



E TİCARETİN GELİŞİMİ VE MUHASEBE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

E TRADE DEVELOPMENT and EVALUATION OF ACCOUNTING PERSPECTIVE

Yrd. Doç.Dr. Ali ANTEPLİ

Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bayburt/Türkiye

ÖZ

Yirminci yüzyılın sonlarında bilgi ve iletişim teknolojilerindeki yaşanan hızlı gelişmeler; ekonomik, toplumsal ve siyasi alanlarda çok boyutlu değişim-dönüşüm sürecini başlatmış, toplumun tüm kesimlerinde, günlük hayatımızın her alanında yeni yaşam alışkanlıkları ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak; ekonomik gelişme, rekabet üstünlüğü ve toplumsal refahın sağlanmasında “bilgi toplumu” ve “e-ticaret” stratejik bir önem kazanmıştır. Yenidünya düzeninde ancak bilgi toplumu haline gelmeyi başarmış ülkelerin küresel süreçte söz ve karar sahibi olabileceği, dolayısıyla e-ticarette üstünlük sağlayacağı ve refah toplumu olmaya devam edeceği ileri sürülmektedir. Bu nedenle ülkeler “Bilgi Toplumu” olma yolunda önemli çalışmalar yapmaktadırlar

Elektronik ticaret(e-ticaret), insanoğlunun bilgi iletişim teknolojilerindeki yeni buluşları ve bu buluşların etkisiyle ile değişen ve gelişen ticari hayatta talep edilen mal ve hizmete hızlı erişim imkânları sunmakta ve bunun yanında işletmeler için de maliyet ve satış avantajları getirmektedir. E ticaret, hem işletmeleri hem de tüketicileri ilgilendiren, bilgisayar ağları üzerinden ticari etkinliklere ait her türlü alışveriş işlemlerinin kolaylıkla yapılmasıdır. Söz konusu bu faaliyet, işletmenin pazarlama ve muhasebe yönetiminde ve işlemlerinde değişiklikler meydana getirmektedir. Bu çalışma da e- ticaretin gelişimi ve işletme faaliyetlerinde meydana getirdiği yenilikler ele alınarak, muhasebeleştirme işlemlerinde karşılaşılan sorunlara yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: E ticaret, muhasebe, muhasebe sistemi

ABSTRACT

Rapid developments in information and communication technologies in the late twentieth century; Economic, social and political spheres of multidimensional transformation-transformation process, in all parts of society, daily life in all areas of our life has revealed new habits. Depending on these developments; "Information society" and "e-commerce" gained a strategic importance in economic development, competitive superiority and social welfare. It is argued that countries that have succeeded in becoming a knowledge society in the New World order, however, will continue to be prosperous and superior to e-commerce, and may continue to be a welfare society. For this reason, countries are doing important work towards becoming "Information Society"

Electronic commerce (e-commerce) offers the opportunity to provide fast access to the goods and services demanded in the commercial world by the new discoveries of human beings in information communication technologies and the effects of these inventions, and also bring cost and sales advantages for businesses. E commerce is an easy way to do all kinds of shopping activities related to commercial activities via computer networks, which deals with both businesses and consumers. In other words, this activity causes changes in the marketing and accounting management and operations of the operator. This study deals with the problems encountered in accounting processes by taking into consideration the innovations that have taken place in the development and operation of e-commerce.

Keywords: E commerce, accounting, accounting system

1. GİRİŞ

Bilgisayar ve iletişim teknolojilerindeki yeni gelişmeler dünyayı küreselleşme diye ifade edilen tek bir çatı altında toplamakta, böylece geleneksel ticari anlayışının da değişmesine neden olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte hayatın her kademesinde değişiklikler olduğu gibi, işletmeler de bu değişikliklerden etkilenmektedir. Değişimle birlikte pazar genişlemekte, pazarlama teknikleri değişmekte, elektronik izleme sistemleri gelişmekte vb. birçok değişiklikler olmaktadır.

E-ticaret ile internet, sadece bir bilgi iletişim aracı olmaktan çıkmış, güçlü bir dağıtım ve ticaret aracı haline gelmiştir. E-ticareti kullanmaması dolayısıyla gelecekte rekabet yeteneğini kaybedeceğinin farkına varan işletme sayısı her geçen gün artmakta ve rekabet yeteneklerini korumak ve geliştirmek için işletmeler e-ticaret çalışmalarına başlamaktadırlar.

