelleflerin e-fatura uygulamasını kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hâsılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

III.4. E-Fatura Başvurusu ve Kullanma Yöntemleri

E-Fatura uygulaması kapsamında e-fatura gönderebilmek, e-fatura alabilmek, gönderilen veya alınan e-faturaları bilgisayara indirerek elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etmek isteyen işletmeler e-fatura başvuru aşamasında önce malî mühür veya e-izmzaya sahip olmaları gerekmektedir. Malî mühür veya e-izmzaya sahip işletmeler e-fatura başvuru işlemini gerçekleştirdikten sonra GİB uygun görmesi halinde e-fatura uygulamasının kullanmaya başlayabilirler [14].

E-fatura uygulaması kapsamında kullanıcıların fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemleri, internet üzerinden genel kullanımı sağlamak amacı ile GİB tarafından hizmete sunulan e-fatura portalı yönetimi ile veya işletmelerin kullandığı bilgi işlem sistemlerinin e-fatura uygulamasına entegre edilmesi yoluyla gerçekleştirilebilir [24].

- **GİB Portal Yöntemi:** Gerekli bilgi işlem sistemi alt yapısına sahip olmayan işletmelerin e-fatura uygulamasını kullanabilmeleri amacıyla GİB tarafından geliştirilen bir web uygulama yöntemidir [15].
- **Entegrasyon Yöntemi:** Fatura hacmi yüksek ve gelişmiş bir bilgi işlem alt yapısına sahip işletmeler tarafından tercih edilmektedir. Bu yöntemi kullanmak isteyen işletmelerin gerekli hazırlıklarını tamamladıktan sonra GİB'e başvurmaları gerekmektedir. Başvurusu kabul edilen işletmeler entegrasyon sürecini başarı bir şekilde tamamladıktan sonra e-fatura uygulamasını entegrasyon yöntemi ile kullanmaya başlayabilirler [5].
- **Özel Entegrasyon Yöntemi:** Bu yöntem bilgi işlem sistemi alt yapısı yetersiz olan işletmelerin e-fatura uygulamasından faydalanabilmesi için teknik yeterliliğe sahip özel bir entegratörün bilgi işlem sistemini kullanarak e-fatura alıp gönderebilmelerine imkân sağlayan bir yöntemdir [18].

III.5. E-Fatura Uygulama Esasları

E-fatura uygulama esasları, e-fatura uygulaması kapsamında oluşturulacak faturanın hangi durumlarda ne şekilde düzenleneceğini gösteren, tarafların rollerini ve dikkat edilmesi gereken diğer hususları açıklamaktadır [29].

Temel Fatura: Temel fatura uygulamasının konusu faturanın oluşturulması ve alıcısına ulaştırılmasıdır. Temel fatura uygulaması e-fatura oluşturma ve gönderme sürecine ilişkin her ölçek ve sektördeki kamu veya özel sektör satıcı ve alıcıları ile her türlü mal ve hizmet satışını kapsamaktadır [5].

- **Ticari Fatura:** Ticari fatura uygulaması e-fatura oluşturma ve gönderme sürecine ilişkin her ölçek ve sektördeki kamu ve özel sektör alıcı ve satıcılarını, her türlü mal ve hizmet satışı nedeniyle e-fatura düzenlenmesini, düzenlenen faturaların kabul edilmesini, reddedilebilmesini ve iade fatura düzenlenmesi durumlarını kapsamaktadır [5].

III.6. E-Fatura Uygulamasının Avantaj ve Dezavantajları

E-fatura uygulaması fatura düzenleme maliyeti, fatura gönderme maliyeti ve diğer birçok konuda faturayı düzenleyen ve kabul eden taraflara önemli ölçüde maliyet avantajları sağlamaktadır [21].

