Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2020 Cilt-Sayı: 13(3) ss: 426-445
Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2020 Vol-Issue: 13(3) pp: 426-445
http://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf/

ISSN: 2564-6931
DOI: 10.25287/ohuiibf.642286
Geliş Tarihi / Received: 04.11.2019
Kabul Tarihi / Accepted: 03.06.2020

Araştırma Makalesi
Research Article

DİJİTAL EKONOMİDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN SORUNLAR VE TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ*

***Yusuf ARTAR*[1]**
***İlker KIYMETLİ ŞEN*[2]**

Öz

Bilgiye ulaşılmasını ve bilginin oluşturulmasını sağlayan her türlü görsel, işitsel, basılı ve yazılı araçlar olarak tanımlanan bilgi ve iletişim teknolojilerinin (BİT) gelişmesiyle birlikte, dünyada dijital ekonominin kullanımı her geçen gün artmaktadır. Diğer taraftan, dijital ekonomi gelişmeye devam ederken, mevcut finansal raporlama kuralları dijital ekonomi faaliyetleri açısından yetersiz kalmaktadır. Özellikle dijital ekonomi alanında ortaya çıkan yeni terimler, günümüzde ilgililer tarafından farklı algılanabilmekte; işletmelerin diğer birimlerinde olduğu gibi muhasebe birimlerinde de farklı yorumlara yol açabilmekte; bunun sonucunda da aynı olaya ilişkin farklı uygulamalarda bulunulabilmektedir. Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomi faaliyetlerinin finansal raporlamasında kullanılacak yöntemlerin, eski ekonomideki finansal raporlama yöntemlerinden farklı olmayacağı öngörülmekle birlikte, mevcut muhasebe sistemindeki hesaplara dijital ekonomi faaliyetlerinin nasıl kaydedileceği açıklığa kavuştuğu zaman, söz konusu sorunların en aza indirgeneceği düşünülmektedir. Bu çalışmanın amacı, dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunları ortaya koymak ve bu sorunlara Türkiye açısından çözüm önerilerinde bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, söz konusu sorunlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve bu sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler ***:*** *Dijital Ekonomi, Muhasebe, Finansal Raporlama*

JEL Sınıflandırması ***:*** *L81, M41, O30*

* Sorumlu yazarın "*Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri*" başlıklı doktora tezinden türetilen bu çalışma, 23-25 Ekim 2019 tarihlerinde Niğde'de 6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

[1] Vergi Müfettişi Dr., Hazine ve Maliye Bakanlığı, yusuf.artar@vdk.gov.tr, ORCID: 0000-0003-2137-9948. (Sorumlu Yazar / Correspondent Author)
[2] Doç. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6175-3397

Atıf/Citiation (APA6): **Artar, Y., & Kıymetli Şen, İ. (2020). Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar ve Türkiye açısından çözüm önerileri.** ***Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13*****(3), 426-445.**

Artar, Y., & Kıymetli Şen, İ. (2020). Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar ve Türkiye açısından çözüm önerileri. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13*(3), 426–445.

PROBLEMS RELATED TO FINANCIAL REPORTING IN DIGITAL ECONOMY AND SOLUTION PROPOSALS FOR TURKEY

Abstract

With the development of information and communication technologies (ICT) defined as all kinds of visual, audio, printed and written tools that provide access to and creation of information, the usage of digital economy in the world is increasing day by day. On the other hand, as digital economy continues to develop, current financial reporting rules are insufficient for digital economic activities. Especially the new terms emerging in the field of digital economy can be perceived differently by those concerned; can lead to different interpretations in accounting units as in other units of enterprises; as a result of this, different applications related to the same event can be made. Problems of financial reporting in digital economy; it occurs in the financial reporting of websites, intangible assets and customer lists, in particular with regard to bookkeeping and records order. It is foreseen that the methods to be used in the financial reporting of digital economy activities will not differ from the financial reporting methods in the old economy. On the other hand, when it is clarified how to record the digital economy activities in the existing accounting system, it is thought that these problems will be minimized. The aim of this study is to reveal the problems related to financial reporting in digital economy and and to propose solutions to these problems for Turkey. In accordance with this purpose, these problems are discussed in detail and solution proposals for these problems are put forward in terms of Turkey.

Keywords *: Digital Economy, Accounting, Financial Reporting*

JEL Classification *: L81, M41, O30*

GİRİŞ

Son yıllarda BİT'te yaşanan hızlı gelişmeler, hayatın birçok alanında olduğu gibi ticari ve ekonomik faaliyetlerin de dijitalleşmesine ve bu faaliyetlere ilişkin birçok işlemin dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişim ve değişimler, geleneksel ekonomiye ilişkin kavram ve kuralların günümüzdeki ihtiyaçlara cevap vermekte zorlanmasını beraberinde getirmiştir. Bu sebeple, yeni ekonomik düzene ilişkin kavram ve kuralların oluşturulması ve geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Elektronik ticaret (e-ticaret), çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital (sanal) para kullanımı gibi faaliyetleri de içeren bu yeni ekonomik sistem, "dijital ekonomi" terimi ile kavramsallaştırılmıştır.

Diğer taraftan mevcut finansal raporlama kurallarının dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin ihtiyaçları karşılayamadığı görülmektedir. Dolayısıyla, değişen ve gelişen bu yeni ekonomik sistemde finansal raporlamaya ilişkin sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların ortadan kaldırılması için çözüm önerilerinin getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu nedenlerle, bu çalışmada öncelikle dijital ekonomi kavramına ilişkin açıklamalarda bulunulmuş olup, sonrasında dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar ortaya konulmuş ve bu sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri getirilmiştir.

I. DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI

BİT alanında yaşanan önemli gelişmeler ile internetin hayatın birçok alanında yaygın olarak kullanılması, dijital ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerin oluşmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Yeni BİT'in yaygın olarak kullanılması, ekonomi literatüründe "internet çağı", "bilgi teknolojisi devrimi", "dijital ekonomi" gibi terimlerle ifade edilmektedir. Dünya genelinde dijital ekonomi terimi yerine tekonomi, enformasyon ekonomisi *(information economy)*, ağ ekonomisi

(network economy), bilgi ekonomisi *(knowledge economy)*, ağırlıksız ekonomi *(weightless economy)* ve yeni ekonomi *(new economy)* terimleri de kullanılmaktadır (Mastar-Özcan, 2016: 73).

Dijital ekonomi terimi ile e-ticaret teriminin genellikle birbiri yerine kullanıldığı görülmekle birlikte dijital ekonomi, içerisinde e-ticareti de barındıran bir üst kavramdır. Dijital ekonomi; e-ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital para kullanımı gibi faaliyetlerin veya iş modellerinin tümünü içermektedir (Mastar-Özcan, 2016: 73).

OECD, *"Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergilendirme Problemlerinin Belirlenmesi"* adlı raporunda dijital ekonomi faaliyetlerini/iş modellerini aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (OECD, 2015: 54─64).

- Elektronik Ticaret,
- Web Tabanlı Reklamcılık/İnternet Reklamcılığı,
- Bulut Bilişim,
- Elektronik Ödeme Hizmetleri,
- Üç Boyutlu Yazıcılar,
- Uygulama Mağazaları,
- Yüksek Frekanslı İşlemler,
- Katılıma Dayalı Ağ Platformları.

Dünya Ticaret Örgütü *(World Trade Organisation, WTO)* (2017) elektronik ticaret kavramını, *"mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması"* şeklinde tanımlamıştır. OECD (1999: 8)'ye göre e-ticaret, *"kişilerin ve kurumların katıldığı yazılı metin, ses, görüntü gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir"*. AB, e-ticareti, *"işletmecilik faaliyetlerinin elektronik ortamlarda yapılması"* olarak tanımlamıştır (Coşkun-Karadağ, 2006: 34).

E-ticaret ile ilgili buna benzer birçok tanım mevcut olup, yapılmış olan tanımlamalardan, şu üç ortak noktanın önemli olduğu anlaşılmaktadır (Erbaşlar & Dokur, 2012: 3):

- E-ticaretin açık (internet) veya kapalı (intranet) ağlar vasıtasıyla yapılabilmesi,
- E-ticaretin taraflarının; üreticiler, tüketiciler, kamu ve özel sektör kuruluşları ile diğer örgütler olması,
- E-ticaretin araçlarının; televizyon, radyo, faks, elektronik fon transferi *(Electronic Funds Transfer, EFT)*, elektronik veri değişimi *(Electronic Data Interchange, EDI)*, ATM, telefon ve internet olmasıdır.

Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı, internetin yaygınlaşmasıyla birlikte gelişim göstermiş olup, ilk defa 1994 yılında *"Hotwired"* sitesinde banner reklam olarak uygulanmıştır (İTO, 2010: 6). İnternet reklamcılığı sayesinde tüketici, daha fazla bilgi için reklamı tıklayabilmekte ve istediği takdirde reklama konu ürünü satın alabilmektedir. (Mastar-Özcan, 2016: 75).

Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı temel olarak; arama motoru reklamları *(search engine marketing, SEM)*, e-posta reklamları, içerik ağı reklamları, sosyal ağ reklamları, web site reklam alanları ve reklam siteleri olarak sınıflandırılmaktadır (Arık, 2017). İşletmeler, web tabanlı reklamcılık aracılığı ile tüketici davranışlarını izleyebilmektedir. Bu uygulama, kullanıcıların "çerezler" olarak kaydedilen tarama faaliyetlerine ilişkin bilgilere dayanmaktadır (Budak, 2018: 39). Nitekim internet üzerindeki kullanıcı faaliyetlerinin dijital izleri; kullanıcıların ilgi alanları, tercihleri ve alışveriş faaliyetleri ile ilgili önemli bir veri kaynağıdır (Eurostat, 2016: 2–3).