18 nolu UFRS'ye göre; mal satışının hasılat olarak kaydedilebilmesi için, malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, işletmenin, satılan malların yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmaması ve söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolünün bulunmaması, hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması ve işlemle ilgili olarak yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şarttır (IASB, 1995). Perakende satışlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve getiriler aksine bir hüküm yoksa ve sözleşme yapılmamışsa, satışın hukuken gerçekleşmesi ile alıcıya geçer (SPK, 2003, s.213). Hizmet satışları için hizmet sunumu ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda, işlemle ilgili hasılat için işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınmak kaydıyla mal satışları ile aynı şartlar geçerlidir (IASB, 1995). Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler adlı 4 nolu Türkiye Muhasebe Standardı da 18 nolu UFRS ile aynı hükümleri içermektedir (TMUDES, 2001, ss.120-122).

Ticari işlemlerin elektronik ortamda yapılması, diğer işletme süreçleri ve işlemleri yanında muhasebe uygulamalarını da etkileyecektir. Bu çalışmanın amacı, elektronik ticaretin muhasebe uygulamalarına etkilerini ortaya koymaktır. Çalışmamızda önce elektronik ticaretle ilgili genel bilgiler verilmiş, daha sonra elektronik ticaretin muhasebe uygulamalarına etkileri üzerinde durulmuştur.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Neslihan Coşkun'un 2004 yılında makalesinde elektronik ticaretin gelişimini etkileyen faktörler ve ülkeler arasındaki dağılımı veriler yardımıyla açıklanarak elektronik ticaretin gelişimi önündeki engeller, alınması gereken önlemler üzerinde durulmuştur.

Yıldız ve Canbaz tarafından 2006 yılında yapılan Türkiye'de E ticarete muhasebe ile ilgili karşılaşılan Sorunlar adlı çalışma yapılmıştır. Araştırmada bu sorunlarla ilgili anket uygulanmış kapsamlı çalışma yapılmıştır. Çalışmada e ticaretin yapılmasıyla birlikte oluşan muhasebe kayıtlarının sistemli olabilmesi için önerilerde bulunulmuştur. E ticaretin yapılması muhasebe sistematğinde gerekli bilgilerin kayıt edilmesi, bünyesine kattığı yenilikleri, değişen düzende yeni kuralların konması gerekli görülmüştür. Meydana gelen değişimlerin bu konuda çalışma yapan kurum ve kuruluşların yapması gerektiği ifade edilmiştir.

Elitaş, Aydemir, Demirel tarafından 2007 yılında Muhasebe Sistematiği ve Elektronik Ticaret Uygulaması ile ilgili araştırma yapılmıştır. Araştırmada çeşitli önerilerde bulunulmuştur. İnternet üzerinden yapılan alışverişin muhasebe sisteminde doğru gösterilmesi açısından farklı hesaplarda kayıt edilmesi gerektiğini savunmuştur. Araştırmada e ticaret ile yapılan işlemlere farklı hesaplar sunmuş ve hesapların nasıl kullanılması gerektiğine dair örnekler verilerek kapsamlı çalışma yapılmıştır.

Parlakkaya tarafından 2015 yılında Elektronik Ticaret ve Muhasebe Üzerine Etkileri üzerine araştırma yapılmıştır. Araştırmasında E ticaret yapan işletmelerin önceleri geleneksel muhasebe sistemiyle işlemlerin kayıt altında tutulduğunu belirtmiştir. Fakat geleneksel muhasebenin yeterli olmadığını durumlarda bunun yerine e ticareti de kapsayan Kurumsal Kaynak Planlama sistemini önermiştir. Böylelikle tüm siparişler ve işlemler bilgisayar programı tarafından otomatik olarak gerçekleştirilip kayıt edilecektir.

Yardımcıoğlu ve Uçar tarafından 2015 yılında Küresel E Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği adlı çalışmayı yapmıştır. Araştırmacı tarafından e ticaretin avantajları bakımından olumlu bir gelişme olarak görülmüştür. Çalışmada e ticaretin kimi zaman maliyetli olarak görüldüğü ancak başarılı bir e ticaret kullanımıyla gelir düzeyinin düzelmesine yardımcı olacağından bahsedilmiştir.

Yılmaz tarafından 2011 yılında Küresel Rekabet Ortamında E Ticaretin Muhasebe Bilgi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi adlı çalışma yapılmıştır. Araştırmada e ticaret yapan işletmelerin muhasebe bilgi sistemiyle ihtiyaç duyduğu finansal bilgilere kolayca ulaşılabileceğini, işletme faaliyetlerinin daha hızlı ve esnek yenilikçi ve planlı bir yapıda olacağını belirtmiştir.

