

T.C.
DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**İNTERNET SİTELERİNİN DEĞERLEMESİNDE TMS 38:
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE
TÜRK VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
SERKAN YÜCEL

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. ALİ AKAYTAY

DÜZCE
MAYIS, 2013

ÖZET

İNTERNET SİTELERİNİN DEĞERLEMESİNDE TMS 38: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİNİN KARŞILATIRMASI

YÜCEL, Serkan

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ali AKAYTAY

Mayıs 2013, 142 Sayfa

İnternetin ticaret amaçlı kullanılmaya başlanmasıyla birlikte internet günümüz işletmeleri için rekabet üstünlüğü sağlayan önemli bir araç konumuna gelmiştir. Tüketici kitlesinin interneti ürün hakkında araştırma ve/veya alışveriş yapmak için yoğun bir şekilde kullanıyor olması firmaların internet sitelerini, firmanın müşteriye bakan en önemli yüzlerinden birisine çevirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin internet sitesi oluşturmaları yasal bir zorunluluk olarak tanımlanmıştır. Bu durum, işletmelerde internet sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin önemini artırmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları açısından bir internet sitesinin kuruluş ve geliştirilmesi maliyetleri incelendiğinde, internet sitesi maliyetlerinin bir kısmının aktifleştirileceği, bir kısmının da gider olarak kaydedileceği görülmektedir. Öte yandan Türk Vergi Mevzuatı incelendiğinde ise, daha farklı hükümlerle karşılaşılmaktadır. Bu çalışmada işletmelerin internet sitesi oluşturma maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatına göre değerlendirilmesi konusu ele alınmıştır. Araştırmanın sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatının internet sitelerinin değerlendirilmesi konusunda genel olarak uyumlu olduğu; bunun yanında, bazı uyumsuzlukların da bulunduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnternet Sitesi, E-Ticaret, Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Vergi Mevzuatı, Maddi Olmayan Duran Varlıklar

ABSTRACT

The Comparison of TAS 38 Intangible Assets Standard and Turkish Tax Laws in Valuation of Websites

YÜCEL, Serkan

Master Thesis, Department of Business Administration

Advisor: Asst. Prof. Dr. Ali AKAYTAY

May 2013, 142 Pages

Internet has become an important tool that provides a competitive advantage for today's businesses, since it has been used for trade. Customers' using internet for making research about the product and/or shopping has change firms web sites to one of the most important face to customers. It has been define as an obligation to create websites for firms in the new Turkish Trade Law. This situation highlights the importance of accounting for the costs of businesses website.

When costs of the establishment and development of a web site has been examined, it has been seen that some of them would be record under assets and some of them would be recorded as the expanses. On the other hand, when Turkish Tax Law is examined, different verdict are seen. In this study, it has been discussed the cost of creating web sites for firms according to Turkey Accounting Standards and Turkish Tax Law. As a result of the research it has been identified that Turkish Tax Law and Turkey Accounting Standards are generally compatible. But there were several discrepancies, too.

Keywords: Websites, E- Commerce, Turkish Accounting Standards, Turkish Tax Laws, Intangible Assets.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
KISALTMALAR.....	IX
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	5
KAVRAMSAL ÇERÇEVE	5
1.1 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI	5
1.1.1 Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı:	5
1.1.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması	8
1.1.2.1 Tekdüzen Hesap Planı Sınıflandırması.....	8
1.1.2.2 Türkiye Muhasebe Standartları Sınıflandırması	16
1.2 DEĞERLEME KAVRAMI	17
1.2.1 Değerleme Kavramının Tanımı ve Değerlemenin Amacı	17
1.2.2 Değerleme Ölçüleri	19
1.2.2.1 Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçüleri	19
1.2.2.2 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri	24
1.3 İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİ	27
1.3.1 İnternet Sitesi İle İlgili Tanımlar ve İnternet Sitelerinin Önemi	28
1.3.2 İnternet Sitesi Kurulum Aşamaları ve Maliyetleri	31
1.3.2.1 İnternet Sitesinin Planlaması.....	32
1.3.2.2 Uygulama ve Altyapının Geliştirilmesi	33
1.3.2.3 Grafik Tasarımının Geliştirilmesi	38
1.3.2.4 İçerik Geliştirilmesi:.....	39

2. BÖLÜM	41
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	41
2.1 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN EDİNİLMESİ	45
2.1.1 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:	45
2.1.1.1 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:	46
2.1.1.2 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:	47
2.1.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi: ---	47
2.1.2.1 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:	48
2.1.2.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:	49
2.1.3 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi: -----	50
2.1.3.1 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:	50
2.1.3.2 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:	50
2.1.4 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Elde Edinimi: -----	51
2.1.4.1 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması: -	51
2.1.4.2 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:	51
2.1.5 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi: -----	52
2.1.5.1 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:	53
2.1.5.2 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:	56
2.2 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİNDEN SONRASINDAKİ HARCAMALARIN DURUMU -----	57

2.2.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinden Sonraki Harcamalar Konusunda TMS 38 Uygulaması: -----	58
2.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinden Sonraki Harcamalar Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması: -----	58
2.3 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜLMESİ-----	59
2.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme Sonrası Ölçülmesi Konusunda TMS 38 Uygulaması: -----	59
2.3.1.1 Maliyet Bedeli Yöntemi İle Ölçme -----	60
2.3.1.2 Yeniden Değerleme Yöntemi İle Ölçme -----	60
2.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçülmesi Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması: -----	61
2.4 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ -----	61
2.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Konusunda TMS 38/TMS 36 Uygulaması-----	62
2.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması:-----	63
2.5 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI-----	64
2.5.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Konusunda TMS 38 Uygulaması: -	64
2.5.1.1 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar: -----	65
2.5.1.2 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar:-----	68
2.5.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması-----	69
2.5.2.1 Amortisman (İtfa) Süresi -----	70
2.5.2.2 Amortisman (İtfa) Yöntemi: -----	72
2.5.2.3 Belli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması: -----	72
2.5.2.4 Kalıntı değer -----	72

2.6 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARI KULLANIMDAN ÇEKME VEYA ELDEN ÇIKARMA -----	73
2.6.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan Çekilmesi Veya Elden Çıkarılması Konusunda TMS 38 Uygulaması -----	73
2.6.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan Çekilmesi Veya Elden Çıkarılması Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması -----	75
3. BÖLÜM -----	77
İNTERNET SİTELERİNİN TMS38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLEMESİ -----	77
3.1 İNTERNET SİTESİNİN EDİNİLMESİ -----	82
3.1.1 İnternet Sitesinin Satın Alma Yoluyla Edinilmesi: -----	84
3.1.2 İnternet Sitelerinin İşletme Birleşmesinin Parçası Olarak Edinilmesi: -----	86
3.1.3 İnternet Sitelerinin Devlet Teşviki Yoluyla Edinilmesi: -----	88
3.1.4 İnternet Sitelerinin Takas Yoluyla Edinilmesi: -----	90
3.1.5 İnternet Sitelerinin İşletme İçinde Üretilerek Edinilmesi: -----	92
3.1.5.1 İnternet sitesi planlama aşamasındaki maliyetler:-----	93
3.1.5.2 İnternet sitesi uygulama ve altyapı geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:-----	94
3.1.5.3 İnternet sitesi grafik tasarım geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:-----	95
3.1.5.4 İnternet sitesi içerik geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:-----	96
3.2 İNTERNET SITESİNE AKTİFLEŞTİRME SONRASINDA YAPILAN HARCAMALARIN DURUMU -----	101
3.3 İNTERNET SİTELERİNİN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜLMESİ -----	103
3.4 İNTERNET SİTELERİNDE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ: -----	104
3.5 İNTERNET SİTELERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI -----	106
3.6 İNTERNET SİTELERİNİN KULLANIMDAN ÇEKİLMESİ VEYA ELDEN ÇIKARILMASI -----	114

SONUÇ ----- 121

KAYNAKÇA ----- 126

KISALTMALAR

FSEK	:	5846 sayılı FİKİR VE SANAT ESERLERİ KANUNU
GVK	:	94 sayılı GELİR VERGİSİ KANUNU
IAS	:	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS
IFRS	:	INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS
KHK	:	KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME
KVK	:	5520 sayılı KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
MK	:	4721 sayılı TÜRK MEDENİ KANUNU
MSUGT	:	MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ
SPK	:	SERMAYE PİYASASI KURULU
TFRS	:	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
TMS	:	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
TMSK	:	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURUMU
TSPAKB	:	TÜRKİYE SERMAYE PİYASASI ARACI KURULUŞLAR BİRLİĞİ
TTK	:	6102 sayılı TÜRK TİCARET KANUNU
VUK	:	VERGİ USUL KANUNU
GUD	:	GERÇEĞE UYGUN DEĞER

GİRİŞ

Günümüzde bilim ve teknolojinin hızla gelişmesi birçok alanda değişimi de beraberinde getirmiştir. Özellikle bilişim teknolojilerindeki gelişim dünyayı küçük bir köy haline getirmiş, bir anlamda sınırlar kalkmış ve dünya ülkeleri arasındaki iletişim daha da güçlenmiştir. İletişimin güçlenmesi ve dünya ülkeleri arasındaki her türlü alışverişin artması küreselleşme olarak ifade edilmektedir.

Küreselleşmeyi hızlandıran ve bilginin hızla yayılmasını, kullanımını sağlayan en önemli araç şüphesiz ki internettir. Bilgi paylaşımı, iletişim, ürün ve hizmet pazarlaması ve günlük yaşamda kullandığımız tüm süreçler internet aracılığıyla çok kısa süreler içerisinde gerçekleşebilmektedir. Teknolojideki gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşması interneti bir iletişim aracı olmanın ötesinde, etkin bir tanıtım, pazarlama ve dağıtım aracı haline getirmiştir. Günümüzde pek çok işletmenin ekonomik faaliyetlerinde geleneksel ticarete ilave olarak elektronik ticaretin de önemli bir yer aldığı görülmektedir.

