

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖNERİLERİ

Süleyman YÜKÇÜ^(*)
Seçkin GÖNEN^(**)

Özet: Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak, toplumun her kesiminde bilgisayarın hayatımızın vazgeçilmez bir parçası olması elektronik ticaret kavramının önemi arttırarak, adeta günümüz işletmeciliğinin yükselen bir yıldızı haline getirmiştir. Elektronik ticaret, ürünlerin bilgisayar ağları aracılığı ile üretiminin, tanıtımının, satışının, ödemesinin ve dağıtımının yapıldığı bir iş etkinliği olup; yazılı metin, ses ve video görüntülerinin sayısal forma dönüştürülerek işlenmesini ve iletimini içermektedir. Ticari faaliyetleri destekleyici nitelikteki eğitim, reklam, tanıtım, kamuoyunu bilgilendirme gibi amaçların gerçekleştirilmesi için elektronik ortamda yapılan işlemler de elektronik ticaretin kapsamında bulunmaktadır. Hızla yükselen elektronik ticaret teknolojisi klasik yöntemlerle satış veya alış yapan kişi ve kuruluşların dikkatini bu teknolojiye çekmiştir. Ancak bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler karşısında, özellikle vergi ve muhasebe alanında mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu noktadan hareketle yapılan çalışmada elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan sorunlar irdelenerek, uygulama önerilerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Muhasebeleştirme

Abstract: Today, along with developments in information and communication technologies, computers have become one of the most essential parts of our lives literally at every section in our society. This has really increased the importance of the term, electronic commerce, and made it a rising star of contemporary business. Electronic commerce is a business activity in which products are being made, advertised, purchased and delivered through computer networks. It includes the transmission and the process of digitized written scripts, audios and videos. The electronic processes supporting commercial activities such as education, advertising, and publicizing also fall within the scope of electronic commerce. Emerging at such a rapid pace, e-commerce technology has attracted the attention of a great number of people or companies that purchase or sell things with conventional methods. None the less, the present legal arrangements, particularly in taxation and accounting areas, are quite inadequate to meet those rapid advancements in information and communication technologies. In this study, the issues encountered in accounting for e-commerce transactions will be discussed and application suggestions will be put forward.

Key Words: Electronic Commerce, Accounting

I. Giriş

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen hızlı gelişmeler ve piyasalardaki küreselleşme süreci ve liberalizasyonun hızlanması; rekabet üstünlüğü sağlamak hedefinde olan firmaları girişken olmak zorunda

^(*) Prof. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

^(**) Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

bırakmıştır. Söz konusu bu gelişmeler, yeni rekabet stratejilerinin gelişmesine ve örgüt yapılarının değişmesine neden olmuştur. Günümüzde uluslararası rekabette üstünlük sağlayan firmalar, iletişim ve bilgi teknolojilerini yoğun olarak kullanan kesimler olarak adlandırılmaya başlamıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin ürünü olan internetin ticari amaçlarla kullanılmaya başlanması, yeni bir ticaret platformunun oluşmasını sağlamıştır. Söz konusu bu platforma uygun ticaret tarzı olan elektronik ticaret (e-ticaret) ise ilgili kişi ve kurumlar tarafından çabuk benimsenmiş ve hızla gelişmiştir.

Son yıllarda özellikle internetin yaygınlaşması sonucunda ağlar üzerinden yapılan elektronik ticaret işlemleri ivme kazanmış ve günlük yaşamımızın vazgeçilmez bir unsuru olma yolunda önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Ancak her değişim ve gelişim beraberinde birtakım sorunları da getirmektedir. Özellikle e-ticaretin nasıl muhasebeleştirileceği konusu hem ulusal hem de uluslar arası düzeyde yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Konuyla ilgili değişik görüşler ileri sürülmesi ile birlikte e-ticaretin gelişimini olumsuz yönde etkileyen muhasebeye yönelik sorunların ortadan kaldırılması, beklenen faydaların sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada günümüz işletmeciliğinin adeta yükselen bir yıldızı haline gelen elektronik ticaret kavramının öncelikle tanımı, kapsamı, türleri, avantajları, gündemde olan sorunları hakkında bilgi verilmiş ve ardından e-ticaret kavramının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

II. Elektronik Ticaret Kavramının Tanımı, Kapsamı ve Türleri

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler, ticari faaliyetler için gerekli olan bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılarak işlemlerin bu elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir. Geleneksel ticaret kavramına karşı önemli bir alternatif olan elektronik ticaret kavramı farklı ortamlarda değişik noktalara vurgu yapılarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlardan bazıları şunlardır:

Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının doğrudan fiziksel bağlantı kurmaya ya da fiziksel bir değiş tokuş işlemine gerek kalmadan telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır (Greenstein ve Vasarhelyi, 2002:2).