Yükçü ve Gönen tarafından 2009 yılında, Türkiye'de E Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri adlı çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada araştırmacı e ticaretin muhasebeleştirilmesi kapsamında ulusal ve uluslararası düzenlemeler gidilmesi gerektiğini, kanun koyucuların bu konuda çalışma yapanlara yardımcı olmaları, işletmelerin maliyetleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre hesapların kaydedilmesi gerektiğini önermiştir.

Alagöz tarafından 2007 yılında Web Sitesi Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi adlı çalışmada firmaların planlama ve web sitesi işletimi faaliyetleri sırasında oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin

maliyetleri dönem gideri olarak kayıt altına alınması gerektiği, diğer aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerin TMS 38 ve TMS 16'daki gereklilikler karşılanması durumunda aktifleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

3. E-TİCARETİN TANIMI VE KAPSAMI

Herhangi bir ticari sonuç doğuran elektronik işlemler e-ticaretin kapsamına girmektedir. E-ticaret kapsamı içerisinde, tüketim malları ve özellikli ekipmanlar gibi mamuller, bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler gibi hizmetler ve sağlık, bakım ve eğitim gibi geleneksel faaliyetler yer almaktadır (Özbay ve Devrim, 2000: 33).

Mal ve hizmetlerin satılması ve satın alınması işlemlerine ticaret denir. Bu işlemlerin elektronik ortamda internet üzerinden yapılması e-ticaret kavramını ortaya çıkarmıştır. TTK'ya göre e-ticaret, fizikî olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadî ve ticari her türlü faaliyettir.

E -ticaret çeşitli kuruluşlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu tanımların bazıları şöyledir:

Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization-WTO) elektronik ticareti, "mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması" şeklinde tanımlamaktadır. (WTO, 1998)

İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), elektronik ticaret genel olarak birey ve organizasyonların metin, ses ve görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir. (Ekin, 1998: 76)

Türkiye'de Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) Mayıs 1998 tarihli Hukuk Çalışma Grubu raporunda e-ticaret, "bireyler ve kurumların açık ağ (internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında yazı, ses ve görüntü biçimindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerin tümünü ifade etmektedir" şeklinde tanımlanmıştır. (ETKK, 1998: 200)

Birleşmiş Milletler - Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) ise E-Ticareti, ticari aktiviteler kapsamında her türlü veri mesajının, Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange), internet, e-mail gibi yöntemlerin yanında, telekopi ve fax gibi daha az karmaşık veri iletim yöntemleri kullanılarak elektronik ortamda değişimi olarak tanımlanmıştır. (Aktaş, 2008: 10)

Avrupa Komisyonu'nun 1997 yılında yapmış olduğu tanıma göre E-Ticaret, işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyet metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. E-Ticaret bu boyutuyla mal hizmet alımı ödemelerinin dijital olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, özellikli elektronik donanımları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler) hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım, eğitim) kapsamaktadır. (Özbek, 2000: 44)

Bu tanımlar sadece satıcı ile alıcı arasındaki ilişkileri kapsamamakta, oldukça geniş ve çok yönlü ilişkileri, aynı zamanda muhtemel tüm ticari işlemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri etkileyen ve destekleyen eğitim, tanıtım, reklam, kamuoyunu bilgilendirme gibi araçlar için elektronik ortamda yapılan işlemlerde elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmektedir. Buraya kadar yapılan tanımlamalar dikkate alındığında E-Ticaret; bireyler, özel ve kamu kurumlarının birbirleriyle ve kendi bünyesindeki iş, yönetim, üretim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için bilgisayar ağları üzerinden elektronik araçlar kullanılarak, metin, ses ve görüntü verilerinin elektronik olarak işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ticari işlemler olarak tanımlanabilir.

