

E- BELGE, E- KAYIT, E- DEFTER, E- BEYANNAME, E- DENETİM

Erkan YETKİNER

E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

I-Giriş:

Mükelleflerin belge düzenlemesi, defter tutması ve bunlara ilişkin kayıtlar ile beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesine yönelik olarak V.U.K'da bugüne kadar bazı yasal düzenlemeler de bulunulmuştur. Maliye Bakanlığı'na söz konusu yasal düzenlemeler ile ilgili usul ve esaslar belirleme yetkisi verilmektedir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak bazı düzenlemelerde bulunmuştur. Maliye Bakanlığınca yapılan bu düzenlemelerin birden fazla amacı olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin fiziki ortamında yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülüklerin bir kısmının elektronik ortama aktararak mükelleflerin daha az zaman ve para harcayacak ilgili yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak söz konusu düzenlemelerin amaçlarından birisi olmakla birlikte, düzenlemenin asıl amacının gayri safi milli hasılanın "kayıt dışı ekonomi" olarak adlandırılan bölümünün tespit edilmesi ve kayıt dışı işlem yapan mükelleflerin kayıt altına alınarak ödemeleri gereken vergilerin ödenmesini sağlaması olarak açıklanabilir. Bu çerçevede yapılan düzenlemeler ile mükelleflerin yasal defter ve belgeleri ve diğer işlemlerinin tamamı fiziki ortamdan elektronik ortama aktarılmaya başlanmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile Maliye Bakanlığı yıllardır zihinlerde yer eden "Mükellef" kavramı yerine "E-Mükellef" kavramını oluşturmaya başlamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı "E-Mükellef" projesi (tarafımızdan adlandırılmıştır) ile ilgili olarak projenin temel amaçları ve hedefleri ile ilgili olarak kamuoyuna herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Oysa idarenin şeffaflığı ve Mükellef Hakları gereği kamuoyuna gerekli açıklamaların bir an önce yapılmasının yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

Bizim E-Mükellef olarak adlandırdığımız proje beş temel bölümden oluşmaktadır. Bunlar kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir;

Söz konusu düzenlemelerim Elektronik Belge, Elektronik Defter, Elektronik Kayıt ve Elektronik Beyanname uygulama silsilesini izlemesi gerekirken en son uygulaması gereken Elektronik Beyanname ilk adım olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bunun temel nedeninin de mükelleflerin en kolay kabul ve uyum sağlayabileceği düzenlemenin Elektronik Beyanname uygulaması olmasından kaynaklandığı düşünmekteyiz . Vergi Usul Kanunu'ndaki yapılan söz konusu düzenlemelere paralel olarak Türk Ticaret Kanun taslağında da Elektronik Belge, Elektronik Defter ve Elektronik Kayıt'a ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Yazımızda E-Belge, E-Defter, E-Kayıt, E-Beyanname, E-Denetim kısacası E-Mükellef uygulamasına ilişkin açıklamalar ve eleştiriler yer almaktadır.

II- E-Beyanname, E-Belge, E-Defter ve E-Kayıt ile İlgili Vergi Mevzuatında Yapılan Yasal Düzenlemeler

Bugüne kadar elektronik ortamda mükelleflerin yükümlülüklerini düzenleyen hususlara ilişkin olarak vergi mevzuatında yapılan ve/veya yapılacak (Taslak halinde) yasal düzenlemeler aşağıda yer almaktadır. Kanun sayı Resmi Gazete Değiştirilen veya Tarihi Yayımlı Tarihi eklenen madde Yapılan değişiklik veya eklenen Hüküm 4108/4 Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları 24.05.1995 02.06.1998 V.U.K 175/2 aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. 4369/5 V.U.K mük. Maliye Bakanlığı, Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt 22.07.1998 31.07.2004 257/3 ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye, yetkilidir. 4369/5 V.U.KMük. 257/4 Maliye Bakanlığı, Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı 22.07.1998 29.07.1998 bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer 5228/8 güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere 16.07.2004 31.07.2004 her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkilidir. 4369/4 22.07.1998 29.07.1998 V.U.K 256 Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro filmanyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da

silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.4731 4/E 28.12.2001 31.12.2001 V.U.K Mük.242/2 Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder. Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza 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 dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere 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 esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.