Elektronik ticaret, bilgisayar ağları aracılığı ile ürünlerin üretilmesi, tanıtımının, satışının ve dağıtımının yapılması gibi tarafların elektronik ortamda iletişim kurdukları her türlü ticari iş etkinliğidir (Reyport ve Jaworski, 2004:3).

Elektronik ticaret özellikle internetin günlük yaşantımıza girmesi ile adeta yeni keşfedilen bir yöntem olarak sunulmaya başlanmıştır. Oysa, bilgisayarın ve internet erişiminin gerek sayıca, gerekse teknolojik olarak gelişmediği dönemlerde de, telefon, faks, teleks, televizyon, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri (EFT), elektronik veri değişimi gibi teknolojik temelli araçlar kullanılarak da e-ticaret yapılmıştır. Halen kullanılan bu iletişim

araçlar geleneksel araçlar olup, alışverişin gerçekleşmesi için birbirlerine destek sağlamaları gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda e-ticaret işlemlerinde yer alan geleneksel ve yeni araçlar gösterilmektedir.

Tablo1: *Elektronik Ticaret Araçları*

Geleneksel Araçlar	Yeni Araçlar
Televizyon	www (World Wide Web)
Radyo	Dosya Taşıma Protokolü (FTP-File Transfer Protocol)
Telefon	Elektronik Posta
Faks	Sözlü Mesaj (Voice Mail)
Elektronik Ödeme ve Para Sistemleri <ul style="list-style-type: none"> • Bankamatik makineleri (ATM) • Kredi Kartları • POS makineleri 	Konferans Sistemleri <ul style="list-style-type: none"> • Telekonferans • Data Konferans • Video Konferans
İntranet: Kapalı Bilgisayar Ağları <ul style="list-style-type: none"> • Elektronik Fon Transferi (EFT) • Elektronik Veri Değişimi (EDI) 	Mobil İletişim İçin Küresel Sistem Teknolojisi (GSM) <ul style="list-style-type: none"> • Kısa Mesaj Servisi (SMS) • Telsiz Uygulama Programı (WAP-Wireless Application Protocol)

Kaynak: İsmail Güneş, "Elektronik Ticaret ve KOBİ'ler İçin Yeni Fırsatlar", <http://www.bilgiyonetimi.org> (Erişim Tarihi:01/11/2008)

Ulusal ve uluslararası platformda yürütülen elektronik ticaret çalışmaları; işletmelerin pazar payının artırılması, maliyetlerin düşürülmesi, tedarik zincirinin iyileştirilmesi, müşteri hizmetlerinin geliştirilmesi ve benzeri birçok gereğe dayandırılarak başlatılmıştır. Ancak, bir işlemin elektronik ticaret kapsamına girebilmesi için aşağıda belirtilen özellikleri taşıması gerekmektedir (Akbulut,2007:7):

- E-ticaret, elektronik ortamda gerçekleşmelidir.
- İki veya daha fazla taraf arasında mal/hizmet alım satımı olmalıdır.
- Metin, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanmalıdır.
- Bir değer yaratmayı amaçlamalıdır.
- Ticari nitelikte bir işlem olmalı veya ticari işlemi desteklemelidir.