Elektronik ticaret ise, bir işletmenin satıcılar, müşteriler, ortaklar, yatırımcılar ve tüm ilgili kişi ve gruplarla olan karşılıklı etkileşim yollarını geliştirmek için, bağlantı ağları ve iletişim teknolojilerinin sistemli olarak kullanılmasıdır. Elektronik ticaret, günümüzde işletmeler için artık bir tercih olmaktan çok gittikçe temel bir zorunluluk haline hızla gelmektedir.

Bunun yanında yeni yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri kapsamında sermaye şirketlerine internet sitesi açma zorunluluğu getirmiştir. Bu kapsamda her sermaye şirketi bir internet sitesi açma, bu sitenin bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine tahsis etme, internet sitesinin adresini şirketin unvanının altına yazma gibi bazı zorunluluklara tabidir. Yeni TTK'nın 124. maddesine göre, anonim, limited ve sermayesi paylara

bölünmüş komandit şirketler, “sermaye şirketi” sayılmakta ve dolayısıyla bu şirketler bir internet sitesine sahip olmak zorundadırlar. Bu yükümlülüğe aykırılık ise hukuki ve cezai sorumluluk doğuracaktır.

Günden güne ticari hayatta önem kazanan internet sitelerine nasıl sahip olunacağı, ortaya çıkan maliyetlerin nasıl kayıt altına alınacağı, kayıt altına alınan bu maliyetlerin ileriki dönemlerde nasıl değerlendirileceği gibi konular muhasebe sistemini de yakından ilgilendirmektedir. Ancak bir internet sitesi tek bir varlık olmayıp farklı bileşenlerden oluşmaktadır. Bu bileşenleri ve özelliklerini iyi analiz etmek bunların doğru kayıt altına alınıp değerlendirilmesinin de doğru yapılabilmesini sağlayacaktır.

Özellikle internet sitelerinin, internet ortamındaki adresi olan alan adları (domain name) üzerinde önemle durulması gereken bir bileşendir. Çünkü günümüzde bu alan adlarının işletmeler arasında çok yüksek bedellerle el değiştirdiği görülmektedir. Bu konuya 7,5 milyon \$ bedel ile “www.business.com” un el değişimini örnek olarak verebiliriz. Ülkemizde de bu kadar yüksek olmamakla beraber alan adları bazen kayda değer bedeller ile el değiştirmektedir. Bu şekilde yüksek bir bedel olarak ödenen “alan adı” nın nasıl kayıt altına alınacağı da muhasebeyi ilgilendiren önemli bir konudur. Aynı şekilde internet sitelerinin diğer bileşenlerinin farklı özellikleri olduğundan, ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

İnternet sitelerini ve maliyetlerini muhasebe açısından ele aldığımızda karşımıza muhasebe sistemi ile ilgili iki farklı uygulama çıkmaktadır. Birincisi Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) uygulamaları, diğeri ise Türk Vergi Mevzuatı uygulamalarıdır.

Yeni yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile de 01.01.2013 tarihi itibarıyla büyük ölçekli sermaye şirketlerinin TMS/IFRS’yi uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından, Uluslar arası Muhasebe Standartlarına uyum sağlamak amacıyla oluşturulmuş, muhasebe sistemini bütün

olarak ele alan standartlar topluluğudur. Bunların içinde özellikle TMS38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı internet sitelerini ve maliyetlerini yakından ilgilendirmektedir. Ayrıca TMSK tarafından internet sitelerinin maliyetlerini ele alan TMS Yorum32 adı altında bazı açıklamalar yapılmıştır.

Türk Vergi Mevzuatında ise internet siteleri ayrıca ele alınmamıştır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu bir özalgede internet siteleri maliyetlerinin vergi mevzuatında “gayrimaddi haklar” adı ile anılan grupta incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak TMS/TFRS'nin içeriğindeki hükümler ile Türkiye Vergi Mevzuatı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ise TMS/TFRS'yi uygulayacak olan şirketlerin mali tablolarını hazırladıktan sonra vergi hesaplaması yaparken bazı düzenlemeler yapmalarını gerekli kılmaktadır. Çalışmamızda internet sitelerini ve maliyetlerini incelerken TMS/TFRS ile Türk Vergi Mevzuatı arasındaki farklılıkları göz önüne sermeyi amaçladık.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde internet sitelerini, maliyetlerini ve TMS/TFRS ile Türk Vergi Mevzuatı açısından nasıl değerlendirileceğini daha iyi anlamamıza yardımcı olması için, TMS/TFRS ve Türk Vergi Mevzuatında internet sitelerinin içinde incelendiği maddi olmayan duran varlıklar kavramını, bu kavramın hangi varlıkları içerdiğini ele aldık. Devamında varlıkların değerlemesi ile ilgili çeşitli kavramları, yöntemleri inceledikten sonra son olarak da üçüncü bölüm olan uygulama bölümünde TMS/TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı açısından karşılaştırmalı olarak ele alacağımız internet siteleri ve maliyetleri ile ilgili gerekli açıklamaları yapmaya çalıştık.

İkinci bölümde internet sitelerinin içinde ele alındığı maddi olmayan duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı kapsamında

karşılaştırmalı incelemesi yapılmıştır. Bunun için TMS38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı baz alınmıştır. Çünkü işletmelerin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların; elde edilmesi, sonraki dönemlerde değerlemesi, amortisman uygulaması, değer düşüklüğü ve yenileme giderleri gibi durumlar Türkiye Muhasebe Standartlarında doğrudan TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ele alınmıştır. TMS38 bazı yerlerde maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ile ilgili aşağıdaki standartlara atıfta bulunmuştur.

- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri,
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri,

Bu bölümde maddi olmayan duran varlıklar için temel standart olan TMS 38 dikkate alınacak ve gerekli yerlerde bu standartlara da başvurulacaktır. Konular ise TMS 38’ de yer aldığı sıralama ile incelenecek ve TMS/TRFS ile Türk Vergi Mevzuatı karşılaştırması yapılacaktır.

Üçüncü bölümde ise çalışmamızın temel konusunu oluşturan internet sitelerini oluşturan maliyetleri, kurulum aşamalarını, elde etme şekillerini TMS/TRFS ve Türk Vergi Mevzuatı hükümlerince karşılaştırmalı olarak ele alacağız. Bu inceleme yapılırken TMS/TRFS açısından TMSK tarafından yayınlanan TMS Yorum 32: İnternet Siteleri Maliyetleri açıklamaları ışığında TMS 38 hükümleri incelenecektir. Vergi mevzuatı açısından da Gelir İdaresi Başkanlığının internet siteleri maliyetleri ile ilgili bir mükellefin vermiş olduğu dilekçeye karşılık yayınladığı “özelge” dikkate alınacak bu çerçevede vergi mevzuatında “gayri maddi haklar” için yapılan açıklamalar incelenecektir. Bu bölümdeki uygulama örnekleri ise internet ortamında ulaşılan güncel bilgilerle oluşturulmuştur.

1. BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

Çalışmanın bu bölümde maddi olmayan duran varlık kavramı, hangi varlıkların maddi olmayan duran varlık sınıfına dâhil olduğu ve maddi olmayan duran varlıkların Türk Vergi Mevzuatında ve Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardında nasıl sınıflandırıldıkları ele alınmıştır.

1.1.1 Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı:

Günümüzde bilgi ve bilgiye dayalı üretim gittikçe önem kazanmaktadır. İşletmeler faaliyette buldukları piyasalarda rekabet üstünlüklerini artırmak için bilgiyi üretmek veya üretilen bilgiye sahip olup üretimde kullanmak zorundadırlar. Ancak günümüzde bilginin değeri herkes tarafından bilinmekte ve sahip olunan bilgiden gelir sağlamak amacıyla çeşitli yollara başvurulmaktadır. Örneğin patent, telif hakkı vb. yollarla güvence altına alınan bilgi, maddi bir varlığı olmamakla beraber para ile ifade edilebilmekte ve önemli bir varlık niteliğine kavuşmaktadır.

Bunların yanı sıra bazı sektörlerde faaliyet gösterebilmek için edinilen izinler, ruhsatlar, lisanslar vb. sahip olan kişilere diğerlerine göre bir ayrıcalık ve öncelik sağlamaktadır. Piyasa koşullarında işletmeler arasında bu lisans, ruhsat vb. yasal hakların belirli bedellerle el değiştirdiği de görülmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi bir ürünün nasıl üretileceğine ilişkin projeler ve bunların bağlı olduğu patentler, fikri ürünlerin telif hakları, bazı makinelerin çalışması için gerekli olan yazılımlar vb. bilgi ürünü olan varlıklar ile belirli sektörlerde belirli faaliyetlerde bulunabilmek için gerekli olan ruhsat, lisans vb. gibi yasal haklar; muhasebe literatüründe “maddi olmayan duran varlık” olarak adlandırılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için aşağıdaki tanımlamalar yapılmıştır:

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği varlıklar ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar “maddi olmayan duran varlık” olarak adlandırılmaktadır. (Akdoğan ve Tenker, 2007: 129) Diğer bir tanıma göre “maddi olmayan duran varlıklar; kullanılmaları sonucunda işletmenin hâsılatında artış oluşturan bir kısım haklar ile özel üstünlükler ve ayrıcalıklardır.” (Gören, 2007: 187) Maddi olmayan duran varlıkları, değerleri fiziksel varlıklara bağlı olmayan duran varlıklar olarak da tanımlayabiliriz. Bu varlıkların değerlerinin temelinde yasal haklar ve bu hakların transfer edilebilmesi yatmaktadır. (Kesgin, 2006: 90)

Bir başka tanımda da maddi olmayan duran varlıklar; ürün ve servislerin oluşumuna katkıda bulunan veya şahıs ve firmalara gelecekte üretken faydalar sağlayan fiziksel olmayan unsurlar şeklinde tanımlanmaktadır. (Mard ve diğerleri, 2007: 16)

Maddi olmayan duran varlıkları düzenleyen 38 nolu Türkiye Muhasebe Standardı, maddi olmayan duran varlıkları ; “geçmişteki işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan değerlerdir.” (TMS 38,prf.8) şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan anlaşılacağı gibi TMS 38’e göre bir maddi olmayan duran varlığın temel özelliklerini;

- Belirlenebilirlik,
- Kontrol edilebilirlik,
- Gelecekte ekonomik yarar sağlayabilme, şeklinde sıralayabiliriz.