Bulut bilişim *(cloud computing)*, sunucu bilgisayarlar ve buna benzer internete bağlı cihazların istenildiği zaman kullanılarak, kaynakları kullanıcılar arasında paylaşılabilen internet tabanlı bilişim hizmetlerine verilen genel isimdir. Bulut bilişim, diğer kullanıcılarla kaydedilen veya paylaşılan dokümanlar, resimler, müzik veya video dosyaları için sanal bir depolama alanı işlevi görmekte ve hizmet alt yapısı gerekmeksizin, herhangi bir yazılım, işlem veya veri erişimi olmadan alınacak hizmetlerin sağlanabilmesini konu edinmektedir (Netinternet, 2017). Sunulan hizmet, sağlayıcının alt

yapısı kullanılarak çevrimiçi olarak sağlandığından, kullanıcılar internet üzerinden çeşitli elektronik cihazları kullanarak sisteme erişebilmektedir (Van Welsum, 2016: 4).

Bulut bilişimde üç temel modele göre hizmet sunulmakta olup, bunlar SaaS *(Software as a Service, Yazılım Hizmeti)*, PaaS *(Platform as a Service, Platform Hizmeti)*, IaaS *(Infrastructure as a Service, Altyapı Hizmeti)* olarak isimlendirilmektedir (Netinternet, 2017). Genel anlamda, SaaS ile son kullanıcılar hedef alınmaktayken, PaaS ile uygulama geliştiriciler, IaaS ile ise sistem uzmanları ve ağ mimarları hedef alınmaktadır (Tayaksi, Ada & Kazançoğlu, 2016: 73). Ayrıca, bu modellerin dışında *"Content as a Service"* ve *"Data as a Service"* gibi X-as-a-Service (XaaS) olarak adlandırılan farklı modeller de bulunmaktadır (OECD, 2015: 60).

Elektronik ödeme hizmetleri, mal ve hizmet alışverişlerinin elektronik ortamda, kaydi ve gerçek zamanlı olarak yapılmasıdır. Elektronik kredi kartı, ATM ve para vericileri, EFT için satış noktası terminalleri, dijital para, elektronik çek, akıllı kart, dijital cüzdan, mobil ödemeler ve benzerlerini içerisinde barındıran çevrimiçi nakit ödeme sistemleri, elektronik cüzdan veya siber cüzdan ile mobil ödeme sistemleri, elektronik ödeme hizmetleri arasında yer almaktadır. Öte yandan, elektronik ödeme hizmetlerinin e-ticaret veya bulut bilişim başlıklarının altında da tanımlanması mümkündür.

Dijital (sanal) para, elektronik bir araçta kişi adına bulunan bir mali değeri veya kişisel fonu ifade etmektedir (Canpolat, 2001: 14). Dijital para uygulamalarının en bilineni olan *"Bitcoin"*, dünyanın herhangi bir yerindeki herhangi bir insana kolayca ödeme yapmayı sağlayan sanal bir para birimi olarak tanımlanmaktadır. Bitcoin teknolojisi, noktadan noktaya *(peer-to-peer, P2P)* dağıtımlı bir ağ üzerinde çalışmakta (Dulupçu, Yiyit & Genç, 2017: 2244); böylece merkezi bir kuruluşa ihtiyaç kalmamaktadır. Para oluşumu ve transfer işlemleri, ağ üzerinde kolektif olarak gerçekleşmektedir. Bitcoinler üçüncü bir şahsın ya da kuruluşun onayına gerek kalmaksızın internet üzerinden kolayca gönderilmektedir. Transferler, tasarım gereği geri dönüşümsüzdür; hızlı ve geri harcanması dakikalar içinde gerçekleşmektedir ve diğer ödeme şekillerine göre çok az masraflıdır (Zengin & Güngördü, 2013: 139).

Dijital para, bitcoin ile özdeşleşmiş olsa da farklı kuruluşlar tarafından uygulanan dijital para uygulamaları da bulunmaktadır. Konu ile ilgili ön planda olan kuruluşlar *DigiCash, CyberCash, VisaCash, Mondex, ECash, CheckFree* ve *PayPal* olarak sayılabilir (Zengin & Güngördü, 2013: 139).

Üç boyutlu yazıcı teknolojisi, dijital bir modelden ışık, ısı veya kimyasal maddeler kullanılarak oluşturulan katmanların birleştirilmesiyle fiziksel nesneler yaratma sürecidir (Karagöl, 2015: 2). Bu işlemi gerçekleştiren cihazlara da "üç boyutlu yazıcı" *(3D printer)* adı verilmektedir. Bilgisayar üzerinde tasarlanmış veya üç boyutlu olarak taranmış modelleri, birçok farklı malzeme kullanarak çok hızlı ve ekstra bir kalıp ya da fikstüre ihtiyaç duymadan üreten üç boyutlu yazıcılar, üretici şirketlere diğer ülkelerde işyeri açmadan ve aracı kullanmadan ürünlerini doğrudan nihai tüketicilere yönlendirme fırsatı sunan bir elektronik pazarlama aracı olarak da tanımlanabilir (Mastar-Özcan, 2016: 75). Üç boyutlu yazıcı teknolojisi; üretim, nakliye, montaj ve dağıtımda etkinlik ve verimlilik sağlayarak maliyetleri düşürmektedir (Manyika ve ark., 2013: 109). Yine üç boyutlu yazıcılar sayesinde tedarik zinciri yönetimi daha basit ve etkin hale gelmektedir (Karagöl, 2015: 2).

Uygulama mağazaları, genellikle bir işletim sisteminin parçası olarak sağlanan bir dijital dağıtım platformu türüdür. Akıllı telefonlar ve tabletler yoluyla internet erişiminin artması, çevrimiçi hizmetlerin kullanımının artmasına ve dolayısıyla uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur. Uygulama mağazaları, genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, bilgileri görüntüleyebilen, uygulamayı cihaz üzerinden satın alarak otomatik olarak indirip yükleyebilen merkezi perakende platformlar şeklinde gelişmiştir (OECD, 2015: 58). Birçok çevrimiçi site ve servis, internet adresini girerek ulaşmaktan daha kolay, daha hızlı ve daha etkin olan bağımsız uygulamaları kullanıcılarına sunmaktadır. Bazı uygulama mağazaları, yalnızca belirli bir cihaza sahip tüketiciler tarafından kullanılabilirken bazı uygulama mağazalarına belirli bir işletim sistemini kullanan herhangi bir cihazın tüketicileri erişebilmektedir (OECD, 2015: 58). Günümüzde en bilinen uygulama mağazaları *Apple App Store* ve *Google Play Store*'dur. Mobil uygulamalara örnek olarak *WhatsApp, Instagram* ya da *Facebook*'un mobil uygulamaları gösterilebilir.

Yüksek frekanslı işlemler, bilgisayar üzerinden programlar ve değişik algoritmalar ile yapılan piyasa işlemlerini ifade etmektedir. Bu sistemde alım satım işlemlerine bilgisayarlar karar vermekte,

çok kısa sürelerde çok sayıda işlem gerçekleşmektedir. Bu işlemler çok düşük kârlar ile gerçekleşmesine rağmen kısa sürede on binlercesi yapıldığından, kayda değer düzeyde kâr birikimi sağlanmaktadır. Bu sistemde, borsada hisse senedi alım satımına karar veren bilgisayarlar, güncel ekonomik gelişmeler ve finansal analizler ile aldıkları kararlar arasında hiçbir bağlantı kurmamakta, daha çok hacimler ve trendler üzerine odaklanmaktadır. Doğru trend yakalandığında satım emri hızlı bir biçimde verilmektedir. Bu sistemde, bir kişinin alım satım kararını verene kadar bilgisayarlar aynı işlemi yüzlerce hatta binlerce kez yapabilmektedir (Finansofisi, 2017).

Katılıma dayalı ağ platformları, kullanıcıların ortak çalışmasına ve geliştirilmesine, genişletilmesine, derecelendirilmesine, yorumlanmasına katkıda bulunmalarını ve kullanıcılar tarafından oluşturulan içeriğin dağıtılmasını sağlayan bir aracıdır. Sosyal ağ uygulamaları, en iyi bilinen katılıma dayalı ağ platformları olmakla birlikte bu model az da olsa moda tasarımı, oyuncak tasarımı ve bilgisayar oyunları gibi farklı alanlarda da kullanılmaktadır.

Dijital ekonomiye ilişkin yukarıda açıklanan tüm kavramları bir araya getirerek dijital ekonomi kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür: Mal veya hizmet satımının yanında hem maddi hem de maddi olmayan işlemlerin kolaylıkla dünyanın her yerinden yapılmasına olanak sağlayarak günlük yaşantıyı kolaylaştıran "dijital ekonomi" (Mastar-Özcan, 2016: 75), *"teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan ve iş süreçlerinin geliştirilmesini standartlaştıran ve aynı zamanda ekonomideki bütün sektörlerde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisi tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucudur"* (OECD, 2015: 11).

