

T. C.  
İstanbul Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

ELEKTRONİK TİCARETİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
VERGİLENDİRİLMESİ SORUNLARI, BİR  
UYGULAMA

Caner Altuntaş  
2501090818

Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Cengiz Erdamar

İstanbul 2011

T. C.  
İstanbul Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

ELEKTRONİK TİCARETİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
VERGİLENDİRİLMESİ SORUNLARI, BİR  
UYGULAMA

Caner Altuntaş  
2501090818

Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Cengiz Erdamar

İstanbul 2011



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MÜDÜRLÜĞÜ



### TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan 2501090818 numaralı CANER ALTUNTAŞ'IN hazırladığı "ELEKTRONİK TİCARETİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ SORUNLARI: BİR UYGULAMA" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 15.08.2011 PAZARTESİ günü saat 15.00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin .....KABUL.....'ne\* OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.CENGİZ ERDAMAR	KABUL	
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL	KABUL	
PROF.DR.FATİH YILMAZ	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.KEREM SARIOĞLU	KABUL	

Adres: Besim Ömerpaşa Caddesi Kaptan-ı Derya Sokakı 34452 Beyazıt/İstanbul  
Tel: 0212 440 00 00 / 14219-14220-14221-14222-14226-14227-14243  
Fax: 0212 440 03 40 e-mail: sbe@istanbul.edu.tr

## **ÖZ**

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler, ticari faaliyetler için gerekli olan bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılarak, işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir.

Elektronik ticaret sayesinde tüketiciler ve üreticiler birbirleriyle her türlü veri, ürün ya da hizmet alışverişini yapabilmektedir. Elektronik ticaret yapan işletme sayısının artmasıyla, muhasebe bilimine olan ihtiyaç artmıştır. Elektronik ticaret işlemlerinin mahiyeti gereği, muhasebeleştirme ve vergilendirme işlemlerinde bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada da, elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi ile ilgili sorunlar belirlendikten sonra çözüm önerileri getirilmiştir. Yapılan uygulama ile, uygulama yapılan firma bünyesinde, konuyla ilgili sorunlar belirlenip, çözüm önerileri sunulmuştur.

## **ABSTRACT**

Nowadays, documents that are necessary for commerce transactions have now been carried into the electronic world. The rapid growth in technological developments have lead to better communication and information technologies which has brought up the subject of electronic commerce today.

Consumers and manufacturers alike are able to trade all kinds of products, data and service due to electronic commerce. Increasing number of companies engaged in electronic commerce has increased the need for the science of accounting. However, due to the content of electronic commerce operations, a few problems have been faced in the taxation and accounting departments of this field. In this study, the problems that have been faced in the taxation and accounting of electronic commerce have been pointed out and solutions have been suggested. By studying in the firm which use electronic commerce, problems have been pointed out and solutions have been suggested.

## ÖNSÖZ

“Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi, Bir Uygulama” adlı yüksek lisans tezinin seçilmesindeki amaç, Türkiye’de yeni gelişmekte olan elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesinde ve vergilendirilmesinde oluşabilecek sorunları ortaya koymak ve bu sorunlara karşı çözüm önerilerinde bulunmaktır. Bu kapsamda, çalışmada öncelikle elektronik ticaret ile ilgili temel kavramlara yer verilmiş; daha sonra elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesindeki sorunlar belli gruplara ayrılarak incelenmiştir. Ardından elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesindeki sorunlar ortaya konularak, Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmiştir. Son olarak, Türkiye’de faaliyet gösteren ve elektronik ticaret yapan ABC Yayıncılık A.Ş.’de bir uygulama yapılmış, elektronik ticaret sürecinde yapılan işlemler incelenmiş, muhasebeleştirme ve vergilendirmede oluşabilecek sorunlar belirlenmiş ve karşılaşılabilecek bu sorunlara yönelik çözüm önerileri getirilmiştir.

Bu çalışmanın her aşamasında bana yol gösteren, desteğini esirgemeyen danışman hocam Sayın Prof.Dr. Cengiz ERDAMAR’a, bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan aileme ve Semra TAŞPUNAR’a; ayrıca, 2210 Yurt İçi Yüksek Lisans Burs Programı kapsamında, sağladığı destek için TÜBİTAK BİDEB’e teşekkür ederim.

Caner ALTUNTAŞ

İstanbul – Temmuz 2011

# İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT .....	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar.....	viii
ŞEKİLLER.....	ix
KISALTMALAR .....	x
GİRİŞ .....	1
<b>1. BİRİNCİ BÖLÜM: ELEKTRONİK TİCARET (E-TİCARET) SİSTEMİ.3</b>	
<b>1.1. E-TİCARETİN TANIMI, KAPSAMI VE ÖNEMİ.....</b>	<b>3</b>
1.1.1. E-Ticaretin Tanımı .....	3
1.1.2. E-Ticaretin Kapsamı .....	6
<b>1.2. KLASİK TİCARETTEN E-TİCARETE GEÇİŞ.....</b>	<b>9</b>
1.2.1. Elektronik Ticaret İle Klasik Ticaret Arasındaki Farklar .....	9
1.2.2. E-Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları .....	11
<b>1.3. E-TİCARETİN GELİŞİMİ.....</b>	<b>14</b>
1.3.1. E-Ticaretin Dünyadaki Gelişimi .....	14
1.3.2. E-Ticaretin Türkiye'deki Gelişimi .....	17
<b>1.4. E-TİCARETTE TARAFLAR.....</b>	<b>21</b>
<b>1.5. E-TİCARETİN TÜRLERİ .....</b>	<b>22</b>
1.5.1. Gerçekleşme Şekline Göre E-Ticaret Türleri .....	22
1.5.2. Ticaretin Dayandığı Ortamın Niteliğine Göre E-Ticaret Türleri ....	23
1.5.3. E-Ticarete Konu Olan Tarafa Göre E-Ticaret Türleri .....	23
1.5.3.1. İşletmeden İşletmeye E-Ticaret .....	24
1.5.3.2. İşletmeden Tüketicisy E-Ticaret .....	26
1.5.3.3. İşletmeden Devlete E-Ticaret .....	28
1.5.3.4. Tüketiciden Devlete E-Ticaret .....	28
1.5.3.5. Tüketiciden Tüketicisy E-Ticaret .....	29

<b>1.6. E-TİCARETİN ARAÇLARI</b> .....	29
<b>1.6.1. Klasik E-Ticaret Araçları</b> .....	29
1.6.1.1. Telefon .....	30
1.6.1.2. Faks .....	30
1.6.1.3. Televizyon .....	30
<b>1.6.2. İnternet</b> .....	31
<b>1.6.3. İtranet</b> .....	32
<b>1.6.4. Extranet</b> .....	33
<b>1.6.5. Elektronik Veri Değişimi (EVD)</b> .....	33
<b>1.7. E-TİCARETTE TAHSİLAT</b> .....	34
<b>1.7.1. Klasik Ödeme Araçları</b> .....	35
1.7.1.1. Kredi Kartı İle Ödeme .....	35
1.7.1.2. Elektronik Fon Transferi .....	36
1.7.1.3. Doğrudan Borçlandırma.....	36
1.7.1.4. Borç Kartları (Debit Cards).....	37
1.7.1.5. Elektronik Çek.....	37
<b>1.7.2. Yeni Ödeme Araçları</b> .....	37
1.7.2.1. Elektronik Para .....	38
1.7.2.2. Ticari Banka Paraları .....	38
1.7.2.3. Smart Kartlar .....	39
1.7.2.4. Aracılar Aracılığıyla Yapılan Ödemeler .....	40
1.7.2.5. Toplu Ödemeler .....	40
1.7.2.6. Mobil Ödemeler.....	40
<b>2. İKİNCİ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNDE</b>	
<b>MUHASEBELEŞTİRME SORUNLARI</b> .....	<b>42</b>
<b>2.1. E-TİCARET VE MUHASEBE İLİŞKİSİ</b> .....	<b>42</b>
<b>2.1.1. E-Ticaretin Muhasebe Sistemine Etkileri</b> .....	<b>42</b>
<b>2.1.2. E-Ticaret ve Muhasebe Düzeni</b> .....	<b>45</b>
<b>2.1.3. E-Ticaretin Muhasebe Bilgilerinin Güvenilirliğine Olan Etkisi</b> .....	<b>47</b>
2.1.3.1. Muhasebe Bilgilerinin Güvenliği İle İlgili İlkeler .....	48
2.1.3.2. Muhasebe Bilgi Süreci İlkeleri .....	50

<b>2.2. E-TİCARET İŞLEMLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME</b>	
<b>SORUNLARI</b> .....	51
<b>2.2.1. Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi</b> .....	52
2.2.1.1. İnternet Sitesinin Firma Bünyesinde Kurulması .....	54
2.2.1.2. İnternet Sitesinin Kiralanması .....	60
<b>2.2.2. E-Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi</b> .....	61
<b>2.2.3. E-ticarette Takasla Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi</b> .....	70
2.2.3.1. E-Ticarette Takas Sistemi .....	70
2.2.3.2. E-Ticarette Takas İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	72
<b>2.2.4. Gayri Maddi Varlıkların Muhasebeleştirme Sorunları</b> .....	77
2.2.4.1. Ticari Kazanç Sayılan Dijital Ürünler .....	78
2.2.4.2. Gayri Maddi Hak Bedeli (Royalty) Olarak Değerlendirilmesi Gerekli İşlemler.....	81
<b>2.2.5. E-Ticaret İşletmelerinde Temel Harcamaların Muhasebeleştirilmesi</b> .....	88
<b>3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME</b>	
<b>SORUNLARI</b> .....	90
<b>3.1. ELEKTRONİK TİCARET VERGİLEME İLKELERİ</b> .....	90
3.1.1. Uluslararası Bir Yaklaşımın Belirlenmesi .....	90
3.1.2. Çifte Vergilemeyi Önleme .....	91
3.1.3. E-ticaret Vergi Rejiminin Sade, Şeffaf, Yeterli ve Uygulanabilir Olması .....	92
3.1.4. Rekabet Eşitliği (Tarafsızlık) İlkesi .....	92
3.1.5. Yeni Vergiler Getirilmemesi .....	93
3.1.6. Etkinlik – Verimlilik ve Adalet İlkesi .....	93
3.1.7. Esneklik.....	93
<b>3.2. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ GENEL SORUNLAR</b> .....	94
3.2.1. Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması .....	94
3.2.2. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi .....	94
3.2.3. Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği.....	95



3.2.4. Dijital Ürünler .....	95
3.2.5. Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler .....	95
<b>3.3. ELEKTRONİK TİCARETİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>96</b>
<b>3.3.1. E-Ticarette KDV Uygulaması Açısından Karşılaşılan Sorunlar .....</b>	<b>97</b>
3.3.1.1. İnternet Üzerinden Sipariş Verilip Fiziki Teslimin Olduğu Durum .....	98
3.3.1.2. İnternet Üzerinden Sipariş Verilip İnternet Üzerinden Teslimin Yapıldığı Durum (Dijital Ürünlerin Teslimi) .....	98
<b>3.3.2. E-Ticaret İşlemlerinin Kurumlar ve Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi.....</b>	<b>102</b>
3.3.2.1. Kaynak İlkesi, İkametgah İlkesi ve İş Yeri Tanımının E-Ticaret Açısından İncelenmesi .....	103
3.3.2.2. Mükellef ve Mükellefiyetin Belirlenmesindeki Sorunlar .....	108
3.3.2.3. Yurt Dışından Alınan Dijital Ürünlerin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi .....	109
<b>3.3.3. E-Ticaret İşlemlerinin Gümrük Vergisi Açısından İncelenmesi....</b>	<b>110</b>
<b>4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ BİR UYGULAMA.....</b>	<b>115</b>
<b>4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>115</b>
4.1.1. Uygulamanın Amacı .....	115
4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları.....	116
4.1.3. Uygulanan Yöntem .....	116
<b>4.2. ABC YAYINCILIK A.Ş.’NİN E-TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>117</b>
4.2.1. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin Tanıtımı .....	117
4.2.2. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticaret Sistemi ve E-Ticaret İşlem Süreçleri .....	118
4.2.3. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı.....	127
4.2.4. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticaret İşlemlerini Muhasebeleştirme ve Vergilendirmesi .....	127

<b>4.2.5. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticarete Konu Olan Dijital Ürünleri</b>	
<b>Muhasebeleştirilmesi .....</b>	<b>134</b>
<b>4.2.6. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin Web Sitesi Maliyetlerini</b>	
<b>Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi .....</b>	<b>135</b>
<b>4.2.7. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticaret İle İlgili Temel Harcamalarının</b>	
<b>Muhasebeleştirilmesi .....</b>	<b>139</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>143</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>147</b>
<b>EK.....</b>	<b>161</b>

## **TABLolar**

Tablo 1.1: Geleneksel Ticaret - Elektronik Ticaret Karşılaştırılması.....	10
Tablo 1.2: E-Ticaret Gelişim Rakamları.....	17
Tablo 1.3: E-ticaret İşyeri Sayısı.....	19
Tablo 1.4: İşletmeden İşletmeye E-Ticaret Ve İşletmeden Tüketicilere E-Ticaret İşlemlerinin Karşılaştırılması.....	27
Tablo 1.5: New York- Tokyo Arasında E-ticaret Maliyeti.....	32

## ŞEKİLLER

Şekil 1.1: İnternetin Gelişim Süreci.....	16
Şekil 1.2: Yıllar İtibariyle E-Ticaret İşlem Adedi.....	18
Şekil 1.3: Yıllar İtibariyle E-Ticaret İşlem Tutarları.....	19
Şekil 1.4: İnternet ya da Telefonla Alışveriş Yapılan Sektörler.....	20
Şekil 2.1: E-Ticaret Ürün Sipariş Süreci.....	63
Şekil 4.1: Seçilen Ürünün Sepete Eklenmesi.....	119
Şekil 4.2: Üye Girişinin Yapılması ve Üye Kaydının Yapılması .....	120
Şekil 4.3: Kargolanacak Adres Bilgisinin Girilmesi.....	120
Şekil 4.4: Ödeme Şeklinin Seçilmesi ve İlgili Bilgilerin Girilmesi.....	121
Şekil 4.5: Onaylama Ekranı.....	122
Şekil 4.6: Siparişin Tamamlanma Ekranı.....	122
Şekil 4.7: Yönetim Alanı, Sipariş Bilgi Ekranı.....	123
Şekil 4.8: Yönetim Alanı, Sipariş Bilgi Ekranı, Yeni Sipariş Gelmesi.....	124
Şekil 4.9: ABC Bilişim Yetkilisine Mail Bilgisinin Gelmesi.....	124
Şekil 4.10: Sipariş Durumunun Güncellenmesi, Siparişin Kontrol Edilmesi....	125
Şekil 4.11: Siparişlerin Takibinin Yapıldığı Ekran.....	126
Şekil 4.12: www.ABCalisveris.com Sitesinin Tıklanma Sayıları .....	137
Şekil 4.13: www.ABCyayinlari.com Sitesinin Tıklanma Sayıları.....	137

## KISALTMALAR

<b>ADSL</b>	: Asymmetric Digital Subscriber Line - Asimetrik Dijital Abone Hattı
<b>ATM</b>	: Automatic Teller Machine - Otomatik Para Çekme Makinesi
<b>B2B</b>	: Business to Business - İşletmeden İşletmeye
<b>B2C</b>	: Business-to-Consumer - İşletmeden Tüketicie
<b>BKM</b>	: Bankalararası Kart Merkezi
<b>EDI</b>	: Electronic Data Interchange – Elektronik Veri Değişimi
<b>EFT</b>	: Elektronik Fon Transferi
<b>ETGB</b>	: Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi
<b>ETO</b>	: Electronic Trade Opportunities - Elektronik Ticaret Olanakları
<b>EVD</b>	: Elektronik Veri Değişimi
<b>GTPNet</b>	: Global Trade Point Network - Küresel Ticaret Noktaları Ağı
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>MET</b>	: Mobile Electronic Transactions - Mobil Elektronik İşlemler
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>SET</b>	: Secure Electronic Transfer - Güvenli Elektronik Transfer
<b>SSL</b>	: Secure Sockets Layer - Güvenli Yuva Katmanı
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTP</b>	: Trusted Third Party – Güvenilir Üçüncü Taraf
<b>UN CEAFT</b>	: United Nations Centre for Trade Facilitation and Electronic Business - Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi
<b>UN TPDC</b>	: United Nations Trade Point Development Center - Birleşmiş Milletler Ticaret Noktaları Geliştirme Merkezi
<b>VUK</b>	: Vergi Usül Kanunu
<b>WTO</b>	: World Trade Organization – Dünya Ticaret Örgütü

## GİRİŞ

Bilgi çağı birçok alana olduğu gibi iş hayatına da büyük etkilerde bulunmuştur. İşletmelerin yaptıkları işlemlerin birçoğunun elektronik ortama taşınmasıyla, elektronik faaliyetler iş hayatının odak noktası haline gelmiştir. Ticari faaliyetlerin elektronik ortama taşınmasıyla, işletmelerin birçok fonksiyonunun yeni düzene uyması gerektiği anlaşılmıştır. Bu fonksiyonlardan biri olan muhasebe faaliyetlerinin de değişen ortama kendini uydurması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmanın amacı elektronik ticaret (e-ticaret) kavramını inceledikten sonra muhasebe faaliyetlerinin elektronik ortama adaptasyonu sürecinde oluşabilecek muhasebe sorunlarını ve vergilendirme sorunlarını incelemektir. Bu konular irdelendikten sonra bir uygulamayla bu süreçte oluşan işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceği açıklanacaktır.

Dünyada ve Türkiye’de e-ticaret işlemleri gün geçtikçe artmakta ve yaşamımızın vazgeçilmez bir parçası haline gelmektedir. Fakat bu değişim bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Özellikle e-ticaretin nasıl muhasebeleştirileceği konusu tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de tartışılmaktadır. Bu durum gerek vergilerin hesaplanmasında, gerek mali tabloların tarafsız ve güvenilir olarak hazırlanmasında önem arz etmektedir.

Çalışmanın uygulama kısmında, işletmeden işletmeye e-ticaret ve işletmeden tüketiciye e-ticaret incelenecektir. Belirtilen taraflar arasında, e-ticaret sonucu oluşan işlemler, web sitesi maliyetleri ve diğer temel harcamaların nasıl muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceği incelenecektir. Uygulaması yapılacak muhasebe işlemleri için işletmenin belli başlı, örnek teşkil eden faaliyetleri ele alınacaktır.

Çalışmaya, e-ticaret, e-ticaretin muhasebeleştirilmesi ve e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili literatür taraması yapılarak başlanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, e-ticaret ile ilgili kavramsal açıklamalar yapıldıktan sonra; e-ticaretin türleri, tarafları ve ödeme araçları üzerinde durulacaktır. Bu konular anlatılırken, e-ticaretin kullanım alanları belirtilip, klasik ticaret ile e-ticaretin farkları ortaya konacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, e-ticaret işlemlerinin muhasebe sistemine etkileri üzerinde durulup, e-ticaret işletmelerindeki muhasebe düzeni ortaya konacaktır. Daha sonra e-ticaret işletmelerindeki muhasebeleştirme faaliyetleri beş gruba ayrılacak ve bunların her biri için muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl olacağı örneklerle açıklanacaktır. Burada oluşabilecek sorunlar ele alınıp, çözüm yollarının neler olabileceği ortaya konacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde e-ticaret işlemlerinin vergileme üzerindeki etkileri anlatılacak, var olan vergi kanunlarına göre oluşabilecek sorunlar ortaya çıkarılıp, bu konular hakkında çözüm yolları önerilecektir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise bir uygulamaya yer verilecek; bu amaçla bir e-ticaret işletmesinin muhasebe sistemi incelenecektir. Belirlenen kısıtlar içinde, oluşan işlemlerin nasıl muhasebeleştirildikleri ve vergilendirildikleri ortaya konulacak ve işletmenin muhasebe sisteminde karşılaşılabileceği aksaklıklar tespit edilecektir.

## 1. BİRİNCİ BÖLÜM: ELEKTRONİK TİCARET (E-TİCARET) SİSTEMİ

Bu bölümde, çalışmanın temeli olan e-ticaret kavramı ve e-ticaret ile ilgili temel kavramlar ele alınacaktır. Bu bağlamda, öncelikle e-ticaretin tanımı yapıp, kapsamı belirtilecektir. Daha sonra klasik ticaret ile e-ticaret farkları üzerinde durulup, e-ticaretin gelişimi açıklanacaktır. Son olarak e-ticaretin tarafları ve belli kriterlere göre türleri irdelenecek ayrıca e-ticaretin gerçekleşmesi için gereken araçlar ile kullanılan tahsilat araçları incelenecektir.

### 1.1. E-TİCARETİN TANIMI, KAPSAMI VE ÖNEMİ

Bu başlık altında e-ticaret kavramının tanımı ve kapsamı ile ilgili bilgiler aktarılacaktır.

#### 1.1.1. E-Ticaretin Tanımı

İletişim teknolojilerinin ve internet kullanımının hızla gelişmesi ile dünyada yeni bir ekonomik düzenin yaygınlaştığı görülmektedir. Buna bağlı olarak coğrafi sınırlar ortadan kalkmış, satıcı ile alıcının bulunduğu yer olan pazarlar farklı bir boyut kazanmış ve satıcılar tüm dünyayı müşteri kabul ederek ticari faaliyetlerini web tabanlı sistemlere kaydırmışlardır.<sup>1</sup>

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler, ticari faaliyetler için gerekli olan bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktararak işlemlerin bu elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir.<sup>2</sup> “Elektronik ticaret” kavramı son zamanlarda yaygın olarak kullanılmasına rağmen, nadiren açıkça tanımlanmaktadır. Gittikçe daha fazla kabul gören dar anlamdaki tanıma göre “işlemleri internet veya hiç

---

<sup>1</sup>Mehmet Civan, Vedat Bal, “E-Ticaret ve KOBİ’lerin Geleceği”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**, Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, 10-11 Mayıs 2002 Hereke.

<sup>2</sup>Süleyman Yükçü, Seçkin Gönen, “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2009.



kimsenin özel malı olmayan web tabanlı sistemlere kaydıran ticari faaliyetlere” elektronik ticaret adı verilmektedir. Bazı anketlerde ve piyasa araştırmalarında dar anlamdaki elektronik ticarete “internet ticareti” olarak atıfta bulunulmaktadır. İnternetin bir iş yürütme aracı olarak gelişmeye başladığı tarih 1995 yılıdır. Geniş anlamda elektronik ticaret tanımı, internet ticaretine ek olarak, özel elektronik alışveriş sistemleri ile yapılan ticari işlemleri kapsamı içine almaktadır.<sup>3</sup> Elektronik ticaret (e-ticaret) tüm dünya için yeni gelişen bir kavram olduğundan farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Uluslararası kuruluşların tanımları şunlardır:

Dünya Ticaret rgt’nün (WTO) tanımlamasına göre e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır.<sup>4</sup>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’nın (OECD) yaptığı tanımlamaya göre e-ticaret; Sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir.<sup>5</sup>

Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi’nin (UN - CEFAC) tanımına göre e-ticaret; iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılanmamış iş bilgilerinin üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi v.b.) zerinden paylaşılmasıdır.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup>Veysel Bozkurt, “KOBİ’ler ve Elektronik Ticaret”,[http:// idari.cu.edu.tr/igunes/makale/kobi.doc](http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/kobi.doc), 16.02.2011.

<sup>4</sup> Dünya Ticaret rgt, Glossary Term, (evrimii) [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/glossary\\_e/electronic\\_commerce\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/electronic_commerce_e.htm), 22.02.2011.

<sup>5</sup> OECD, Glossary of Statistical Terms, (evrimii) <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721> 22.02.2011.

<sup>6</sup>Halil Elibol, Burcu Kesici, “ağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2004, Sayı:11, s.306.

Türkiye’de Dış Ticaret Müsteşarlığı, E-Ticaret Kurulu tarafından yapılan tanımlamaya göre e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır.<sup>7</sup>

Avrupa Komisyonu’nun 1997 yılında yapmış olduğu tanımlamaya göre e-ticaret; işletmenin ticari faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyetler metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. Elektronik ticaret bu boyutuyla mal ve hizmet alımı ve ödemelerinin sayısal olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler) hem de geleneksel faaliyetlerin ticaretini (sağlık, bakım ve eğitim) kapsamaktadır.<sup>8</sup>

Uluslararası kuruluşların e-ticaret için yaptığı tanımlamaları gözden geçirdiğimizde, e-ticaretin, elektronik ortamda yapılan her türlü alışverişi kapsadığı sonucunu çıkartabiliriz. Öte yandan e-ticaretin farklı bakış açılarından değişik tanımlamaları da yapılabilir<sup>9</sup>;

**-İletişim açısından:** E-ticaret, bilginin, mal ve hizmetlerin dağıtımının veya ödemelerin telefon hatları, bilgisayar ağları üzerinden veya diğer elektronik araçlarla yapılmasıdır.

**-İş süreci açısından:** E-ticaret, ticari işlemlerin ve bunlarla ilgili iş akışının otomasyonunu sağlamaya yönelik teknoloji uygulamasıdır.

**-Hizmet açısından:** E-ticaret, firmaların, tüketicilerin ve idarenin, ürünlerin kalitesi ve hizmetlerin sunum hızını artırıp hizmet maliyetlerini azaltma isteğine hitap eden bir araçtır.

**-Online açıdan:** E-ticaret, bilgi ve ürünlerin internet veya diğer online ağlar üzerinden alışverişine imkan sağlayan bir araçtır.

---

<sup>7</sup>T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları”, (Çevrimiçi) <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>, 22.02.2011.

<sup>8</sup>Nusret Ekin, “Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret”, **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**, 1998, No: 61, s.76.

<sup>9</sup> Cemalettin Kalaycı, “Elektronik Ticaret ve Muhtemel Ekonomik Etkileri”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2004, Sayı:1, s.3.

### 1.1.2. E-Ticaretin Kapsamı

E-ticaret, işletmeler için hala keşfedilmekte olan bir kavramdır. Bu yüzden e-ticaret, firmaların e-ticaretten ne anlayacağı, sağladığı fırsatların ne kadarını fark edip avantaja çevirebileceği gibi tamamen firmaların elinde olan bir kullanım alanına sahiptir. İnternet ve ona bağlı teknolojiler, işletmelerin iş potansiyelini neredeyse sınırsız duruma getirmiştir ve büyüme ivmelerini kendilerinin bile öngöremediği şekilde artırmaktadır.<sup>10</sup> E-ticaret alanındaki son gelişmelere baktığımızda, e-ticaretin sadece firmalar tarafından değil aynı zamanda devlet ve müşteriler için de büyük bir kullanım alanı yarattığı ortaya çıkmaktadır. Öyle ki artık insanlar internetten e-ticaret vasıtasıyla bir çok ihtiyacını karşılayabilmektedir. Bunlar gerek devletle olan ilişkiler gerekse günlük ihtiyaçların karşılanması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda e-ticaret için kesin bir sınır olmamakla birlikte, internet ortamında yapılan her türlü tanıtım, ticari faaliyet ve hizmetleri kapsayabileceğini söyleyebiliriz.

Çok çeşitli mal ve hizmetlerden, yapısında elektronik ticarete konu olabilmek bakımından olağanüstü bir potansiyeli barındıran alanlar ana hatları ile şöyle sıralanabilir:<sup>11</sup>

**Yazılım:** Teknolojinin gelişmesiyle insanlar günlük yaşamlarında elektronik aletleri daha çok kullanmaya başlamışlardır. Bu aletler için ihtiyaç duyulan yazılımların satın alınması, artık sadece mağaza ya da posta yoluyla değil elektronik ortamda da mümkündür. Örneğin cep telefonları vasıtasıyla “Apple Store” gibi elektronik mağazalardan birçok uygulama satın alınabilirken; aynı şekilde internet üzerinden de yazılımların satın alınması mümkündür. Ülkemizde yazılım pazarı, 2010 yılında yaklaşık 6,5 milyon dolarlık bir ciroya ulaşmıştır<sup>12</sup>.

**Film, video bantları ve müzik albümleri:** İnternet üzerinde en çok satın alınan ürünler arasında bunlar yer almaktadır.

---

<sup>10</sup>Coşkun Dolanbay, **Yeni Ekonomide Başarının Anahtarı E-ticaret-Strateji ve Yöntemler**, Ankara, Pusula Reklamevi, 2000, s.34.

<sup>11</sup> Elibol, Kesici, **a.g.e.**, s. 311.

<sup>12</sup> T.C.Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Bilgi Toplumu İstatistikleri**, 2011, s.111

**Kitap, dergi ve gazete:** Dünya çapında yıllık kitap satışının 70 milyar dolar, dergi ve gazete satışının ise 60 milyar doların üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Bu tür ürünlere ilişkin maliyetlerin yarısını stoklama, nakliye ve dağıtım masraflarının oluşturması, elektronik dağıtım yollarını son derece çekici kılmaktadır. Bütün dünyada olduğu gibi elektronik yayıncılık ülkemizde de hızla gelişmektedir.

**Bilgi Veri Tabanları:** Günümüzde ayrı bir sektör haline gelen bilgi veri tabanlarında, hukuki, tıbbi, bilimsel ve diğer teknik konularla ilgili araştırma yapılmakta ve bunlar bir bedel karşılığında elektronik ortamda satılmaktadır. Finans, borsa gibi hazır verilere ihtiyacı olan sektörlerde çalışanların, ücret karşılığı ilgili verileri bu tarz veri tabanlarından temin etmesi bu konuya örnek teşkil etmektedir.

**Eğitim ve mesleki kurslar:** Elektronik ticaretin potansiyel gelişme alanlarından bir diğeri de eğitim sektörüdür. Çevrimiçi (on-line) eğitim, kurs ve okul imkanları, hızla gelişen video konferans teknikleri ve eğitim yazılımları bu sektörü geleceğin en canlı elektronik ticaret alanlarından biri yapabilecektir.

**Ev Bankacılığı:** Ülkemizde internet kullanım alışkanlığı arttıkça, bankaların ve kullanıcıların da internet şubelerine olan ilgisi artmaya devam etmektedir. Ülkemizdeki bankalar, yapılan geliştirmeler ve yatırımlar sonucunda, gerek güvenlik gerekse hizmet çeşitliliği alanında önemli gelişmeler kaydetmektedir. Müşteriler de şubeye gitmeden işlemlerini hem daha kolay gerçekleştirebilmekte hem de daha az masrafa katlanarak işlemlerini yapabilmektedir. Türkiye Bankalar Birliği'nin, ülkemizde faaliyette olan 26 bankanın müşteri verileri ile hazırladığı rapora göre, 2010 yılsonu itibari ile internet bankacılığını en az 1 kez kullanan kayıtlı müşteri sayısı, 2009 yılına göre %27 artış göstererek 17 milyon kişiye ulaşmıştır. Kullanıcılar tarafından en sık yapılan işlemlerde ise toplam 181 milyar TL'lik hacim ile EFT ve havale işlemleri ilk sırada yer alırken, 74 milyar TL'lik hacim ile yatırım işlemleri ikinci sırada yer almıştır<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup><http://www.sabah.com.tr/DenizbankKobi/2011/04/20/internet-bankaciligi-kullanimi-yayginlasiyor>, (Çevrimiçi), 20.06.2011

**Sağlık Hizmetleri:** Yüksek kalitede tıbbi görüntüleri ve hasta ile ilgili bulguları elektronik yollarla transfer etme olanaklarının gelişmesi, uzaktan konsültasyon yapılmasını ve teşhis konulmasını mümkün kılmaktadır. Daha şimdiden bazı hastanelerce kullanılmaya başlanan bu olanaklar sağlık hizmetleri alanında da yeni bir çığır açabilecektir.

**Müşteri Hizmetleri:** Firmalar için satış sonrası müşteri hizmetleri toplam maliyetler içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bugün çok sayıda şirket, web siteleri ve diğer elektronik yollarla müşterilerine çevrim içi teknik hizmet desteği sunabilmektedir.

Bu listeyi daha fazla uzatmak ve yenilerini eklemek mümkündür. Örneğin, internet kumarhaneleri, özellikle elektronik para alanındaki gelişmelere bağlı olarak hızla yaygınlaşabilecek ve karmaşık hukuki ve vergisel sorunlara yol açabilecek bir alan olarak görülmektedir. Öte yandan, seyahat ve turizm hizmetlerini internet üzerinden yürüten pek çok işletme kurulmuştur. Yine, elektronik ticaretin çekici alanlarından bir diğeri de reklamcılıktır. Reklamlar daha şimdiden internetin karakteristik özellikleri arasında yerini almıştır. Televizyon reklamlarına kıyasla web sitelerinde yer alan reklamların bazı üstünlüklerinin olması, bu alanı daha da cazip hale getirmektedir.

Sınırları keskin bir çizgi ile ayrıştırılamasa da e-ticaretin kapsamı, diğer bir deyişle kapalı ve açık ağlar kullanılarak yapılabilecek ticaret aktiviteleri şu şekilde sıralanabilir:<sup>14</sup>

- Mal (taşınır, taşınmaz) ve hizmetlerin (bilgi servisleri, danışmanlık, finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma, vb.) elektronik alışverişi
- Tanıtım, reklam ve bilgilendirme
- Sipariş verme ve anlaşma yapma
- Elektronik banka işlemleri ve fon transferi
- Elektronik konşimento gönderme ve gümrükleme işlemleri
- Elektronik ortamda kamu alımları

---

<sup>14</sup> Zeynep Ersoy, “**Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları**”, İGEME, Ankara, 1999, s.42.

- Elektronik para ile ilgili işlemler
- Elektronik hisse alışverişi ve borsa
- Ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi
- Doğrudan tüketiciye pazarlama
- Sayısal imza, elektronik noter vb. Güvenilir Üçüncü Taraf (TTP) işlemleri
- Sayısal içeriğin anında dağıtımı
- Anında bilgi oluşturma ve aktarma
- Elektronik ortamda vergilendirme
- Fikri mülkiyet haklarının transferidir.

## **1.2. KLASİK TİCARETTEN E-TİCARETE GEÇİŞ**

Teknolojinin gelişmesiyle insanlar, ihtiyaçlarını karşılayabilmek için daha pratik ve hızlı çözümler üretmeye çalışmaktadırlar. Günümüzde de alışveriş yapabilmenin en hızlı ve pratik yolunun internet üzerinden alışveriş yapmak olduğu görülmektedir. Bu bağlamda yavaş yavaş insanlar klasik alışveriş alışkanlıklarını terk etmekte, e-ticarete yönelmektedirler. Bu bölümde de klasik ticaret ile e-ticaret arasındaki farklar ve e-ticaretin avantajları ile dezavantajları anlatılacaktır.

### **1.2.1. Elektronik Ticaret İle Klasik Ticaret Arasındaki Farklar**

Klasik ticarete müşteri, ürün hakkında bilgi toplama ve kıyaslama süreçlerini uzun bir zamanda ve tek tek firmaları gezerek ya da broşürlerini inceleyerek yapmaktadır. E-ticarete ise bu ve diğer her türlü bilgiye kolayca internet üzerinden ulaşabilmektedir. Klasik ticarete bu işlemler çalışma saatleri ile sınırlıyken e-ticarete saat sınırı ortadan kalkmış ve 7 gün 24 saat istenilen bilgiye internet üzerinden ulaşılabilme imkanı ortaya çıkmıştır.

Klasik ticarete bilgi toplama sürecinde gezilip araştırma yapılacak yerler yakın çevremizle sınırlı iken e-ticarete bu konuda bir sınır olmamaktadır. Dünyanın herhangi bir yerindeki firmaya web üzerinden ulaşılabilmekte ve alışveriş yapılabilmektedir.

E-ticarete firmalar, pazarlama faaliyetlerini web üzerinden yaparak, toplam maliyetlerini düşürme imkanı bulurlar. Web sayfalarına verecekleri reklamlar diğer reklam araçlarına göre daha ucuz olurken, Facebook gibi sosyal paylaşım siteleri aracılığıyla ücretsiz tanıtımlarını yapma imkanları da bulabilmektedirler. Böylece firmaların karlılık oranları artmaktadır. Aynı zamanda düşen maliyetler fiyatların da düşmesini sağlayacak, böylece müşteriler de klasik ticarete göre daha ucuza alışveriş yapma imkanı bulabileceklerdir.

E-ticarete satın alma sürecinde; müşteri ile tedarikçi arasında aracı olarak satın almayı yapan firma, malları üretilip aracı firmaya satan tedarikçi firma ve ürün alımını yapan , siparişi veren firma ya da birey arasındaki ilişkilerin klasik ticaret ve e-ticaret açısından karşılaştırılması aşağıda verilmiştir.

**Tablo 1.1: Geleneksel Ticaret - Elektronik Ticaret Karşılaştırılması**

	<b>Geleneksel Ticaret</b>	<b>Elektronik Ticaret</b>
<b>Satın Almayı Yapan Firma (Aracı Firma)</b>		
Bilgi Edinme Yöntemleri	Görüşmeler, dergiler, kataloglar, reklamlar	Web sayfaları
Talep Belirtme Yöntemi	Yazılı form	Elektronik posta
Talep Onayı	Yazılı form	Elektronik posta
Fiyat Araştırması	Kataloglar, görüşmeler	Web sayfaları
Sipariş Verme	Yazılı form, fax	Elektronik posta, EDI
<b>Tedarikçi Firma (Üretici Firma)</b>		
Stok Kontrolü	Yazılı form, fax, telefon	Online Veritabanı, EDI
Sevkiyat Hazırlığı	Yazılı form, fax, telefon	Elektronik Veritabanı, EDI
İrsaliye Kesimi	Yazılı form	Online Veritabanı, EDI
Fatura Kesimi	Yazılı form	Elektronik Posta, EDI
<b>Siparişi Veren Firma (Ürün Alımını Yapan Taraf)</b>		
Teslimat Onayı	Yazılı form	Elektronik Posta, EDI
Ödeme Programı	Yazılı form	Online Veritabanı, EDI
Ödeme	Banka Havalesi, Posta, Tahsildar	İnternet bankacılığı, EDI, EFT

**Kaynak:** E-Ticaret Rehberi, Elektronik Ticaret Hakkında Genel Bilgiler, (Çevrimiçi) [http://www.elektronikticaretrehberi.com/e-ticaret\\_genel\\_bilgiler.php](http://www.elektronikticaretrehberi.com/e-ticaret_genel_bilgiler.php), 12.02.2011.

Tablodan da anlaşılacağı gibi bu üçlü ilişkide yüzyüze ya da yazılı formlarla olması gereken işlemlerin hepsi elektronik ortama taşınabilmektedir. Böylece zamandan ve maliyetlerden tasarruf sağlanabilmektedir.

### **1.2.2. E-Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları**

E-ticaretin avantajlarını şu şekilde sıralayabiliriz;<sup>15</sup>

- İşlem Maliyetlerinde Parasal Tasarruflar:

Müşterilerin sanal ortamda sipariş vermesi firmaların işlem maliyetlerinde önemli düşüşler sağlanmaktadır. Örneğin firmalar, mağaza masrafları ve çalışan giderlerinden tasarruf sağlamış olacaktır. Forbes rakamlarına göre, Forbes 500 listesindeki şirketlerin geçen yıl içinde karları %26 oranında artmıştır. Bu verimlilik patlamasında bilişim teknolojileri ve e-ticaretin büyük payı olduğu düşünülmektedir.<sup>16</sup>

- Mal ve Hizmetlerin Tesliminde Zaman Tasarrufu:

Ağ üzerinden verilen ve işlenen siparişler geleneksel sürece göre daha kısa sürede gerçekleşmektedir.

- Satın Alma Sistemlerini Birleştirme:

Bu yolla farklı bölüm ve birimlerin tek başına satın alım yapmaları yerine bir merkezde toplanan veriler yardımıyla birleşmiş satın alma yoluna gidilebilir.

- Sipariş İşlemlerinde ve Bürokraside Azalama:

---

<sup>15</sup>E-Ticaret, E-Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları, (Çevrimiçi) <http://www.eticaret.org/eticaretin-avantajlari-ve-dezavantajlari.htm>, 12.02.2011.

<sup>16</sup> <http://www.eticaret.org/eticaretin-avantajlari-ve-dezavantajlari.htm>, (Çevrimiçi), 12.02.2011.



Kağıt üzerinde takip edilen işler yerine elektronik ortamda yapılan işler nedeniyle şirketler dikkatlerini stok ve envanter üzerine yoğunlaştırmakta, tedarikçileriyle daha yaratıcı işbirliği yoluna gitmektedirler. Bu yaratıcı işbirliklerine örnek olarak günümüzde moda haline gelen fırsat sitelerini örnek verebiliriz. Bu sitelerde şirketler, ellerindeki stokları bitirmek ya da yeni ürünlerini tanıtmak amacıyla indirimli fiyatlarla ürünlerini geniş bir kitleye ulaştırma imkanı bulabilmektedirler.

- Müşteriler ve Ortaklar Arasında Yakınlaşma:

Sıradan mağazalarda hangi müşterinin, ne zaman, hangi ürünleri satın aldığıнын kaydını tutmak pek kolay olmazken, internet üzerinde gerekli yazılım araçları kullanılarak her bir müşteri ayrı ayrı takibe alınabilmekte ve satışlar artırılabilir.

- Büyük ve Küçük Tedarikçiler:

İnternet ile, kapalı yapıdan açık yapıya geçerek küresel ağların getireceği avantajlar sayesinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin de (KOBİ) dünya ticaretinde yer almaları mümkün olacaktır. Ayrıca, Birleşmiş Milletler Ticaret Noktaları Geliştirme Merkezi'nin (United Nations Trade Point Development Center - UNTPDC) geliştirdiği Küresel Ticaret Noktaları Ağı (Global Trade Point Network-GTPNet) KOBİ'lere "Elektronik Ticaret Olanakları" (Electronic Trade Opportunities – ETO) sunmaktadır.