Belirlenebilirlik; Maddi olmayan bir duran varlık; ayrılabilir (işletmeden ayrı tutulabilir), veya bölünebilir, satılabilir, devredilebilir, kullanım ruhsatı verilebilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir ise, şerefîyeden ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir. Belirlenemeyen varlıklar ise işletmenin satılması

halinde ortaya çıkacağı ve bu aşamada ölçülemeyeceği için işletme içinde oluşturulan şerefiyenin bir parçası olan içsel değerleri ifade ederler. (TMS 38, prf: 11)

Kontrol edilebilirlik; Maddi olmayan duran varlık tanımındaki diğer bir koşul o varlığın kontrolünün elde tutulması gerekliliğidir. İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının yararlarına erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. (TMS 38 prf.13) Örneğin; sporcu lisansı anlaşmalarını (bonservis bedelleri) göz önüne aldığımızda bir kontrol vardır ve elde edilen lisans bedellerinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. (Akbulut,2012: 683)

Gelecekte ekonomik yarar sağlayabilme; Maddi olmayan duran varlık tanımındaki diğer bir unsur da varlığın gelecekte işletmeye sağlayacağı ekonomik yarar beklentisidir. Bu ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir. (TMS38 prf.17)

Buna göre maddi olmayan duran varlıklar; “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 şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.” şeklinde tanımlanmaktadır. (Akbulut, 2012: 686)

Yukarıdaki tanımlamaları dikkate alarak bir tanımlama yapacak olursak, maddi olmayan duran varlıkları; işletmenin üretim vb. faaliyetlerini yerine getirebilmesi için elinde bulundurması gereken, belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte yarar sağlama özelliği olan bazı haklar ve ayrıcalıklardır şeklinde tanımlayabiliriz.

1.1.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

Maddi olmayan duran varlıklar, Vergi Usul kanununda “gayrimaddi haklar” şeklinde ifade edilmekle beraber açık bir şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili en detaylı sınıflandırma, vergisel muhasebe uygulamasına temel oluşturan ve 1992 yılında yayımlanan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yapılmıştır.

Söz konusu tebliğde muhasebe sisteminde kullanılmak üzere “Tek Düzen Hesap Planı” adı altında sınıflandırmalar yapılmış, maddi olmayan duran varlıklara da bu planda ayrı bir grup olarak yer verilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar Tek Düzen Hesap Planının 26.Grubu olarak yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları ise, maddi olmayan duran varlıkları TMS38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ayrı olarak ele almıştır.

1.1.2.1 Tekdüzen Hesap Planı Sınıflandırması

1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde, Tek Düzen Hesap Planı içerisinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar 26.Grup olan “Maddi olmayan duran varlıklar” şu şekilde sınıflandırılmaktadır. (MSUGT, 1994: 1)

260. Haklar

261. Şerefiye

262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264. Özel Maliyetler

267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

1.1.2.1.1 Haklar:

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda

tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 266)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Haklar olarak belirtilen varlıklar Türk Hukuk Mevzuatında “Gayri Maddi Haklar” olarak düzenlenmiştir.

Gayri maddi haklar; gayrimenkul gibi tapuya tescil edilen sınırlı ayni haklar ile sınai, ticari ve fikri haklardan oluşup, sınırlı ayni haklar Medeni Kanun’un eşya hukuku bölümünde, sınai, ticari ve fikri haklar ise değişik kanunlarda düzenlenmektedir.

Gayri maddi haklar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Yıldırım, 2012) ;

GAYRİ MADDİ HAKLAR	
Sınırlı Ayni Haklar	Sınai, Ticari ve Fikri Haklar
1. İrtifak Hakları ve Taşınmaz Yükü	1. Sınai Haklar
• Taşınmaz lehine irtifak hakkı	Markalar
• İntifa hakkı ve diğer haklar	Patentler
İntifa hakkı	Know-how
Oturma hakkı	2. Ticari Haklar
Üst hakkı	İmtiyaz hakkı
Kaynak hakkı	İşletme hakkı
Diğer irtifak hakları	Ticaret unvanı
• Taşınmaz yükü	
2. Rehin Hakkı	3. Fikri Haklar
• Taşınmaz rehni	Manevi haklar
• Taşınır rehni	Mali haklar

Sınırlı Ayni Haklar

Yukarıdaki tabloda yer alan bu haklar, taşınmaz mallar üzerinde malik dışındaki kişilere yararlanma vb. ayrıcalıklar sağlayan haklardır ve Türk Medeni Kanununda aşağıdaki şekilde düzenlenmişlerdir:

• **Taşınmaz Lehine İrtifak Hakkı:** Bu hak, bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz lehine konulmuş bir yük olup, yüklü taşınmazın malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan taşınmaz malikinin yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanmasına katlanmaya mecbur kılar. (MK, md: 779) İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır. (MK, md: 780)

• **İntifa Hakkı:** İntifa hakkı; başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla yararlanmak ve kullanmak hakkıdır. İntifa hakkında, sadece kuru mülkiyet hakkı malikte kalmakta, bütün kullanım hakları tamamen hak sahibine geçmektedir. İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. (MK, md.794-822)

• **Oturma Hakkı:** Oturma hakkı, bir binadan veya onun bir bölümünden konut olarak yararlanma yetkisi verir. Oturma hakkı başkasına devredilemez ve mirasçılara geçmez. Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça intifa hakkına ilişkin hükümler oturma hakkına da uygulanır. (MK, md.823-825)

• **Üst (İnşaat) Hakkı:** Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmadıkça bu hak devredilebilir ve mirasçılara geçer. Bu hak bağımsız ve sürekli nitelikte ise hak sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilir. (MK, md.826-836)

• **Kaynak Hakkı:** Başkasının arazisinde bulunan kaynak üzerinde irtifak hakkı, bu arazinin malikini suyun alınmasına ve akıtılmasına katlanmakla yükümlü kılar. Bu hak başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer. (MK, md.837)

• **Diğer İrtifak Hakları:** Malik, taşınmazı üzerinde herhangi bir kişi veya topluluk lehine atış eğitimi veya spor alanı ya da geçit olarak kullanılmak gibi belirli bir yararlanmaya hizmet etmek üzere başka irtifak hakları da kurabilir. Bu haklar aksi kararlaştırılmadıkça başkasına devredilemez ve mirasçılara geçmez. Taşınmaz lehine irtifaklara ilişkin hükümler, bu tür irtifak haklarına da uygulanır. (MK, md.838)

- **Taşınmaz Yükü:** Bir taşınmazın malikini yalnız o taşınmazla sorumlu olmak üzere diğer bir kimseye bir şey vermek veya yapmakla yükümlü kılar. Hak sahibi olarak bir başka taşınmazın maliki de gösterilebilir. İrat senedi ve kamu hukukuna ilişkin taşınmaz yükleri saklı kalmak kaydıyla, taşınmaz yükünün konusu ancak yüklü taşınmazın ekonomik niteliğinden doğan veya yararlanan taşınmazın ekonomik ihtiyaçlarını karşılayan bir edim olabilir. (MK, md.839-849)

- **Rehin Hakları:** Sahibine alacağını borçludan alamadığı takdirde rehin' konusu eşyayı paraya çevirterek, alacağını elde etme yetkisi veren aynı haklardır. Taşınır ve taşınmaz rehni olarak ikiye ayrılır. (MK, md.850-972)

Sınai, Ticari ve Fikri Haklar

İşletmelerin üretim, pazarlama vb. faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için sahip olmaları gereken bazı haklardır. Bu haklar aynı zamanda işletmelere rakiplerine karşı rekabet gücü sağlamaktadır.

- **Markalar:** Markaların korunması hakkında 556 sayılı KHK' ya göre; marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla kişi adları dâhil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar, malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görülebilen veya benzer şekilde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayımlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir. Marka korunması ancak tescil yoluyla elde edilir.