II. DİJİTAL EKONOMİDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN SORUNLAR

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu *(International Federation of Accountants, IFAC)* (2002: 11), muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin kamuoyuyla paylaştığı yayınında, herhangi bir faaliyetin varlıkları veya kaynakları etkilemesi, gelire veya gidere neden olması ya da mali tablolarda açıklanması gereken olaylara götürmesi durumunda, bu faaliyetin muhasebe sistemi ile ilgili olduğunu belirtmiştir. Bu durumda dijital ekonomi faaliyetlerinin muhasebe sistemi ile ilgili olduğu hususu açıktır.

Bilgisayar ağları üzerinden yapılan ticari işlemler, işletmelerin faaliyetlerinde birçok yenilik ve değişiklik meydana getirmiştir. Bunlardan biri de muhasebe işlevidir. Dijital ekonomi faaliyetleri sonucu muhasebe sistemiyle ilgili olarak elektronik faturalama, elektronik arşivleme, elektronik veri değişimi ve elektronik ortamda kayıtların yapılması gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Fakat burada önemli olan nokta, dijital ekonomi faaliyetlerinden kaynaklanan işlemlerin, muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıt altına alınmasının, genel olarak geleneksel ekonomideki işlemlerden çok farklı olmamasıdır (Akkaş, 2000: 82; Altuntaş, 2011: 43). Diğer bir deyişle, elektronik işlemlerinin muhasebeleştirilerek raporlanmasıyla klasik işlemlerin muhasebeleştirilerek raporlanması arasında düzenlenecek belgeler, yapılacak kayıtlar ve kullanılacak hesaplar bakımından bir fark bulunmamaktadır. Yani, örneğin bir satışta, işlemin "e-li" veya "e-siz" olması, kullanılacak ana hesabı etkilememektedir (Can & Karabınar, 2005: 482).

Öte yandan, internet kullanımının artması, internet üzerinden gerçekleştirilen yeni iş modellerinin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bu durum, yeni ekonomik terimleri de beraberinde getirmiştir. Öte yandan bu terimler, ilgililer tarafından farklı algılanabilmekte; işletmelerin diğer birimlerinde olduğu gibi muhasebe birimlerinde de farklı yorumlara yol açabilmekte; bunun sonucunda da aynı olaya ilişkin farklı uygulamalarda bulunulabilmektedir.

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; elektronik ortamda tutulacak kayıtların hukuki geçerliliği, değiştirilebilirliği, internet sitelerinin oluşturulması, alan adlarının nitelikleri, soyut şirket varlıklarının muhasebesi, site puanları ve kredi kartı puanlarının kullanılmasının muhasebeleştirilmesi gibi birçok konuyu kapsamaktadır (Canbaz, 2006: 67–68). Özellikle vergi hukuku açısından birçok sorunun bulunduğu ve bazı işletmelerin farklı ülkelerde yerleşik internet siteleri açtığı ve işlettiği düşünüldüğünde, hukuki açıdan çözümlenmesi gereken birçok sorunun olduğu açıktır (Yaltı, 2003: 88).

Dijital ekonomi faaliyetlerinin finansal raporlamasında kullanılacak yöntemlerin, eski ekonomideki finansal raporlama yöntemlerinden farklı olmayacağı düşünülmekle birlikte, işyeri muhasebe kayıtlarında bu faaliyetlerin ayrı bir kalem olarak tutulmasını sağlayıcı düzenlemelerin yapılması gerekliliğini de vurgulayanlar bulunmaktadır (Hasıloğlu, 1999: 121). Mevcut tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan hesaplara, dijital ekonomi faaliyetlerinin nasıl kaydedileceği açıklığa kavuştuğu zaman, söz konusu sorunların en aza indirgeneceği düşünülmektedir (Akkaş, 2000: 81–82).

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmakta olup, aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

II.I. Defter ve Kayıt Düzenine İlişkin Sorunlar

Bilindiği üzere, dijital ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerde kâğıt kullanılmamaktadır. Öte yandan, elektronik ortamda gerçekleştirilen bu işlemlerin yasallığı ve gerçekliği konusunda sorunlar bulunmaktadır. Uygulamada sanal ortamdaki kayıtlar, yasal defterlere aktarılmadığı sürece mevcut yasal düzenlemelere göre geçerli kabul edilmemektedir (Yaltı, 2003: 261). Diğer taraftan örneğin, tarafların karşı karşıya gelmediği dijital ortamlarda, kişilerin kimlik bilgilerinin doğruluğunun kanıtlanamaması, düzenlenen belgelerin gerçekliğinin sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu sayede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlenebilmekte; böylece vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilebilmektedir.

Elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların güvenlik sorunu da oldukça önemlidir. Bu kayıtların çalınması veya değiştirilmesi gibi durumlarla karşılaşılması, hem mükellef açısından, hem de devlet açısından birçok sorunu beraberinde getirebilir.

Diğer taraftan, elektronik ortamdaki defter ve kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar ile yeterli donanımda denetçilerin olmayışı dijital ekonominin finansal raporlamasında önemli bir sorundur. Aynı şekilde dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterli eğitiminin olmaması, var olan sorunları artırmaktadır (Canbaz, 2006: 71; Antepli, 2017: 1014).

Belge ve kayıt düzeninde geleneksel raporlama programların yetersiz kalması, bir diğer sorundur. Bu durumda işletmeler, aynı olaya ilişkin farklı kayıtlar yapılabilmekte; bu da kayıt düzenine ilişkin standardizasyon sağlanmasının önüne geçmektedir. Bununla birlikte konuya ilişkin mevzuatın yetersiz olması, sorunu daha da derinleştirebilir.

Tüm bunların yanı sıra, dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin mükellefin, mükellefiyetin veya vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ile ödeme araçlarının statüsü, aynı zamanda finansal raporlamada kayıt düzenine ilişkin sorunlara da sebep olmaktadır.

II.II. İnternet Sitelerinin Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlar

İnternet sitelerinin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla işletmelerin katlandıkları maliyetler bazı aşamalarda gerçekleşmektedir. Bir internet sitesinin kuruluş aşamaları ve bu aşamalarda katlanılan maliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

- İnternet sitesinin planlanması aşaması ve maliyetleri,
- Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri,
- Grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri,
- İçeriğin geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri.

Başarılı bir internet sitesi oluşturma ve geliştirme süreci, internet sitesinin planlanması faaliyeti ile başlamaktadır. Bu aşamada internet sitesinin kavramsal amaç ve stratejileri, teknik ihtiyaç ve kısıtlamalar ile hedef kullanıcı kitlesinin analizi, talep ve beklentileri tanımlanmalıdır (Erdal, 2002: 1). Finansal Muhasebe Standartları Kurulu *(Financial Accounting Standards Board, FASB)* bünyesinde 1984 yılından bu yana faaliyet gösteren Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü *(Emerging Issues Task*

Force, EITF), internet sitesinin planlama aşamasında atılması gereken adımları şu şekilde sıralamıştır (UITF, 2002: 6; Alagöz, 2007: 15; Yücel, 2013: 32):

- Faaliyet ve proje planı geliştirmek,
- İnternet sitesinin işlevlerini belirlemek,
- Gerekli donanım (sunucu vb.) ve internet uygulamalarını tanımlamak,
- İstenilen işlevleri sağlayacak teknolojik gereksinimi kararlaştırmak,
- Sitenin işlevselliğini sağlamak için alternatifleri araştırmak ve belirlemek,
- İnternet sitesini kavramsal olarak formüle etmek ve/veya grafikleri ve içeriği tanımlamak,
- İnternet sitesinin donanım ve yazılımını gerçekleştirecek tedarikçileri davet etmek,
- Tedarikçi veya uzmanları seçmek,
- İnternet sitesinin tasarım ve gelişimi çalışmalarında yararlanılabilecek işletme kaynaklarını tanımlamak,
- Geliştirme amaçları için gereken yazılım paket ve araçlarını tanımlamak,
- Gizlilik, telif hakkı, ticari marka ve uygunluk gibi yasal karşılıkları belirlemek.

Muhasebe Standartları Kurulu *(Accounting Standards Board, ASB)*'nun bir komitesi olarak görev yapan Acil Konular Görev Gücü *(Urgent Issues Task Force, UITF)*'ne göre internet sitesinin planlama aşamasından sonra gelen alt yapı oluşturma ve geliştirme aşamasında işletmeler aşağıdaki maliyetlere katlanmak zorundadır (UITF, 2001: 3; Alagöz, 2007: 16; Yücel, 2013: 33).

- Faaliyetler için gerekli yazılım araçlarını satın almak veya geliştirmek,
- Bir internet alan adı *(domain name)* elde etmek ve kaydolmak,
- Genel internet sitesi işletimi için yazılım işletim sistemleri içeren, internet sunucu yazılımı, internet sayfalarını gösteren yazılım ve internet protokol yazılımı gibi gerekli yazılımları geliştirmek ya da sahip olmak,
- İnternet uygulamaları için kod uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
- Veri tabanı yazılımı ve internet uygulama yazılımını bütünleşik yazılım uygulamasına uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
- HTML sayfası şablonları geliştirmek, otomatik olarak HTML sayfası oluşturabilmek için kod yazmak veya HTML internet sayfası geliştirmek,
- İnternet ve servis sağlayıcısını satın almak, internet bağlantısı (bant genişliği) yönlendiriciler, sunucu safhaları (bir test çevresinde yapılan ilk internet site değişiklikleri) ve ürün sunucuları (tüketicilerin internet sitelerine ulaşılabilirliği) konularına çözüm üretmek,
- İnternet sunucularına uyumu geliştirmek,
- İnternet sitesi içerisindeki alanlara veya diğer internet sitelerine metin bağlantıları (linkler) oluşturmak,
- İnternet sitesi uygulamalarını test etmek.