Genel olarak, internet üzerinde satın alma hareketi olarak tanımlanan elektronik ticaret kavramı katılımcılara göre dört gruba ayrılmaktadır:

- İşletmeler Arasında E-Ticaret (Business to Business: B-B): İşletmeden işletmeye mal ya da hizmet sunumunu ifade eden "Business to Business" yöntemi, tüketiciye yönelik olmadığı için bu uygulamalara imza atan şirketler, kamuoyu tarafından fazla tanınmamaktadır. Ancak, internet üzerinden yapılan işlerin çoğunluğunu şirketler arası işlemler

oluşturmaktadır. Bu işlemler arasında; Elektronik Veri Değişim (EDI), Ürün Veri Değişimi, danışmanlık veritabanları, talep üzerine bilgi verme vb. bulunmaktadır. Elektronik ortamın getirdiği avantajlardan yararlanan B2B ekonomisinde hız, küresel erişim, bilgi yönetimi, beşeri sermaye ve müşteri odaklı pazarlama anlayışı ön plana geçmektedir (Alptürk,2005:33).

- İşletme ile Tüketici Arasında E-Ticaret (Business to Consumer: B-C): Bu ticaret türü, işletmelerin potansiyel pazarını genişletme ve alışveriş merkezine yakın olmayan tüketicilere rahatlık sağlama gibi özelliklere sahip olup, önemli girişimcilik fırsatları sunmaktadır (İşler, 2008:283).
- İşletme ile Devlet Arasında E-Ticaret: Vergiler, sosyal güvenlik, istatistik ve izinlerin elektronik yoldan izlenmesi ve düzenlenmesi, kamu ihalelerinin elektronik ortamda duyurulması işletme ile devlet arasındaki e-ticarete örnek verilebilmektedir (Ersoy,1999:40).
- Bireyler ile Devlet Arasında E-Ticaret: ABD'de "On- Line Government" kavramı yasalara girmiş durumdadır. Gelecekte gerçekleşmesi muhtemel bu türde, vatandaşların devletle olan ilişkilerinin elektronik ortamda sürdürülmesi mümkün hale gelecektir. Örneğin, sosyal güvenlik ödemeleri ve kişilerin hesapladığı vergi türleri bu yoldan halledilebilir. Elektronik ortamda bilgi paylaşımının bireyler ile devlet arasında olmasına verilebilecek diğer bir örnek ise ÖSYM'nin Açıköğretim Fakültesi, Tıpta Uzmanlık Eğitimi Giriş Sınavı (TUS), Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavı (KPDS), Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavı (ÜDS) gibi sınav sonuçlarını internetten duyurmasıdır (Özbay ve Devrim,2000:41).

III. Elektronik Ticarete Karşılaşılan Sorunlar

Elektronik ticaret yeni bir uygulama olması nedeniyle bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Elektronik ticaret işlemlerinde henüz tam güvenli (%100) bir alt yapı oluşturulmaması, internet kullanımının artmasıyla bilgisayar korsanlarının durumu kötüye kullanması söz konusu sorunlara örnek gösterilebilir (McCrohan,2003:142). Aynı zamanda, bu sorunlar ulusal ve uluslararası arenada benzerlik göstermesine rağmen, çözümler konusunda ortak bir görüş sağlanamamıştır. Çalışmamızda elektronik ticaretin önünde duran en önemli sorunlar olarak gizlilik, güvenli, vergilendirme ve muhasebeye yönelik sorunlar değerlendirilmektedir.

A. Gizlilik Sorunu

Özel yaşamın gizliliği sorunları, dünyanın birçok ülkesinde giderek artmakta ve bazı ülkeler, vatandaşlarının özel yaşamlarını korumaya yönelik olarak, yasalar hazırlamakta, endüstri düzeyinde kendi kendini denetleyecek uygulamaları yapmakta ya da bu yolda idari çözümler oluşturmaktadır. Gizlilik

ilkeleri, kişisel bilginin elde edilmesinde, söz konusu bilginin açıklanmasında ve online olarak kullanılmasında uyulması gereken üç değeri tanımlamaktadır. Bilgi ile ilgili bu değerler; gizlilik, doğruluk ve kaliteden oluşmaktadır. Böylece, kişisel bilgiye ulaşılması ve kullanılmasıyla ilgili olarak, bireylerin makul gizlilik beklentilerinin karşılanması gerekmektedir. Kişisel bilginin gereksiz yere değiştirilmemesi ya da yok edilmemesi sağlanmalıdır. Aynı zamanda, bilgi; doğru ve eksiksiz temin edilmeli ve kullanılmalıdır (Clinton ve Gore,2000:24-26).