- **Patentler:** Yenilikçi bir zekânın bir buluşunu değerlendirebilmesi için, devletin sınırlı bir süre ve yer için üçüncü kişiler tarafından buluşun izinsiz olarak üretilmesini, satılmasını veya kullanılmasını engelleme yoluyla sahibine tanınan tekel haklarıdır. Patenti alınan bir metot, bir cihaz, bir madde tescilinden sonra, o ülkede yürürlük süresi içinde hiç kimse tarafından kullanılamaz, uygulanamaz, taklit edilemez veya yapılamaz. (TPE,2012)

• **Know-how:** Know-how (teknik hüner ve tecrübe hakkı), bir sanayi işletmesinin uzun araştırmalar ve tecrübe sonucunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim yönteminin fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümü şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere know-how, bir ürünün nasıl yapılacağını gösteren üretimle ilgili teknik bilgi niteliğindedir. (Kesgin, 2006: 95)

• **İmtiyaz Hakkı:**  zel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinin idare ile yaptığı sözleşme uyarınca belli bir kamu hizmetinin masraf, sermaye, kar ve zararı kendilerine ait olmak üzere, idarenin gözetimi ve denetimi altında yürütülmesinden kaynaklanan haklara imtiyaz hakkı, söz konusu sözleşmelere de imtiyaz sözleşmeleri denir. (Akyol, 2009: 68) Elektrik  retim ve dağıtım lisansları, maden kanunu uyarınca elde edilen maddi haklar birer imtiyaz hakkıdır.

• **İşletme Hakkı:** Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan h sılat kirası sözleşmesiyle edinilen ve sahibine kiralanan şeyi kullanma ve semerelerinden yararlanma hakkı veren şahsi ve maddi bir haktır.  rnek olarak, plaj işletme hakkının kiralınması, belediyelere ait hamam, turistik tesis ve kaplıcaların kiralınması verilebilir. (Yıldırım, 2012)

• **Ticaret Unvanı:** Ticari bir işletmenin faaliyet konusunu, hukuki yapısını belirten ve benzeri eklentileri içeren, ticaret siciline kayıtlı adıdır. Bir başka değişle Ticaret unvanı işletmeyi şahsileştirmekte ve işletmenin diğer işletmelerden ayırt edilebilmesini sağlamaktadır. (Erer, 2010: 7) Ticaret unvanı işletme ile birlikte başkasına devredilebilir ya da satılabilir. Bu unvan taklit edilirse sahibinin, men, ticaret sicilinden sildirme tazminat ve yayın hakkı vardır.

• **Manevi ve Mali Fikri Haklar:** Manevi fikri haklar eserin halka sunulması, esere adının yazılması veya adın belirtilmesi yetkilerini verir. Eser sahibi eserinde değişlik yapılmasını yasaklayabilir. Ayrıca, eser sahibi bazı durumlarda, eserin zilyedi ve malikinden eserden yararlanmayı talep edebilir. (FSEK, md.14) Mali Fikri Haklarda ise bir eserden her türlü faydalanma hakkı eser sahibine aittir.

Eser sahibi yapacağı sözleşmelerle bu haklarının kullanımını başkalarına devredebilir. Bu haklara örnek olarak; işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı ve umuma iletim hakkı gösterebilir.(FSEK, md.20)

1.1.2.1.2 Şerefiye

Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farklar şerefiye olarak adlandırılır. (MSUGT, no: 1) Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri ölçü alınır. (Tokaç, 2007: 536)

Maddi olmayan duran varlık olan şerefiye şirket bilançosunda sıkça görülür. Bu kavram, finansal raporlamada belli ve özel anlama sahiptir. Bir işletmenin bir başka işletmeyi satın alırken “gelecekte edineceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak” ödemeye razı olduğu pozitif değere şerefiye denilmektedir. (Akgül, 2011: 41)

Şerefiye, tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlık sınıfında yer almasına karşın TMS 38 hükümlerine göre varlık sayılmamaktadır. Çünkü TMS 38 standardında maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. (TMS38, prf.11)

1.1.2.1.3 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin, masrafların aktifleştirilen kısmıdır. (Tokaç, 2007: 537)

Bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri kabul edilebilmesi için aşağıdaki koşulların bulunması gerekmektedir (Toroslu, 1998: 145)

- Yapılan kuruluş ve örgütlenme giderleri, kurum niteliklerine sahip veya kurum nitelikleri kazanacak bir işletmeye ait olmalıdır.

- Yapılan gider karşılığında, maddi bir kıymet edinilmesi söz konusu olmamalıdır.

- Yapılan giderlerin kuruluş ve örgütlenmeye veya işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olması gerekir.

1.1.2.1.4 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, isminden de anlaşılacağı üzere, şirketlerin ürün geliştirme, yeni teknolojiler meydana getirme gibi yapmış olduğu yatırımlardır. Bugün yaşanan teknolojik gelişmeler araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin önemini artırmıştır. (Margos, 2010: 9) İşletmelerin rekabet güçlerini arttırabilmeleri için devamlı yeni ürün tasarlamaya ve geliştirmeye ihtiyaçları vardır. Son yıllarda gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalar, yeni bir mamulün, en önemli maliyetlerinin tasarım ve geliştirme aşamasında oluştuğunu ortaya koymaktadır. (Altuğ, 2006: 274)

Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri sayılmaktadır (Keşgin, 2006: 102):

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi.

- Yeni üretim yöntem, süre ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi.

- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi.

- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin teknolojilerin araştırılması.

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri

Tekdüzen hesap planında araştırma ve geliştirme giderlerinin hem aktifleştirilebileceği hem de dönem gideri olarak kaydedilebileceği hesaplara yer

verilmiştir. Ancak 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği incelendiğinde araştırma faaliyetlerine dair bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Tebliğde araştırma ve geliştirme maliyetlerin hangi durumlarda aktifleştireceği ya da dönem gideri sayılacağı belirtilmemiştir. (Saban ve Genç, 2005: 129)

Geleneksel kayıt sisteminde araştırma ve geliştirme maliyetlerinin gider yazılması çok yaygındır. Ancak dönemsellik ilkesine göre, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve faydalı olacağı dönemde amorti edilmelidir. Maliyetlerin aktifleştirilerek, dönemsel olarak gider yazılması; maliyetlerin de daha tutarlı hesaplanmasını ve dolayısıyla kâr ve zararın gerçekçi olmasını sağlamaktadır. Buna göre 26 nolu grupta izlenecek olan ar-ge giderlerinin; “işletmenin yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamaların aktifleştirilen kısmıdır.” şeklinde ifadesi uygun olacaktır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 270)

1.1.2.1.5 Özel Maliyetler

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılp kira süresinin bitiminde mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar. (Tokaç, 2007: 540)

Özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanılmak ve gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla, kiracı tarafından yapılan giderlerin toplamıdır. Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte özel maliyet hesabında göstermek zorunda olup, bu değerleri kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edebilirler. Örnek olarak; bir binaya asma kat ya da oda eklenmesi, kat kaloriferi yerleştirilmesi, asansör tertibatı konulması gibi varlıkların iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırıcı nitelikteki işlemlerdir. (Öngen, 2000: 4)

Yapılan giderlerin özel maliyet olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Toroslu, 1998)

- Gayrimenkul başkasına ait olmalıdır.
- Giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olmalı gerekir.
- Giderler kiracı tarafından yapılmalıdır.
- Giderlerin yapılması sözleşmede yer almamalıdır.

1.1.2.1.6 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıda sayılanların dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlık kalemleridir. Günümüzde işletmeler bilgisayar yazılımı vb. tebliğde yer verilmeyen varlıkları bu hesapta takip etmektedir. Bu hesap kapsamındaki bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıktığında bu hesaba borç kaydedilir. Varlık tamamen amorti edildiğinde, birikmiş amortisman hesabının borcuna karşılık, bu hesaba alacak yazılır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 273)

1.1.2.2 Türkiye Muhasebe Standartları Sınıflandırması

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında, maddi olmayan duran varlık sınıfı; benzer nitelikte olan ve işletmenin benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubu olarak tanımlanmakta ve aşağıdaki şekilde sınıflandırmayı örnek olarak göstermektedir:

- a) Markalar;
- b) Ticari başlıklar ve yayın hakları;
- c) Bilgisayar yazılımlar;
- d) Lisans ve imtiyazlar;
- e) Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları;
- f) Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve
- g) Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

Bu sınıflar, finansal tablo kullanıcılarının daha iyi bilgilenmelerine sebep olması durumunda, daha küçük (büyük) sınıflara ayrılır veya toplanır. (TMS 38,

prf.119) Yukarıda sıralanan maddi olmayan duran varlıklar tekdüzen hesap planı ve çeşitli kanunlar çerçevesinde ele alındığından yapılacak açıklamalar da benzerlik gösterecektir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından TMS kapsamında yayınlanan herhangi bir “Hesap Planı” olmadığı için TMS38 tarafından yukarıda sınıflandırması yapılan varlıklar, Tekdüzen Hesap Planında 26.Grupta yer alan hesapların alt hesabı olarak izlenmektedir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerinin tam olarak uygulanabilmesi için tekdüzen hesap planında değişiklik yapılması gerektiği açıktır.

Bundan sonraki bölümde maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi konusunu daha iyi inceleyebilmek için öncelikle değer, değerlendirme vb. kavramları açıklamak gerekmektedir.

1.2 DEĞERLEME KAVRAMI

Muhasebe sisteminde yapılacak işlemlerde sözkonusu varlık veya kaynakların nasıl ele alınacağı önemli bir konudur. Çünkü yapılacak işlemler işletmelerin sonuç hesaplarını ve dolayısıyla kar veya zararını etkilemektedir. Önemli varlık kalemlerinden olan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi konusunu da ele almadan önce değerlendirme ile ilgili tanımlara, mevzuatta ve standartlarda yer alan ölçülere yer vermek uygun olacaktır.

