

**MÜKELLEFLER
TARAFINDAN
KULLANILAN
BİLGİSAYAR
PROGRAMLARININ,
VERGİ
KANUNLARI
KARŞISINDAKİ
DURUMU**

.....

Mehmet KORKUSUZ
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

Bilindiği gibi mükellefler gerek vergi yasaları gerekse kendi iç işlemleri açısından, faaliyetleri ile ilgili işlemlerini yerine getirebilmek için genellikle insan gücünden yararlanıyorlardı. Ancak Dünyada ve Ülkemizde baş döndürücü bir hızla meydana gelen teknolojik gelişme sonucunda, belirtilen işlemlerin yapılmasında insan gücünün yerini, daha çabuk ve daha güvenilir bir işlem yapma yeteneğine sahip olan bilgisayarlar almıştır.

Bu teknolojik gelişmenin sonucu ülkemizde son yıllarda vergilendirme ile ilgili belgelerin düzenlenmesi, sözkonusu belgelerin ilgili defter kayıtlarına işlenmesi ve bu işlemler sonucunda düzenlenmesi gereken mali tabloların çıkarılmasında bilgisayarlar yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Kullanılan bu programlar için belirlenmiş bir standart olmadığı gibi, gerek program üreten gerçek ve tüzel kişiler, gerekse kullanan mükellefler bakımından üretim ve kullanım sırasında uyulması gereken kurallarda yasal bir çerçeveye oturtulmamıştır. İşte bu konudaki yasal boşluğu doldurabilmek amacıyla 2.6.1995 gün ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4108 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle

VUK'nun 175'nci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra hükmü eklenerek, bu yönde Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

"Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Söz konusu yetki maddesine istinaden henüz bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, en kısa zamanda bu yönde gerekli düzenlemelerin gerçekleştirileceğini umuyoruz.

II - HALEN MÜKELLEFLER TARAFINDAN KULLANILAN MUHASEBE PROGRAMLARININ DURUMU VE BİLGİSAYAR PROGRAMLARINDA BULUNMASI GEREKEN ASGARİ HUSUSLAR İLE STANDARTLARIN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN BAZI ÖNERİLER

Henüz vergi kanunlarında bilgisayar programlarının kullanılmasına ilişkin yasal düzenlemeler bulunmamasına rağmen bir çok mükellef uzun zamandan beri vergilendirme ile ilgili işlemlerini bilgisayarlarla gerçekleştirmekte ve bu işlemleri muhasebe programları vasıtasıyla kanuni defterlerine intikal ettirmektedir. Kullanılan bu muhasebe programlarında belli bir standart bulunmadığı gibi, üretici firmaların kendi inisiyatifinde hazırlanan ve hatta bazıları mükelleflerin istekleri doğrultusunda yapılarak hizmete sunulan programlardır.

İşte herhangi bir yasal çerçeve içerisinde hazırlanmayan ve belli bir standartı bulunmayan bu programların mükellefler tarafından kullanılmasını sonucunda, vergi ziyana sebebiyet veren bazı işlemlerin yapıldığı görülmektedir. Örneğin halen kullanılmakta olan bazı programların entegre özelliği olmasına rağmen herhangi bir modülden yapılan işlemin istendiğinde defter kayıtlarına işlenmemesi sağlanabilmektedir. Yani entegre bir program kullanan mükellef fatura modülünden bir satış faturası düzenlediğinde, söz konusu faturaya ilişkin bilgiler stok kartı ve cari kartlara işlenmesi sağlandıktan sonra, istenirse bu satış faturasına ilişkin yevmiye kaydının kanuni defterlere kaydedilmesi önlenabilmektedir. Böylece kayıt dışı satış niteliğinde olan bu işlemle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olmaktadır. Yine aynı şekilde bazı muhasebe

programlarında mükellefler tarafından faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan bir takım işlemlerin onaylı veya onaysız yevmiye defterine kaydedilmesi konusunda iki alternatif sunulmaktadır. Bu durum da mükelleflere, işlemleri için yasal ve yasal olmayan iki ayrı defter tutma imkanı tanınarak vergi kanunlarına aykırı işlem yapılmasına neden olmaktadır.