- Stok ve Envanter Sistemlerine Etkisi:

İşletmelerin tedarik yönetimlerinin bir başka yönü de stok yönetimidir. Dolayısıyla etkileşimli olarak hangi üründen ne kadar ve hangi süreyle stok bulduracağının yönetimi de elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir.

E-ticaretin sağladığı kolaylıklar nedeniyle işletmeler arası e-ticaret hızla büyümekte, bu hızlı büyüme ve gelişme sonucunda bazı sorunların ortaya çıkması da kaçınılmaz olmaktadır. Halen elektronik ticarete yaşanan sorunları şöyle sıralayabiliriz:

İnternet eşitsizliği, güvenlik sorunları, yasal sorunlar, elektronik sözleşmelerle ilgili sorunlar, elektronik imza sorunu, şifreleme sorunu, aldatıcı reklam ve haksız rekabet sorunu, birçok kişiye aynı anda reklam maili gönderilmesi (spamming), vergi sorunları, denetim sorunları, dil sorunları en önemli sorunlar arasında yer almaktadırlar.

E-ticaret'in satıcının girişimindeki beklentisini karşılamadığı bazı uygulamalar söz konusudur, sık karşılaşılan sorunlar şu koşullar altında ortaya çıkmaktadır<sup>17</sup>;

- Statik bir web tasarımı ile satış yapılmaya çalışılıyorsa ve online ödeme/güvenlik sorunları çözülmemiş ise sistem başarılı olamayacaktır.
- Site içeriği ve görünüşü, rakiplere oranla ziyaretçiye güven vermeyecek ölçüde kalitesiz veya e-ticaret'e uygun görsel koşulları taşıyor ise müşteriyi kendine çekemeyecektir.
- Alıcıya sunulan ürün veya hizmet aynı veya çok yakın fiyata başka kanallardan, özellikle kolay ulaşılabilir bir mağazadan temin edilebilir nitelikteyse müşteri talebinde azalma ortaya çıkacaktır.
- Satılan ürün veya hizmet bir bilgi ise ve ücretsiz olarak temin edilebiliyorsa yapılan yatırımın riski büyük olacak ve sistem kendini amorti edemeyecektir.

---

<sup>17</sup>Mehmet Şahin, **Yönetim Bilgi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2005, s.76-79.

- Arama motorlarının dışında online (e-kart, üye olunan çeşitli siteler veya benzer bir servis) veya geleneksel (basın, yayın, ilan, vb.) herhangi bir tanıtım, duyuru veya reklam faaliyeti kullanılmıyorsa web sitesi kendini tanıtamayacak ve müşteri kitlesini oluşturamayacaktır<sup>18</sup>.
- Satıcının kimliği ve internet üzerinden satış koşulları sitede doğru ve eksiksiz belirtilmiyorsa, satıcı müşterinin güvenini sağlayamayacak ve dolayısıyla yatırım riski artacaktır.
- Satılan ürün veya hizmetin potansiyel alıcılarının internet kullanım oranı düşükse bunun paralelinde satışları da düşük olacaktır.
- E-ticaret'e yapılan yatırım, yapılması gereken minimum yatırımdan küçükse ulaşılmak istenen hedefe varılması da zorlaşacaktır.

### 1.3. E-TİCARETİN GELİŞİMİ

E-ticaret, işletmeler tarafından bir fırsat olarak algılandıktan sonra, Dünyada ve Türkiye'de hızla gelişmeye başlamıştır. Fakat bu gelişim Türkiye'de Dünyadaki gelişme hızına göre farklılık göstermiştir.

#### 1.3.1. E-Ticaretin Dünyadaki Gelişimi

Elektronik iletişim teknolojileri ticari hayatta aslında uzun yıllardır (1980'lerden beri) kullanılmaktadır. Ama internetin e-ticaret için kullanılması çok yenidir (1997'den beri).<sup>19</sup>

E-ticaretin ortaya çıkışı internetin popüler bir teknoloji olarak kullanıldığı 1990'lı yılların öncesine kadar gitse bile, asıl yaygınlık kazandığı dönem internet teknolojisinin geliştiği dönem olmuştur; yani 13 yıllık bir geçmişi vardır.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Şahin, a.g.e., s.76-79.

<sup>19</sup> Ahmet Yeşil, **E-Ticaret**, Sayı:2, İstanbul, Kumsaati Yayın, 2010, s.12.

<sup>20</sup> Veysel Bozkurt, **Elektronik Ticaret**, Sayı:1, İstanbul, Alfa Yayınları, 2000, s.64.

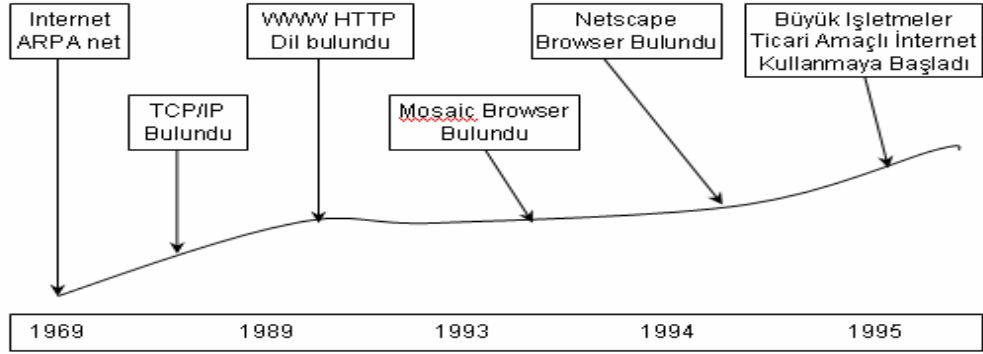
Elektronik ticaretin büyümesi ve gelişmesi son zamanlarda dikkat çekmekle beraber, elektronik ticaret uygulamaları uzun zamandır mevcuttur. Son yıllardaki hızlı değişim ve gelişimin arkasındaki gerçek sebep, herkesin kullanımına açık olan internet teknolojisindeki ilerlemelerdir. İnternet'in gelişim süreci incelendiğinde, Şekil 1.1.'de de görüldüğü gibi, İnternet ortamında elektronik ticaretin işletmeler tarafından yoğun olarak 1996 yılında kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Bundan önceki yıllarda da elektronik ticaret uygulamalarının varlığından bahsetmek mümkündür. Ancak, bu tür uygulamalar ya "İntranet" olarak adlandırılan şirket içi ağlar ile bilgi alışverişinde/ticari ilişkide buldukları ya da üçüncü taraflara kapalı olan uygulamalardır. Bu uygulamalarda ağırlıklı olarak Elektronik Veri Değişimi (EVD) teknolojisinden yararlanılmaktadır. İnternet üzerinden yapılan elektronik ticaret ise, EVD'den farklı olarak, yalnız belirli üretici, tedarikçi ve dağıtıcıları bir araya getirmekle kalmayıp, İnternet erişimi olan her kullanıcıya (satıcı ve müşteri) eşit fırsatlar yaratabilmektedir.<sup>21</sup>

Aslında elektronik ticaretin geçmişi 1980'li yıllardan daha eskiye dayanmaktadır. Eskiden televizyon ve telefon aracılığıyla yapılan katalog satışı da bir tür elektronik ticarettir. Ancak bu tarz elektronik ticaret, günümüzde yapılan elektronik ticaret kadar etkili olamamıştır. Teknolojik gelişmelerin ürünü olan internetin önlenemez gelişimi ve sunduğu sınırsız pazar, şüphesiz elektronik ticaretin bu denli hızlı ve yaygın olarak gelişmesinin ardında yatan nedendir.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup>Murat İnce, (1999), "Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar", **DPT Raporu**, Ankara, s.4.

<sup>22</sup>Aslı Küçükgörkey, "Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaret", Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**, 10-11 Mayıs 2002, Hereke, s.878.



**Kaynak:** Murat İnce, E-Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar, DPT Yayınları, Ankara, 1999

### Şekil 1.1: İnternetin Gelişim Süreci

Şekil 1.1'deki internetin gelişimine paralel olarak e-ticaret de benzer bir biçimde gelişmektedir. Buradan e-ticaretin gelişiminin internetin gelişimine paralel olduğunu söyleyebiliriz.

E-ticaretteki bu gelişim OECD, Avrupa Topluluğu, ABD gibi ekonomiler, internet üzerinden yapılan elektronik ticaretin globalleşmesi ve sağlıklı bir yapıda gelişmesi konusunda 1990'lı yılların sonlarından beri stratejik toplantılar yapmakta ve ortak eylem planları geliştirmeye çalışmaktadır. Bu çalışmalarda;

- Kullanıcıların ve müşterilerin elektronik ticarete güvenlerinin artması (kişisel bilgilerin güvenliği, güvenli kredi kartı kullanımı, müşteri haklarının korunması vb...)
- Geleneksel ticari faaliyetlerin yapılabilmesi için geliştirilmiş, düzenlenmiş yasa ve kuralların elektronik ticari pazara da hitap eder hale getirmesi, e-ticaret için oluşturulan bilgi işlem alt yapısının geliştirilmesi, elektronik ticaretten alınacak verimin artması gibi unsurlar göz önünde tutulmakta ve bu konularda hükümet politikalarına yön verecek kararlar alınmaktadır.<sup>23</sup>

2000 yılında Lizbon'da yapılan Avrupa Birliği Zirvesinde ortaya çıkan görüşlerden biri de 2010 yılına kadar Avrupa Birliği bünyesinde yirmi milyon yeni iş

<sup>23</sup>Yeşil, a.g.e., s.13.

olanağının e-ticaret sayesinde gelişeceği. Günümüzde bu durumun gerçekleştiğini görmekteyiz.

### 1.3.2. E-Ticaretin Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de e-ticaret hala gelişme aşamasındadır. Yürürlüğe girecek yasalarla ve iş imkanlarının firmalar tarafından daha çok fark edilmesiyle de e-ticaretteki ivmenin daha da artacağı konusunda görüş birliği vardır.

Ülkemizde e-ticaret ile ilgili yasalar dünyadaki örneklerine göre daha geç çıkarılmıştır ve hala da bu konuda düzenlemeler yapılmaya devam etmektedir.

Türkiye’de bu konuda çıkarılmış ilk yasa 2003 yılında ‘mesafeli sözleşmeler’ ile alakalıdır. 6.3.2003 tarih ve 4822 sayılı Kanun’un 14. maddesi ile değişik 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’un (“Kanun”) 9. maddesinden sonra 9/A maddesinin getirilmesi suretiyle yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Daha sonra yapılan bazı yönetmelikler ve değişikliklerle düzenlemeler yapılmıştır. Bu konuyla ilgili ayrıntılar tezin üçüncü bölümünde vergi sorunları başlığı altında verilecektir.

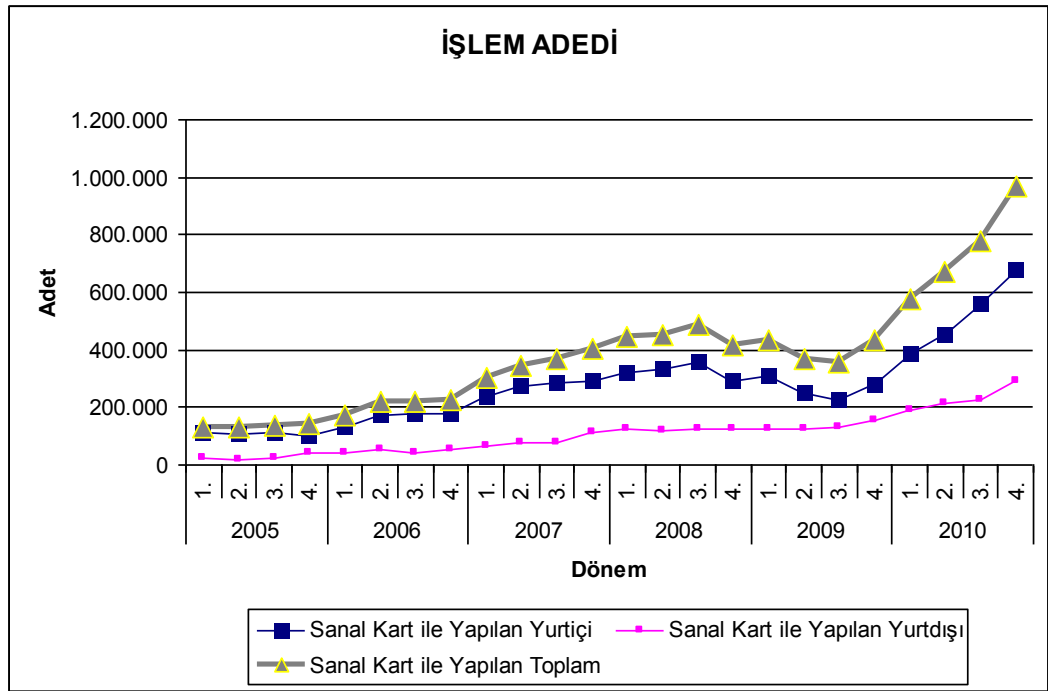
Türkiye’de e-ticaretin gelişimi ile ilgili rakamlar aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 1.2: E-Ticaret Gelişim Rakamları**

	İşlem Adedi				İşlem Tutarı(milyon TL)			
	Sanal Kart ile Yapılan				Sanal Kart ile Yapılan			
	Yurt içi	Yurt dışı	Toplam	% Toplam Değişim	Yurt içi	Yurt dışı	Toplam	% Toplam Değişim
<b>2005</b>	434.870	105.248	540.118	-	25,74	8,79	34,53	-
<b>2006</b>	653.905	189.640	843.545	%56,2	39,59	15,18	54,77	%58,6
<b>2007</b>	1.087.553	329.042	1.416.595	%67,9	60,33	25,7	86,03	%57,1
<b>2008</b>	1.307.233	493.868	1.801.101	%27,1	83,64	37,23	120,88	%40,5
<b>2009</b>	1.064.247	531.083	1.595.330	-%11,4	91,71	41,84	133,56	%10,5
<b>2010</b>	2.075.364	920.221	2.995.585	%87,8	312,57	79,79	392,36	%193,8

**Kaynak:** Bankalararası Kart Merkezi Verileri

Türkiye'deki son beş yıllık e-ticaret gelişim rakamları incelendiğinde 2005 yılından 2006 yılına geçişte %56,2'lik bir artışın gerçekleştiği görülmektedir. 2007 yılında da bu ivme %67,9 ile devam etmiştir. 2008 yılında işlem adedindeki oranın düşmesi ve 2009 yılında bunun negatif yönde olması küresel krizle bağdaştırılabilir. Krizin etkisinin geçtiği 2010 yılı verilerine baktığımızda %87,8'lik bir e-ticaret işlem artış oranıyla karşılaşmaktayız. Bu da Türkiye'de e-ticaretin hızla yaygınlaştığını göstermektedir.

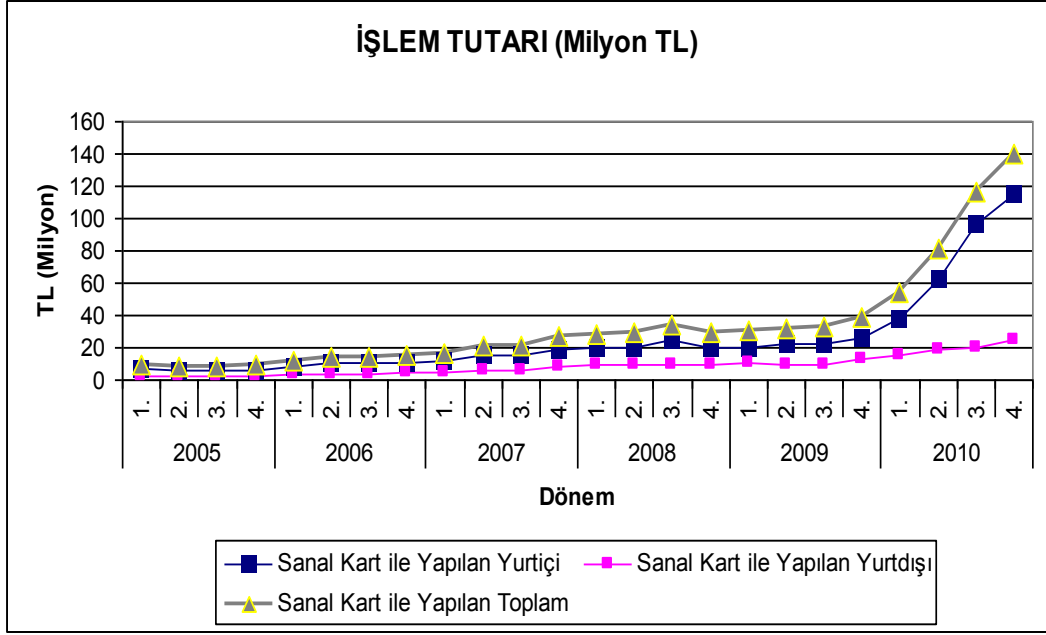


**Kaynak:** Bankalararası Kart Merkezi Verileri, (Çevrimiçi)

[http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti\\_yurtici\\_issuer\\_islemleri.asp](http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti_yurtici_issuer_islemleri.asp), 15.02.2011.

### Şekil 1.2: Yıllar İtibariyle E-Ticaret İşlem Adedi

2009 yılında e-ticaret işlem adetinin negatif yönde olmasına rağmen, şekil 1.3.'te görüldüğü gibi e-ticaret işlem tutarlarının oransal olarak düşse bile 2008 yılında yaklaşık 120 milyon TL olan hacmin, 2009 yılında yaklaşık 133 milyon TL'ye çıktığı görülmektedir. E-ticaret işlem adetlerinin düşmesine rağmen, e-ticaret işlem tutarının artması, bize e-ticaretin Türkiye'de pahalı tüketim mallarına da kaydığını gösterebilir.



**Kaynak:** Bankalararası Kart Merkezi Verileri, (Çevrimiçi)  
[http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti\\_yurtici\\_issuer\\_islemleri.asp](http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti_yurtici_issuer_islemleri.asp), 15.02.2011.

### Şekil 1.3: Yıllar İtibariyle E-Ticaret İşlem Tutarları

E-ticaretin son beş yıllık gelişimine baktığımızda işlem adedinin yaklaşık üçe katlandığını, işlem tutarının ise yaklaşık on iki katına çıktığını görmekteyiz. Bu sürede 2005 ve 2009 senesinin üçüncü dönemine kadar büyük bir hareketin olmadığını, özellikle 2009'un son çeyreği ve 2010 yılında büyük bir ivmenin oluştuğunu söyleyebiliriz. Ayrıca şekil 1.2. ve şekil 1.3.'ü incelediğimizde 2010 yılına kadar yurt içi ve yurt dışı e-ticaret rakamlarının birbirine yakın seyrettiğini ama 2010 yılıyla birlikte Türkiye'de e-ticaret işlemlerinin büyük bir gelişim kaydettiğini görmekteyiz.

**Tablo 1.3: E-ticaret İşyeri Sayısı**

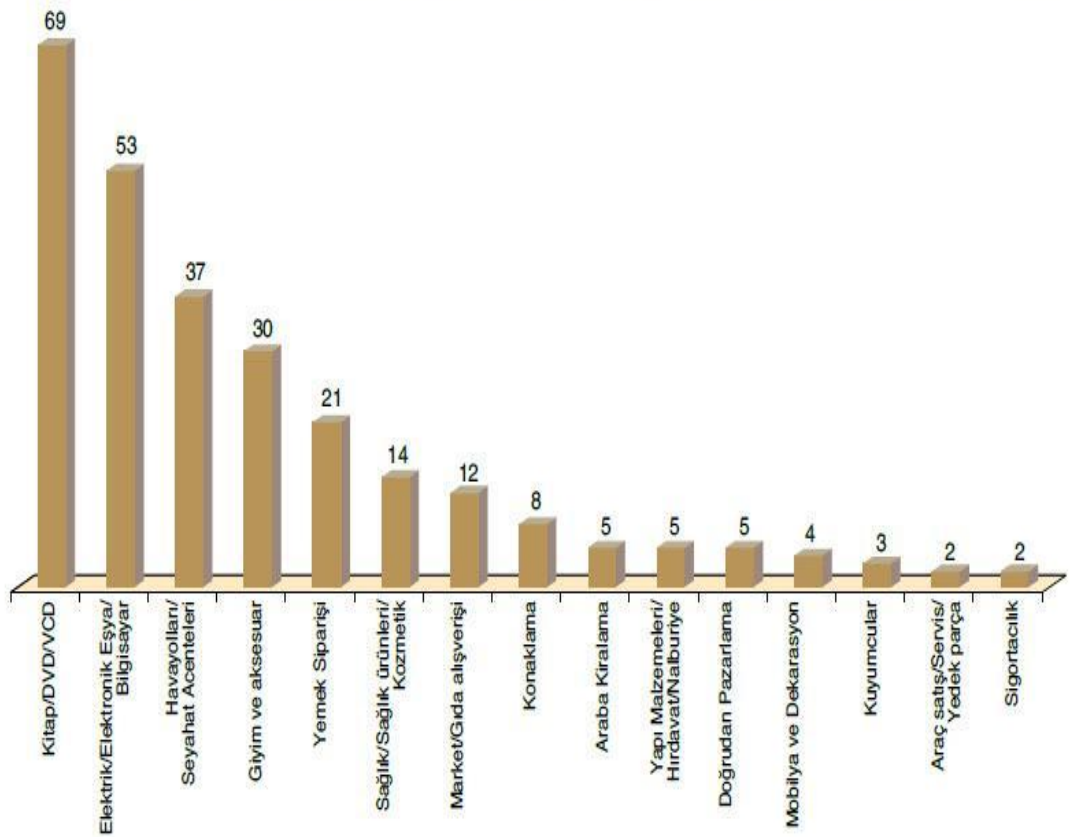
Yıl	E-ticaret İşyeri Sayısı
2005	7.504
2006	12.895
2007	21.277
2008	44.896
2009	54.031

**Kaynak:** Elektronik Ticaret İşletmecileri Derneği, "E-işyeri Sayısı Dört Yılda Sekiz Katına Çıktı", (Çevrimiçi) <http://www.etid.org.tr/?p=61>, 18.02.2011.



Türkiye’de 2005, 2009 yılları arasında e-ticaret yapan iş yeri sayısı yaklaşık 7 katına çıkmıştır. Geline son durumda ise buradaki potansiyeli erken görmüş işletmelerin cirolarını dikkate değer biçimde arttırdığını ve bunu gören yabancı yatırımcıların Türkiye’deki e-ticaret sektörüne satın almalarla girmek istediğini belirtmeliyiz.

### İNTERNET YA DA TELEFONLA ALIŞVERİŞ YAPILAN SEKTÖRLER



**Kaynak:** Elektronik Ticaret İşletmecileri Derneği, (Çevrimiçi) <http://www.etid.org.tr/?p=66>, 18.02.2011.

#### Şekil 1.4: İnternet ya da Telefonla Alışveriş Yapılan Sektörler

İnternette ya da telefonla yapılan alışverişlerde %69 ile kitap ve DVD satışı ilk sırada yer almaktadır. Sonrasında %53 ile elektrikli eşya, elektronik ve bilgisayar alışverişleri ikinci sırada yer almaktadır. Bunları havayolları, seyahat acenteleri, giyim ve aksesuar satışları takip etmektedir.

#### 1.4. E-TİCARETTE TARAFLAR

Bu bölümde e-ticarette türlerin oluşmasını sağlayan taraflar ve rolleri açıklanacaktır. E-ticaret işlemin gerçekleştiği ortam itibariyle alıcı ve satıcının yüz yüze gelmediği bir alışveriş şeklidir. Bu durumdan dolayı arada banka ve çeşitli araçlar bulunmaktadır. Bazı durumlarda satıcı başka bir işletmeden ürün alıp sattığından hem alıcı hem satıcı olabilir. E-ticaretin tarafları şunlardır<sup>24</sup>:

- Alıcı
- Satıcı
- Üretici
- Bankalar
- Nakliye şirketleri
- Sivil toplum örgütleri
- Üniversiteler
- Onay kurumları, elektronik noterler
- Dış Ticaret Müsteşarlığı
- Gümrük Müsteşarlığı
- Diğer kamu kurumları

Alıcı grubunu, e-ticaret araçları vasıtasıyla ürün, mal ve hizmet satın alacak olan bireysel müşteriler, firmalar, bankalar, üniversiteler, kamu kuruluşları oluşturur. Satıcılar grubunu da üreticiler, firmalar, bireysel satıcılar, bankalar, üniversiteler, kamu kuruluşları oluşturur. Bankalar, e-ticaret için gerekli finansal aracılığı yaparlar. Aracı kurumlar (komisyoncular), satıcı kendi web sitesi üzerinden satış yapmadığı durumlarda alıcı ve satıcıyı buluşturan yerlerdir. Bunun sonucunda da satışlardan komisyon alırlar. Üniversiteler bu süreçte bilgiye ulaşma ve bilgilerini üretme konusunda e-ticareti kullanırlar. Onay kurumları, e-ticarette kullanılan e-fatura, mesafeli sözleşmeler gibi kıymetli evrakların internet ortamındaki güvenliğini sağlar. Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığı, e-ticaretin uluslararası boyutuyla

---

<sup>24</sup> Atıf Ünalı, “E-Ticaretin ABC’si”, Çerçeve, Yıl: 9, Sayı:26, Nisan 2001, s.29.

ilgili konularda destek sağlar. Kamu kurumları da e-ticaret ile ilgili yasal düzenlemeler, kendi faaliyetleriyle ilgili işlemler ve kamu kuruluşlarıyla halk arasındaki işlemlerde e-ticareti kullanırlar.

## **1.5. E-TİCARETİN TÜRLERİ**

E-ticaretin türleri konusunda birçok kaynakta, farklı bakış açılarına göre çeşitli ayrımlara gidilmiştir. Bu çalışmada literatürde yaygın olarak kullanılan e-ticaret türleri ele alınmıştır.

### **1.5.1. Gerçekleşme Şekline Göre E-Ticaret Türleri**

E-ticaret, elektronik araçlarla ve kısmen veya tamamen elektronik ortamda gerçekleşmektedir. E-ticaret hem mal ve hizmetlerin sipariş edilmesi hem de sipariş edilen mal ve hizmetlerin teslimini (ifasını) içermektedir. Bu sebeple, konunun daha kolay ortaya konabilmesi açısından e-ticarete konu mal ve hizmetlerin bu açıdan bir sınıflandırmaya tabi tutulması gerekmektedir.

Malların çoğunluğu ile bazı hizmetler sanal ortamda sipariş edilebildiği halde teslim ve ifanın geleneksel yollarla yapılması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle, bu tür işlemlerde ticaretin tamamen sanal ortamda yapılması mümkün değildir. Örneğin, giyecek eşyası, gıda maddeleri ve benzeri mallar internet ortamında sipariş edilebilir. Ancak bunların teslimi geleneksel yollarla gerçekleşecektir. Aynı şekilde taşımacılık hizmetleri, emlak ve araç kiralama hizmetleri, tamir ve benzeri hizmetler de elektronik ortamda (on-line) sipariş edilebildiği halde anılan hizmetlerin ifası geleneksel yoldan gerçekleşmek zorundadır. Buna karşılık, bazı mal ve hizmetlerin sanal ortamda sipariş edilmesi yanında geleneksel yöntemlerle teslimi (ifası) mümkün bulunmamaktadır. Bu tür mal ve hizmetler “*sayısal mallar/hizmetler*” olarak anılmaktadır. Sayısal mallara örnek olarak, müzik kaset ve disketleri, kitap, dergi, gazete ve benzeri yayınlar, çeşitli fotoğraflar, video kasetleri sayılabilir. Çeşitli danışmanlık (muhasabe, vergi, hukuk, mühendislik, mimarlık vs.) hizmetleri, finansal hizmetler, reklamcılık hizmetleri, bazı tıbbi hizmetler, eğitim hizmetleri, çeşitli yayıncılık faaliyetleri de sayısal hale getirilebilen ve sanal ortamda sipariş edilebilen ve satın alınabilen hizmetlerin başlıcalarıdır. Elektronik posta, video

konferans şekliyle görüşmeler, çeşitli bilgisayarlar ve ağlardaki bilgi bankalarına erişim gibi bazı telekomünikasyon hizmetleri ise sadece sanal ortamda gerçekleşebilmektedir<sup>25</sup>.

E-ticarete konu olan şey mal ise, ticari faaliyetlerin cereyan ediş biçimine göre e-ticaret, doğrudan ve dolaylı e-ticaret olarak ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı e-ticaret yönteminde, malların siparişi elektronik ortamda verilmekle birlikte, teslimat işlemleri geleneksel yollarla yapılmaktadır. Doğrudan e-ticaret yönteminde ise, sanal olarak da adlandırılan fiziki olmayan ürünlerin siparişiyle birlikte, teslimi ve bedelinin ödenmesi de yine elektronik ortamda, on-line olarak gerçekleştirilmektedir.<sup>26</sup>

### 1.5.2. Ticaretin Dayandığı Ortamın Niteliğine Göre E-Ticaret Türleri

E-ticaretin, internet gibi açık ağlar ile işletme içi kapalı sistemler aracılığıyla gerçekleşmesine göre de sınıflandırılması mümkündür<sup>27</sup>. Kapalı sistemlere örnek olarak bankamatik (Automatic Teller Machine - ATM) kartları kullanımı ve 1970'lerin başından itibaren firmalar arasında uygulanan Elektronik Veri Değişim (Electronic Data Interchange - EDI) sistemi örnek verilebilir. Ancak sadece kayıtlı kullanıcılara açık olduğu için çok güvenli olan Elektronik Veri Değişim sistemi, özel bir telekomünikasyon altyapısı ve standart formlar gerektirmesi ve donanım ve bağlantı maliyetlerinin oldukça yüksek olması nedeniyle pek fazla yaygınlaşmamıştır<sup>28</sup>.

### 1.5.3. E-Ticarete Konu Olan Tarafa Göre E-Ticaret Türleri

- Firmadan Tüketiciciye : Dell, amazon.com, etoys, gap
- Tüketiciden Tüketiciciye : eBay, gittigidiyor.com

---

<sup>25</sup>Niyazi Cangir, "Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 69, Eylül 1998, s.53-54.

<sup>26</sup>Hazma Çeştepe, "Elektronik Ticaretin Ticari ve Mali Etkileri", **U.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXII, Sayı:1, 2003, s. 49.

<sup>27</sup>Cangir, **a.g.e.**, s.54.

<sup>28</sup>Gülçin Aytekin, **Elektronik Ticaret**, Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları, Yayın No:157, Ankara, 1998, s.4.

- Firmadan Firmaya: GM-Ford ve Daimler Chrysler'in oto parçalarını ortak satın aldığı, tedarikçilerin kaydolduğu sistem, Grainger.com'un dağıtım sistemi
- Firmadan Devlete: SSK işlemleri
- Tüketiciden/Vatandaştan Devlete: Belediyelerin on-line işlemleri

Bunlara son dönemde sanal toplulukların ve mobil çağın jenerasyonunun yoğun kullanma alışkanlığıyla belirlenen, tüketiciden tüketiciye e-ticaretin başka bir türü olarak, arkadaşlar arası denebilecek bir tür daha eklenmiştir. Firmalar arası ticaret hacmi en büyük kategori olup, firmadan tüketiciye e-ticaretten beş kat büyük olduğu tahmin edilmektedir<sup>29</sup>.

### 1.5.3.1. İşletmeden İşletmeye E-Ticaret

İşletmeden işletmeye e-ticaret; işletmeler arasındaki mal, hizmet ve bilgi alışverişinin internet ortamında gerçekleştirilmesidir<sup>30</sup>.

Kurumlar arasındaki ticaret olarak nitelenen bu ticaret şekli gerek sektörel portallarla, gerekse kurumun kendi sitesi aracılığıyla yapılmaktadır. Yapılan araştırmalar gelecekteki işletmeden işletmeye e-ticaret hacminin oldukça yüksek olacağı yönünde olmuştur. İşletmeden işletmeye e-ticaret, kurumların sektörde daha güçlü olmalarını sağlarken, özellikle kriz ortamlarında yeni ihracat pazarları ve iç pazarda yeni müşteriler elde etme imkanı sağlamaktadır<sup>31</sup>.

İşletmeden işletmeye e-ticaretin yaygınlaşmasında en önemli nedenler, işlem maliyetlerinin azalması, ürün ve hizmet kalitesinin artması, tüketici hizmetlerinin düzelmesi, açıklık ve verimliliğin artmasıdır<sup>32</sup>.

<sup>29</sup>Svend Hollensen, **Global Marketing, A Decision Oriented Approach**, FT Prentice Hall, 2004, s.376.

<sup>30</sup>Ayla Yazıcı, "Elektronik Ticaretin Ekonomik Boyutu", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2002, s.91.

<sup>31</sup>M. Nusret Sarısakal, M. Ali Aydın, "E-Ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret", **Havacılık Ve Uzay Teknolojileri Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz 2003, s.84.

<sup>32</sup>Recep Demir, "Ülkelerin Elektronik Ticarete Hazırlık Değerlendirmesi", **DışTicaret Dergisi**, Sayı:22, Temmuz, 2001, s.46.

İşletmeden işletmeye e-ticaret, işletmeler için alacakları ürünleri kıyaslayabilmek için daha fazla seçenek sunar. Bu seçeneklere ulaşmak konusunda da zamandan tasarruf sağlar. Satış yapacak firmalar için ise daha az maliyetle daha fazla müşteriye ulaşma imkanı sağlar. Yani işlemler daha hızlı olurken maliyetler de düşmüş olur.

Ülkemizdeki işletmeden işletmeye e-ticaret altyapısı genellikle büyük firmaların oluşturduğu bayilik sistemlerinde görülmektedir. Kapalı bir ağ yapısında, firmaya bağlı bayiler, tedarik, stoklama, dağıtım, pazarlama vs gibi iş süreçlerini etkin şekilde yürütmektedir<sup>33</sup>.

İşletmeden işletmeye e-ticaretin sağladığı fırsatları şu şekilde sıralayabiliriz;

### 1.Katalog Hizmeti

İşletmeden işletmeye e-ticaret siteleri, şirketlere, kendilerini ve ürünlerini tanıtıcı internet sayfaları oluşturma olanağı sağlar. Gerçek hayatta, potansiyel müşterilerinize gönderdiğiniz kataloglardan ya da broşürlerden farklı olmayan online kataloglar, şirketler için, web'deki en etkili tanıtım yollarından biridir.

### 2.Alım Satım Hizmetleri

İşletmeden işletmeye e-ticaret sitelerinin önemli bir bölümü, üyelerine kendi aralarında online ticaret yapma olanağı sağlayan teknolojik altyapıya sahiptir. Böylelikle, alıcı ile satıcı şirket arasındaki alışverişe ilişkin bütün süreçler, elektronik ortamda tamamlanmış olur.

### 3.Müzayede Hizmetleri

İşletmeden işletmeye e-ticaret sitelerinin bir çoğu, tıpkı bireysel tüketicilere yönelik açık artırma sitelerinde olduğu gibi, açık artırma (ya da eksiltme) yapılmasına imkan tanırlar. Fakat işletmeden işletmeye e-ticaret sitelerinde gerçekleşen açık artırma, şirketten şirkete gerçekleşir. Böylelikle şirketlere,

---

<sup>33</sup>Genç Market, **B2C ve B2B Nedir?** (Çevrimiçi) <http://www.gençmarket.net/b2cveb2b.asp>, 27.02.2011.

stoklarında kalan ürünleri satma, ya da toptan ticarete yönelik özel kampanyalar yapma fırsatını sunar.

#### 4.Bilgi Değiş Tokuşu Hizmeti

İşletmeden işletmeye e-ticaret sitelerinin en temel işlevi ise, bu siteler aracılığıyla bir araya gelen şirketlerin, birbirlerini alım satım taleplerinden haberdar etmeleridir. Bu niteliğiyle sektörlere yönelik şeffaflığı artıran elektronik pazar yerleri, şirketlerin birbirinden haberdar olmasını sağlayarak, fiyatların optimum biçimde oluşmasını sağlarlar<sup>34</sup>.

#### **1.5.3.2. İşletmeden Tüketiciye E-Ticaret**

İşletmeden tüketiciye e-ticaret, son tüketiciye yönelik olarak şirketlerin ürün ve hizmetlerinin satışına ilişkin internet ortamında yürüttükleri ticari faaliyetlerdir. Bir diğer ifade ile e-perakende siteleri (web mağazalar) ya da tedarikçi firmaların kendi web siteleri üzerinden, ürün ve hizmetlerin teslim koşulları, garanti koşulları, fiyatı ve diğer özellikleri belirlenmiş olarak satışını sağlamalarıdır. Maddi olmayan ürünler doğrudan e-ticaret konusu olup bu ürünlerin sipariş, ödeme ve teslimatları da internet üzerinden gerçekleşir. Maddi olan ürünlerin ticareti dolaylı e-ticaret yöntemi ile gerçekleştirilir. Burada tüketiciye yapılan satışlarda sipariş ve ödeme internet üzerinden, teslimatlar ise kamu veya özel sektöre ait kargo şirketleri tarafından fiziksel olarak gerçekleştirilir<sup>35</sup>.

Tüketiciler için e-ticaretin önemi, şeffaf fiyat yapısı, kıyaslanabilir ürün seçenekleri ve yedi gün yirmi dört saat alışveriş yapma olanağı sağlamasından kaynaklanmaktadır. Tüketiciler, internet üzerinden satın alma kararı verirken daha fazla enformasyona ulaşabilmektedirler. Böylece, hem zaman kazanmakta hem de istediklerini ve ihtiyaçlarını tam karşılayan satıcıları bulabilmektedirler<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>KOBİNET, <http://www.kobinet.org.tr/haber.php?id=45> (Çevrimiçi), 27.02.2011.

<sup>35</sup>T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, **Türkiye’de B2C e-ticaret ve Mevzuatı**, <http://www.igeme.org.tr/bilkay/section-bk-etic-b2c-1.cfm> (Çevrimiçi), 27.02.2011.

<sup>36</sup> İsmet Barutçugil, **Bilgi Yönetimi**, Kariyer Yayınları, İstanbul, 2002, s.33.

İşletmeden işletmeye e-ticaret ve işletmeden tüketiciye e-ticareti inceledikten sonra bu işletmeleri iki gruba ayırmak mümkündür;

- Birinci grupta kendi faaliyetlerini internet üzerine de taşıyıp, normal faaliyetlerine ek olarak burayı da kullanan işletmeler. (Vestel, Arçelik, Teknosa gibi)
- İkinci grupta ise faaliyetlerinin tamamını internet üzerinden yürüten işletmeler. (Çiçeksepeti, dijital yazılım yapıp satan firmalar)

İşletmeye e-ticaret ve işletmeden tüketiciye e-ticaret işlemlerinin karşılaştırılması Tablo 1.4'te belirtilmiştir.

**Tablo 1.4: İşletmeden İşletmeye E-Ticaret Ve İşletmeden Tüketiciye E-Ticaret İşlemlerinin Karşılaştırılması**

<b>E-Ticaret</b>		
	<b>İşletmeden İşletmeye E-Ticaret</b>	<b>İşletmeden Tüketiciye E-Ticaret</b>
<b>Taraf Olanlar</b>	Kurumsal Müşteri	Son kullanıcı
<b>Fiyatlandırma</b>	Fiyat kırma, ve açık artırma	Katalog ve sabit fiyatlar
<b>Karar Verme İnişiyatifi</b>	İşletme kurallarına uygun karar verici	Tüketicinin Kendisi
<b>Reklam</b>	Doğrudan tedarik talep zinciri	Dürtü, reklam
<b>E-pazaryeri ya da Portal Seçme</b>	Değer, iş ortaklığı ve eşit koşullar	Marka sürümü fiyat ve reklam
<b>Anlaşma Anlayışı</b>	Anlaşma ve iş oluşum detayları daha önemli	Anlaşmada hoşgörü
<b>Ödeme Esnekliği</b>	Ödeme sistemleri daha karmaşık	Tüketicilerin kredi kartları, havale
<b>Erişilebilirlik</b>	Yerel, kişisel katalog	İnternet erişimi ile arama

**Kaynak:** Philips Charles, Meeker Mary, "The B2B internet Report", **Collobrative Commerce**, Marga Stanley Dean Witter Equity Research, 2000, s.23.



### 1.5.3.3. İşletmeden Devlete E-Ticaret

Firmalar ile kamu kuruluşları arasındaki ticari işlemler, vergiler, gümrük işlemleri, sosyal güvenlik, istatistik ve izinlerin elektronik yoldan izlenmesi ve düzenlenmesi, kamu ihalelerinin elektronik ortamda duyurulması işletme devlet arasındaki ticaretin ilk örneklerini oluşturmaktadır<sup>37</sup>.

Diğer yandan devletin, internet üzerinden, işletmelerden aldığı mal ve hizmetler de işletmeden devlete e-ticaret kapsamına girmektedir.

### 1.5.3.4. Tüketiciden Devlete E-Ticaret

Tüketiciden devlete e-ticaret, tüketicilerin devletle olan ilişkilerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir.<sup>38</sup>

Bu ayrımda ise, vergi ödemesi, sosyal güvenlik primleri ödemeleri, pasaport başvurusu, ehliyet başvurusu örnek olarak verilebilir<sup>39</sup>.

Devletin, e-devlete dönüşmesi sonucunda, işlemlerin sıra beklemeye gerek kalmaksızın bilgisayar aracılığı ile yapılması, kamu kesiminin personel sayı ve yapısında dönüşüm yaşanması, kırtasiye harcamalarının azaltılması, işlemlerin şeffaflaşması bu yolla yolsuzluğun önüne geçilmesi gibi pek çok olumlu etkinin yaşanması beklenmektedir<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup>Devlet Malzeme Ofisi, <http://www.dmo.gov.tr/> (Çevrimiçi), 20.02.2011.

<sup>38</sup>İsmail Bakan, Mustafa Taşhyan, "E-Ticaret Konusunda Gelişmiş Ülkelerin Deneyimleri Işığında Ülkemiz KOBİ'lerine Öneriler: Bir Alan Çalışması", **Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı**, Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 2003, s.762.