5228 59/4-a Damga Vergisi Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine 16.07.2004 31.07.2004 kanunu madde 1 geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. V.U.K Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutula Genel muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri Tebliği 11.07.2006 361 içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

V.U.K Genel Tebliği 13.10.2005 351 Beyannameleri Elektronik verilmesine ilişkin usul ve esaslar V.U.K Genel Tebliği 21.07.2005 350 Beyannameleri Elektronik verilmesine ilişkin usul ve esaslar V.U.K Genel Tebliği 07.04.2005 347 Bilgi Formlarına ilişkin usul ve esaslar V.U.K Genel Beyanname ve Bildirimlerin Elektronik ortamda verilmesine Tebliği 03.03.2005 346 ilişkin usul ve esaslar V.U.K Genel Tebliği 30.09.2004 340 Elektronik Beyanname uygulamasının getirilmesi V.U.K sirküler 14.02.2005 15 Elektronik beyanname Taslak 1 Sıra No'lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel halinde Tebliğ Taslağı

III-Türk Ticaret Kanun Taslağında Yer Alan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanun Taslağı'nda elektronik işlemlere ilişkin yapılması planlanan düzenlemeler ise kısaca aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir;¹

- I- Web Sitesi Oluşturma Zorunluluğu
- II- Beyanlar, Belgeler ve Senetler
- III- Güvenli Elektronik İmza
- IV- Elektronik Ortamda Yönetim Kurulu Ve Genel Kurul
- V- Elektronik Posta (e-posta) ile Yapılacak İşlemler
- VI- Elektronik Ortamda Yapılacak Diğer İşlemler
 - a- Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması
 - b- Ticaret Sicil Kayıtlarının Elektronik Ortamda Tutulması
 - c- Web Sitesinde Gösterilmesi Gereken Husular

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelere paralel olarak T.T.K taslağında Elektronik belge, defter ve kayda ilişkin taslak maddeleri aşağıda gibidir.

Kanun Konusu İlgili madde Yapılan Düzenleme
TTK Taslak Faturanın Elektronik 1503 Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü ortamda düzenlenmesi fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyid mektubu, iştirak taahhünamesi, toplantı çağrılı ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.

TTK Taslak Elektronik Belge 64/2,3 (2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (3) Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter Elektronik defterin tarafından onaylanır. Türkiye Muhasebe Standartlarına açılış kapanış onay göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının nasıl yapılacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir. TTK Taslak Elektronik Defter 65/4 (4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler genel kabul gören muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanması süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma halinde işbu maddenin birinci ilâ üçüncü fıkraları kıyas yoluyla uygulanır.

IV- E-Beyanname

E-Mükellef projesinin başlangıç noktasını oluşturan E-Beyanname 5228 sayılı kanununun 8. maddesiyle V.U.K'nun 257. maddesinin 4.numarası bendinde yapılan değişiklikle V.U.K'na girmiş bulunmaktadır. E-beyannamenin başlangıç amacı mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini teknolojik imkanlardan da yararlanarak en az zaman, hata ve para harcayarak en kısa sürede yerine getirmelerini sağlamak, bunun yanı sıra vergi dairesinin kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin azaltılarak beyanname ile ilgili yüklerini azaltmaktır. Ancak E-Beyanname uygulamasının uzun dönemli amacı, mükellefin her türlü işlem ve bunlara ilişkin sonuçların belirli zaman aralıkları ile gerek mükellef bazında gerekse de sektörler itibari ile karşılaştırılarak istatistikte olarak elde edilecek bilgilerin değerlendirilmesi ve kullanılmasıdır. İlk başta ihtiyari olan uygulama daha sonra zorunlu hale getirilmiştir. Bilindiği üzere E-Beyanname, Mükellef veya aracılık yetkisi verilenler tarafından mükellef adına verilebilmektedir. Kısacası E-Beyanname beyanname döneminde yasal defter ve kayıtlara göre hazırlanarak mükellef tarafından iradi olarak vergi idaresine gönderilmekte idi. Ancak 1 Sıra No'lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı'nın 4.12 "Elektronik Beyannamelerin ve Bilgi Formlarının Kayıtlı Hesaplardan Otomatik Olarak Hazırlanması" bölümünde yapılan açıklamada "Mükelleflerin kullanmakta oldukları muhasebe programlarının elektronik beyannameleri,...kayıtlı hesaplardan otomatik olarak hazırlayabilecek ve Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı'na birimine) elektronik ortamda gönderebilecek şekilde olacaktır." Denilmektedir. Beyanname verme işlemi "mükellefin iradesinden" alınmakta yerine "bilgisayarla muhasebe programına" bırakılmaktadır. Söz konusu taslak düzenlemelerden de görüleceği üzere, orta vadede mükellef veya aracılık yetkisi verilenlerin yerine mükelleflerin kullanmış oldukları muhasebe yazılımları, Maliye Bakanlığı belirlenen elektronik beyannameleri kayıtlı hesaplardan "otomatik" olarak hazırlayacak ve elektronik ortamda (on-line) Maliye Bakanlığı'na gönderecektir. Böylece mükellefin yıllar itibarı ile cirosu, aktifleri, ve diğer verileri Maliye Bakanlığı'nın veri stoklarına aktarılması sağlanmış olacaktır.