E-fatura uygulamasının kullanıcılarına sağladığı avantajlar genel olarak şunlardır [28];

- Kâğıt fatura kullanımının azalacağından dolayı baskı ve kâğıt giderlerinin azalması,
- Arşivleme maliyetinin ortadan kalkması,
- Alıcı ve satıcı arasında faturadan kaynaklı oluşan sorunların ortadan kalkması,
- Bilgi ve belgelerin daha kolay denetlenmesi,
- Faturayı kayıtlara alma sürecinin kısalması ve kayıt hatalarının azalması,
- Gönderilen ve alınan faturalara anlık ulaşımın sağlanması,
- Uluslararası firmalar ile entegrasyonu daha kolay sağlanacak olması,
- Vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesi,
- Vergi denetiminin daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılması,
- Çevreye vermiş olduğu katkı,

E-fatura uygulamasında kullanıcıların benimsemesini engelleyen bazı nedenler vardır. E-fatura uygulamasının dezavantajları olarak görünen bu nedenler bazen zihinsel bazen teknik olarak ortaya çıkmaktadır [32].

E-fatura uygulamasının dünyada olduğu gibi ülkemizde de bazı dezavantajları mevcuttur. Bunlardan bazıları şunlardır [26];

- Zorunlu olduğu halde bazı Kamu İktisadi Teşekküllerinin e-fatura uygulamasına geçmemesi,
- Altyapının yetersizliği,

- E-faturada ticarî sırların rakip firmaya geçme endişesi,
- E-fatura maliyeti

III.7. E-Arşiv Uygulaması

E-arşiv uygulaması; GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak düzenlenecek faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlanmasını kapsayan bir uygulamadır [30].

E-arşiv uygulamasının yasal dayanağı olan 433 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde; “Bu tebliğ kapsamında elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Bu tebliğ kapsamında Başkanlıktan e-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza ederler.” ifadesine yer verilmiştir.

IV. MUHASEBEDE E-DEFTER UYGULAMASI

V.U.K.’ da defter tutmanın amaçları mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek” olduğu belirtilmiştir.

E-fatura ve e-defter uygulamaları kamu kurumlarının iş yapış şekillerini değiştirerek kamunun modernizasyonuna ve etkinliğine katkı sağlayacaktır. Özel sektörde ise şirketlerin işleyişleri değişerek işletmeler arası iletişimi hızlandırıp kolaylaştıracaktır. E-fatura ve e-defter uygulamaları hem kamu kurumlarına hem de özel sektöre getireceği yenilikler ile birlikte ülke ekonomisine de önemli katkılar sağlayacaktır [27].

IV.1. E-Defter Kavramı

E-defter yasal olarak tutulması zorunlu defterlerin belirlenen format ve standartlara uygun olarak hazırlandığı, dijital ortama kaydedildiği, malî mühür veya e-imza ile değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun sağlandığı hukukî ve teknik düzenlemeler bütünüdür [22].

E-defter tutulması zorunlu defterlerin kâğıt ortamında düzenlenmesi zorunluluğunu ortadan kaldıran ve kullanıcılarına baskı, tasdik ve arşivleme maliyetlerini ortadan kaldıran elektronik bir uygulamadır [16].

1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğine göre 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 bütünü” olarak tanımlanmıştır.

IV.2. E-Defter Uygulamasının Yasal Dayanakları

6102 Sayılı T.T.K. Ticarî Defterler başlıklı 64. Maddesinde “... Fizikî ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticarî defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.” ifadesi ile e-defter uygulamasında yetkili bakanlıklar belirlenmiştir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı e-defter uygulaması kapsamında T.T.K.’dan almış oldukları yetkilere istinaden 1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliği ve 2 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Ayrıca Maliye Bakanlığı V.U.K.’dan almış olduğu yetkiye dayanarak e-defter uygulaması kapsamında 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ve 67 Sıra No.lu V.U.K. Sirküleri yayımlamıştır.

IV.3. E-Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler

14.12.2012 tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde e-defter uygulamasına bazı mükellef gruplarının dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu mükellef grupları;

- 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madenî yağ lisansına sahip olanlar ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükellefler 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olanlar,
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal ve inşa edenler ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükellefler 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olanlar.

20.06.2015 tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 454 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde e-defter uygulamasını kapsamı genişletilmiştir. Daha önce belirlenen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükellefler e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hâsılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,

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

IV.4. E-Defter Başvurusu

Muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen mükelleflerin yerine getirmesi gereken bazı aşamalar mevcuttur [5].