<sup>39</sup>Erdal Kılıç, "E-iş'in Neresindeyiz?", **Çerçeve Dergisi**, Yıl:9, Sayı:27, Aralık 2001, s.120.

<sup>40</sup>Elibol, Kesici, **a.g.e.**, s.318.

### **1.5.3.5. Tüketiciden Tüketicie E-Ticaret**

Tüketiciden tüketiciye e-ticarete tarafları, satıcı birey, alıcı birey ve bir aracı oluşturur. Burada aracı taraf satıcı ya da alıcı olabilir. Bu durumda taraflar alıcı ve satıcı olarak ikiye inmiş olur.

Tüketiciden tüketiciye e-ticaret, daha çok bireylerin kullanmadıkları eşyalarını ya da satmak istedikleri eşyaları alışverişe konu ettikleri e-ticaret türüdür. Özetle ikinci el ürünlerin alışverişinin yapıldığı e-ticaret türüdür.

## **1.6. E-TİCARETİN ARAÇLARI**

Geniş anlamda e-ticaret tanımı içinde e-ticaretin altı adet temel aracı bulunmaktadır. Bunlar telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri (Bankamatik, kredi kartları, akıllı kart, elektronik para, vb.), EVD (Elektronik Veri Değişimi) ve internettir. Ancak, e-ticaret kavramı daha çok internet üzerinden yapılan ticaret şekli için kullanılmaktadır<sup>41</sup>.

Günümüzde e-ticaret kavramı, daha çok internet üzerinden yapılan ticaret işlemlerinde kullanıldığı için e-ticaret araçlarının ayrımını, klasik e-ticaret araçları ve internet üzerinden yapılan e-ticaret şekilleri olarak ayırabiliriz.

### **1.6.1. Klasik E-Ticaret Araçları**

E-ticaret işlemleri, internet teknolojisi gelişmeden önce, klasik e-ticaret araçları ile gerçekleşmekteydi. Klasik e-ticaret araçlarının günümüzde etkin olarak kullanılmamasının sebebi olarak, bu araçların, daha çok tek taraflı iletişim sağlamalarından kaynaklandığını söyleyebiliriz. Klasik e-ticaret araçlarını telefon, faks, televizyon olarak sıralayabiliriz.

---

<sup>41</sup>Elibol, Kesici, **a.g.e.**,s. 313.

### 1.6.1.1. Telefon

Klasik e-ticaret araçlarından telefon, karşılıklı iletişimi sağlar fakat görüntü iletemez ve internet ticaretine göre daha pahalıdır<sup>42</sup>. Telefonla olan e-ticaret daha çok satışların onaylanması ya da siparişi telefonda alıp ödemeyi kredi kartından yapma şeklinde gerçekleşir.

### 1.6.1.2. Faks

Faks, yazılı iletişimde hız ve zaman problemlerini ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir araçtır. Bilgi transferini kolaylaştırması, faksın elektronik ticaretin vasıtası olarak kullanılmasını sağlamıştır<sup>43</sup>. Faks, işletmeler arasında hızlı bir iletişim sağlasa da interaktif olmaması, broşürler için resim kalitesinin düşük olması, pahalı olması, kullanım alanının dar olması gibi sebeplerden dolayı e-ticarette kullanışlı bir araç olamamıştır.

### 1.6.1.3. Televizyon

Televizyon, işletmeler açısından ürünlerini tanıtmada ve son kullanıcıları satın almaya teşvik etmede önemli bir araçtır. Kullanım alanının yaygın olması ve buradaki tekrarla kalıcı etkiler bırakması önemini arttırmaktadır. Fakat televizyon daha çok teşvik edici bir araç olup, satın alma işlemindeki karşılıklı iletişimi sağlayamadığı için e-ticarette önemli bir araç olamamıştır.

Klasik e-ticaret araçlarının işlevlerini toplu halde özetleyecek olursak; Televizyon üzerinden ürünlerin reklamı yapılmakta, telefon veya faksla sipariş edilmekte ve kredi kartı ile ödeme yapılabilmektedir.

---

<sup>42</sup>Murat Ördek, “İnternet, Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi ve Elektronik Ticaretin Dünya Ticaretine Etkileri”, **İGEME'den Bakış**, Sayı:12, Ekim-Aralık 1999, s.86.

<sup>43</sup>Zeki Doğan, A.Buğra Hamşioğlu, “2002 Yılına Doğru Yeni Ekonomi Kavramı Üzerine Genel Bir Değerlendirme ve Elektronik Ticaret Kavramı”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**, Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, Hereke- Kocaeli, Mayıs 2002, s.887.

### 1.6.2. İnternet

İnternet, birden fazla haberleşme ağının (network), birlikte meydana getirdikleri bir iletişim ortamıdır. Bu iletişim ağları, bilgisayarlar ile oluşturulmaktadır. Başka bir ifadeyle internet, bilgisayarlar arasında kurulmuş bir haberleşme ağıdır. Temel amaç iletişim olduğu için, ağı oluşturan bilgisayarlar arasında “ortak bir dil” kullanılmaktadır. Bireyler bilgisayarlar aracılığıyla birbirleriyle iletişim kurmakta ve bilgi alış verişi de dahil bir çok işlem yapabilmektedirler<sup>44</sup>.

İnternet dışında kalan telefon, faks ve televizyon gibi araçlar, birlikte kullanılmak zorundadır ve geleneksel yöntemlere bağımlıdır. Bunlar üzerinden hukuki geçerliliği haiz belge transferi gerçekleştirilemediğinden, geçerli bir sözleşmenin bunlar aracılığı ile gerçekleştirilmesi mümkün değildir<sup>45</sup>. Yapılan son çalışmalarla, internet üzerinden transfer edilen verilerin güvenliğini sağlayacak tedbirlerin birçoğu alınmış ve bunların hukuki geçerliliğinin kabul edilmesi de sağlanmıştır. (Mesafeli sözleşmeler, e-fatura gibi) Böylece internet, bu araçların tüm fonksiyonlarına sahip, hukuki geçerliliğe haiz ticari işlemlerin yapılabildiği sanal bir ortam oluşturmuştur.

İnternet üzerindeki bilgilerin sınırlı olmaması ve sonsuz kez kullanılabilir olması, interneti, kullandıkça büyüyen bir sistem haline getirmiştir. “Bilgi Otobanı” olarak da adlandırılan internet günümüzde bilgi paylaşımının en kolay, hızlı ve pratik yolu haline gelmiştir. Tüm bu özellikler bugün yüz milyonların bilgi alışverişinde interneti tercih etmesine neden olmaktadır. İnternet, bu haliyle elektronik ticaretin en önemli aracı haline gelmiştir<sup>46</sup>.

İnternet, e-ticaret açısından en etkin araçtır. Bir hizmetin üretim, reklam, satın alım, ödeme ve teslimat aşamaları internet aracılığı ile yapılabilir. Aynı zamanda

---

<sup>44</sup>Önder Canpolat, “E-Ticaret Ve Türkiye’deki Gelişmeler”, **T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği**, Ankara, Mart 2001, s.16.

<sup>45</sup>Aziz Özbek, “Bilgisayar Yazılım Programları ve Vergi Hukukundaki Yeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 142, Temmuz 2000, s.194.

<sup>46</sup>Elibol, Kesici, **a.g.e.**, s.314.

internet, ses, görüntü ve yazılı bir metni iletebilme işlemlerini aynı anda ve diğer e-ticaret araçlarına göre daha hızlı yapabilmektedir ve internet aracılığıyla yapılan bu işlemlerin diğer e-ticaret araçlarına göre maliyeti oldukça düşüktür<sup>47</sup>.

İnternetin diğer elektronik ticaret araçlarına göre en çok öne çıkan yanı, hız ve önemli bir maliyet avantajı sağlamasıdır. İnternette yapılan işlemlerin birim maliyetleri diğer araçlara göre oldukça düşüktür. Yapılan bir araştırmaya göre; New York- Tokyo arasında bir işlemin maliyeti şu şekilde tespit edilmiştir.

**Tablo 1.5: New York- Tokyo Arasında E-ticaret Maliyeti**

İşlem Aracı	Maliyeti (\$)
Hava Yolu	7,40
Kurye	26,25
Faks	28,83
İnternet	0,10

**Kaynak:** İTO, Bilgi Ekonomisinde E-Ticaret, s.93.

### 1.6.3. İntranet

İnternetin bir türevi olan ve “IntraNetwork” ifadesinin kısaltılması olarak bilinen İntranet, örgüt içersindeki gelişmiş bilgisayar ağının bir modelidir. Web teknolojisi sayesinde ortaya çıkan intranetler, örgüt dahilindeki enformasyon akışı üzerinde sıkı kontrol politikasını gerçekleştirmesinin yanı sıra veri erişimini de basitleştirmiştir<sup>48</sup>.

İntranetler genellikle üç kategoriye ayrılır:

- İşletme içi iletişim araçları
- İletişimin yanında, karşılıklı etkileşim çalışmalarının da kullanılabilirdiği yapılar.
- Tüketicilerin ya da birlikte çalışılan şirketlerin de erişebildikleri yapılar<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Sabahat Özbay, Selma Akyazı, **Elektronik Ticaret**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s.19.

<sup>48</sup>J. William Clinton, GORE, Çev: Veysel Bozkurt Albert, **Global Elektronik Ticaret**, Alfa Yayıncılık, Birinci Basım, İstanbul, Şubat 2000, s.68.

<sup>49</sup>Nuray Korkmaz, **Sorularla İnternet ve E-Ticaret Rehberi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:37, İstanbul, 2002.

İnternet üzerindeki web sitelerinden farklı olarak intranetlerin internete bağlı olmaları gerekmez. İtranetlerde web sitesine giriş için tanımlı kullanıcıların kullanıcı adları ve şifreleri vardır.

#### **1.6.4. Extranet**

Extranet sistemleri, internet ile işletme dahilinde kullanılmakta olan intranet sistemleri arasında bir köprü olarak tanımlanabilir. Extranet sistemleri sanal duvarlarla internet kullanıcılarından ayrılarak, işletme içi ya da birlikte çalışılan işletmeler arası iletişimde internet altyapısının kullanılması amacını taşımaktadır.

Özellikle merkezi olmayan işletmelerin bünyesinde çeşitli amaçlara yönelik olarak hazırlanan intranet sitelerine tüketici ilişkilerinin de eklenmesi, extranet sistemlerine geçiş anlamına gelmektedir. Extranet sistemleri aracılığı ile hem işletme içi bilgi sistemleri kontrol altında tutabilir (intranet), hem de elektronik ortamın potansiyelini yakalamak için fırsatlar değerlendirilebilir(internet)<sup>50</sup>.

#### **1.6.5. Elektronik Veri Değişimi (EVD)**

Elektronik veri değişimi, ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın ağlar aracılığıyla yapılmış bilgi değişimini sağlayan bir sistem olarak e-ticaretin önemli bir aracıdır. Elektronik veri değişimi, kamu ve özel sektör kuruluşlarının etkin bir biçimde iletişim kurmaları ihtiyacından doğmuş olup, modern bilgi teknolojilerinin getirdiği avantajlardan yararlanmaktadır. Geleneksel ticari işlemlerde, mektuplar, notlar gibi yapılmamış (unstructured) dokümanlarla birlikte faturalar, sipariş formları, teslim belgeleri gibi standart şekilde yapılmış (structured) dokümanlar kullanılmaktadır. Elektronik posta (e-mail) yapılmamış tipte dokümanların iletilmesinde kullanılırken Elektronik veri değişimi yapılmış mesaj değişimini sağlamaktadır. Böylece standart bilgilerin diğer bilgisayar sistemlerine kolayca aktarılmasını olanaklı kılmaktadır.

---

<sup>50</sup> Dolanbay, a.g.e., s.16.

Elektronik veri değişiminde amaç, sipariş alınması, ticari sözleşmelerin ve faturaların hazırlanması gibi işlemler ile gümrük, bankacılık ve buna benzer işlemlerin yapılanmasında maliyetlerin düşürülmesi ve işlemlerin en az hata ile en kısa sürede tamamlanmasıdır. Elektronik veri değişimi gümrük idarelerinin otomasyonunda oldukça etkili biçimde kullanılmaktadır. Ticarete daha etkin olunması amacıyla “tam zamanında” (Just in Time-JIT) ve “hızlı yanıt” (Quick Response-QR) gibi anlayışlar geliştirilmiş ve bunların gerçekleştirilmesi için, iş akışında her hangi bir katma değer (value added) yaratmayacak işlemlerin elime edilmesi gerektiği belirlenmiştir. Bu nedenle, bir çok uluslararası kuruluş ve büyük bölgesel organizasyonlar elektronik veri değişimini kullanmakta ve ticaret yapan herkesin de elektronik veri değişimini kullanabilir duruma getirmesi önerilmektedir. Elektronik veri değişimi uygulamasıyla, zamandan ve işlem maliyetlerinden tasarruf sağlamanın yanı sıra bilgilerin elektronik ortamda değişimi nedeniyle insan faktöründen kaynaklanan hatalar da ortadan kalkmış olacaktır. Uluslararası ticaret, nakliyeciler, komisyoncular, bankalar, sigortacılar, gümrük idareleri ve diğer ilgili devlet kuruluşlarının katıldığı bir süreçtir. Elektronik veri değişimi, tüm tarafların bilgiye elektronik ortamda ulaşmasına imkan vererek süreyi kısaltmakta, işlemlerin tekrarlanmamasını ve muhtemel hataların ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır<sup>51</sup>. Ticari ortaklıkların elektronik veri değişimi kullanmaya başlaması durumunda ilişkiler uzun dönemli ve istikrarlı duruma gelmektedir<sup>52</sup>.

## 1.7. E-TİCARETTE TAHSİLAT

İnternet üzerinde alışverişte, işlemin online olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle, fiziki anlamda bir değişim, alışveriş anında söz konusu olmamaktadır. Müşteri beğendiği mal ya da hizmetin bedelini internet üzerinden ödemek durumundadır.<sup>53</sup> Satıcı taraf da tahsilat işlemini internet üzerinden yapmaktadır. Bu bölümde, internet üzerinden tahsilatların yapılabilmesi için gerekli olan araçlar, klasik ödeme araçları ve yeni ödeme araçları olarak iki başlıkta incelenecektir.

---

<sup>51</sup>Varol Atabay, “Elektronik Ticaret ve Kamu Kesiminde Sürdürülen Çalışmalar”, Ankara Sanayi Odası, *Asomedy*, (Ağustos 1998), s. 31.

<sup>52</sup>Zeynep ERSOY, *a.g.e.*, s.48.

<sup>53</sup>Sevcan Yenipınar, Hatice Gölçü, “**Elektronik Ticaret ve İnternette Pazarlama**”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Lisans Tezi, K.Maraş, 2003, s.79.

### 1.7.1. Klasik Ödeme Araçları

Klasik ödeme araçları, e-ticaretin gelişmesinden öncede var olan, kredi kartı, elektronik fon transferi, doğrudan borçlandırma, borç kartları, elektronik çek başlıkları altında irdelenecektir.

#### 1.7.1.1. Kredi Kartı İle Ödeme

İnternette yapılan alışverişlerde en çok kullanılan ödeme aracı olan kredi kartı, geleneksel doğrudan pazarlama yöntemlerinde kullanılan ödeme şeklinin bir uzantısıdır.<sup>54</sup> İnternet üzerinden yapılan alışverişlerdeki kredi kartı ödemelerinde, normal kullanımda olduğu gibi slip kontrolü yapılamadığından burada çeşitli güvenlik önlemleri söz konusudur.

Alışveriş sırasında kredi kartı bilgilerinin üçüncü şahıslarca ele geçirilmesinin önlenmesi amacıyla bu bilgilerin şifrelenmesi esasına dayanan SSL (Secure Socket Layer – Güvenli Yuva Katmanı) ve SET (Secure Electronic Transfer – Güvenli Elektronik Transfer) protokolleri kullanılmakta, böylece alışveriş güvenliği kolaylıkla sağlanmaktadır.<sup>55</sup>

Kredi kartı işlemlerinde beş taraf söz konusudur.<sup>56</sup> Bu taraflar şu şekildedir:

- Mal ve hizmet alımında ödeme aracı olarak kredi kartı kullanan Kart Hamilleri
- Mal ve hizmet sunumunda ödeme aracı olarak kartı kabul eden Üye İşyerleri
- Kart Hamilinin Bankası
- Üye işyerinin Bankası
- Bankalararası Kart Merkezi

---

<sup>54</sup>Elibol, Kesici, **a.g.e.**, s.319.

<sup>55</sup>Garanti Bankası, SSL, (çevrimiçi) <http://www.eticaret.garanti.com.tr>, 01.03.2011.

<sup>56</sup>Efraim Turban, **Electronic Commerce**, Prentice Hall, USA, 2000, s.284.



### **1.7.1.2. Elektronik Fon Transferi**

Otomatik para makineleri aracılığıyla fon transferini içeren sistemlerin evrimindeki aşamalardan birisi de elektronik fon transferidir (EFT). Bu sistemde satış noktalarında yapılan ödemelerde, bir kart vasıtasıyla çalışan terminallerin kullanımı yoluyla, kullanıcıların kendi banka hesaplarından satıcının banka hesaplarına para aktarılması fikri temel teşkil etmiştir. Kredi kartları, bankamatik veya hesaba erişim kartlarının da temelini oluşturan aynı teknolojidene yola çıkarak satış noktasından fon transferi sistemi meydana getirilmiştir. Kısaca bu sistem, kart kullanılarak veya elektromanyetik bir makine yoluyla alıcı ve satıcı arasında fon transferinin gerçekleştirilmesi şeklinde işletilmektedir.

Bu sistemde, işyeri ile banka arasında bilgisayar bağlantısı kurulmaktadır. İşlemler kağıt ya da belge kullanılmadan gerçekleştirilmektedir. Sistem, satış noktalarında yapılan ödemeyle ilgili satış verilerini bir kasete ya da bilgisayar dosyalarına kaydetmektedir. Bu alanda yeni teknikler geliştirmektedir. Bu tekniklere lazerle okuma örnek gösterilebilir. EFT işlemlerinin en ilginç özelliği, ödemenin geri dönülemez niteliğidir.

İkinci özelliği, ödemenin ancak EFT merkezinde işleme alındıktan sonra kesinleşeceği gerçeğidir. Üçüncü özelliği, sistemde ödeme mesajı gönderilerek yalnız alacaklandırma yapılabilmesidir. Dördüncü özelliği de mutabakata dayanan bir sistem olmasıdır. Bugün için EFT işlemleri daha çok nakit akımında tercih edilmekte olup diğer alternatiflere göre üstünlüğü hızından kaynaklanmaktadır. Fakat bu üstünlük, kullanıcılar açısından diğer alternatiflere göre biraz daha maliyetli olmaktadır.<sup>57</sup>

### **1.7.1.3. Doğrudan Borçlandırma**

Sınır ötesi işlemlerde kullanılmayan bu yöntemde ödeme yapacak kişi hesap bilgilerinin ödemenin yapılacağı bankaya ya da ödeme yapılacak kişiye göndermektedir. Ödeme alacaklı banka tarafından gelen istek üzerine kişinin

---

<sup>57</sup> Yenipınar, **a.g.e.**, s.83.

hesabından havale yoluyla yapılmaktadır. Doğrudan borçlandırma sistemleri bazı ülkelerde fatura, vergi, maaş, prim ve emekli aylığı ödemelerinde kullanılmaktadır.<sup>58</sup>

#### **1.7.1.4. Borç Kartları (Debit Cards)**

Borç kartlarının internet üzerinden yapılan alışverişlerde kullanıldığı bazı Avrupa ülkeleri bulunmaktadır. Borç kartları doğrudan borçlandırma sistemi gibi işlemekte fakat doğrudan borçlandırma sisteminden farklı olarak kartın bizzat kendisi kullanıldığından daha fazla güvenlik olanakları sunmaktadır. Kart sahibi bilgisayara bağlı bir kart okuyucu aracılığıyla kendi kimliğini doğrulamakta ve onay vermektedir. Borç kartlarının kullanımı da oldukça sınırlıdır.<sup>59</sup>

#### **1.7.1.5. Elektronik Çek**

Türkiye’de henüz olmamakla beraber Avrupa ve Amerika’da Elektronik çek normal çek gibi kullanılmakta sadece ödeme emri elektronik form ile verilmektedir. Islak imzanın eksikliği yasal geçerlilik bakımından bu ödeme aracının farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulmasına neden olmaktadır. Kullanılması kolay bir sistem olmakla birlikte daha yaygın kullanımı için altyapıyı oluşturan sistemlerin (sertifika otoriteleri, hukuk kuralları vb.) finans sektörü tarafından kabul görmesi gerekir. Elektronik çek de, klasik ödeme araçları içinde çok az kullanılan bir enstrüman olarak yer almaktadır.

#### **1.7.2. Yeni Ödeme Araçları**

Dünyada ve Türkiye’de hızlı bir şekilde yaygınlaşan e-ticaret, tahsilat konusunda da bazı yeni araçların ve yöntemlerin doğması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu başlık altında e-ticaretin gelişmesiyle birlikte gelişen tahsilat yöntemleri ve araçları incelenecektir.

---

<sup>58</sup> Cemal Erdoğan, “Avrupa Birliği’nde Elektronik Ödeme Sistemlerindeki Gelişmeler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 48, Mart 2004, s.82.

<sup>59</sup> Erdoğan, **a.g.e.**, s.83.

### 1.7.2.1. Elektronik Para

İnternet üzerinde alışverişlerin geleceği, kullanımı kolay, hızlı ve basit ve de güvenli bir ödeme sisteminin geliştirilmesiyle çok yakından ilişkilidir. Kredi kartlarının bu konudaki yetersizlikleri nedeniyle, Elektronik Para (dijital money-cybercush) üzerinde yapılan çalışmalarla, yeni bir ödeme sistemi geliştirilmeye başlanmıştır. Bu sisteme göre müşteri, bankadaki parası karşılığında, internet üzerinde yapacağı alışverişlerde kullanmak üzere elektronik para birimi satın alabilmektedir.<sup>60</sup>

Kişisel bilgisayarlar üzerinde kullanılan elektronik para yazılımı, istenilen miktarda paranın bir banka hesabından çekilerek, internet üzerinden yapılan harcamalarda kullanılmak üzere elektronik ortamda saklanmasını sağlamaktadır. E-para da bir seri numarasına sahiptir.<sup>61</sup>

### 1.7.2.2. Ticari Banka Paraları

Açık artırma sitelerinin internet üzerindeki başarısı kişiden kişiye ödeme yapılabilen sistemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Online kişisel ödemeler olarak adlandırılan bu sistemler banka hesapları gibi işlemektedir. Burada, müşteri ödeme hizmet sağlayıcısına ayrılmış - sadece bu amaçla kullanılan - hesaplar açmakta ve bu hesaplardaki fonlar internet üzerinde yapılan ödemelerde kullanılmaktadır. Bu ödeme şeklindeki en önemli yenilik elektronik posta ile birlikte servis sağlayıcıya ait web sitesinin kullanıcılar ve hizmet sağlayıcı arasında bir iletişim platformu olarak kullanılmasıdır. Bir diğer yenilik de, yeni hesap açmadaki kolaylık olarak görünmektedir. AB'deki bankacılık düzenlemeleri bu tür ödemelerde kullanılan araçların ticari banka paraları veya e-para olmalarını zorunlu tutmaktadır. Bir başka ifadeyle, ödemeye aracılık yapan kuruluşların bankacılık veya elektronik para kuruluşu lisansına sahip kuruluşlar olması zorunludur. AB dışındaki bir çok

---

<sup>60</sup> Kırçova, İbrahim ve Pınar Öztürk, İstanbul Ticaret Odası, **İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar**, Mega Ajans, Yayın No. 2000-29, Eylül 2000, s.43.

<sup>61</sup> Erdoğan, **a.g.e.**, s.84.

ülkede banka dışı kurumlara ait yükümlülükler (şirket paraları) de bu tür ödemelerde kullanılabilir. <sup>62</sup>

### 1.7.2.3. Smart Kartlar

E-ticarette kullanılabilecek bir diğer ödeme aracı ise, akıllı kart (smart card) tır. Akıllı kart, kart temelli bir ödeme aracı olup, kredi kartlarında bulunan manyetik şeritler yerine özel mikro çipi bulunan plastik bir karttır. Bu çip sayesinde plastik bir karta, elektronik para da dahil olmak üzere, her türlü bilginin yüklenmesi mümkün olmaktadır. Para yüklenen bir akıllı kart ile mal ve hizmet satın alınması durumunda, karta yüklenen parasal miktar azalmaktadır. Karttaki tutar sıfırlandığında da kart yeniden doldurulabilmektedir. Akıllı kartlar çoğunlukla kapalı sistemlerde belirli satın almalar için kullanılmaktadır. Kartın en önemli özelliği, kişinin bütün kişisel bilgilerini her zaman ve her yerde yanında bulundurma imkanı vermesidir. Bu özellikleri ile çok değişik alanlarda kullanılması mümkün olmaktadır. Akıllı kartların en önemli özelliklerinden biri de nakit tutma maliyetlerini önemli oranda azaltması ve işlem hızını artırmasıdır. <sup>63</sup>

Akıllı kartlara örnek olarak otobüslerde ve benzeri toplu taşıma araçlarında kullanılan AKBİL sistemini örnek gösterebiliriz. Bu sistemde AKBİL denilen karta önceden para yüklenerek, toplu taşıma araçlarına binilebilmekte ve her kullanımda tahsilat, kart içindeki paradan düşülerek yapılmaktadır. İstanbul Belediyesinin ilerlettiği bu sistemde akıllı kart özellikleri kullanılarak, ileride, belediyenin diğer tesislerinde de bu kart üzerinden tahsilat yapılabilmesi planlanmaktadır. AKBİL sisteminde ürünlerin veya hizmetin risk ve getirileri, teslim anında alıcıya geçmektedir. Satıcı işletme de hizmeti teslim ettiği anda, bu hizmetler hakkında kontrol ve yönetim etkinliği kalmadığından, hasılatın bu aşamada doğduğu kabul edilir.

---

<sup>62</sup> Erdoğan, a.g.e., s.85.

<sup>63</sup> Haydar Akyazı, Uygur Arpak, "Elektronik Ticarete Ödeme Araçları", **Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar**, 6, Haziran 2000, s.9.

#### **1.7.2.4. Aracılar Aracılığıyla Yapılan Ödemeler**

Geleneksel ödeme araçları üzerine inşa edilen bir diğer hizmet şekli de aracılar (taşıyıcılar) aracılığıyla yapılan ödemelerdir. Bu aracılar müşterilerine mevcut ödeme araçlarını bir arada sunmaktadırlar. Satıcılara yapılan ödemelerin sorumluluğunu aracı almaktadır. Müşterilerin aracıya yönlendirilmesi ve online ödeme yapılmasından ise satıcılar sorumludur. Ödemenin başarılı bir şekilde yapılmasından sonra, aracı satıcıyı bilgilendirir ve malın dağıtım işlemi başlar.<sup>64</sup>

#### **1.7.2.5. Toplu Ödemeler**

İnternet üzerinden gerçekleştirilen küçük tutarlı ödemelerin biriktirilerek topluca ve tek bir işlem olarak gerçekleştirilmesi amacıyla bazı çözümler kullanılmaktadır. Buna verilebilecek en yaygın ve uygun örnek, düzenli olarak yapılan ödemelerin biriktirilerek ay sonunda tek bir ödeme olarak gerçekleştirilmesi olabilir. Kredi kartı ile yapılan ödemelerde olduğu gibi bu ödemelerde de gecikmiş ödeme söz konusudur. Toplu tutarlar işlemleri yeni bir ödeme aracından çok, işlem maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak mevcut ürünlere eklenmiş bir aşama olarak değerlendirilmektedir. Bazıları çok küçük tutarda olan bu tür ödemelerin geleneksel ödeme sistemleri ve araçları kullanılarak yapılması, satıcı için olduğu kadar müşteri için de maliyetli olmaktadır.<sup>65</sup>

#### **1.7.2.6. Mobil Ödemeler**

Mobil telefonlarla ödeme yapılan ve e-mobil/m-ödeme olarak adlandırılan bir çok girişim bulunmaktadır. M-ödeme modelleri finansal kuruluşlarda para transferini sağlayan yeni bir ödeme kanalı sunmaktadır. Bazı modeller mobil telefonla ulaşılabilen hesaplar için önceden ödenmiş çözümler de sunmaktadırlar. Bu hesaplarda toplanan paralar (e-para veya şirket paraları) ürün ve hizmet alımları için

---

<sup>64</sup> Erdoğan, a.g.e., s.85.

<sup>65</sup> Erdoğan, a.g.e., s.85.

kullanılmaktadır. Mobil telefonların kişiye ait (kişiselleştirilme) özellikler taşıması, kolay ve sürekli taşınabilme özellikleri nedeniyle ödeme aracı olarak kişisel bilgisayarlara oranla kullanım oranı Avrupa'da daha fazladır. Ayrıca, mobil telefonlar, insanlı ve insansız ödeme terminallerinde, internette yapılan işlemler için olan ödemelerde ve kişiler arası (bazı modellerde) ödemelerde olmak üzere farklı ödeme tipleri için kullanılmaya elverişli yapılar sunmaktadır. Farklı ödeme modelleri arasında işlem yapmaya olanak tanıyan yapıların da oluşturulması için modeller bulunmaktadır. Örneğin: MOBEY forum, Mobile Electronic Transactions (MeT) inisiyatifi, Mobile Payments Forum ve PayCircle vb.). Bu girişimler mobil telefonların finansal hizmetler alanında kullanımını artırmakta, finansal hizmetlerde teknolojinin kullanımını teşvik etmekte ve mobil iletişim ile finans sektörüne ait standartları belirleyen yapılar arasında bağlantı sağlamaktadır.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Erdoğan, a.g.e., s.86.

## **2. İKİNCİ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SORUNLARI**

Çalışmanın bu bölümünde, e-ticaret ile muhasebe arasındaki ilişki ortaya konacak, e-ticaretin muhasebe sistemine ve muhasebe düzenine olan etkileri açıklanacaktır. Daha sonra e-ticaretin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek sorunlar, web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, e-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, e-ticarette takasla (barter) yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi, gayri maddi varlıkların muhasebeleştirilmesi ve e-ticarette temel harcamaların muhasebeleştirilmesi olmak üzere beş ana başlık altında irdelenecektir.

### **2.1. E-TİCARET VE MUHASEBE İLİŞKİSİ**

Bir faaliyet, varlıkları veya kaynakları etkiliyorsa, gelirlere veya giderlere neden oluyorsa, mali tablolarda açıklanması gereken olaylara götürüyorsa, bu faaliyet muhasebe sistemiyle ilgili demektir.<sup>1</sup> E-ticaret de, işletme varlıklarını veya kaynaklarını etkilediği, mali tablolarda açıklanması gereken olayları ortaya çıkarttığı ve gelir veya gidere neden olduğu için muhasebe sistemiyle ilgili bir faaliyettir. Bu sebeple, bu bölümde e-ticaretin muhasebe sistemine ve muhasebe düzenine olan etkileri üzerinde durulacaktır.

#### **2.1.1. E-Ticaretin Muhasebe Sistemine Etkileri**

Muhasebe, işletmenin ister çevre ile ilişkileri nedeniyle, isterse işletme içi olaylar nedeniyle ortaya çıksın, tüm değer hareketlerini kaydeden, bunları kullanılabilir, işlenmiş bilgiler olarak rapor eden sistemdir.<sup>2</sup> Muhasebenin temel amacı da bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak, belirli bir sistem içinde kaydetmek,

---

<sup>1</sup> IFAC(International Federation of Accountants) – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, <http://www.ifac.org> (Çevrimiçi), 30.03.2011.

<sup>2</sup> Cengiz Erdamar, F. Orhon Basık, "**Finansal Muhasebe**", Dönence Basım Yayın Hizmetleri, İ.Ü. İşletme Fakültesi, 1999, s.2.

sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır.<sup>3</sup>

Bir e-ticaret işlemi çerçevesinde, şirketin web sitesi aracılığıyla yaptığı ticari işlemler, firmanın iç raporlama sistemi, stok yönetim sistemi ve muhasebe sistemi gibi “arka ofis” sistemini etkilemektedir. E-ticaret faaliyetleri, işletmenin varlıklarını veya borçlarını, gelirlerini veya giderlerini, mali tablolardaki veya diğer raporlardaki sonuçlarını etkilemektedir. Bu yüzden, e-ticaret faaliyetlerinin muhasebe sistemi ile kesin olarak bir ilişki içinde olduğu söylenebilir.<sup>4</sup>

Bilgisayar ağları üzerinden yapılan ticari işlemler, işletmelerin faaliyetlerinde bir çok yenilik ve değişiklik meydana getirmiştir. Yenilik ve değişikliğin meydana geldiği sistemlerden biri de muhasebe fonksiyonudur. E-ticaret sonucu muhasebe sistemiyle alakalı olarak elektronik faturalama, elektronik arşivleme, elektronik veri değişimi ve elektronik ortamda kayıtların yapılması gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Fakat burada önemli olan nokta, e-ticaret işlemlerinden kaynaklanan işlemlerin, muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıt altına alınmasının, genel olarak, geleneksel ekonomideki faaliyetlerden çok farklı olmamasıdır. Ayrıca, böyle bir farklılığın olmaması herhangi bir karışıklığın ortaya çıkma olasılığını da azaltmaktadır.<sup>5</sup>

Burada bahsettiğimiz elektronik faturalama, elektronik arşivleme ve elektronik veri değişim terimlerini şöyle tanımlayabiliriz;

Elektronik faturalama, tüm ülkede standart hale getirilmiş disiplinler dahilinde kurumların faturalarının elektronik olarak saklanması ve kurumlar arasında elektronik ortamda transferini öngören bir sistem olarak tasarlanmaktadır.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Erdamar, Basık, **a.g.e.**, s.1.

<sup>4</sup> Engin Dinç, İdris Varıcı, “E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2008, s.192-193.

<sup>5</sup> Jale Akkas, “Elektronik Ticaret ve Elektronik \_s Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl:2, Sayı:4,2000, s.82.

<sup>6</sup> U. Büyükbalkan, **E-Türkiye ve Muhasebe Mesleğinin Geleceği**, Ankara SMMMO, 2002, s.12.



Elektronik arşivleme; verilerin elektronik ortama girilmesi, endekslenmesi, saklanması ve elektronik ortamda belgelerin görüntülenmesini ifade eder.<sup>7</sup>

Elektronik veri değişimi (EVD) ve elektronik faturalama, ekonomik olayları muhasebe sistemlerine ileten birincil araçlardır. EVD, siparişler ve diğer muhasebe verilerinin güvenli ve doğru bir şekilde internet üzerinden e-ticaret işlemine taraf olan işletmelerin muhasebe sistemlerine transfer edilmesini sağlar.<sup>8</sup>

Modern işletmecilik anlayışına yeni yaklaşımlar getiren bilgi teknolojileri, iş dünyasında da yeni ufuklar açmış ve ister istemez işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini ve muhasebe organizasyonlarını etkilemiştir. İşletmelerin birçok işlemini elektronik olarak yapmaya başlamaları, muhasebe anlayışında yeni prensip ve ilkelerin ortaya çıkmasına, muhasebe sürecinde fiziksel değişmelerin meydana gelmesine neden olmuştur.<sup>9</sup> Bir çok muhasebe uygulamasının bilgi teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanması sonucu “E-Muhasebe” adı verilen yeni bir kavram ortaya çıkmıştır.<sup>10</sup>

Günümüzde e-ticaret işlemlerinin hızla artması ve e-ticaret yapan firma sayısının da hızla artması belli sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin e-ticaret işlemleriyle ilgili yukarıda belirttiğimiz elektronik faturalama, elektronik arşivleme gibi kavramlar yeni olduğundan devlet tarafından takibi net olarak yapılamamaktadır.

Elektronik ortamda kurulan işletmelerin sayısı arttıkça muhasebe bilimine daha çok gereksinim duyulmakta; elektronik iş danışmanlarına, e-ticaret muhasebecilerine, elektronik denetim müşavirlerine olan talep de hızla artmaktadır.

---

<sup>7</sup> Büyükbalkan, **a.g.e.**, s.11.

<sup>8</sup> Raif Parlakkaya, “Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, **Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2005, Sayı: 5, s.172.

<sup>9</sup> Dinç, Varıcı, **a.g.e.**, s.192-193.

<sup>10</sup> Engin Dinç, Aykut Karakaya, “Muhasebe Meslek Elemanlarının Genel Özelliklerinin E-Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği”, **Karaman İİBF Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, , 2004, s.120.

E-ticarete gösterilen ilgi, muhasebeci, denetçi ve müşavirlerin de e-ticaretin beraberinde getirdiği muhasebe tekniklerine odaklaşmalarını gerekli kılmaktadır.<sup>11</sup>

### 2.1.2. E-Ticaret ve Muhasebe Düzeni

E-ticaret, kağıdın kullanılmadığı bir ortamda diğer bir deyişle sanal bir platformda gerçekleştirilmektedir. Bu ticarete ilişkin defter ve belge kayıtlarının da doğal olarak bu sanal ortamda gerçekleşeceğinin kabul edilmesi gerekir. Ancak mevcut düzenlemeler sanal ortamdaki kayıtların kağıda aktarılmadığı sürece geçerli kabul edilmeyeceğini vurgulamaktadır. Yürürlükteki sistem bir bütün olarak değerlendirildiğinde bunun gerekli olduğu da kuşkusuzdur. Çünkü sanal ortamdaki kayıtların ve belgelerin değiştirilebilmesi; böylece özellikle de belge düzeni konusunda getirilen hükümlerin açıkları bulunup, bunların suiistimal edilerek vergi kaybına yol açılması mümkündür. Diğer bir deyişle, hukuk düzeni, ticari ilişkilerde, bir ticari belgenin kabul edilmesi ve geçerliliğini ve söz konusu ticari ilişkinin ispatını yazınlık koşuluna bağladığından, bilgisayar kayıtlarının delil olarak kullanılabilmesinden söz edilememektedir. Bu durumda kağıt belge ile bilgisayar kayıtlarının aynı hukuki tanımlamadan yararlanması bir yasa konusudur ve bu yasayla hukuken aynı sonucu doğuracak bilgisayar kayıtlarının, güvenilirlik ve değiştirilemezlik açısından hangi kurallara bağlı olacağı, nasıl saklanacağı belirlenmek durumundadır.<sup>12</sup>

Buradan da anlaşılacağı gibi kayıtların delil oluşturabilmesi için yazılı belgelerin ve defterlerin olması gerekliliği söz konusudur. E-ticaret işlemlerinde de bu durumun eksikliğini görmekteyiz. Çünkü e-ticaret işlemlerinde, alıcı ve satıcı yüz yüze gelememekte, bu sebeple de kimlik bilgileri, vergi numaraları kesin olarak tespit edilemeyebilmektedir. Ayrıca gerekli belgelerin hazırlandığını ve doğru meblağların girilip girilmediği de kontrol edilememektedir. E-ticaretin muhasebe

---

<sup>11</sup> Akkaş, **a.g.e.**, s.78.

<sup>12</sup> Billur Yaltı Soydan, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 151, Nisan 2001, s.135.

düzenine olan en büyük etkilerinden birisinin, buradaki belge güvenilirliği olduğunu söyleyebiliriz.

E-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.<sup>13</sup>

E-ticaretin muhasebeleştirilmesi, genel kapsamda, geleneksel muhasebeleştirme işlemlerinden temelde farklılık göstermese de, e-ticaretin ölçülmesi ve takip edilmesinde bazı güçlükler ile karşılaşmaktadır.

Bu güçlüklerin giderilmesi için;

- Mevcut sınıflama yapısına ilave bir kod sisteminin geliştirilmesi,
- İşyerleri tarafından tutulan muhasebe kayıtlarının içinde, e-ticaretin ayrı

bir kalem olarak tutulmasının sağlanması çözüm olarak önerilmektedir.<sup>14</sup>

Ayrıca 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.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Parlakkaya, **a.g.e.**, s.174.

<sup>14</sup> ETKK Raporu, “Elektronik Kayıtların İspat Gücü”, (Çevrimiçi)  
<http://www.alalimsatalim.com/editor03.asp>, 28.03.2011.

<sup>15</sup> Wood, F. ve Sangster, A., **Business Accounting 2**, Prentice Hall, London, 2002, s.669.

E-ticaretin muhasebe alanına etkisi, muhasebe denetimi tarafında da kendini göstermektedir. Muhasebede ortaya çıkan klasik hata ve hile yöntemleri yanında bilgi teknolojilerinin kullanımı esnasında ortaya çıkan hata ve hileler mevcuttur. Bu yeni hata ve hile türünün ortaya çıkarılması ancak bilgi teknolojilerinden çok iyi anlayan elemanlarla mümkün olmaktadır.<sup>16</sup>

Bilgi teknolojilerinin, dolayısıyla e-ticaretin muhasebe düzenine etkilerini saydığımız yukarıdaki açıklamaları özetleyecek olursak, bu etkileri beş gruba ayırabiliriz. Bunlar; kayıt işlevine etki, defter ve belge düzenine etki, arşivlemeye etki ve son olarak da personel üzerindeki etkilerdir.

### **2.1.3. E-Ticaretin Muhasebe Bilgilerinin Güvenilirliğine Olan Etkisi**

İşletme yönetimleri klasik muhasebe sisteminde de, e-ticaretle elektronik ortama aktarılan muhasebe sisteminde de muhasebe bilgilerinin güvenliğini sağlamak zorundadır. Eskiden yazılı olarak yapılan işlemlerin artık elektronik olarak yapılması ve elektronik arşivleme yapılması, bilgilere ulaşılabilirliği kolaylaştırmıştır. Bu bilgilerin başkalarının eline geçmemesi ve muhasebe bilgi güvenliğinin sağlanması gerekir. Bu da elektronik muhasebe sisteminin sık sık kontrol edilmesi ve sistemin hatasız çalışmasıyla gerçekleştirilir.