Ayrıca bu gün kullanılan tüm muhasebe programlarında, yapılan işlemlere ilişkin mali tablolar, bu işlemler kanuni defterlere kaydedilmeden bilgisayar ekranından alınabilmektedir. Böylece mükellefler istedikleri anda bu tabloları ekrandan alarak çeşitli monüplasyonlar yapmak suretiyle kayıtlar ve belgeler üzerinde oynama yapabilmektedirler.

Yukarıda açıkladığımız gayriyasal işlemlerin yapılmasını önleyebilmek için, bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ve standartların belirlenmesi sırasında aşağıdaki unsurların gözönünde bulundurulmasının yararlı olacağı kanasındayız.

— Kullanılacak muhasebe programlarının kayıt biçimleri ve çalışma süreçleri ile fonksiyonel özellikleri standart olmalıdır. Örneğin programlarda olması gereken modül sayısı asgari olarak belirlenmeli, işletmenin ve sektörün özelliği itibariyle kullanılması gereken modüller ihtiyarı bırakılmalıdır. Yani bu programlarda; Muhasebe, Stok, Cari, fatura, Çek-Senet modüllerinin mutlaka olması gerekir.

— Entegre olarak hazırlanan programlarda entegrasyon işlemi tamamen, otomatik olarak çalışmalı, bir modülden yapılan işlem diğer modüllerin tümü ile ilişkilendirilip, herhangi bir modüle gitmesini engelleyecek özelliğin bulunmaması gerekir. Yani, program kullanıcıya bu imkanı sağlamayacak şekilde dizayn edilmelidir.

— Programların, yapılan işlemlere ilişkin kayıtların kanuni defterlere işlenmeden ekrandan veya yazıcıdan mali tabloların alınmasını engelleyecek özellikte olması gerekmektedir. Yapılan muhasebe kayıtlarının ilgili defterlere işlenmeden, mizan, bilanço, Kâr/Zarar tablosu gibi mali tabloların alınmasını önleyecek şekilde programlar hazırlanmalıdır.

— Muhasebe programlarının geçmişe yönelik muhasebe kaydı yapılmasını önleyecek özellikte olması gerekir. Yani geçmiş tarihli bir faturanın ilgili dönem kayıtlarına işlenmesine olanak verilmemelidir. Aynı

zamanda önceden yapılan bir kaydın iptal edilerek yerine yeni kaydın yapılması imkanının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Yanlış olduğu tespit edilen eski kaydın genel muhasebe kuralları ve vergi kanunlarına göre düzeltme maddesi yapılarak giderilmelidir.

III - BİLGİSAYAR PROGRAMLARINI ÜRETEEN GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLER İLE BU PROGRAMLARI KULLANAN MÜKELLEFLERİN UYMASI GEREKEN KURALLARIN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN BAZI ÖNERİLER:

A - Programları Üreten Gerçek ve Tüzel Kişiler Yönünden:

Bilindiği gibi, halen kullanılmakta olan muhasebe programlarını üreten gerçek ve tüzel kişiler, sözkonusu programların üretilmesinde, uymaları gereken yasal düzenlemeler mevcut olmadığı için, kendileri tarafından hazırlanmış veya mükelleflerin istekleri doğrultusunda muhasebe programlarını hazırlayıp piyasaya sürmektedirler. Bu nedenle kullanılan muhasebe programları, vergi kanunları bakımından bazı yasal olmayan işlemlere neden olduğu gibi, vergi ziyana da sebep olmaktadır. Böylece bu programları üreten firmaları da bu konuda sorumlu tutmak mümkün olmamaktadır. İşte bu yüzden biran önce muhasebe programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerin uyması gereken kurallara ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemeler yapılırken aşağıda belirtilen hususların özellikle dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz.