Muhasebede kullanılan yevmiye defteri ve büyük defteri elektronik ortamda oluşturmak isteyen gerçek kişilerin e-imza veya malî mühüre, tüzel kişilerin ise malî mühüre sahip olmaları gerekmektedir. Defterlerin elektronik ortamda oluşturulabilmesi için işletmelerin ayrıca uyumluluk onayı almış bir yazılım kullanmaları gerekmektedir. Bu şartları taşıyan işletmeler GİB e-defter uygulamasına internet ortamında başvurdukları takdirde e-defter uygulamasını kullanabileceklerdir [17].

IV.5. E-Defter Oluşturma Süreci

E-defter kullanıcıları kendilerine verilen izinler kapsamında daha önce belirlenen standart ve formatlara uygun olarak ve aylık dönemler itibariyle e-defter oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır [27].

1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğinde e-defter oluşturma aşamaları şu şekilde ifade edilmiştir;

- Gerçek kişiler e-defterlerini e-imza veya malî mühür ile imzalar,
- Tüzel kişiler ise e-defterlerini malî mühür ile imzalar,
- İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.
- Başkanlık malî mühürü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmez üzere ilgili olduğu elektronik defter ile birlikte muhafaza edilir.

IV.6. E-Defter Beratı ve Zaman Damgası

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 Malî Mühürü ile onaylanmış elektronik dosyayı” ifade etmektedir.

E-defter beratı e-defterin değişmezliğini ispat etmeye yönelik bir uygulamadır. Beratın içeriğinde oluşturulan defterin türü, dönemi, beratın oluşturulduğu tarih, berat numarası,

mükellef bilgileri, malî müşavir bilgileri ve GİB onay bilgileri yer almaktadır. Beratı olmayan bir e-defterin hukukî vasıf taşımamaktadır [22].

E-defter beratı GİB tarafından onaylandıktan sonra e-defterde değişiklik yapılamaz. E-defter beratı oluşturulduktan ve onaylanmasından sonra ortaya çıkan ve düzeltilmesi gereken kayıtlar muhasebe kurallarına uygun bir şekilde cari ay içerisinde düzeltilir [5].

Zaman damgası bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanmış kayıttır [5].

İsteğe bağlı bir uygulama olan zaman damgası e-defter uygulamasında herhangi bir kesinti veya sistem arızası nedeniyle e-defter beratların GİB tarafından onaylanamaması durumunda beratları zaman damgalı olarak e-imza ile imzalanması veya malî mühür ile onaylanması halinde e-defterin zamanında oluşturulduğunu ispatlamak amacıyla kullanılmaktadır [17].

IV.7. E-Defter Uygulamasının Avantajları ve Dezavantajları

İşletmelerin yasal olarak kullanmak zorunda olduğu yevmiye defteri ve büyük defterin kâğıt ortamında tutulması mükelleflerin basım, saklama ve onay maliyetine katlanmalarına sebep olmaktadır. Ayrıca defterlerin kâğıt olarak tutulması iç ve dış denetimlerin etkin bir şekilde yapılmasına engel teşkil etmektedir. E-defter uygulaması ile birlikte işletmelerin defterler ile ilgili basım, saklama ve onay maliyetleri ortadan kalkarken, iç ve dış denetimlerin daha kolay ve etkin bir şekilde yapılmaktadır [25].

Genel olarak e-defter uygulamasının kullanıcılarına sağlamış olduğu avantajlar şunlardır [20];

- Özellikle işlem hacmi yüksek olan işletmeler için defterlerin temin masrafların ortadan kalkması,
- Defterlerin notelere tasdik ettirmesine gerek kalmaması,
- Defterlerin saklama maliyetlerinin ortadan kalkması,
- Kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin azalması,
- Vergi incelemelerine kolaylık sağlaması,
- Defterlere hızlı ve kolay ulaşım,
- İşletme için denetlemelerde defterlerin hızlı ve etkin kullanımı,
- Vergi kayıplarının ve kaçakların önlenmesi
- Çevreye vermiş olduğu katkı,

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tutmak zorunda oldukları yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik ortamda oluşturulmasının getirmiş olduğu bazı dezavantajlar vardır.