Elektronik muhasebe bilgilerinin güvenilir olabilmesi için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants) tarafından elektronik muhasebe ilkeleri geliştirilmiştir. Bu ilkeler iki başlık altında incelenmiştir.<sup>17</sup>

1. Muhasebe bilgilerinin güvenliği ile ilgili ilkeler,
2. Muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkelerdir.

---

<sup>16</sup> Judith Merryweather, **Ethics in a Cyber World**, (Çevrimiçi) <http://web.ifac.org/publication>, 28.03.2011.

<sup>17</sup> Dinç, Varıcı, **a.g.e.**, s.200.

### **2.1.3.1. Muhasebe Bilgilerinin Güvenliği İle İlgili İlkeler**

Bilgi teknolojisi sisteminde, aşağıdaki güvenlik ilkeleri uygulandığı zaman, daha güvenilir muhasebe bilgileri üretilebilmektedir. Bu ilkeler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ilaveten; bütünlük, uygunluk, gizlilik, güvenilirlik, yetkililik, kabul edilebilirlik olmak üzere, yeni güvenlik ilkeleri olarak ortaya konmuşlardır.<sup>18</sup>

#### **1. Bütünlük**

Bu ilke, aşağıdaki üç şartın yerine getirilmesi durumunda yerine getirilmiş olur;

1. Muhasebe verileri ve bilgilerinin tamamlanıp doğrulanması
2. Sistemin işler hale gelmesi
3. Tüm veri, bilgi ve sistemin, yetkisiz kişiler tarafından sisteme girilerek yetkisiz veri değişimi ve manipulasyon yapılmasına karşı korunması

Bilgi teknolojisini içeren muhasebe işlemlerinin güvenilirliği, bilgi teknolojisi altyapısı, veri, bilgi ve bilgi teknolojisi uygulamalarında özel sistemler kullanarak daha da geliştirilebilir. Böylece sadece yetkili kişilerin sisteme girmesine imkan tanınabilir. Ayrıca iç ağ güvenlik sisteminin oluşturulması ve otomatik virüs taramasının yapılması gerekmektedir.

#### **2. Uygunluk**

Bu ilke, yönetimin, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için donanım, yazılım, bilgi ve verilerin sürekli bir şekilde var olmasını, yazılım, donanım, bilgi, veri ve gerekli bilgi teknolojisi organizasyonunun makul bir zaman dilimi içinde işletilebilir olmasını garanti etmesini ifade eder. Örneğin, acil durumlar için yedekleme prosedürlerinin oluşturulması önemlidir. Yine, dijital kayıt ve defterlerin, kısa bir sürede insanlar tarafından okunabilir hale getirilmesi, önemlidir. Bu dönüşümün, kısa sürede ve güvenli bir şekilde olması gerekir

<sup>18</sup> IFAC(International Federation of Accountants) – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, <http://www.ifac.org> (Çevrimiçi), 24.03.2011.

### **3. Gizlilik**

Bu ilke, üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin yetki olmaksızın başkalarına iletilmeyeceğini veya açıklanamayacağını ifade eder. Şifreleme teknolojisi gibi bazı teknik ölçütler, kişisel bilgilerin üçüncü kişilere transferinin kısıtlanması, şifrelenmiş verilerin yetkili üçüncü kişilere transferinin sağlanması, belgelerin doğruluğunun sağlanması ve kayıtlı kişisel verilerin belli bir zaman dilimi içinde silinmesi ile ilgili talimatları içerir.

### **4. Güvenilirlik**

Bu ilke, güvenilirlik ilkesini kabul etmiş kişilere işletme işlemlerinin izlettirilmesi ile alakalıdır. Ancak yetki prosedürleri kullanılarak yapılabilir. Veri ve bilgiler otomatik olarak değiştirildiği zaman, bu değişikliği yapan tarafın, dijital imza prosedürleri kullanılarak tanınması önemlidir.

### **5. Yetkililik**

Bu ilke, sadece belli kişilerin belli veri, bilgi ve sistemi kullanabilmesi ve sadece yetkili kişilerin bu sistem için tanımlanmış hak ve yetkileri kullanabilmesi anlamına gelmektedir. Bu haklar, elektronik işletme sistemindeki bilgilerin silinmesini, değiştirilmesini, okunmasını ve oluşturulmasını içermektedir. Bunu başarmak için gerekli metotlar ise fiziksel ve mantıksal güvenlik prosedürleridir. Güvenilirlik ilkesinden farklı olarak yetkililik ilkesinde kişilere belli haklar verilerek kısıtlı bir alanda çalışılmasına izin verilmiştir.

### **6. Kabul Edilebilirlik**

Bu ilke, bilgi teknolojisi içeren prosedürlerin arzulanan yasal sonuçları da beraberinde getirmesi yeteneği olarak tanımlanır. Bu yeteneğin yerine getirilmesi, işlemlerin yetkisiz kişiler tarafından yapıldığı gerçeğini gizlemeye çalışan personel için imkânsızdır. Genel şifreleme sisteminin kullanımı bu tür olumsuzlukları ortadan kaldıracaktır.

### **2.1.3.2. Muhasebe Bilgi Süreci İlkeleri**

Muhasebe bilgileri güvenlik ilkeleri ile muhasebe bilgi süreci ilkelerine uyulursa, o zaman elektronik işletme sisteminde ortaya çıkan muhasebe bilgilerinin güvenilirliği daha da artar. Aşağıda muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkeler açıklanmıştır. Bu ilkeler kısaca, eksiksizlik, doğruluk, zamanlılık, değerlendirilebilirlik, sıralama ve değiştirilemezlik olarak sayılmaktadır.<sup>19</sup>

#### **1. Eksiksizlik**

Bu ilke, elektronik işletmelerde yapılan işlemlerin kapsamını ve ölçüsünü anlatır. Örneğin, işlem karşılığı alınan makbuzlar, bütün işlemlerin elektronik işletme süreci içinde doğru olarak yapıldığını anlatır. Her işlem teker teker tanımlanmalı ve ayrı ayrı kaydedilmelidir. İşlemlerin eksiksiz yapılması, işlemin yapıldığının kanıtlanmasında yardımcı olur.

#### **2. Doğruluk**

Bu ilke, üretilen bilgilerin, elektronik ticaret işlemlerini doğru bir şekilde yansıtması gerektiği ile ilgilidir. Örneğin, kayıtlı işlemler gerçek durumları yansıtmalıdır.

#### **3. Zamanlama**

Bu ilke, elektronik ticaret işlemlerinin zaman geçirilmeksizin, zamanında kaydedilmesi gerektiğini ifade eder. İşlemlerin ortaya çıktığı an ile işlemlerin kaydedildiği an arasındaki süre artarsa, kayıt altına alınmış işlemlerin doğruluğu ve eksiksizliği hakkında fazladan kontrol faaliyetlerinde bulunmak gerekir.

#### **4. Değerlendirilebilirlik**

Bu ilke, finansal tablolardaki her açıklama ve bilginin doğrulanabilir olmasını ifade eder. Yani, finansal tablolardaki bilgilerden başlayarak geriye doğru, muhasebe sürecinin tersini izleyerek bu bilgilerin defter kayıtlarına, orijinal belgelerine ulaşılabilmesini ifade eder.

---

<sup>19</sup> Dinç, Varıcı, **a.g.e.**, s.202-203.

## **5. Sıralama**

Bu ilke, muhasebe sisteminde ortaya çıkan muhasebe verilerinin, aktif-pasif, gelir-gider şeklinde sınıflandırılması ve tarihsel olarak sıraya konulmasını ifade eder. İşlemler ve kayıtların makul bir sürede ilgili taraflar tarafından okunabilir hale getirilmesi ve tanımlanması gerektiğini anlatır.

## **6. Değiştirilemezlik**

Bu ilke, işlemlerin kaydedildikten sonra bir daha değiştirilemeyeceğini ifade eder.

## **7. Saklanabilirlik**

Bu ilke, elektronik işletme işlemlerinin, kayıtlarının, belgelerinin ve defterlerinin güvenli bir şekilde saklanması ile ilgilidir. Bu aynı zamanda yasal bir zorunluluktur. Elektronik işletmede, verileri saklama teknikleri farklıdır. Bunlar, optik bellek (mikro filmler), elektronik bellek (harddisk, cd, gibi manyetik ortamlar) ve dijital optik bellekler olarak sayılabilir.

## **2.2. E-TİCARET İŞLEMLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SORUNLARI**

E-ticaret, diğer ticaret şekillerinden farklı olarak mal ve hizmetlerin teslim ve ödeme şekillerinde farklılıklar arz etmektedir. Örneğin yazılım satışları internet aracılığıyla yapıldığında, ya da yazılımların değerlemesinin yapılması gerektiğinde klasik yöntemlere göre farklılıklar arz etmektedir. Bunun yanında e-ticaretin yapılması için ihtiyaç duyulan web sayfalarının maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde de bazı ayrımlar söz konusudur. Ayrıca yapılan e-ticaret işlemlerinde, ödeme, müşteri bilgileri ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliği gibi konularda da yeni uygulamalar bulunmaktadır. Bu başlık altında e-ticaret işlemleriyle birlikte ortaya çıkan sorunlar ve yeni uygulamalar irdelenecek, ihtilafli konularda çözüm önerileri sunulacaktır. Verilecek örnek uygulamalarda, muhasebeleştirme işlemlerinin daha net anlaşılması için vergi hesaplamalarına bu bölümde yer verilmemiştir. İlgili konu tezin üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.



### 2.2.1. Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnternet ortamında ticari faaliyetler bir web sunucusuna bağlı web siteleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Web siteleri, ürün tanıtımı, pazarlanması ile firmanın başta müşteriler ve ortaklar olmak üzere tüm işletme ilgililerine bilgi iletimine imkan sağlayan sanal ortamlardır.<sup>20</sup>

Günümüzde e-ticaret, firmalar için tercihten öte bir zorunluluk haline gelmektedir. Gelişen teknolojiyle beraber müşterilere ulaşmanın kolay ve hızlı yolu olarak e-ticaret, firmalar için çok iyi fırsatlar sunmaktadır. Firmaların e-ticaret yapabilmesi için gerekli olan araçların başında web sitesi sahibi olmaları gelmektedir.

Bunun yanında 2012 yılında yürürlüğe girecek Türk Ticaret Kanunuyla beraber sermaye şirketlerine web sitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kanuna göre, her sermaye şirketi bir internet sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü, sayılacak içerik ile sınırlı olmamak üzere, şirketçe kanunen yapması gereken ilânlara, pay sahipleri veya ortakları açısından önem taşıyan açıklamalara; yönetim ve müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının hazırlıklarına; anılan kurulların yapılmasına ilişkin bilgilere; ortaklara ve pay sahiplerine sunulması gereken belgelerin yayımlanmasına; bu kurullara ait olanlar da dâhil olmak üzere her türlü çağrıya; oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen tüm hizmetlerin ve bilgilerin sunulmasına; bilgi almaya yönelik sorulara, cevaplara ve benzeri diğer işlemler ile bu kanunda ve diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılmasının öngörüldüğü konulara özgülemek zorundadır. Ayrıca, finansal tablolar, bunların dipnotları, ekleri, yönetim kurulunun yıllık raporu dâhil, hesap durumlarına, ara finansal tablolara, yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklamasına; denetçinin, özel denetçinin, işlem denetçilerinin raporlarına ve yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri pay sahiplerini

---

<sup>20</sup> Ali Alagöz, "Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Selçuk üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:18, 2007, s. 16.

ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak, şirketin cevapları ve bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin internet sitesinde yayınlamak zorundadır.<sup>21</sup>

Yine Türk Ticaret Kanuna göre şirketler internet sitelerine koydukları bu bilgileri en az altı ay sitelerinde bulundurmak ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden üç ay sonra kendi internet sitelerini kurmak zorundadırlar. Eğer şirket yönetimi üç ay içinde internet sitelerini oluşturmamışlarsa; anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limited şirket müdürleri ve sermayesi paylara bölünmüş anonim şirkette yönetici olan komandite ortaklar altı aya kadar hapis ve yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.<sup>22</sup>

Yukarıda saydığımız sebeplerden ötürü birçok firma web sayfası kurmuş ya da kurmaya devam etmektedir. İşletmeler web sayfalarını kimi zaman kendi bünyelerinde hazırlayıp kurabilmekte, kimi zaman da dışarıdan hazır olarak satın almaktadır. Bu durumda web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklılıklar olması kaçınılmazdır. Ayrıca web sitelerinin maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini, web sitelerinin faydalanma hakkının alınması durumunda, kuruluş amaçlarına göre de farklılaştırmak mümkündür. Buna göre web sitelerini;

1. Pazarlama, reklam, tanıtım amacıyla kurulan web siteleri
2. Aracılık yaparak e-ticaret yapma amacıyla kurulan web siteleri
3. Hem firmanın reklamı ve tanıtımı amacıyla hem de ürünlerini satmak amacıyla kurulan web siteleri olmak üzere üç gruba ayırabiliriz.

Çalışmamızda, önce web sitelerinin firma bünyesinde kurulması durumunda maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği, daha sonra da web sitesinin faydalanma hakkının alınması durumundaki maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği konuları, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde irdelenecektir.

---

<sup>21</sup> Resmi Gazete, “Türk Ticaret Kanunu”, Madde No: 1524, 14.02.2011.

<sup>22</sup> Resmi Gazete, “Türk Ticaret Kanunu”, Madde No: 562, 12. Paragraf, 14.02.2011.

### 2.2.1.1. İnternet Sitesinin Firma Bünyesinde Kurulması

Bir internet sitesinin kuruluşu dört aşamada gerçekleşir. Bunlar planlamanın yapılması, uygulama ve alt yapılarının oluşturulması, grafik ve tasarımın ile içeriğinin geliştirilmesi şeklinde karşımıza çıkar.<sup>23</sup>

- **İnternet Sitesinin Planlaması:**

Bu aşama internet sitesi kuracak işletmenin, site kurulmadan önce yaptığı çalışmaları kapsar. İşletme, teknolojiye ihtiyaç düzeyini belirler, alternatifleri kavramsal olarak belirler, alternatifleri değerlendirir ve en uygun olanının seçimini yapar.<sup>24</sup>

- **Uygulama ve Alt Yapılarının Oluşturulması:**

Firmalar bu aşamada, web sitesinin oluşturulması amacıyla donanım ve yazılım geliştirme ya da satın alma işlemlerini gerçekleştirir. Bu aşamada, kullanılacak yazılımların özellikleri ve yazılım arayüzlerinin tasarımı, donanım yükleme, kodlama ve testler gerçekleştirilir.<sup>25</sup> Ayrıca alan adının (Domain) alınması, sunucunun kiralanması ya da alınması, işletim sisteminin tedarik edilmesi ve güvenlikle alakalı önlemlerin alınması bu aşamada ortaya çıkan önemli maliyetlerdir.

- **Grafik ve Tasarımın Geliştirilmesi:**

Web siteleri özel grafik, yazılımlar ile programlamanın bir araya gelmesiyle oluşan sanal bir ortamdır. Web siteleri, resim, animasyon, formlar, veri tabanı yazılımları ve multimedya araçlarının yardımları ile zengin bir içeriğe kavuşurlar.<sup>26</sup>

- **İçeriğinin Geliştirilmesi :**

İnternet sitesinin oluşturulmasında son aşama olan içeriğin geliştirilmesi; bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içerir.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Walid Mouyagar, **Opening Digital Markets**, McGraw Hill, New York, 1998, s. 32.

<sup>24</sup> Michael W. Cantrill, "Computer Software & Website Development Costs", Publications of RBZ, Spring 2003, s.2-3.

<sup>25</sup> Michael W. Cantrill, **a.g.e.**, s.2.

<sup>26</sup> Ali Alagöz, **a.g.e.**, s.16.

Firmaların kendi internet sitelerini kurmak için yaptıkları bu faaliyetlerin, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi de aşağıdaki gibi olacaktır.

İnternet sitesi kurma aşamasında olan bir şirketin, siteyle ilgili olarak yapmış olduğu araştırma ve planlama maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği konusu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 38’de belirtilmektedir. Adı geçen standarda göre araştırma giderleri aktifleştirilemezken, geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. TMS 38’in 8. maddesi ise araştırma giderlerini “yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi anlayışı kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir” şeklinde tanımlarken, geliştirme giderlerini “ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır” şeklinde ifade etmektedir. TMS’nin bu hükmünün geniş bir yorumunu yaparsak; araştırma giderleri yeni bir bilgi edinilmesi, daha önceki bilgi ve bulguların başka bir ürün veya hizmet üretimi için değerlendirilmesi, üretim sistem ve araçlarının alternatiflerinin araştırılması gibi faaliyetleri kapsar ve dolayısıyla da bu faaliyetlerin sonuçları da henüz belirsizdir. Buna karşılık geliştirme giderlerinde ise sonuç belirlenmiştir ve artık bilginin nasıl kullanılacağı üzerinde veya bir projeye adaptasyonu üzerinde çalışma yapılmaktadır.<sup>28</sup>

Buradan da anlaşılacağı gibi ve TMS 38’in, 54., 55. ve 56. maddelerinde yer alan araştırma safhası tanımları gereği, internet sitelerinin kuruluşunda yapılan planlama maliyetleri araştırma sayılabilir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Bu işlemin yevmiye kaydını bir örnekle açıklayacak olursak;

---

<sup>27</sup> Hayrettin Usul, Ozan Özdemir, “ Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007, s.124.

<sup>28</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2005, s. 349.

X A.Ş. elektronik ticaret yapmak amacıyla bir web sitesi kurmaya karar vermiştir. Bu amaçla şirket yönetimi bir fizibilite çalışması yapmış ve değerlendirmeler yapmıştır. Bu süreçte şirket 600 TL harcama yapmıştır.

Genel Yönetim Giderleri	600	
Kasa (Web sitesi fizibilite çalışması gideri)		600

Web sayfalarının oluşturulması aşamalarından ikincisi olan, uygulama ve altyapının oluşturulmasında karşılaşılan maliyetlerin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği de standartlarda belirtilmiştir. Bu aşamada alan adı alımı, sunucu kiralama ya da satın alma, işletim sistemi edinme ve güvenlik ile ilgili yapılan harcamalarda, muhasebeleştirme açısından farklı uygulamalar söz konusudur.

Firmalar web sayfalarına ulaşılabilmesi için alan adına (domain) ihtiyaç duyarlar. Alan adları yetkili kuruluşlardan 1 yıllık ya da daha uzun süre için alınır. Firma alan adını 1 yıllık aldıysa, bu bir kiralama olur ve kiralama maliyeti aktifleştirilmeyip gider olarak muhasebeleştirilir. Alan adı 1 yıldan fazla süreliğine alınır, oluşan maliyet, TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık kabul edilecek ve aktifleştirilecektir. Çünkü burada alan adından faydalanma hakkı alınmıştır. Bu durum TMS 38'in, 21., 22. ve 23. paragraflarında şöyle açıklanmıştır; bir şeyin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, bu varlıkların maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; tanımlanabilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeline sahip olma, işletmede fayda sağlanacağına kuvvetli bir ihtimal olması ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve genelde aktife alınma koşullarına uygun olması gerekir.<sup>29</sup>

Web sitesi oluşturma aşamasında gerekli olan bir diğer altyapı unsuru da, dijital bilgilerin saklanacağı ve bunların internette yayınlanmasını sağlayan

<sup>29</sup> Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 2010.

sunuculardır. Firmalar sunuculara kiralama ya da satın alma yoluyla sahip olabilir. Firmalar sunucuları satın aldıkları durumda oluşan maliyeti, TMS 16' ya göre maddi duran varlık olarak muhasebeleştirir. Sunuculardan belli bir süreliğine faydalanma hakkı alındığı durumda ise oluşan maliyetler, TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Web sitesinin hazırlanması ve çalıştırılması için gerekli olan unsurlardan bir diğeri de işletim sistemleridir. İşletim sistemi, bilgisayar ve bilgisayarla beraber ya da ayrı alınabilen yazılımları kapsar. Bu başlık altında web sitesi maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini incelediğimiz için yazılım alımları, “**2.2.4. Gayri Maddi Varlıkların Muhasebeleştirme Sorunları**” başlığı altında incelenecektir. İşletim sistemi için gerekli olan bilgisayar alımları yine TMS 16'ya göre demirbaş olarak muhasebeleştirilecektir.

Web sitelerinin dışarıdan gelebilecek zararlı yazılımlara ve elektronik saldırılara karşı korunabilmesi için güvenlik programlarına ihtiyaç vardır. Elektronik ortamda her gün farklı bir zararlı yazılım ortaya çıkabildiğinden, güvenlik programlarının ömürleri uzun süreli olmayacaktır. Bu yüzden web sitelerinin güvenliği için alınacak ya da kiralanacak güvenlik programları direkt gider olarak kaydedilmelidir.

Uygulama ve altyapının oluşturulması aşamasında karşılaştığımız bu dört farklı durumun muhasebeleştirilmesini bir örnek yardımıyla şöyle gösterebiliriz;

X A.Ş. elektronik ticaret yapmak için kurmayı düşündüğü web sitesi için fizibilite çalışması yaptırmış ve bunun sonucunda da uygulamaya geçmeye karar vermiştir. Öncelikle yetkili bir kuruluştan 5000 TL'ye 5 yıllığına alan adı kiralamıştır.

Web sitesinin dijital ortamda saklanması ve ulaşılabilir duruma gelmesi için gerekli olan sunucu 6000 TL 'ye peşin olarak satın alınmıştır.

Web sitesi için gerekli olan işletim sistemi 2500 TL ödenerek satın alınmıştır.

Sistemin güvenliği için gerekli güvenlik programı 1000 TL ödenerek satın alınmıştır.

Bu işlemlerin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir;

Haklar	5000	
Kasa		5000
(5 yıllık web sitesi faydalanma hakkı alımı)		

Demirbaşlar	6000	
Kasa		6000
(Web sitesi için sunucu alımı)		

Demirbaşlar	2500	
Kasa		2500
(Web sitesi kullanımı için bilgisayar alımı)		

Genel Yönetim Giderleri	1000	
Kasa		1000
(Bilgisayar için güvenlik programı alımı)		

Web sitesinin kurulabilmesi aşamalarından üçüncüsü olan grafik ve tasarımların oluşturulması, bir geliştirme işlemi mi yoksa araştırma işlemi mi olduğu hususunda soru işaretleri taşımaktadır. Bu yüzden grafik ve tasarımların oluşturulması aşamasında oluşacak maliyetlerin aktifleştirilip aktifleştirilmeme konusu, oluşan maliyetin, araştırma işlemi ya da geliştirme işlemi olmasına göre değişecektir. Oluşturulacak olan bir web sitesinin grafik ve tasarım maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS 38. 57-64'deki "geliştirme safhası" ile

yakından ilgilidir.<sup>30</sup> Bu bağlamda, internet sitesinin grafik ve tasarım aşamasında yapılan giderler (reklam ve promosyon hariç) TMS 38. 57-64'deki geliştirme safhalarıyla benzerlik taşır. Dolayısıyla, bir internet sitesinin kurulum aşamasında yapılan bu tür harcamalar, ilgili internet sitesiyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları ve internet sitesinin de işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda çalışabilmesi için grafik ve tasarımın gerekli olması nedeniyle, TMS 38'in 21. ve 57. hükümleri uyarınca aktifleştirilir ve internet sitesinin maliyetine eklenir.<sup>31</sup> Bu durumun muhasebeleştirilmesi de şöyle olacaktır;

X A.Ş. elektronik ticarete uygun olarak bir tasarım geliştirmiş ve bu nedenle 8000 TL'lik harcama yapmıştır.

Haklar	8000	
Kasa (Web sitesi tasarımı)		8000

Web sitesi kuruluş işlemlerinden sonuncusu olan içerik geliştirme çalışmalarında katlanılan harcamalar, TMS 38'e göre aktifleştirilmemeli, gider olarak kaydedilmelidir. Web sayfalarının içeriği değişen müşteri profiline ve ihtiyaçlarına göre kısa dönemli olduğu için içerik geliştirme harcamaları, gider olarak kaydedilir. Şöyle ki;

X A.Ş. web sitesinde ürün tanıtımları, firma tanıtımı ve benzeri içerik geliştirme için 1000 TL'lik bir harcama yapmıştır.

Genel Yönetim Giderleri	1000	
Kasa (İçerik geliştirme gideri)		1000

<sup>30</sup> Abbas A.MİRZA, Graham J. HOLT, Magnus ORRELL, **IFRS Workbook and Guide**, John Wiley& Sons. Inc., New Jersey, 2006, s.292.

<sup>31</sup> Usul, Özdemir, **a.g.e.**, s.126.



### 2.2.1.2. İnternet Sitesinin Kiralanması

Şirketler internet sitelerini kendileri kuracakları gibi, internet sitesi hizmeti veren başka şirketlerden de kiralayabilirler. Şirket internet sitesini kiralama yoluna giderse, ödenen kira bedeli gider olarak kaydedilmelidir.<sup>32</sup> Fakat giderleştirme işlemi yapılırken hangi gider hesaplarının kullanılacağı burada önem kazanmaktadır. Çünkü daha önce de belirttiğimiz gibi firmalar web sitelerini üç amaçla kiralayabilir; pazarlama, reklam ve tanıtım amacıyla, aracılık işlemleri yaparak e-ticaret yapmak amacıyla ve hem firmanın reklamı ve tanıtımı hem de ürünlerini satmak amacı ile. Pazarlama, reklam ve tanıtım amacıyla kiralanmış bir web sitesinin maliyeti gider kaydedilirken 760 Pazarlama Satış Dağıtım giderleri olarak kaydedilmelidir. Aracılık işlemleri ile e-ticaret yapma amacı ile kiralanmış bir web sitesinin maliyeti ise 770 Genel Yönetim Gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Hem firmanın reklamı ve tanıtımı hem de ürünlerini satmak amacı ile kiralanmış bir web sitesinin maliyeti muhasebeleştirilirken, web sitesini kullanan müşterilerin davranış istatistikleri incelenerek giderlere dağıtılmalıdır.

ABC Tekstil A.Ş. ürettiği ürünlerin tanıtımını yapmak ve aynı zamanda ürünlerini satmak amacıyla bir web sitesi kurmaya karar vermiştir. Web sitesi yapımı konusunda firma içinde yetkin birisi olmadığından, web sitesini dışarıdan kiralamaya karar vermiştir. Web sitesinin kiralamak için 20.02.2011 tarihinde Teknoloji A.Ş ile anlaşmaya varılmıştır. Buna göre ABC Tekstil, adına hazırlanmış ve kullanıma hazır web sitesi için 12000 TL ödemeyi kabul etmiştir. 10.03.2011 tarihinde web sitesi ile ilgili bilgiler Teknoloji A.Ş.'den alınmış ve kullanıma açılmıştır. Ödeme aynı gün bankadan havale ile yapılmıştır. ABC Tekstil web sayfası giderlerini %40 pazarlama ve tanıtım, %60 genel yönetim gideri olarak dağıtmayı düşünmektedir.

---

<sup>32</sup> Usul, Özdemir, a.g.e., s.131.

10.03.2011

Pazarlama Satış Dağıtım Gideri (12000*0,40)	4800	
Genel Yönetim Gideri (12000*0,60)	7200	
Bankalar (Web sitesi kiralama gideri)		12000

### 2.2.2. E-Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

1990'lı yıllardan itibaren hızla bilgisayar ortamına geçen muhasebeleştirme süreci muhasebecilere büyük kolaylıklar sağlamıştır. 2000'li yıllarda ticaretin de elektronik ortama geçmesiyle, elektronik ortamda oluşan ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunda ödeme yöntemlerinin değişmesi, ürünlerin teslim şekillerinin değişmesi gibi konular yüzünden sorunlar ortaya çıkmıştır. Bankalararası Kart Merkezinin (BKM) verilerine göre e-ticaret işlemlerinin tahsilatında, günümüzde en çok kullanılan araç kredi kartıdır. Diğerleri kapıda ödeme, havale ya da elektronik para ile ödeme şeklinde yapılmaktadır.

E-ticaret işlemlerinde işletmeler, kredi kartını satış faaliyetlerinde tahsilat aracı olarak kullanılmaktadırlar. Uygulamada bu durumda ortaya çıkan alacaklar "108 Diğer Hazır Değerler" veya "127 Diğer Ticari Alacaklar" hesaplarında izlenmektedir.<sup>33</sup> Bu çalışmada "108 Diğer Hazır Değerler" hesabı, vadesi olmayan (kredi kartı puanlarıyla yapılan alışverişler) ya da vadesi gelmiş fakat henüz tahsil edilmemiş olan kredi kartından alacaklar için kullanılacaktır. Çünkü 108 Diğer Hazır Değerler hesabı, tek düzen hesap planına göre, nitelikleri itibariyle hazır değer sayılan pullar, vadesi gelmiş kuponlar, tahsil edilecek banka ve posta havaleleri, yoldaki paralar, posta çekleri gibi değerler için kullanılır. Yani bu hesabın kapsamı, her an nakde çevrilebilecek değerlerdir. Çalışmada vadeli olarak tahsil edilecek kredi kartı işlemleri için ise 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabı kullanılacaktır.

<sup>33</sup> Yanık Zeki, Özdemir S. Fevzi, "Kredi Kartları ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Ayrıntıların Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Analizi", **Yaklaşım**, Kasım, 2005, s.5.

Kredi kartından doğan alacaklar normal şartlarda işletme ile banka arasındaki sözleşme uyarınca 33-45 gün sonra işletmeye ödenmektedir. Eğer işletme bunu vadesinden önce almak isterse tıpkı senetli alacakların iskonto ettirilmesinde olduğu gibi aradaki vade farkından doğan gider 780 Finansman Gideri hesabında takip edilmelidir.<sup>34</sup> E-ticaret işlemlerinde bu gibi durumlarda “127 Diğer Ticari Alacaklar” hesabı yerine, tahsilat direkt yapıldığı için 102 Bankalar hesabı kullanılacaktır.

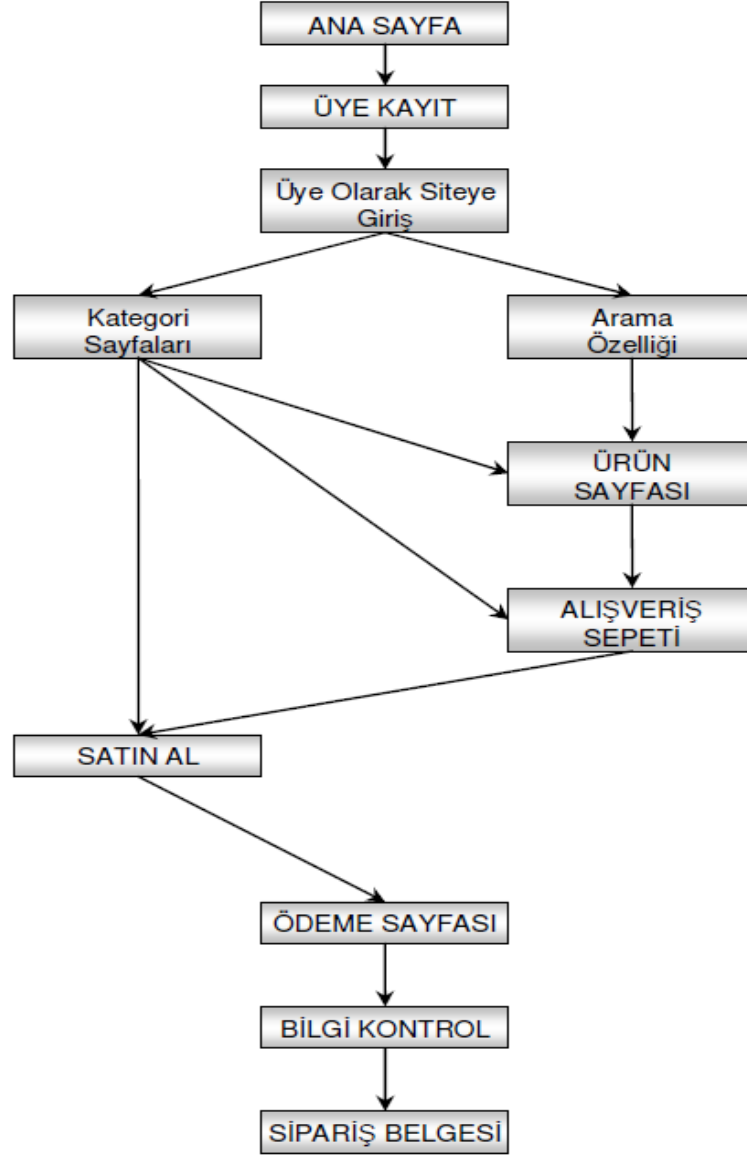
İşletmeler internet üzerinden yaptıkları satışlarda bankaların on-line tahsilat sistemlerini kullanmaktadırlar. Bu sistemin kullanımı için bankalar işletmelerden belli bir komisyon talep etmektedir. Bankalar belirli satış hasılatının elde edilmesinin istenmesi durumlarında bu komisyonu almaktan vazgeçebilmektedir. Belirlenen satış hasılatının tutturulmaması durumunda ise bankaya ödenen komisyon bedeli de 653 Komisyon Gideri hesabında takip edilmelidir.<sup>35</sup>

E-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu daha iyi irdeleyebilmek için bir müşterinin ürün alma sürecinin analiz edilmesi gerekir. E-ticaret işletmesinin web sayfası üzerinden alışveriş yapacak müşteri öncelikle üye kaydını yapar ve siteye giriş yapar. Burada kategorilere ayrılmış bölümlerden istediği ürünü bulur ve sipariş verme aşamasına geçer. Bu aşamada ödeme yapmak için kredi kartı bilgilerini, firmanın web sitesinde ilgili alana girerek, ödeme onayını verir ve bankadan provizyon alır. Bankadan alınan provizyonla müşteri ödemeyi yapmış ve firma açısından da tahsilat gerçekleşmiş olur. Şekil 2.1.’de bu süreç gösterilmektedir.

---

<sup>34</sup> Hakan Aygören, Süleyman Uyar, “Alternatif Ödeme Araçları (Kredi Kartı İşlemleri) Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Analiz**, Cilt:7, Sayı: 16, Ekim 2006, s.6.

<sup>35</sup> Aygören, Uyar, a.g.e., s.6.



**Kaynak:** Orçun Aktaş, E-Ticaret Firmalarında Muhasebenin Örgütlenmesi ve Kuramsal bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.91.

### Şekil 2.1: E-Ticaret Ürün Sipariş Süreci

E-ticaret, daha önce de belirttiğimiz gibi, çeşitli taraflar arasında olmaktadır. Bu kısımda vereceğimiz örnekler, muhasebeleştirme işlemlerinde, firmaları ilgilendiren kısım olan, işletmeden işletmeye e-ticaret ve işletmeden tüketiciye e-ticaret ile ilgili olacaktır.

E-ticarette gerçekleşen satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, işlem çeşitleri gruplanarak ve örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

- **E-Ticaret İşlemi Sonucunda Tahsilatın Aynı Anda Banka Hesabına Geçtiği Durum;**

Bankayla yapılan anlaşmaya göre e-ticaret tahsilatları, belli bir komisyon karşılığında, aynı anda X A.Ş.'nin bankadaki hesabına geçecektir.

Bir müşteri, X A.Ş.'nin web sitesinde sergilediği ürünlerden ACER marka laptopu, 04.04.2011 tarihinde 1200 TL'ye kredi kartından online ödeme yaparak satın almıştır. X A.Ş.'nin anlaşmalı olduğu banka 1200 TL'yi X A.Ş.'nin banka hesabına aynı anda transfer etmiş ve karşılığında da 12 TL komisyon almıştır.

Ödeme yapıldığında, para doğrudan X A.Ş.'nin banka hesabına geldiği için aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

04.04.2011

Bankalar	1188	
Finansman Gideri	12	
Alınan Sipariş Avansları		1200
(Acer marka laptop için sipariş avansının alınması ve tahsilatın vade öncesinde yapılmasından dolayı komisyon gideri ödemesi)		

- **E-Ticaret İşlemi Sonucunda Tahsilatın Vadeli Olarak Banka Hesabına Geçtiği Durum;**

Yukarıdaki örnekte kredi kartı ile ödemelerin banka tarafından 30 gün sonra X A.Ş.'nin hesabına geçtiğini varsayarsak, gerçekleşecek kayıt ise şöyledir.

04.05.2011

Diğer Ticari Alacaklar	1200	
Alınan Sipariş Avansları		1200
(Acer marka laptop için kredi kartı ile sipariş avansının alınması)		

Kredi kartı ile yapılan tahsilatlarda, banka, işletmeye ödemeyi 30 gün vadeli yaptığı için herhangi bir komisyon kesintisi yapılmamış ve bu tutar “127 Diğer Ticari Alacaklar” hesabında takip edilmiştir.

- **E-Ticarete Konu Olan Ürünün, Firmanın Stoklarında Bulunmadığı Durum;**

E-ticaret işlemlerinde firmalar kimi zaman stoktan satış yaparken kimi zaman da tedarikçilerle anlaşılıp, sipariş anında ürünü tedarikçiden alıp, müşteriye satabilmektedirler. Bu durumda firma “işletmeden işletmeye e-ticaret” yaparak, önce tedarikçiden ürünü alır, sonra da “İşletmeden tüketiciye e-ticaret” yaparak ürünü müşteriye satar.

X A.Ş. politikası gereği stoklarında ürün bulundurmamakta, ürünü sipariş anında tedarikçi firmalardan tedarik etmektedir. X A.Ş. müşterinin sipariş ettiği ACER marka dizüstü bilgisayarını tedarikçilerinin web sitelerinde incelemiş ve B A.Ş.’nin stoklarında olduğunu görmüştür. X A.Ş. dizüstü bilgisayarını 2 gün sonra teslim almak üzere 600 TL’ye B A.Ş.’den satın almıştır. X A.Ş. 600 TL’yi 04.04.2011 tarihinde B A.Ş.’nin banka hesabına havale ile göndermiştir.

04.04.2011

Verilen Sipariş Avansları	600	
Bankalar		600
(Acer marka laptop için tedarikçi firmaya sipariş avansının verilmesi)		

- **E-Ticarete Konu Olan Ürünün, Firmanın Stoklarında Bulunmadığı Durumda, Tedarik Edilip Müşteriye Gönderilmesi;**

E-ticarete konu olan ürün firmanın stoklarında bulunmuyorsa, yukarıda da belirttiğimiz gibi “işletmeden işletmeye e-ticaret” yapılarak tedarik edilmiş ve ardından müşteriye gönderilmiştir.

X A.Ş. dizüstü bilgisayarın kendisine ulaşmasının ardından yapacağı kayıt şu şekilde olacaktır;

06.04.2011		
Ticari Mallar	600	
Verilen Sipariş Avansları		600
(Acer marka laptopun stoklara kaydedilmesi)		

X A.Ş. dizüstü bilgisayarı aynı gün fatura düzenleyerek müşteriye kargo ile göndermiştir. Faturanın düzenlenmesi sonucu yapılacak kayıtlar şöyledir;

06.04.2011		
Alınan Sipariş Avansları	1200	
Yurt İçi Satışlar		1200
(Acer marka laptopun müşteriye gönderilmesi)		

X A.Ş. için, satılan malın maliyetinin gelir tablosunda gösterilmesi ve stoklardan düşülmesi şu şekilde olacaktır;

06.04.2011		
Satılan Ticai Mallar Maliyeti	600	
Ticari Mallar		600
(Acer marka laptopun stoklardan çıkarılması)		

Son işlemler sipariş edilen ürünün, firmanın stoklarında bulunduğu durumda da aynı şekilde yapılacaktır.

- **E-Ticarete Konu Olan Ürünün Bedelinin Puanlarla Ödenmesi Durumu;**

Bankaların kredi kartı kullanımı arttırmak, müşteri sadakati yaratmak gibi sebeplerle yaptıkları çeşitli uygulamalardan biri olan puan uygulaması e-ticarete ödemelerde kullanılabilir. Bankalar müşterilerine, kendi banka kartlarıyla yaptıkları alışverişlerin tutarlarına göre puan vermektedir. Bu puanların birikmesiyle de, puanlar karşılığında müşterilere belli hediyeler verilmekte ya da Türk Lirasına çevrilerek, alışverişlerde kullanma imkanı sunulmaktadır.

Bir müşteri 01.03.2011 tarihinde, X A.Ş.'nin web sitesinde sergilediği ürünlerden SAMSUNG marka dizüstü bilgisayarlar için soğutucu altlığını, 30 TL'ye, kredi kartında biriken puanları kullanarak satın almıştır. Ürün X A.Ş.'nin stoklarında var olup, maliyeti 10 TL'dir.

Bu tarz bir işlemde X A.Ş.'ye borçlu olan taraf banka olacaktır. Yapılan anlaşma gereği de firma, bu puanları bankayla ilgili giderlerine mahsup edebilmekte ya da istediği zaman nakde çevirerek kullanabilmektedir. Burada “127 Diğer Ticari Alacaklar” hesabı yerine, puanların nakit özelliği olduğundan ve her an nakde çevrilebileceğinden dolayı “108 Diğer Hazır Değerler” hesabı kullanılacaktır.