Bu aşamadan sonra gelen internet sitesinin görsel tasarımı, internet sitesi proje ekiplerince en sevilen ve yeteneklerini en üst düzeyde kullandıkları aşamadır. Sitenin ilgi çekici hale getirilmesinde, uygun renk seçimi, grafik, resim, animasyon, metin gibi unsurların bir arada düşünülmesi yerinde olacaktır. Bütün bu faktörlerle birlikte, site ve sayfalarının kolay açılımı, sayfalar arası geçişlerin hızlı olması ve menülerin sorunsuz çalışması, tasarımda göz önünde bulundurulması gereken diğer bileşenlerdir (Erdal, 2002: 5). Bu aşamadaki faaliyetler şu şekilde sıralanabilir (IETF, 2000: 9; Alagöz, 2007: 16):

- İnternet sitesi için başlangıç grafikleri oluşturmak,
- Veri tabanını veya içeriği oluşturmak *(İnternet sitesinde yer alacak içerik, internet sayfaları veya veri tabanlarından oluşturulabilir.)*,
- İnternet sitesine başlangıç içeriği girmek *(İnternet sitesindeki içerik; metin veya grafiksel bilgiler şeklindedir. İçerik, bütünleşik yazılımlardaki HTML sayfalarına bağlanılan veri tabanları ya da HTML sayfalarına çevrilmesi gereken veri tabanlarından oluşmaktadır.)*.

İnternet sitesinin oluşturulmasında son aşama olan içeriğin geliştirilmesi; bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içermektedir. Söz konusu bilgi, internet sitesi ile bütünleşmiş (veya internet sitesinden erişilebilen) farklı veri kaynaklarından depolanacağı gibi, doğrudan internet sayfalarının içerisine de kodlanabilmektedir. Bu hizmetler işletme içinde bulunan personel tarafından yapılabileceği gibi, işletme dışında bulunan uzmanlar tarafından da yapılabilmektedir (Usul & Özdemir, 2007: 124).

İnternet sitesi içerik geliştirilmesi aşamasında, yukarıda sayılan işlemlerle ilgili olarak aşağıda sıralanan maliyetlere katlanılmaktadır (EITF, 2000: 10; Alagöz, 2007: 16):

- İnternet sitesi tasarımına katılan çalışanları eğitime almak,
- İnternet sitesini internet arama motorlarına kaydetmek,
- Kullanıcı yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- Site grafiklerini güncellemek,
- Düzenli yedekleme yapmak,
- Yeni linkler oluşturmak,
- Mevcut linkleri güncellemek, ek işlevler veya özellikler eklemek,
- İnternet sitesinin rutin güvenlik işlemlerini değerlendirmek ve uygunsa servis sağlayıcıdaki "host"un güvenliğini sınamak,
- Kullanılabilirlik analizleri gerçekleştirmek,
- Düzenli olarak mevcut linkleri doğrulamak ve güncellemek.

İnternet sitesinin kuruluş ve geliştirme aşamaları tamamlanıp, bu aşamalarda yukarıda ifade edilen maliyetlere katlanıldıktan sonra, sıra internet sitesinin işletilmesine gelmektedir. TMS Yorum 32'de yer aldığı üzere, internet sitesinin işletilmesi sırasında internet sitesi sahibi işletme, internet sitesinin uygulama altyapısını, grafik tasarımını ve içeriğini koruma ve geliştirmeye yönelik faaliyette bulunmakta ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetlere katlanmaktadır.

Türk vergi mevzuatında internet sitesinin maliyetleri ve finansal raporlamasına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak vergi idaresinin görüşüne göre vergi mevzuatında gayrimenkul gibi değerlenen gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) için yapılan açıklamalar internet siteleri için de geçerlidir (Yücel, 2013: 81). Buna göre, gayri maddi haklar ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatı açısından internet sitelerinin ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.

Ancak edinilen internet sitesi için ödenen bedellerin varlık olarak mı yoksa gider olarak mı kaydedileceği, sitenin kullanım amacına göre değişmektedir. İşletmeler internet sitelerini yalnızca tanıtım amaçlı edinebileceği gibi, e-ticaret amacı ile de edinebilmektedir. Vergi idaresinin yorumlarına göre internet siteleri sadece tanıtım amaçlı kurulmuşsa gider olarak muhasebeleştirilmeli, e-ticaret gibi gelir yaratıcı bir işleve sahipse varlık olarak kayıt altına alınmalıdır (Yücel, 2013: 84).

İşletmelerin sahip olacakları internet sitelerinin hangi bileşenlerden oluştuğu, kurulum aşamaları ve bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetler muhasebe sistemini de yakından ilgilendirmektedir. Fakat günümüzde, internet sitelerine ilişkin işlemlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Örneğin, internet sitesinin planlanması aşamasındaki maliyetlerin aktifleştirilmesi veya doğrudan giderleştirilmesi gerektiğine yönelik görüş birliği bulunmamaktadır. Yine, internet sitelerinin güncellenmesi veya siteye yeni bir özelliğin eklenmesi gibi içeriğin geliştirilmesinde yapılacak kayıtlara yönelik kesin bir düşünce mevcut değildir.

Diğer taraftan, internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaş olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği ve bunlara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı da ayrı bir sorundur (Akkaş, 2000: 81; Canbaz, 2006: 74).

Bunların yanı sıra, bir internet sitesi alan adının şirket unvanı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği; alan adına ilişkin değerin bir kuruluş ve örgütlenme gideri mi, dönem gideri mi, yoksa bunlardan ziyade amortismana tabi bir varlık mı olduğu hususu halen tartışma konusudur (Canbaz, 2006: 74).

II.III. Gayri Maddi Varlıkların Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlar

İnternet üzerinden program indirme, ses, video kayıtları, görüntü, e-kitap gibi değerler gayri maddi hak olarak nitelendirilmekte ve çoğunlukla dijital ürünler olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan bu varlıklardan elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır.

Öte yandan, gayri maddi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bazı durumlarda bu tür varlıklar dijital mal olarak nitelendirilirken, bazı durumlarda hizmet olarak nitelendirilmektedir. Bu durum ise, KDV gibi bazı vergi türlerinde vergilendirmeyi, dolayısıyla finansal raporlamayı etkilemektedir. Buna paralel olarak dijital ürünlerin finansal raporlamasında hangi yolun izleneceğine dair de görüş birliği bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, bu varlıkların bazılarının belirli sürelerde satışlarının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi ve bu nedenle değer düşüklüğüne uğramaları gibi özellikler, ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp ayrılmaması gerektiği hususu başta olmak üzere, birtakım soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Bu da, konuya ilişkin finansal raporlamanın ne şekilde yapılacağı hakkında tereddütlere yol açmaktadır (Canbaz, 2006: 74).

Bunlara ek olarak, internet sitesinin açılışına yönelik alınan bilgisayar programlarına yapılan harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak mı; tutara bakılmaksızın dönem gideri olarak mı; tutar sınırına bakılarak dönem gideri olarak mı veya amortisman ayrılarak demirbaş olarak mı; yoksa kuruluş ve örgütlenme gideri olarak mı; veya bunlardan tamamen bağımsız olarak farklı bir kayıtla mı muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu halen tartışılmaktadır.

II.IV. Müşteri Listelerinin Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlar

Elektronik pazarlamanın konusu itibariyle müşteri listelerine ilişkin işlemlerin finansal raporlamasında önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar;

- Müşteri listelerinin hazırlanarak, e-posta aracılığı ile yapılan reklam çalışmalarının bir bölümünü içeren e-posta gruplarının oluşturulması,
- Yukarıdaki işlemlerin işletmenin kendisi tarafından değil de başka kuruluşlarca yapılarak bu listelerin satın alınması,
- Müşteri listelerinin güncellenmesi,
- Müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucunda bu listelerin bir ekonomik ömre sahip olup olmadığı ve bu şekildeki harcamalara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı,

şeklinde sıralanabilir (Canbaz, 2006: 75).

Bu işlemlere ilişkin harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak mı; tutara bakılmaksızın dönem gideri olarak mı; tutar sınırına bakılarak dönem gideri olarak mı veya amortisman ayrılarak gayri maddi hak olarak mı; yoksa bunlardan tamamen bağımsız olarak farklı bir kayıtla mı muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin bir görüş birliği bulunmamaktadır.

III. DİJİTAL EKONOMİDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN SORUNLARA TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmakta olup, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Konuya ilişkin çözüm önerileri de bu çalışmada aynı sıralama ile ele alınmış olup, aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

III.I. Defter ve Kayıt Düzenine İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

Dijital ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerde kâğıt yerine dijital içerikli defter, belge ve kayıtların kullanılmaya başlanılmasıyla, işlemlere ilişkin kayıt ve belgelerin yasallığı ve gerçekliği sorununun önüne geçebilmek için tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de e-fatura, e-defter, e-imza vb. elektronik uygulamalar ve sistemler hayata geçirilmiştir. Bu uygulamalar ile aynı zamanda, vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

VUK'un Mükerrer 242'nci maddesinde elektronik defter, *"şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken kayıtlar bütünü"*; elektronik belge ise, *"şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü*" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre elektronik kayıt, *"elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğesini"* ifade etmektedir.

E-fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 2010 yılında yayımlanan 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiştir. 2012 yılında yayımlanan 416 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile de VUK'un 232'nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.

Diğer taraftan, 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile, VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden *"www.edefter.gov.tr"* internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir. Tebliğ'de ayrıca e-defterlerin muhafazası ve ibrazı, e-defter izninin iptali, sorumluluk ve cezai müeyyideler gibi hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2012 yılının sonunda yayımlanan ve sonradan 433 ve 448 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri ile güncellenen 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla, e-fatura kullanma ve e-defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğ'de, e-defter ve e-faturaya geçiş süreci, kapsama giren mükellefler ile sorumluluk ve cezai müeyyidelere yer verilmiştir.

26/11/2013 tarihli ve 67 no.lu VUK Sirküleri'nde 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflerin durumları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

2015 yılında yayımlanan 454 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak e-defter tutma ve e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamının genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

2017 yılında yayımlanan 45 seri no.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde; yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından e-defter uygulamasına dahil olan mükelleflere yönelik olarak tanzim olunacak tasdik raporları ile bu mükelleflere mal ve hizmet sağlayan ve e-defter uygulaması kapsamında defter tutmakta olan alt mükellefler nezdinde tanzim olunacak karşıt inceleme tutanakları ve teyit-bilgi isteme cevap yazılarında; defter tasdik bilgisi ve iade ile ilişkili fatura vb. belgelerin defter kayıtlarının tespitinde uygulamada karşılaşılan hususlara yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi gibi durumlarla karşılaşılmaması için GİB 24/10/2018 tarihinde, Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı'nı güncellemiştir. Taslağa göre, Tebliğ'in "7. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde yer alan (a) ve (b) bentleri aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

> *"a) Elektronik defter tutanlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen 'mücbir sebep' halleri nedeniyle elektronik defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve elektronik defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği, elektronik defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte on beş gün*

içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip zayi belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler E-Defter Uygulama Kılavuzu'nda açıklanmıştır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan elektronik defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan berat dosyalarının elektronik defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir."

"b) Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. Elektronik defter ve beratların imzalanmasında kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması çalınması vb. diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların bu Tebliğ'de öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde, mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerini yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmak zorundadır. Yeni elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip üç iş günü içinde imzalanan defterlere ait berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir."

Son olarak 19/10/2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 509 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile;

- e-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu bulunan mükelleflerin aynı zamanda e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek zorunda olduğuna ilişkin düzenleme yapılmıştır.
- e-Ticaret paydaşı olan internet satış platformları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ve internet reklam aracıları e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek zorunda olacaklardır.
- e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 1/1/2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 30 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından vergiler dahil toplam tutarı 5 Bin TL'yi) aşması halinde, söz konusu faturaların, "e-Arşiv Fatura" olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca sunulan e-Belge düzenleme portali üzerinden düzenlenmesi zorunlu hale getirilmiştir.
- Tüm serbest meslek erbapları (avukatlar, mali müşavirler, serbest çalışan doktorlar, mimarlar, mühendisler vb.) 2020 yılı Haziran ayından itibaren serbest meslek makbuzlarını e-Serbest Meslek Makbuzu olarak düzenlemek zorunda olacaklardır.
- Hal kayıt sistemi kapsamında sebze ve meyvelerin ticareti ile iştigal eden tüccar ve komisyoncular 1/1/2020 tarihinden itibaren e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Müstahsil Makbuzu uygulamaları ile e-Defter uygulamalarına dahil olmak zorunda olacaklardır.
- Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri Sigorta Poliçeleri ile Sigorta Komisyon Gider Belgelerini, bankalar dekont belgesini, yetkili döviz müesseseleri de Döviz Alım-Satım belgelerini ve tüm mükelleflerce kullanılan Gider Pusulası belgesi e-Belge olarak düzenlenebilecektir.
- Akaryakıt istasyonları dahil olmak üzere EPDK'dan akaryakıt sektöründe faaliyette bulunmaya ilişkin lisans alan tüm mükelleflere Tebliğ'de öngörülen geçiş zamanlarında e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye ve e-Defter uygulamalarına geçiş zorunluluğu getirilmektedir.
- Gübre takip sistemi kapsamında bulunan mükelleflerce gerçekleştirilen sistem kapsamındaki malların sevkinde e-İrsaliye kullanma zorunluluğu getirilmektedir.
- Demir çelik sektöründe, madencilik alanında vergi kayıp ve kaçağını azaltmak ve sektörde haksız rekabeti engellemek amacıyla imalat, ihracat veya ithalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin e-İrsaliye uygulamasına geçiş zorunluluğu öngörülmüştür.
- e-Fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin çiftçilerden gerçekleştirdikleri zirai mahsül alımlarında kağıt ortamda düzenledikleri müstahsil makbuzlarının elektronik ortamda e-Müstahsil Makbuzu olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bununla birlikte, aynı tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile;

- e-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu bulunan mükelleflerin aynı zamanda e-Defter uygulamasına da geçmek zorunda olacak ve bu mükellefler mücbir sebepler haricinde faturalarını ve defterlerini kağıt ortam yerine elektronik ortamda düzenleyip, muhafaza ve ibraz edeceklerdir.
- Bağımsız denetime tabi olan ticaret şirketleri e-Defter tutma zorunluluğu kapsamına alınmaktadır.
- Elektronik defterlerin kapanış tasdiki yerine geçen aylık berat dosyası oluşturma ve Gelir İdaresi Başkanlığı e-Defter uygulamasına izleyen 3 ay içinde yükleme işleminin, üç aylık geçici vergi dönemleri bazında (bu döneme ait aylar için) ve geçici vergi beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar gerçekleştirilebilmesi imkânı getirilmiştir.
- Elektronik ortamda tutulan defterlerin, vergi güvenliğini sağlamak ve virüs, siber saldırısı vb. diğer teknolojik ataklara karşı tedbir almak amacıyla ikincil kopyalarının gizliliğe ve güvenliği sağlanmış şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemlerinde ya da Başkanlıktan izin alabilen güvenli saklamacı kuruluşlar bünyesinde de saklanması zorunluluğu getirilmiştir.
- Elektronik defterlerin mükelleflerin kendilerine ait elektronik imza veya mali mühürle imzalanması durumuna ilave olarak, mükellefin Tebliğde öngörülen sürede ve şekilde muvafakat etmesi şartıyla; defter kayıtlarını tutan muhasebe meslek mensubunun ya da e-Defter oluşturma hizmetinden yararlandığı e-Defter yazılım firmasının elektronik imza ya da mali mührü ile imzalanabilmesi imkanı getirilmiştir.

Diğer taraftan, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre e-imza; başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade etmektedir. E-imza sayesinde bilgilerin doğruluğu ile gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün sağlanması mümkündür. Türkiye'de kanunlaşan elektronik imza başta olmak üzere, elektronik ortamda tutulacak kayıtların ve bunlara ilişkin oluşabilecek sorunların giderilmesi açısından buna paralel olarak gerçekleştirilecek düzenlemeler ile birlikte, bu şekilde imzalanan ve ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgelerin hukuki yükümlülük doğurarak, sisteme duyulan güvenin artırılabileceği düşünülmektedir.

Bunların yanı sıra, mevcut tekdüzen muhasebe sisteminde, dijital ekonomi faaliyetlerinin ayrı bir hesap grubunda izlenmesiyle birlikte, kayıt düzenine ilişkin bir standardizasyon sağlanmış olacak ve bu sayede sorunların önüne geçilebilecektir.

Aynı zamanda, elektronik ortamdaki defter ve kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar oluşturularak veya var olan kuruluşlardaki personelin ya da denetçilerin eğitimini sağlayarak konu hakkında donanımlı personelin görev yapması sağlanabilecek ve böylece dijital ekonominin finansal raporlamasındaki doğruluk ve güvenin oluşturulmasında önemli bir adım atılmış olacaktır. Aynı şekilde dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlere verilecek eğitim ile birlikte, var olan sorunlar en az seviyeye indirilebilecektir.

Belge ve kayıt düzenine ilişkin güncel raporlama programlarının geliştirilerek zorunlu uygulaması ile birlikte işletmeler, aynı olaya ilişkin tek bir kayıt yapılabilecek; bu da kayıt düzenine ilişkin standardizasyonu sağlayacaktır. Bu programların; tedarik zinciri, üretim ve stok yönetimleri, finansal muhasebe, müşteri ilişkileri yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesi, insan kaynakları yönetimi ve buna benzer diğer veri tabanlı yönetim faaliyetlerini entegre eden "Kurumsal Kaynak Planlaması" *(Enterprise Resource Planning, ERP)* gibi sistemleri içermesi halinde, belge sayısı ve maliyetlerde azalma ve işlemlerin güvenilirliğinde artış yaşanacaktır (Demir & Bahadır, 2006: 59). Bununla birlikte, konunun dinamik bir şekilde takip edilerek konuya ilişkin mevzuatın güncellenmesi, bazı durumlarda sorunların ortaya çıkmadan dahi engellenmesini sağlayabilecektir.

Tüm bunların yanı sıra, dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin bölümlerde açıklanan mükellefin, mükellefiyetin veya vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ile ödeme araçlarının statüsüne ilişkin çözüme yönelik vergisel düzenlemeler, aynı zamanda finansal raporlamada kayıt düzenine ilişkin sorunların da ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

III.II. İnternet Sitelerinin Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği üzere, bir internet sitesini oluşturma ve geliştirme işlemleri şu aşamalardan oluşmaktadır:

- İnternet sitesinin planlanması aşaması,
- Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması,
- Grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması,
- İçeriğin geliştirilmesi aşaması.

Bir işletmenin internet sitesinin içeriden veya dışarıdan erişim için geliştirilmesi ve işletilmesi sırasında oluşan işletme içi giderlerin muhasebeleştirilmesi sırasında karşılaşılan konular ise;

- İlgili internet sitesinin, işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olup olmadığı ve
- Bu tür giderlere uygun muhasebeleştirme yönteminin ne olduğudur.

Konu hakkında yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan TMS Yorum 32'de bir işletmenin içeriden veya dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulmuş bulunan internet sitesinin, işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olduğu sonucuna varılmıştır.

Aynı standartta yer aldığı üzere, bir işletme, sadece veya esas itibariyle, ürün ve hizmetlerinin promosyonu ve reklamı için geliştirmiş olduğu bir internet sitesinin gelecekteki muhtemel ekonomik faydaları nasıl sağlayacağını gösterme imkânına sahip değildir ve sonuç olarak, bu tür bir internet sitesinin geliştirilmesi için gerçekleştirmiş olduğu harcamaların tamamını anılan harcamalar gerçekleştirildikleri zaman gider olarak muhasebeleştirmelidir.

Bilindiği üzere araştırma giderleri, bilimsel ya da teknik açıdan değeri olan yeni bir bilgiye ulaşmak amacıyla yürütülen özgün ve planlı çalışmalar sırasında oluşan maliyetler iken, geliştirme giderleri ise mevcut bilginin üretim veya diğer satış planlarında kullanılabilir hale getirilmesi için yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir (Kaval, 2005: 349). Planlama aşaması, nitelik itibariyle bir "araştırma" faaliyetidir. Diğer taraftan bu maliyetler, işletme tarafından kontrol edilen gelecekteki ekonomik faydaların artmasını sağlamamaktadır. Bu nedenle planlama aşamasında oluşan maliyetler, bir varlık olarak aktifleştirilmemelidir (Alagöz, 2007: 17). Dolayısıyla, söz konusu aşamada yapılan bir harcama, gerçekleştirildiği zaman gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Nitekim, UITF'nin de konuya bakışı bu yöndedir.

Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması, grafik tasarım aşaması ve -ilgili içeriğin işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu dışındaki amaçlar için geliştirilmesi koşuluyla- içerik geliştirilmesi aşaması "geliştirme" faaliyetleri olarak görülebilir. Sözü edilen aşamalarda gerçekleştirilen harcamalar; ilgili internet sitesiyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları ve söz konusu internet sitesinin işletme yönetimince amaçlanan doğrultuda çalışabilmesi için oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanması açısından gerekli olmaları durumunda, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen internet sitesinin maliyetine eklenmelidir. Örneğin, içeriğin bir internet sitesine özgü olarak satın alınması veya oluşturulmasına ilişkin harcamalar (işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonunu sağlayanlar dışındaki) ya da internet sitesinin içeriğinin kullanılmasına yönelik harcamalar (yeniden üretim lisansı almak için yapılan ücret harcaması gibi), geliştirme işleminin maliyetine dahil edilmelidir. Ancak, önceki finansal tablolarda gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan kaleme ilişkin olarak yapılan harcama, daha sonraki bir dönemde maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilmemelidir (Örneğin; bir isim hakkının maliyetinin tamamen itfa edildiği ve içeriğin daha sonraki dönemlerde internet sitesinde gösterildiği durumda).

TMS/TFRS uygulamalarına bakıldığında, bir değerin maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilebilmesi için, bu varlıkların maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; tanımlanabilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeline sahip olma, işletmede fayda sağlanacağının kuvvetli bir ihtimal olması ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve genelde aktife alınma koşullarına uygun olması gerekmektedir (Alagöz, 2007: 18). Buna göre, alan adı kiralaması nedeniyle katlanılan harcamalar "260 Haklar Hesabı" aracılığıyla aktifleştirilmeli ve amortisman hesaplaması yolu ile dönemsel olarak gider hesaplarına yansıtılmalıdır.

İnternet sitesi oluşturulmasındaki gereken bir diğer altyapı unsuru da hizmet sunucusu sağlanmasıdır. Hizmet sunucusu, dijital bilgilerin saklandığı manyetik bir ortamdır. İşletmeler, hizmet sunucularını satın alma veya kiralama yoluyla edinebilmektedir. Her ne şekilde edinilirse edinilsin, bu işlemden doğan maliyetler bir varlık hesabına alınarak aktifleştirilmelidir. TMS 38 açısından bakıldığında da; hizmet sunucusu, satın alma halinde maddi duran varlık, kiralama halinde ise maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınmalıdır.

Tasarım aşamasında kullanılan grafikler, internet sitesinin her sayfasının dizaynı ve taslağını, rengini, imajını, işlevselliğini ve görselliğini etkilemektedir. Bu nedenle, bu faaliyetler internet sitesi ile doğrudan ilişkilendirilebilir. Ayrıca, internet sitesinin işletmenin amaçlarına hizmet edebilmesi için grafik ve tasarım faaliyetleri bir zorunluluktur. Dolayısıyla tasarım maliyetleri, bir varlık hesabı aracılığıyla aktifleştirilmeli ve internet sitesinin maliyet öğesi olarak kabul edilmelidir (Usul & Özdemir, 2007: 127; Alagöz, 2007: 18).

İçerik geliştirilmesi aşamasında oluşan bir harcama ise, ilgili içeriğin bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu için geliştirildiği durumlarda (ürünlerin dijital fotoğrafları gibi), gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Örneğin; bir işletmenin ürünlerinin dijital fotoğraflarının çekilmesi ve bu fotoğrafların görüntü kalitelerinin artırılmasına yönelik olarak aldığı profesyonel hizmete ilişkin harcama, söz konusu dijital fotoğraflar internet sitesinde gösterildiği zaman değil, ilgili süreç boyunca profesyonel hizmet alındıkça gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Diğer taraftan, internet sitesi içeriğinin tasarlanıp güncelleştirilmesi süreci sırasında ekonomik faydaların hesaplanması konusunda yeterli kanıtların bulunmaması durumunda, tasarım ve içerik geliştirme maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

UITF, aktifleştirilen internet sitesi maliyetlerinin maddi veya maddi olmayan duran varlıklar olarak düşülüp düşünülmemesi gerektiği konusunda şu bakış açısını önermektedir:

"Faaliyetlerde kullanım amacıyla bir bilgisayar sistemi veya bilgisayar ile çalışan makinelere doğrudan atfedilebilecek yazılım geliştirme maliyetleri, ayrı bir soyut varlık yerine ilgili donanımın bir parçası olarak işlem görür."

Buna göre, internet sitesi kurulum maliyetlerinden işletim sistemleri ve yazılımlar maddi duran varlık olarak kabul edilmelidir. Yazılım geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili olarak, yazılımın üzerinde çalıştığı donanımın firmaya ait olup olmamasına bakılmamalıdır (Alagöz, 2007: 20).

İnternet sitesinin geliştirilme aşamasının tamamlanmasının ardından işletim aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada yapılan harcamalar, gerçekleştirildikleri anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Diğer taraftan, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir internet sitesinin, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi suretiyle ölçülmesinin uygun olduğu düşünülmektedir. Aktifleştirilmiş internet sitesi geliştirme maliyetlerinin tahmin edilen ekonomik değerleri üzerinden yıpranmaya tabi tutulması gerekmektedir. BİT'te yaşanan değişimin hızı dikkate alındığında, internet sitelerinin ekonomik ömrünün kısa olması normaldir. Üstelik, internet sitelerinin bütününden çok, içerik ve tasarımının daha sık yenileme gerektirdiği yerlerde, varlığın kalanı için seçilen amortisman yönteminden daha kısa olan içerik ve tasarım maliyeti için bir amortisman seçmek daha uygun olabilecektir (Alagöz, 2007: 20).

Tüm bunların yanı sıra EITF'nin, internet sitesi maliyetlerine ilişkin görüşü de aşağıdaki Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. İnternet Sitesi Maliyetlerine İlişkin EITF'nin Görüşü

İnternet Sitesi Maliyetleri	Önerilen Muhasebeleştirme Şekli
Planlama Maliyetleri	Dönem Gideri
Uygulama ve Altyapının Geliştirilmesi Maliyetleri	Aktifleştirme
Grafik Tasarımının Geliştirilmesi Maliyetleri	Aktifleştirme
İçeriğin Geliştirilmesi Maliyetleri • *İşletim Maliyetleri* • *İşlev Yükseltme Maliyetleri*	Dönem Gideri/Aktifleştirme *Dönem Gideri* *Aktifleştirme*

Kaynak: (EITF, 2000: 6–11).

Son tahlilde, konuya ilişkin yapılan çalışmalarda, internet sitesi maliyetlerinin finansal raporlamasında görüş birliğine doğru önemli bir yol alındığı görülmektedir. Buna göre; planlama ve işletim maliyetlerinin dönem gideri olarak dikkate alınması, diğer aşamalardaki maliyetlerin ise aktifleştirilmesi yönünde bir anlayış benimsenmiştir. İnternet sitesi oluştururken ortaya çıkan maliyetler, harcama ve gelecekteki ekonomik fayda arasındaki ilişkinin yeterli seviyede belli olduğu hallerde varlık olarak aktifleştirilmelidir. Öte yandan, internet sitesinin değeri, ekonomik ömrü ve sürdürülebilirliği konusunda genellikle ciddi bir belirsizlik bulunmaktadır. Aktifleştirilen internet sitesi maliyetleri için uygulanacak amortisman süresi ve yöntemi belirlenirken BİT'teki hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alınmalıdır. Bu durumda internet sitelerinin ekonomik ömrünün görece kısa olacağını söylemek mümkündür.

Diğer taraftan, yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, edinilen internet sitesi için ödenen bedellerin varlık olarak mı yoksa gider olarak mı kaydedileceği, sitenin kullanım amacına göre değişmektedir. Vergi idaresinin yorumlarına göre internet siteleri sadece tanıtım amaçlı kurulmuşsa gider olarak muhasebeleştirilmeli, gelir yaratıcı bir işleve sahipse varlık olarak kayıt altına alınmalıdır (Yücel, 2013: 84). Bu açıdan bakıldığında, gelir yaratıcı bir işleve sahip bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaştan ziyade, internet sitesinin bütünlüğü çerçevesinde gayri maddi hak olarak nitelendirilmesi ve buna ilişkin oranda amortisman ayrılması gerektiği düşünülmektedir. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenler ise doğrudan giderleştirilebilecektir. İşletmenin kuruluş aşamasında yapılan söz konusu harcamaların ise, işletme tarafından aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi ihtiyari olup, faaliyet dönemi içerisinde yapılan harcamalar aktifleştirilecektir.

III.III. Gayri Maddi Varlıkların Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

İnternet üzerinden program indirme, ses, video kayıtları, görüntü, e-kitap gibi dijital ürünlerden elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu konusuna ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Bunlardan, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'nci maddesine göre şu varlıklar sonucunda elde edilen gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir:

- Dijital ürünlerin internet üzerinden indirilmesi,
- Dijital ürünlere güncelleme veya ekleme yapılması,
- Dijital ürünlerin geçici kullanımı,
- Tek kullanımlık yazılımların indirilmesi,
- İnternet sitesi üyeliği,
- Hosting uygulamaları,
- Teknik destek,
- Arama sonuçları,
- Reklam verme,
- Çevrimiçi danışmanlık hizmetleri,
- Veri teslim hizmetleri,
- Çevrimiçi ihaleler,

- Ses, müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması.

Aynı Anlaşma'da yer aldığı üzere; eğer herhangi bir yazılım internet üzerinden indirilirse, bu ürünün satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden ticari kazanç elde edilebilecek olması halinde, bu işlemden elde edilen kazançlar royalti olarak addedilmektedir. Yine, gizli teknik hizmetlerin sunulması ve kullanımı veya satışından elde edilen gelirler, royalti kabul edilmektedir. Diğer taraftan, bu tip bir bilginin aktarılması için ödenen ücretler, bilginin birden çok kullanımını içermedikçe royalti olarak addedilmemektedir. Son olarak, internet sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayınlanabilen (makale, haber vb.) içeriklerden elde edilen gelirler royalti olarak değerlendirilmektedir (Altuntaş, 2011: 81–82).

Diğer taraftan, gayri maddi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bir düşünceye göre dijital ürünler, fiziki malların alım satımında izlenen yöntemle raporlanmalı iken, diğer bir düşünceye göre bu ürünler fiziksel olmadığı için hizmet satışı olarak raporlanmalıdır. Bu durum ise, KDV gibi bazı vergi türlerinde vergilendirmeyi, dolayısıyla finansal raporlamayı etkilemektedir. Buna paralel olarak dijital ürünlerin finansal raporlamasında hangi yolun izleneceğine dair de görüş birliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla, günümüzde konuya ilişkin en optimal çözüm, dijital varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilip nitelendirilmediğine bakılmaksızın vergilendirme amacına uygun şekilde hibrit bir niteliğe sahip olduğunun kabul edilmesi olacaktır. Bir diğer ifadeyle dijital varlıklar, mevzuatta yer alan düzenlemelere uygun şekilde, vergi türlerine göre gerektiğinde mal, gerektiğinde ise hizmet olarak nitelendirilebilecektir. Buna ilişkin finansal raporlamada "153 Ticari Mallar Hesabı" kullanabilecek; hizmet olarak nitelendirilmesi durumunda ise alt hesap açılarak işlem detaylandırılabilecektir. Diğer bir çözüm yolu ise, ilgili mevzuatta düzenlemeler yapılarak, söz konusu işlemlerin net bir şekilde nitelendirilmesi ve buna göre finansal raporlanmasıdır.

Dijital varlıkların bazılarının belirli sürelerde satışlarının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi durumunda değer düşüklüğüne uğramaları gibi özellikler, ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasını gerektirmemektedir. Zira, fiziki bir stokun bulunmaması nedeniyle, varlığın satışı anındaki değer, tek bir değerdir. Diğer bir ifadeyle, varlığın zaman içerisinde değerinin düşmesi halinde dahi satış anındaki değer dışında bir değer bulunmadığı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmayacaktır. Öte yandan, herhangi bir sebeple, varlığın gelir yaratıcı işlevini yitirmesi halinde (örneğin ilgili içeriğin ücretsiz sunulması halinde) mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılarak (örneğin fevkalade amortisman benzeri bir uygulama ile) varlık iz bedeli ile takip edilebilecektir.

Bunlara ek olarak, internet sitesinin açılışına yönelik alınan bilgisayar programları harcamalarının, internet sitesi için ödenen bedel içerisinde yer aldığı kabul edilmelidir. Buna göre, gelir yaratıcı işleve sahip bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla varlığa yapılan harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi işletmenin ihtiyarında olup, vergi planlaması açısından geçmiş yıl zararlarının yalnızca beş yıl aktarılabildiği ve halihazırda gelir elde edilmediği göz önüne alındığında, söz konusu harcamaların aktifleştirilmesi, bu zararların daha uzun vadede kârla mahsubunu sağlayacağından, işletmenin lehine olacaktır. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programı ise doğrudan giderleştirilebilecektir.

III.IV. Müşteri Listelerinin Finansal Raporlamasına İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği *(MSUGT)*'ne göre maddi olmayan duran varlık kavramı; *"herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeleri"* ifade etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları *(TMS/TFRS)* düzenlemelerinde ise maddi olmayan duran varlık, *"fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık"* şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmeler bilimsel ya da teknik bilgi, yeni işlemlerin veya sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, lisanslar, fikri haklar, piyasa bilgisi ve markalar (marka adı ve unvanların yayımlanması

dâhil) gibi maddi olmayan kaynakların edinimi, geliştirilmesi, korunması ya da genişletilmesi ile ilgili olarak genellikle kaynaklarını kullanmakta ya da borçlara katlanmaktadır. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır. Belirtilen bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık (örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi) tanımını karşılamamaktadır. Bu kapsam içinde değerlendirilen bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymamakta ise onu elde etmek ya da işletme içinde oluşturmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

- Varlık belirlenebilir olmalı,
- İşletme tarafından varlık üzerinde kontrol sağlanabilmeli,
- Varlık gelecekte işletmeye fayda sağlayabilmelidir.

Yukarıda belirtilen özelikleri taşıyan maddi olmayan varlık işletme kayıtlarına alınarak, raporlanabilir (Deran & Savaş, 2013: 77).

Bu özelliklere sahip müşteri listeleri, işletme tarafından bir bedel ödenmek üzere veya işletme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Müşteri listelerinin aktifleştirilebilmesi için söz konusu varlıkların işletme içerisinde yaratılmamış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle bu varlıkların bir bedel karşılığında edinilmesi gerekmektedir. Zira, işletme içi yaratılan müşteri listeleri ile ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememektedir. Bu nedenle, anılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir.

Tüm bu nedenlerden dolayı müşteri listelerinin işletme içinde yaratılması durumunda, buna yönelik harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu listelerin dışarıdan satın alınması durumunda ise harcamaların aktifleştirilmesi gerekecektir. Müşteri listelerinin güncellenmesi durumunda da durum değişmeyecektir. Öte yandan, müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucu kullanım ömrünün dolduğu göz önüne alındığında, bu varlıkların bir ekonomik ömre sahip olup olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, satın alınan müşteri listelerinin aktifleştirildikten sonra amortismana tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu listelerin herhangi bir sebeple satılması durumunda ise elde edilen gelir, işletme içinde veya dışında elde edilmiş olmasına bakılmaksızın doğrudan gelir hesaplarına yansıtılarak raporlanmalıdır. Son olarak, müşteri listelerine ilişkin reklam çalışmalarının pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak raporlanmasının en doğru çözüm yolu olduğu düşünülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

BİT alanında yaşanan önemli gelişmeler, hayatın birçok alanında olduğu gibi ticari ve ekonomik faaliyetlerin de dijitalleşmesine ve bu faaliyetlere ilişkin birçok işlemin dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişim ve değişimler, geleneksel ekonomiye ilişkin kavram ve kuralların günümüzdeki ihtiyaçlara cevap vermekte zorlanmasını beraberinde getirmiştir. Bu sebeple, yeni ekonomik düzene ilişkin kavram ve kuralların oluşturulması ve geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Elektronik ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital para kullanımı gibi faaliyetleri de içeren bu yeni ekonomik sistem, "dijital ekonomi" terimi ile kavramsallaştırılmıştır.