3.1. Elektronik Ticaretin Kapsamı

Elektronik ticaretin kapsamını oluşturan faaliyet alanları şunlardır(Erdağ, Batuman, 2006: 27):

- ✓ Mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi,
- ✓ Ürün bilgisi ile ilgili araştırmalar yapma, üretim planlaması ve üretim zinciri oluşturma,
- ✓ Tanıtım, reklâm, bilgilendirme ve pazarlama,
- ✓ Elektronik açık arttırma ve düşürme,
- ✓ Doğrudan elektronik ve sanal aracılı pazarlama,
- ✓ Envanter dağıtım ve tedarik zinciri yönetimi,
- ✓ Elektronik satış, anlaşma sağlama ve fiyat üzerinde müzakere etme,
- ✓ Sipariş verme-sipariş alma,
- ✓ Ürünlerin ve hizmetlerin dağıtımını yapma ve sevkiyat izleme,

- ✓ Siparişleri elektronik ortamda izleme ve takip,
- ✓ Elektronik gümrükleme ve sigortalama,
- ✓ Elektronik konşimento gönderme,
- ✓ İşletme içi ve dışı her türlü iletişim, şirket içi dışı talimat iletimleri ve raporlamalar yapabilme,
- ✓ Elektronik doküman, kıymetli evrak ve benzeri dosyaların paylaşımı,
- ✓ Şirket finans ve personel sisteminin yönetimi, (Yürüyen, 2003, 24)
- ✓ Elektronik ortamda kamu alımları,
- ✓ Elektronik para ile ilgili işlemler,
- ✓ Elektronik hisse alışverişi ve borsa,
- ✓ Elektronik ödemeler,
- ✓ Elektronik ortamda üretim izleme,
- ✓ Ticari kayıtların tutulması,
- ✓ Doğrudan tüketiciye pazarlama,
- ✓ Sayısal imza, elektronik noter vb. güvenilir üçüncü taraf işlemleri,
- ✓ Anında bilgi oluşturma ve aktarma,
- ✓ Elektronik ortamda vergilendirme,
- ✓ Fikri mülkiyet haklarının transferi

3.2. E-Ticaret Araçları

Elektronik ticarete altı araç bulunmaktadır; bunlar,

- ✓ Telefon,
- ✓ Fax,
- ✓ Televizyon,
- ✓ Elektronik ödeme ve para transfer sistemleri,
- ✓ Elektronik veri değişimi (Electronic Data Interchange-EDI),
- ✓ İnternettir.

Telefon, e-Ticaretin bilinen en eski ve en önemli aracı olan telefon aynı zamanda İnternet ağının da temelini oluşturmaktadır. Çünkü telefonlar da ağ sistemi ile çalışmaktadırlar. Telefonun çok sayıda özelliği ticari işlemlerde telefonu en yaygın kullanılan bir araç haline getirmiştir. Telefon teyit aracı olarak kullanılmasının yanı sıra, ürün siparişi vermekte de kullanılmaktadır.

Fax; klasik E-Ticaret araçlarından faks geleneksel mektup hizmetinin yerini alarak çok hızlı bir şekilde doküman transferini gerçekleştirmektedir. Faks bu özelliğiyle teleksin yerini almıştır. Pahalı olması, sesli iletişime imkân tanınamaması, faks fotoğraflarının düşük kalitede olması, interaktif iletişimi sağlamaması, nihai tüketiciler açısından yaygın kullanılmaması faksın eksik yönleridir.

Televizyon; görsel ve işitsel özellikleriyle tüketiciler üzerinde daha etkili olan televizyon, özellikle reklâm bakımından işletmeler için önemli bir araçtır.

Kredi kartları; kredi kartının tüm dünyada standart bir ödeme altyapısına sahip olması ve kullanıcı kitlesinin genişliği, internet üzerinden yapılan alışverişlerde en çok kullanılan ödeme yöntemi olarak yerini almıştır. İnternet elektronik ticaretin gelişip yaygınlaşmasında ne kadar etkili oldu ise, kredi kartları da elektronik ticaretin kökleşmesinde o kadar önemli bir rol oynamıştır. Kredi kartı ile ödeme yapma işlemine yönelik yoğun eleştiriler de mevcuttur; özellikle güvenlik konusunda büyük güvensizlikten kaygı duyulmaktadır. Kişisel bilgilerin yasadışı biçimde kullanılması riskinin bulunması, elektronik ticarete yönelik en ağır eleştiri konusunu teşkil etmektedir. (Bozkurt, 2000: 105).