01.03.2011

Diğer Hazır Değerler	Yurt İçi Satışlar	30	
(Samsung marka soğutucunun kredi kartı puanlarıyla satılması)			30



Satılan malın maliyetinin gelir tablosunda gösterilmesi ve stoklardan düşülmesi şu şekilde olacaktır;

01.03.2011		
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	10	
Ticari Mallar		10
(Samsung marka soğutucunun stoklardan çıkartılması)		

Firma 5 gün sonra, puan ile yapılan tahsilatı nakde çevirmek için bankaya talimat vermiştir. Banka aynı gün puanları nakde çevirerek X A.Ş.'nin hesabına yatırmıştır. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

06.03.2011		
Bankalar	30	
Diğer Hazır Değerler		30
(Kredi kartı puanlarıyla yapılan satışlardaki puanların, nakde çevrilip hesaba yatırılması)		

- **E-Ticaret Yapan Firmanın İskontolu ve Taksitli Satış Yapması Durumu;**

E-ticaret hacminin artmasıyla birlikte firmaların stoklarını eritebilmesi ve tanınırlığını arttırabilmesi gibi amaçlarla çeşitli fırsat siteleri kurulmuştur. Bu internet siteleri belli bir ücret karşılığında, isteyen firmaların promosyonlarını, sahip oldukları üye portföyüne yayınlamaktadır.

X A.Ş. satışlarını arttırmak için ABC Fırsat Sitesine, 16.04.2011 tarihinde 100 TL karşılığında ilan vermiştir. X A.Ş. aynı gün 100 TL'yi ABC firmasına havale ile göndermiştir. X A.Ş. verdiği ilanda, internet sitesinden yapılan alışverişlerde, Vestel marka LCD televizyonlarda %20 indirim ve 6 taksit yapacağını duyurmuştur. Bu televizyonların satış fiyatı 3000 TL, X A.Ş.'ye maliyeti de 1200 TL'dir.

ABC Fırsat Sitesinde ilanı gören bir müşteri, 17.04.2011 tarihinde, X A.Ş.'nin internet sitesine girerek 1 adet Vestel LCD TV siparişi vermiştir. Ödemeyi kredi kartıyla online olarak yapmıştır.

Buradaki örnekte, kredi kartı ile satış işlemlerinin taksitli olması durumunda, “127 Diğer Ticari Alacaklar” hesabı borçlandırılır ve taksitler tahsil edildikçe alacaklandırılarak hesap kapatılır.

X A.Ş.'nin Fırsat Sitesine yaptığı ödemenin kaydı şu şekilde olur;

16.04.2011		
Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	100	
Bankalar		100
(Fırsat sitesine ödenen ilan gideri)		

Satış kaydı yapılmadan önce indirim miktarı hesaplanır;

İndirim Tutarı	: 3000 x 0,20	= 600 TL
%20 indirimli fiyat	: 3000 - 600	= 2.400 TL
Aylık Taksit Tutarı	: 2400 / 6	= 400 TL

Ürünün faturası hazırlanıp gönderildiği zaman yapılacak kayıtlar şöyledir;

17.04.2011		
Diğer Ticari Alacaklar	2400	
Satış İskontoları	600	
Yurt İçi Satışlar		3000
(%20 iskontolu Vestel LCD TV satışı)		

Satılan malın maliyetinin gelir tablosunda gösterilmesi ve stoklardan düşülmesi şu şekilde olacaktır.

17.04.2011		
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1200	
Ticari Mallar (Vestel LCD TV'nin stoklardan çıkarılması)		1200

İlk taksitin günü geldiğinde yapılması gereken kayıt şöyledir;

17.05.2011		
Bankalar	400	
Diğer Ticari Alacaklar (Vestel LCD TV'nin ilk taksitinin tahsil edilmesi)		400

Kalan 5 taksit bu şekilde muhasebeleştirilir.

### **2.2.3. E-ticarette Takasla Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi**

E-ticaretin gelişmesiyle birlikte, klasik ticaret yöntemlerinden bazıları, işletmeden işletmeye e-ticaretin yapıldığı alanlara uyarlanmıştır. Bunlardan biri de, firmaların, internet üzerinden yaptıkları takas (barter) işlemleridir.

#### **2.2.3.1. E-Ticarette Takas Sistemi**

Takas (barter) sistemi, firmaların bir araya gelerek oluşturdukları bir ortak pazardır. Bu sistemde firmalar mal ve hizmetlerini karşılıklı alıp satabilirler. Barter sisteminde çalışabilmek için firmaların, belli bir kuruluş altında (barter firması) üyelik sözleşmesi imzalaması gerekmektedir. Üye olmayan firmaların barter sistemiyle alışveriş yapabilmeleri mümkün değildir.

Takas (barter), iki farklı mal veya hizmetin karşılıklı olarak değişiminin getirdiği karmaşıklığı, şeffaflık ve titizlikle gideren, olası zorlukları ve anlaşmazlıkları elimine eden bir yöntemdir.<sup>36</sup>

Takas işlemini yapmak isteyen firmalar, öncelikle belli bir ücret karşılığında, bir barter firmasının kurmuş olduğu sisteme üye olurlar. Bu sisteme üye olan her firma, kullanıcı adı ve parolalarını girerek, internet üzerinden diğer firmaların arz ve taleplerine ulaşabilmektedir. Üyenin, satmak istediği mal ya da hizmetlere ait bilgiler barter firmasının arz listesine; barter pazarından almak istediği ihtiyaçlarına ait bilgiler barter firmasının talep listesine, barter firması tarafından kaydedilir. Barter firması, bu arz ve taleplerin diğer üyeler tarafından görünmesini sağlar. Bütün üye firmaların internet üzerinden yapılacak bu bildirimini görmeleri için yeterli bilgisayar donanımlarının ve internet bağlantılarının olması gerekmektedir.<sup>37</sup>

Bu sistemin işletmeler için faydalarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Barter, etkili bir stok satış yöntemidir; barter sistemi, özellikle stoklarında ürünleri birikmiş ve bunları satmakta zorluk çeken firmalara çözüm getirebilir ve stok maliyetlerini düşürebilir. Firma, stoklarını satması karşılığında nakit ödeyerek aldığı ürün veya hizmetleri, barter pazarından para ödemeksizin satın alabilir.
- Barter, etkili bir atıl kapasite değerlendirme yoludur. Barter sistemine üye firmalar, tam olarak kullanamadıkları kapasitelerinin bir kısmını barter pazarında değerlendirerek atıl kapasitelerini harekete geçirebilir ve bu yolla hem sabit giderlerinin birim maliyetini düşürebilir, hem de üretim için gerekli finansmanın bir kısmını sağlamış olurlar.
- Barter, yeni pazarlara ulaşmanın ve yeni müşteriler kazanmanın en kolay yoludur; barter sistemi bir kulüp gibi çalışmaktadır. Üye firmalar, genellikle

---

<sup>36</sup> David N., Koschik, "Structuring Barter and Countertrade Transactions" **Barter In The World Economy** (Bart S. Fisher, Kathleen M. Harte, Newyork: Greenwood Press, 1985), s. 38.

<sup>37</sup> Burak Arzova, "Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı:54, Ocak-Şubat-Mart 2001, s.5.

alım ve satımlarında diğere bir barter üyesi firmayı tercih etmektedirler. Sistemde bir üye firmanın alım yapması, aynı zamanda bir diğere üye firmanın satış yapması anlamına gelir. Firmalar normal koşullarda hiç tanımadıkları ve satış yapma imkanına sahip olmadıkları müşterilere ulaşırlar. Bu yolla üye firmaların müşteri portföyleri gelişir.

- Barter, üyelerini rekabetin zararlı etkilerinden koruyan bir sistemdir. Barter sisteminde, arz-talep dengesi gözetildiğinden aynı ürünü üreten fazla sayıda üreticiye sistemde yer verilmez. Yani, barter sistemine üye olan bir firma, kendi sektöründe faaliyet gösteren çok fazla rakiple karşılaşmaz.
- Barter, faizsiz ürün ve hizmet kredisi sağlar; barter sistemine üye firmalar, 12 aya kadar %0 faizle USD üzerinden ürün ve hizmet kredisi kullanabilirler.
- Barter sistemi sayesinde üye firmalar, diğere firmaların taleplerini inceleyerek, doğrudan pazar araştırması yapma imkanı bulurlar. Üretecekleri ürünleri buradaki talepler doğrultusunda yapabilirler.

#### **2.2.3.2. E-Ticarette Takas İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Takas (barter) sisteminde oluşan ticari işlemleri üç farklı taraf açısından incelemek mümkündür. Bunlar;

- Takas (Barter) Sistemini İşleten Firma
- Takas (Barter) Sistemine Mal ya da Hizmet Satan Firma
- Takas (Barter) Sisteminden Mal ya da Hizmet Satın Alan Firma

Takas (barter) işlemlerinin muhasebeleştirilmesini tüm tarafları içine alan bir örnek yardımıyla göstermek daha uygun olacaktır;

Takas A.Ş., internet üzerinden takas işlemlerinin yapıldığı bir sistemin işleticisidir. Yıllık üyelik bedeli olarak 200 \$ almakta ve yapılan işlemler üzerinden de %5 oranında komisyon almaktadır.

Yeni bir ofis açan Onurlu Mali Müşavirlik, hem yeni mükelleflere ulaşmak hem de kırtasiye ve demirbaş malzemelerini daha uygun şartlarda alabilmek için Takas A.Ş.'nin takas (barter) sistemine, web sitesi üzerinden üye olmuştur.

Onurlu Mali Müşavirlik, 29.04.2011 tarihinde üyelik bedeli olarak 200 \$'ı peşin ödemiştir. (1\$ = 1,52 TL) Aynı gün ihtiyacı olan muhasebe programı talebini Takas A.Ş.'ye bildirmiş ve Takas A.Ş.'nin internet sitesine bu talep konulmuştur.

02.05.2011 tarihinde Onurlu Mali Müşavirlik, takas sisteminde olan Programcı A.Ş. ile görüşmüş ve muhasebe programını 150 \$ 'a almak üzere anlaşmıştır. Onurlu Mali Müşavirlik, aynı gün, Programcı A.Ş.'nin internet sitesinden muhasebe programını bilgisayarına indirmiştir. Bu durumda Onurlu Mali Müşavirlik sisteme 150 \$ borçlanmış olur. Programın Programcı A.Ş.'ye maliyeti 50\$'dır. (1\$ = 1,52)

Takas sisteminden alacaklanan Programcı A.Ş., bu alacağına karşılık, 13.05.2011 tarihinde, takas sistemindeki Pak A.Ş. ile şirketin temizliği için 150\$' a anlaşmıştır. (1 \$ = 1,59 TL)

22.05.2011 tarihinde Pak A.Ş. ihtilaflı bir konu için takas sistemindeki Onurlu Mali Müşavirlikten danışmanlık hizmeti almıştır. Pak A.Ş. bu hizmet karşılığında sisteme 150 \$ borçlanmıştır. (1\$ = 1,50 TL)

○ **Takas (Barter) Sistemini İşleten Firma Açısından Muhasebe Kayıtları**

**Takas A.Ş.'nin Kayıtları**

29.04.2011

Kasa	304	
Yurtiçi Satışlar		304
(Onurlu Mali Müşavirlik üyelik kaydı) (200*1,52)		

02.05.2011

Bankalar	22,8	
Yurtiçi Satışlar		22,8
(Onurlu Mali Müşavirlik ve Programcı A.Ş.'den tahsil edilen komisyon geliri) (11,4+11,4)		

13.05.2011

Bankalar	23,84	
Yurtiçi Satışlar		23,84
(Pak A.Ş. ve Programcı A.Ş.'den tahsil edilen komisyon geliri) (11,92+11,92)		

22.05.2011

Bankalar	22,5	
Yurtiçi Satışlar		22,5
(Pak A.Ş. ve Onurlu Mali Müşavirlikten tahsil edilen komisyon geliri) (11,25+11,25)		

○ Takas (Barter) Sistemine Üye Firmaların Muhasebe Kayıtları

**Onurlu Mali Müşavirliğin Kayıtları**

29.04.2011

Genel Yönetim Giderleri	304	
Kasa		304
(Takas A.Ş.'ye ödenen üyelik gideri) (200*1,52)		

02.05.2011

Haklar	228	
Satıcılar		228
(Programcı A.Ş.'den alınan muhasebe programı) (150*1,52)		

02.05.2011

Komisyon Gideri	11,4	
Bankalar		11,4
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,52)		

22.05.2011

Alıcılar	225	
Yurtiçi Satışlar		225
(Pak A.Ş.'ye verilen danışmanlık hizmeti) (1,50*150)		

22.05.2011

Komisyon Gideri	11,25	
Bankalar		11,25
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,50)		



**Programcı A.Ş.'nin Kayıtları**

02.05.2011

Alıcılar	228	
Yurtiçi Satışlar		228
(Onurlu Mali Müşavirliğe satılan muhasebe programı) (1,52*150)		

02.05.2011

Komisyon Gideri	11,4	
Bankalar		11,4
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,52)		

02.05.2011

Satılan Malın Maliyeti	76	
Ticari Mallar		76
(Satılan muhasebe programının stoklardan çıkarılması) (50*1,52)		

13.05.2011

Genel Yönetim Gideri	238,5	
Satıcılar (Barterli İşlemler)		238,5
(Pak A.Ş.'ye yaptırılan temizlik gideri) (150*1,59)		

13.05.2011

Komisyon Gideri	11,92	
Bankalar		11,92
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,59)		

### Pak A.Ş.'nin Kayıtları

13.05.2011

Alicılar	238,5	
Yurtiçi Satışlar		238,5
(Programcı A.Ş.'ye verilen temizlik hizmeti) (1,59*150)		

13.05.2011

Komisyon Gideri	11,92	
Bankalar		11,92
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,59)		

22.05.2011

Genel Yönetim Gideri	225	
Satıcılar (Barterli İşlemler)		225
(Onurlu Mali Müşavirlikten alınan danışmanlık hizmeti) (1,50*150)		

22.05.2011

Komisyon Gideri	11,25	
Bankalar		11,25
(Takas A.Ş.'ye ödenen komisyon gideri) (150*0,05*1,50)		

#### 2.2.4. Gayri Maddi Varlıkların Muhasebeleştirme Sorunları

Elektronik ticaret kazancının niteliğinin tespitinde temel sorun, elde edilen gelirin “ticari kazanç” mı yoksa “telif hakkı” mı (royalty) olarak kabul edileceğiyle ilgilidir. Bu konunun çözümlenmesi, maddi malların satışından elde edilen gelirin ticari kazanç; gayri maddi, yazılım, danışmanlık vb. mal ve hizmetlerden elde edilen

gelirin ise telif hakkı olarak nitelendirilmesiyle ilgili yaygın eğilim ile belirlenmektedir.<sup>38</sup>

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) ülkeleri vergi uygulamalarında royaltyle; bir yazara, bir mucide ya da bir yayımcıya haklarını devretmeleri karşılığında düzenli aralıklarla ödenen para veya menfaatler toplamını ifade etmektedir. Birçok e-ticaret işlemi sonucu elde edilen gelir, royaltyle olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, bir kullanıcı online olarak bilgisayar üzerinden okunan bir yazı için belirli bir bedel ödediğinde, bu kullanımın telif ücreti ödenmesi gereken bir işlem olduğu düşünülmektedir.<sup>39</sup>

Ülkemizin de taraf olduğu Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Model Anlaşmasının 12. maddesinde kazancın ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesinin farklı sonuçları bulunmaktadır. OECD Model Anlaşmasının 12. maddesine göre hangi dijital ürünlerin ticari kazanç, hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilebileceği söz konusu maddede sayılmıştır.

#### **2.2.4.1. Ticari Kazanç Sayılan Dijital Ürünler**

OECD Model Anlaşmasının 12. maddesinde göre, ticari kazanç sayılan dijital ürünler şu şekilde belirlenmiştir.<sup>40</sup>

##### **- Dijital Ürünlerin Download Edilmesi (İndirilmesi):**

Bir web sitesinden yazılım, müzik, video, kitap gibi dijital ürünlerin indirilmesi halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bu halde müşteriler dijital ürünlerin bir kopyasını da çıkarmak hakkına sahip olmaktadır.

<sup>38</sup> Tülin Ongun, “Küreselleşme Bağlamında Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi SBF, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.86.

<sup>39</sup> Niyazi Cangir, “Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi III”, s.48-49.

<sup>40</sup> OECD: “Technical Advisory Group on Treaty Charactedzation of E-Commerce Payments Draft for Comments”.

- **Dijital Ürünlerin Güncellenmesi ve Eklemeler Yapılması:**

İnternet üzerinden gerçekleştirilen yazılım güncellemeleri ve eklentiler yapılması, yazılım indirilmesi ile aynı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bazı elektronik kitaplarda, eski basımlarının üzerinde yapılan değişikliklerden sonra yeni basımlarının satılmasıyla elde edilen kazançlar da ticari kazanç kapsamındadırlar. Yine bazı yazılımlara satın alındıktan sonra yapılan güncellemeler de bu kapsamda değerlendirilebilir (virüs programlarında bu tür güncellemelere çok sık rastlanmaktadır).

- **Dijital Ürünlerin Kullanımı:**

Dijital ürünlerin geçici kullanımından kaynaklanan gelirin ticari kazanç sayılması, royalti olarak değerlendirilmemesi gerekir. Geçici kullanımdan maksat dijital ürünün yararlı ömründen daha kısa bir süre kullanımıdır.

- **Tek Kullanımlık Yazılımın İndirilmesi:**

Tek bir kullanım için internet üzerinden indirilen yazılımlardan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir.

- **Web Sitesi Konuk Eden Firmalar:**

Bir firmaya ait bir bilgisayar üzerinde bulunan web sitesine ait program ve veri kaynaklarının depolanması, bu programları dışarıdan erişim yoluyla kullanıcıların kontrol etmeleri karşılığında elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ayrıca canlı bağlantılı web sitelerine yapılan üyelik başvurularından elde edilen kazançlar da bu şekilde sayılmışlardır.

- **Hosting Uygulamaları :**

Bilindiği üzere host, bilgilerin toplanıp depolandığı ve internete bağlı bulunan bir bilgisayardır. Hosting ise, üçüncü bir kişi ya da firma adına istenilen bilgileri depolama ve gerektiği anda bu bilgileri sahibi bulunan kişilere ücret veya çeşitli anlaşmalar karşılığında sunma işlemi olarak tanımlanmaktadır. İnternet üzerinden üçüncü kişilere ya da kurumlara ait bilgilerin ücret karşılığında depolanmasını ve istenildiği anda bu bilgilere bilgisayarlar aracılığıyla ulaşılmasını sağlayan

firmaların, bu türlü faaliyetlerden elde ettikleri gelirler ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiştir. Bu durumu bir örnekle açıklayalım. İnternet üzerinden satış yapan ve envanter kayıtlarını servis sağlayıcının serverında tutan bir dijital kitap satıcısı düşünelim. İnternet servis sağlayıcısı ile kitapçının yaptığı hosting anlaşmasına göre, kitapçının mevcut teknoloji ile kendi envanter kayıtlarına, kendisine ait bir bilgisayar aracılığı ile ulaşabildiğini ve stoklarına yenileri eklendiğinde bunları kendisinin kaydedebildiğini varsayarsak internet servis sağlayıcısının bu tür bir hizmetten elde edeceği kazanç ticari kazanç olacaktır.

- **Teknik Destek:**

Bu tür hizmetler içerisinde çeşitli bilgisayar programlarının nasıl yüklenecekleriyle ilgili bilgilerin verilmesi, on-line olarak bazı teknik dokümanların gönderilmesi ve uzman kişilere e-mail aracılığıyla danışılması gibi işlemler yer almaktadır. Bunlardan elde edilecek kazançlar da ticari kazançtır.

- **Arama Sonuçları:**

Herhangi bir online veritabanı üzerinde yapılan arama sonuçlarından elde edilen kazanç ticari kazançtır.

- **Reklam Verme:**

İnternette yer alan siteler üzerinde reklam verilmesi işlemlerinden elde edilen kazanç ticari kazançtır.

- **Online Danışmanlık Hizmetleri:**

Hukuk, muhasebe, müşavirlik gibi hizmetlerin internet ortamında verilmesi sonucu elde edilen kazanç firmanın ticari kazancı olarak değerlendirilecektir.

- **Data Teslim Hizmetleri:**

Data teslim hizmetlerinden elde edilen kazanç ticari kazançtır.

- **Web Sitesi Üyeliği:**

Web sitesi abonelik sistemi müşteriye sunulan bir hizmet olarak değerlemeye tabi tutulmalı ve ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir.

- **Online İhaleler:**

Online olarak gerçekleştirilen ihale işlemleri üzerinden elde edilen gelir ticari kazançtır.

- **Ses, Müzik ve Görüntü Yayını:**

Ses, müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması sonucu elde edilen gelir ticari kazançtır.

**2.2.4.2. Gayri Maddi Hak Bedeli (Royalty) Olarak Değerlendirilmesi Gereken İşlemler**

Model vergi anlaşmasına göre gayri maddi hak bedelleri ise şu şekilde belirtilmişlerdir:

- **İndirme ve İşletim:**

Eğer herhangi bir yazılım internet üzerinden indirilirse, bu ürünün satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden ticari kazanç elde edilebilecek olması halinde, bu işlemde elde edilen kazançlar royalty olarak addedilir.

- **Gizli Teknik Bilgi Kullanımı:**

Gizli teknik hizmetlerin sunulması ve kullanımı veya satışından elde edilen gelir royalty kabul edilir. Bu tip bir bilginin aktarılması için ödenen ücretler, bilginin birden çok kullanımını içermedikçe royalty olarak addedilmez.

### - **Patentli İçeriklerin Kullanımı:**

Web sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayımlanabilen (makale, haberler gibi) içeriklerden elde edilen gelirler royaltidir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, dijital ürünün satan taraf açısından nasıl değerlendirileceği ile ilgiliydi. Dijital ürünü satın alan taraf açısından bu durumu değerlendirecek olursak büyük bir farklılığın olmadığını görürüz. Yukarıdaki açıklamalara göre gayri maddi hakların nasıl muhasebeleştirileceği hususunu bilgisayar programlarını satın alan taraf açısından yapacağımız varsayımlar yardımıyla açıklamaya çalışalım.

### • **Son Kullanıcının Kendi Kullanımı İçin Aldığı Bilgisayar Programının Muhasebeleştirilmesi**

Bilgisayar programları için yapılan harcamaların doğrudan gider olarak mı dikkate alınacağı yoksa aktifleştirilerek amortismanına mı tabi olacağı, programın alış amacına ve kullanım süresine göre değişmektedir.<sup>41</sup> Örneğin bilgisayar programının bir yıldan fazla süre kullanım imkanının bulunması, programın kullanım hakkı karşılığında lisans ücreti ödenmesi ve lisanssız kullanımının yasak olması nedenleriyle programın maddi olmayan duran varlık (hak) olarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir. Fakat alınan programın kullanım süresi bir yıldan az ise gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü bu işlemin içeriği, telif hakları ile korunan çoğaltılmış bir kopyasının satışı mahiyetindedir. Eğer programın ödemeleri bir yılı aşan süreye yayılmış ise ilgili dönemlerde giderleştirilmesi gerekmektedir.

ABC Lojistik A.Ş., 08.01.2011 tarihinde, müşterilerinin ürün takiplerini internet üzerinden yapabilmeleri için, Programcı A.Ş.'den 3000 TL'ye takip sistemi programı satın almıştır. (Vergi Usul Kanuna göre bilgisayar yazılımlarının faydalı ömrü 3 yıldır.)

---

<sup>41</sup> Şenol Turut, “**Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.116-118.

08.01.2011

Haklar	3000	
Kasa		3000
(Takip sistemi programı alımı)		

31.12.2011

Amortisman Gideri	1000	
Birikmiş Amortisman		1000
(Takip sistemi programının 1. yıl amortismanı) (3000*1/3)		

31.12.2012

Amortisman Gideri	1000	
Birikmiş Amortisman		1000
(Takip sistemi programının 2. yıl amortismanı) (3000*1/3)		

31.12.2013

Amortisman Gideri	1000	
Birikmiş Amortisman		1000
(Takip sistemi programının 3. yıl amortismanı) (3000*1/3)		

DEF Tekstil A.Ş., e-ticaret işlemlerinde kullandığı bilgisayarların güvenliği için 02.04.2011 tarihinde Programcı A.Ş.'den bir yıl süreli antivirüs programını 500 TL'ye satın almıştır. (Burada özün önceliği ilkesi gereği, bilgisayarların kullanım amacına bakılır. Bilgisayarlar e-ticaret işlemleri için kullanıldığından bu gider Genel Yönetim Gideri olacaktır.)

02.04.2011

Genel Yönetim Gideri	500	
Kasa		500
(Antivirüs programı alımı)		



- **Bilgisayar Programının Mali Haklarının Devralınması Halinde Muhasebeleştirme**

Bilgisayar programı sahibinin, kullanım hakkını vermesi durumundan farklı olarak, program üzerindeki mali haklarını sınırsız ve süresiz olarak bir başkasına devri halinde, gayri maddi bir hakkın (telif hakkı) satışı gerçekleşmektedir. Bu durumda programın yeni sahibi alıcı olacaktır.<sup>42</sup>

KLM Teknoloji A.Ş. firmalara web sitesi hazırlayıp satmaktadır. Hazırladığı web sitelerinde sayaç programının da olmasını istemektedir. Bu yüzden ilgili sayaç programını Programcı A.Ş.'ye yaptırmıştır. KLM Teknoloji A.Ş., sayaç programı için Programcı A.Ş.'ye 31.01.2011 tarihinde 12.000 TL ödemiştir. (Burada bilgisayar programının yanında mali haklar da alındığı için, faydalı ömür VUK'ta bilgisayar programları için belirlenen 3 yıllık süreden daha fazla olacaktır. VUK'ta bu süre 15 yıl olarak belirtilmiştir.)

31.01.2011			
Haklar		12000	
	Kasa		12000
(Sayaç programının mali haklarının alınması)			

31.12.2011			
Amortisman Gideri		800	
	Birikmiş Amortisman		800
(Sayaç programının 1. yıl amortisman gideri) (12000*1/15)			

<sup>42</sup> Turut, **a.g.e.**, s.119.

- **Bilgisayar Programının Güncellenmesi ya da Programa Bir Eklenti Yapılması Halinde Muhasebeleştirme**

Bilgisayar programları gelişen teknoloji karşısında hızla eskimektedir. Bu yüzden belli periyotlarla ya yenilenmesi ya da güncellenmesi gerekmektedir. Bazı programlar eski versiyonun üstüne az bir fark ödenerek güncellenebilmektedir.

Güncelleme bedelleri, programın maliyetine ilave edilerek aktifleştirilirken, bu bedeller mevcut programın kalan amortisman süresince itfa edilmelidir.<sup>43</sup>

ABC Lojistik A.Ş., 25.07.2011 tarihinde, online takip sistemindeki haritalarını güncellemek için Map A.Ş.'nin internet sitesinden güncel haritaları 1000 TL karşılığında indirmiştir. (Online takip sisteminin kalan faydalı ömrü 2 yıldır.)

25.07.2011		
Haklar	1000	
Kasa		1000
(Takip sistemi haritasının güncellenmesi)		

31.12.2011		
Amortisman Gideri	500	
Birikmiş Amortisman		500
(Harita güncellemesinin amortisman gideri)		

- **Bilgisayar Programıyla İlgili Alınan Hizmetlerin Karşılığında Ödenen Bedelin Muhasebeleştirilmesi**

Bilgisayar programlarının kullanımı için kullanıcılara eğitim verilmesi, muhtelif danışmanlık hizmetleri, periyodik bakım ya da teknik destek gibi

<sup>43</sup> Turut, **a.g.e.**, s.120-121.

hizmetlerde ortaya konulan bir eser, yapılan yeni bir program yoktur. Bu nedenle bu hizmetler karşılığında ödenen bedellerin doğrudan gider yazılması gerekmektedir.<sup>44</sup>

DEF Teknoloji A.Ş., KLM Teknoloji A.Ş.'ye yaptırdığı web sitesinin kullanımını için çalışanlarına eğitim verdirmek istemektedir. Eğitim için KLM Teknoloji A.Ş. ile anlaşılmış ve 22.03.2011 tarihinde KLM A.Ş.'ye 2000 TL ödeme yapılmıştır.

22.03.2011		
Genel Yönetim Gideri	2000	
Kasa		2000
(Web sitesi kullanımı için eğitim gideri)		

- **Bilgisayarın Donanımı İle Alınan Bilgisayar Programının Muhasebeleştirilmesi**

Bilgisayarların satış bedeli çoğu zaman donanımla birlikte gelen sistem yazılım bedellerini de kapsar. Donanımla gelen programların bedellerinin donanımların bedellerinden ayırtmak genellikle mümkün değildir. Bu gibi durumlarda programın bedeli donanımın maliyetiyle birlikte aktifleştirilir ve amortismanına tabi olur. Bunun dışında kalan ve sonradan alınan programlar ise ayrıca aktifleştirilmelidir.

Bu durum TMS 38'in 4. paragrafında şöyle açıklanmıştır; "Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili

<sup>44</sup> Turut, a.g.e., s.121.

yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.’’<sup>45</sup> Fakat burada unutulmaması gereken nokta ise, V.U.K.’nun 313, maddesi uyarınca, firmalar, değeri 700 TL’yi aşmayan peştamallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşları amortismanına tabi tutmayarak 01.01.2011 tarihinden geçerli olmak üzere doğrudan gider yazılabilmektedir<sup>46</sup>. Bu durumda işletmeler 700 TL’yi aşmayan amortismanına tabi demirbaşlarını ya da haklar kapsamına girecek bilgisayar programlarını doğrudan gider yazabilirler.

MLK A.Ş., e-ticaret işlemlerinde kullanmak üzere 25.04.2011 tarihinde, Teknoloji A.Ş.’den bir adet dizüstü bilgisayar satın almıştır. MLK A.Ş. bilgisayarı Windows Vista işletim sistemi yüklü olarak 1500 TL’ye satın almıştır. (Bilgisayarın faydalı ömrü 5 yıldır) MLK A.Ş., Teknoloji A.Ş.’den bilgisayarın yanında Microsoft Office programını da 120TL karşılığında satın almıştır.

24.04.2011			
Demirbaşlar		1500	
	Kasa		1500
(Dizüstü bilgisayar alımı)			

24.04.2011			
Haklar		120	
	Kasa		120
(Microsoft Office programı alımı)			

31.12.2011			
Amortisman			
Gideri		300	
	Birikmiş Amortisman		300
(Dizüstü bilgisayarın 1. yıl amortisman gideri) (1500*1/5)			

<sup>45</sup> Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 2010.

<sup>46</sup> Resmi Gazete, “402 Sayılı V.U.K. Genel Tebliği”, 30.12.2010 Tarih, 27800 Sayılı Resmi Gazete

31.12.2011

Amortisman Gideri	40	
Birikmiş Amortisman (Microsoft Office programı 1. yıl amortisman gideri) (120*1/3)		40

### 2.2.5. E-Ticaret İşletmelerinde Temel Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

E-ticaret işletmelerinde, klasik ticaret yapan işletmelerde olduğu gibi bir takım sabit giderler ve temel harcamalar mevcuttur. Bunlar elektrik, kira ve benzeri genel yönetim giderleri olarak adlandırdığımız giderler olduğu gibi, e-ticaret işlemlerinde kullanılan internet abonelik giderleri gibi hem genel yönetim giderlerine hem de pazarlama giderlerine katılabilecek giderler de mevcuttur. Çünkü bir işletme kullandığı internet hizmetini hem genel yönetim işleri için hem de e-ticaret işlemleri için kullanabilmektedir. Bu durumda internet kullanımının hangi amaçla ne kadar kullanıldığı ağırlıklandırılmalı ve buna göre ilgili gider kalemlerine dağıtılmalıdır.

ABC A.Ş. e-ticaret yapabilmek için kullanması zorunlu internet hizmetlerinden yararlanabilmek için HIZLINET A.Ş.'den ADSL aboneliği satın almıştır. ABC A.Ş., ADSL aboneliğinin bir yıllık ücreti olan 600 TL'yi peşin olarak 01.06.2011 tarihinde ödemiştir. ABC A.Ş. internet abonelik giderinin %30'unu yönetim gideri, geri kalan %70'inini pazarlama ve satış dağıtım gideri olarak paylaşmaktadır.

Burada 1 yıllık ücret peşin ödendiğinden dönemsellik ilkesi gereği, 2011 yılına ait 7 aylık internet gideri ile 2012 yılına kalan 5 aylık gider ayrıştırılmalıdır.

Aylık abonelik bedeli:  $600/12 = 50$  TL

2011 yılına ait 7 aylık internet abonelik bedeli:  $7*50 = 350$  TL

2012 yılına ait 5 aylık internet abonelik bedeli:  $5*50 = 250$  TL

01.06.2011

Gelecek Aylara Ait Giderler	600	
Kasa (Peşin ödenen yıllık internet abonelik gideri)		600

Pazarlama Satış ve Dağıtım için internet gideri :  $50*0,70 = 35$  TL

Genel Yönetim için internet gideri :  $50*0,30 = 15$  TL

30.06.2011

Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	35	
Genel Yönetim Gideri	15	
Gelecek Aylara Ait Giderler (Haziran ayı internet gideri)		50

### 3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI

Elektronik ticaret; dünya ile bütünleşmeyi kolaylaştırması, rekabet üstünlüğü sağlaması, uluslararası ticaretten daha çok pay alınması, üretici ve tüketicilere çok çeşitli ve ucuz alışveriş olanaklarının sağlanabilmesi gibi bir takım yararlar sağlamakla birlikte vergilendirme gibi önemli bir sorunu da beraberinde getirmektedir<sup>1</sup>. Bu başlık altında; ilk olarak gelişmiş ülkeler arasında bir görüş birliğiyle ortaya çıkmış olan elektronik ticaret vergileme ilkeleri üzerinde durulacak, daha sonra da elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun yaratan genel faktörler belirtilip, ilgili sorunların Türkiye'deki vergi sistemine olan etkileri incelenecektir.

#### 3.1. ELEKTRONİK TİCARET VERGİLEME İLKELERİ

E-ticaret, yapısı gereği devletlerin ayrı ayrı politika belirleyerek, bunları tek başlarına uygulamalarına imkan tanımamakta, coğrafi sınırları geçersiz kılması nedeni ile, devletlerin birlikte hareket etmesini zorunlu kılmaktadır<sup>2</sup>.

E-ticaretin vergilenmesi konusunda benimsenecek yaklaşımın ana ilkeleri konusunda ülkelerin kimi farklı öncelikleri olmakla birlikte temelde en azından gelişmiş ülkeler arasında görüş birliğinin oluştuğu söylenebilir<sup>3</sup>.

##### 3.1.1. Uluslararası Bir Yaklaşımın Belirlenmesi

E-ticaret uluslararası faaliyetlere konu olan bir kavramdır. Bu yüzden elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda uluslararası bir çözüm bulunması zorunludur. Her ülkenin kendi başına geliştireceği

---

<sup>1</sup> Seha Selek, Seçkin Gönen, “Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2005, Sayı: 23, s. 8.

<sup>2</sup> Aziz ÖZBEK, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 149, Eylül 2000, s.38-39.

<sup>3</sup> Hakan Uzunoglu, “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Master Tezi, Ankara, 2002, s.119.

çözümler diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunun çözümlenemeyeceği açıktır. Ayrıca, ortak çözüm arayışında vergi idarelerinin yanı sıra özel sektörün aktif katılımının ve katkısının sağlanması gerekir.

Bu çerçevede gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili problemlerin çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya ihtiyaç bulunmaktadır. Bununla birlikte, soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerin mali özerkliğine zarar vermemelidir.<sup>4</sup>

### 3.1.2. Çifte Vergilemeyi Önleme

Elektronik ticaretin vergilendirmesinde çifte vergilendirmeme ilkesine uymak önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilke olup elektronik ticaretin gelişmesi ile doğrudan ilgilidir.<sup>5</sup>

İşyeri, ikametgah, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ya da gelirin kaynağı gibi vergisel terimler altında vergilendirme yetkisine ait sorunları büyük ölçüde çözmektedir. Bunlardan bazıları (işyeri, ikametgah gibi) sorunun çözümünde objektif ve genel kriterler getirirken, örneğin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi daha çok iki ülke arasında yapılan düzenlemelerde vergilendirme yetkisi ticari ilişkilerin ağırlığına göre anlaşmayı yapan ülkeler tarafından paylaşılmaktadır. Şüphesiz vergisel sorunların çözümünde çok taraflı anlaşmalar veya ülke içi düzenlemeler de önemli rol oynar.<sup>6</sup>

Ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar yapması klasik ticarete olduğu gibi e-ticarette de önem arz etmektedir. Çünkü e-ticaretin gelişimi için bu tarz anlaşmaların yapılması gerekmektedir.

---

<sup>4</sup> E-ticaret, ‘‘<http://www.belgeler.com/blg/74h/elektronik-ticaret>’’ (Çevrimiçi), 29.04.2011.

<sup>5</sup> Eser Sevinç, ‘‘**Elektronik Ticaret Güvenlik-Denetim, İdari ve Yasal Düzenlemeler**’’, [http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/elektronik-ticaret-g-venlik-denetim-\\_3101\\_dari-ve-yasal-d-zenlemeler.aspx](http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/elektronik-ticaret-g-venlik-denetim-_3101_dari-ve-yasal-d-zenlemeler.aspx) (Çevrimiçi), 29.04.2011.

<sup>6</sup> Kamil Güngör, ‘Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması’, **Mevzuat Dergisi**, Nisan 2001, Sayı:40, s.5.



### 3.1.3. E-ticaret Vergi Rejiminin Sade, Şeffaf, Yeterli ve Uygulanabilir Olması

E-ticaretin vergileme rejimi sade ve şeffaf olmalıdır. Vergilemenin mükelleflere ve vergi idaresine getireceği külfet en az düzeyde tutulmalı ve yapılan işlemin vergisel sonuçları önceden bilinebilmelidir.<sup>7</sup>

Daha önce de bahsettiğimiz gibi e-ticaret yapan firmalar, klasik ticaret yapan firmalara göre bazı avantajlara sahiptir. E-ticaret firmaları vergi kanunlarında bazı açıkları fark edip buradan da kendilerine avantaj sağlayabilmektedirler. Bilgisayar ortamında ticaret yapanların müşterileri elektronik alım satımlar üzerindeki vergiden illegal bir şekilde kaçınabilmektedirler<sup>8</sup>. Bu yüzden klasik ticaret yapan firmalar, e-ticaret yapan firmaların rekabet avantajı sağlayacakları vergi politikalarının devamını istemezler. Vergi politikalarında yapılacak değişiklikler ve uygulanacak politikalar tüm taraflar için eşit şartlarda, uygulanabilir, anlaşılması kolay ve sade olmalıdır.

### 3.1.4. Rekabet Eşitliği (Tarafsızlık) İlkesi

E-ticaret ve klasik ticaret yapan firmalar için uygulanan vergi politikalarında bir tarafa avantaj ya da dezavantaj sağlayacak farklılıklar olmamalıdır. İki taraf için de vergi sistemi eşit uygulamalar yapmalıdır. Örneğin e-ticaretin ilk ortaya çıktığı yıllarda bahsedilen bit vergisi, e-ticaret için ve diğer internet kullanıcıları için dezavantaj ortaya çıkartmaktadır. Çünkü önerilen bit vergisi sistemine göre internet üzerinde yapılan veri transferlerinde, her bit başına bir birim vergi alınması önerilmekteydi. Bu durumda e-ticarete konu olmayan veri transferleri de vergi kapsamına dahil olup, gazete okunması gibi durumlarda dahi bit vergisi söz konusu olacaktı. Aynı zamanda e-ticaret mahiyetinde olan ürünün gerçek değeri üzerinden yine bir vergi alınamamış olacaktı. Bu durumda e-ticaretin söz konusu olmadığı gazete okunması gibi durumlarda haksız vergi olacak, e-ticaretin gerçekleştiği durumlarda ise klasik ticarete göre bir avantaj sağlanmış olacaktı. Bu ve bunun gibi

---

<sup>7</sup> Uzunoğlu, a.g.e., s.120-121.

<sup>8</sup> David Hardesty, "E-Commerce Commission Calls for a New Tax System", <http://www.ecommercetax.com/> (Çevrimiçi), 29.04.2011.

uygulamalar yerine iki ticaret türü içinde benzer ve rekabeti bozmayacak, e-ticaret ve klasik ticaret işlemlerini engellemeyecek vergi politikaları geliştirilmelidir.

### **3.1.5. Yeni Vergiler Getirilmemesi**

E-ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin e-ticaret ortamındaki olayları çözmeye yetersiz kaldığı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yoluna gidilebilir. Ancak, e-ticareti vergilemek için yeni vergiler ihdas edilmesinden kaçınılmalıdır.

Ülkeler mevcut kuralları uluslararası ilkeler ile tutarlı bir biçimde yorumlayıp uyguladığı takdirde, muhtemelen sanal dünyada vergi toplamada eşit miktarda başarılı olacaktır. Eğer bunda başarılı olurlarsa, özellikle e-ticaret için yeni vergiler yaratmalarına ihtiyaç olmayacaktır.<sup>9</sup>

### **3.1.6. Etkinlik – Verimlilik ve Adalet İlkesi**

Vergileme rejimi etkin olmalıdır. Bu özelliğin sağlanması için de değişikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı tercih edilmelidir. E-ticaretin temel altyapısını oluşturan bilişim teknolojisindeki değişim hızı dikkate alındığında, durağan bir yapı ile sorunun çözümlenemeyeceği ortadadır. E-ticarette vergileme uygun zamanda uygun vergi miktarı sağlamalıdır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli minimize edilmeli ve karşı tedbirler risklerle orantılı olmalıdır.<sup>10</sup>

### **3.1.7. Esneklik**

Düzenlenen vergi yasaları ve uygulanan vergi politikaları e-ticaretin gelişme hızını yakalayacak şekilde hazırlanmalı ve buna göre esnek olmalıdır. Fakat bu esneklik e-ticaret işlemlerinde herhangi bir vergi kaybına yol açmamalıdır.

---

<sup>9</sup> Uzunoğlu, a.g.e., s.122-123.

<sup>10</sup> İhsan Günaydın, “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 224, (2000), s.104.