— Özellikle, tıpkı Anlaşmalı Matbaalar veya Ödeme Kaydedici Cihazları Üreten firmalarda olduğu gibi, Bakanlık tarafından Bilgisayar programlarının üretilmesi konusunda "Yetkili Firmalar" belirlenmelidir. Bu firmalar belirlenirken mali yapı, fiziki büyüklük ve organize yapı gibi bir takım unsurlar esas alınmalıdır. Yani bu konuda yeterli olup olmadığı yolunda araştırma yapılarak bu firmalarla protokol yapılmalıdır.

— Belirlenen bu firmalar tespit edilen program standartlarına uygun olmayan program üretilip, mükelleflerin kullanımına sunmaları veya bu konuda hazırlanacak usul ve esaslara uymamaları halinde cezai yaptırımlar getirilmelidir. Örneğin, VUK'nun 358'nci maddesinin 3'ncü bendine bu yetkili firmalar dahil edilerek, belirtilen esaslara uymayan Yetkili Firmalar hakkında kaçakçılığa teşebbüs fiili isnat edilmelidir.

— Yetkili firmalara, ürettikleri programlar ile ilgili olarak, gerek mali idareye gerekse denetim elemanlarına istendiğinde bilgi vermeleri konusunda zorunluluk getirilmelidir. Örneğin program üreten her firma kendi programı için belirlediği şifreyi Maliye Bakanlığı, bünyesinde bulunan istihbarat arşivine bildirme mecburiyeti getirilebilir. Ayrıca üretilen programlara ilişkin program akış şemalarının birer örneğini yine istihbarat arşivine gönderme konusunda mecburiyet getirilmelidir.

— Programları üreten firmalara, vergi ziyasına neden olacak program üretmeleri veya programlarda bu özelliklere yer vermeleri halinde, ziya uğratılan vergi ve cezalardan dolayı müteselsil sorumluluk getirilmelidir. Ayrıca bu gibi durumlarda firmalar hakkında VUK'nundaki iştirak ve yardım fiilinden dolayı işlem yapılması konusunda düzenlemeler yapılması gerektiği kanısındayız.

B - Programları Kullanan Mükellefler Yönünden:

213 sayılı VUK'nunda muhasebe kayıtlarının bilgisayarlar vasıtasıyla izlenebileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak aynı kanunun kayıt nizamına ilişkin 216'nca maddesinde, "Bu kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makina ile yazılır." şeklinde hüküm bulunmaktadır. Sözkonusu kanun metnindeki "Makina" deyimini geniş kapsamda düşünüldüğünde bilgisayarları da bu kategori içerisinde değerlendirmek gerekir. Böylece muhasebe kayıtlarının bilgisayarlar vasıtasıyla tutulmasında, yasal açıdan bir engelin bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe kayıtlarının mükellefler tarafından bilgisayarlar vasıtasıyla tutulmasında yasal açıdan herhangi bir engel olmamasına rağmen, sözkonusu bilgisayarların kullanılması konusunda mükelleflerin uyması gereken kurallar ile buna ilişkin usul ve esaslar vergi kanunlarında mevcut değildir. Bu nedenle bugüne kadar muhasebe kayıtlarını bilgisayarlarla izleyen mükellefler; bu kayıtlarını, piyasada hazır olarak satılan muhasebe programlarının işlem akış şekline ve belirlenen genel kurallarına göre, programın izin verdiği usul ve esaslar çerçevesinde yapmaktadırlar. Bu yüzden bu konuda belirlenmiş kurallar ve standart olmadığından, muhasebe kayıtlarını bilgisayarlar vasıtasıyla izleyen mükellefler nezdinde yapılan denetimlerde istenen sonuçlar alınamamaktadır. Örneğin, mükellefler nezdinde yapılan kayıt nizamına ilişkin kontrollerde mükellef program şifresini ilgili denetim elemanına vermeyebilmektedir. Bu nedenle mükellefin muhasebe kayıtları üzerinde

denetim yapılamamaktadır. İşte bu gibi hususların açıklığa kavuşturulması için, bu konudaki yasal düzenlemelerin bir an önce yapılması gerekmektedir. Belirtilen düzenlemelerin yapılmasında aşağıdaki hususların gözönünde bulundurulması görüşündeyiz.