E-defter uygulamasının getirmiş olduğu en büyük dezavantajlardan bir tanesi özellikle küçük ölçekli işletme mahiyetindeki firmaların e-defter uygulamasını yürütebilecek teknik altyapı ve personel imkânına sahip olmamasıdır [23].

Genel olarak e-defter uygulamasının kullanıcılarına getirdiği dezavantajlar şunlardır [20];

- E-defter uygulaması kapsamında sadece yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik ortamda tutulması,
- E-defter uygulamasına geçen özellikle küçük ölçekli işletmelerin altyapı sisteminin uygun olmaması,
- Elektronik ortamda tutulan defterler için güvenlik endişeleri,
- Elektronik ortamda tutulan defterlerin vergi mahremiyeti ihlalleri,

V. SONUÇ

Gelişen teknoloji ve küreselleşen dünya ile birlikte ülkeler her alanda birbirlerinden etkilene hale gelmişlerdir. İletişim, bilişim, teknoloji ve bilgisayar alanda yaşanan gelişmeler tüm dünyayı etkilemiş ve ülkelerin birbirleriyle entegrasyonuna katkı sağlamıştır.

Gelişen teknoloji ve küreselleşen dünya ile her alana olduğu gibi muhasebe alanına da birçok yeni uygulamalar getirmiştir. Bu uygulamaların en başında muhasebe uygulamalarının bilgisayar teknolojilerine aktarılması gelmektedir. Muhasebe uygulamalarının bilgisayar teknolojisi yardımıyla yapılması zaman ve insan gücü anlamında işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır.

Teknolojik gelişmelerin muhasebe sistemini etkilemesi ile birlikte muhasebe dünyasına her geçen gün yeni bir uygulama dâhil olmaktadır. Bu yeni uygulamalar hem işletmeler açısından hem de muhasebe bilgi kullanıcıları açısından büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler muhasebe sistemine en son olarak e-defter ve e-fatura uygulamasını sunmuştur. Gelişmiş ülkelerde 2000'li yılların başında uygulanmaya başlanan e-fatura uygulaması ülkemizde e-devlet projesi kapsamında 2008 yılında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile uygulanmaya başlanılmıştır. Daha sonra belirlenen kriterlere sahip olan mükelleflere e-fatura kullanma zorunluluğu getirilmiştir. E-devlet projesi kapsamında e-fatura kullanan işletmelere e-defter uygulamasını da kullanma mecburiyeti getirilmiştir.

Ülkemizde yasal zorunluluk olarak uygulamaya başlanılan e-defter ve e-fatura uygulaması ilk olarak madenî yağ lisansına sahip mükelleflere ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal ve inşa eden mükellefler ile bu mükelleflerden mal ve hizmet alıp belirli satış hasılatına sahip olan firmalara zorunlu tutulmuştur. Daha sonra bu kapsam genişletilerek daha fazla firmanın e-defter ve e-fatura uygulamasını kullanması amaçlanmıştır.

Sonuç olarak muhasebe sisteminde uygulanmaya başlanılan e-defter ve e-fatura uygulaması yasal zorunluluk olarak hayata geçirilmiştir. Yasal zorunluluk kapsamına girmeyen işletmeler ise istemeleri halinde e-defter ve e-fatura sistemine dâhil olmaktadır. Yasal zorunluluk olarak uygulamaya başlanılan e-defter ve e-fatura uygulaması beraberinde birçok avantajı ve dezavantajı getirmiştir. İşletmelere sağlamış olduğu avantajların başında kolay erişim, arşivleme, maliyet gelirken dezavantaj olarak altyapı yetersizliği, güvenlik, yasal zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet açısından e-defter ve e-fatura uygulaması denetimin kolaylığı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi en önemli avantajlardandır. Ayrıca e-defter ve e-fatura uygulaması kâğıt kullanımının azaltılmasıyla çevreye de önemli katkı sağlamaktadır.