## **3.2. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ GENEL SORUNLAR**

Elektronik ticaret, klasik ticaretten farklı olarak internet üzerinden gerçekleşmektedir. Bu durum da elektronik ticaretin vergilendirilmesinde bazı sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunları beş farklı grupta inceleyebiliriz. Bunlar; elektronik ticaretin global düzeyde olması, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, kimliklerin ve işlemlerin gizliliği, dijital ürünlerin varlığı ve fiziksel varlığı bulunmayan şirketlerin olmasından doğan vergi sorunlarıdır.

### **3.2.1. Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması**

E-ticaret, dünyanın her yerinde şubesi olan ve kesintisiz hizmet veren yeni bir işletme türünü ortaya çıkarmıştır.<sup>11</sup> Böylece e-ticaret, gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımıştır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuz olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta ölçekli şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır.<sup>12</sup>

E-Ticaretin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir.<sup>13</sup>

### **3.2.2. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi**

Web sunucusu, web sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, aslında

---

<sup>11</sup> N. Semih Öz, “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Eylül-Aralık, 2004, s. 100.

<sup>12</sup> David Hardesty, “Electronic Commerce: Taxation and Planing”, **Warren Gorham & Lamont**, USA, 2002, s. 7.

<sup>13</sup> Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2005, Sayı:14, Cilt:1, s.154.

vergileme konusunda oluşan bir çok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.<sup>14</sup>

### **3.2.3. Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği**

İnternet ortamında gerçekleştirilen e-ticarete alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. Sanal ortamda yapılan alış verişi taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgahlarının bilindiği ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.<sup>15</sup>

### **3.2.4. Dijital Ürünler**

Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet vasıtasıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlere örnek olarak; yazılım, müzik ve sinema eserleri verilebilir. Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.<sup>16</sup>

### **3.2.5. Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler**

Teknolojik gelişmeler internet üzerinde, Google.com, Facebook.com, Amazon.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmakta, fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz

---

<sup>14</sup> Coşkun, **a.g.e.**, s.154.

<sup>15</sup> YMM İstanbul, “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu**”, 15 Mart 2009, s. 17.

<sup>16</sup> Coşkun, **a.g.e.**, s.155.

kalmaktadır. Mevcut vergi sistemleri, bir işletmenin vergilenecek gelirin ulaşabilmesi için bir takım işlemler yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin; işletmeler faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları bir takım giderleri vergi matrahından indirebilmekte ve demirbaşlarını belirli zaman sürecinde amorti edebilmektedir.<sup>17</sup> E-işletmelerde ise bu durum bu kadar net değildir. Örneğin web sitesi maliyetlerinin gider olarak düşülüp düşülemeyeceği, amortismanına tabi olup olmayacağı konularında soru işaretleri mevcuttur.

### 3.3. ELEKTRONİK TİCARETİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Elektronik bir ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden biri elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ulusların kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenine cevap verememesidir.<sup>18</sup> Günümüzdeki mevcut vergi düzenlemeleri genelde internet üzerinden ticareti yapılan, bireysel tüketicilere yönelik, fiziksel ürünlere uygulanabilmektedir.<sup>19</sup>

Türk vergi sistemi, işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Bu yüzden e-ticaretin doğasından gelen bir takım özellikler nedeniyle, e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.<sup>20</sup> E-ticaretin vergilendirilmesi konusundaki temel sorunlar,

---

<sup>17</sup> Coşkun, **a.g.e.**, s.155.

<sup>18</sup> Gökhan Tokaç, “**Elektronik Ticarete Vergilendirme ve E-Ticaretin Türk Vergi Hukuku açısından Değerlendirilmesi**”, <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/323> (Çevrimiçi), 04.05.2011.

<sup>19</sup> Von K. S. Mecklenburg, “Internet Taxations, The Legal Issues of Internet Taxations”, **Computer Law & Security Report**, 15 (4), 1999, s. 226-232.

<sup>20</sup> YMM İstanbul, “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu**”, 15 Mart 2009, s. 18.

internet aracılığıyla elde edilen gelir veya kazancın ve mükellefin tespiti; gelir ve kazancın vergilendirilmesi konusunda olmaktadır.<sup>21</sup>

### 3.3.1. E-Ticarette KDV Uygulaması Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Katma değer vergisi, mal ve hizmet ticareti üzerinden tarh edilen önemli bir tüketim vergisidir. Ülkemizde dahil olmak üzere bir çok Avrupa ülkesinde genel tüketim vergisi olarak Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Mevcut KDV sistemleri, mal teslimleri ve özellikle de hizmet itfalarının büyük ölçüde ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerde geliştirilmiştir. Bu yapı içerisinde, örneğin bir hizmetin nerede vergilendirileceği hususu işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas olarak belirlenmiştir. Elektronik ticaret bu ticaretin yapısını değiştirmektedir.<sup>22</sup>

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun verginin konusunu teşkil eden 1. maddesine göre; Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ye tabi bulunmaktadır:

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması kavramı:

- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını

---

<sup>21</sup> Ferhat Başkan Özgen, ‘‘İnternet – Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye’de E-Vergilendirme Sistemi’’, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 21, Ağustos 2008, s.201.

<sup>22</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 13.

-Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade eder.

Görüldüğü gibi KDV Kanununa göre bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık temeline oturtulmuştur. Yani bizim mevzuatımıza göre KDV’de “varış ülkesi” prensibi uygulanmakta, bir başka deyişle mal ve hizmetler tüketildikleri yerde KDV’ye tabi tutulmaktadır. Bu prensibe göre, ülkeler ihraç ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden KDV tahsil etmektedirler.<sup>23</sup>

E-ticaret açısından KDV’yi değerlendirdiğimizde konuyu iki grupta inceleyebiliriz.<sup>24</sup> Bunlar;

- İnternet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar,
- Dijital ürünlerin on-line teslimi şeklinde sunulan hizmetler.

### **3.3.1.1. İnternet Üzerinden Sipariş Verilip Fiziki Teslimin Olduğu Durum**

E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin bir çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği yerde (ülkelerde) tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerek KDV’nin tahsili sağlanmaktadır.<sup>25</sup>

### **3.3.1.2. İnternet Üzerinden Sipariş Verilip İnternet Üzerinden Teslimin Yapıldığı Durum (Dijital Ürünlerin Teslimi)**

E-ticaret üzerinden alınacak vergilerde, genel sorunu dijital ürünlerin vergilendirilmesi konusu oluşturmaktadır. Bu yüzden Avrupa Birliği ülkeleri, e-

---

<sup>23</sup> Seha Selek, Seçkin Gönen, “Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 23, Haziran 2005, s. 6.

<sup>24</sup> Eser Sevinç, “**Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi**”, <http://ymm.net/makale> (Çevrimiçi), 06.05.2011.

<sup>25</sup> Sevinç, **a.g.e.**, 06.05.2011.

ticaret üzerinden KDV hususunda eşgüdümlü hareket etmek suretiyle, gerek OECD ülkeleri gerek diğer ülkeler ile birlikte çalışmalara başlamışlardır. Ekim 1998 tarihinde OECD ülkeleri Bakanları düzeyinde yapılan Ottawa Konferansında bir takım tedbir ve ilkeler belirlenmiştir.

Ottawa Konferansında yapılan görüşmeler sonucunda,

i- KDV'nin tüketimin yapıldığı yerde tahakkuk ettirileceği,

ii- Gümrük Vergileri ve KDV açısından dijital ürünlerin fiziki mal olarak kabul edilmeyeceği, (Dijital ürünlerin hizmet olarak kabul edilmesi)

önerilerinde bulunulmuştur.<sup>26</sup> Bu sonuca göre dijital ürünler hizmet olarak kabul edilmiş ve vergilendirilmesinin de buna göre yapılması önerilmiştir. Fakat burada hem dijital ve hem de fiziki olarak teslim edilebilecek ürünlerde sorun ortaya çıkmaktadır<sup>27</sup>.

Dijital ürünler, KDV açısından hizmet teslimi olarak kabul edildiğinden hem dijital ve hem de fiziki olarak teslim edilebilen ürünlerde teslim şekline göre vergileme rejimi farklılık gösterecektir. Çünkü KDV Kanununa göre mal ve hizmet teslimleri arasında vergileme rejimi farklılıkları bulunmaktadır.

KDV'de hizmet teslimlerinin uluslararası ticarete konu olması durumunda Türkiye'de vergilendirme için hizmetin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de yararlanılması yeterli olmaktadır. Hizmet teslimlerinde ihracattan söz edebilmek için hizmetin yurt dışında ikamet eden veya işyeri bulunan müşteriye yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Daha doğrusu, dijital ürün satışı yabancı bir ülkede ikamet eden bir kişiye yapıldığında üründen başka bir ülkede yararlanılıyorsa vergileme o ülkede yapılacaktır. Aynı ürünün fiziki mal

<sup>26</sup> Yunus Ceran, Recep Çiçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Yıl: 2007, s. 300.

<sup>27</sup> Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 14 (1), 2005, s. 164-166.



olarak teslimi durumunda ise sadece teslimin yapıldığı yerde vergileme yapılması gerekmektedir.

Bir ürünün (örneğin bilgisayar programı) dijital olarak satılması durumunda yazılımın kendisi vergilemeye konu olurken, fiziki mal olarak teslim edilmesi durumunda taşıyıcı ortam KDV'ye konu olmaktadır.

KDV açısından bir başka sorun da değişik mal ve hizmet gruplarına uygulanan çeşitli vergi oranları olmasıdır. Bunun için de KDV açısından uluslararası uyum sağlanması gereken konulardan biri de mal ve hizmetlerin gruplandırılması olmaktadır.

Dijital ürünlerin, internet üzerinden ve fiziki bir cisim ile (CD) teslim edilmesi konusunu karşılaştıracak olursak; yurtdışından CD halindeki bir bilgisayar programı Türkiye'de satılmak amacıyla alındığında KDV'nin ithalatçı sıfatıyla ödenmesi gerekirken, aynı program aynı amaçla dijital ürün olarak ithal edildiğinde vergi idaresinin bu alışını mevcut teknoloji ile saptaması olanaklı olamayacaktır. Bu durum ancak mevzuata göre dijital ürünü online olarak ithal edenin, sorumlu sıfatıyla beyanname vermesi halinde vergi idareleri tarafından saptanabilecektir.<sup>28</sup>

Bu durumun bireylerin sorumluluğuna bırakıldığında olabilecek vergi kaybını önlemek için Türkiye'de de bazı çalışmalar yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının yaptığı bir çalışmayla kredi kartı kullanarak online olarak yurtdışından yapılan alışverişlerde vergi tarhiyatı için alternatif üretilmeye çalışılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesiyle bankalara getirilen stopaj yükümlülüğünde olduğu gibi, internette kredi kartıyla yapılan alışverişlerde de, KDV tarhiyatının bankalar üzerinden yapılıp yapılamayacağı üzerinde durulmaktadır.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Murat Çak, "Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **İstanbul Ticaret Odası**, Yayın No:2002-6, s.119-120.

<sup>29</sup> <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/04/21/internetten-alisverise-fren> (Çevrimiçi), 21.04.2011.

Ayrıca mevcut katma değer vergisi toplama mekanizmasının işleyebilmesi için alıcı ile satıcının kimliğinin belirlenmesine yönelik çalışmalar öncelikli olmalıdır. Bunun için değişik yöntemler izlenebilir. Kimliğin ve ikametgâhın etkin olmadığı varsayımı altında, etkin vergi toplama mekanizmasının geliştirilmesi gerekmektedir. Bunun için<sup>30</sup>;

- Elektronik sözleşmelerde satıcının adı soyadı, ikametgâhı veya daimi iş merkezi, mükellefiyet durumu, vergi numarası vb. bilgiler açıkça web sitesinde beyan edilmelidir. Aynı şekilde alıcı, talep formunda aynı bilgileri açıklamalıdır.
- Elektronik sertifikalar gerçek bilgilere bağlı kalınarak düzenlenmeli ve doğruluğu teyit edilebilmelidir. Elektronik imza bu bilgilerle desteklenmelidir.
- IP numaraları ve alan adı sistemi tarafların kimliğini ve ikametgâhını belirlemeye yönelik olarak düzenlenmelidir.
- İnternet trafik bilgileri ulaşılabilir şekilde sunucularda veya internet servis sağlayıcıları tarafından tutulabilmelidir.
- E-ticaret sitelerinde güvenlik için kullanılan ve zorunlu olan SSL (Secure Socket Layer, Güvenli Soket Katmanı) ve SEL gibi sistemlerin benzeri bir sistem vergi işlemleri için de kurulabilir. Bu sistemde e-ticaret yapan siteler için zorunlu tutulup, Maliye Bakanlığına entegre edilerek, internet üzerinden sipariş edilen alışverişlerin tutarlarının takip edilmesi sağlanabilir.

Son olarak e-ticaret yapan firmalar için gerekli olan, internet alan adı ve servis sağlayıcı (hosting) hizmeti alımında KDV'nin nasıl uygulanacağı konusunda da bazı sorunlar bulunmaktadır. Burada iki durum söz konusudur;

---

<sup>30</sup> Coşkun, **a.g.e.**, s.166.

1. Alan adı ve servis sağlayıcı hizmetlerinin yerli firmalardan sağlanması
2. Alan adı ve servis sağlayıcı hizmetlerinin yabancı firmalardan sağlanması

Yerli firmadan alınan hizmet karşılığında, ilgili firmada Türk Vergi Sistemine tabi olduğu için herhangi bir sorun olmayacak ve fatura kesilip KDV uygulanacaktır.

Yabancı firma veya kurumlardan sağlanan internet adları ve servis sağlama hizmetleri konusunda “hizmet yeri” ve “faydalanma yeri” kriterlerine göre Katma Değer Vergisine tabi olup olmayacağı belirlenmektedir. KDV uygulamasında, vergilendirmede mevcut olan kriterlere göre hareket edilmektedir. Hizmet yeri yurt dışı olsa bile faydalanma yeri yurt içi olduğunda, KDV nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Yurt dışındaki firma veya kuruluşlara hizmeti yaptıran Türk firması, bu hizmetten sadece yurt dışında yararlanıyorsa, KDV uygulanmayacaktır. İnternet adresleri dünyanın her yerinden ulaşılabilir durumdadır. Dolayısıyla internet adreslerinden yurt içinde de yararlanılabileceğinden KDV'nin tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir. İnternetteki web sitelerini kendi bilgisayarlarında konuk eden, barındıran web hosting firmalarının işyerleri, bu bilgisayarlarının bulunduğu ülkeler olarak addedilmiştir. Bu durumda hizmet yeri bu bilgisayarların bulunduğu ülkeler olmaktadır. Dolayısıyla, yabancı firmalardan sağlanan web hosting firmalarının sunucu bilgisayarları Türkiye dışında olduğu takdirde, “hizmet yeri” kriterinin yanında “faydalanma yeri” kriterine de bakılması gerekmektedir.<sup>31</sup>

### **3.3.2. E-Ticaret İşlemlerinin Kurumlar ve Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi**

Gelir vergisi, bir gerçek kişinin, bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi toplamından alınan bir vergidir. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir.

---

<sup>31</sup> Eser Sevinç, “İnternet Alan Adları ve Hosting Hizmetleri”, [http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/nternet-alan-adlar\\_3101\\_-ve-host-ng-h-zmetler.aspx](http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/nternet-alan-adlar_3101_-ve-host-ng-h-zmetler.aspx) (Çevrimiçi), 10.05.2011.

Kurumlar vergisi gerçek kişiler gibi, kurumların belirli bir dönemdeki ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Kurumlar vergisinin konusu tüzel kişilerin kazançlarıdır.

Gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde, vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasında, ülkelerin mali egemenliğinin yansımaları oluşturan “yerel ve/veya kişisellik ilkeleri” ön plana çıkar. Yerellik ilkesi, vergilendirmede “kaynak ilkesinin” uygulanmasına yol açar. Bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğuran olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Buna bağlı olarak, vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu veya mükellefi arasında asgari ve yeterli bir ilişki veya bağlılığın bulunması gerekmektedir. Bu ilişki, uyrukluk veya ikametgah gibi kişisel bir ilişkidir. Bu bağlamda, vergi yasalarının uygulanmasında, vergi mükellefinin uyruklüğünün ve ikametgahının bulunduğu yer göz önünde tutularak, yerellik ilkesi “kişisellik” kazanmış olur.<sup>32</sup>

E-ticaretin vergilendirilmesinde sorun oluşturan bu kavramları yerellik açısından inceleyerek; kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve iş yeri tanımlarının e-ticaret açısından incelenmesi gerekmektedir. E-ticarette taraflar açısından bir değerlendirme yapacak olursak, mükellef ve mükellefiyette de sorunlar olduğunu görürüz. Ayrıca yurt dışından alınan dijital ürünlerin kurumlar vergisi açısından nasıl değerlendirileceği de ayrı bir sorundur.

### **3.3.2.1. Kaynak İlkesi, İkametgah İlkesi ve İş Yeri Tanımının E-Ticaret Açısından İncelenmesi**

Günümüz dünyasında gelişen teknoloji ve piyasa sayesinde uluslararası yatırımcılar, hammadde kaynakları ve ucuz işgücü gibi maliyet unsurları ve düşük vergi oranları gibi teşvikleri dikkate alarak, en fazla karı elde edecekleri bölgeleri tercih etmektedirler.<sup>33</sup> Bu yüzden gerekli olan işlemleri yapmak için farklı ülkelere

---

<sup>32</sup> Esra Ekmekçi, “Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler”, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, 2003, s.100.

<sup>33</sup> Gökhan Tokaç, a.g.e., s.6.

yönelmektedirler. İşletmelerin bu derece yayılması gelirin kazanıldığı yer açısından bazı sorunlar doğurmaktadır.

Geleneksel olarak gelirin bir ülkede elde edilmiş olabilmesi için sabit bir işyerinin mevcudiyeti şarttır. Bu yüzden de internet yoluyla yapılan ticarete sabit bir işyerinin olup olmadığı, bu işyerinin hangi ülkede olduğu sorularının cevaplandırılmasının vergisel sonuçları önemlidir. İşyeri ve sabit yer kriterlerinin özelliği, coğrafi bir yere bağımlılıktır. Bu özellik ise, elektronik ticaretin yapıldığı ortam ile uyumlu değildir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına göre, kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında faaliyette bulunmaları halinde vergileme gelir türüne göre kaynak ve ikamet ülkesi veya iki ülke tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılması, geleneksel kaynak ve ikamet ülkesi vergilemesi ayrımını da güçleştirmektedir.<sup>34</sup>

İkamet ilkesi, bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. İkamet ilkesine göre, bir kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden (çoğunlukla altı ay ya da 183 gün) fazla oturması, söz konusu yıl bakımından o kişinin vergilendirilmesinde ölçüt olarak kabul edilmektedir. Kaynak ilkesi ise, gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yere göre vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Hedef alınan kişi değil, gelirdir.<sup>35</sup>

Geleneksel ticaret işlemlerine göre hazırlanmış bu kavramları e-ticaret işlemleri için uygulamanın oldukça güç olduğu görülmektedir. Örneğin ikametgah ilkesinde, gerçek kişiler bakımından yerleşmiş sayılmayı, bir yerde 6 aydan fazla oturmaya bağlayan hükümlerin olduğunu belirtmiştik. Belirli bir ülkede bir yıl içinde 6 aydan fazla oturanların o ülkede yerleşmiş sayılmasına ilişkin kurallara internet bağlamında bakıldığında, 6 ay ölçütünü belirlemenin ve uygulamanın oldukça güç olduğu görülmektedir. Çünkü e-ticaret sayesinde bireyler ve firmalar, yaşadıkları

---

<sup>34</sup> Habib Yıldız, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 255, Kasım 2002, s. 144-145.

<sup>35</sup> N. Semih Öz, **a.g.e.**, s.92-94.

ülke dışında, oraya hiç gitme gereği duymadan internet siteleri vasıtasıyla ticari faaliyetlerde bulunabilmektedirler.

Vergi hukuku açısından mali ikametgah kavramını tanımlama sorunu 6 ay ölçütü yerine, genel olarak daha çok itibar gören yaşantının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, sosyal ve kişisel ilişkilerinin yoğunlaştırıldığı, aile çevresinin bulunduğu yer gibi “olgulara” dayandırıldığında, sorun daha kolay çözümlenebilecektir.<sup>36</sup>

Burada ortaya çıkan bir başka sorun e-ticarette iş yeri kavramının nasıl tanımlanacağıdır. Elektronik ticarette işyeri konusunda iki yaklaşım sözkonusudur. Bunlar; işyeri kavramının elektronik ortama uygulanması yerine sanal ortamda ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesi için başka ölçütler geliştirilmesi veya sorunun uygulanan mevcut vergileme ilke ve kurallar çerçevesinde çözüme kavuşturulmasıdır. Günümüzde, üzerinde görüş birliğine varılan ilke ikinci yaklaşım olarak şekillenmiştir. Yani, elektronik ticaretin mevcut ulusal ve uluslar arası ilke ve düzenlemelere göre vergilendirilmesi daha gerçekçi olarak kabul edilmiştir.<sup>37</sup>

Kabul edilen bu yaklaşıma göre Vergi Usul Kanununa bakacak olursak, VUK 156. Maddesinde de işyeri kavramı “sabitlik” (permanent/kalıcılık) esası üzerinde tanımlanmakta, ayrıca anlaşma hukukunda VUK’undan farklı olarak, işyeri tanımı, daimi temsilciliği de kapsayacak bir biçimde genişletilmektedir. Tüm tanımların birleştiği nokta, “coğrafi olarak sabit bir yer kavramıdır.” Ticari kazancın, kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilebilmesi için faaliyetin coğrafi anlamda sabit bir yer aracılığıyla yürütülmüş olması gerekmektedir. Bu şart sağlanmadığı takdirde vergileme hakkı ticari faaliyeti yürüten kişinin mukim olduğu ülkeye ait olmaktadır.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s.6.

<sup>37</sup> İhsan Günaydın, “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2000, Sayı:224, s.66.

<sup>38</sup> Niyazi Cangir, Elektronik Ticarete Vergilendirme, **BİLTEN, İGEME ve TTGV’nin Türkiye için Elektronik Ticarete Geçiş Durum Değerlendirmesi ve Pilot Uygulama Projesi Raporu**, 2 No’lu ek, Mart 1999, s. 112.

Bu duruma en yakın örnek olarak dünyanın en büyük arama motoru olan Google ile Maliye Bakanlığı arasında, 2009 yılından beri süren ihtilafı durumu verebiliriz. Google, kendisine reklam veren Türk şirketlerine İrlanda’da kurduğu şirket üzerinden fatura kesmiş ve tüm uyarılara rağmen Türkiye’de vergi mükellefi olmayı kabul etmemiştir. Maliye Bakanlığı, mahkemeye “Türkiye’de elde edilen gelirin vergisi Türkiye’ye ödenir. Google, Türkiye’den elde ettiği gelirin vergisini ödemek zorundadır”, tezini savunarak dava açmış ve bu davada haklı bulunmuştur.<sup>39</sup> Buradaki sorun Türk şirketlerinin, Google’a reklam verdiklerinde İrlanda’da kurulu Google Ireland LTD üzerinden faturalandırma yapılması ve şirketlerin, Google’a verdikleri reklamları gider gösterip vergiden düşebilmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü Maliye Bakanlığı, Türkiye’den reklam toplayan Google’dan gelirleri karşılığında vergi alamamaktadır. Google ise kendisini küresel bir hizmet verdikleri için her ülkeye ayrı ayrı vergi vermek zorunda olmadıklarını söyleyerek savunmaktadır.

Bu noktada üzerinde durulması gereken husus Google gibi firmaların, internet üzerindeki sunucu (server), web sitesi veya web sayfasının işyeri sayılıp sayılmayacağıdır. Konuyla ilgili aşağıdaki bilgiler sorunun daha iyi ortaya konulmasına katkıda bulunacaktır.<sup>40</sup>

- “Sunucu” istenilen bir ülkeye konulabilir veya taşınabilir bilgisayarlar yerleştirilmek suretiyle belli aralıklarla yer değiştirebilir.
- Çeşitli ülkelerde bulunan sunuculara “mirror” (ayna) web siteleri yerleştirmek suretiyle yapılan işlemin istenen adrese (siteye) yönlendirilmesi mümkündür.
- Web sayfalarının belli aralıklarla ve otomatik olarak başka ülkelerdeki web sayfalarına transfer olacak şekilde düzenlenmesi mümkündür.
- Web sayfasının içeriği ve sunucular mülk edinebileceği gibi kiralanabilir.

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığında sanal ortamın, işyerinin varlığı için gerekli olan “işe ilişkin sabit bir yer” şartının gerçekleşmesine elverişli olmadığı

---

<sup>39</sup> <http://www.haber7.com/haber/20110513/Googlea-71-milyon-TL-vergi-faturasi.php> (Çevrimiçi), 13.05.2011.

<sup>40</sup> Tokaç, a.g.e., s.7.

ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, web sitesi veya web sayfası ticari/meslek faaliyetinin yürütüldüğü bir yer olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanamadığı için sanal ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir.

Bu durumda e-ticaret yapan ve internet ortamında hizmet veren firmalardan vergi tahsil edebilmek için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bu tarz firmaların e-ticaret sonucu yapılan ödemelerinin bankalar üzerinden tahsil edildiği duruma göre satışların takibi ve dolayısıyla vergi tahsilatı banka hesapları üzerinden yapılabilir. Alınacak vergiler, stopaj sistemi gibi yapılan ödemelerin üzerine eklenerek tahsil edilebilir ve ilgili devlet kuruluşlarına bankalar vasıtasıyla aktarılabilir. Fakat bu yöntem ödemelerin sadece bankalar üzerinden gerçekleştiği durumlarda söz konusu olabilir. Ödemelerin PAYPAL (Kredi kartı kullanmadan, internet üzerinden güvenli alışveriş yapılmasını ya da istenilen kişiye sadece bir e-posta adresi aracılığıyla para yollanabilmesini sağlayan bir sistemdir.) üzerinden ya da takas (barter) sistemi ile yapıldığı e-ticaret işlemlerinde, stopaj sistemi gibi tahsilat yöntemleriyle verginin tahsil edilmesi zorlaşabilmekte ve takibi yapılamaz duruma gelebilmektedir.

Alternatif yöntemlere göre ise, ödemelerin bankadan ya da diğer yöntemler ile yapıldığı durumlarda, satış takibinin ve vergi tahsilatının yapılabileceği bir sistem gerekmektedir. Bunun için uluslararası bir satış takip entegrasyon sistemi oluşturup, e-ticaret yapan firmaların internet sitelerinde kurulması zorunlu hale getirilebilir. Bu sistem üzerinden e-ticaretin hangi ülkeler arasında gerçekleştiği belirlenip, e-ticaret yapan firmaya ülkeler bazında bir vergilendirme yapılabilir.

Sonuç olarak, vergi mükellefi ve ödeyicisinin aynı olduğu dolaysız vergiler, mükellefin yaşadığı ikamet devletine ödenir. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi dolaysız vergiler, e-ticaret ihracatçısı ülkeler tarafından tahsil edilir. Vergi mükellefi ve ödeyicisinin ayrı olduğu dolaylı vergiler ise hizmetin ya da malın



kullanıldığı kaynak ülkesine ödenir. Yani, KDV gibi dolaylı vergiler, e-ticaret ithalatçısı ülkeler tarafından tahsil edilir.<sup>41</sup>

### 3.3.2.2. Mükellef ve Mükellefiyetin Belirlenmesindeki Sorunlar

Tam mükellefiyette kişi Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazançların tamamı üzerinden vergilendirildiği halde, dar mükellefiyette yalnız Türkiye’de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilir.

İnternette yapılan ticaret söz konusu olduğunda tam yükümlüler açısından herhangi bir problem bulunmamaktadır. Bu kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler için vergi ödeyeceklerdir. Ancak yurtdışında elde edilen gelirlerin orada da vergilendirilmesi ihtimali bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nda çifte vergilendirmeyi önlemek için, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlardan ödenilen vergilerin Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen gelire ilişkin kısmından indirileceği kabul edilmiştir.<sup>42</sup>

Günümüzde işletmeler, e-ticaret aracılığıyla mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede fiziksel varlık göstermeden de satış yapabilmektedirler.<sup>43</sup> Bu bağlamda, Bir takvim yılı içerisinde 6 aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları da artık önemini kaybetmektedir.<sup>44</sup>

Bir diğer sorun olarak, internet ortamında bir kişinin hiç bir ilişkisinin bulunmadığı bir ülkeyi adres olarak göstermesi ve bir başka firmaya ait unvan ve markaları kullanması uygulamalarıyla da karşılaşılmaktadır. Sistemin şu anki işleyişinde kişilerin adres olarak gösterdikleri yerlerin gerçekten o kişilere ait olup

---

<sup>41</sup> Billur Yaltı, “**Elektronik Ticarete Vergilendirme**”, DER Yayınları No: 357, İstanbul, 2003, s.289.

<sup>42</sup> “**İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar**”, İTO Yayınları, Yayın No:2000-29, s. 82.

<sup>43</sup> Reuven Avi-Yonah, **Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State**, Harvard Law School, Public Law and Legal Theory of Working Paper Series, Spring 2000.

<sup>44</sup> Yıldız, **a.g.e.**, s.147.

olmadığını denetleyen bir mekanizma olmadığı gibi, vergiye tabi işlem ile mükellef arasında bağlantı kurulması güçtür.<sup>45</sup>

Kişilerin ve kurumların sabit konumlu işyeri sayılabilecek herhangi bir fiziksel mekana sahip olmaksızın ticari faaliyetlerine devam edebilmeleri, hem mevcut vergisel düzenlemeler çerçevesinde mükellefiyetin belirlenmesini hem de vergiyi doğuran olayın nerede gerçekleştiğinin tespitini zorlaştırmaktadır. Uygulamada çifte ikamet sorunu anlaşma hukuku ile çözüme kavuşturulmaktadır. Burada uygulanan kriter genellikle etkin yönetim merkezidir.<sup>46</sup>

### **3.3.2.3. Yurt Dışından Alınan Dijital Ürünlerin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

Yurt dışından alınan bilgisayar programlarının kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi de şöyle yapılabilir<sup>47</sup>;

- Yurtdışında mukim firmalardan piyasada hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmelerde kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb, gibi haklarının satın alınması halinde, bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

---

<sup>45</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s.12.

<sup>46</sup> Coşkun, **a.g.e.**, s. 139.

<sup>47</sup> YMM İstanbul, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu", 15 Mart 2009, s. 19.

- Yurt dışında mukim firmalara, işletmede kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının "b" bendi gereğince ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

### **3.3.3. E-Ticaret İşlemlerinin Gümrük Vergisi Açısından İncelenmesi**

Gümrük Vergisi Kanunu açısından elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorun, herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmayan ve doğrudan doğruya alıcının bilgisayarına aktarılabilen dijital ürünlerdir. Bu tür ürünlerin, geleneksel mal ve hizmet sınıflandırılmasında yer almaması, yürürlükteki gümrük mevzuatımız açısından tanımlanamamasına neden olmakta ve bu belirsizlik beraberinde yasal bir boşluk meydana getirmektedir<sup>48</sup>.

Gümrük Vergisi Kanunu'na göre gümrük vergisinin konusuna eşya girmektedir ve eşya tabirinin ise, her türlü madde ve kıymetleri kapsadığı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, geleneksel ticaret yoluyla bir kitabın yurtdışından Türkiye'ye ithal edilmesi gümrük vergilerine tabi olacak iken, aynı kitabın dijital ürün olarak ülkeye sokulup tüketiciye ulaştırılması, gümrük vergilerinden muaf tutacaktır.<sup>49</sup>

20.01.2000 tarih ve 23939 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 98. maddesine göre; "Bilgisayarlarda kullanılmak üzere, ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük

---

<sup>48</sup> Selek, Gönen, **a.g.e.**, s. 7

<sup>49</sup> Çak, **a.g.e.**, s.121.

kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.” Bu maddede geçen,<sup>50</sup>

1- Taşıyıcı ortam deyimi, entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri,

2- Veri veya komutlar deyimi, ses, sinematografik veya video kayıtlarını kapsamaz.

Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere yazılım programının taşıyıcı ortam ile birlikte ithali halinde, sadece taşıyıcı ortamın değeri gümrükleme konusuna konu olmamakla, program bedeli dikkate alınmamaktadır. Ancak bu tür sayısal ürünler üzerinden gümrük vergisi aranılmaması, buradan elde edilecek gelir ve katma değer üzerinden gelir vergisi ve KDV stopajı yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

E-ticaretin yaygınlaşması ile hem bireysel kullanıcıların hem de bazı firmaların, özellikle yurtdışından aldıkları ürünlerde yasalardaki boşlukları değerlendirdikleri yetkili makamlar tarafından fark edilmiştir. Bunun sonucunda bu konularda çeşitli düzenlemelere gidilmiştir.

E-ticarete konu eşyanın gümrük işlemlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi, eşya ve sahiplerinin izlenebilmesi, muafiyet amacı dışında ticari amaçla yapılan ithalatların takip edilebilir olması açısından oluşturulan Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) programı hazırlanarak, 7 Mart 2011 tarihinden itibaren fiilen kullanılmaya başlanmıştır. Bu program ile suiistimali önleyecek ve gerekli denetim ve risk analizlerinin yapılmasına imkan verecek yeni bir uygulamaya geçilmiştir. Bu uygulama ile ön beyan ve risk analizi kapsamında yapılacak gümrük kontrolleri daha etkin olacak, gelen ve giden gönderinin miktarı, mali boyutu ve türleri konusunda istatistik üretilebilecektir. Diğer taraftan, konunun

---

<sup>50</sup> Zuhâl Kaya, “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebesi**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003.

hukuki altyapısının hazırlanması çalışmaları da nihayete ermiştir.<sup>51</sup> Yapılan bu düzenlemelere göre;

- Kozmetik ürünleri ile tedavi amaçlı olmayan gıda takviyeleri ve sporcu gıdalarında vergi muafiyet hakkı kaldırılarak, posta ve hızlı kargo yoluyla getirilmesi tamamen yasaklanmıştır.

- Bunun dışındaki kargo ve posta yoluyla yurt dışından getirilen eşyalarda, vergi muafiyeti hükümlerinden artık sadece gerçek kişiler yararlanabilecektir.

- Gerçek kişiler için de muafiyet hakkının kullanımına, 2 ayda en fazla 1, yılda en fazla 5 şeklinde bir sınırlama getirilmiştir Böylece 150 avro muafiyetinin ticari amaçla kullanılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

- Ayrıca, yüksek kıymetli siparişlerin muafiyet kapsamına sokulmak amacıyla bölünerek getirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla, aynı gönderici tarafından Türkiye'deki bir alıcı adına gönderilen ve aynı konşimento muhteviyatı gönderilerin bir bütün sayılması ve tamamının kıymetinin birlikte dikkate alınması uygulaması başlatılmıştır.

Maliye Bakanlığının e-ticarın vergilendirilmesi ile ilgili yaptığı bir diğer açıklamada; ürünlerini elektronik ortamda pazarlayan şirketler ve “gittigidiyor.com”, “hepsiburada.com” gibi sanal ortamda alışveriş yapılmasını sağlayan siteler ile ilgilidir. Buna göre maliye denetmenleri, öncelikle internet üzerinden satılan eşya ve ürünlerin ticari nitelik taşıyıp taşımadığını tespit etmektedir. Bu siteler üzerinden kimlerin kaç kalem mal sattığı, ne kadar kazanç elde ettiği tek tek belirlenip, ardından da sanal ortamda kazanç elde ettiği belirlenen isimlere tebligat gönderilerek, bağlı bulunduğu vergi dairesine davet edilmektedir.<sup>52</sup> Yurtiçinde yapılan e-ticaret işlemleri için, site sahiplerinden alışverişler ile ilgili bilgi istenirken, yurtdışı bağlantılı e-ticaret işlemlerinde kişilerin banka hareketleri incelenmektedir.

---

<sup>51</sup> <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/04/21/internetten-alisverise-fren>, 21.04.2011.

<sup>52</sup> <http://istenhaber.com/2011/03/28/sanal-ticarete-vergi-geliyor/> (Çevrimiçi), 28.04.2011.

E-ticaret aracılığıyla ürün ithal edip Türkiye’de satışını yapan gerçek kişiler, banka hesaplarındaki yoğun hareketlerden tespit edilerek gerekli vergilendirme işlemleri yapılmaktadır.

Gümrük Müsteşarlığı da Gümrük Yönetmeliğinde değişikliğe giderek, posta yoluyla gelen eşyanın vergilerinin ödenmesinde çeşitli kolaylıklar sağlamıştır.

Söz konusu yönetmelik değişikliğinin 30 Nisan 2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu değişikliğe göre gelen kolaylıklar şöyledir;

- Ankara ve İstanbul gibi gümrük vizesi bulunan yerlerde de gümrük vergilerini kapıda tahsil etme yetkisi Posta İdaresine verilmiştir. Böylece kişilerin ticari olmayan ve değeri genelde çok düşük eşyalarını gümrüğe gelmeden evlerinde teslim alabilmelerinin önü açılmıştır.

- Ankara ve İstanbul dışında gümrük vizesi bulunmayan yerlerde ise tahsilat posta idaresince yapılabilecektir.

- Menşe ülke yetkili makamlarınca düzenlenmiş menşe şahadetnamelerinin yanı sıra, ihracatçı ülke yetkili makamlarınca düzenlenmiş menşe şahadetnameleri de gümrük idarelerince kabul edilecektir.

Şahadetnameler ile ilgili son maddenin düzenlenme sebebi de günümüzde uluslararası ticari faaliyetlerin sadece iki ülke arasında gerçekleştirilen ikili ilişkiler olmaktan çıkıp, e-ticaret gibi sınırları kaldırıcı etkenlerle, sisteme üçüncü ülkelerin de girmesiyle karmaşık yeni bir boyut kazanmasıdır. Örneğin, transit ticaret kapsamında, A ülkesi tarafından B ülkesine ihraç edilen A ülkesi menşeli bir eşya, C ülkesinde yerleşik bir firma tarafından satın alınarak, doğrudan B ülkesinden D ülkesine ihraç edilebilmektedir. Bu durumda, eşya A ülkesi menşeli, ihracatçı ülke B ülkesi, ticareti yapan ülke ise C ülkesidir. Eski uygulamaya göre, ithalatçı ülke olan D ülkesinin gümrük idaresi, yalnızca A ülkesi makamlarınca düzenlenmiş olan

menşe şahadetnamesini kabul edebilecekti. Yeni düzenleme ile ihracatçı B ülkesinin yetkili makamlarınca düzenlenmiş menşe şahadetnameleri de gümrük idarelerince kabul edilecektir.

#### **4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: E-TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ BİR UYGULAMA**

Elektronik Ticaret İşletmecileri Derneği'nin verilerine göre internetten ya da telefonla yapılan alışverişlerde %69 ile kitap ve DVD satışı ilk sırada yer almaktadır. Bu nedenle çalışmanın uygulama bölümünde Türkiye'de faaliyet gösteren ve internet üzerinden alışverişe imkan tanıyan ABC Yayın Sanayi Mamulleri ve Bilgisayar Ürünleri A.Ş. seçilmiştir.\* Tezin ilerleyen kısımlarında firma ismi ABC Yayıncılık A.Ş. olarak kullanılacaktır.

Bu bölümde ABC Yayıncılık A.Ş.'nin yapmış olduğu işlemlerden tez konusu olan e-ticaret ile ilgili olanlar ele alınacaktır. Bu doğrultuda ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret ile ilgili işlemleri; e-ticaretin gerçekleşme süreçleri, e-ticaret işlemlerinin nasıl muhasebeleştirildiği ve vergilendirildiği, web sitesi maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirildiği ve dijital ürünlerin nasıl değerlendirildiği olmak üzere dört ana başlık altında incelenecektir.

##### **4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

Bu bölümde uygulamanın amacı, uygulamanın kapsamı ve sınırları, uygulanan yöntem ve uygulamalar yer almaktadır.

###### **4.1.1. Uygulamanın Amacı**

Bu uygulamanın amacı, elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesindeki sorunları, ABC Yayıncılık A.Ş. bünyesindeki e-ticaret işlemleri çerçevesinde ortaya koymak ve tespit edilen sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmaktır.

---

\* Firmanın ismi gizlenmiştir.



#### **4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları**

Uygulama yapılan işletme kitap ve dergi basmakta; bunun yanı sıra, hem bastığı kitap ve dergileri hem de dışarıdan tedarik ettiği çeşitli ürünleri pazarlayıp satmaktadır. Uygulama yapılırken, tezin konusuyla ilgili, elektronik ortamda ticarete konu olan işlemler dikkate alınmıştır. Bu kapsamda e-ticaret işlemlerinin ve dijital ürünlerin nasıl muhasebeleştirildiği ve vergilendirildiği, web sitesi maliyetlerinin nasıl kaydedildiği, temel harcamalarla ilgili kayıtlar birer örnek alınarak aktarılmıştır. Uygulamada yapılacak olan örnekler özellikli durumlardan seçilmiştir.

İşletmenin muhasebe sistemindeki aksaklıklardan dolayı ortaya çıkan sorunlar nedeniyle, diğer kısıtlar ilgili bölümlerde belirtilmiştir.

#### **4.1.3. Uygulanan Yöntem**

Uygulamanın ilk kısmında, ABC Yayıncılık A.Ş. tanıtılacak ve hakkında genel bilgiler verilecektir.

Uygulamanın ikinci kısmında, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret sistemi ve işlem süreçleri anlatılacaktır.

Uygulamanın üçüncü bölümünde, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin muhasebe sistemi anlatılacak ve hesap planı verilecektir.

Uygulamanın dördüncü bölümünde, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret işlemlerini nasıl muhasebeleştirdiği ve vergilendirdiği firmadan alınan örnek kayıtlar ile incelenecek; tezin ikinci ve üçüncü bölümlerinde anlatılan konular ile firmanın uygulamaları karşılaştırılarak gerekli öneriler yapılacaktır.