1.2.1 Değerleme Kavramının Tanımı ve Değerlemenin Amacı

Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir. Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değer belirlenmesi işlemi, muhasebenin en önemli ve sorunlu alanı olan “değerlemenin” konusunu oluşturmaktadır. (Özerhan, 2008: 1)

Ancak değerleme kavramını açıklamadan önce, değerlemede kullanılan ”değer” kavramını tanımlayıp, açıklamak yararlı olacaktır. Mal ve hizmetlere verilen öneme değer denir. Ekonomide bütün varlıkların bir değeri vardır. Birey ve/veya toplum, bir mal veya hizmetin değerini, o mal ve hizmetin sağladığı fayda, o mal veya hizmetin yeryüzünde bol veya kıt olması ve o mal ve hizmetin kalitesine bağlı olarak belirler. Varlıkların değişiminde bu değer ölçüsü esas alınır. (TSPAKB, 2011: 7)

Buna göre değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade etmektedir. Bir varlık veya yükümlülüğün değerinin; değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı şekilde oluşması mümkündür (alış, 2008: 12)

Muhasebede ise varlık ve hizmetlerin kayıt altına alınabilmesi için zaman ve değişim ortamlarına göre belli ölçülerle değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir. İşte bu ölçünün hesaplanıp belirlenmesi, karşımıza “değerleme” kavramını çıkartmaktadır.

Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. (akıcı, 2002: 77) Vergi Usul Kanunu’na göre ise değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. (VUK, md.258) Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal çerçevesinde değerleme; finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gsterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemine olarak ifade edilmiştir. (TMS, Kavramsal ereve, prf.99)

Bütün bu tanımlara göre değerleme kavramını; “Değerin hesaplanıp, belirlenmesi ve açıklanması için gereken işlemler bütünü” şeklinde tanımlamak mümkündür. İşletmeler değerlemeyi şu amaçlarla yapmaktadırlar:

- İşletme faaliyetleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler sonucu oluşacak karlılığın tespiti,
- İşletme performans ve verimliliğinin tespiti,

- İşletme amaçlarının gerçekleşmesi,
- İşletme hedef ve politikalarının belirlenmesi,
- İşletme bilanço, kar-zarar tablosu ve diğer finansal tablolarının işletme hakkında gerçekçi, açık, anlaşılır olması. (Küçük, 2006: 16)

Vergi mevzuatı açısından ise değerlemenin amacı, adaletli bir vergileme ve vergi alacağının tam olarak tespit edilmesine yöneliktir. (Çalış, 2008: 16)

1.2.2 Değerleme Ölçüleri

İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlarının değerlemesinde birçok değerlendirme ölçüsü kullanılmaktadır. Muhasebede kullanılan değerlendirme ölçüleri ülkemizde öncelikli olarak vergi kanunları olmak üzere çeşitli mevzuatta, diğer yandan da uluslararası standartların hükümlerinin birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartlarında yer almaktadır.

Vergi mevzuatındaki değerlendirme ölçüleri daha çok dönem sonu vergisini adaletli olarak belirlemeye yönelik iken TMS/TFRS’de yer alan değerlendirme ölçüleri varlık ve borçların makul değerlerinin (gerçeğe uygun değer) finansal tablolarda daha çok belirtilmesine yöneliktir.

Bu bölümde hem vergi mevzuatında yer alan hem de TMS/TFRS’de yer alan değerlendirme ölçüleri ele alınmıştır.

1.2.2.1 Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Türk vergi mevzuatında “Değerleme” düzenlemeleri esas olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü kitabında ele alınmıştır. Kanunun üçüncü kitabının; birinci kısmı (258 ve 298’ inci maddeler arası) iktisadi kıymet değerlerini, ikinci kısmı (299 ve 312’nci maddeler arası) vergi değerlerini, üçüncü kısmı (313 ve 330’ uncu maddeler arası) amortismanları düzenlemiştir.

Vergi Usul Kanununun 261. Maddesi aşağıdaki değerleme ölçülerine yer vermiştir:

- Maliyet bedeli;
- Borsa rayici;
- Tasarruf değeri;
- Mukayyet değer;
- İtibari değer;
- Vergi değeri;
- Rayiç bedel;
- Emsal bedeli ve ücreti.”

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 279' uncu maddesinde “alış bedeli” de bir değerleme ölçüsü olarak kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu, takip eden maddelerde de bu değerleme ölçülerini tek tek tanımlamıştır. Bu tanımlamalara göre söz konusu ölçülerin açıklaması şöyledir:

• **Maliyet Bedeli:** Kanununun 262'nci maddesinde; “maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerinin toplamını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, maliyet bedeli;

✓ İlk iktisaptaki (elde etmedeki) ödenen veya katlanılan satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin tamamını,
✓ İlk iktisap sonrası, değerinin artmasını sağlayacak nitelikteki satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin hepsini,
✓ Bu iki aşama ile ilişkilendirilebilecek müteferri bilumum giderleri kapsamaktadır. Kanundaki “müteferri bilumum giderler” ifadesini ise, “faiz, vade farkı, kur farkı, tasıma giderleri, nakliye sigortası, alım satım vergisi gibi giderler.” (Kahraman, 2006: 44) olarak algılamak gerekir.

Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeli ile değerlenecek olan işletmeye dâhil iktisadi kıymetler, şu gibi sıralanabilir (Özerhan, 2008: 1)

- ✓ Gayrimenkuller (taşınmaz mallar) ve tamamlayıcı parçaları
- ✓ Tesisat ve makineler,
- ✓ Gemiler ve diğer taşıtlar,
- ✓ Gayrimaddi haklar,
- ✓ Demirbaş eşya,
- ✓ Emtia (ticari mallar),
- ✓ Zirai mahsuller ve hayvanlar,

• **Borsa Rayici:** Borsa, kanunla dñzenlenmiř bir statñ içinde faaliyet gñsteren ve bazı malların alınıp satıldığı yerdir. Bu borsalarda alınıp, satılan değerlerin borsa rayici ile değerleneceği Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilmiştir. Kanununun 263'nci maddesinde; "borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasında, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gñnñnde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 263' üncñ maddesinde belirtilen borsa rayici ile değerleme yapılması durumu genellikle aşağıda belirtilen iktisadi varlıklar için geçerlidir (VUK, md.279-280):

- ✓ İşletmeye dâhil bulunan menkul kıymetlerin bir kısmı,
- ✓ İşletmeye dâhil bulunan yabancı paralar,
- ✓ İşletmeye dâhil yabancı para ile olan borçlar,

• **Tasarruf Değeri:** Vergi Usul Kanununun 264'üncñ maddesinde; "Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gñnñnde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir." şeklinde tanımlanmıştır. "Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerleme gñnñnün kıymetine irca olunabilir." (VUK md.281), hñkmñ gereğince tasarruf değeri ölçñsñ sadece alacak ve borç senetleri için uygulanmakta

olup, bu senetlerin tasarruf değerinin bulunmasında reeskont yöntemi kullanılmaktadır.(Yıldız, 2012:13) Tasarruf değeri, “net gerçekleştirilebilir değer” veya “ıskontolu değer” olarak da adlandırılabilir.

• **Mukayyet (Kayıtlı) Değer:** Vergi Usul Kanunu’nun 265’ inci maddesinde mukayyet değer “ bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.” şeklinde tanımlanmıştır. Mukayyed değer, bazı iktisadi kıymetlerin ilk iktisaplarında, muhasebe defterlerinde kaydedilen ilk değerleridir. Bu nedenle “kayıtlı değer” olarak da bilinmektedir. Vergi Usul Kanunu’na göre mukayyet değer ile değerlenecek iktisadi kıymetler şöyledir (Özerhan, 2008: 1) ;

- ✓ Alacaklar ve Borçlar
- ✓ Kuruluş Giderleri ve Şerefiyeler,
- ✓ Peşin Ödenen Giderler ve Gelir Tahakkukları,
- ✓ Peşin Tahsil Edilen Gelirler ve Gider Tahakkukları,
- ✓ Karşılıklar

• **İtibari Değer:** Vergi Usul Kanunu’nun 266’ncı maddesinde; “itibari değer, her nevi senetle esham (hisse senedi) ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. İtibari değer uygulamada nominal değer veya yazılı değer olarak da adlandırılmaktadır. İtibari değerle değerlenecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- ✓ Kasada bulunan ulusal paralar (VUK, md: 284),
- ✓ Şirketlerin kendi çıkardıkları hisse senetleri ile tahvilleri (VUK, md: 286)

Bu kıymetlerin hepsinin de üzerinde yazılı olan bir değeri bulunduğu için, doğrudan bu değer üzerinden değerlenirler. Maliyeti ile bu değer arasında bir fark var ise, bu fark maliyete değil, doğrudan gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmelerin aktifinde, başkalarının çıkardığı hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde, bunlar

itibari değer yerine, Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre, borsa rayici veya alış bedeli ile değerlenir.

- **Vergi Değeri:** Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesinde Vergi değeri "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29' uncu maddesine göre tespit edilen değerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi değeri Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca tanımlanmayıp, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29' uncu maddesine atıf yapmakla yetinilmiştir. Dolayısı ile emlak vergisinde kullanılan bir değerleme lsdr.

- **Rayiç Bedel:** Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266'ncı maddesinde; "Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir." şeklinde tanımlanmıştır. Cari değer olarak da bilinen rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçü olup değerleme konusu olan kıymetin yeri, niteliği ve değerleme günündeki piyasanın durumu dikkate alınarak tespit olunur. (Ataman, 2006: 18)

- **Emsal Bedeli ve creti:** Emsal bedeli, bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde; "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Emsal bedel ölüsünün uygulanabilmesi için değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. İşletmelerde imalt sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, deşe, döküntü ve ışkartaların maliyet bedellerinin doğru olarak hesaplanamayacağı veya maliyet bedeli ile değerlemenin bu gibi kıymetlerin gerçek değerini yansıtmayacağı açıktır. Bu sebeple, iktisadi kıymetin değerinin tam ve doğru olarak tespitine imkân olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır. (alış, 2008: 19)

1.2.2.2 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan (1) nolu kavramsal çerçeve hakkında tebliğin “Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları” başlıklı 99-101’ inci paragraflarında, ölçüm esasları belirtilmiştir.