Diğer taraftan mevcut finansal raporlama kurallarının dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin ihtiyaçları karşılayamadığı görülmektedir. Özellikle dijital ekonomi alanında ortaya çıkan yeni terimler, günümüzde ilgililer tarafından farklı algılanabilmekte; işletmelerin diğer birimlerinde olduğu gibi muhasebe birimlerinde de farklı yorumlara yol açabilmekte; bunun sonucunda da aynı olaya ilişkin farklı uygulamalarda bulunulabilmektedir. Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar;

başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada söz konusu sorunlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve bu sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri getirilmiştir.

Sonuç olarak, günümüzde dijital ekonomi konusunun özgünlüğü, güncelliği ve konu hakkındaki akademik çalışmaların yetersiz olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, konunun finansal raporlama yönünü ele alan bu çalışmanın, bilgi kullanıcıları açısından yararlı bir çalışma olarak literatürde yerini alması ve konu hakkında gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutması temenni edilmektedir.

Etik Beyanı : *Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulmuştur. Aksi bir durumun tespiti halinde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmadığını ve tüm sorumluluğun çalışmanın sorumlu yazarına ait olduğunu bildiririm. İlgili çalışmada kullanılan veriler 2017, 2018 ve 2019 yıllarında toplanmış ve analiz edilmiştir. Veriler 2020 yılı öncesi toplandığından etik kurul kararı gerekmemektedir.*

Yazar Katkıları : *Dr. Yusuf ARTAR, çalışmanın tüm bölümlerinde ve veri toplama ve analiz aşamalarında katkı sağlamıştır. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN, çalışmanın tüm bölümlerinde analiz ve kontrol aşamalarında katkı sağlamıştır. Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.*

Çıkar Beyanı : *Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.*

Teşekkür : *Yayın sürecinde katkısı olan hakemler ile editör kuruluna teşekkür ederiz.*

Ethics Statement : *Ethical rules were followed in all preparation processes of this study. In the event of a contrary situation, Ömer Halisdemir University Academic Review of Economics and Administrative Sciences has no responsibility and all responsibility belongs to the responsible author of the study. The data used in the study was collected and analyzed in 2017, 2018 and 2019. Since the data are collected before 2020, an ethical committee decision is not required.*

Author Contributions : *Dr. Yusuf ARTAR has contributed to all parts of the study and data collection and analysis stages. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN contributed to all parts of the study and analysis and control stages. The authors contributed equally to the study.*

Conflict of Interest : *There is no conflict of interest among the authors.*

Acknowledgement : *We would like to thank the referees and the editorial board who contributed to the publication process.*

KAYNAKÇA

Akkaş, J. (2000). Elektronik ticaret ve elektronik iş uygulamaları muhasebe ve finansal raporlamayı nasıl etkileyecek? *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, *2*(14), 78–82.

Antepli, A. (2017). E-ticaretin gelişimi ve muhasebe açısından değerlendirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, *4*(12), 1009–1016. Erişim adresi: http://www.jshsr.org/Makaleler/1086073414_35_ID.190_2017_JSHSR_4-5.Ali%20Antepli_1009-1016.pdf

Alagöz, A. (2007). Web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *11*(18), 11–24. Erişim adresi: http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/download/435/417

Altuntaş, C. (2011). *Elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi sorunları, bir uygulama.* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arık, H. İ. (2017). *İnternet reklamcılığı nedir? Türleri nelerdir?*. Erişim adresi: http://www.bilgiustam.com/internet-reklamciligi-nedir/

Budak, T. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi.* İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Can, A. V., & Karabınar, S. (2005). E-satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapların eleştirisi. *Yaklaşım Dergisi*, *14*(156), 482–512.

Canbaz, S. (2006). *Türkiye'de elektronik ticaret uygulamasında karşılaşılan muhasebe sorunları*. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Canpolat, Ö. (2001). E-ticaret ve Türkiye'deki gelişmeler. *T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği*. Erişim adresi: http://my.beykoz.edu.tr/serkang/files/2010/12/e-ticaret-ve-Turkiye1.pdf

Coşkun-Karadağ, N. (2006). *Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda Avrupa Birliği'nde yapılan düzenlemeler ve Türkiye'nin uyumu*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Demir V., & Bahadır, O. (2006). Kurumsal kaynak planlaması (ERP) sistemlerinin maliyetlere ve işletme performansına etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *8*(3), 57–70. Erişim adresi: http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ERP-KurumsalKaynakPlanlamasi.pdf

Deran, A., & Savaş, İ. (2013). Maddi olmayan duran varlıkların değerleme ve finansal tablolarda sunum esasları. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, *14*(2), 73–95. Erişim adresi: http://dergipark.gov.tr/download/article-file/48499

Dulupçu, M. A., Yiyit, M., & Genç, A. G. (2017). Dijital ekonominin yükselen yüzü: Bitcoin'in değeri ile bilinirliği arasındaki ilişkinin analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, *22*, Kayfor15 Özel Sayısı, 2241–2258. Erişim adresi: https://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2017-cilt-22-sayi-kayfor15-yazi44-30122017.pdf

EITF. (2000). *Accounting for web site development costs,* Issue No. 00-2. Retrieved from http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820909864&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs

Erbaşlar, G., & Dokur, Ş. (2012). *Elektronik ticaret*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Erdal, M. (2002). Elektronik ticarette web sitesi üretimi ve proje yönetim süreci. *Active Dergisi*, *5*(25), 1–9. Erişim adresi: https://docplayer.biz.tr/9890197-Elektronik-ticarette-web-sitesi-uretimi-ve-proje-yonetim-sureci.html

Eurostat. (2016). Internet *advertising of businesses-statistics on usage of ads*. Retrieved from http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/pdfscache/54450.pdf

Finansofisi. (2017). *Yeni finans, yüksek frekanslı finans işlemleri*. Erişim adresi: http://www.finansofisi.com/yeni-finans-yuksek-frekansli-alim-satim-islemleri-hft/

Hasıloğlu, S. B. (1999). *Enformasyon toplumunda elektronik ticaret ve stratejileri.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

İTO. (2010). *İnternet reklamcılığı, e-reklam*. Erişim adresi: http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf

Karagöl, B. (2015). 3D printing: What does it offer and for whom? *TEKPOL Working Paper Series, METU, STPS-WP-15/02*, Retrieved from http://stps.metu.edu.tr/sites/stps.metu.edu.tr/files/STPS-WP-15-02_0.pdf

Kaval, H. (2005). *IFRS/IAS uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi*. Ankara: Akademik Denetim Yayınları.

Manyika, J., Chui, M., Bughin, J., Dobbs, R., Bisson, P., & Marrs, A. (2013). Disruptive technologies: Advances that will transform life, business and the global economy. *McKinsey Global Institute, McKinsey & Company,* Retrieved from https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Disruptive%20technologies/MGI_Disruptive_technologies_Full_report_May2013.ashx

Mastar-Özcan, P. (2016). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar: BEPS 1 no'lu eylem planı kapsamında bir değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, *6*(2), 73–82.

Netinternet. (2017). *Bulut bilişim nedir?.* Erişim adresi: https://www.netinternet.com.tr/bulut-bilisim-nedir

OECD. (1999). *Defining and measuring e-commerce: A status report*. Paris, Fransa: OECD Publishing. Retrieved from http://www.oecd.org/dataoecd/12/55/2092477.pdf

OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1, 2015 final report*. Paris, Fransa: OECD Publishing. Retrieved from http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

Tayaksi, C., Ada, E., & Kazançoğlu Y. (2016). Bulut üretim: İşlemler yönetiminde yeni bir bulut bilişim modeli. *Ege Akademik Bakış*, *16*(5), 71–84.

Usul, H., & Özdemir, O. (2007). Türkiye muhasebe standartlarına göre internet sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, *12*(3), 121–132.

Van Welsum, D. (2016). Digital dividends enabling digital entrepreneurs. *World Development Report.* Retrieved from http://pubdocs.worldbank.org/en/354261452529895321/WDR16-BP-Enabling-digial-entrepreneurs-DWELSUM.pdf

WTO. (2017). *Electronic commerce*. Retrieved from https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm

Yaltı, B. (2003). *Elektronik Ticarette Vergilendirme*. İstanbul: Der Yayınları.

Yücel, S. (2013). *Zararlı vergi rekabeti kapsamında vergi matrahı aşındırması ve sınır ötesi kâr aktarımı uygulamalarının değerlendirilmesi.* (Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Zengin, B., & Güngördü, A. (2013). Elektronik ödeme sistemlerinin olası etkileri üzerine bir inceleme. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, *15*(3), 129–150.

Resmi Kaynaklar

Elektronik Defter Genel Tebliği (1 s. n.). Resmi Gazete, 28141; 13 Aralık 2011.

Elektronik Defter Genel Tebliği (1 s. n.)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (3 s. n.). Resmi Gazete, 30923; 19 Ekim 2019.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (45 s. n.). Resmi Gazete, 30046; 22 Nisan 2017.

Vergi Usul Kanunu (213 s. K.). Resmi Gazete, 10703-10705; 10-12 Ocak 1961.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (397 s. n.). Resmi Gazete, 27512; 05 Mart 2010.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (416 s. n.). Resmi Gazete, 28337; 28 Haziran 2012.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (421 s. n.). Resmi Gazete, 28497; 14 Aralık 2012.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (453 s. n.). Resmi Gazete, 29392; 20 Haziran 2015.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (454 s. n.). Resmi Gazete, 29392; 20 Haziran 2015.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (509 s. n.). Resmi Gazete, 30923; 19 Ekim 2019.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri (67 s. n.). Gelir İdaresi Başkanlığı, 26 Kasım 2013.