Elektronik para; internette kullanılmak üzere geliştirilmiş para birimidir. Elektronik para günlük hayatta kullanılan mağaza çeklerinin İnternet ortamındaki karşılığı olarak değerlendirilebilir. Bu sistemden yararlanmak isteyen kişilerin ilk olarak elektronik para hizmeti sunan şirketler tarafından geliştirilen özel yazılımlardan birini bilgisayarlarına yüklemeleri ve o şirketle çalışan bir bankada hesap açtırmaları gereklidir. Bundan sonra elektronik para ile anlaşmalı mağazaların sitelerinden veya kendisi gibi elektronik para yazılımını kullanan diğer taraflar ile sanal alışveriş yapabilirler. Elektronik para yazılımı, istenilen miktarda paranın bir banka hesabından çekilerek, İnternet üzerinden yapılacak harcamalarda kullanılmak üzere elektronik ortamda saklanmasını sağlar. Her elektronik paranın normal hayatta olduğu gibi bir seri numarası vardır. İnternet üzerinden bir harcama yapıldığında belli seri numaralı elektronik paralar alışveriş yapanın bilgisayarından silinerek alışveriş yapılan bilgisayara geçirilir. Bu şekilde, para akışı aynen günlük hayatta olduğu gibi gerçekleştirilir. (<http://www.e-ticaretmerkezi.net/odemearaclari.php>)

Elektronik çek; elektronik ticaret gerçekleştiren sitelerin ödemeleri çek olarak kabul etmelerini ve işleme almalarını sağlayan bir ödeme sistemidir. Elektronik çek sisteminde, ödemeler kredi kartı olmadan banka hesabı bilgilerinin gerekli olanlarının elektronik ticaret sitesine girilmesi yoluyla yapılır. Kullanıcı, bir anlamda ticaret sitesine çek keserek ödeme yapmış olur. Bankadaki sistemler, yapılan transferleri her gün temizleyerek bahsedilen hesapta alışverişin tamamlanması için gerekli şartların yeterli olup olmadığını kontrol ederler ve bu durumdan elektronik ticaret sitesini şifreli kanallarla haberdar ederler. (Erdağ, 2006: 70).

Kullanılması kolay bir sistem olmakla birlikte, daha yaygın kullanımı için gerekli sistemlerin finans sektörü tarafından kabul görmesi gereklidir. Bu hizmet ülkemizde herhangi bir kuruluş tarafından henüz uygulamaya konulmamıştır. Elektronik çek kullanmak isteyen kişi ya da kurumları bilgilendirmek amacıyla "www.echeck.org" internet sitesi kurulmuştur. (Özbay, 2000: 53).

3.3. Diğer Ödeme Araçları

Diğer ödeme araçları, aşağıdaki gibi sıralanabilir (<http://www.e-ticaretmerkezi.net/odemearaclari.php>):

- ✓ **Escrip:** Bağış ödemeleri gibi bazı özel, düşük miktarlı ödemeler için kurulmuş bir sistemdir.
- ✓ **IPIN:** İnternet harcamalarını ISS faturalarına yansıtan bir sistemdir.
- ✓ **PCPay:** Smart Card bazlı bir sistemdir.
- ✓ **ECharge My Phone:** Telefon faturası ile entegre edilmiş bir sistemdir.
- ✓ **First Virtual:** Ödemeleri üçüncü bir kuruluşun toplayıp, ilgili taraflara dağıtımını

4. E-TİCARETTE MUHASEBE DÜZENİ VE SORUNLARI

İşletmelerin internet aracılığı ile elektronik ticaret yapmaya başlamalarıyla bir takım yeni uygulamalar ortaya çıkmıştır. Bu yeni uygulamaların da yeni yasal düzenlemelerle genelleştirilmesi gerekmektedir. Ancak elektronik ticaretin yeni terimler doğurması sonucunda, bu terimlerin farklı algılandığı görülmekte, şirketlerin diğer servislerinde olduğu gibi muhasebe servislerinde de farklı farklı yorumlanmasına neden olmakta ve bunun sonucunda da farklı uygulamalar yapılmaktadır. (Canbaz, 2006: 79).

Elektronik ticaret yapan şirketlerin sayısının hızla artması, e-ticaret muhasebecilerine, e-iş danışmanlarına, e-ticaret denetim müşavirlerine olan talebi hızla arttırmaktadır. E-ticarette, sayısal mal ve hizmetlerin teslimi elektronik ortamda gerçekleşirken, malların çoğunluğu ve bazı hizmetler geleneksel yöntemlerle teslim edilmektedir. E ticarete en çok kullanılan ödeme şekli ise, kredi kartı ile ödemedir. Kredi kartı ile ödeme, sipariş verildikten sonra internet üzerinden yapılabileceği gibi, güvenlik sorunlarından dolayı teslim anında kapıda da yapılabilir. Ancak kapıda ödeme geleneksel teslim yöntemlerinin söz konusu olduğu mal ve hizmetlere için geçerli bir yoldur. Diğer ödeme şekilleri; akıllı kart kullanımı, elektronik çek kullanımı, elektronik para ile ödeme ve yine sadece geleneksel teslim yöntemi kullanılan mal ve hizmetler için geçerli olan teslim anında nakit ödemedir. E-ticarette ilgili muhasebeleştirme işlemi, ödeme şekli dikkate alınarak geleneksel ticaretle aynı şekilde olacaktır (Parlakkaya, 2007: 173).