Uygulamanın beşinci bölümünde, firmanın kullandığı ve e-ticarete konu ettiği dijital ürünleri nasıl muhasebeleştirdiği ve vergilendirdiği örnek kayıtlarla

gösterilecek ve tezin ikinci ve üçüncü bölümlerinde anlatılan konular ile firmanın uygulamaları karşılaştırılarak gerekli öneriler yapılacaktır.

Uygulamanın altıncı bölümünde, firmanın web sitesi maliyetlerinin neler olduğu ve bunların nasıl muhasebeleştirilip vergilendirildiği örnek kayıtlarla gösterilecektir.

Uygulamanın yedinci bölümünde, firmanın temel harcamalarından, e-ticaret ile ilgili olabilecek harcamaları arasında bir ayırım yapıp yapılmadığı incelenecektir.

## **4.2. ABC YAYINCILIK A.Ş.'NİN E-TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ**

ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi kısmında, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin tanıtılması, muhasebe sistemi, yaptığı e-ticaret işlemleriyle ilgili muhasebeleştirme ve vergilendirme uygulamaları yer almaktadır.

### **4.2.1. ABC Yayıncılık A.Ş.'nin Tanıtımı**

ABC Yayıncılık A.Ş., 1980 yılında kurulmuş bir yayınevidir. Zamanla yayınladığı kitap sayısını ve satışlarını arttırıp, günümüzde, 34 ilde şubesi olan, aralarında Almanya, Fransa, İspanya ve birçok Afrika ülkesinin de olduğu 90'a yakın ülkeye ihracat yapan, 400'den fazla kitabı, 5 dergisi, sesli, görüntülü ve dijital yayınları olan bir yayınevi haline gelmiştir. Kitaplarını birçok dilde basmakta ve sosyal sorumluluk gereği görme engelliler için de kitap basımı yapmaktadır. ABC Yayıncılık A.Ş., kendi kitaplarının yanı sıra dışarıya fason baskı işleri de yapmaktadır.

www.ABCCalisveris.com, 1980 yılından bu yana yayın dünyasında bulunan ABC Yayıncılık A.Ş.'nin müşteri memnuniyetini azami ölçüde sağlayarak, uluslararası kalite ve standartlara uygun marka ve ürünleri en uygun fiyat ile

müşterilerinin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılamak amacıyla, 2006 yılında kurulan online perakende alışveriş sitesidir.

www.ABCalisveris.com'un hedefi "*Alışverişte kalite, alışverişte güven, alışverişte süreklilik*" felsefesiyle hareket etmektir. Bu amaçla www.ABCalisveris.com müşterilerinin internet üzerinden yüzlerce tanınmış marka, yüzlerce kategori, onbinlerce ürün seçenekleri ile güvenilir, "*7gün 24saat kesintisiz alışveriş*" imkanı sunmaktadır.

www.ABCalisveris.com'un hizmet alanı tüm Türkiye'yi kapsamaktadır.

www.ABCalisveris.com, müşteri memnuniyetini esas alır. Temel yaklaşımı, ihtiyaç duyulan, müşteriye artı değerler kazandıracak ürünleri, uygun fiyatlarla, müşteriye memnun edecek şekilde satılmasını, müşteri memnuniyetinin devam etmesi için sistemin aksamadan çalışmasını sağlamaktır.

#### **4.2.2. ABC Yayıncılık A.Ş.'nin E-Ticaret Sistemi ve E-Ticaret İşlem Süreçleri**

ABC Yayıncılık A.Ş.'de e-ticaret işlemlerinin takibi için ayrı bir departman oluşturulmuştur. Bu departmana ABC Bilişim adı verilmiştir. Bu departman, e-ticaret ile ilgili sipariş, tedarik ve kargolama süreçlerini takip etmektedir. E-ticaret sürecini, siparişi veren müşteri açısından ve siparişi alan www.ABCalisveris.com açısından iki şekilde incelemek mümkündür.

##### **• Siparişi Veren Müşteri Açısından E-Ticaret İşlem Süreçleri**

Elektronik ortamda alışveriş yapmak isteyen bir müşteri bu işlemi 5 aşamada gerçekleştirir. Bunlar;

- Web sitesine girilip ürünün seçilmesi ve üyelik kaydının yapılması
- Ürünün ve faturanın geleceği adres bilgilerinin girilmesi
- Ödeme bilgilerinin girilmesi

- Adres, ödeme bilgileri ve sipariş edilen ürünün kontrol edilerek onaylanması
- Son olarak da işlemin tamamlanması aşamalarıdır.

Müşteri öncelikle www.ABCalisveris.com sitesine girerek katalog taraması yapar ve istediği ürünü seçer. Seçtiği ürünü “Sepete Ekle” butonu ile sanal alışveriş sepetine atar.

The screenshot shows a web browser window displaying the product page for 'BİLGİSAYAR ANTİBAKTERİYEL TEMİZLEME BEZİ 5 Lİ SET' on the ABCalisveris.com website. The browser address bar shows the URL: http://www.abcalisveris.com/bilgisayar-antibakteriyel-temizleme-bezi-5-li-set-p-41996.html. The page features a navigation menu with options like 'ANASAYFA', 'YENİ ÜRÜNLER', 'KAMPANYALAR', 'HESABIM', 'SEPETİM', 'ÖDEME', and 'GİRİŞ'. A promotional banner at the top indicates 'Hepsi Sadece 90 TL'. The product details section shows the product name, price (4,72 TL / 4,00 TL), and a 'Sepete Ekle' button circled in red. The left sidebar contains a 'KATEGORİLER' menu with various categories like 'KİTAP', 'ELEKTRONİK', 'Bağlantı Ürünleri', etc. The bottom of the page includes buttons for 'Yorumlar', 'Arkadaşına Gönder', and 'Sepete Ekle'.

Kaynak: www.ABCalisveris.com

**Şekil 4.1: Seçilen Ürünün Sepete Eklenmesi**

Alışverişin gerçekleştirilebilmesi için müşterinin siteye üye olması gerekmektedir. Eğer üye ise de üye girişini yapması gerekmektedir.

Şekil 4.2: Üye Girişinin Yapılması ve Üye Kaydının Yapılması

Üye girişi yapıldıktan sonra, sipariş edilecek ürünün gelmesi istenen adres girilir.

Şekil 4.3: Kargolanacak Adres Bilgisinin Girilmesi

Ürünün gelmesi istenen adres bilgileri girildikten sonra, ödemenin nasıl yapılacağı seçilir. www.ABCalisveris.com da ödeme; kredi kartı ile online ödeme, kredi kartı bilgileri telefonla ya da faksla verilerek ödeme, banka havalesi yolu ile ödeme ve posta çeki ile ödeme olmak üzere 4 farklı şekilde gerçekleştirilmektedir. Eğer kredi kartı ile online ödeme tercih edilirse, Şekil 4.3.'te görülen ekranda kredi kartı bilgileri girilerek, sanal pos uygulamasıyla ödeme gerçekleştirilir. Kredi kartı bilgilerinin online olarak verilmek istenmediği durumlarda ise kredi kartı bilgileri telefonla ya da faksla verilerek ödeme gerçekleştirilir. Bunun yanı sıra kredi kartı ile ödeme yapılmayacak ise bilgileri verilen banka hesaplarına havale ya da posta çeki ile ödeme yapılabilir. Arzu edilen durumlarda siparişle ilgili istenen farklı bir durum var ise en alttaki kutucuğa istekler yazılabilmektedir.

The screenshot shows the 'ÖDEME BİLGİLERİ' (Payment Information) page on the ABCalisveris.com website. The page is divided into several sections:

- KATEGORİLER** (Categories): A sidebar menu with options like KİTAP, ELEKTRONİK, CD, KASET, ABONELİK, and TAKVİM.
- ÖDEME BİLGİLERİ** (Payment Information): The main content area, currently showing the 'Ödeme Şekli' (Payment Method) section.
- Fatura Adresi** (Invoice Address): A section for selecting the address for the invoice, with a 'Fatura Adresi:' field showing 'yusuf', 'yayın', and 'Türkiye'.
- Ödeme Şekli** (Payment Method): A section for selecting the payment method. The 'Kredi Kartı' (Credit Card) option is selected. Below it, there are fields for 'Kart Sahibi' (Cardholder), 'Kart Numarası' (Card Number), 'Güvenlik Kodu' (Security Code), 'Son Kullanma Tarihi' (Expiration Date), and 'Taksit Sayısı' (Installment Count). There are also radio buttons for 'Kredi kartımı faks yada telefon ile bildireceğim.', 'Havale ile Sipariş', and 'Posta Çeki ile Sipariş'.
- Siparişiniz hakkındaki açıklamalar** (Comments about your order): A section for providing additional information or comments.

Şekil 4.4: Ödeme Şeklinin Seçilmesi ve İlgili Bilgilerin Girilmesi

Ödeme şekli seçilip, gerekli bilgiler girildikten sonra, seçilen ürünün doğruluğu, kargo ve fatura adreslerinin doğruluğu ve ödeme şekli kontrol edilerek onaylanır.

Ana Sayfa » Katalog » Ödeme » Onaylama 24 Haziran 2011 Cuma

**KATEGORİLER**

- KİTAP
- ELEKTRONİK
- CD
- KASET
- ABONELİK
- TAKVİM

**ÜRETİCİLER**

Lütfen Seçiniz

**YAZARLAR**

Lütfen Seçiniz

**KAMPANYALAR**

**ÖZEL İNDİRİMLER**

**SİPARİŞİNİZİ ONAYLAYIN**

**Kargo Adresi (Düzenle)**

yusuf [redacted]  
[redacted] yayınlı  
[redacted]  
Türkiye

**Ürünler (Düzenle)**

1 x [redacted] ( [redacted] Yayınları) 16,00 TL

**Taşıma Şekli (Düzenle)**

Bölge bazlı dağıtım ( Kargo )

**Fatura Bilgileri**

**Fatura Adresi (Düzenle)**

yusuf [redacted]  
[redacted] yayınlı  
[redacted]  
Türkiye

**Ödeme Şekli (Düzenle)**

Kredi kartımı faks yada telefon ile bildireceğim.  
Tel : 02126 [redacted]  
Faks: 021 [redacted]

**Ödeme Bilgileri**

Kredi Kartı bilgileri faks yada telefonla bildirilecek

Ara Toplam: 16,00 TL  
Bölge bazlı dağıtım ( Kargo ): 4,00 TL  
Toplam: 20,00 TL

**Siparişi Onayla**

Kargo Bilgileri Ödeme Bilgileri Onaylama Tamamlandı

Şekil 4.5: Onaylama Ekranı

Verilen bilgilerin doğruluğundan emin olduktan sonra “Siparişi Onayla” butonu tıklanarak sipariş tamamlanır.

Ana Sayfa » Katalog » Ödeme » Başarılı 24 Haziran 2011 Cuma

**KATEGORİLER**

- KİTAP
- ELEKTRONİK
- CD
- KASET
- ABONELİK
- TAKVİM

**ÜRETİCİLER**

Lütfen Seçiniz

**SİPARİŞİNİZ TAMAMLANDI**

Siparişiniz başarılı bir şekilde alınmıştır! Satın aldığınız ürün 2-5 çalışma iş günü içinde size ulaştırılacaktır.

Aşağıda seçtiğim ürünler hakkında güncel haberleri bana gönder:

[redacted] ( [redacted] Yayınları)

**Online alış-verişinizi bizimle yaptığınız için Teşekkür Ederiz!**

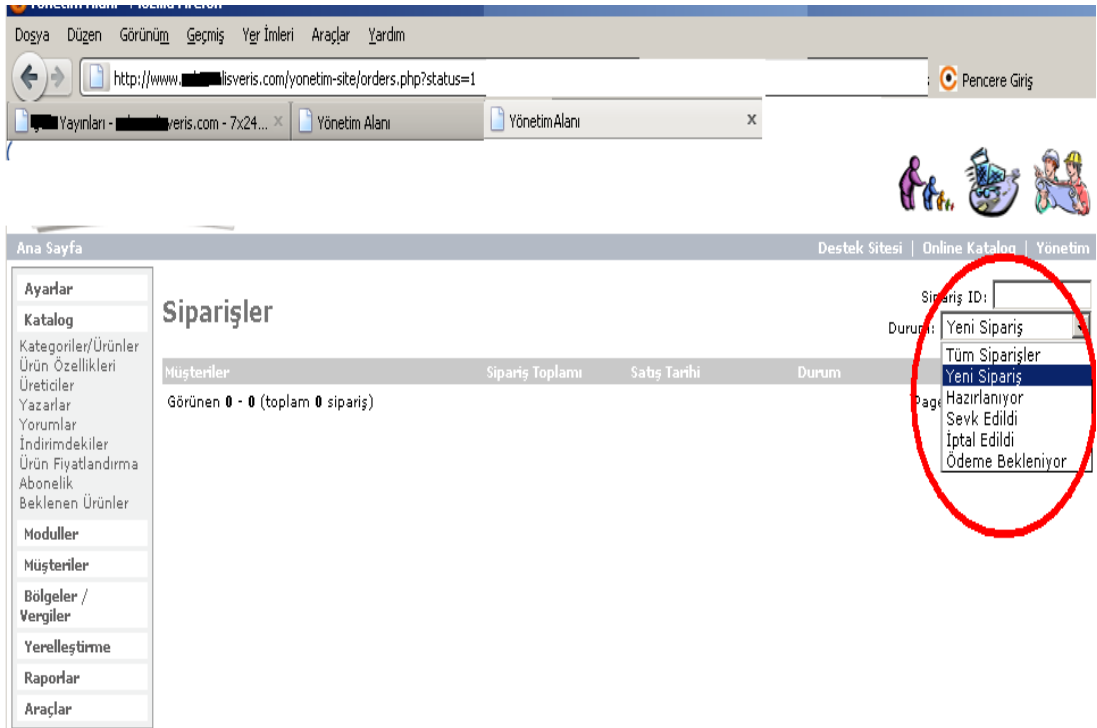
**Devam Et**

Kargo Bilgileri Ödeme Bilgileri Onaylama Tamamlandı

Şekil 4.6: Siparişin Tamamlanma Ekranı

- **ABC Yayıncılık A.Ş. Açısından E-Ticaret İşlem Süreçleri**

ABC Yayıncılık A.Ş. tarafında e-ticaret işlemlerinin takibi ABC Bilişim departmanı tarafından yapılmaktadır. Buradaki yetkili, müşterilerden gelen siparişleri iki şekilde takip edebilmektedir. Belirlediği bir mail adresine mail ile bilgi gelmektedir ya da e-ticaret siparişlerini görebildiği www.ABCalisveris.com sitesinin yönetim alanından takip edebilmektedir.



**Şekil 4.7: Yönetim Alanı, Sipariş Bilgi Ekranı**



Yeni bir sipariş geldiğinde ya mail ile bilgi gelir ya da sipariş bilgi ekranı takip edilir.

Yönetim Alanı - Mozilla Firefox

Dosya Düzen Görünüm Geçmiş Yer İmleri Araçlar Yardım

http://www.alsveris.com/yonetim-site/orders.php?status=1&page=1&ID=5579

Yayınları - alsveris.com - 7x24... x Yönetim Alanı x KARGO DELTA ŞUBESİ - KÜÇÜK... x Yönetim Alanı

Ana Sayfa Destek Sitesi | Online Katalog | Yönetim

Ayarlar  
Katalog  
Kategoriler/Ürünler  
Ürün Özellikleri  
Üreticiler  
Yazarlar  
Yorumlar  
İndirimdekiler  
Ürün Fiyatlandırma  
Abonelik  
Beklenen Ürünler  
Modüller  
Müşteriler  
Bölgeler / Vergiler  
Yerleştime  
Raporlar  
Araçlar

Sipariş ID: 5579  
Durum: Yeni Sipariş

Müşteriler	Sipariş Toplamı	Satış Tarihi	Durum	Hareket
Yusuf	20,00 TL	24/06/2011 12:09:57	Yeni Sipariş	

Görünen 1 - 1 (toplam 1 sipariş)

Page(sayfa) 1 of(toplam) 1

Şekil 4.8: Yönetim Alanı, Sipariş Bilgi Ekranı, Yeni Sipariş Gelmesi

Yusuf

Kimden: SERIYE [mailto:seriye@alsveris.com]  
Gönderme Tarihi: Cuma 24 Haziran 2011 12:08  
Kime: siparis@alsveris.com  
Konu: Alisveris Siparis

**Sipariş No: 5579**  
**Kargo Adresi**  
Ad Soyad / Firma :seriye  
Adres :  
Şehir :kastamonu/abana  
Posta Kodu :37970  
Ülke :Türkiye  
Telefon No :0

**Ürün Bilgileri**  
1 x (8 cilt) 176,00 TL  
( Yayınları ) |  
Ara Toplam: 176,00 TL  
Bölge bazlı dağıtım ( Kargo ): 0,00 TL  
Toplam: 176,00 TL

**Fatura Bilgileri:**  
Ad Soyad / Firma :seriye  
Adres :  
Şehir :kastamonu  
Posta Kodu :37970  
Ülke :Türkiye

**Ödeme Sekli**  
Kredi Kartı

**Ödeme Bilgileri**  
Taksit Sayısı: : 0  
Onay Kodu: : 97622

**Sipariş Hakkındaki Açıklamalar**

Şekil 4.9: ABC Bilişim Yetkilisine Mail Bilgisinin Gelmesi

Yeni gelen sipariş ABC Bilişim'deki yetkili tarafından incelenir ve siparişe bir "Sipariş No" verilir. Daha sonra müşteri bilgi ekranı için durum değişikliği yapılır ve çıktısı alınan sipariş fişi muhasebe departmanına iletilir.

The screenshot shows a web application interface for order management. The page title is "Siparişler" (Orders). The interface includes a navigation menu on the left, a main content area with customer and shipping information, and a table of items. A dropdown menu for "Durum" (Status) is highlighted with a red circle, showing "Yeni Sipariş" (New Order) selected. The "Güncelle" (Update) button is also visible.

**Müşteri:** ID : 51251  
SERİYE [REDACTED]  
[REDACTED]  
kastamonu/abana, 37970  
Türkiye

**Taşıma Adresi:** seriye [REDACTED]  
[REDACTED]  
kastamonu/abana, 37970  
Türkiye

**Fatura Adresi:** seriye [REDACTED]  
[REDACTED]  
kastamonu, 37970  
Türkiye

**Telefon Numarası:** [REDACTED]  
**E-Mail Adresi:** [REDACTED]@hotmail.com

**Ödeme Metodu: Kredi Kartı**  
Taksit Sayısı: 0  
Onay Kodu: 97622

Ürünler	Model	KDV	Fiyat (hariç)	Fiyat (dahil)	Toplam (hariç)	Toplam (dahil)
1 x [REDACTED] Takım- (8 cilt) [REDACTED] Yayınlan)		0%	176,00TL	176,00TL	176,00TL	176,00TL

Ara Toplam: 176,00 TL  
Bölge bazlı dağıtım ( Kargo ): 0,00 TL  
Toplam: 176,00 TL

Ekleme Tarihi	Müşteriye Bildiri Yollandı	Durum	Yorumlar
24/06/2011 12:07:36	✓	Yeni Sipariş	

**Yorumlar**

Durum: Yeni Sipariş  
Güncelle

Müşteri Bildirimi:  Ek Açıklama:

Şekil 4.10: Sipariş Durumunun Güncellenmesi, Siparişin Kontrol Edilmesi

Sipariş durumu "Hazırlanıyor" konuma getirildikten sonra yönetim alanından müşterilerin takibi yapılır.

The screenshot displays the 'Siparişler' (Orders) management interface. The browser address bar shows the URL 'http://www.alsveris.com/yonetim-site/orders.php?status=2'. The page title is 'Yönetim Alanı - Mozilla Firefox'. The interface includes a sidebar with navigation options: Ayarlar, Katalog, Kategoriler/Ürünler, Ürün Özellikler, Üreticiler, Yazarlar, Yorumlar, İndirimdekiler, Ürün Fiyatlandırma, Abonelik, Beklenen Ürünler, Modüller, Müşteriler, Bölgeler / Vergiler, Yerleştime, Raporlar, Araçlar. The main content area shows a table of orders with the following data:

Müşteriler	Sipariş Toplamı	Satış Tarihi	Durum	Hareket
SERİYE	176,00 TL	24/06/2011 12:07:36	Hazırlanıyor	
Osman	24,00 TL	23/06/2011 22:58:37	Hazırlanıyor	

Below the table, it indicates 'Görünen 1 - 2 (toplam 2 sipariş)' and 'Page(sayfa) 1 of(toplam) 1'. On the right side, there are buttons for 'Düzenle', 'Sil', 'Fatura', and 'Packing Slip'. The status is 'Hazırlanıyor' and the order ID is 'Sipariş ID:'. The payment method is 'Ödeme Metodu: Kredi Kartı'. The creation date is 'Oluşturulma Tarihi: 24/06/2011' and the last update is 'Son Güncelleme: 24/06/2011'.

**Şekil 4.11: Siparişlerin Takibinin Yapıldığı Ekran**

Sipariş fişi muhasebeye gönderildikten sonra ödeme durumuna göre fatura kesilmektedir. Ödeme kredi kartı ile online olarak yapıldıysa ya da telefon veya faksla bilgileri gelip tahsilat yapılmış ise hemen fatura kesilir. Ardından ürüne fatura eklenerek kargo ile gönderilir. Ödemenin posta çeki veya havale ile yapıldığı durumlarda ise para transferinin gerçekleşmesi beklenir. Para transferinin gerçekleşmesinin teyit edilmesinin ardından fatura kesilir ve fatura ürüne eklenerek kargo ile gönderilir.

Ürünlerin, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin stoklarında olup olmama durumuna göre de bazı farklı işlemler uygulanmaktadır. Kitap, dergi ve CD gibi ürünler genelde ABC Yayıncılık A.Ş.'nin stoklarında olmakta ve zaman kaybetmeden kargolanabilmektedir. Ancak ABC Yayıncılık A.Ş.'nin üretimini yapmadığı elektronik alet, bilgisayar programı gibi ürünlerde süreç farklı işlemektedir. Bu durumda ürün anlaşmalı tedarikçilerden web siteleri üzerinden sipariş verilerek temin edilmekte; böylece "İşletmeden İşletmeye E-ticaret" gerçekleştirilmektedir. Temin edilen ürün önce stoklara kaydedilmekte; daha sonra da müşteriye kargolanarak stoklardan düşülmektedir.

Ürünün hazırlanması, tedarik edilmesi ve kargolanması süreçlerinde de ABC Bilişim'deki yetkili, yönetim alanından, müşteriye süreçlerle ilgili bilgi vermeye devam etmektedir. Kargo gönderildikten sonra kargo takip numarasını müşteriye bildirmekte ve gidip gitmediğini kontrol ederek satış işlemini tamamlamaktadır. Böylece “İşletmeden Tüketicilere E-ticaret” gerçekleşmiş olmaktadır.

#### **4.2.3. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı**

İşletmenin kendi yayınlarını basıp sattığı ve fason basım yaptığı durumlarla ilgili takip işlemleri ile web sitesi üzerinden yapılan satışlar ayrı şekilde takip edilmektedir. E-ticaret işlemleri (web sitesi ile ilgili işlemler, satışların takibi ve ürün tedarikleri gibi..) için ayrı bir departman kurulmuştur. Kurulan bu departman ABC Bilişim olarak adlandırılmıştır. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin işlem hacminin küçük bir kısmını e-ticaret oluşturmaktadır. Bu yüzden ABC Bilişim için ayrı bir defter tutulmayıp, sadece işlemlerin takibi burada yapılmaktadır. Resmi kayıtlar ve yasal belgeler diğer işlemlerle birlikte tek bir muhasebe birimi tarafından yapılmakta ve saklanmaktadır. İşletme, kayıtlarını Tekdüzen Hesap Planı’na göre tutmaktadır. ABC Yayın A.Ş.’nin hesap planı Ek’te verilmiştir. İşletme sürekli envanter yöntemini kullanmakta ve amortisman hesaplamalarında doğrusal amortisman uygulamaktadır.

#### **4.2.4. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticaret İşlemlerini Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirmesi**

ABC Yayıncılık A.Ş.’nin, [www.ABCalisveris.com](http://www.ABCalisveris.com) üzerinden sattığı ürünler kitap, kaset – CD, elektronik ve dergi aboneliği olmak üzere dört kategoriye ayrılmaktadır.

Firma, kitap, kaset ve CD satışlarını stoklarından yaparken elektronik ürünlerde stoksuz çalışmaktadır. Firma, kitap, kaset ve CD stoklarını sürekli takip halinde tutmaktadır. Belli stok seviyelerine düşülmesi durumunda imalat departmanına bilgi verip, stoklarını her zaman yeterli seviyede tutmaya çalışmaktadır. Elektronik ürünlerde ise sipariş geldikten sonra anlaşmalı oldukları

tedarikçi firmalarla internet üzerinden iletişime geçmektedir. ABC Yayıncılık A.Ş., www.ABCalisveris.com aracılığıyla, anlaşmalı olduğu tedarikçi firmaların internet üzerinden bayiliğini yapmaktadır. Bu yüzden elektronik ürün www.ABCalisveris.com üzerinden sipariş edildiğinde, tedarikçi firmaların internet sitelerine bayilik girişi yapılarak, istenilen ürün sipariş edilmektedir. Bu ürünler genellikle 2 gün içerisinde ABC Yayıncılık A.Ş.’nin eline ulaşmaktadır.

www.ABCalisveris.com adresinden sipariş edilen, “320 GB, 7200 RPM, 8 MB Cache, SATA-II [HD320KJ] | SAMSUNG” adlı ürünün ödemesi banka havalesi ile yapılmıştır. Sipariş, 14.06.2011 tarihinde ABC Bilişim departmanındaki yetkilinin sipariş ekranına düşmüştür. Sipariş edilen hard diskin, www.ABCalisveris.com sitesindeki liste fiyatı %18 KDV dahil 76,8 TL’dir. Siparişi gören yetkili hemen anlaşmalı olduğu tedarikçi firmaların internet sitelerine bakarak, KLM Bilgisayar A.Ş.’den %10 indirimli olarak %18 KDV dahil 55 TL’ye sipariş vermiştir. ABC Yayın A.Ş. ödemeyi banka havalesi ile aynı gün yapmıştır. ABC Yayın A.Ş.’nin çalıştığı banka bu tür havale işlemlerinde herhangi bir masraf almamaktadır. Buradaki kargo ücreti KLM Bilgisayar A.Ş.’ye aittir. Ürün 16.06.2011’de ABC Yayın A.Ş.’nin merkez şubesine ulaşmıştır. Aynı gün müşteriden gelen havale kontrol edilmiş, teyit edildikten sonra fatura kesilerek müşterinin adresine kargolanmıştır. 55 TL üzerindeki alışverişlerde kargo ücreti ABC Yayın A.Ş.’ye ait olduğundan, 5 TL’lik kargo ücreti, firma tarafından ödenmiştir. Firma bu işlemleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirmiştir:

16.06.2011			
153.01 Merkez Ticari Mallar Hesabı		46,61	
191.01. İndirilecek KDV		8,39	
	102.01 TL Bankası		55
(HD320KJ kodlu hard diskin tedarik edilmesi)			

16.06.2011		
102.01 TL Bankası		76,8
	391.18 Hesaplanan KDV	11,72
	600.18 Yurtiçi Satışlar	65,08
(HD320KJ kodlu hard diskin satılması)		

16.06.2011		
621.02. Satılan Tic.Mal Maliyeti		51,61
	153.01 Merkez Ticari Mallar Hesabı	46,61
	100.01 TL Kasa	5
(HD320KJ kodlu hard diskin stoklardan çıkarılması ve kargo ücretinin ödenmesi) (46,61+5 (kargo ücreti) = 51,61)		

Firma promosyon nedeniyle ödediği kargo ücretini “Satılan Ticari Mallar Maliyetine” eklemiştir. Ayrıca, HD320KJ kodlu hard disk için olan ödemeyi, 14.06.2011 tarihinde yapmasına rağmen, kayıtlara geçmeyip, ürünü teslim aldığı 16.06.2011 tarihinde, yeni ödeme yapmış gibi kaydetmiştir. Bu kayıt işlemleri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre uygun olmayıp, kargo ödemesiyle ilgili uygun kayıt “4.2.7. Temel Harcamaların Muhasebeleştirilmesi” başlığı altında verilecektir. Ödemenin peşin yapıldığı durumla ilgili olması gereken kayıt ise şöyledir;

14.06.2011		
126.01. Verilen Sipariş Avansı		55
	102.01 TL Bankası	55
(HD320KJ kodlu hard disk için sipariş verilip ödeme yapılması)		

16.06.2011

153.01 Merkez Ticari Mallar Hesabı	46,61	
191.01. İndirilecek KDV	8,39	
126.01. Verilen Sipariş Avansı (HD320KJ kodlu hard diskin tedarik edilmesi)		55

www.ABCalisveris.com üzerinden satılan ürünlerden bir diğeri de dergi abonelikleridir. Bu dergiler ABC Yayıncılık A.Ş. tarafından üretilmekte ve satılmaktadır. İnternet sitesi vasıtasıyla daha kolay ve hızlı bir dergi üyelik oluşturulmasını sağlamıştır. Derginin yurt içi abonelik bedeli %1 KDV dahil 95 TL'dir. Derginin firmaya maliyeti ise 50 TL'dir. Firma dergi abonelik gelirlerini 3 aylık dönemler halinde gelir tablosuna aktarmaktadır. Dergi aboneliğinin muhasebeleştirme işlemi firma tarafından şu şekilde yapılmaktadır:

05.01.2011

102.01 TL Bankalar	95	
120.01 Yurtiçi Alıcılar Hes (Caner ALTUNTAŞ'tan peşin tahsil edilen yıllık dergi abonelik bedeli)		95

31.03.2011

120.01 Yurtiçi Alıcılar Hesabı	23,75	
600.01 Yurtiçi Satışlar		23,51
391.01 Hesaplanan KDV(%1)		0,24
(1. Dönem dergi abonelik bedelinin gelirleştirilmesi)		

1. Dönem dergi gelirinin hesaplanması:  $95 / 4 = 23,75$

31.03.2011

621.01 1.Dönem Satılan Mamül Maliyeti	12,5	
153.02 İkitelli Şb. Tic. Mallar		12,5
(1. dönemde Caner ALTUNTAŞ'a gönderilen derginin maliyeti) (50/4=12,5)		

30.06.2011			
120.01 Yurtiçi Alıcılar Hesabı		23,75	
	600.01 Yurtiçi Satışlar		23,51
	391.01 Hesaplanan KDV(% 1)		0,24
(2. Dönem dergi abonelik bedelinin gelirleştirilmesi)			

30.06.2011			
621.02 2.Dönem Satılan Mamül Maliyeti (50/4=12,5)		12,5	
	153.02 İkitelli Şb. Tic. Mallar		12,5
(2. dönemde Caner ALTUNTAŞ'a gönderilen derginin maliyeti) (50/4=12,5)			

Bu kayıtlarda ABC Yayıncılık A.Ş., dergi abonelik ödemesini peşin aldığı anda müşterinin alacaklı gibi gösterildiği bir kayıt yapmaktadır. 120.01 Yurtiçi Alıcılar Hesabını dönem sonlarında tahsil edilmiş gibi göstererek kapatmaktadır. Bu kullanım Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları açısından hatalı bir uygulamadır. Müşteriden peşin alınan bu ödemenin bir kısmı gelecek dönemlere ait olduğu için, muhasebenin dönemsellik kavramı gereği, çalışılan dönemdeki hesaplara kaydedilmemelidir. Çünkü muhasebenin dönemsellik kavramı gereği, elde edilen gelirler, kendi dönemlerine kaydedilirler. Bu durumda burada tahsil edilen gelir; Tek Düzen Hesap Planında, gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izleneceği hesap olarak tanımlanan “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında ya da yine Tek Düzen Hesap Planına göre, işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesap olarak tanımlanan “Alınan Sipariş Avansları” hesaplarında takip edilebilir. Buna göre işlemin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır:



05.01.2011

102.01 TL Bankalar	340.11 Alınan Sipariş Avansları	95	95
(Caner ALTUNTAŞ'tan peşin tahsil edilen yıllık dergi abonelik bedeli)			

31.03.2011

340.11 Alınan Sipariş Avansları	600.01 Yurtiçi Satışlar	23,75	23,51
	391.01 Hesaplanan KDV(%1)		0,24
(1. Dönem dergi abonelik bedelinin gelirleştirilmesi)			

1. Dönem dergi gelirinin hesaplanması:  $95 / 4 = 23,75$

31.03.2011

621.01 1.Dönem Satılan Mamül Maliyeti	153.02 İkitelli Şb. Tic. Mallar	12,5	12,5
(1. dönemde Caner ALTUNTAŞ'a gönderilen derginin maliyeti) (50/4=12,5)			

www.ABCalisveris.com üzerinden yapılan kitaplar stoklarda hazır bulunduğundan herhangi bir tedarik süreci ve işlemi olmamaktadır. Bu yüzden burada seçilen vaka kredi kartı ile gerçekleştirilen bir ödemenin nasıl kaydedildiği ile ilgili olacaktır. 23.06.2011 tarihinde sipariş ekranına gelen isteğe göre, %8 KDV dahil 24 TL olan bir kitap Osman Bey tarafından sipariş edilmiştir. Ödemenin kredi kartı ile yapıldığı sipariş ekranında görülmektedir. ABC Bilişimdeki yetkili bu sipariş fişini muhasebeye götürmüş ve banka provizyonunu kontrol ettikten sonra fatura kesmiş, ardından kitabın kargolanmasını sağlamıştır. Kargo bedelini müşteri ödemektedir. Kitabın firmaya maliyeti 8 TL'dir. Kredi kartı ile yapılan tahsilatlar 20 gün sonra ABC Yayıncılık A.Ş.'nin TL Bankası hesabına aktarılmaktadır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

23.06.2011		
108.45 Kredi Kartı ile Tes.Hiz.Bedeli		24
	600.08 Yurtiçi Satışlar	22,22
	391.08 Hesaplanan KDV(%8)	1,78
(Satılan kitap bedelinin kredi kartı ile tahsil edilmesi)		

23.06.2011		
621.03 3.Dönem Satılan Mamül Maliyeti		8
	153.02 İkitelli Şb. Tic. Mallar	8
(Satılan kitabın stoklardan çıkarılması)		

20 gün sonra kredi kartı ile tahsil edilen tutarların firmanın TL Banka hesabına aktarılması şu şekildedir;

13.07.2011		
102.01 TL Bankalar		24
	108.45 Kredi Kartı ile Tes.Hiz.Bedeli	24
(Kredi kartı ile yapılan tahsilatın banka tarafından hesaba aktarılması)		

Kredi kartıyla yapılan alışverişlerde, bankadan tahsilatın vadeli olması durumlarında, daha önce de belirttiğimiz gibi, “108 Diğer Hazır Değerler” hesabının yerine “127 Diğer Ticari Alacaklar” hesabının kullanılması daha uygun olacaktır. Şöyle ki;

23.06.2011		
127.01 Kredi Kartı ile Tes.Hiz.Bedeli		24
	600.08 Yurtiçi Satışlar	22,22
	391.08 Hesaplanan KDV(%8)	1,78
(Satılan kitap bedelinin kredi kartı ile tahsil edilmesi)		

23.06.2011

621.03 3.Dönem Satılan Mamül Maliyeti 153.02 İkitelli Şb. Tic. Mallar (Satılan kitabın stoklardan çıkarılması)	8	8
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---

20 gün sonra kredi kartı ile tahsil edilen tutarların firmanın TL Banka hesabına aktarılması şu şekildedir;

13.07.2011

102.01 TL Bankalar 127.01 Kredi Kartı ile Tes.Hiz.Bedeli (Kredi kartı ile yapılan tahsilatın banka tarafından hesaba aktarılması)	24	24
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----	----

#### **4.2.5. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticarete Konu Olan Dijital Ürünleri Muhasebeleştirilmesi**

ABC Yayıncılık A.Ş.’nin, www.ABCalisveris.com üzerinden satışını yaptığı dijital ürünleri, internet üzerinden indirilebilen ve internet üzerinden indirilmeyip paket halinde teslim edilen dijital ürünler olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. İnternet üzerinden indirilemeyen dijital ürünler stoklarda bulunmamakta, sipariş anında temin edilip müşteriye ulaştırılmaktadır. Bu ürünlere bilgisayar programlarını örnek verebiliriz. İnternet üzerinden indirilebilen ürünleri ise yayınevi bünyesinde hazırlanan elektronik kitaplardır. Elektronik kitapların satışlarının takibi altyapı yetersizliğinden dolayı www.ABCalisveris.com’da takip edilememektedir. Bu yüzden indirilen kitapların takibi için ayrı bir firma ile anlaşılmıştır. Firmaların ayrı olmasından dolayı elektronik kitap satışları ile ilgili bir örneğe tezimizde yer verilememiştir.

www.ABCalisveris.com üzerinden sipariş verilen bilgisayar programlarının satış sürecindeki ve muhasebeleştirilmesindeki işleyiş, “4.2.4. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin E-Ticaret İşlemlerini Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirmesi” başlığında

verilen hard disk satış işleminin benzeri olduğundan burada konuyla ilgili örnek verilmemiştir.

#### **4.2.6. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin Web Sitesi Maliyetlerini Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi**

ABC Yayıncılık A.Ş.’nin sahibi olduğu iki adet web sitesi bulunmaktadır. Bunlar “www.ABCalisveris.com” ve “www.ABCyayinlari.com” adresleridir. “www.ABCyayinlari.com” sitesinde online satış yapılmamakta, sadece kitap, dergi ve CD tanıtımları yapılmaktadır. Site ziyaretçileri, beğendikleri ürünleri satın almak istediklerinde “www.ABCalisveris.com” adresinde yönlendirilmektedirler. “www.ABCalisveris.com” adresi online satışların yapıldığı web sitesidir. Burada kitap, dergi ve CD’nin yanı sıra anlaşmalı firmalardan tedarik edilen elektronik ürünlerde satılmaktadır. Yani e-ticaret “www.ABCalisveris.com” üzerinden yapılırken, ABC Yayınlarının tanıtımı “www.ABCyayinlari.com” üzerinden yapılmaktadır. Daha önce web sitelerinin kuruluş amaçlarına göre 3 şekilde kuruldukları belirtmişti. Bunlar;

1. Pazarlama, reklam, tanıtım amacıyla kurulan web siteleri
2. Aracılık yaparak e-ticaret yapma amacıyla kurulan web siteleri
3. Hem firmanın reklamı ve tanıtımı amacıyla hem de ürünlerini satmak amacıyla kurulan web siteleridir.

ABC Yayıncılık A.Ş.’nin web sitelerini bu ayrıma tabi tutacak olursak “www.ABCyayinlari.com”, pazarlama, reklam, tanıtım amacıyla kurulan web siteleri grubuna girmektedir. “www.ABCalisveris.com” ise, hem firmanın reklamı ve tanıtımı amacıyla hem de ürünlerini satmak amacıyla kurulan web siteleri grubuna girmektedir. Aynı zamanda tedarikçi firmaların online bayiliğini yapıp, ürünlerini sattığı için de, aracılık yaparak e-ticaret yapma amacıyla kurulan web siteleri grubuna girmektedir.

ABC Yayıncılık A.Ş., sahibi olduğu iki web sitesini de ABD’de bulunan aynı hosting firmasından kiralamaktadır. Hosting kira bedelini de aylık olarak banka havalesi yaparak ödemektedir. Aylık ödeme yaptığı için bu ödemeleri “770.05 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler” hesabına atarak direkt olarak giderleştirmektedir. Yabancı firma ve kurumlardan sağlanan internet adı ve servis sağlama hizmetlerinde “hizmet yeri” ve “faydalanma yeri” kriterlerine göre KDV uygulanır. ABC Yayıncılık A.Ş.’nin internet sitelerinin sunucu bilgisayarları yurt dışında olmasına rağmen, sitelerden yurt içinde yararlanıldığından, firma “faydalanma yeri” kriterine göre sunucu kira bedelinden İndirilecek KDV hesaplamıştır. Firmanın kaydı şu şekildedir;

30.06.2011		
770.05.02 Sunucu Giderleri	143,1	
191.01.01 İndirilecek KDV	25,76	
102.01. TL Bankası		168,9
(Aylık sunucu kirasının ödenmesi)		

Sunucunun Maliyeti = 90\$ \*1,5902 = 143,12 TL  
KDV Tutarı = 143,12 \* 0,18 = 25,76 TL

Yapılan kayıtta ABC Yayıncılık A.Ş.’nin iki web sitesinin kira bedelleri 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında gösterilmiştir. Bu gider, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre farklı bir şekilde muhasebeleştirilmelidir. Çünkü daha öncede belirttiğimiz gibi bu sitelerden “www.ABCalisveris.com”, satışların yapıldığı bir sitedir. Bu siteyi ABC Yayıncılık A.Ş.’nin bir şubesi gibi düşünürsek, buraya ait giderlerin 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi doğru bir uygulamadır. Fakat “www.ABCyayinlari.com”, pazarlama ve tanıtım amacıyla kurulmuş bir web sitesidir. Bu yüzden burası için oluşan giderler 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında takip edilmelidir. Bunun için aşağıda yer alan web sitelerinin tıklanma sayılarına göre bir oran belirlenip, sunucu giderleri 760 ve 770 nolu hesaplara paylaşılabilir. ABC Bilişimden alınan verilere göre, Şekil 4.11.’de www.ABCalisveris.com’un, Şekil 4.12.’de www.ABCyayinlari.com’un tıklanma sayıları verilmiştir.