Tebliğin 99’ uncu paragrafına göre ölçüm olarak ifade edilen değerlendirme kavramı; “finansal tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir. Tebliğin 100’ üncü paragrafında ise ölçüm esasları (bir başka ifadeyle değerlendirme ölçüleri) sayılmıştır.

Değerleme ölçülerinin arasında sayılmamasına rağmen TMS ve TFRS’lerde “gerçeğe uygun değer” kavramından bahsedilmektedir. Bu ölçü ile varlık ve borçların gerçeğe uygun bir biçimde ölçülmesi, değerlendirilmesi, finansal tablolarda sunulması ve sonuçta finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en uygun şekilde karşılanması amaçlanmıştır.(Özerhan, 2008: 18) Bu nedenle GUD (Gerçeğe Uygun Değer) kavramını beşinci ölçüm esası olarak dikkate alıp açıklamak gerekmektedir.

TMS/TFRS’lerdeki ölçüm esaslarını (değerleme ölçülerini) şu şekilde sıralayabiliriz:

- Tarihi Maliyet (Maliyet Bedeli),
- Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti),
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri),
- Bugünkü Değer.
- Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)

Bu değerlendirme ölçüleri TMS/TFRS’lerde varlık ve borçlar için ayrı ayrı ele alınmıştır.

- **Tarihi maliyet (Maliyet Bedeli):**

Tarihi maliyet ölçüsünde varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir.

Borçlar ise borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.” şeklinde tanımlanmıştır. (TMS, Kavramsal Çerçeve, prf. 100/a)

Varlıkların elde edilmesi sırasında katlanılan maliyetlerin saptanması, daha somut belgelere dayandığından daha kesin ve tartışmasızdır. Fakat tarihi maliyet esası; bu ölçüyle değerlendirilen finansal tablo kalemlerinin enflasyon gibi nedenlerle gerçek değerlerinde meydana gelen değişiklikleri dikkate almadığından işletmelerin gerçek faaliyet sonuçlarının anlaşılmasında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle “tarihi maliyet” esasıyla değerlendirilen varlıklar ve kaynaklar yüksek enflasyon dönemlerinde enflasyona göre düzeltilmiş ayrı bir değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadırlar. Nitekim TMS 29 Standardı bu amaçla getirilmiştir. (Kahraman, 2006: 38)

- **Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti):**

Cari maliyet ölçüsünde varlıklar aynı varlığın veya bu varlıklara eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler.

Borçlar ise yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.” (TMS, Kavramsal Çerçeve, prf. 100/b) Tanımdan da anlaşılacağı üzere, burada, var olan varlığın daha önce hesaplanmış değerinin önemi yoktur. Yerine alınabilecek aynı (veya benzeri) varlığın, piyasadaki, değerlendirme tarihindeki, cari satın alma fiyatı önemlidir. Bu nedenle, bu değerlendirme ölçüsüne “Yerine Koyma Maliyeti” de denmektedir.

- **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):**

Gerçekleşebilir değer ölçüsünde bir varlığın değeri, işletmenin normal faaliyet koşullarında, o varlığı elden çıkarması halinde eline geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır.

Borçlar ise işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.”(TMS, Kavramsal Çerçeve, prf. 100/c)

Burada temel yaklaşım, borçlar için ıskonto edilme işlemi yapılmayacağı, varlıklarda ise cari piyasa koşullarında satılmaları halinde elde edilebilecek tutarın ölçü alınacağıdır. Yani, ”Cari maliyet esasında varsayımsal satın alma yaklaşımı varken, bu ölçüde varsayımsal satma yaklaşımı vardır.” (Kahraman, 2006: 40)

- **Bugünkü Değer:**

Bugünkü değer ölçüsünde varlıklar; işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride oluşturacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler.

Borçlar ise işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.” şeklinde tanımlanmıştır. ”Net Şimdiki Değer” olarak da adlandırılmaktadır.

Bu yöntemde varlıktan gelecekte elde edilmesi hesaplanan yararın belirli bir ıskonto oranı ile, bugünkü değere indirgenmesi istenmektedir. Burada hem elde edilecek değer tahmini, hem seçilecek ıskonto oranının hesabı, hem de bu tahmin ve hesaplamalara göre işlemin matematiksel olarak sonuçlandırılması çok zor olduğu için net şimdiki değer uygulaması oldukça sınırlıdır.

- **Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)**

Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer): standartların dayandığı temel değerlendirme ölçülerinden biri olup, 17 farklı standartta aynı şekilde tanımlanmıştır. (Kahraman, 2006: 41) TMS/TFRS, gerçeğe uygun değeri (makul değer), “tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlamaktadır. (Pamukçu, 2011: 84)

Bu tanımla beraber gerçeğe uygun değer, varlıkların özelliğine göre birbirinden farklı şekillerde tespit edilebilmektedir. Örneğin, finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde piyasada cari değeri esas alınırken, alacakların gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmaktadır. (Özerhan, 2008: 18)

Yukarıda açıklanan değerlendirme ölçülerinden, vergi mevzuatında belirtilenleri ülkemizdeki bütün işletmeler varlık ve borçları için uygulamak zorundadırlar. Vergi idaresi mükelleflerden adaletli vergi tahsilâtı yapabilmek için bu ölçülerin uygulanmasını öngörmektedir. Halka açık sermaye şirketleri ise TTK hükümlerince TMS/TFRS ile uyumlu mali tablolar düzenlemek zorundadırlar.

Bu zorunluluk gereğince sözkonusu şirketlerin TMS/TFRS’de yer alan değerlendirme ölçülerini uygulamaları gerekmektedir. Vergi mevzuatı ve standart hükümlerince uygulanacak ölçüm esaslarında farklılık olması durumunda sonuç hesapları da etkilenecek bu da mali-ticari kar ayırımına yol açacaktır. Bu nedenle bu şirketlerin söz konusu farklılıkları dikkate alması gerekmektedir.

1.3 İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİ

Bu bölümde çalışmamızın son bölümünde uygulama olarak incelenecek olan internet siteleri ile ilgili tanımlamalar ve internet sitelerinin muhasebeye konu olan maliyetleri ele alınacaktır.

1.3.1 İnternet Sitesi İle İlgili Tanımlar ve İnternet Sitelerinin Önemi

İnternet, kişilerin değişik amaçlarla karşılıklı iletişim kurmalarını, bilgi alıp vermelerini sağlayan birden fazla haberleşme ağının birlikte oluşturdukları ortak bir haberleşme altyapısıdır. Söz konusu bu iletişim ağları, bilgisayarlar aracılığıyla oluşturulmaktadır. Amaç iletişim olduğu için, ağı meydana getiren bilgisayarlar arasında bağlantı kurmak gerekmektedir. (Gençay, 2005: 9)

Bu çok sayıdaki iletişim ağından (network) oluşan sistemde, güvenilir, sıralı ve uçtan uca bilgi transferini sağlamak için TCP (Transmission Control Protocol)/IP(Internet Protocol) protokolünü kullanan şebekeler oluşturulmuştur. TCP/IP olarak adlandırılan bu ortak dil, yüksek kapasiteli telefon hatları üzerinden bilgisayarların birbirleri ile iletişim kurabilmelerine ve karşılıklı bilgi alışverişinde bulunabilmelerine imkân tanımaktadır. (Erol, 2001: 57)

Bu bilgi alışverişi ise belirli adresleri olan birimler aracılığı ile yapılabilmektedir. Bu belirli birimlere “internet sitesi” adı verilmektedir. Günümüzde internet siteleri kamu kuruluşları ve özel kuruluşların yanı sıra, ticari işletmeler ve birçok insan tarafından da haberleşme, sosyal paylaşım, tanıtım vb. birçok amaç için kurulmakta ve sayıları gün geçtikçe artmaktadır.

İnternet sitelerinin sayısının zaman içinde bu şekilde artması, internetin günlük kullanımının artması ve gün geçtikçe internete bağlanan kişi ve şirket sayısının artış göstermesi gibi nedenlerle, internette ticari aktivitelerde de ciddi artışlar meydana gelmektedir. (Gençay, 2005: 16)

İnternet üzerinde ticari aktivitelerin artması karşımıza e-ticaret (elektronik ticaret) olarak adlandırılan yeni bir yapı çıkarmıştır. E-ticaret, internet sitesi kurmak ve internet üzerinden ticaret yapmak şeklinde ifade edilmektedir. İnternet ortamında işletmelerin ticari faaliyetleri bir internet sunucusuna bağlı internet siteleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Ticari işletmeler internet siteleri aracılığıyla, ürün

tanıtımı, pazarlanması ile işletmenin başta müşteriler ve ortaklar olmak üzere tüm ilgililerine bilgi iletimi yapabilmektedirler.

Günden güne yaygınlaşan elektronik ticaret ile ilgili tanımlardan bazıları şöyledir: E-ticaret, bilgisayar ağları aracılığı ile ürünlerin üretilmesi, tanıtımının, satışının ve dağıtımının yapılması gibi tarafların elektronik ortamda iletişim kurdukları her çeşit ticari faaliyettir. (Reyport ve Jaworski, 2004:3). E- ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının doğrudan bağlantı kurmaya ya da fiziksel bir değiş tokuş işlemine gerek kalmadan telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır (Greenstein ve Vasarhelyi, 2002:2).

