

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2007, C.12, S.3 s.121-132.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING THE WEBSITE ESTABLISHMENT COSTS ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Yrd.Doç.Dr.Hayrettin USUL*
Arş.Gör.Ozan ÖZDEMİR**

ÖZET

Bu çalışmada internet sitesinin kurulum maliyetleri ile bu maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre nasıl muhasebeleştirileceği anlatılmaya çalışılmıştır. Bir internet sitesinin kurulum aşamasında oluşan maliyetler, maliyet unsurlarının özelliklerine göre farklılıklar göstermektedir. Bazı maliyetler direkt gider olarak kaydedilirken, bazı maliyetlerin ise maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilen bu maliyetlerin dönem sonlarında da Türkiye Muhasebe Standartları'na göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir.

ABSTRACT

In this study, establishment costs of websites as well as accounting those costs according to Turkish Accounting Standards have been discussed. Costs of establishing a website differ in terms of the attributes of cost items. While some cost items are recorded as direct costs, capitalization of some other cost items must be either as tangible or intangible assets. Moreover, after capitalization, those costs must be assessed according to Turkish Accounting Standards at the end of the terms.

İnternet Sitesi, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
Türkiye Muhasebe Standartları
Website, Tangible Assets, Intangible Assets, Turkish Accounting Standards

1. GİRİŞ

Halen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin gündeminde bulunan yeni Türk Ticaret Kanunu yasa tasarısına göre şirketler kamuoyunu bilgilendirme

* SDÜ İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

** SDÜ SBE Öğretim Elemanı

açısından yaptıkları tüm faaliyetleri kendi internet sitelerinden yayımlamak zorundadır. Bu kanun tasarısına 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 ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak, şirketin cevapları ve bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin internet sitesinde yayımlamak zorundadır.¹

Türk Ticaret Kanunu taslağına 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 oluşturamıyorsa; 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.²

Bu bağlamda, çalışmada da sermaye şirketlerinin düzenlemek zorunda oldukları internet sitelerinin Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelenmesi yapılmıştır. Bu amaçla, aşağıda ayrıntılı olarak ifade edildiği gibi, internet sitelerinin tanımı ve site kurulum maliyetlerinin neler olduğu açıklanmış, bu maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları açısından muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

2. İNTERNET SİTESİNİN KURULUM MALİYETLERİ

Bir internet sitesinin kuruluş aşamaları ve bu aşamaların maliyetleri planlamanın yapılması, uygulama ve alt yapılarının oluşturulması, grafik ve tasarımın ile içeriğinin geliştirilmesi şeklinde karşımıza çıkar.³

¹ www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm (Erişim Tarihi, 15.6.2007)

² a.g.web.

³ Walid MOUYAGAR, **Opening Digital Markets**, McGraw Hill, New York, 1998, s. 32, 45, 184.

2.1. İnternet Sitesinin Planlaması

Bir amacı gerçekleştirmek için en iyi davranış biçimini seçme ve geliştirme niteliğini taşıyan bilinçli bir süreç olarak tanımlayabileceğimiz planlama; internet sitesi kuracak olan sermaye şirketinin, sitenin kuruluş aşamasından önce yapacağı çalışmaları kapsar. İnternet sitesinin kuruluş aşamasında olan bir şirket, Türk Ticaret Kanunu'nun amir hükümleri dışında kendi amaç ve istekleri doğrultusunda da alternatiflerin değerlendirilmesi ve tercihlerinin belirlenmesini içerir.

2.2. Uygulama ve Altyapının Oluşturulması

Bu aşama nasıl bir internet sitesi oluşturacağına karar veren şirketin TTK hükümleri dışında kendi istek ve arzularına göre kuracağı internet sitesinin alt yapılarını oluşturma ve geliştirme aşamasıdır. Bu aşamada şirketin alan adı ve sunucu ismi edinmesi, işletim sistemini satın alması ve geliştirmesi, geliştirilmiş uygulamaların kurulması ve test edilmesi ile sistemin güvenliğinin sağlanması için yapılan işlemleri yer alır.