B. Güvenlik Sorunu

İnternetin herkesin kullanımına açık olması, tüm dünyayı saran hacker korkusu, yasal düzenlemelerin yokluğu ve özellikle ülkemizde finansal kuruluşlarla edinilen deneyim gerek teknik açıdan gerekse de psikolojik olarak kullanıcıları rahatsız etmekte, potansiyel e-ticaret müşterilerinde güvensizlik yaratmakta ve korkutmaktadır. Bunun içindir ki; elektronik ticaretin çözülmesi gereken en önemli sorunlardan biri güvenlik konusudur (Olca,2006:110). Bilgi hırsızlığı, sistemlerin çökertilmesi, zarar verilmesi gibi kötü amaçlı faaliyetlerin bulunduğu tarafta çok büyük gelişmeler meydana gelirken, güvenlik konusunda ulaşılan nokta henüz arzulanan düzeye gelememiştir.

Kredi kartlarının güvenli kullanımı, e-ticaret kullanıcılarının bir numaralı endişe kaynağı olmaya devam etmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar yetersiz kalmakta ve atılması gereken birçok adım bulunmaktadır. Güvenlik konusunda özellikle firmaların dikkate alması gereken noktaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Tam anlamıyla tanımlanmış bir güvenlik politikası
- Güvenli bir sistem yapısı
- Dışarıdan gelecek ve de yeni üreyen virüslere karşı güvenlik duvarları.

Yukarıda açıklanan önlemleri firmaların dikkate alması durumunda kanımızca e- ticaretten daha fazla avantaj elde etmeleri olasıdır.

C. Vergilendirmeye Yönelik Sorunlar

Elektronik ticaretin; dünya ile entegrasyonu kolaylaştırması, rekabet üstünlüğü sağlaması, uluslararası ticaretten daha çok pay alma, üretici ve tüketicilere çok çeşitli ve ucuz alışveriş olanaklarını sağlayabilmesi gibi bir takım yararları bulunmakla birlikte vergilendirme gibi önemli bir sorunu da beraberinde getirmektedir. Özellikle vergisel sorunlara her ülke kendi yasal çerçevesinden bakmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler bir taraftan vergi idaresine teknolojik imkanlardan yararlanarak performansını artırma imkanı sunmakta, bir taraftan da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı imkanlarını arttırmaktadır. Bu durumda, vergi idaresinin, teknolojik imkanlardan en fazla yararlanması ve ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçaklarını da en aza indirmesi gerekmektedir.

Ülkemizde vergi idareleri bugünkü donanımlarıyla ve geleneksel denetim teknikleriyle, sayısallaştırılmış ürünlerin satışlarına ilişkin kontrolleri uygulayacak kapasiteye sahip değillerdir. Özellikle elektronik ticaretten kazanç sağlandığı zaman, bu kazancın nereden elde edildiği ve vergi mükellefinin sanal ortamda kimliği ve ikametgâhına ilişkin bilgilerin doğruluğunu belirlemek oldukça zordur.

Elektronik ticaret ile birlikte hem vergi politikası hem de vergi hukuku alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Üstelik e-ticaret küresel bir olgu olduğu için ulusal düzeyde bulunacak çözümler diğer ülkelere benimsenmediği sürece sorunu çözmekte yetersiz kalmaya mahkumdur. Öyle ki; elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması düşüncesi genel kabul görmüş durumdadır. Böylece, BM ve OECD gibi kuruluşlarda gerekli çalışmalar başlatılmış durumdadır (Korkmaz,2004:34).

Türk vergi sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemleri gibi mükelleflerin bilindiği ve işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen birtakım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bir takım sorunlar (dijital ürün satışı ve sanal şirketler gibi) gündeme gelmektedir (Coşkun,2005:155). Söz konusu vergisel sorunların minimize edilmesi için getirilen önerileri aşağıdaki bir sıra dahilinde belirtmekte yarar bulunmaktadır.