İşletmede kullanılan muhasebe programı e-ticarette entegrasyona sahipse, satış ve ödeme şekli ile ilgili bilgiler otomatik olarak satış, üretim, dağıtım v muhasebe bölümlerine gönderilmekte ve muhasebeleştirme işlemleri anında gerçekleşmektedir. Kullanılan muhasebe programı muhasebe sisteminin ihtiyaç duyduğu verileri otomatik olarak oluşturmaktadır (Ulucan, 2002:36). Bu durum, muhasebe bölümlerinde çalışan ve belge sayısında ve buna bağlı olarak maliyetlerde önemli ölçüde azalmaya neden olmaktadır. Ayrıca, muhasebe işlemlerinin güvenilirliği de artmaktadır. Kullanılan muhasebe programı e-ticaret ile entegrasyona sahip değilse, elektronik posta ile gelen siparişlerin muhasebe sistemine manuel olarak girilmesi gerekecektir. Bu durum, çalışan ve belge sayısının ve buna bağlı olarak maliyetlerin artmasına ve muhasebe işlemlerinde güvenilirliğin azalmasına neden olacaktır.

✓ Defter ve Kayıt Düzenine İlişkin Sorunlar

Adından da anlaşılacağı üzere, elektronik ticarete kâğıdın kullanılmadığı sanal bir ortam söz konusudur. Sanal ortamdaki bu işlemlerin güvenilir kabul edilmesi, en azından mevcut durumda mümkün olamamaktadır. Uygulamada da sanal ortamdaki kayıtlar, yasal defterlere aktarılmadığı sürece mevcut yasal düzenlemelere göre geçerli kabul edilmemektedir (Yaltı, 2003:261).

Elektronik belgelerin hukuksal geçerliliğinin tüm dünyada uluslararası platformlarda tanınması ve elektronik belgeler konusunda özel yasaların oluşturulması, zaman içerisinde gerçekleştirilecektir. Bu tür özel yasaların olmaması, günümüzde elektronik belgelerin hiçbir hukuksal temele dayanmadığı anlamına gelmemektedir.

Mevcut ticari belgeler için kullanılan uluslararası yasalar ve teamüller, elektronik belgeler konusunda yaşanacak anlaşmazlıkların çözümünde hukuksal kaynak teşkil etmektedir. (Civelek, 2003: 223)

Elektronik ortamda tutulan kayıtların yasal olarak belirtilen defterlere aktarılmadıkları sürece mevcut vergi sistemimize göre hiçbir geçerliliği olmamasına karşın, 20.07.1998 tarihinde 4369 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde yapılan değişikliklerle, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi veya kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme veya zorunluluk getirme, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirme, bu konuda uygulama usul ve esasların belirleme hususlarında Maliye Bakanlığı'na yetki verildiği görülmektedir. Böylece elektronik ticaret ile ilgili, elektronik ortamda tutulacak kayıtların ve bunlara ilişkin oluşabilecek sorunların giderilmesi açısından önemli bir adım atıldığı düşünülmektedir.

Bilgilerin doğruluğu, gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün korunması, elektronik imzanın özel çeşidi olan "sayısal-dijital imza" sayesinde sağlanabilir. ABD'de geçerliliği kabul edilen ve Türkiye'de de kanunlaşan elektronik imza ile bu şekilde imzalanan, ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgeler hukuki yükümlülük doğurabilecek, sisteme duyulan güven artabilecektir(Bozkurt, 2000: 222).

Elektronik ortamda tutulan kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşların oluşturulması, bu kurumların denetimini gerçekleştirerek denetçilerin olmayışı ve elektronik ortamda defterlerin ve kayıtların tutulmasını tesis edecek muhasebeci ve mali müşavirlerin eğitilmesi konularının, önemli sorunlar arasında yer aldığı düşünülmektedir.