Alan Adı (Domain Name): Alan adı, internet üzerinde yer alan her hangi bir adresi IP (İnternet Protocol) numarası şeklinde yazmaya gerek kalmadan konuşma diline çevrilmiş bir dizi kurallarla belirlenmiş tanımlayıcı sözcük ya da kısaltmalardır. Kısaca alan adı bir web sitesinin internetteki ismidir.⁴

Sunucu: Sunucu işletmenin kurmuş olduğu web sayfalarının başak internet kullanıcıları tarafından incelenebilme imkânı veren makinelere denir.⁵ Bu makineler kullanıcı uygulamalarının karşı tarafında bulunurlar ve bir garson gibi hizmet sunarlar.⁶

İşletim Sistemi: İşletim sistemi; bilgisayar kullanıcılarının dosyalar, klasörler ve programlar üzerinde işlemler yapılmasına imkân veren programlar topluluğuna denir. Diğer bir ifadeyle işletim sistemi kullanıcı ile bilgisayar arasındaki iletişimi sağlayan programlar bütünüdür.⁷ Dolayısıyla işletim sistemi bir bilgisayar sisteminde yönetici durumundadır ve kullanıcıların bilgisayara vermiş olduğu komutların donanım birimleriyle uyumlu çalışmasını sağlar.,

Güvenlik: Güvenlik, internet üzerinden siteye erişmeye çalışan bilgisayar korsanlarını, virüsleri ve solucanları önleyen yazılım kodu parçası veya donanımdır.⁸ Web sitesinin güvenliğini sağlayacak programlar, bu hizmeti sağlayan şirketler tarafından kiralanır veya satın alınır.

2.3. Grafik ve Tasarımın Oluşturulması

Web siteleri özel grafik, yazılımlar ile programlamanın bir araya gelmesiyle oluşur. İçerik olarak baktığımızda da web sitelerinde birden fazla

⁴ Christopher LYNAS, *The a World Handbook*, Prentice Hall, London, 2000, s.105

⁵ www.meb.gov.tr (Erişim Tarihi, 29.6.2007)

⁶ www.bidb.itu.edu.tr (Erişim Tarihi, 29.6.2007)

⁷ Zühal AKTÜRK, *Bilgisayar Uygulaması ve Teknikleri*, Tuğra Ofset, Isparta, 1998, s.19.

⁸ www.Microsoft.com. (Erişim Tarihi 29.6.2007)

konu, resim animasyon, bilgi formları ile veri tabanı yazılımlar yer almaktadır. Dolayısıyla, grafik ve tasarımlar web sitesinin etkileyici en önemli unsurlarıdır. Oluşturulacak sitedeki grafikler ve tasarımlar uzman kişiler tarafından oluşturulur.

2.4. İçerik Geliştirilmesi:

İnternet sitesinin oluşturulmasında son aşama olan içeriğin geliştirilmesi; bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içerir. Söz konusu bilgi, internet sitesi ile bütünleşmiş (veya internet sitesinden erişilebilen) farklı veri kaynaklarından depolanacağı gibi, doğrudan internet sayfalarının içerisine de kodlanabilir. Bu hizmetler işletme içinde bulunan personel tarafından yapılacağı gibi, işletme dışında bulunan uzmanlardan tarafından da yapılabilir.

3. İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİNİN STANDARTLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde taslak halindeki yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca internet sitesi kurmak zorunda olan sermaye şirketlerinin katlandıkları maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre nasıl muhasebeleştirileceği tartışılacaktır.

3.1. İnternet Sitesinin Planlama Maliyetleri

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. maddesinde 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 belirlenmiş, artık bilginin nasıl kullanılacağı üzerinde veya bir projeye adaptasyonu üzerinde çalışma yapılmaktadır.⁹

Bu tanımlar itibarıyla, bir internet sitesinin planlama aşamasında yapılan giderler TMS 38.54-56’da yer alan araştırma safhasıyla benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla, TMS’nin bu maddeleri uyarınca bir internet

⁹ Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi**; 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2005, s. 349.

sitesinin kuruluş aşamasında yapılan planlama maliyetleri aktifleştirilemez, gider olarak kaydedilir.

3.2. Uygulama ve Altyapının Oluşturulma Maliyetleri

İnternet sitesinin oluşturulmasında ikinci adım uygulama ve alt yapının oluşturulması aşamasıdır. Bu aşamada şirket çeşitli giderlerle karşılaşmaktadır. Yapılan bu giderlerin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği yine standartlarda belirlenmiştir. Aşağıda yapılan bu giderlerin standartlara göre nasıl muhasebeleştirileceği ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır;

Alan Adı: Alan adı daha önceden de belirtildiği gibi, internet sitesi kuran işletmenin IP adresidir. İnternet sitesi kuracak olan bir işletme, alan adı vermeye yetkili kuruluşlardan belirli bir ücret karşılığında bu ismi kiralarlar. Bu kiralama 1 yıl veya daha fazla olabilir. Eğer kiralama süresi 1 yıl ise, işletmenin ödeyeceği kira aktifleştirilmez direkt gider olarak yazılır. Eğer kira süresi 1 yıldan daha fazla süreyle (Örneğin 5 yıllığına kiralanmışsa) gerçekleştirilmişse, bu takdirde alan adı aktifleştirilecek ve bu bağlamda maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilecektir. Çünkü TMS 38 maddi olmayan varlıkları fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık olarak belirtmektedir. Dolayısıyla, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreç ve sistemlerin tasarım ve uygulaması, lisans ve fikri mülkiyet hakları gibi varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanır.¹⁰ Bu bağlamda, işletmenin alan kiralama işlemi için yapmış olduğu giderin (süresi 1 yıldan fazla ise) aktifleştirilmelidir.

Sunucu: Her şeyden önce bir internet sitesi sahibi olmak isteyen bir şirket bir sunucuya sahip olmak zorundadır. Şirket bu sunucuyu kiralayabileceği gibi, satın alabilecektir. Eğer şirket yönetimi sunucuyu satın alma yolunu seçerse, satın alınan bu sunucu şirket için maddi duran varlık olarak kabul edilecektir. Çünkü 16. TMS maddi duran varlıkları; “mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir” şeklinde tanımlamıştır. Bu bağlamda, bir internet sitesinin donanımının satın alınması, geliştirilmesi ve kullanılması için yapılan harcamalar maddi duran varlık olarak değerlendirilmelidir. Bu aktifleştirmeyi yaparken dikkat etmemiz gereken bir başka faktör ise borçlanma maliyetidir. Bir maddi duran varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS 23. “Borçlanma Maliyetleri” standardında belirlenmiştir. Adı geçen standarda göre, bir varlık “özellikli varlık” ise, yani kullanıma hazır olmayan ve yatırım isteyen bir varlık ise borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Buna karşılık elde edilen varlık kullanıma hazır nitelikte ise borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez ve doğrudan gider kaydedilir.¹¹ Nitekim TMS 16.23’e göre bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır. Bu bağlamda, internet sitesi kurmak isteyen bir şirket sunucuyu hazır olarak

¹⁰ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s.349.

¹¹ Abbas A.MİRZA, Graham J. HOLT, Magnus ORRELL, **IFRS Workbook and Guide**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2006, s.290-293.

aldığından dolayı, sunucu için yapmış olduğu borçlanma maliyetini gider olarak yazacaktır.

İşletim sistemi: İşletim sistemleri yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, kurulacak olan bir internet sitesinin tamamlayıcı unsurlarındadır. Diğer bir ifadeyle, Dos, Windows, Unix, Xenix gibi isimlerle piyasada bulunan işletim sistemleri internet sitelerinin çalıştırılması için zorunludur. İşletim sistemleri bilgisayara yüklü olarak satılabildiği gibi (örneğin, yeni bir bilgisayar alan şirket aynı zamanda da bilgisayara yüklenmiş bir şekilde yazılım programının da sahibi olmaktadır), ayrı bir ücret karşılığında da işletim sistemi alınabilir. Bu bağlamda, işletim sistemleri için yapılan giderlerin maddi duran varlık mı, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak mı aktifleştirileceği TMS 38,4'de açıklanmıştır. Adı geçen paragrafa göre; bir yazılım bilgisayar donanımının önemli bir unsuru ve ayrılamaz ise TMS 18'e göre aktifleştirilir. Bu bağlamda, internet sitesi için alınan bilgisayarın içinde yüklenmiş olarak gelen işletim yazılımları ile bilgisayardan ayrı olarak alınan yazılım bedeli maddi duran varlık olarak kabul edilir.¹²

Güvenlik: Kurulacak internet sitesini olabilecek olumsuzluklardan korumak için güvenlik programları kullanılmaktadır. Çok sayıda şirket tarafından çıkarılan bu programlar internet sitesi kuracak olan şirketler tarafından kiralanmakta veya satın alınmaktadır. Ancak, kullanılan güvenlik programlarının ömrü çok kısa diğer bir ifadeyle, bir dönemden az olmaktadır. Bu nedenle internet sitesi kuracak olan şirket, sitenin güvenliği için alacağı veya kiralayacağı programlara ödediği tutarlar doğrudan gider yazılmalıdır.

Grafik ve Tasarımların Oluşturulma Maliyetleri

Oluşturulacak olan bir internet sitesinin grafik ve tasarım maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS 38. 57-64'deki "geliştirme safhası" ile yakından ilgilidir.¹³ Adı geçen maddeler, işletmenin geliştirme için yapmış olduğu giderlerin hangi durumlarda aktifleştirilebileceğini hükme bağlamaktadır. 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 TMS 38. 21 ve 57. hükümleri uyarınca aktifleştirilir ve internet sitesinin maliyetine eklenir.

3.3. İçerik Geliştirme Maliyetleri

İnternet sitesinin içeriğinin geliştirilmesinde oluşan bir harcamanın gider yazılıp yazılmayacağı veya aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS 38. 69. maddelerinin paragraflarında ifade edilmiştir. İşletmeler internet sitesinin içeriğinin geliştirilmesinde kendi personelini kullanabilirken, aynı zamanda da dışarıdan belli bir tutar karşılığında hizmet alabilmektedir.

¹² Nalan AKDĞAN, Orhan SEVİLENGÜL, a.g.e., s.349.

¹³ Abbas A.MİRZAa.ge.e., s.,291-294.

Yapılan bu giderler yukarıda ifade edilen TMS'nin ilgili paragrafları uyarınca gider olarak kaydedilmelidir.

4. İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİNİN TMS'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sermaye şirketlerinin TTK taslağına göre kurmak zorunda oldukları internet sitesi maliyetlerinin TMS'ye yapılması gereken muhasebe kayıtları örnekler yardımıyla aşağıda verilmiştir.

4.1. Kuruluş Aşamasında Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İnternet sitesinin kuruluş aşamasında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır; (KDV ihmal edilmiştir)

Örnek:

1. DORUK A.Ş. kendisine atı bir internet sitesi kurmak istemektedir. Bu amaçla, şirket yönetimi bir fizibilite çalışması yapmış, çeşitli işletmelerden bilgiler almış ve alternatifleri değerlendirmiştir. Bu çalışma sırasında şirket 2.000 YTL gidere katlanmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İnternet Sitesi 100 KASA	2.000	2.000
--	-------	-------

2.Yapılan fizibilite çalışması sonucunda şirket yönetimi, kurulacak olan internet sitesinin nasıl olması gerektiğine karar vermiş, daha sonrada KLM hosting servis sağlayıcısından 1 yıllığına 1.000 YTL ödeyerek alanı adı (hosting) kiralamıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İnternet Sitesi Giderleri Alan Adı Kirası 100 KASA	1.000	1.000
---	-------	-------

3. İşletme internet sitesinin hizmete geçirilmesi için gerekli olan sunucu (server) bedeli 6 ay sonra ödenmek üzere 10.000 YTL satın alınmıştır. (Piyasa faiz oranı: %20)

Alınan sunucunun net bugünkü değerinin hesaplanması

$$\frac{10.000 \times 180 \times 20}{36000 + (180 \times 20)} = \frac{36.000.000}{39.600} = 909 \text{ YTL}$$

255	DEMİRBAŞLAR	9.091	
	İnternet Sitesi Demirbaşları		
	Sunucular		
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	909	
	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		10.000

6 ay sonra sunucunun bedeli ödendiğinde;

780	FİNANSMAN GİDERLERİ	909	
	İnternet Sitesi		
	180 GELECEK AYLARA AİT		909
	GİD		

4. İnternet sitesinin oluşturulmasında gerekli olan işletim sistemi bir bilgisayara yüklenmiş olarak 2.000 YTL bedelle satın alınmıştır. Sistemden ekonomik olarak 4 yıllık zamanda yararlanılacaktır.

255	DEMİRBAŞLAR	2.000	
	Bilgisayar		
	100 KASA		2.000

5. Sistemin güvenliği için gerekli güvenlik programı 300 YTL'ye satın alınmıştır.

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300	
	İnternet Sitesi Giderleri		
	Güvenlik Programı		
	100 KASA		300

6. İşletme, internet sitesinin amaçları doğrultusunda çalışabilmesi için (daha fazla müşteriye ulaşabilmek, yatırımcı ilişkileri, ürün tanıtımı müşteri sadakati yaratılması, insan kaynakları verileri sağlama vb.) gerekli grafik tasarımının geliştirilmesi ve kendine özgü bir tasarıma sahip olmak amacıyla 5.000 YTL harcamıştır.

260	HAKLAR	5.000	
	İnternet Sitesi Grafik Tasarımı		
	100 KASA		5.000

7. İşletme internet sitesinin içeriğinin geliştirilmesi ve ürünlerin görsel tanıtımı için dışarıdan hizmet alma yoluna gitmiştir. Bu amaçla 2.000 YTL gider yapılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İnternet Sitesi Giderleri İçerik Geliştirme 100 KASA	2.000	2.000
---	-------	-------

8. Sitenin bakım onarımı ve kontrolü için bir internet firması ile yıllık 1.000 YTL' ye anlaşılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İnternet Sitesi Giderleri Bakım – Onarım 100 KASA	1.000	1.000
--	-------	-------

4.2. Değerleme

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre aktifleştirilen bir duran varlığın değerlemesinde TMS iki yöntemden söz etmektedir. TMS 16. 29 paragrafı ile TMS 38.22–27. paragrafları bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağını işletme yönetimine bırakmıştır. Bunlar; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Maliyet modelinde işletme değerlendirme yönteminde varlığın değeri birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Eğer işletme yönetimi yeniden değerlendirme yöntemini seçerse varlıklar yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutar olan yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden izlenir.

4.2.1. Sunucunun Değerlemesi

İnternet sitesi kuran işletmenin satın aldığı sunucunun maddi duran varlık olarak tanımlanması gerektiğini yukarıda ifade edilmişti. Dolayısıyla, işletmenin sahip olduğu sunucun da TMS 16.50'ye göre değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

Örneğimizde; sunucunun yararlı ömrünün 5 yıl olduğunu kabul edersek, yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İnternet Sitesi Giderleri Sunucu Amortismanı 257 BİRİKMİŞ AMORT. Demirbaşlar İnternet Sitesi Demirbaşları Sunucular	1.818	1.818
---	-------	-------

Diğer taraftan işletmenin sahip olduğu sunucunun değerinin ileriki yıllarda düşmesi kaçınılmazdır. Çünkü teknolojinin hızla gelişmesi teknolojik yatırımların değerlerinin de hızla düşmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla da işletmenin sahip olduğu sunucunun değerinin de bir deşme söz konusu olacaktır. Değer düşüklüğünün oluşması durumunda TMS 36’da sözü edilen “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardının uygulanması gerekmektedir. Değer düşüklüğü zararı ise, bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder. Geri kazanabilir tutar ise bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.¹⁴ Bu bağlamda, yukarıda verdiğimiz örneğe devam edersek ve iki yıl sonra işletmenin satın almış olduğu sunucunun yeniden değerlendirilmiş değerinin 3.000 YTL olduğunu varsayarsak, yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

Sunucunun Maliyet Bedeli:	9.091		
Birikmiş Amortismanları	<u>3.636</u>		
Net Değer	5.455		
Sunucunun Yeni Değeri	<u>3.000</u>		
Ayrılacak Karşılık	2.455		
654 KARŞILIK GİD.		2.455	
X* MADDİ D. V. DEĞ. DŞK. KRŞ.			2.455

Bu durumda, ayrılacak amortisman tutarı da değişiklik gösterecektir.

2 yıl ayrılan amortisman tutarı:	3.636
Değer düşüklüğü karşılığı	<u>2.455</u>
	6.091
Sunucunun defter değeri	<u>9.091</u>
Kalan Değer	3.000

İzleyen yıllarda ayrılacak amortisman tutarı ise; $3.000 / 3 = 1.000$ YTL olacaktır.

4.2.2. İşletim Sisteminin Değerlemesi

Bir internet sitesi için gerekli olan işletim sistemlerinin bilgisayara yüklü olarak alınabileceği gibi, ayrı olarak da alınabileceğini yukarıda belirtmiştik. İşletim sistemi bilgisayarın önemli bir parçası olduğu için de maddi duran varlık olarak tanımlanacaktır. Dolayısıyla, yukarıda verdiğimiz sunucunun değerlendirme işlemi ile işletim sisteminin değerlendirilmesi de aynı olacaktır.

¹⁴ Ümit GÜCENME ve Aylin ARSOY, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, *Analiz*, Cilt 5, Yıl:14, Ekim 2005, s.7-9.

• Bazı yazarlar burada “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabını kullanmaktadır. Bkz., Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 314, Krş, Melek AYGÜN, “Maddi Duran Varlıklar”, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, (Ed. Necdet SAĞLAM v.d.), Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007, s. 461-504. Ayrıca bkz, Hasan KAVAL, a.g.e., s.378-388.

4.2.3. İnternet Sitesinin Tasarımının Değerlemesi

İnternet sitesinin tasarım için katlanılan giderlerin aktifleştirileceği daha önce açıklanmıştı. Aktifleştirilen bu giderlerin değerlemesinin TMS 38'de belirtilen kıstaslara göre yapılması gerekmektedir. Değerlemenin nasıl yapılacağı ise TMS 38. 97-106 ile 107- 110'cu paragraflarında ifade edilmiştir. Adı geçen bu paragraflara göre; sınırlı bir yararlı ömre sahip olan duran varlık itfaya sahip iken, sınırsız bir ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfa edilemez. Dolayısıyla, sınırsız bir ömre sahip olan maddi olmayan duran varlık eskime ve değer yitirme durumunu tahmin etmeyi gerektirir.

Sınırsız bir ömre sahip olan internet sitesinin tasarımının yapılan değerlendirme sonucunun değerinin 4.000 YTL olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

659 DİĞ. OLAĞAN GİD VE ZARAR HES. Tasarım Değ. Düş. 260 HAKLAR HESABI İnternet Grafik Tasarımı	1.000	1.000
---	-------	-------

Buna karşılık yapılan değerlendirme sonucunda internet sitesinde kullanılan grafik ve tasarımın değerinde bir artış olursa, oluşan artış kadar HAKLAR hesabına giriş olacaktır. Örneğin, yapılan yeniden değerlendirme sonucunda işletmenin sahip olduğu tasarım ve grafiklerin değerinin 6.000 TL olduğu görülmüştür. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır;

260 HAKLAR HESABI İnternet Grafik Tasarımı 524 MADDİ OLM. D. V. YEN.DEĞ.ART.HES	1.000	1.000
--	-------	-------

SONUÇ

Taslak halinde bulunan yeni TTK hükümlerine göre sermaye şirketlerinin web sitesi kurmak ve bunları kullanmak mecburiyeti vardır. Şirketler kamuoyunu bilgilendirici nitelikteki tüm açıklamalarını kendi sitelerinde yayımlamak zorundadırlar. Şirketler internet sitelerini kendi kuracakları gibi, internet sitesi hizmeti veren başka şirketlerden de kiralayabilirler. Şirket internet sitesini kiralama yoluna giderse, ödenen kira bedeli gider olarak kaydedilmelidir. Eğer sermaye şirketleri kendi internet sitelerini kendileri kuracaksa bir takım maliyetlere katlanacaklardır. Bu maliyetlerin bir kısmı aktifleştirilebilirken, bir kısmı da doğrudan gider yazılır. Aktifleştirilen giderler ise Türkiye Muhasebe Standartları'nın belirlemiş olduğu hükümler çevresinde maddi duran varlıklar ve de maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilmelidir.

- İnternet sitesi oluşturma maliyetleri ve bu maliyetlerin muhasebeleştirilmeleri TMS'ye göre aşağıdaki şekilde olacaktır;
- İnternet sitesinin planlama şamasında oluşan maliyetler direkt gider olarak yazılacaktır.
- Uygulama ve altyapı oluşturma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, bunların özelliklerine göre farklılıklar göstermektedir. Bunlardan alan adı kiralanmaktadır. Kiralama süresi 1 yıl ise, ödenen bedel gider, 1 yıldan fazla ise ödenen bedel aktifleştirilmelidir. İşletmenin alacağı sunucu ile işletim sistemlerine ödenen bedeller maddi duran varlık olarak kaydedilmelidir. İnternetin güvenliği için ödenen tutar ise direkt olarak gider yazılmalıdır.
- Grafik ve tasarım internet sitesi ile özleşmiştir. Dolayısıyla, grafik ve tasarıma ödenen ücretler aktifleştirilecek ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir.
- İnternet sitesinin içerik geliştirme maliyetleri ise direkt olarak gider yazılacaktır.

KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007.
2. AKTÜRK Zühal, **Bilgisayar Uygulaması ve Teknikleri**, Tuğra Ofset, Isparta, 1998.
3. AYGÜN Melek “Maddi Duran Varlıklar”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet SAĞLAM v.d.), Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007.
4. GÜCENME Ümit ve Aylin ARSOY, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz**, Cilt 5, Yıl:14, Ekim 2005.
5. KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2005.
6. LYNAS Christopher, **The a World Handbook**, Prentice Hall, London, 2000
7. MIRZA, Abbas A., Graham J. HOLT and Magnus ORRELL, **IFRS Workbook and Guide**, John Wiley& Sons. Inc., New Jersey, 2006.
8. MOUYAGAR Walid, **Opening Digital Markets**, McGraw Hill, New York, 1998.
9. TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yay.1, Grup Matbaası, Ankara, 2006
10. www.bidb.itu.edu.tr.(Erişim Tarihi, 29.6.2007)
11. www.meb.gov.tr.(Erişim Tarihi, 29.6.2007)
12. www.microsoft.com. (Erişim Tarihi 29.6.2007)
13. www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm (Erişim Tarihi, 15.6.2007)