- Uluslararası ortamda tüm dünya ülkelerinin katılımı ile ortak çözümler üretilmeye çalışılmalı ve gerekirse ulusal düzenlemeler uluslararası düzenlemelere göre ayarlanmalıdır.
- Basit bir vergi toplama ve ödeme mekanizmasının oluşturulmalı, çifte vergilemeden kaçınılmalı, vergileme kolay uygulanabilmeli ve tedarikçilere internet pazarına girmelerini engelleyecek kadar maliyet getirmemelidir.
- Aynı ürün ister internet üzerinden, ister katalog üzerinden, ister bir mağazadan alınsın tüketicilerin ve firmaların kararlarını etkilemeyecek şekilde eşit olarak vergilendirilmelidir.
- Gerek teknolojik ve gerekse ticari alanlarda oluşan gelişmelere hızla uyum sağlayabilecek esnek yapıda vergi kurum ve kuralları oluşturulmalıdır.
- Yapılacak tüm düzenlemelerin en kısa sürede Anayasa'ya uygun olarak hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki önerilere paralel olarak; elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda devletlerin yalnız başlarına vergisel bir çözüm üretmeleri mümkün görünmemektedir. Bunun içindir ki; vergi kanunları ile uluslar arası vergi anlaşmalarına e-ticaret için yeni hükümlerin konulması ve

vergilendirme ilkelerine büyük önem verilmesi gerekmektedir. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda dünya çapında hazırlanmış bir vergi sistemi oluşturulmasa da, özellikle ülkemiz açısından bir an önce ciddi çalışmaların başlatılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığına çok büyük görevler düşmektedir. Söz konusu görevler arasında e-ticaretteki gelişmeleri sistematik bir şekilde izleyecek internet standartlarının ve protokollerin geliştirilmesine kendi ilgilileri açısından katkıda bulunmak ve internet üzerinden ticaret yapan yükümlülerin işlerini kolaylaştıracak önlemler almak sayılabilir.

D. Muhasebeye Yönelik Sorunlar

Günümüzdeki teknolojik gelişmelerin hızına ayak uydurabilmek, tüm meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe mesleği için de büyük önem taşımaktadır. Muhasebe elemanları kaydedici olma özelliğinin yanı sıra, uyarıcı, önleyici, yönlendirici veya yol gösterici olma işlevlerini de üstlenmiş durumundadırlar. Ancak, günümüz modern muhasebe yazılımları muhasebe elemanının klasik işlevini adeta devralmaya başlamıştır.

Elektronik ticaretin işletmelerde kullanılması ile birlikte işletmelerin muhasebe bölümünde çalışan personelinin sorumluluklarının artması gündeme gelmektedir. Söz konusu sorumluluklar arasında; bilişim teknolojilerindeki değişiklikleri çok iyi izlemek ve yeni muhasebe paket programlarının nasıl kullanıldığına ilişkin bilgi sahibi olunmasını belirtmek mümkündür (Wood ve Sangster,2002:669).

Elektronik ticaretin işletme süreçleri ve işlemlerinde meydana getirdiği değişikliklerden muhasebe sistemleri doğrudan etkilenmiştir. Örneğin, elektronik faturalama (kurumlar arasında elektronik ortamda faturanın transferini öngören sistem), elektronik arşivleme (verilerin elektronik ortama girilmesi, endekslenmesi, saklanması ve elektronik ortamda belgelerin görüntülenmesini içeren bir sistem) gibi kavramlar gündeme gelmiştir. Ayrıca, elektronik ticaret işlemlerinde mal ve hizmetlerin teslim ve ödeme şekilleri muhasebe faaliyetlerini etkilemektedir. E-ticarette sayısal mal ve hizmetler elektronik ortamda teslim edilirken, diğer mal ve hizmetlerin teslimi geleneksel yöntemlerle yapılmaktadır. Geleneksel teslimin söz konusu olduğu mal ve hizmetler için defter ve belge düzeni geleneksel yollarla yürütülürken, teslimi elektronik ortamda yapılan mal ve hizmetlerin e-ticaretinde kağıda dayalı bir düzen gerçekçi değildir. Bu işlemlerin elektronik ortamda sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, özellikle geriye yönelik değiştirme yapılmamasını sağlamak üzere kullanılan ticari yazılımların belli standartlara sahip olması gerekmektedir (Parlakkaya,2005:174).