Belge ve kayıt düzeni için yeni programların geliştirilmesi gerekmekte, farklı iktisadi olaylar ve büyüklükler için farklı defterlerin tutulması zorunlu olmakta, bu iş için dizayn edilmiş değişik yazılımlara gerek duyulduğu gibi bu yazılımlarda bir birliktelik standardizasyon da gerekli olmaktadır.

Elektronik ortamda muhasebe ve defter kayıtlarını tutabilecek bilgi birikimine sahip muhasebeci ve mali müşavir gibi kişilerin olmaması ve bu işle uğraşan muhasebecilerin veya mali müşavirlerin gerekli bilgi birikimiyle donatılması sorunu da önemli sorunlar arasında yer almaktadır. (Cangir, 1999, 101).

✓ Web Sitesi Oluşturma Maliyetleri

Web sitesinin kurulması veya satın alınması, daha çok bilgisayar programlarına yapılacak harcamaları arttırmaktadır. Bu harcamaların muhasebeleştirilmesine yönelik açık ve tam görüşler mevcut değildir. Web sitesi tabanlı şirketlerin varlıkları soyut varlıklardan oluşmasına karşın, bazı şirketlerin varlıkları ise hem soyut varlıklardan hem de (somut) gerçek varlıklardan oluşmaktadır.

Web sayfaları ürünlerin ve hizmetlerin reklam ve tanıtımları, ürün ve hizmetler için sipariş alımları ve web sayfasındaki bilgiye erişimi satmanın da dâhil olduğu çeşitli ticari amaçlar için kullanılmaktadır. Ülkemizde TTK yer alan bir zorunlulukta göz önüne alındığında, birçok firma web sayfalarını geliştirebilmek için önemli maliyetlere katlanmaktadır. Web sitesi oluşturma ve yazılım maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi firmaların sık olarak karşı karşıya kaldığı muhasebe sorunları olarak ortaya çıkmaya başlamıştır. (Alagöz, 2003, 17)

Web sitesinin yenilenmesi, yani güncellenmesi gerekir. Bu durumda oluşacak maliyetlerin de muhasebeleştirilmesinin nasıl gerçekleştirileceğine yönelik açık değerler bulunmamaktadır.

Web sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaş olup olmadığı ve amortisman ayrılıp ayrılmayacağı da ayrı bir sorundur(Akkaş, 2000: 6).

5. SONUÇ

Günümüzde işletmeler geleneksel ticaret yanında e-ticaret sistemini de uygulayarak birçok avantaj elde etmektedirler. E-Ticaretin gelişmesi ve işletmelerin farklı tüketici ihtiyaçlarına odaklanmaları e-ticaret piyasasında faaliyetlerinin çeşitlenmesine neden olmaktadır. Özel alışveriş siteleri veya diğer bir ifadeyle alışveriş kulüpleri farklı ürün ve hizmet türlerini bir araya getirerek tüketicilere indirimli olarak çeşitli avantajları da beraberinde sunmaktadır.

E-ticaret işlemlerinde mal ve hizmetlerin teslim ve ödeme şekilleri muhasebeleştirmeyi 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 sürdürülebilir. Ancak, teslimi elektronik ortamda yapılan mal ve hizmetlerin e-ticaretinde kâğıda dayalı bir düzen gerçekçi değildir. Bu teslimlere ilişkin defter ve belge kayıtlarının elektronik ortamda gerçekleştirilmesi gerekir. Bu işlemlerin elektronik ortamda sağlıklı bir şekilde

yapılabilmesi için, özellikle geriye yönelik değiştirme yapılmamasını sağlamak üzere kullanılan ticari yazılımların belli standartlara sahip olması gerekir.

E-ticaret yapan şletmelerde kullanılan bilgisayar programları da, muhasebe uygulamasını etkilemektedir. Bilgisayar programında; muhasebe, stok, üretim vb. modüllerin entegre çalışır hale gelmesi, daha da iyisi bunların tam entegrasyonunun olduğu e-ticareti de kapsayan Kurumsal Kaynak Planlama sistemlerinin kullanılmasıyla siparişin verildiği andan ürünün teslimine kadar gerçekleşen tüm işlemler bilgisayar programı tarafından otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Bu durum şletmeler için çalışan ve belge sayısında ve buna bağlı olarak maliyetlerde önemli ölçüde azalmaya ve işlemlerin güvenilirliğinin artmasına neden olmaktadır.