Yararlanılan Kaynaklar

- [1] Akdoğan, N, Gündüz E. ve Sevim A. (2012). Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [2] Altuğ, O. (2006). Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- [3] Aslan, S. (2010). Envanter Değerleme Uygulamaları, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- [4] Cengiz, Ö. (2011). Maliyet Muhasebesi Sistemi, Uygulama Yayıncılık, İstanbul.
- [5] Doğan, U. (2013). 550 Soruda E-Fatura E-Defter, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [6] Ergin, H. (2010). Muhasebeye Giriş, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya.
- [7] Feyiz, M.A. (2014). Genel Muhasebe, Ekin Yayınevi, Bursa.
- [8] Gökçen, G. (2013). Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- [9] Ilgaz, Y, Erkal, Z.E, Demirbaş, M. ve Durmuş C.N. (2010). Dönem İçi Muhasebe Uygulamaları, Der Yayınları, İstanbul.
- [10] Karakaya, M. (2006). Muhasebe Teknikleri 2, Tutibay Yayınları, Ankara.
- [11] Abdioğlu, H, Demirkapı, E. ve Erdöl, M. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi, Celal Bayer Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, 91-105.
- [12] Altaş, S. (2013). Tacirler Tarafından Tutulacak Defterler ve Bu Defterlerin Onaylanması, Malî Çözüm Dergisi, Sayı 116, 95-109.
- [13] Aykın, H. (2002). Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları, Yaklaşım Dergisi, Sayı 110, 138-146.

- [14] Demirkan, B. (2013). Son Düzenlemeler Işığında Elektronik Fatura Uygulaması. Vergi Raporu Dergisi, Sayı 166, 68-73.
- [15] Doğan, U. (2013). E-Fatura Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 300, 84-93.
- [16] Doğan, U. ve Tercan, Y. (2015). E-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek ?, Yaklaşım Dergisi, Sayı 268.
- [17] Doğan, U. ve Tercan, Y. (2014). Elektronik Deftere (E-Defter) Geçerken Nelere Dikkat Edilmelidir ?. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 315, 79-89.
- [18] Doğan, U, Tercan Y. ve Nalçacı, İ.G. (2015) E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 319, 154-165.
- [19] Ergen, Z. ve Kılınçkaya L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 21, Sayı 21, 281-304.
- [20] Ertürk, A. (2012). E-Defter Uygulamasına İlişkin Hususlar ile E-Defter Müessesesinin Güçlü ve Zayıf Noktaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı 230.
- [21] Kivijarvi, H, Hallikainen P. ve Penttinen E. (2012). Supporting It Implementation Decisions With Anp-Supplier Scheduling for E-Invoicing, International Journal of Information Technology Decision Making, Vol 11, No 3, 525-550.
- [22] Özer, E. (2015). Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-Defter, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 322, 65-69.
- [23] Poyraz Er, M. ve Yılmaz. O. (2013). E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 385, 62-66.
- [24] Şahin, T. (2014). E-Fatura Düzenlenmesinde Entegrasyon Yönteminin Vergi Mahremiyeti Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 256.
- [25] Tercan, Y. (2015). Elektronik Defter Standardı: XBRL. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 322, 71-85.
- [26] Tuncer, S. (2014). E-Fatura Uygulamasında Son Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 126, 9-18.
- [27] Türkay, İ. (2014). E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreci Netleşiyor, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 122, 60-70.
- [28] Yanık, R. ve Karadaş, A. (2013). E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri, Ekev Akademi Dergisi, Sayı 57, 133-141.
- [29] Yıldırım, A. (2013). Ülkemizde Elektronik Fatura, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 386, 115-145.

- [30] E-Arşiv Hakkında. <http://www.efatura.gov.tr/earsivhakk%C4%B1nda.html> (09 Mart 2016).
- [31] Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Hakkında. <http://www.efatura.gov.tr/efkshakkında.html> (04 Mart 2016).
- [32] Netter, M. ve Pernul, P. Integrating Security Patterns into the Eleckronic Invoicing Process. <http://epub.uni-regensburg.de/9501/1/PID904275.pdf> (08 Mart 2016).



Gürbüz GÖKÇEN – ggokcen@marmara.edu.tr

He has Ph. D. of Accounting-Finance at Marmara University Social Science Institute. He is professor in accounting-finance department at Marmara University. His specific research fields are general accounting, cost accounting, financial reporting and management accounting.



Mustafa ÖZDEMİR – mustafaozdemir91@hotmail.com

He graduated from Dumlupınar Universty accounting department. Marmara University Accounting and Finance is a postgraduate student. I am working in a private company as certified public account intern.