Elektronik ticaret ile birlikte muhasebe sisteminin özünde bir değişiklik olmamakla birlikte şekil değişikliği kaçınılmazdır. Tutulması zorunlu defterler ve çıkarılan tabloların elektronik ortamlarda otomatik yapıldığı düşünüldüğünde, işlerde hızlanma, doğruluk oranının yüksekliği, kağıt ve

kırtasiye tasarrufu gibi değişikliklerin olması mümkündür (Uçar ve Atasever, 2000:114).

Elektronik ticaretin işletmelerde kullanımını yeni fırsat ve kazançlar getirirken aynı zamanda işletmelere yeni maliyetler de getirmiştir. E-ticarete ilişkin maliyetler ilk bakışta sadece pazarlama ve satış gideri izlenimi yaratsa da aslında katlanılan giderler işletmedeki diğer maliyetleri de etkilemektedir (Alkan,2003:130). Ayrıca, elektronik ticaret yapan işletmelerde kullanılan bilgisayar programları da, muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Söz konusu bilgisayar programında özellikle Kurumsal Kaynak Planlaması (tedarik zinciri yönetimi, stok yönetimi, üretim yönetimi, müşteri ilişkileri yönetimi, finansal muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi, insan kaynakları yönetimi ve bunlar gibi diğer veri tabanlı yönetim faaliyetlerini entegre eden bir sistem) faaliyetlerinden yararlanılması sonucunda belge sayısının ve maliyetlerin azalması ve işlemlerin güvenilirliğinin artması söz konusu olmaktadır (Demir ve Bahadır,2006:59-60). Web sitesi üzerinden program satışı-download, melodi, e-kitap gibi dijital değerlerin bir mal mı, hizmet mi olduğu, belirli sürelerde satışının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi ve değer düşüklüklerine uğramaları, bunun da muhasebesinin nasıl yapılacağı konusunda birçok çelişki bulunmaktadır (Yıldız ve Canbaz, 2008:62).

IV. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan Tek Düzen Hesap Planına göre yapılmaktadır. Elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 175.maddesinin muhasebe sistemini belirlemede yetkilendirdiği Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra no: 1-2-3'te belirtilen Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde hangi hesaplarda izlenmesi gerektiği konusu önem taşımaktadır.

Bu çalışmada e-ticaret işlemlerinin muhasebeye ilişkin kayıtları aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek 1: SAMUR Dijital Ürünler Limited Şirketi, internete bağlanarak İzmir'de Demirtaş Anonim şirketinden program adedi 20.000 TL olmak üzere KDV'si hariç 10 adet "Üniversite Sınavlarına Hazırlık Eğitimi Programı" satın almış olup karşılığını şirket senet yoluyla ödemiştir.

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000	
321 BORÇ SENETLERİ		236.000

Örnek 2: TEZBOYAR dijital ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş'i internette www.downlandav.com.au (Avustralya) adresinden Dijital scan marka virüs

tarama programının kullanım hakkını satın almıştır. Satın alınan programın bedeli 10.000 AUD'dır (1 AUD= 1,110 TL) dir. Şirket programın bedelini ileri tarihli bir çek ile ödemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi amir hüküm gereğince satın alınan hizmetin niteliğinin gayri maddi hak olması nedeni ile %25 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir. Ayrıca hizmet ithalatı gerçekleştiği için de sorumlu sıfatı ile %18 KDV 2 no'lu beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir(Alkan,2003:152-153).

260 HAKLAR	13.875	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.998	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		11.100
360-1 SORUMLU SIFATI İLE KDV (% 18)		1.998
360-2 ÖDENECEK G.V (K.V.K 24. mad % 25)		2.775

Örnek 3: İzmir Özel Sağlık Hizmetleri A.Ş'i, internet yolu ile Amerika'da yerleşik Medical Corporation Hastanesi doktorlarından Bay Richard ANGLE'dan "Ekolojik Diyet" hastalığı hakkında telekonferans yolu ile internette konferansı dinlemek için, Medical Corporation Hastanesine 10.000 \$ ödemiştir (1 \$= 1,725 TL dir).. Şirket hizmetin bedelini bankadan havale göndererek ödemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi amir hüküm gereğince satın alınan hizmetin niteliğinin serbest meslek kazancı olması nedeni ile %20 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir. Ancak Türkiye ile ABD arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması nedeniyle serbest meslek kazançlarında stopaj oranı %10'dur. Ayrıca hizmet ithalatı gerçekleştiği için de sorumlu sıfatı ile %18 KDV 2 no'lu beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Alkan,2003:153).