Bilgi toplumu hedefine ulaşabilmenin, elektronik iş ve ticaret yapabilmenin eğitimle olan bağı ortaya çıkmıştır. İhtiyaç duyulan beceri ve nitelikte insan gücü yoksa bilgi toplumuna geçiş ve e-ticareti yaygınlaştırmak olanaklı değildir. Bu nedenle tüm vatandaşların bilgisayar ve bilgi teknolojilerinde okuryazar, uygulayıcı ve üretici olmalarını sağlayacak eğitim çalışmaları düzenlemek için kamu ve özel kesim kuruluşlarının eğitime önem vermesi gerekmektedir.

Bilgi toplumunda kamu hizmetlerinin etkin, çağdaş, verimli, hızlı ve şeffaf şekilde yürütülmesi için kamu yönetim bilgi sistemlerinin kurulması ve kullanılmasına yönelik daha emekleme döneminde olan çalışmalar ile elektronik Avrupa girişimine paralel olarak elektronik Türkiye'nin gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalara başlanmalı ve hızla sonuçlandırılmalıdır.

Vergileme ilke ve kuralları elektronik ticaret dikkate alınarak gözden geçirilmeli; vergileme konusunda elektronik ticarete ilişkin ulusal politika kuralları belirlenmeli, elektronik ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi nedeniyle, muhtemel vergi geliri kayıplarının telafisi için, iletişim teknolojisinin sunduğu olanaklardan da yararlanılarak yeni denetim yöntem ve teknikleri geliştirilmeli, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde, sistem adil ve etkin olmalı, kurallar açık, yeterli derecede esnek ve dinamik, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici nitelikte olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akkaş, J. (2000): "Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek ?", Active Bankacılık ve Finans Dergisi, İlicak Matbaacılık A.S. İstanbul, Ağustos-Eylül, No:14.
- Alağöz, A. (2003). Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, Konya.
- Aktaş, O. (2008). E-Ticaret Firmalarında Muhasebenin Örgütlenmesi Ve Kuramsal Bir Uygulama. İZMİR.
- Bozkurt, V. (2000). Elektronik Ticaret, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Cangir, N. (1999). Elektronik Ticarete Vergilendirme III, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara. (Online).
- Civelek, M.E ve Sözer, E.G. (2003). İnternet Ticareti, Yeni Eko sosyal Sistem ve Ticaret Noktaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul. (Online).
- Clinton, W.J. Gore, A., Çev.: Veysel BOZKURT. (2000): Global Elektronik Ticaret, İstanbul: Alfa Basım Dağıtım Ltd. şti.
- Coşkun, N. (2004). Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller, ÇÜ İİBF Dergisi, s.243-258.
- Ekin, N. (1998). Bilgi Ekonomisinde E-Ticaret, İTO Yayınları, İstanbul.
- Elitaş, C. ve Diğerleri, (2007). Muhasebe Sistematiği ve Elektronik Ticaret Uygulaması, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.195-210.
- Ene, S (2002). Elektronik Ticarete Tüketicinin Korunması ve Bir Uygulama, Pusula Yayıncılık, İstanbul.
- Erdağ, N. ve Batuman, E. (2006). Elektronik Ticaret El Kitabı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. şti. Bilgi Serisi: 5, Denizli.
- Ersoy, Z. (1999) Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, İGEME Yayınları, Ankara.
- Parlakkaya, R. (2005). Elektronik Ticaret Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2 Cilt:5, Konya.
- Ördek, M. (1999) "İnternet, Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi ve Elektronik Ticaretin Dünya Ticaretine Etkileri", İGEME'den Bakış, Sayı: 12.

Özbek, A. (2000) Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog.

Yatlı, B. (2003): Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul: Der Yayınları.

Yardımcıoğlu, M. ve Uçar M. (2015). Küresel E Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği, KSU İİBF Dergisi, s.169-190.

Yıldız, F. Canbaz, S. (2006). Türkiye’de E ticarete Muhasebe İle İlgili Karşılaşılan Sorunlar, Trakya Üniversitesi, SBE Dergisi, s.59-74.

Yılmaz, B. (2011). Küresel Rekabet Ortamında E Ticaretin Muhasebe Bilgi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, SÜ İİBF Dergisi, s.189-200.

Yükçü, S. Gönen, S. (2009). Türkiye’de E Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, C.23, s.1-13.

Yürüyen, U.M. (2003). Deniz-Ticaretinde Elektronik Satış Yönetimi, Dokuz Eylül Yayınları, İzmir.