## Usage Statistics for ██████.alisveris.com

Summary Period: May 2011  
Generated 01-Jun-2011 22:53 EEST

[\[Daily Statistics\]](#) [\[Hourly Statistics\]](#) [\[URLs\]](#) [\[Entry\]](#) [\[Exit\]](#) [\[Sites\]](#) [\[Referrers\]](#) [\[Search\]](#) [\[Users\]](#) [\[Agents\]](#) [\[Countries\]](#)

Monthly Statistics for May 2011	
Total Hits	1124625
Total Files	983381
Total Pages	321546
Total Visits	41004
Total KBytes	74344145
Total Unique Sites	38776
Total Unique URLs	94246
Total Unique Referrers	4654
Total Unique Usernames	1
Total Unique User Agents	1670

Şekil 4.12: www.ABCalisveris.com Sitesinin Tıklanma Sayıları

www.ABCalisveris.com sitesine, 2011 Mayıs ayında bir milyonun üzerinde ziyaretçi girişi gerçekleşmiştir.

## Usage Statistics for ██████.yayinlari.com

Summary Period: May 2011  
Generated 01-Jun-2011 15:17 EEST

[\[Daily Statistics\]](#) [\[Hourly Statistics\]](#) [\[URLs\]](#) [\[Entry\]](#) [\[Exit\]](#) [\[Sites\]](#) [\[Referrers\]](#) [\[Search\]](#) [\[Agents\]](#) [\[Countries\]](#)

Monthly Statistics for May 2011	
Total Hits	298733
Total Files	238448
Total Pages	37728
Total Visits	5631
Total KBytes	12959572
Total Unique Sites	2778
Total Unique URLs	1195
Total Unique Referrers	132
Total Unique User Agents	358

Şekil 4.13: www.ABCyayinlari.com Sitesinin Tıklanma Sayıları

www.ABCyayinlari.com sitesine, 2011 Mayıs ayında yaklaşık 300 bin ziyaretçi girişi gerçekleşmiştir.

Web sitelerinin tıklanma sayılarına göre oranlaması şu şekilde hesaplanır;

		<b>Tıklanma Sayısı</b>	<b>Hesaplama</b>	<b>Oran</b>
<b>www.ABCalisveris.com</b>	<b>:</b>	1124625	1124625/1423358	%79
<b>www.ABCyayinlari.com</b>	<b>:</b>	298733	298733/1423358	%21
<b>Toplam</b>	<b>:</b>	1423358		%100

Yapılan oranlama işlemi sonucunda, iki sitenin toplam tıklanma sayılarına göre, www.ABCalisveris.com %79 pay alırken, www.ABCyayinlari.com %21 pay almıştır.

Bu oranların web siteleri maliyetlerine dağıtımını şu şekilde hesaplanır;

		<b>Oran</b>	<b>Hesaplama</b>	<b>Maliyet</b>
<b>www.ABCalisveris.com</b>	<b>:</b>	%79	0,79*143,12	113,08
<b>www.ABCyayinlari.com</b>	<b>:</b>	%21	0,21*143,12	30,04
<b>Toplam</b>		%100		143,12

Web sitesi kira gideri, hesaplanan oranlara göre dağıtıldığında toplam 143,12 TL olan web sitesi kira giderinin, 113,08 TL'sinin www.ABCalisveris.com'a, 30,04 TL'sinin de www.ABCyayinlari.com'a ait olduğu görülmüştür.

Maliyetlerin dağıtımını yapıldıktan sonra olması gereken kayıt şu şekildedir;

30.06.2011

770.05.02 Sunucu Gideri	113,08	
760.01.01 Sunucu Gideri	30,04	
191.01.01 İndirilecek KDV	25,76	
102.01. TL Bankası		168,88
(Aylık sunucu kirasının ödenmesi)		

#### 4.2.7. ABC Yayıncılık A.Ş.'nin E-Ticaret İle İlgili Temel Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret işlemleri dışında gerçekleşen fakat dolaylı olarak e-ticaret ile ilgisi olan işlemleri nasıl muhasebeleştirdiği bu başlık altında açıklanmıştır.

ABC Yayıncılık A.Ş.'nin yaptığı temel harcamalardan elektronik ticaret ile ilgili olanları şu şekilde gruplayabiliriz;

- İnternet Ücreti
- Bilgisayar Programları
- Kargo Ücretleri

ABC Yayıncılık A.Ş. internet giderleri konusunda pazarlama ve genel yönetim gideri gibi bir ayırım yapmamaktadır. İnternet giderlerini 770.05 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler hesabına kaydetmektedir. Bize göre burada bir ayırma gidilmeli ve bu giderler belli kullanım oranları belirlenerek 760 Pazarlama ve Dağıtım Gideri ile 770.05 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler hesaplarına dağıtılmalıdır.

ABC Yayıncılık A.Ş. ürünlerinin dağıtımını anlaşmalı olduğu kargo firmaları aracılığıyla yapmaktadır. E-ticaret sonucu gerçekleşen kargo ücretleri, firma tarafından değil, satın alma işlemi gerçekleştiren müşteriler tarafından karşılanmaktadır. Sadece belirlenen fiyatın üzerinde yapılan ürün satışlarında



promosyon olarak kargo ücretleri ABC Yayıncılık A.Ş. tarafından karşılanmaktadır. Firma promosyon için ödediği kargo giderlerini 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına atarak sattığı ürünün maliyetine eklemektedir. Şöyle ki;

16.06.2011		
621.02. Satılan Tic.Mal Maliyeti	51,61	
153.01 Merkez Ticari Mallar Hesabı		46,61
100.01 TL Kasa		5
(HD320KJ kodlu hard diskin stoklardan çıkarılması ve kargo ücretinin ödenmesi) (46,61+5 (kargo ücreti) = 51,61)		

Bu durum, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre uygun olmayıp; promosyon sonucu oluşmuş kargo giderleri 760 Pazarlama ve Satış Dağıtım Giderleri hesabında takip edilmelidir. Firmanın diğer işleri nedeniyle gönderdiği kargoların giderleri ise 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında takip edilmektedir. Böyle bir ayırım yapılarak yönetim açısından maliyetlerin kontrolü daha iyi bir şekilde yapılabilecektir. Şöyle ki;

16.06.2011		
621.02. Satılan Tic.Mal Maliyeti	46,61	
153.01 Merkez Ticari Mallar Hesabı		46,61
(HD320KJ kodlu hard diskin stoklardan çıkarılması)		

16.06.2011		
760.05. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	4,24	
191.01. İndirilecek KDV	0,76	
100.01 TL Kasa		5
(Promosyon sebebiyle ödenen kargo bedeli)		

ABC Yayıncılık A.Ş., bilgisayarlarında kullanmak üzere aldığı antivirüs, office gibi programların maliyetlerini 267 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında, 267.01 Bilgisayar Programları hesabında takip etmektedir. Bu durum yanlış bir uygulama olmayıp 260 Haklar hesabında takip edilmesi de mümkündür. Firma bu programların birikmiş amortismanlarını da 268.02 Bilgisayar Program Amortismanı hesabında takip etmektedir. Aşağıda firmanın 2011 yılında, web sitesinin görsellerini geliştirmek için aldığı programa ait amortisman tablosu yer almaktadır.

		<b>Alım Tarihi</b>		<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
BİLGİSAYAR PROGRAMI	1	06/06/2011-406746	1990,80				
Adobe design tr		XYZ BİLGİSAYAR	1.DÖNEM	yok	124,42	124,42	124,42
			2.DÖNEM	248,86	124,42	124,42	124,42
			3.DÖNEM	124,42	124,43	124,43	124,43
			4.DÖNEM	124,42	124,43	124,43	124,43
			TOPLAM	497,70	497,70	497,70	497,70

Tablodan da anlaşılacağı üzere “Adobe Design TR” adlı program 06/06/2011 tarihinde, XYZ Bilgisayar A.Ş.’den %18 KDV hariç 1990,80 TL’ye alınmıştır. Bu programın alış kaydını firma şu şekilde yapmıştır;

06.06.2011

267.01. Bilgisayar Programları	1990,80	
191.01.01. İndirilecek KDV	358,34	
102.01. TL Bankası		2349
(Adobe Design TR programının alınması)		

Firma amortismanları dönem sonlarında giderleştirmektedir. 06.06.2011 tarihinde aldığı bu programa amortisman hesaplarırken, haziran ayı beyannamesi için ilk 2 dönemin amortisman giderini bir kayıta giderleştirmiştir. Şöyle ki;

30.06.2011

770.10. Amortisman ve Tükenme Payları	248,86	
268.02. Bilgisayar Program Amortismanı		248,9
(Adobe Design TR adlı programın 2 dönemlik amortisman gideri)		

ABC Yayıncılık A.Ş.'de yapılan uygulama sonucunda, elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi için ayrı bir departman kurulmadığı ve firmanın muhasebe kayıtları içinde, e-ticaretin ayrı bir kalem olarak tutulmadığı tespit edilmiştir. Firmanın yaptığı temel harcamalarda (bilgisayar programı alımı, kargo gideri gibi) ve sahip olduğu iki web sitesinin kiralarının muhasebeleştirilmesinde yapılan muhasebe kayıtlarında, herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmüştür. Bu gibi durumlar için, yapılacak kayıtlarda, maliyetlerin “760 Pazarlama ve Dağıtım Gideri” ve “770 Genel Yönetim Gideri” arasında dağıtılması önerilmiştir. Firma sanal ortamda satılmak üzere kitap hazırlamasına rağmen, bunların satışını başka bir firma üzerinden yaptığı için, bu işlemle ilgili bir uygulamaya yer verilememiştir. Firma, e-ticaret işlemlerini Türkiye içinde gerçekleştirdiğinden dolayı, vergi hesaplamaları konusunda herhangi bir sorunla karşılaşmamaktadır. İnternet sitelerinin kullanımı için, yurt dışından kiraladığı sunucu bedelleri üzerinden KDV hesaplayarak, Katma Değer Vergisi Kanununun “faydalanma yeri” kriterini uygulamıştır.

## SONUÇ

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler, ticari faaliyetler için gerekli olan bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılarak işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve elektronik ticaret kavramını gündeme getirmiştir.

Teknolojinin gelişmesiyle insanlar, ihtiyaçlarını karşılayabilmek için daha pratik ve hızlı çözümler üretmeye çalışmaktadırlar. Günümüzde de alışveriş yapabilmenin en hızlı ve pratik yolunun internet üzerinden alışveriş yapmak olduğu görülmektedir. Bu bağlamda yavaş yavaş klasik alışveriş alışkanlıkları terk edilmekte, e-ticarete yönelinilmektedir. E-ticaret sayesinde tüketiciler “İşletmeden Tüketicie” (B2C) elektronik ticaret yaparak, buldukları yerden, 7 gün 24 saat, çok geniş bir alanda ürün taraması yapıp, kendine en uygun ürünü seçme ve alma imkanı elde etmişlerdir. İşletmeler de, “İşletmeden İşletmeye” (B2B) elektronik ticaret sayesinde, kaliteli ve pahalı ürünleri daha hızlı bulup daha ucuza tedarik edebilirken, internet sitesi sayesinde de dünyaya açılan bir pazar bulma imkanına kavuşmuştur.

Ticari faaliyetlerin elektronik ortama taşınmasıyla, işletmelerin birçok fonksiyonunun yeni düzene uyması gerektiği anlaşılmıştır. Bu fonksiyonlardan biri olan muhasebe faaliyetlerinin de değişen ortama kendini uydurması gerekliliği ortaya çıkmıştır. E-ticaretin muhasebeleştirilmesi, genel kapsamda, geleneksel muhasebeleştirme işlemlerinden temelde farklılık göstermese de, e-ticaretin ölçülmesi ve takip edilmesinde bazı güçlükler ile karşılaşmaktadır. Bu güçlüklerin önlenmesi için işyerleri tarafından tutulan muhasebe kayıtlarının içinde e-ticaretin ayrı bir kalem olarak tutulmasının ya da alt hesapların daha ayrıntılı açılması önerilmektedir.

E-ticaret, diğer ticaret şekillerinden farklı olarak mal ve hizmetlerin teslim ve ödeme şekillerinde farklılıklar arz etmektedir. Dijital ürün satışları internet aracılığıyla yapıldığında, ürün teslimi fiziksel teslim ya da sayısal ortamda (online)

teslim olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir. Fiziksel teslimin olduğu satışlarda, klasik ticarete göre herhangi bir farklılık söz konusu değilken, online ortamda yapılan teslimlerde sorunlar ortaya çıkmaktadır. Online olarak teslimi yapılan ürünler, mahiyeti gereği genel olarak royalty kabul edilmektedir. Firmaların e-ticaret işlemlerini gerçekleştirebilmek için aldıkları bilgisayar programları da kullanım amaçlarına ve sürelerine göre gider yazılabilmekte ya da ‘‘Haklar’’ hesabında takip edilebilmektedir. Bunun yanında e-ticaretin yapılması için ihtiyaç duyulan web sayfalarının maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde de bazı ayrımlar söz konusudur. Buradaki en önemli ayrım internet sitesinin dışarıdan kiralanması ya da firma bünyesinde yapılmasıdır. İnternet sitelerinin kiralandığı durumlarda ödenen kira bedeli gider olarak kaydedilmektedir. İnternet sitelerinin firma bünyesinde yapıldığı durumlarda ise katlanılan maliyetlerin bir kısmı aktifleştirilirken, bir kısmı da gider olarak yazılır.

Vergisel düzenlemeler açısından e-ticareti incelediğimizde de, bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut yasal düzenlemelerin yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden biri elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ulusların kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenine cevap verememesidir. Türkiye’deki duruma baktığımızda e-ticarete yönelik birçok kurum değişik çalışmalar yapmaktadır. Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kendi görev alanlarındaki düzenlemelere ilişkin çalışmaları yürütmektedir. Adalet Bakanlığının da kamuoyuna yansıtılmayan çalışmaları bulunmakla beraber, Maliye Bakanlığı’nın ve Gümrük Müsteşarlığının e-ticaret konusunda, tezin 3. bölümünde belirttiğimiz bazı düzenlemeleri mevcuttur. Bu düzenlemeler genellikle vergi kaybını önleme ve e-ticaretin, klasik ticaret karşısında avantajlı durumda olduğu vergi konusunda eşitlik sağlamaya çalışılması şeklindedir.

Vergi konusunda e-ticaret ile klasik ticaret arasında eşitliğin sağlanabilmesi ve vergi kaybının önlenmesi için e-ticaretteki vergi politikası açıklanmalı ve vergi sisteminin e-ticareti kapsayacak şekilde, teknolojik ve ticari gelişmelere uyum

sağlayabilecek esneklikte, yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca, vergi sistemleri açısından en büyük sorun olan e-ticaretin tespit edilebilmesi için, web siteleri üzerinden yapılan satışların takibini sağlayan bir sistem kurularak, vergi kayıplarının önüne geçilebilir. Bunun için uluslararası bir satış takip entegrasyon sistemi oluşturup, e-ticaret yapan firmaların internet sitelerinde kurulması zorunlu hale getirilebilir. Bu sistem, e-ticaret sitelerinde güvenlik için kullanılan ve zorunlu olan SSL (Secure Socket Layer, Güvenli Soket Katmanı) ve SEL gibi sistemlerin benzeri bir uygulamayla gerçekleştirilebilir. E-ticaret yapan web sitelerine zorunlu tutulacak bu sistem, Dünya Ticaret Örgütü ya da ülkelerin ilgili idarelerinin sistemlerine entegre edilerek, internet üzerinden sipariş edilen alışverişlerin tutarlarının takip edilmesi sağlanabilir. Böylece e-ticaretin hangi ülkeler arasında gerçekleştiği belirlenip, e-ticaret yapan firmaya ülkeler bazında bir vergilendirme yapılabilirken; bireysel anlamda da e-ticaret hareketleri takip edilerek, vergi kayıplarının önüne geçilebilir.

Uygulama kapsamında, ABC Yayıncılık A.Ş.'nin e-ticaret sistemi incelenmiştir. Bu bağlamda, firmanın “www.ABCalisveris.com” adlı online alışveriş sitesi üzerinden yapılan e-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirmesi gruplandırılarak incelenmiştir. Bu gruplar; web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi, dijital ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi, e-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi ve e-ticaret ile ilgili temel harcamaların muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi olmak üzere dört ana başlıktan oluşmuştur.

Uygulama kısmında, temel harcamaların (bilgisayar programı alımı, kargo gideri gibi) ve firmanın sahip olduğu iki web sitesinin kiralarının muhasebeleştirilmesinde, herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmüştür. Bu gibi durumlar için, yapılacak kayıtlarda, maliyetlerin “760 Pazarlama ve Dağıtım Gideri” ve “770 Genel Yönetim Gideri” arasında dağıtılması önerilmiştir. Firma elektronik ticaret yoluyla sattığı ürünlerin muhasebeleştirilmesi ile normal yollarla sattığı ürünlerin muhasebeleştirilmesinde herhangi bir farklı uygulama yapmamaktadır. Uygulama yapılan firma, e-ticaret işlemlerini Türkiye içinde

gerçekleştirdiğinden dolayı, vergi hesaplamaları konusunda herhangi bir sorunla karşılaşılmamıştır.

Sonuç olarak e-ticaretin muhasebeleştirilmesinde; gayri maddi varlıkların ve web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi dışında, klasik ticaretin muhasebeleştirme işlemlerine göre büyük bir farklılık yoktur. Oluşabilecek farklılıklar, ödeme ve teslim yöntemlerindeki yeni uygulamalardan kaynaklanabilecek farklılıklar olacaktır. Vergilendirmede de temel sorunun e-ticaretin tespit edilememesinden kaynaklandığı görülmektedir. E-ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi konusunda uygulamalar henüz tam oturmadığından dolayı, bu sürecin denetlenmesinde de bir takım sorunların ortaya çıkacağı muhtemeldir. Bu yüzden, e-ticarette muhasebe denetimi ve vergi denetimi konusunda da çalışmaların yapılması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akkaş, Jale “Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl:2, Sayı:4,2000.
- Akyazı,Haydar,  
Uygar Arpak “Elektronik Ticarete Ödeme Araçları”, **Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar**, 6, Haziran 2000.
- Alagöz, Ali "Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:18, 2007.
- Arzova, Burak “Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:54, Ocak-Şubat-Mart 2001.
- Atabay, Varol “Elektronik Ticaret ve Kamu Kesiminde Sürdürülen Çalışmalar”, Ankara Sanayi Odası, **Asomedy**, Ağustos 1998.
- Avı-Yonah, Reuven Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, **Harvard Law School, Public Law and Legal Theory of Working Paper Series**, Spring 2000.
- Aygören, Hakan,  
Süleyman Uyar “Alternatif Ödeme Araçları (Kredi Kartı İşlemleri) Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Analiz**, Cilt:7, Sayı: 16, Ekim 2006.
- Aytekin, Gülçin "**Elektronik Ticaret**", Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları, Yayın No:157, Ankara, 1998.
- Bakan, İsmail  
Mustafa Taşlıyan “E-Ticaret Konusunda Gelişmiş Ülkelerin Deneyimleri Işığında Ülkemiz KOBİ'lerine Öneriler: Bir Alan



Çalışması”, **Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 2003.

Bankalararası Kart  
Merkezi

[http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti\\_yurtici\\_issuer\\_islemleri.asp](http://www.bkm.com.tr/istatistik/kredikarti_yurtici_issuer_islemleri.asp), 15.02.2011.

Barutçugil, İsmet

**Bilgi Yönetimi**, Kariyer Yayınları, İstanbul, 2002.

Bozkurt, Veysel

**Elektronik Ticaret**, Alfa, İstanbul, 2000.

“KOBİ’ler ve Elektronik Ticaret”,<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/kobi.doc>, 16.02.2011.

Bulut, Zeki Atıl,  
Burçin Öngören,  
Kemal Engin

“Kobilerde Elektronik Ticaretin Kullanımı: İstanbul Örneği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 2, 2006.

Büyükbalkan, U.

E-Türkiye ve Muhasebe Mesleğinin Geleceği, **Ankara SMMMO**, 2002.

Cangir, Niyazi

“Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 69, Eylül 1998.

“Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi III”

Elektronik Ticarete Vergilendirme, **BİLTEN, İGEME ve TTGV’nin Türkiye için Elektronik Ticarete Geçiş Durum Değerlendirmesi ve Pilot Uygulama Projesi Raporu**, 2 No’lu ek, Mart 1999.

- Canpolat, Önder “E-Ticaret Ve Türkiye’deki Gelişmeler”, **T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği**, Ankara, Mart 2001.
- Cantrill, Michael W. “**Computer Software& Website Development Costs**”, Publications of RBZ, Spring 2003.
- Ceran, Yunus, Recep Çiçek “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2007.
- Charles, Philips, Meeker Mary “The B2B internet Report”, **Collobrative Commerce, Marga Stanley Dean Witter Equity Research**, 2000.
- Civan, Mehmet, Vedat Bal “E-Ticaret ve KOBİ’lerin Geleceği”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**, Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, 10-11 Mayıs 2002 Hereke.
- Clinton, J.William; GORE **Global Elektronik Ticaret**, Alfa Yayıncılık, Birinci Basım, İstanbul, Şubat 2000.
- Coşkun, Neslihan “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2005, Sayı:14, Cilt:1.
- Çak, Murat “Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, **İstanbul Ticaret Odası**, Yayın No:2002-6.

- Çeştepe, Hazma “Elektronik Ticaretin Ticari ve Mali Etkileri”, **U.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXII, Sayı:1, 2003.
- Demir, Recep “Ülkelerin Elektronik Ticarete Hazırlık Değerlendirmesi”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı:22, Temmuz, 2001.
- Devlet Malzeme Ofisi <http://www.dmo.gov.tr/> (Çevrimiçi), 20.02.2011.
- Dinç, Engin, Aykut Karakaya “Muhasebe Meslek Elemanlarının Genel Özelliklerinin E-Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği”, **Karaman İİBF Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2004.
- Dinç, Engin, İdris Varıcı, “E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2008.
- Doğan,Zeki, A.Buğra Hamşioğlu “2002 Yılına Doğru Yeni Ekonomi Kavramı Üzerine Genel Bir Değerlendirme ve Elektronik Ticaret Kavramı”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**, Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, Hereke- Kocaeli, Mayıs 2002.
- Dolanbay, Coşkun **Yeni Ekonomide Başarının Anahtarı E-ticaret-Strateji ve Yöntemler**, Ankara, Pusula Reklamevi, 2000.
- Dünya Ticaret Örgütü “GlossaryTerm”,(Çevrimiçi)  
[http://www.wto.org/english/thewto\\_e/glossary\\_e/electronic\\_commerce\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/electronic_commerce_e.htm), 22.02.2011.

- Ekin, Nusret “**Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret**”, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1998, No: 61.
- Ekmekçi, Esra “**Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**”, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, 2003.
- Elektronik Ticaret İşletmecileri Derneği <http://www.etid.org.tr/?p=66>, 18.02.2011.
- Elibol, Halil, Burcu Kesici “**Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret**”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2004, Sayı:11.
- Erbaşlar, Gazanfer, Şükrü Dokur **Elektronik Ticaret**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.
- Erdamar, Cengiz, F. Orhon Basık “**Finansal Muhasebe**”, Dönence Basım Yayın Hizmetleri, İ.Ü. İşletme Fakültesi, 1999.
- Erdoğan, Cemal “Avrupa Birliği’nde Elektronik Ödeme Sistemlerindeki Gelişmeler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 48, Mart 2004.
- Ersoy, Zeynep “**Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları**”, İGEME Yayınları, 1999.
- E-Ticaret “E-Ticaret, E-Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları”, (Çevrimiçi) <http://www.eticaret.org/eticaretin-avantajlari-ve-dezavantajlari.htm>, 12.02.2011.
- ETKK Raporu “Elektronik Kayıtların İspat Gücü”, (Çevrimiçi) <http://www.alalimsatalim.com/editor03.asp>, 28.03.2011.

- Garanti Bankası SSL, (çevrimiçi) <http://www.eticaret.garanti.com.tr>, 01.03.2011.
- Genç Market “B2C ve B2B Nedir?”, (Çevrimiçi) <http://www.gençmarket.net/b2cveb2b.asp>, 27.02.2011.
- Günaydın, İhsan “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 224, 2000.
- Güngör, Kamil “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, **Mevzuat Dergisi**, Nisan 2001, Sayı:40.
- Hardesty, David “E-Commerce Commission Calls for a New Tax System”, <http://www.ecommercetax.com/> (Çevrimiçi), 29.04.2011.
- “Electronic Commerce: Taxation and Planing”, Warren Gorham& Lamont, USA, 2002.
- Hollensen, Svend “**Global Marketing, A Decision Oriented Approach**”, FT Prentice Hall, 3e., 2004.
- IFAC(International Federation of Accountants) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, <http://www.ifac.org> (Çevrimiçi), 30.03.2011.
- İGEME “**Yurtdışına E-Ticaret (B2C E-İhracat)**”, Ankara, Kasım 2009.
- İnce, Murat “Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar”, **DPT Raporu**, Ankara, 1999.

- İstanbul Ticaret Odası Nasıl E-ticaret Yapılır, **Panel**, 01.06.2007.
- “İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar”, **İTO Yayınları**,  
Yayın No:2000-29.
- Kalakota, Ravi, **E-Business 2.0 (roadmap for success)**, Addison-Wesley,  
Marcia Robinson NJ, November 2000.
- Kalaycı, Cemalettin “Elektronik Ticaret ve Muhtemel Ekonomik Etkileri”,  
**Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2004, Sayı:1.
- Karabıyık, Ayşegül “Alternatif Ödeme Aracı Olarak: Elektronik Çek Sistemi (E-  
Çek) – 1”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 38,  
2008.
- “Alternatif Ödeme Aracı Olarak: Elektronik Çek Sistemi (E-  
Çek) – 2”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 39,  
2008.
- Kaval, Hasan **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,  
Ekim 2005.
- Kaya, Zuhâl “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebesi”,  
**Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, İstanbul, 2003.
- Kılıç, Erdal “E-iş’in Neresindeyiz?”, **Çerçeve Dergisi**, Yıl:9, Sayı:27,  
Aralık 2001.
- Kırcova, İbrahim Dünyada ve Türkiye’de E-İhracat Uygulamaları, **İTO**  
**Yayınları**, İstanbul, 2010.

- Kırçova, İbrahim,  
Pınar Öztürk  
KOBİNET  
İstanbul Ticaret Odası, İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar, Mega Ajans, Yayın No. 2000-29, Eylül 2000, s.43  
<http://www.kobinet.org.tr/haber.php?id=45> (Çevrimiçi),  
27.02.2011.
- Korkmaz, Nuray  
Sorularla İnternet ve E-Ticaret Rehberi, **İstanbul Ticaret Odası**, Yayın No:37, İstanbul, 2002.
- Kurnaz, Sefer,  
Perihan Kılımcı  
“Kurumlar Arası Elektronik Ticaretin Bir Uygulaması”,  
**Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1,  
2003.
- Koç, Çetin Kaya,  
Tuğrul Sevim  
E-Ticaret Güvenlik Rehberi, **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**, İstanbul, 2010.
- Küçükgörkey, Aslı  
“Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaret”, **Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı**,  
10-11 Mayıs .
- Mecklenburg, Von.  
K. S.  
“Internet Taxations, The Legal Issues of Internet Taxations”, **Computer Law & Security Report**, 15 (4),  
1999.
- Merryweather, Judith  
Ethics in a Cyber World, (Çevrimiçi)  
<http://web.ifac.org/publication>, 28.03.2011.
- Mirza, Abbas A.,  
Graham J Holt,  
Magnus Orrell  
**IFRS Workbook and Guide**, John Wiley& Sons. Inc., New Jersey, 2006.
- Mouyagar, Walid  
**Opening Digital Markets**, McGraw Hill, New York, 1998.

- OECD “Glossary of Statistical Terms”, (Çevrimiçi)  
<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>  
22.02.2011.
- OECD “Technical Advisory Group on Treaty Characterization of E-Commerce Payments Draft for Comments”.
- Ongun, Tülin “Küreselleşme Bağlamında Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi SBF, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006.
- Ördek, Murat “İnternet, Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi ve Elektronik Ticaretin Dünya Ticaretine Etkileri”, **İGEME'den Bakış**, Sayı:12, Ekim-Aralık 1999.
- Öz, N. Semih “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Eylül-Aralık, 2004.
- Özbay, Sabahat, Selma Akyazı **Elektronik Ticaret**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Özbek, Aziz “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 149, Eylül 2000 .
- “Bilgisayar Yazılım Programları ve Vergi Hukukundaki Yeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 142, Temmuz 2000.
- Özgen, Ferhat Başkan “İnternet – Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye’de E-Vergilendirme Sistemi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 21, Ağustos



- 2008.
- Papazoglou, Michael, **E-Business**, John Wiley&Sons, England, 2006.
- Pefer M.A. Ribbers
- Parlakkaya, Raif “Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2005.
- “Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, **Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2005, Sayı: 5.
- Resmi Gazete “Türk Ticaret Kanunu”, 562. ve 1524. Maddeler, 14.02.2011.
- “402 Sayılı V.U.K. Genel Tebliği”, 30.12.2010 Tarih, 27800 Sayılı Resmi Gazete
- Sarisakal, M.Nusret, “E-Ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret”, **Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Temmuz 2003.
- M.Ali Aydın
- Sarisakal, M.Nusret, “**Elektronik Ticarete Sayısal İmzanın Kullanımı**”, **JOURNAL OF ELECTRICAL & ELECTRONICS**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2001.
- K.Göksel Marangoz,  
Osman N. Uçan
- Sawyer, B; Greely, D, “**Creating Stores On The Web**”, (Web'de Mağaza Açmak), Cataudella, J; Çeviri Alfa, İstanbul, 2000.
- Cahit Akın
- Selek, Seha, Seçkin “Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2005, Sayı: 23.
- Gönen

- Selvi, Yakup, Fatih  
Yılmaz, Kerem  
Sarioğlu
- “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 80, 2007.
- Soydan, Billur Yaltı
- “E-imza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 151, Nisan 2001.
- “**Elektronik Ticarete Vergilendirme**”, DER Yayınları No: 357, İstanbul, 2003, s.289.
- Sevinç Eser
- “Elektronik Ticaret Güvenlik-Denetim, İdari ve Yasal Düzenlemeler”, [http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/elektronik-ticaret-g-venlik-denetim-\\_3101\\_dari-ve-yasal-d-zenlemeler.aspx](http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/elektronik-ticaret-g-venlik-denetim-_3101_dari-ve-yasal-d-zenlemeler.aspx) (Çevrimiçi), 29.04.2011.
- “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi”, <http://ymm.net/makale> (Çevrimiçi), 06.05.2011.
- “İnternet Alan Adları ve Hosting Hizmetleri”, [http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/nternet-alan-adlar\\_3101\\_-ve-host-ng-h-zmetler.aspx](http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/nternet-alan-adlar_3101_-ve-host-ng-h-zmetler.aspx) (Çevrimiçi), 10.05.2011.
- Sumer, Haluk, Mert  
Erer
- “Yazılımların (TMS 38'e Göre) Değerlemesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:98, 2010.
- Şahin, Mehmet
- Yönetim Bilgi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2005

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı “Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları”, (Çevrimiçi) <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>, 22.02.2011.

İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Türkiye’de B2C e-ticaret ve Mevzuatı, <http://www.igeme.org.tr/bilkay/section-bk-etic-b2c-1.cfm> (Çevrimiçi), 27.02.2011.

**Bilgi Toplumu İstatistikleri**, 2011, s.111

Timmers Paul **Electronic Commerce**, John Wiley&Sons Ltd, August, 2000.

Tokaç, Gökhan “Elektronik Ticarete Vergilendirme ve E-Ticaretin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/323> (Çevrimiçi), 04.05.2011.

Turban, Efraim **Electronic Commerce**, Prentice Hall, USA, 2000.

Turut, Şenol “**Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 2010.

Usul, Hayrettin, Ozan Özdemir “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007.

“Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi

- Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 3, 2007.
- Uzunoğlu, Hakan “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Master Tezi**, Ankara, 2002.
- Ünaldı, Atıf “E-Ticaretin ABC’si”, **Çerçeve**, Yıl: 9, Sayı:26, Nisan 2001.
- Wood, F;Sangster, A., **Business Accounting 2**, Prentice Hall, London. 2002, s.669
- Yaltı, Billur “Elektronik Ticarete Vergilendirme” , **DER Yayınları** No: 357, İstanbul, 2003.
- Yanık, Zeki, S. Fevzi, "Kredi Kartları ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Ayrılıkların Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Analizi", **Yaklaşım**, Kasım, 2005.
- Yazıcı, Ayla “Elektronik Ticaretin Ekonomik Boyutu”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2002..
- Yenipınar, Sevcan, Hatice Gölcü “Elektronik Ticaret ve İnternette Pazarlama”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Lisans Tezi**, K.Maraş, 2003.
- Yeşil, Ahmet **E-ticaret**, Kumsaati Yayınları, İstanbul, 2010.

Yıldız, Fehmi, Serdar Canbaz “Türkiye’de Elektronik Ticaret Uygulamasında Karşılaşılan Muhasebe Sorunları İle İlgili Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 37, 2008.

Yıldız, Habib “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 255, Kasım 2002.

YMM, İstanbul “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu”, 15 Mart 2009.

Yükçü, Süleyman, Seçkin Gönen “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, 2009.

E-ticaret, “<http://www.belgeler.com/blg/74h/elektronik-ticaret>” (Çevrimiçi), 29.04.2011.

<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/04/21/internette-alisverise-fren> (Çevrimiçi), 21.04.2011.

<http://www.haber7.com/haber/20110513/Googlea-71-milyon-TL-vergi-faturasi.php> (Çevrimiçi), 13.05.2011.

<http://istenhaber.com/2011/03/28/sanal-ticarete-vergi-geliyor/> (Çevrimiçi), 28.04.2011.

<http://www.sabah.com.tr/DenizbankKobi/2011/04/20/internet-bankaciligi-kullanimi-yayginlasiyor>, (Çevrimiçi), 20.06.2011

## **EK**

### **ABC YAYINCILIK A.Ş. HESAP PLANI**

#### 100. Kasa

100.01. TL. Kasa Hesabı

100.02. Döviz Kasa Hesabı

#### 101. Alınan Çekler

101.01 Portföydeki Alınan Çekler

101.02. Tahsile Verilen Çekler

101.03. Karşılıksız Çıkan Çekler

#### 102. Bankalar

102.01. TL. Bankalar Hesabı

102.02. U.S.D. Bankalar Hesabı

102.03. E.U.R. Bankalar Hesabı

102.04. Vadeli Bankalar

#### 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri

103.01. Verilen Çekler Hesabı

#### 108. Diğer Hazır Değerler

108.01. Posta Çekleri Hesabı

108.45. Kredi Kartı İle Tes. Hiz. Bedeli

#### 120. Alıcılar

120.01. Yurtiçi Alıcılar Hesabı

120.02. Yurtdışı Alıcılar Hesabı

#### 121. Alacak Senetleri

121.01. Portföydeki Alacak Senetleri

121.02. Karşılıksız Alacak Senetleri

121.101. 101 Hesaptan Gelen Alınan Çekler

121.108. 108 Hesaptan Gelen Kredi Kartı Slipleri

121.45. 108 Hesaptan Gelen Kredi Kartı Slipleri

121.46. Posta Çeki \*\*\*\*\* Nolu Hesap

#### 126. Verilen Depozito ve Teminatlar

- 126.01. Verilen Depozito ve Teminatlar
- 153. Ticari Mallar
  - 153.01. Merkez Ticari Mallar Hesabı
  - 153.02. İkitelli ŞB. Tic. Mallar Hesabı
  - 153.03. Bursa ŞB. Tic. Mallar Hesabı
  - 153.04. Konya ŞB. Tic. Mallar Hesabı
  - 153.05. İzmir ŞB. Tic. Mallar Hesabı
  - 153.10. Muht. Yayınevi Tic. Mallar Hesabı
  - 153.11. Bilgisayar Ürünleri Hesabı
  - 153.68. İntaç Tarihini Bekleyen Mallar
- 159. Verilen Sipariş Avansları
  - 159.10. 2010 Verilen Sipariş Avansları
- 190. Devreden KDV
  - 190.32. Önceki Dönemden Devreden KDV
- 191. İndirilecek KDV
  - 191.01. Alışlarımızda Ödenen KDV
- 193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
  - 193.01. Peşin Ödenen Kurumlar Geçici Vergisi
- 254. Taşıtlar
  - 254.01. Taşıtlar
- 255. Demirbaşlar
  - 255.01. Demirbaşlar
- 257. Birikmiş Amortisman (-)
  - 257.01. Taşıtlar Amortismanları (-)
  - 257.02. Demirbaş Amortismanları (-)
- 260. Haklar
  - 260.07. ABC Bilişim ve Alışveriş
- 264. Özel Maliyetler
  - 264.07. İzmir ŞB. İşyeri Tadilatı
- 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
  - 267.01. Bilgisayar Programları
- 268. Birikmiş Amortismanlar (-)

- 268.01. Hakların B. Amortismanları
- 268.02. Bilgisayar Program B.Amortismanları
- 268.07. Özel Maliyet B.Amortismanları
- 300. Banka Kredileri
  - 300.01. Banka Kredi Kartları Hesabı
- 320. Satıcılar
  - 320.01. Yurtiçi Satıcılar Hesabı
  - 320.02. Yurtdışı Satıcılar Hesabı
- 321. Borç Senetleri
  - 321.01. Borç Senetleri
- 340. Alınan Sipariş Avansları
  - 340.10. 2010 Alınan Sipariş Avansları
- 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar
  - 360.12. Ödenecek Vergi ve Fonlar
  - 360.13. Ödenecek Damga Vergileri
  - 360.145. Gider P. Hiz. Ve Mal Alım Stopajları
  - 360.21. Yurtdışı Hiz. Alım Stopajı %20
  - 360.22. Ödenecek S. Meslek Stopajları
  - 360.25. Ödenecek Gid. P. Hiz. Al. Stop. %10
  - 360.39. Ödenecek KDV-1 Vergileri
  - 360.40. Ödenecek KDV-2 Vergileri
  - 360.41. Ödenecek İşyeri Kira Stopajları
  - 360.50. Ödenecek Kurum Geçici Vergileri
  - 360.51. 6111 Sayılı Kanun Ödenecek Vergileri
- 361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
  - 361.01. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
  - 361.02. Ödenecek SSK İşsizlik Primleri
- 368. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
  - 368.01. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 370. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları



- 370.01. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
  - 371.01. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 391. Hesaplanan KDV
  - 391.01. %1 KDV'li Satışlara Ait Hesaplanan KDV
  - 391.08. %8 KDV'li Satışlara Ait Hesaplanan KDV
  - 391.18. %18 KDV'li Satışlara Ait Hesaplanan KDV
  - 391.30. İlave Edilecek Hesaplanan KDV
- 481. Gider Tahakkukları
  - 481.01. Kira Giderleri Tahakkuku
- 500. Sermaye
  - 500.01. Sermaye
- 502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
  - 502.01. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
- 540. Yasal Yedekler
  - 540.01. Yasal Yedekler
  - 540.99. Yasal Yedekler Enflasyon Farkı
- 542. Olağanüstü Yedekler
  - 542.01. Olağanüstü Yedekler
  - 542.99. Olağanüstü Yedekler Enflasyon Farkı
- 570. Geçmiş Yıl Karı
  - 570.01. Geçmiş Yıl Karı
- 580. Geçmiş Yıllar Zararları
  - 580.99. Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- 600. Yurtiçi Satışlar
  - 600.00. %00 KDV'siz Yurtiçi Satışlar
  - 600.01. %01 KDV'li Yurtiçi Satışlar
  - 600.08. %08 KDV'li Yurtiçi Satışlar
  - 600.18. %18 KDV'li Yurtiçi Satışlar
- 601. Yurtdışı Satışlar
  - 601.00. Yurtdışı KDV'siz Satışlar Hes

- 602. Diğer Gelirler
  - 602.01. Fiyat Farkı Gelirleri
  - 602.02. 5510 SK.'dan Doğan İndirim %5
- 610. Satıştan İadeler
  - 610.01. Satıştan İadeler
- 611. Satış İskontoları
  - 611.01. Fiyat Farkı
- 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
  - 621.01. 1. Donem Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
  - 621.02. 2. Donem Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
  - 621.03. 3. Donem Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
  - 621.04. 4. Donem Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
- 631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (-)
  - 631.01. 1.Donem Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (-)
  - 631.02. 2.Donem Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (-)
  - 631.03. 3.Donem Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (-)
  - 631.04. 4.Donem Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (-)
- 632. Genel Yonetim Giderleri
  - 632.01. 1.Donem Genel Yonetim Giderleri
  - 632.02. 2.Donem Genel Yonetim Giderleri
  - 632.03. 3.Donem Genel Yonetim Giderleri
  - 632.04. 4.Donem Genel Yonetim Giderleri
- 643. Komisyon Gelirleri
  - 643.01. Aylık Vadeli Hesap Geliri
- 646. Kambiyo Karları
  - 646.01. Kambiyo Karları
- 649. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler
  - 649.01. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler
- 656. Kambiyo Zararları
  - 656.01. Kambiyo Zararları
- 679. Diğer Olağandışı Gelirler
  - 679.01. Diğer Olağandışı Gelirler

- 689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
  - 689.01. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
- 690. Dönem Karı veya Zararı
  - 690.01. Dönem Karı veya Zararı
- 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 760.01. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 761.01. 1.Dönem Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 761.02. 2.Dönem Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 761.03. 3.Dönem Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 761.04. 4.Dönem Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770. Genel Yönetim Gideri
  - 770.01. Personel Ücretleri Gideri
  - 770.02. SSK Primi İşveren Payları
  - 770.03. İşsizlik Sig. İşveren Payları
  - 770.04. Serbest Meslek Ücret Gideri
  - 770.05. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
  - 770.06. Çeşitli Giderler
  - 770.08. Vergi Resim ve Harçlar
  - 770.10. Amortisman ve Tükenme Payları
  - 770.11. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- 771. Genel Yönetim Gideri
  - 771.01. 1.Dönem Genel Yönetim Gideri
  - 771.02. 2.Dönem Genel Yönetim Gideri
  - 771.04. 3.Dönem Genel Yönetim Gideri
  - 771.04. 4.Dönem Genel Yönetim Gideri