740 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	18.975	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.105	
102 BANKALAR		17.250
360-1 SORUMLU SIFATI İLE KDV		3.105
360-2 ÖDENECEK G.V (K.V.K 24. MAD.)		1.725

Örnek 4: İzmir'de yerleşik Üniversiteler Kitabevi, Ankara'daki Akademik Yayınlar basımevinden basımı tamamlanmakta olan Finansal Muhasebe kitabından tanesi 15 TL'den 1.000 adet almak için 2.000 TL'yi internette ödemiştir. Akademik Yayınlar basımevi, kitabın basımının tamamlandığını ve adrese kargo ile gönderildiğini bildirmiş ve kitabın kalan

tutarının % 18 KDV ile birlikte hesaba yatırılmasını istemiştir. Üniversiteler Kitabevi kitapları iki gün sonra teslim almıştır.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.000	
102 BANKALAR		2.000

153 TİCARİ MALLAR	15.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.000
102 BANKALAR		15.700

Örnek 5: a) Ege Tekstil Tic. AŞ, ürünlerinin tanıtımı ve dünya pazarlarında satılması için web sayfası açılmasına karar vermiştir. Bunun için Bil-Tek AŞ ile anlaşmış Web tasarımı ve sürekli güncellenmesi için % 18 KDV dahil 7.080 TL “egetekstil.com” için % 18 KDV dahil 4.720 TL ödemiştir. Bil-Tek AŞ Web tasarımının tamamlandığını Ege Tekstil Tic. AŞ’ye bildirmiştir. Ege Tekstil Tic. AŞ Web sayfasının maliyetini aktifleştirmiştir (Yükçü, 2006: 487-488).

265 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	10.000	
265.01. Web Sayfası Hazırlama ve güncelleme	6.000	
265.02. İsim hakkı alma	4.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
102 BANKALAR		11.800
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	10.000	
265 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		10.000

b) Ege Tekstil Tic. AŞ Web sayfasının amortisman kaydını aşağıdaki gibi yapmalıdır.

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.000
10.000 / 5 = 2.000		

Örnek 6: BATUR Eğitim Kurumları Tic. AŞ öğrencilerine web hizmetleri sunabilmek için % 18 KDV dahil 5.900 TL'lik donanım satın almış olup, bunlar için % 20 oranında normal amortisman ayırmıştır. Donanımın (bilgisayar vb.) % 70 pazarlama % 30 ise yönetim bölümünde bulunmaktadır.

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	700	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.000
5.000 / 5 = 1.000		

Örnek 7: BATUR Eğitim Kurumları Tic. AŞ % 70 pazarlama % 30 ise yönetim bölümünde kullanılan donanımdan internette web'e erişim için Eylül ayında 100 TL telefon faturası ödemiş bunun 40 TL'si ADSL ücretidir.

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	28	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12	
102 BANKALAR		40

V. Sonuç

Geleneksel ticaret kavramına karşı önemli bir alternatif olan elektronik ticaret tarafların doğrudan fiziksel bağlantı kurmaya ya da fiziksel bir değiş tokuş işlemine gerek kalmadan elektronik ortamda gerçekleştirdikleri sipariş alma, fiyat verme, ödeme, müşteri hizmetleri gibi alışveriş işlemleri içeren bir iş etkinliği olarak tanımlamak mümkündür.

Sanal ortamda alışveriş yapmak, kullanıcıya bir başka deyişle müşteriye zaman tasarrufu, rahatlık, kolaylık gibi bir çok fayda sağlamakla birlikte satış yapanlar açısından, satış işlemini hızlı bir şekilde başlatabilmek, optimum koşullardaki yatırım maliyeti ile yüksek müşteri ve satış potansiyeli sağlamak gibi avantajlar sunmaktadır. E-ticarette söz konusu avantajları yanında; vergilendirme gibi önemli bir sorunda yer almaktadır

Çalışmamızda yer verilen muhasebeye yönelik sorunların minimize edilmesi için getirilen önerileri aşağıdaki bir sıra dahilinde belirtmekte yarar bulunmaktadır.