V- E-Belge, E-Defter ve E-Kayıt

11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 361 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde V.U.K. 242'nci maddesinin 2'nci fıkrasında verilen yetki ile kağıt ortamında tutulan, düzenlenen, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

Tebliğde e-belge, e-defter uygulaması mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç elde eden mükelleflerden isteyenler bu uygulamadan yararlanabilecektir. Uygulama için gerekli teknik donanımına sahip olup, hazırlık dönemi sonunda bu sisteme geçmesi uygun bulunan mükellefler kağıt ortamında düzenledikleri belge ve tuttukları defterlerinin bir örneğini belirli veri formatları içinde elektronik ortamda tutabileceklerdir. Bu sistemin en önemli özelliği elektronik defter ve belgelere yapılan kayıtların değiştirilmesi, silinmesi ve yeniden düzeltilmesinin mümkün olmamasıdır. Mükellef tarafından düzenlenen elektronik belge ve elektronik defter kayıtları Maliye Bakanlığı'nca belirlenen bir dönem sonunda bir defa kaydedilen DVD'ler ile Maliye Bakanlığına gönderilecektir. Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter (tasdike ilişkin hükümler hariç), kayıt ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerli olacaktır. Uygulamaya, düzenlenen elektronik belge ve elektronik defter kayıtlarının belirli bir dönem sonunda Maliye Bakanlığı'na gönderilerek başlanmaktadır. Maliye Bakanlığı uygulamanın oturmasından sonra elektronik belge ve elektronik defter kayıtlarının internet üzerinden Maliye Bakanlığı'na on-line olarak bildirilmesi zorunlu hale getireceği aşikardır. Bu arada mükellef ile Maliye Bakanlığı arasında E-defter ve E-defter kayıtların on-line transferinde bilgilerin güvenliğinin sağlanması vergi mahremiyeti açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Maliye Bakanlığının bu hususta gerekli önlemleri alacağı şüphesizdir.

E-deftere ilişkin yeni düzenlemelerin önümüzdeki günlerde gündeme gelmesi beklenmelidir. Bu düzenlemelerden biri de 1 Sıra No'lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı'dır. Şimdi taslağı E-deftere ve E-kayıt yönünden irdelemeye çalışalım.

a-Bilgisayarlı Muhasebe Programlarında Aynılığın Sağlanması (Standardizasyon)

V.U.K'nun 175 inci maddesi ile Mükerrer 257 nci maddesinin 1 ve 3 numaralı fıkraları hükmü uyarınca düzenlenen 1 Sıra No'lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı Maliye Bakanlığı web sitesinde kamuoyunun görüşüne sunulmuş bulunmaktadır. Meslek örgütleri, mükellefler, bilgisayar yazılım şirketleri ve diğer ilgililerin taslak hakkındaki görüşlerinin alınmasından sonra Maliye Bakanlığı'nca son şekli verileceğini düşünmekteyiz.

Tebliğün, mükelleflerin V.U.K hükümleri uyarınca kağıt ortamında düzenledikleri, aldıkları, muhafaza ve ibraz ettikleri belge, kayıt ve defterler yerine aynı bilgileri içerecek şekilde elektronik belge, elektronik kayıt ve elektronik defterlerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı uygulamasını konu alan elektronik muhasebe düzenlemelerini kapsamadığı belirtilmektedir. Ancak tebliğ detaylı olarak irdelendiği zaman E-Defter, E-kayıt ve bir ölçüde de E-denetimin ana nüvesini oluşturan bilgisayarlı muhasebe programlarının tamamının aynı standarda sahip olacak şekilde yeniden düzenlenmesi yapılmaktadır. Tebliğde ise amaç,

1-Muhasebe kayıtlarını onaylı muhasebe bilgisayar programları aracılığıyla izlemesi gereken mükellefler ile kendi geliştirdikleri muhasebe bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükelleflerin uyması gereken kurallar ve sorumluluklara,

2-Muhasebe bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kurallar ve sorumluluklara ve

3-Muhasebe bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ve standartların

belirlenmesine yönelik usul ve esaslar düzenlenmek olarak açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğ uyarınca bilanço usulüne göre defter tutmakla yükümlü olan tüm mükellefler bu tebliğde belirlenen usul ve esaslara uymak zorundadırlar. Görüleceği üzere bu konuda mükellefe bir uygulama zorunluluğu getirilmektedir. Tebliğ ile mükelleflerin kullandıkları bilgisayar muhasebe programlarının Maliye Bakanlığı'nın belirlediği standartlara uygun hale getirilmesi ve mükelleflerin büyük kısmının da bu standartlara sahip bilgisayarlı muhasebeyi kullanmalarının sağlanması amaçlanmaktadır.

Bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden;

- 4 sıra numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenen ve diledikleri takdirde Yeminli Mali Müşavirlere tasdik işlemi yaptıracak mükellefler için 2006 yılına ilişkin olarak belirlenecek hadleri aşanların 01.01.2007 tarihinden, - Diğerlerinin ise 01.01.2008 tarihinden

itibaren muhasebelerini Maliye Bakanlığınca onaylanmış bilgisayar programları aracılığıyla izlemeleri gerekmektedir. 2006 yılı için belirlenecek hadlerin altında kalmakla birlikte dileyen mükellefler de 01.01.2007 tarihinden itibaren onaylı programlar kullanabilecektir. Özet olarak 01.01.2008 tarihinden itibaren bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler tebliğde belirtilen şartlara uymaları gerekmektedir. Ancak taslakta yer alan bazı hususların uygulama zorluğu bulunmaktadır. Bu nedenle taslağın uygulamasının belirtilen tarihlerde başlaması mümkün görünmemektedir.

Tebliğin IV. Bölümünde Muhasebe bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ve standartlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- 1- Yevmiye kayıtlarında bulunması gerekli asgari bilgiler,
- 2- Yevmiye Kayıtlarında yer alan Hesapların En Alt Seviyede Kodlanması, Hesap İsimlerinin Kullanılması Ve Listelenmesi,
- 3- Muhasebe Kayıt Kontrol Numarası,
- 4- Günlük İşlemlerin Toplam Olarak Kaydedilememesi,
- 5- Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Alacak Ve Borç Karakterli Hesapların Muhasebe Kurallarına Uygun Olarak Kullanılması,
- 6- Muhasebe Programlarının Vergi Kanunları ve Muhasebe Düzenlemelerine Uygunluğu,
- 7- Uyarı Verilmesi,
- 8- Şube Muhasebesi Uygulayan Mükellefler,
- 9- Denetim Dosyası,
 - a- Muhasebe programı ve denetim dosyasını tanıtan bilgileri içeren bölüm
 - b- Belli bir dönemdeki işlemleri ve işlem bilgilerini içeren bölüm
 - c- Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi bilgilerini içeren bölüm
- 10- Bağımlı/İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler,
- 11- Elektronik Beyannamelerin ve Bilgi Formlarının Kayıtlı Hesaplardan Otomatik Olarak Hazırlanması,
 - a- Elektronik Beyannamelerin Hazırlanması
 - b- Bilgi Formlarının Hazırlanması
 - c- Aylık Bildirim Formu
- 12- Fatura Düzenleme Modülü,

Yukarıda maddeler halinde yer alan hususlar hakkında Maliye Bakanlığı tarafından detaylı açıklamaların yer aldığı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı -Yevmiye Kayıtlarında yer alan Hesapların En Alt Seviyede Kodlanması, Hesap İsimlerinin Kullanılması ve Listelenmesi ve Günlük İşlemlerin Toplam Olarak Kaydedilememesi düzenlemesi ile mükelleflerin belge bazında yaptığı tüm işlemlerin yevmiye kaydının tek tek görmek istemektedir. Oysa yevmiye kayıtlarının taslakta belirtildiği şekilde kaydedilmesi gerçekten gereklidir?

Yine Maliye Bakanlığı tebliğde belirtilen şekilde oluşturulacak olan Muhasebe Kayıt Kontrol Numarası ile mükellef tarafından yapılan her türlü yevmiye kaydının bir daha düzeltilmemek üzere kayıt edilmesinin sağlanması ve bir sonraki K.D.V beyan dönemine kadar ilgili kayıtların bitirilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla, mükellefin, beyan tarihinden sonra yevmiye kayıtlarında değişiklik yapması, yeni kayıt eklemesi veya mevcut kayıtlardan bir veya birkaçını iptal etmesi (Muhasebe kayıt kontrol numarası değişeceğinden dolayı) mümkün olmayıp, ancak Vergi Usul Kanunu hükümleri ve muhasebe ilkeleri uyarınca muhasebe hatası düzeltilebilecektir.

Görüleceği üzere Taslak Tebliğ ile E-Denetim yapılmasını sağlayacak temel düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak düzenlemeler yeterli değildir. Bu nedenle konu ile ilgili bir çok tebliğin yayımlanması beklenmelidir.

VI- Elektronik Denetim (E-Denetim)

Bilindiği üzere, V.U.K'nun 135. maddesinde sayılan ve vergi incelemeye yetkili inceleme elemanlarına defter ve belgeler V.U.K'nun 253 ve 254. maddeleri uyarınca fiziki olarak ibraz edilmekte ve vergi incelemesi yasal defter ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Yapılan yeni düzenlemeler ile en azından şimdilik bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yasal defter, defter kayıtları ve belgelerinin elektronik ortamda tutulması uygulaması başlatılmaktadır. Daha sonra bu uygulanmanın basit usulde defter tutanlar, serbest meslek kazancı elde edenler...vs içinde zorunlu hale getirileceği açıktır. Hatta ücretlilerinde uzun dönemde beyanname verme uygulamasına dahil edileceği kanısındayız. Aksi halde E- Mükellef projesinin sağlıklı sonuçlar vermesini beklemeliyiz.

E-Mükellef uygulamasında elektronik defter kayıtlarının alım, satım ve giderlere ilişkin her türlü ayrıntılı bilgiyi içermesi gerekmektedir. Her ne kadar mükellefler Tek Düzen Muhasebe mevzuatına uygun defter tutsalar

da kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programının farklılığından dolayı Maliye Bakanlığı'nın bu programlar üzerinden E-Denetim yapması veya istediği raporlamaları alması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu mükelleflerin kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programlarının Maliye Bakanlığı'nın talep edeceği bilgilere uygun bir formatta hazırlanması gerekmektedir. Bu da Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 1 Sıra No'lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı ile sağlanmaya çalışılmıştır.

Taslağın 4.9 Bölümüne göre Bilgisayarlı muhasebe programı kullanan her mükellefin Muhasebe yazılımları mükelleflerin denetimi sırasında, bu bilgilerin kağıt baskısına ve diğer belgelere bakılmaksızın elektronik ortamda kayıtlı bilgilere kolay ulaşımını, bu bilgilerin gözden geçirilmesini ve analiz edilmesini sağlayacak fonksiyonlara Denetim Dosyası Modülüne sahip olması gerekmektedir. Denetim dosyası muhasebe programı çalıştığı zaman çalışacak ve kullanıcı iptal edemeyecek şekilde hazırlanmalıdır. Muhasebe yazılımları, denetim dosyasını istendiği zaman hazırlayabilecek şekilde programlanacaktır.