— Öncelikle bilgisayar programları hakkında; mükelleflere, mali idare ve inceleme elemanlarının isteyecekleri bilgileri verme konusunda mecburiyet getirilmelidir.

— Yine aynı şekilde mükelleflere, tutulan kayıtları bilgisayar disketlerine yedekleme yapma ve bu disketleri istendiğinde inceleme elemanlarına ibraz etme yükümlülüğü getirilmelidir. Defter ve belgelerin elde olmayan sebeplerden dolayı zayi olması durumunda, vergi incelemesi bu disketler vasıtasıyla kolaylıkla yapılabilecektir.

— Bilindiği gibi VUK'nun 219'ncü maddesinde, işlemlerin kanuni defterlere kaydedilme zamanı; belgelerin direk olarak defterlere işlenmesi durumlarında 10 gün, kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordrolar gibi vesikalara dayandırılması halinde ise 45 gün olarak belirtilmiştir. Halbuki kayıtlarını bilgisayarlar vasıtasıyla izleyen mükelleflerin, bilgisayarın harddiskine veya disketlere kaydettikleri bilgileri, yasal defterlere dökme konusundaki süre açısından tereddütler bulunmaktadır. Mükelleflerin büyük bir bölümü kayıtları bilgisayara girip, defterlere dökme işlemini ise geç yapmaktadırlar. Bu durum gerek VUK'nun Usule ilişkin hükümleri gerekse KDV yönünden indirim hakkının kullanılması bakımından tenkid edilmesi gereken hususlardandır. Bu nedenle, kayıtların bilgisayarlara işlenmesi halinde yasal defterlere işlenmiş hükmünde sayılıp sayılmayacağı ve bu konudaki kayıt zamanının yapılacak yasal düzenlemelerde belirtilmesi gerekmektedir.

— Ayrıca muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları ile takip etmek isteyen mükelleflere, bu isteklerini ve hangi tarihten itibaren başlayacaklarını bağlı oldukları vergi dairelerine bildirme konusunda zorunluluk getirilmelidir. Söz konusu bildirim yapılırken, kullanılacak programların cinsi ve üretici firma isminde bildirimde yer alması gerekir.

IV - SONUÇ

Teknolojik gelişmenin sonucu olarak ülkemizde bilgisayar kullanımı son derece yaygın hale gelmiş olup, bu bağlamda, muhasebe kayıtlarını

bilgisayar programları vasıtasıyla izleyen mükellef sayısında önemli ölçüde artışlar olmaktadır. Bu durum, sözkonusu bilgisayar programlarının içermesi gereken hususlar ve standartlar ile bu programları üreten firmalar ve kullanan mükelleflerin uyması gereken kurallar konusunda, yasal düzenlemelerin bir an önce yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

İşte belirtilen bu düzenlemelerin yapılabilmesi amacıyla, 2.6.1995 gün ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanunun 4'ncü maddesiyle VUK'nun 175'nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü ile Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş olup, Maliye Bakanlığının bu yetkisini kullanarak belirtilen konularla ilgili olarak yeni düzenlemelerin bir an önce yapılması gerektiği görüşünderiz.

Bu düzenlemelerin yapılmasında, halen mükellefler tarafından kullanılan bilgisayar programlarının özellikleri de dikkate alınarak, gerekli araştırma ve incelemeler titizlikle yapılmalı, sözkonusu programların vergi yasalarına uygun ve vergi kayıp ve kaçığına yol açmayacak şekilde hazırlanması yönünden standartlar ve kurallar belirlenmelidir. Ayrıca gerek üretici firmalar gerekse bu programları kullanacak olan mükelleflere, belirlenen kuralların ihlali halinde cezai müeyyideler getirilmelidir.