E-ticaret ile ilgili yapılan değişik tanımların ortak noktalarını içeren tanım şöyle yapılabilir: E-ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması işlemidir. (Gençay, 2005:18)

E-ticaretin gerçekleşmesinde en önemli araç olan internet sitelerinin işletmelere sağlayacağı avantajları şu şekilde sıralamak mümkündür (Alagöz, 2007: 14):

- ✓ Maliyetlerin azaltılması ve pazarlamanın geniş ölçülerde yapılmasına imkan tanır.
- ✓ Zaman tasarrufu ve pazarlama süreçlerinin kısaltılmasına neden olur.
- ✓ Bilginin daha zengin ve karşılıklı etkileşime açık olduğu bir ortam oluşturur.
- ✓ Erişim engellerinin azalması ve herkese eşit erişim imkânı oluşturur.
- ✓ Bilgilere anında ve sürekli ulaşılabilir olmasına imkân tanır.
- ✓ Müşterileri ile olan ilişkilerinin gelişmesine ve güçlenmesine katkı sağlar.
- ✓ İnternet sayfalarına yerleştirilen çeşitli programlar yardımı ile sayfayı ziyaret edenlerin sayısı ve satın alma alışkanlıkları hakkında bilgi sahibi olunabilir.

- ✓ İşletmelerin ileri teknoloji ve dijital ekonomiye uyumlarının bir göstergesi olmakta ve prestij kazanmalarına yol açmaktadır.
- ✓ Ürünlerin tanıtımı ve satışına imkân sağlar.
- ✓ Diğer reklam araçları ile karşılaştırıldığında çok kısa sürede ve düşük maliyetlerle kolaylıkla daha sık yenilenebilmektedir.
- ✓ Araçları ortadan kaldırarak, tüketicilere daha uygun fiyatla mal ve hizmet satılmasına imkân sağlar.
- ✓ İnternet siteleri içerisine yerleştirilebilecek ses, video, fotoğraflar aracılığıyla ürün, hizmetler ve işletme hakkında istenilen her türlü bilgi ziyaretçilere sunulabilmektedir.

Bu faydalarının haricinde yeni yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda, her sermaye şirketinin, bir internet sitesi açmaya mecbur olduğu belirtilmektedir. Buna göre, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren bir internet sitesi açmak yahut şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü 1524. maddede belirtilen hususların yayımlanmasını sağlamak zorundadır. (TTK, md.1524/1) İnternet sitelerinde halkı bilgilendirmek amacıyla yayınlaması gereken bazı bilgiler şunlardır:

- ✓ Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar,
- ✓ Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar,
- ✓ Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları,
- ✓ Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler,
- ✓ Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar,
- ✓ Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından

bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri. (TTK, md.1524: a,b,f,g,h,ı)

Yukarıda belirtilen şirketlerin internet sitesi oluşturmaması veya şirketin bir internet sitesinin mevcut bulunmasına karşılık bu internet sitesinin bir bölümünün bilgi toplumu hizmetlerine sunulmaması halinde, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdürler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette ise yönetici olan komandite ortaklar, altı aya kadar hapis ve yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacaklardır. (Altaş, 2011: 150) Anlaşılacağı üzere Yeni Türk Ticaret Kanunu internet sitelerinin kurulması ve kullanımı konusunda önemli zorunluluklar getirmiştir.

İnternet sitelerinin kurulumu ve kullanımı konusu muhasebe sistemini de yakından ilgilendirmektedir. Çünkü internet sitelerinin kurulması ve kullanımı sırasında önemli maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu maliyetlerin neler olduğunun ve özelliklerinin tam olarak tespit edilmesi gerekir. Nitekim hem vergi mevzuatında hem de muhasebe standartlarında maliyetler özelliklerine göre değişik hükümlere bağlanmıştır. Bundan sonraki bölümde internet sitelerinin kurulum aşamaları ile bu aşamalarda ortaya çıkan ve muhasebeye konu olan maliyetleri ele alınmıştır.

1.3.2 İnternet Sitesi Kurulum Aşamaları ve Maliyetleri

Teknolojideki hızlı değişim sonucu her gün yeni kullanım alanları ortaya çıkan internet sitelerinin oluşturulması ve geliştirebilmesi amacıyla işletmelerin katlandıkları maliyetler bazı aşamalarda gerçekleşmektedir. Bir internet sitesinin kuruluş aşamaları ve bu aşamalarda katlanılan maliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (TMS Yorum 32):

1. İnternet sitesinin planlanması aşaması ve maliyetleri
2. Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri
3. Grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri
4. İçeriğin geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri

1.3.2.1 İnternet Sitesinin Planlaması

Başarılı bir internet sitesi oluşturma ve geliştirme süreci, internet sitesinin planlanması faaliyeti ile başlar. Bu aşamada internet sitesinin kavramsal amaç ve stratejileri, teknik ihtiyaç ve kısıtlamalar ile hedef kullanıcı kitlesinin analizi, talep ve beklentileri tanımlanmalıdır (Erdal,2002: 1).

Planlama aşamasında, fizibilite çalışmaları, sitenin işlevleri ve amaçları, istenen fonksiyonların elde edilebilme yollarının araştırılması, gerekli donanım ve internet uygulamalarının belirlenmesi, alternatiflerin tespiti, tedarikçi ve danışmanın seçilmesi vb. şeklinde atılması gereken temel adımları, aşağıdaki gibi sıralamakta mümkündür (EITF,2000: 6):

- ✓ Faaliyet ve proje planı geliştirmek,
- ✓ İnternet sitesinin işlevlerini belirlemek,
- ✓ Gerekli donanım(hizmet sunucu, server) ve internet uygulamalarını tanımlamak,
- ✓ İstenilen işlevleri sağlayacak teknolojik gereksinimi kararlaştırmak,
- ✓ Sitenin işlevselliğini sağlamak için alternatifleri araştırmak, belirlemek,
- ✓ İnternet sitesini kavramsal olarak formüle etmek ve/veya grafikleri ve içeriği tanımlamak,
- ✓ İnternet sitesinin donanım ve yazılımını gerçekleştirecek tedarikçileri davet etmek,
- ✓ Tedarikçi veya uzmanların seçimi,
- ✓ 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.

Sermaye Şirketleri internet sitesinin kuruluş aşamasında, Türk Ticaret Kanunu'nun emrettiği zorunluluklar dışında kendi amaç ve istekleri doğrultusunda

alternatifleri değerlendirip sitelerini kendi tercihlerine göre ekillendirebilir. Elektronik ticaret yapmak isteyen şirketler ise; amaçları doğrultusunda en verimli bir şekilde internet sitelerini planlayabilirler.

1.3.2.2 Uygulama ve Altyapının Geliştirilmesi

Bu aşama nasıl bir internet sitesi oluturacağına karar veren irketin TTK hükümleri dışında kendi istek ve arzularına göre kuracağı internet sitesinin alt yapılarını oluşturma ve geliştirme aşamasıdır. İşletmeler bu aşamada aşağıdaki ve benzeri maliyetlere katlanmak zorundadırlar (UITF,2001: 3):

- ✓ Faaliyetler için gerekli yazılım araçlarını satın almak veya geliştirmek,
- ✓ Bir internet alan ismi (domain name) elde etmek ve kaydolmak,
- ✓ Genel internet sitesi iletimi için yazılım iletim 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 yazılımını ve internet uygulama yazılımını bütünleşik yazılım uygulamasını 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 sitelerin 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 maliyetleri şu şekilde gruplandırabiliriz:

- ✓ Alan adı (domain name) tescili
 - ✓ Hardware (donanım) harcamaları
 - ✓ Software (yazılım) harcamaları
 - ✓ İnternet bağlantısı
- } veya Hosting (Barındırma)
harcamaları

Alan Adı (Domain Name) Tescili: Alan adı, internet üzerinde yer alan her hangi bir adresi IP (Internet Protocol) numarası şeklinde yazmaya gerek kalmadan konuşma diline çevrilmiş bir dizi kurallarla belirlenmiş tanımlayıcı sözcük ya da kısaltmalardır. Kısaca alan adı bir internet sitesinin internetteki ismidir.(LYNAS, 2000: 105) Alan Adı (Domain Name) kavramı, internette IP (Internet Protocol) adreslerinin rakamlardan oluşması (örnek 195.45.123.12 gibi) nedeniyle, hatırlaması kolay olsun diye isimlendirme ihtiyacından ortaya çıkmıştır. (Öğredik, 2005)

İnternet sitelerinin alan adları sistemini aşağıdaki örnek üzerinde inceleyelim:

www . duzce . com . tr

1 2 3

1.kısım olan “www” bütün alan adları için standart geçerliliktedir.

2.kısım olan “duzce”, “second level” olarak adlandırılan ve özel isim vb. oluşan kişiye özel seviyedir. Aynı uzantıda olan aynı isimin bir başkası tarafından tescili mümkün değildir.

3.kısım ise “top level” olarak adlandırılan üst seviyedir. Bu kısım da iki kategoride incelenebilir (www.internetadam.com):

1. GTLD (Generic Top Level Domain): .com, .org, .net, .edu, vb. uluslararası geçerliliği olan kodlardır.

Bu alan adlarından bazılarının kullanım amacı aşağıdaki gibidir:

- **.com** : Ticari kuruluşlar için
- **.edu** : Eğitim kurum ve kuruluşları (üniversite) için
- **.gov** : Devlet kurum ve kuruluşları için

- **.mil** : Askeri kurum ve kuruluşlar için
- **.net** : İnternet servisi sunan kuruluşlar için
- **.nom** : Bireylerin kullanımı için
- **.org** : Diğer kuruluşlar için (vakıf, sivil toplum örgütleri vb.)