- Uluslararası ortamda tüm dünya ülkelerinin katılımı ile ortak çözümler üretilmeye çalışılmalı ve gerekirse ulusal düzenlemeler uluslararası düzenlemelere göre ayarlanmalıdır.
- Kanun koyuculara ve bu konuda çalışma yapan kurum ve kuruluşlara destek verilmelidir. Örneğin bu konuda IFAC internet sitesinde çeşitli yayınlar yapılmaktadır.
- Elektronik ticaretin işletmelerde kullanılması, yeni fırsatlar yaratırken beraberinde yeni maliyetler de getirmektedir. E-ticaret yapan

işletmelerde oluşan maliyetler ve bu maliyetlerin izlenmesi gereken hesaplar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) temel alınarak önerilmiştir. MSUGT’nde yer alan hesaplar elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesi için yeterlidir.

Elektronik ticaret konusunda yaşanan hızlı gelişmeler, ülkemizde, fiziksel alt yapı yetersizliğinin giderilmesini ve gerekli yasal düzenlemelere ilişkin çalışmaların bir an önce başlatılmasını zorunlu kılmaktadır. İş ve çalışma anlayışını tümüyle değiştiren bu olgu, bir yandan yeni ekonomik olanaklar sunarken, diğer yandan ülkeleri çözülmesi büyük bir oranda teknolojideki ilerlemelere bağlı olan karmaşık sorunlarla yüz yüze bırakmaktadır. Elektronik ticaret kavramından maksimum derecede fayda sağlayabilmeleri için Türkiye de dahil olmak üzere tüm ülkelerin başta hukuksal ve teknik altyapıları yanında vergi sistemlerini de kapsayacak biçimde yeniden yapılanmaları gerekmektedir. Özellikle uluslararası e-ticaret işlemlerinde sorumlulukların belirlenmesi için yasal düzenlemelere gereksinim vardır.

Kaynaklar

- Akbulut, A. (2007), Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Alkan, R. (2003), Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Alptürk, E. (2005), "Elektronik Pazar Yerleri ve B2B", Vergi Sorunları Dergisi, 28(198), ss.33 37.
- Clinton W. ve Gore, A. (2000) Global Elektronik Ticaret (Çev.Veysel Bozkurt), Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- Coşkun, N. (2005), “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(1), ss.153 169.
- Demir V. ve Bahadır, O. (2006) “Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemlerinin Maliyetlere ve İşletme Performansına Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8(3).ss.57 70.
- Ersoy, Z. (1999), Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Yayını, Ankara.
- Greenstein, M. ve Miklos V., (2002), Electronic Commerce, Security, Risk Management and Control, McGraw-Hill Company, USA.
- Güneş, İ. “Elektronik Ticaret ve KOBİ’ler İçin Yeni Fırsatlar”, <http://www.bilgiyonetimi.org>. (Erişim Tarihi:01/11/2008)
- İşler, D. (2008) “Rekabetçi Avantaj Yaratma Çerçevesinde KOBİ’lerde E-Ticaret ve E-Ticaretin Stratejik Kullanımı”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 13(3), ss.277 291.
- Korkmaz, N. (2004) Sorularla E-Ticaret, E-İş, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul.

- Mccrohan, K.(2003) “Facing The Threats to Electronic Commerce”, Journal Of Business &Industrial Marketing, 18(2).ss 133 145.
- Olçay, D. (2006) E-Ticaretin Temelleri, Pusula Yayıncılık, İstanbul.
- Özbay, A. ve Jan D. (2000), E-Ticaret Rehberi, Bilgi Teknolojileri Dizisi, Hayat Yayıncılık, İstanbul.
- Parlakkaya, R. (2005)“Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2), ss.168 175.
- Reyport, J. ve Bernard J. (2004), Introduction to E-Commerce, McGraw-Hill Company, USA.
- Uçar, M. ve Atasever M. (2000), “Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.141, ss.109 115.
- Wood, F. Ve Sangster, A. (2002) Business Accounting 2, Prentice Hall, London.
- Yıldız, F. ve Canbaz S. (2008)., “Türkiye’de Elektronik Ticaret Uygulamasında Karşılaşılan Muhasebe Sorunları ile İlgili Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dünyası Dergisi, Sayı.37, ss.59 73.
- Yükü, S. (2006), Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir.