

ENDÜSTRİ 4.0 KAPSAMINDA DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN GÜNCEL ELEKTRONİK MUHASEBE UYGULAMALARINA YANSIMASI VE PRAGMATİK YAKLAŞIM OLARAK MALİ MÜHENDİSLİK*

Fatma TEKTÜFEKÇİ†

Özet

Endüstri 4.0 kapsamında dijital dönüşümle birlikte güncel elektronik muhasebe uygulamaları ve çözümlerine geçilmiştir. Çalışmada; öncelikle Türkiye’de elektronik muhasebe belgeleri kapsamında e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye uygulamalarından sonra 01.01.2018 tarihi itibarıyla sisteme dâhil olan Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e- Serbest Meslek Makbuzu) Uygulaması ve Elektronik Müstahsil Makbuzu (e- Müstahsil Makbuzu) Uygulaması incelenmiştir. Ardından elektronik muhasebe defterleri yevmiye defteri ve defteri kebir uygulamalarından sonra gelen 01.01.2018 tarihi itibarıyla belirlenen mükellefler için Defter-Beyan Sistemi kullanımı irdelenmiştir. Söz konusu dijital uygulamaların Türkiye’deki gelişim süreci web tabanlı incelenmiş ve nitel araştırma yöntemlerinden odak grup görüşmesi aracılığıyla uygulamacıların görüşleri ortaya koyulmuştur. Böylelikle mali müşavirlik mesleğinin değişen boyutu mali mühendislik pragmatik bir bakış açısıyla ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM), e-Müstahsil Makbuzu (e-MM), Defter-Beyan Sistemi, Mali Mühendislik.

THE REFLECTION OF DIGITAL TRANSFORMATION ON ELECTRONIC ACCOUNTING PRACTICES IN THE EXTENT OF INDUSTRY 4.0 AND FINANCIAL ENGINEERING AS A PRAGMATIC APPROACH

Abstract

In the extent of Industry 4.0 with digital transformation, the companies passed to current electronic accounting practices and applications. In the study, first of all Electronic Self-Employment Voucher (e-Self-Employment Voucher /e-SEV) application and Electronic Producer Receipt (e-Producer Receipt/e-PR) application are examined which involved in the system on 01.01.2018 and after the practices of e-Invoice, e- Archive Invoice and e-Dispatch. Then this the use of electronic Ledger Declaration System (e-Ledger Declaration System) studied with the date of 01.01.2018 for the specified taxpayers, after the electronic journal & ledger practices in process. The digital practices in Turkey are analyzed with web sites and with focus group interview as a system of qualitative research. With this study the changing dimension of accounting profession, a financial engineering is studied with pragmatic approach.

Key Words: e-Self Employment Voucher Invoice, e-Producer Receipt, Ledger Declaration System, Financial Engineering.

GİRİŞ

Günümüzde bilgi çağında Endüstri 4.0 kapsamında dijital dönüşüme geçişle birlikte yeni güncel konular (örneğin; Büyük Veri (Big Data), yapay zekâ vb.) ile ilgili yoğun bir şekilde akademik araştırmalar yapılmaya başlanmıştır. Çalışmada, uygulamaya yönelik güncel gelişmeler doğrultusundaki değişimler ve çözümlerinin ele alınması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda;

* Bu makale; 20-22 Nisan 2018 tarihleri arasında İstanbul’da düzenlenen 14. Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi (14th International Conference on Knowledge, Economy and Management-ICKEM2018)’nde, bildiri olarak sunulduktan sonra geliştirilmiş ve güncellenmiştir.

† Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, f.tektufekci@deu.edu.tr

Ülkemizdeki elektronik muhasebe uygulamalarından 01.01.2018 tarihi itibariyle gündeme gelen, yeni elektronik belge (e-Belge) olarak yer alan Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-Serbest Meslek Makbuzu/e-SMM) ve Elektronik Müstahsil Makbuzu (e-Müstahsil Makbuzu/e-MM) uygulamaları ile elektronik defter (e-Defter) sonrası yeni başlayan Defter-Beyan Sistemi kullanımı incelenecektir. Söz konusu uygulamaların ülkemiz uygulamaları açısından durumunu ve uygulamadaki yerini belirlemeye yönelik web tabanlı araştırmanın yanı sıra nitel araştırma yöntemlerinden “odak grup görüşmesi”nden yararlanılacaktır. Bu uygulamaların sonucu olarak muhasebenin değişen yüzü “mali mühendislik” pragmatik bakış açısıyla irdelenecektir.

1. ENDÜSTRİ 4.0 KAPSAMINDA DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN GÜNCEL ELEKTRONİK MUHASEBE UYGULAMALARINA YANSIMASI

Kendi kendini yönetebilen üretim süreçlerinin olduğu akıllı fabrikaların hayata geçirilmesinde temel amaç olan Endüstri 4.0’da, nesnelerin interneti ve siber-fiziksel sistemler ile daha karmaşık ve akıllı ürünler üretilmektedir. Başka bir ifadeyle endüstri 4.0; dijital üretim, üretim sektöründe dijital teknolojilerin ve ileri analitik algoritmaların kullanılarak maliyet, kalite ve hız gibi bütünü kapsamaktadır. Özellikle büyük veri kullanımıyla yapay zekâ gibi ileri analitik uygulamaları, tüm sektörlerdeki ürün ve/veya hizmet üretimi ile tedarik zinciri dönüşümünde önemli yararlar sağlamaktadır (Ekonomist, 2017). Endüstri 4.0 kapsamında Türkiye’de e-dönüşüm sürecinde elektronik muhasebe belge ve defter düzenine geçilmiştir. 01.01.2018 tarihi itibariyle e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye ve e-Defter uygulamalarına zorunlu olarak dâhil olması gereken mükelleflerin kapsamı da genişletilmiştir. 2018 yılı ve sonrasına etki ederek yansıyan son düzenlemelerden kısaca söz edilebilir.

2016 hesap dönemi brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflere ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap dönemi başından itibaren (normal hesap dönemine tabi olanlar için bu tarih 01.01.2018’dir), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)’ndan lisans alan mükelleflere (Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir) lisans aldıkları tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren (*lisans alma tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler açısından bir sonraki hesap döneminin başından itibaren*); 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükelleflere, mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren (*mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap dönemi başından itibaren*), e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına geçme zorunluluğu getirilmiştir. Diğer taraftan, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2016 hesap dönemi brüt satış hasılatı 5 Milyon TL ve üzerinde olan mükelleflerin de 01.01.2018 tarihi itibariyle, e-Arşiv Uygulamasına geçme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda, belirlenen mükelleflerin vergisel uygulamalar açısından cezai işlemlere maruz kalmaması için 31.12.2017 tarihine kadar e-Fatura, e-Arşiv Fatura ve e-Defter uygulamalarına ilişkin gerekli işlemleri elektronik ortamda yapmaları gerekmekte idi (01.01.2018 Tarihi İtibariyle E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Zorunlu Olarak Dâhil Olması Gereken Mükellefler Hakkında Duyuru; 20.12.2017). E-Fatura ve e-Defter uygulamalarına zorunlu olarak dâhil olacak mükellef grupları yeniden belirlenmiş olup, 10 milyon TL’lik ciro sınırı 5 milyon TL’ye indirilerek kapsama yeni mükelleflerin dâhil

edilmesi öngörülmektedir. Söz konusu Taslak ile 2014 yılı 2017 olarak, şartı sağlayanlar 01.01.2019 tarihinden itibaren şeklinde değiştirilmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 454)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı). Ayrıca e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara 01.01.2019 tarihinden itibaren e-İrsaliye uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. Bunun için de Başkanlık e-İrsaliye Uygulama Kılavuzu taslağını yayımlamıştır (Bkz. Kılavuz). Yine bu Taslak kapsamında yeni bir e-Belge uygulamaya dâhil edilmiş olup, bankalar tarafından kâğıt ortamında düzenlenmekte olan “Dekont” belgesinin de elektronik ortamda “e-Dekont”[‡] olarak düzenlenmesine ilişkin açıklamaları ve uygulamasına yer verilmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 10.08.2018). E-Fatura uygulamasına kayıtlı bulunan mükelleflere 01.01.2019 tarihine kadar e-Arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmesinin yanı sıra e-Arşiv Portalı yöntemi uygulaması da sunulmuştur (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 433)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 08.08.2018). 2018 yılında GİB tarafından yapılan düzenlemelerde e-Belge ve e-Defter uygulamalarının yaygınlaştırılması stratejisi çerçevesinde değişiklikler öngörülmüştür (Zorunluluk_Karsilastirma_Tablosu.pdf, 2018). Son olarak da 15.04.2019 döneminde; yürürlükte bulunan bu uygulamaların; kapsamının genişletilmesi, mevzuata yeni e-Belge olarak “e-Dekont, e-Sigorta Poliçesi, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi, e-Döviz Alım-Satım Belgesi, e-Gider Pusulası gibi” uygulamaların eklenmesi, mevzuatta sadeleştirme ve basitliği sağlamak üzere e-Defter ve e-Belge Uygulamalarına ilişkin genel tebliğlerin birleştirilmesi amacıyla bugüne değin yayınlanmış 19 adet Genel Tebliğ yerine tek bir “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı” hazırlanarak kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Bu Taslak düzenleme bağlamında; 01.01.2020'den itibaren e-SMM, e-MM uygulamalarına zorunlu geçecek mükellef grupları yeniden belirlenmiştir (Elektronik Defter ve Belge Uygulamalarına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 2019).

Çalışmada; sadece 2018 yılında sisteme dâhil edilen e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması ve e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) Uygulamaları ile Defter-Beyan Sistemi ayrıntılı bir şekilde ele alınıp inceleme konusu edilmiştir. Öncelikle yeni belge uygulamalarının ardından yeni defter sistemini irdelemek yerinde olacaktır.

1.1. Güncel Elektronik Belge Uygulamaları: Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-Serbest Meslek Makbuzu/e-SMM) ve Elektronik Müstahsil Makbuzu (e-Müstahsil Makbuzu/e-MM)

Çalışmada bu başlık altında e-Serbest Meslek Makbuzu/e-SMM ve e-Müstahsil Makbuzu/e-MM uygulamaları ele alınacaktır.

“e-Serbest Meslek Makbuzu” Tebliğde yer alan şartlara uygun olarak e-Belge biçiminde oluşturulmuş serbest meslek makbuzunu, **“e-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması”** Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen standartlara uygun olarak serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulamayı, **“e-Müstahsil Makbuzu/e-MM”** Tebliğde yer alan şartlara uygun olarak e-Belge biçiminde oluşturulmuş müstahsil makbuzunu; **“e-Müstahsil Makbuzu Uygulaması”** GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak müstahsil makbuzunun elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ve kâğıt ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan

[‡] Çalışmada, konu bütünlüğü açısından söz konusu belgenin açıklamaları kapsam dışı tutulmuştur.

uygulamayı, ifade eder (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487), 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete: Md. 2/1).

Uygulamaların teknik mimarisi ve mevzuat düzenlemeleri kapsamında; e-SMM ve e-MM'ye ilişkin Tebliğ dışında "e-Arşiv Başvuru Kılavuzu", ayrıca e-MM için "e-Müstahsil Makbuzu Belgesi Kılavuzu" da bulunmaktadır (<http://www.efatura.gov.tr>; 15.03.2018). E-SMM ve e-MM uygulamalarından nasıl yararlanılacağına ilişkin kılavuz başvuru için koşulları da içermektedir (E-Serbest Meslek Makbuzu ve E-Müstahsil Makbuzu Uygulamaları Hakkında Duyuru, 10.01.2018).

08.01.2018 tarihi itibarıyla, e-Arşiv Uygulaması kapsamına e-SMM ve e-MM uygulamaları eklenmiştir. E-SMM ve e-MM uygulamalarını kullanmak isteyen mükellefler için GİB'e ait portal ile söz konusu uygulamalardan yararlanabilme olanağı getirilmiştir. Ancak e-Arşiv uygulamalarından, e-SMM veya e-MM uygulamalarına dâhil olabilmek için e-Fatura uygulamasına kayıtlı olma zorunluluğu bulunmamaktadır (e-Arşiv Başvuru Kılavuzu, 2018: 3; 5). Mükellefler, e-SMM ve e-MM uygulamalarından; ya kendi bilgi işlem sistemlerinin GİB'e entegrasyonu yoluyla, ya e-SMM ve e-MM uygulamasına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacıyla GİB tarafından oluşturulan ve www.efatura.gov.tr internet adresinde hizmete sunulan GİB Portalı ya da GİB'ten izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla olmak üzere üç yöntemden herhangi birini seçerek yararlanabileceklerdir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487), 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete: Md. 4/2; 5/2).

E-SMM ve e-MM'ye ait kâğıt çıktının veya elektronik ortamdaki halinin muhafaza ve ibraz edilmesi, düzenlenecek e-SMM ve e-MM'lerin GİB sisteminden elektronik ortamda sorgulanması ve doğrulanmasına olanak vermek üzere, karekoda veya barkoda belge üzerinde yer verilmesi zorunludur. E-SMM ve e-MM zorunlu bir uygulama olmayıp, 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca serbest meslek makbuzu belgesini düzenlemek zorunda olan mükellefler (noterler hariç), istemeleri halinde 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya dâhil olabileceklerdir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487), 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete: Md. 4/5; 4/6; 5/5; 5/6). E-SMM uygulamasına yönelik serbest meslek erbabı olup, hukuk, muhasebe, denetim, tıp, mimar, mühendislik vb. alanlarında, vekil, danışman, müşavir, denetçi, bilirkişi, arbulucu, aracı, tabip, mimar, mühendis vb. adlar altında meslek faaliyetinde bulunanlardan 31.03.2019 tarihi itibarıyla faaliyetine devam edenler 01.07.2019 tarihine, 01.04.2019 tarihinden itibaren başlayacak olanlarda başladıkları ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar e-SMM düzenlemek zorunda kalacaklardır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 10.08.2018).

Güncel e-Belge uygulamalarından sonra yeni e-Defter sistemi incelenebilir.

1.2. Güncel Elektronik Defter Uygulamaları: Defter-Beyan Sistemi Uygulaması

Çalışmada bu başlık altında Defter-Beyan Sistemi Uygulaması ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

Elektronik ortamda tutulabilecek defterler, yevmiye defteri ve büyük defter ile birlikte Defter Beyan Sistemi kapsamında tutulan defterlerden oluşmaktadır (<http://www.edefter.gov.tr>; 15.03.2018). Saha uygulamalarında ortaya çıkan tereddüt edilen hususları yeniden açıklamak üzere güncellemeye gidilmiştir. (Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde Değişiklik

Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No:3) Taslağı). Bilindiği üzere 213 sayılı VUK ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde e-Defter uygulaması sonrası 01.01.2018 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükellefler için Defter-Beyan Sistemi kullanıma açılmıştır (Defter-Beyan_Sistemi_Duyurusu; 08.01.2018). Basit usule tabi mükellefler ile serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 01.01.2018, diğer mükellefler ise 01.01.2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 01.01.2018) tarihinden itibaren sistemi kullanmaya başlamışlardır (<http://www.edefter.gov.tr>).

“Defter-Beyan Sistemi”; serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine olanak tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin GİB veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemi, ifade eder (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486), 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete: Md. 4/ç).

Ülkemizde 01.01.2018 tarihi itibarıyla; *Kazançları Basit Usulde Tespit Edilenler, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Gerçek Kişiler, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Adi Ortaklıklar, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Adi Ortaklıkların Ortakları, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Kollektif Şirketlerin Ortakları ile Adi Komandit Şirketlerin Komandite Ortaklarının* Defter-Beyan Sistemi (DBS)'ne başvuru yapmaları ve Sistemi kullanım zorunluluğu bulunmaktadır (2018-Yılında-Sistemi-Kimler-Kullanacak; 22.01.2018). Sisteme başvuruyu ya kendileri veya aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler (sözleşme imzalanan meslek mensupları ya da meslek odaları (basit usule tabi mükelleflerle sınırlı) aracılığıyla yapabilirler (<https://www.defterbeyan.gov.tr>; 12.03.2018). 26.02.2018 tarihi sonuna kadar serbest meslek erbabı (işletme ya da bilanço esasına göre de defter tutanlar dâhil) tarafından DBS'ye yapılması gereken Ocak ayı kayıtlarına (Vergi Usul Kanunu Sirküleri/100, 23.02.2018 Tarih ve VUK-100 / 2018-4), sonra da 2018/Şubat dönemine ait olarak sisteme yapılması gereken kayıtlara da ilişkin ek süre verilmişti (Vergi Usul Kanunu Sirküleri/102, 27.03.2018 Tarih ve VUK-102 / 2018-6). Başvurular serbest meslek erbapları tarafından 31.01.2018, basit usule tabi olan mükellefler açısından ise 30.06.2018 olan tarih değişiklikle 30.09.2018 tarihine kadar uzatılmıştı. Basit usule tabi mükelleflerin 30.04.2018 ve 31.07.2018 tarihine kadar kaydedilmesi gereken alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtları yine 31.10.2018 tarihine kadar Sisteme kaydedilebilecektir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 499), 29.05.2018 Tarih ve 30435 Sayılı Resmi Gazete). Diğer zamanlarda da benzer şekilde yasal düzenlemeler yapılmıştır.

DBS üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilecektir. Hekimler tarafından protokol defterine, borsa acentaları ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından ise resmi defterlerine yapılan kayıtlardan bağımsız olarak, Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir İşletme hesap hülasası, zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap hülasası ile basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle Sistem tarafından üretilecektir. Defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe

başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları (213 sayılı Kanun'da öngörülen tasdik hükmünde) ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde, defterlere ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden dördüncü ayın sonuna kadar da kapanış onayı GİB tarafından elektronik olarak yapılır. Defterler, 213 sayılı Kanun kapsamında geçerli kanuni defter olup, bundan sonra kâğıt ortamında tutulursa hukuki geçerliliği bulunmayacaktır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486), 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete: Md. 9/1-8). Sisteme; www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yapılarak elektronik ortamda; gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtlar yapılabilir, defterler bu kayıtlardan hareketle oluşturulur ve beyannameler hazırlanıp onaylanabilir. Sistemi; bir muhasebe programına ihtiyaç duyulmaksızın internet olduğunda vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına almakta, kırtasiyeciliği azaltmakta, defter tasdikine ihtiyaç duyulmamakta, defter muhafaza maliyeti oluşmamakta, fatura ve makbuz gibi belgelerin elektronik olarak düzenlenebilmesi gibi olanaklar sayesinde yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemler ve uyum maliyetlerini azaltmakta, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesini ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasını sağlamaktadır. 2018 yılı içerisinde; uygulamaya geçildikçe yol gösterici olmak üzere GİB Defter Beyan Sistemi Kılavuzu (Bkz. Kılavuz) başta olmak üzere GİB Defter Beyan Sistemi Alt Kullanıcı Ekleme Kılavuzu, GİB Defter Beyan Sistemi Dış Sistem Kullanıcısı Tanımlama Kılavuzu ve diğer çeşitli kılavuzlar yayımlanmış, ayrıca uygulamayı kolaylaştırıcı olarak web sayfasında videolar sunulmuştur. Ayrıca DBS'de berat uygulaması ve dönemsel berat yükleme işlemi bulunmamakta, muhasebe yazılımları üzerinden Sisteme beyanname gönderilmemekte ve beyanname oluşturma, onaylama ve gönderme işlemi sadece Sistem üzerinden yapılmaktadır (<https://www.defterbeyan.gov.tr>; 12.03.2018; 09.09.2018). Otomatik aktarım da vardır.

Elektronik ortamdaki defter düzeninde yapılan son değişiklikler ele alındıktan sonra bu düzenlemelerin muhasebecilik mesleğine getirdiği yenilikler irdelenebilir.

2. MUHASEBENİN VE MUHASEBECİNİN DEĞİŞEN VE DİNAMİK BOYUTU: MALİ MÜHENDİSLİK

Çalışmada bu başlık altında dijital dönüşümün yarattığı elektronik uygulamaların sonucu mali müşavirlik mesleğinin değişen ve gelişen boyutu, “mali mühendislik” kavramı pragmatik bir bakış açısıyla ele alınabilir.

1800'lü yılların ikinci yarısından itibaren ekonomik hayatta yaşanan gelişmeler iktisadi hayatın var olmasıyla ortaya çıkan kayıt tutma mesleğinin yeni bir boyut kazanarak muhasebe mesleğine dönüşmesine neden olmuştur. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında muhasebe meslek mensupları, vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yılında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir. Muhasebe ve vergi işleri ile uğraşanlar kendilerine; mali müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar vererek çalışmışlardır. 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu ve 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur. Mali

müşavirlik mesleği 13.06.1989 tarihinde yayınlanan “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal statüsüne kavuşmuştur. Meslek örgütlenmesini tamamlayarak odalarına ve odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmıştır (<http://turmob.org.tr>; 14.03.2018). Günümüz şartlarına uyum açısından meslek yasası 2008 yılında güncellenmiş olup, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değişmiştir. Yeni Kanunla Serbest Muhasebeci (SM) kaldırılmış, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” unvanlarını taşıyan bağımsız çalışan meslek mensuplarının görev ve yetkileri ilgili kanunda açıkça belirtilmiştir.

Ülkemizde; 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 8 Yeminli Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır. Söz konusu odalara kayıtlı meslek mensubuna ilişkin betimleyici istatistikler özet olarak tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1: Türkiye’deki Meslek Mensubuna İlişkin Özet Betimleyici İstatistik Dağılım

Unvan	Serbest	Bağımlı	Erkek	Kadın	Lisans ve Üstü	Lisans Altı	35 Altı	35-55 Arası	55 Üstü	Toplam
SM	4399	4491	7325	1565	2624	6266	21	3286	5583	8890
SMMM	51436	44401	67022	28815	84307	11530	15750	63224	16863	95837
YMM	2697	2063	4383	377	4760	0	7	2134	2619	4760

Kaynak: <http://turmob.org.tr>; 14.03.2018.

Tablo 1’den de görüleceği üzere; meslek mensubu içerisinde en fazla sayıda olan SMMM’ler olup, erkek egemen, lisans ve lisansüstü eğitime sahip ve genelde 35 ila 55 yaş arası yoğunlaşan bir grup söz konusudur. Yaş, eğitim durumu vb. X ve Y kuşağı ayrımını da ortaya koymakta, ieri teknolojiyi kullanmada adapte olabilen nesil olarak yeni uygulamalara açıktır.

Türkiye’de dijital dönüşümle birlikte elektronik muhasebe uygulamalarına yetkili tek kuruluş artık yeni adıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’dir. GİB’in web sayfası aracılığıyla çalışmada ele alınan yeni dinamikler kullanıma başlamıştır. Maliye’ye bağlı mali işleri yapan meslek elemanlarının müşavirlikten mühendisliğe geçişi yaşanmaktadır. Bilindiği üzere müşavir akıldane kişidir. Buna göre, “Mali Müşavir” mali olarak akıl danışılan kişidir, denilebilir. Daha analitik düşünen muhasebe ile birlikte ileri teknolojik uygulamalarına da bir mühendis gibi yaşamında yer veren uzmanlar ortaya çıkmıştır. Son birkaç yıldır ulusal ve uluslararası alanlarda “mali mühendislik” kavramı konuşulur olmuştur. Bu bağlamda “Mali Mühendis”in amacı ve hedefi; müşavir olarak defter tutmanın, beyanname, bildirim, form vb. gibi düzenlemenin yanı sıra Meslek Kanunu’nda belirtilen muhasebe sistemlerini kurmak, işletmecilik vd. ile finansal tabloların oluşturulmasından daha öte boyut kazanmıştır.

Mesleğin önemli bir sorunu ve beklentisi olan beyan süresi, 2019 yılı başında TÜRMOB’un talebi üzerine değiştirilmiş ve çözülmüştür (TÜRMOB Mevzuat Sirküleri, 2019/84-1.). 02.05.2019 tarihinde YMM’lerin düzenlemiş oldukları “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporları”nın elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderilmesi yönünde taslak düzenleme yapılmıştır.

Artık Türkiye Muhasebe Standartları ve/veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve hatta Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nin yayımlanmasıyla birlikte üç tür raporlama yapılmaya başlanmıştır. Hatta finansal olmayan bilginin de raporlarda önemli bir yer tuttuğu “entegre raporlama” söz konusudur. Yine Kamu

Gözetimi Kurumu (KGK) bünyesinde 26.03.2019 tarihi itibarıyla; Tekdüzen Muhasebe Sistemi raporu finansal tabloların dışında Bağımsız denetime tabi şirketlerin TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarının bilgisayar ortamında işlenerek finansal analizlerde kullanılması amacıyla "Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi" başlatılmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>, 2019). Bu nedenle, gerek vergi odaklı ve gerekse de standartlara göre bilgi odaklı ayrı ayrı rapor hazırlanmaktadır. Muhasebenin defter tutma olan birincil işlevi elektronik ortamda hızla yerine getirilebildiğinden daha çok görev tanımı analiz, yorum, denetim ve raporlama olan ikincil işleve kaymıştır. Muhasebe ve muhasebeci; bunların analizini yapmak, yorumlamak, denetlemek ve raporlamak fonksiyonlarını yerine getirirken, yoğun bir şekilde bilimsel, otomasyon ve dijital çözümlerden yararlanarak şirketlerin finansal yapısını oluşturma ile geleceğine yön vermede proaktif bir rol üstlenmektedir. Kısacası müşavirlerin mesleki kariyerlerinde farklılaşma olmuştur. Bu noktada muhasebe mesleği, mali müşavirlikten mali mühendisliğe dönüşmüştür.

3. TÜRKİYE'DEKİ GÜNCEL DİJİTAL UYGULAMALARA YÖNELİK PRAGMATİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmada, öncelikle söz konusu güncel ve yeni gündeme gelen dijital uygulamalara ilişkin yazın taramasından sonra ülkemiz uygulamasının gidişatını, gösterdiği gelişim düzeyini belirlemek amacıyla sistemin tasarlayıcısı ve aynı zamanda uygulayıcısı GİB'in internet sayfası aracılığıyla yapılan web tabanlı araştırma bulgularına yer verilebilir.[§]

Türkiye'de toplam kayıtlı kullanıcı sayısı 31.01.2018 tarihi itibarıyla e-Fatura 74.149 adet; e-İrsaliye 10 adet, e-Arşiv 12.480 adet ve yeni uygulama olan e-SMM 161 adettir. 15.03.2018 tarihinde e-Fatura 74.837 adet; e-İrsaliye 22 adet, e-Arşiv 13.239 adet, e-SMM 322 adet ve e-MM 8 adet; 22.04.2018 tarihinde e-Fatura 75.374 adet, e-İrsaliye 37 adet, e-Arşiv 13.857 adet, e-SMM 420 adet ve e-MM 8 adet; 09.09.2018 tarihinde ise e-Fatura 79.909 adet; e-İrsaliye 110 adet, e-Arşiv 18.466 adet, e-SMM 808 adet ve e-MM 23 adet kullanıcı bulunmaktadır (<http://www.efatura.gov.tr>; 31.01.2018, 15.03.2018, 22.04.2018, 09.09.2018). 09.09.2018 tarihi itibarıyla özel entegrasyon izni alan kurumlar; e-Fatura'da 82 adet, e-İrsaliye'de 34 adet, e-Arşiv'de 73 adet, e-SMM'de 12 adet ve e-MM'de 14 adet olmuştur. Bu sayı yeni uygulamalar e-SMM ve e-MM için başlangıçta iki adettir. Ayrıca e-deftere kayıtlı kullanıcı; 15.03.2018 tarihinde 70.901 adet, 22.04.2018 tarihinde 71.039 adet ve 09.09.2018 tarihinde ise 71.508 adettir. Türkiye'de 22.04.2018 tarihi itibarıyla, toplam yazılımcı sayısı 173, toplam yazılım sayısı 189 iken, 09.09.2018 tarihinde bu sayı 174 ve 190'a çıkmıştır (<http://www.edeften.gov.tr>; 15.03.2018, 22.04.2018, 09.09.2018). GİB'ten uyumluluk onayı almış yazılımlardan örneğin, LUCA programı yapılan kayıtların uygun bir şekilde çevrilerek online aktarılması yönündeki çalışmaları tamamlamış, serbest meslek defteri için geçerli uygulamayı başlatmıştır (lucadan_gelismeler.pdf2018). Ardından işletme defterinde de gerekli güncelliği sağlamıştır.

GİB tarafından; 23.11.2017 tarihinde, 486 Sıra No.lu Defter Beyan Sistemine ilişkin Tebliğ Taslağı yayımlanmış ve internet sitesi web sayfası aracılığıyla kamu görüşüne açılmıştır. Taslak ile tebliğin yayım tarihi arasında geçen kısa bir süre zarfında bilgilendirme amaçlı kurulan özel bir blog sitesi uygulayıcıların konuya ilişkin görüşlerini almak adına bir anket

[§] Türkiye'de toplam kayıtlı kullanıcı sayısı, bu çalışmaya yönelik olarak hazırlanışı, sunuluşu ve güncellenmesi tarihleri itibarıyla verilmiştir.

hazırlamış, ankete 693 ziyaretçisinden cevap alınmış ve 100'ün üzerinde ziyaretçisi yorumlarını paylaşmıştır. Anket sonucunda “Bu Dönüşüme Hazır mıyız?” sorusuna katılımcıların %86'sı Hayır cevabını vermiştir (<http://e-defterbeyan.com>; 13.03.2018).

Ayrıca sistemin kullanılmaya başlanmasıyla beraber yaşanan sorunlar, karşılaşılan eksiklikler nedeniyle defter işleme ve beyanname gönderme zorlaşmıştır. Bu nedenle, uygulamanın başlangıç aşamasında İzmir SMMMO tarafından GİB'e iletilen raporda yer alan bilgi ve beklentilerden bazıları şu şekilde sıralanmıştır (<http://izsmmmo.org.tr>; 13.03.2018):

- (a) Alt kullanıcı tanımlamasının açılması, aynı anda birden fazla kullanıcının sisteme giriş yapamaması,
- (b) Damga vergisi beyanname açılmış, defter uygulaması açılmamış oluşu,
- (c) Yuvarlama hataları nedeniyle toplamların tutmayışı,
- (d) 2 No.lu KDV Beyanname gönderimi ile sistem kayıtlarının kapanışı, 1 No.lu KDV beyanname gönderim süresine kadar kayıt eklenebilir olmaması,
- (e) Paketi onayladıktan sonra sayfadan çıkılıp yeniden girişin yapılması,
- (f) Dönem başı envanter defteri, sabit kıymetler amortisman defteri açılması istemi,
- (g) xml veya excel veri aktarımların da sağlanması,
- (h) Sistemde beyannamenin açılmasını beklemeden, Tebliğde yer almayan KDV ve Diğer beyannamelerin gönderilmesinin sorun olup olmayacağı, tüm beyannameler için düzeltme beyanname verilebilmesi,
- (i) İşletme Defterini Aralık'ta tasdik ettirmiş, Şubat'ta Serbest Meslek faaliyetine başlamış mükelleflerin sisteme dâhil olmaları durumunda kayıtlar, beyan, eski defterin durumu,
- (j) Mali müşavir işlemlerinde mükellef yönetimi menüsünde aracılık sözleşmesi yapılmış, başvuru alınmış olmasına karşın mükellef ekle menüsüyle sistemde görünmeyen mükelleflerin oluşu, beyanname süresine kadar bu duruma çözüm beklenmesi,
- (k) Defter ve tüm kayıtların yazdırılabilir formatlarının olması istemi,
- (l) Sistemin bazı kayıtları mükerrer atması, çift kaydın silindiğinde diğerini de silinmesi, teknik veya yazılımdan kaynaklı hataların mevcudiyeti,
- (m) E-SMM sistem üzerinden düzenlenme olanağı ile kayıtların entegre yapılmak istemi,
- (n) Kira, ücret gider gibi Muhtasar Beyannameyi etkileyen kayıt türlerinin beyanname ile entegre olacak şekilde tasarlanması, şablon kullanımı istemi,
- (o) Ana ekranda görülen yıllık ve aylık toplamların eklenmesi.

Yukarıda bildirilenlerin çoğu bu süre zarfında çözüm bulmuştur. Çünkü Türkiye çapında GİB'e ulaştırılan geri bildirimlere çözüm odaklı yaklaşım sergilenmektedir. Söz konusu çözümlerden bazıları tablo 2'deki gibi özet şeklinde sunulabilir.

Tablo 2: Defter Beyan Sistemi Uygulamasına İlişkin Seçilen Bazı Yapılmış Değişiklikler ve Çözüm Örnekleri

<i>Eylül</i>	Gelir ve gider listele ekranında yer alan sütun başlıkları ile bilgilerin sıralanabilmesi kullanıma açılmış.	"Damga Vergisi Defteri"nde "açıklama" ve "adres" alanlarına bilgi girişi ihtiyarı hale getirilmiş.	Sabit kıymet modülünün API'leri entegratörlere açılmış.
<i>Ağustos</i>	Serbest Meslek Kazanç Defterinde "Mali Sorumluluk Sigorta" gideri revize edilmiş.	"Meslek odası" veya "meslek mensubu"nun, sigortalı çalışanı Sisteme alt kullanıcı tanımlanmış.	Basit Usulden İşletme Defterine geçenlerin e-Beyanname uygulaması otomatikleşmiş.
<i>Temmuz</i>	Basit usul mükelleflerin taşıt bakım onarım, amortisman, sigorta giderleri vd alt türlerine kayıt atması engellenmiş.	Beyanname Düzenleme Programındaki güncelleme işlemi tamamlanmış ve "Muhtasar Beyanname"nin gönderimi sağlanmış.	Serbest Meslek Kazanç Defterinde Diğer Hizmet Giderleri, Mesleki Faaliyetlerle İlgili Ödenen Diğer Giderler olarak revize edilmiş.
<i>Haziran</i>	Serbest Meslek, İşletme ve basit usulde; giderler revize edilmiş. Oturumun zaman aşımı süresi 15 dk. olacak şekilde güncellenmiş.	Gider ve Gelir listeleme ekranlarında güncelleme yapılmış. Mali müşavirlerin toplu beyanname gönderebilmeleri sağlanmış.	Muhtasar, Muh-SGK beyanname gönderim sorunu giderilmiş. Defter ekranları kullanım kolaylığı güncellenmiş.
<i>Mayıs</i>	Beyannamelerdeki elle arama işlemi otomatik hale getirilmiş. Hesap özeti raporu alınması sağlanmış	Yeni Vergi Dairesi Müdürlüğü sisteme eklenmiş. Damga vergisi defterden otomatikleşmiş.	Mükellef sayfasından beyanname gönderme işlemleri eklenmiş. Damga vergisi defterine kayıt atma özelliği eklenmiş.
<i>Nisan</i>	Sistemde geçici beyanname, Oda mükellefi Sistem Yönetimi menüsü aktifleştirilmiş.	Alt kullanıcı silme ve şifresi değiştirme özelliği eklenmiş.	Çoklu Belge Girişi'nde, belgeye ait toplam tutar sınırı 100 TL'den 300 TL'ye çıkarılmış.
<i>Mart</i> <i>Şubat</i>	Alt kullanıcı tanımlama aktifleşmiş Muhtasar, Damga Vergisi, KDV Beyannameleri Sistem üzerinden kullanıma açılmış.	DBS'ye muhasebe yazılımlarının entegrasyon başvuruları alınmaya başlanmış.	Dış Sistem Kullanıcısı Tanımlama sistemde aktif hale gelmiş. (Mart)

Kaynak: <https://www.defterbeyan.gov.tr>, 09.09.2018.

Çalışmada; uygulamaların kullanıcı bilgi ve görüşlerine yönelik bilgi edinebilmek için Sosyal Bilimlerde tercih edilen Nitel Araştırma Yöntemlerinden Nitel Bir Görüşme Yöntemi olan "Odak Grup Görüşmesi"^{**}nden yararlanılmıştır. Odak grup görüşmesi; Moderatör eşliğinde sekiz Mali Müşaviri^{††} kapsamaktadır. Görüşme, tarafımızca seçilen bir müşavirin bürosunda, Mart 2018 döneminde, not almak üzere çalışan kadın personel gözlemciyle birlikte gerçekleştirilmiştir. Kendilerine yeni uygulamalara ilişkin (e-SMM ve e-MM Uygulamaları ile e-Defter Beyan Sistemi kullanımı) olarak üç anahtar konu verilmiştir. Veri toplarken; ses kayıt cihazı, kamera, not defteri ve kalem, soru listesi, katılımcı listesi ve zaman planlaması kullanılmıştır. Odak grup görüşmesi her katılımcıya en az 10–15 dakika süre verilerek 2 saat sürdürülmüştür. Görüşme tablo 3'de sunulan soru formundan yararlanılmıştır.

^{**} Odak Grup Görüşmesi; belirli bir konu çerçevesinde, seçilmiş katılımcılar grubunun ayrıntılı bilgi ve fikirlerini belirlemek amacıyla yapılandırılmış özel bir grup görüşmesi tekniğidir. Daha önce hazırlanan görüşme çerçevesi (sorular) yardımıyla görüşmeyi yönlendiren bir moderatör ve sessizce gözlem yapan/not tutan gözlemcilerden oluşan bir ekip tarafından gerçekleştirilir Toplantının formal bölümü, tüm katılımcıların ve yönlendiricilerin bir masanın etrafında oturabilecekleri bir toplantı odasında yürütülmektedir. Bu esnada sorular sorulur ve ses/görüntü kaydıyla ve notlarla kaydedilen odak grup tartışmaları, araştırmanın verilerini oluşturmaktadır (attachment_3159_54fff68059eee_54fff67856a64_araştırma-yöntem8; 02.01.2018).

^{††} İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı; 717 Serbest Muhasebeci, 6677 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı ise 431 üye bulunmaktadır.

Tablo 3: Odak Grup Görüşmesi Soru Formu

- (1) Kendinizi kısaca tanıtabilir misiniz? (İş (kendi büronuz mu?), yaş, cinsiyet, eğitim durumu, unvan vd.)
- (2) Mali Müşavirler açısından e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulamasını nasıl algılıyorsunuz?
- (3) Mali Müşavirler açısından e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) Uygulamasını nasıl algılıyorsunuz?
- (4) Mali Müşavirler açısından e-Defter Beyan Sistemi kullanımını nasıl algılıyorsunuz?
- (5) Söz konusu güncel uygulamaları fırsat mı yoksa tehdit mi olarak değerlendiriyorsunuz? Cari dönemde uygulamaya geçilmesinde karşı karşıya kalabileceğiniz temel güçlükler veya fırsatlar nelerdir?
- (6) Dijital dönüşüm Mali Müşavirlik mesleğini nasıl etkilemiştir?
- (7) Artık mesleği “Mali Mühendislik” olarak mı değerlendiriyorsunuz?

Görüşmeye katılanlar A, B, C, D, E, F, G ve H harfleri ile adlandırılmış ve tarafımızca seçilmiş görüşleri aşağıdaki gibi ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Birinci soruya verilen cevap örneği;

B; “B- Kendi İşyerim Mali Müşavirlik bürosu, 35, Erkek, Lisans, SMMM”

Görüşmenin yapıldığı sekiz mali müşavir (ikisi YMM, altısı SMMM) demografik açıdan değerlendirilecek olursa; sadece biri kadın olup, yaş aralığı 30-45 arasındadır. Biri lisansüstü, diğerleri lisans eğitimine sahiptir. Görüşme için odak grup tamamen SMMM’lerden oluşabilirdi. Ancak müşavirlik mesleğinin değişen boyutunun değerlendirilmesi açısından gruba YMM’lerin dâhil edilmesi tercih edilmiştir.

İkinci soruya verilen cevap örneği;

C; “Dijitalleşen dünyada kâğıt, noter, matbaa vb. masraflardan tasarruf sağlanması ve on-line olarak makbuzların kesilmesi olumlu bir gelişmedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu açısından serbest meslek makbuzlarının kesilmesi zaman olarak (tahsilat/hizmetin gerçekleşmesi) farklılık göstermektedir.”

C’nin ifadesinde görüleceği üzere, SMM’nin tahakkuk ve tahsilinin farklı zaman dilimlerinde olması uygulamada karşılaşılan en büyük sorunlardandır. Ayrıca diğer görüşler arasında, e-SMM düzenlemeye başlanırsa bir daha geri dönülemeyeceği, hep elektronik ortamda oluşacağından bir süre erteledikleri ifadeleri yer almaktadır.

Üçüncü soruya verilen cevap örneği;

G; “E-Fatura sisteminin bile daha oturmadığı bir süreçte dijitalleşmenin en son uğradığı zirai kazanç elde eden çiftçi mükellefe e-Müstahsil Makbuzu’nun uygulanmasının ciddi anlamda zorluk yaşatacağı düşüncesindeyim.”

Grup olarak genelde e-MM için hazır olmadıklarını, bu belge için mükellefleri olmadığı gibi olsa da ne kadar geç elektronik ortama geçerse o kadar iyi olacağını belirtmişlerdir. Aslında araştırmanın yapıldığı dönem itibarıyla, ülkemizde henüz sekiz adet e-MM kullanıcısının olduğu tespit edilmiştir. Görüşler, bu durumu bütünlemektedir.

Dördüncü soruya verilen cevap örneği;

A; “Mesleki anlamda artan iş yükünü daha da artıran bir uygulamadır. Sistemin uygulama sürecinde karşımıza çıkan sorunlar nedeniyle, zaman kaybı ve fazla mesai dolu çalışmalara neden olacak gibi görünüyor.”

E; “Sistem kullanılmaya başlandıktan sonra kolaylıklar getirmenin yanı sıra aceleyle getirilmiştir. Sadece mükelleflere değil, aynı zamanda biz meslek mensupları ve hatta ilgili odalara da hazırlanmak için yeterli bir süre verilmemiştir. Bence uygulamaya geçilmesi için daha uzun bir süreye gereksinim vardı. Bu bizlere sunulmadı. Bu da bizi biraz zor durumda bırakabilecek gibi görünüyor.”

Görüşmede, belgelerden daha çok Defter Beyan Sistemi kullanılması ön plana çıkmıştır. Gruptan, genelde İzmir SMMMO tarafından GİB’e iletilen sorun ve beklentilerle örtüşük cevaplar alınmıştır. GİB Portalı açılınca sistemde benzer sorun yaşayanlar olmuş, kullanım zorluğu ile Tebliğ arasında uyum sorunlarının kamuoyunu ve sosyal medyayı meşgul ettiği bildirilmiştir. Uygulamaya geçilmesinin ardından şu an bir fırsat olmaktan öte mükelleflerin sicil bilgi kayıtlarındaki eksiklikler, hatalar ve güncellemeler nedeniyle sisteme başvuru sırasında sorunlar ile birtakım aksaklıklar yaşandığı belirtilmiştir. Ancak GİB’in veri tabanını güncelledikçe sorunların yavaş yavaş çözülmeye başladığı ifade edilmiştir. Ayrıca, yeni tesis edilen mükellefiyetler için sistemde başvuru sırasında sorunlar ortaya çıktığı, yazılımdan kaynaklanan eksikliklerin bir an önce giderilmesi gerektiği yönünde adımların atılması yönünde talepleri olduklarını beyan etmişlerdir.

Beşinci soruya verilen cevap örneği;

D; “Dijitalleşme çağı yakalamak ve dünyaya uyum sağlamak adına olumlu bir gelişmedir. Vergi sistemimiz, ticari hayatın akışı, kayıt dışı ekonomi, sahte fatura kullanımı, kurumsallaşmamış firma yapısı, nitelikli iş gücü eksikliği ve muhasebe sistemine verilen önemin yetersizliği gibi sorunlar dijitalleşme de mücadele edilmesi yönünde avantaj sağlayacağını düşünmekteyim. Ülkemizde nitelikli iş gücü eksikliği ve kronikleşmiş mükellefin muhasebe algısı nedeniyle mali müşavirlerin yeni sisteme uyum sürecinde idare ile mükellef arasında kalması en önemli sorunların başında gelmektedir. İş yükünün ve maliyetlerin artması ile verilen hizmetin karşılığının alınamaması ayrıca bir sorundur.”

Genelde elektronik belge (e-SMM ve e-MM) ve defter (Defter Beyan Sistemi) uygulamalarına geçişi, tüm grup bireyleri e-dönüşümün ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirmişlerdir. Sonuç olarak, ülkemiz için olumlu bir gelişme ve değişim şeklinde algılamaktadırlar. Ancak görüşmenin yapıldığı Mart 2018 dönemi itibariyle; Defter Beyan Sistemi Tebliği Taslağının hemen yayımlanmış olmasından dolayı kamuoyunda olduğu gibi tepkilerini ortaya koymuşlardır. Sistemde yaşanan mağduriyetler nedeniyle de şu an bu tür uygulamaları fırsat olmaktan öte sorunlarla savaştıkları için tam anlamıyla değerlendiremeyeceklerini bildirmişlerdir.

Altıncı soruya verilen cevap örneği;

F; “İçinde bulunduğumuz süreçte zorluklarla karşılaşılsa da uyum sürecinde mesleki anlamda kazanımları olacak gibi görünmektedir. Ancak tam dijitalleşme sistemine geçtiğimizde muhasebecilik mesleği yok olmaya ya da en az ihtiyaç duyulacak mesleklerden biri olacaktır.”

Gruptan F’nin ifadesinin dışında grup bireyelerinin büyük çoğunluğu ileride meslek mensubunun yerini robotların alacağını dile getirmişlerdir.

Yedinci soruya verilen cevap örneği;

G; “Mühendis, insanların her türlü ihtiyacını karşılamaya dayalı yol, köprü, bina gibi bayındırlık; tarım, beslenme gibi gıda; fizik, kimya, biyoloji, elektrik, elektronik gibi fen; uçak, otomobil, motor, iş makineleri gibi teknik ve sosyal alanlarda uzmanlaşmış, belli bir eğitim görmüş kimse anlamında gelmektedir. Bu anlamıyla dijitalleşme ile mali müşavirlik ve muhasebe bilimi artık yönünü bir “mali mühendislik” kavramına kaydırmaktadır. Artık kalıplaşan evrak ve beyan düzeninden yol ayrımına gelinmiştir. Globalleşen dünya düzeninde uluslararası işletmelerin ihtiyaçlarına uygun dijital ortamlarda mali yapı tasarımları ve muhasebe sistemlerinin kurulması yönünde bir gelişmeye yön verilmiştir.”

D; “Yeni nesil müşavirlik desenize şuna.”

Grubun çoğunluğu mali müşavirlikten mali mühendisliğe geçişi, dijital dönüşümün bir parçası olarak algılamışlardır. Hatta son iki soruyu birbiri ile entegre değerlendirmişlerdir. Bu bağlamda, kendilerini yenileyip, akıllı teknolojileri kullanımda önde olmak istediklerini de özellikle vurgulamışlardır.

Uygulamaların daha çok yeni olması ve araştırmanın cari yılın başlarında yapılmış olması nedeniyle yukarıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır. Uygulamaların benimsenip kullanımının artışıyla sorunlardan daha çok yararları üzerine odaklanılacağı aşikardır.

SONUÇ

Türkiye’de e-Devlet uygulamaları doğrultusunda yeni adıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı GİB elektronik ortamda yetkili tek kuruluş olarak; e-fatura kapsamında e-arşiv fatura, e-irsaliye uygulamalarından sonra sisteme e-SMM ve e-MM’yi dâhil etmiştir. Bu bağlamda; Aralık 2017’de yürürlüğe giren 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2018 tarihi itibarıyla dileyen serbest meslek erbapları uygulamaya dâhil olarak mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için kâğıt ortamda düzenlemiş oldukları Serbest Meslek Makbuzunu e-Belge olarak elektronik ortamda e-SMM şeklinde kullanabileceklerdir. Benzer şekilde dileyen serbest meslek erbapları ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alımında fatura yerine geçen ticari vesika olarak kâğıt ortamda Müstahsil Makbuzu düzenleyen mükellefler, e-Belge olarak elektronik ortamda e-MM uygulamasına dâhil olmaya başlamışlardır. Yine e-Defter kapsamında elektronik ortamda tutulacak yevmiye defteri ve defter-i kebirin dışında; Aralık 2017’de yayımlanan 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde yer alan düzenlemeler uyarınca, 01.01.2018 tarihi itibarıyla belirlenen mükellefler için Defter-Beyan Sistemi kullanım zorunluluğu başlamıştır. Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin Sistemi kullanmaları zorunludur. Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 01.01.2018, diğer mükellefler ise 01.01.2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 01.01.2018) tarihinden itibaren Sistemi kullanmaya başlayacaklardır. Serbest meslek kazanç defteri yanında bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de, 01.01.2018 tarihinden itibaren serbest meslek faaliyetine ilişkin kayıtlarını ve kazanç defterini Sistem üzerinden tutacaktır. İşte bu çalışmada, 2018 yılı ve sonrası için uygulama alanı bulan yeni e-Belge ve Defter Beyan Sistemi düzeni incelenmiştir. Uygulayıcıların görüşleri alındığında; henüz belge sistemine geçişlerin yeterince olmadığı, ancak defter beyan sistemine hızla geçildiği, uygulamalara geçişin sağlanmasından sonra birtakım sorunlar yaşandığı, sistemden kaynaklanan eksiklikler ve hataların bir an önce giderilmesi beklentisi içerisinde oldukları ifade edilmiştir. Bakanlığın bu yönde çalışmaları

sürmüş ve beklentileri karşılayacak gerekli önlemler gün geçtikçe alınmaya başlanmıştır. Mesleğin mali müşavirlikten mali mühendisliğe dönüşmesi de ayrı bir ayrındalık yaratan konu olmuştur. Araştırmanın katılımcıları tarafından yeni bir kavram olarak algılandığı görülmüştür. Yeni nesil mali müşavirlik mesleği ortaya çıkmıştır. Her uygulamada olduğu gibi sistemin güçlü ve zayıf yönleri uygulanmasıyla birlikte daha da belirginleşeceği açıktır. Sonuç olarak, 2018 yılında gündeme alınan bu tür uygulamaların bu çalışmada, gündeme geldiği bir iki aylık süreç içerisindeki gelişiminin takip edilip incelenmesi ve akademik alana taşınmasıyla konulara farkındalık yaratılmıştır. 2019 ve 2020 yılı gelişmeleri ile birlikte daha kapsamlı araştırmalarla söz konusu uygulamalarda gelinen nokta ele alınıp ayrıntılı bir şekilde değerlendirmesinde yarar bulunmaktadır.

Kaynaklar:

- 01.01.2018 Tarihi İtibariyle E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Zorunlu Olarak Dâhil Olması Gereken Mükellefler Hakkında Duyuru; (20.12.2017).
- 2018-Yilinda-Sistemi-Kimler-Kullanacak; 22.01.2018.
- attachment_3159_54fff68059eee_54fff67856a64_araştırma-yöntem8; (02.01.2018).
- Defter Beyan Sistemi ile ilgili Yaşanan Sorunlar Hk., <http://izsmmmo.org.tr/Haberler>; 21.02.2018 Tarih ve 2018/2142 sayılı Yazı, (13.03.2018).
- Defter-Beyan_Sistemi_Duyurusu; 08.01.2018.
- e-Arşiv Başvuru Kılavuzu, Versiyon: 1.4, 08.01.2018.
- e-İrsaliye Uygulama Kılavuzu Taslağı, Versiyon 1.0, Ankara, 03.08.2018.
- Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No:3) Taslağı Elektronik Defter ve Belge Uygulamalarına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 15.04.2019.
- Endüstri 4.0 Dönüşümü, Smart Industry Ekonomist ve "Defter Beyan Sistemine Jet Hızıyla Geçiliyor", Ekonomist, 24-30.12.2017, Yıl: 27, Sayı: 2017/52.
- E-Serbest Meslek Makbuzu ve E-Müstahsil Makbuzu Uygulamaları Hakkında Duyuru, 10.01.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Defter Beyan Sistemi Kılavuzu, 2018-dbs-kilavuz, 2018.
- <http://e-defterbeyan.com>; (13.03.2018).
- <http://turmobil.org.tr>, (14.03.2018).
- <http://www.edefter.gov.tr>; (15.03.2018, 22.04.2018, 09.09.2018).
- <http://www.efatura.gov.tr>; (31.01.2018, 15.03.2018, 22.04.2018, 09.09.2018).
- <https://www.defterbeyan.gov.tr>; (12.03.2018; 09.09.2018).
- <http://www.kgk.gov.tr>, (31.03.2019).
- lucadan_gelismeler.pdf2018.
- TÜRMOB Mevzuat Sirküleri, 29.03.2019/84-1.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 433)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 08.08.2018.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 454)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486), 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 499), 29.05.2018 Tarih ve 30435 Sayılı Resmi Gazete.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487), 17.12.2017 Tarih ve 30273 Sayılı Resmi Gazete.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 487)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Güncellenmiş Tebliğ Taslağı, 10.08.2018.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/100, 23.02.2018 Tarih ve VUK-100 / 2018-4 Sayı.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/102, 27.03.2018 Tarih ve VUK-102 / 2018-6 Sayı.
- Zorunluluk_Karsilastirma_Tablosu.pdf, 2018.