Denetim dosyası üç bölümden oluşmaktadır.

A-Muhasebe programı ve denetim dosyasını tanıtan bilgileri içeren bölüm:

Bu bölüm mükellefin kullandığı muhasebe programını ve mükellefe ilişkin adres, faaliyet konusu gibi bilgileri içermelidir.

B-Belli bir dönemdeki işlemleri ve işlem bilgilerini içeren bölüm:

1- Muhasebe yazılımları yapılan her bir muhasebe kaydına bir sıra numarası verecek ve her bir hesabın belli bir tarih aralığındaki yevmiye maddelerini gösterecek şekilde hazırlanmalıdır.

2- Programlar işletmede bulunmayan malların satışına imkan vermeyecek şekilde hazırlanmalıdır. Ancak, Vergi Usul Kanununda yer alan fatura düzenleme süreleri dikkate alınarak malların irsaliye bilgilerinden kayıt yapılması ve daha sonra fatura bilgilerinin girilmesi şeklinde kayıt yapılması mümkündür.

3- Bu tebliğe göre verilen uyarılar konu ve tarihler itibarıyla listesini hazırlamalıdır.

4- Muhasebe yazılımları, program şifreleri ile yevmiye kayıtlarının yapılmasına imkan verecek, yevmiye kayıtlarının text, excell access ve/veya XML formatında kaydedilebilecek, kayıtlardan alınabilecek, analiz edilebilecek ve kağıt baskıları yapılabilecek şekilde hazırlanmalıdır. Programlar kayıt yapılan hesapların indeksini verecek şekilde olmalıdır.

5- İşlemlerin kimin tarafından kaydedildiğini ve değişiklikleri gösteren log ayrıntılarını içeren bir bölüme sahip olmalıdır.

6- Muhasebe bilgisayar programları bir bütün olduğundan hesaplar ilgili modüllerle bağlantı kurulacak şekilde hazırlanmalıdır. Yevmiye kayıtlarından defteri kebir kayıtlarına ve modüllere veya modüllerden yevmiye ve kebir kayıtlarına ulaşılabilir.

7- Hesapların ve işlemlerin elektronik ortamda analize tabi tutulması, başka bir ortama aktarılması, kağıt baskılarının yapılabilmesi sağlanmalıdır.

8- Programlar kullanılan hesapların her birindeki işlemleri; tutar, miktar, kişi, mal veya hizmet konusu, ithalat ve ihracat yapılan ülke ve belli tarihler arasındaki işlemler gibi listeler halinde hazırlayabilecek şekilde hazırlanmalıdır. Ayrıca, kayıtlar aylık ve yıllık listeler olarak sunulabilmelidir.

9-Denetim modülü, bilanço ve gelir tablosu hesaplarından işletme ile ilgili çeşitli oranları hesaplayabilmelidir. Denetim modülünde aylık ve yıllık olarak hesaplanabilmesi gereken oranlar aşağıdadır.

1-Cari Oran : Toplam Dönen Varlıklar/ Toplam Kısa Vadeli Borçlar

2-Likidite Oranı : (Toplam Dönen Varlıklar - Stoklar - Diğer Dönen Varlıklar) / Toplam Kısa Vadeli Borçlar

3-Nakit Oranı : Hazır Değerler / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4-Alacakların Tahsil Süresi : Ticari Alacaklar X 365 /Yıllık Kredili Satışlar

5-Stok Devir Hızı: Satışların Maliyeti / (Dönem Başı Stok + Dönem Sonu Stok)/ 2

6-Toplam Borçlar / Özsermaye: Toplam borçlar/ Ortalama özsermaye

7-Brüt Kar Marjı : Brüt Satış Karı / Net Satışlar

8-Net Dönem Karı/ Özsermaye: Net dönem karı (vergi ve mali yükümlülükler sonrası kar) / Ortalama Özsermaye

C- Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi bilgilerini içeren bölüm

Muhasebe program yazılımları tebliğde belirtilen hususları taşıyacak şekilde Katma Değer Vergisinin ve Özel Tüketim Vergisini doğru hesaplanması ile kontrolünü sağlayacak ve K.D.V ve Ö.T.V. beyannamelerinin elektronik ortamda hazırlanmasına olanak verecektir.

aşağıda yer alan unsurlara sahip olması gerekmektedir.

-Denetim Dosyası düzenlemesi ile hesapların ve işlemlerin elektronik ortamda analize tabi tutulması, bilanço ve gelir tablosu hesaplarından işletme ile ilgili çeşitli oranların (Tebliğde belirtilen mali analiz oranlarının) hesaplanabilmesi, K.D.V ve Ö.T.V.'ye ilişkin bazı bilgilerin detaylı olarak hazırlanması amaçlanmaktadır

-Bağımlı/İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler düzenlemesi ile mükellefin Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseselerine ilişkin işlemlerinin olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.

Yine Taslağın 4.4 Bölümüne göre, Muhasebe programları kasa, banka, çek ve senetler hesaplarını her bir işlem bazında cari hesaplarla (alıcı/satıcı) ve stoklarla kontrolünü sağlayacak ve hesapların günlük toplamlar olarak kayıt edilmesini engelleyecek şekilde hazırlanacaktır.

Yapılacak diğer mevzuat değişikliklerinden sonra mükellefler tarafından kullanılan bilgisayarlı muhasebe programlarında standardizasyon sağlanmış ve Denetimin mükellef ayağı tamamlanmış olacaktır. Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının gerekli teknik alt yapı ve eğitimsel çalışmalarını tamamlamasından sonra ise diğer önemli bir husus olan inceleme elemanı ayağı da tamamlanmış olacaktır. Vergi dairelerinin tamamının otomasyona geçmesi ve mükellef-vergi dairesi, vergi dairesi-vergi dairesi/ vergi idaresi belge akışının da elektronik ortamda gerçekleşmesi ile vergi idaresi E-Denetim için hazır hale gelecektir. Ancak burda unutulmaması gereken bir hususta sadece mükelleften alınan veriler (içsel) ile E-Denetimin gerçekleştirilmesinin

mümkün olamayacağıdır. Bilindiği üzere vergi incelemesince mükellefin defter ve belgeleri dışındaki kaynaklara da başvurulmaktadır. Örneğin taslakta yer aldığı üzere mükelleflerin nakit hareketleri Maliye Bakanlığı tarafından takip edilecektir. Ancak banka kayıtlarının da sisteme entegre edilmesi ile denetim elemanı daha fazla veriye ulaşmış olacaktır. Bunun yanı sıra tapu ve gümrük işlemleri, ticaret ve sanayi sicil kayıtları, iskan ruhsatları vs. gibi dışsal verilerinde on-line olarak elde edilmesi ile E-Denetimin daha sağlıklı ve daha hızlı olarak yapılmasını sağlayacaktır.

Bize göre elde edilen tüm bu verilerin değerlendirilmesini yapmak için Maliye Bakanlığı bünyesinde tıpkı İRS'te olduğu gibi bir MÜKELLEFLER RİSK ANALİZ MERKEZİNİN (MÜRAM) oluşturulabilir. Tabii ki bu merkezde kullanılan ana bilgisayarda mükellef hakkında toplanan verilerin tamamını belli kriterlere göre değerlendirebilecek bir yazılım bulunması gerekmektedir. Söz konusu yazılım ile Mükelleflere ait bilgilerin değerlendirilmesi ile MÜKELLEFLER RİSK DERECELENDİRİLMESİ'nin (MRD) yapılması mümkündür. Derecelendirme yapıldıktan sonra gelen listelerin bu merkezde bulunan uzmanlar tarafından tekrar değerlendirilmesinden sonra oluşan incelenen mükellef listelerinin inceleme ölçeğine göre Maliye Bakanlığı inceleme birimlerine sevk edilebilir. Diğer bir yöntem ise merkezin bu bilgileri vergi incelemesi yapma konusunda uzmanlaşmış olan vergi inceleme birimlerine ham halde göndermesi ve bu birimlerinde incelenen mükellefler listesinin kendilerinin hazırlamasıdır. Diğer bir alternatif ise merkez ve inceleme birimlerinin her ikisinin de kendi kıstaslarına göre hazırladıkları inceleme listelerinin birlikte değerlendirmeye alınmasıdır. Eğer birinci seçenek uygulamaya konulursa yani incelenen mükellefler doğrudan doğruya merkez tarafından belirlenmesi halinde incelemenin bağımsızlığı ne kadar korunabileceği uygulamacılar tarafından değerlendirilmelidir.

VII- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yeni Sistemdeki Yeri

Bilişim teknolojisindeki hızlı ilerleyiş, defter, kayıt, belge, denetim, vergi idaresi, diğer bir kısım işlemlerin Elektronik ortamda yapılmasını zorlamaktadır. Bu sistemin orta vadede olmasa da uzun vadede uygulanacağı tabiidir. Sistem işlemeye başladıktan sonra Maliye Bakanlığı mükellef ve mükellefin yaptığı tüm işlemler ve ilişkiler hakkında değerlendirmeye tabi tutacağı çok geniş bir bilgi deposuna sahip olacaktır. Sistem işlemeye başladığında YMM'lerin bu sistemdeki yeri ne olacaktır? Soruyu özelleştirirsek, sistem işleyişinden bir süre sonra YMM'lerin tam tasdik, K.D.V iadesi gibi inceleme yetkilerine ihtiyaç kalacak mıdır? Yoksa Sistem YMM'lerin sadece danışmanlık hizmetlerini yapmasına mı izin verecektir? Bugün için Elektronik Mükellef, Elektronik Vergi İdaresi, Elektronik Denetim Sistemi uygulaması hayal gibi görünse de sistem işlemeye başladığında YMM mesleğinin bu değişimdeki yerinin ne olacağına belirsizdir. YMM mesleğinin bugünkü hali ile devam etmeyeceği açıktır, ancak farklı bir yapıya mı bürünecektir yoksa tamamen kaldırılıp yepyeni bir müessese mi oluşturulacaktır. Tüm bu düşünceler yakın bir dönem için bir kısım meslek mensubu tarafından ütopik bulunabilir, ancak zaman içinde sistem tarafından meslek mensuplarına karşı dile getirileceği açıktır. Bu nedenle özellikle meslek odaları tarafından YMM mesleğinin bu sistemdeki kurumsal yapısının gelecekteki birkaç yıl için değil, 10-20 yıllık dönem içinde nasıl olması gerektiğine ilişkin olarak "Ortak bir Yol Haritası" oluşturmalı ve Mesleğin misyon ve vizyon tanımlarının yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

VIII-SONUÇ

Yazımızda belirtildiği üzere, "E-Mükellef" projesinin uygulamaya geçmesi ile mükelleflerin yaptığı her işlem anında Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerine intikal edecek ve mükelleflerin YASAL DEFTER ve KAYITLARI ile DİĞER tüm işlemleri haftanın 7 günü 24 saat vergi inceleme elemanları ile denetlenebilecektir. Ancak E-Belge, E-defter, E-kayıt, E-Beyanname ve nihayet E-Mükellef projesi mükellef ve mükellef ile ilişkili gruplarının büyük bir kısmını doğrudan ilgilendirmekte olup geniş kapsamlı ve uzun soluklu bir projedir. Mükelleflerin, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlerin, vergi denetim elemanlarının ve vergi idaresinin onlarca yıldır uygulamakta olduğu sistem değişmektedir. Bu güne kadar yapılan düzenlemeler E-Mükellef ile ilgili olarak gelecekte yapılacak olan düzenlemelerin temelini teşkil etmektedir. Bu yeni düzene alışmak gerek mükellef gerekse vergi idaresi için zaman alacaktır. Bir bütün olarak E-Mükellef uygulaması değerlendirildiğinde söz konusu proje "kayıt dışını" azaltacak mıdır? yada kayıt dışılığın ne kadarlık bölümü azalacaktır.? Yoksa söz konusu uygulama mükellefleri kayıt dışına mı itecektir? E-Mükellef projesinin hedefleri kamuoyuna açıklanmadığı için bu soruların cevabının ancak uygulamanın sonuçlarının ortaya çıkması ile aydınlanacağına inancındayız.