Dünya genelinde alan adlarının yönetiminden sorumlu kuruluş ICANN (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers)'dır. İşletmeler ticari faaliyet yapabilmek için eğer ülke kodu olmadan “.com” uzantılı bir alan adı almak istiyorlarsa, bu kuruluşun yetki verdiği aracı kuruluşlara başvurmaları gerekmektedir.

Bu aracı kuruluşların sağladığı alan adları için “ilk gelen alır” kuralı geçerlidir. Daha önce bir başkası tarafından tescil ettirilmemiş belirli bir alan adını almak isteyen kişinin, o alan adı ile ilgili herhangi bir ispatta bulunmasına gerek yoktur. Aynı uzantıya sahip, aynı alan adının iki kez alınması mümkün olmamaktadır. Bir alan adı daha önceden bir başkası tarafından tescil ettirilmiş ise ancak sahip olan kişiden devralmak yoluyla elde edilebilir.

2. CCTLD (Country Code Top Level Domain): .uk, .us, .tr vb. ülkelere özel kodlardır. Türkiye için .tr üst düzey alan adı ve onun altında yer alan ikinci seviye alan adlarının yönetimi ve koordinasyonu, Inter-NIC'e ilk olarak kayıt edildiği 1990 yılından beri Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ) tarafından yürütülmektedir. (Öğredik: 2005). ODTÜ bu hizmeti www.nic.tr adresi aracılığıyla yürütmektedir. “Nic.tr” üyelik sözleşmesinde şu ifadeler yer almaktadır:

"Nic.tr"; “.tr” uzantılı üst düzey alan adları tahsis ve destek işlemlerinin gerçekleştirildiği “.tr” Alan Adı Yönetimi'nin resmi sayfasıdır. “.tr” uzantılı alan adı sahibi olmak isteyenlerin bu resmi sayfaya müracaat etmesi gerekmektedir.

“.tr” uzantılı alan adları en az 1 (bir) en çok 5 (beş) yıl için tahsis edilebilir. Belirtilen sürelerin sona ermesinden önce yenilenmek suretiyle alan adı kullanım süresi sınırsız olarak uzatılabilir.

”.tr” ülke kodlu alan adlarının satışı, kiralanması ve ticari amaçlı devri yasaktır. Ayrıca “.tr” uzantılı alan adı sahibi olmak için bazı belgelere sahip olmak gerekir. Bunlardan en önemlisi sahip olunmak istenen alan adı ile işletme arasında bir bağ, ilişki olduğunu ispatlamaya yönelik belgelerdir. Bu amaçla ticari amaçlı tüzel kişilikler ve kuruluşların aşağıdaki üç maddede sözü geçen belgelerden herhangi bir tanesini ibraz etmesi gerekmektedir:

✓ Ticaret odasından alınmış olan “Faaliyet Belgesi”, “Ticari Sicil Belgesi”, “Oda Sicil Kayıt Sureti” ya da Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanmış olan ticaret ünvanı ilanı,

✓ Türk Patent Enstitüsü'nden alınmış “Marka Tescil Belgesi” ya da “Marka Başvuru Belgesi”,

✓ Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Odası'ndan alınmış olan “Sicil Tasdiknamesi” ya da “Ticari Sicil Gazetesi”,

”.tr” uzantılı alan adlarına sahip olmanın, uzantısız alan adlarına sahip olmaktan daha zor olması ve bu alan adlarının satılması, kiralanması ve devrinin de mümkün olmaması gibi nedenlerle son zamanlarda e-ticaret amacıyla internet sitesi kurmak isteyen isteyen işletmeler “.tr” uzantılı alan adından ziyade uzantısız alan adlarını tercih etmektedirler.

İnternet ile bağlantılı olarak gündeme gelen alan adları başlangıçta yalnızca internet adresi işlevini görmekte idi. İnternet alan adı sisteminin başlangıçtaki bu işlevi ticaretin küreselleşmesi ve sanal ortama taşınması sonucu ayrı bir önem arz eder hale gelmiştir. İnternet ortamında ticaretin hızla gelişmesi sonucu tacirler için alan adları; onların ünvanı, markası vb. gibi ayırt edici bir niteliğe bürünmüştür. Bugün internet alan adları tacirler için önemli düzeyde reklam ve pazar alanıdır. (Nomer, 2001:400)

Ayrıca İnternet siteleri alan adlarının ancak bir kişi tarafından tescil ettirilebilir olması ve bir başka kişi tarafından kullanılamaması, bu alan adlarının

“marka” gibi değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Dünya genelinde alan adlarının çok yüksek meblağlarla el değiştirmesi de bunun durumun bir sonucudur.

Donanım / Hardware (sunucu, modem vs.), Yazılım / Software veya Hosting (Barındırma) Harcamaları

İnternet sitelerinin internet ortamında aktif olarak çalışabilmeleri, kullanıcıların da bu sitelere ulaşabilmeleri için barınacakları bir dijital alana ihtiyaçları vardır. İşletmeler bu alanı iki şekilde elde edebilmektedirler;

✓ Hosting (Barındırma) firmalarından hizmet satın alarak: (internet sitelerinin yükleneceği alanı; alanın miktarına, süresine bağlı olarak farklı fiyatlarda yıllık olarak kiralamaktadırlar.)

✓ Gerekli ortamı, işletme bünyesinde gereken donanım ve yazılımları birleştirerek elde etmek.

Birinci durumda internet sitesinin aktif olabilmesi için sadece hosting(barındırma) firmasına yıllık ücret ödenmesi gerekmektedir. İkinci durumda ise bir internet sitesinin faaliyet gösterebilmesi için aşağıdaki temel donanım parçalarının bir araya getirilmesi gerekmektedir:

Sunucu (server): İşletmenin kurmuş olduğu internet sayfalarının başka internet kullanıcıları tarafından incelenebilmesine imkân veren makinelere denir. Bu makineler kullanıcı uygulamalarının karşı tarafında bulunurlar ve bilgi hizmeti sunarlar. Şirketler bu sunucuyu kiralayabileceği gibi, satın alabilmektedir.

Modem: Sunucunun telefon hatlarını kullanarak iletişim kurmasını sağlar. Modem, bilgisayardan aldığı digital (sayısal) veriyi analog veriye çevirerek göndermekte ve aynı şekilde karşı taraftaki bilgisayardan gelen analog veriyi tekrar digital veriye çevirerek bilgisayara iletmektedir. Bu digital-analog çeviri işleminin

gerekli olmasının sebebi, bilgisayarları birbirine bağlamak için kullanılan hatların digital veriyi taşıyamamalarıdır. (www.bilgisayarnedir.com)

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. Dos, Windows, Unix, gibi isimlerle piyasada bulunan işletim sistemleri internet sitelerinin çalıştırılması için zorunludur. İşletim sistemleri bilgisayara yüklü olarak elde edilebildiği gibi (örneğin, yeni bir bilgisayar alan şirket aynı zamanda bilgisayara yüklenmiş bir şekilde yazılım programının da sahibi olmaktadır), ayrı bir ücret karşılığında da işletim sistemi alınabilir. (Usul ve Özdemir, 2007: 126)

Güvenlik Yazılımları: İnternet bağlantıları, bir taraftan kullanıcıları dünyaya açarken diğer taraftan internet üzerinden gelebilecek saldırılara, dolayısıyla maddi ve manevi zararlara açıktır. Bu risk özellikle kurumlar açısından önem taşımaktadır. Kurulacak internet sitesini olabilecek olumsuzluklardan korumak için anti virüs vb. güvenlik programları kullanılmaktadır. Çok sayıda şirket tarafından piyasaya sürülen bu programlar internet sitesi kuracak olan şirketler tarafından kiralanmakta veya satın alınmaktadır. (Süzen ve Kayı,2012)

İnternet Bağlantı Harcamaları

Şirketler hazırladıkları internet sitelerinin yayınlanabilmesi için, sunucularını şirket dışındaki bilgisayarla ile bağlamak zorundadırlar. Bunun için internet bağlantı hizmetleri veren firmalardan, bu hizmetleri satın almaları gerekmektedir. Satın alma işlemleri ise abonelik şeklinde yapılmaktadır. İnternet bağlantı harcamaları internet sitesinin kullanımı süresince dönemlik olarak gerçekleşmektedir.

1.3.2.3 Grafik Tasarımının Geliştirilmesi

İnternet siteleri özel grafikler, yazılımlar ile programlamanın bir araya gelmesiyle oluşur. İçerik olarak baktığımızda da internet sitelerinde birden fazla

konu, resim animasyon, bilgi formları ile veri tabanı yazılımları yer almaktadır. Dolayısıyla, grafik ve tasarımlar internet sitesinin en önemli unsurlarıdır. Oluşturulacak sitedeki grafikler ve tasarımlar uzman kişiler tarafından oluşturulur. (Usul ve Özdemir, 2007: 124)

Sitenin görsel tasarımı, internet sitesi proje ekiplerince en sevilen ve yeteneklerini en üst düzeyde kullandıkları aşamadır. Sitenin albenisinin kullanıcılar için 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, menülerin sorunsuz çalışması tasarımda göz önünde bulundurulması gereken diğer bileşenlerdir. (Erdal, 2002: 5)

1.3.2.4 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. (Usul ve Özdemir, 2007:124)

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

- ✓ İnternet sitesi tasarımına katılan çalışanların eğitim maliyeti,
- ✓ İnternet sitesi internet arama motorlarına kaydetme maliyeti,
- ✓ Kullanıcı yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirme maliyeti,
- ✓ Site grafiklerinin güncellenmesi maliyeti,

- ✓ Düzenli yedekleme yapma, yeni linkler oluşturma, mevcut linklerin güncelleme, ek işlevler veya özellikler ekleme, düzenli olarak mevcut linkleri doğrulama ve güncelleme maliyeti,
- ✓ İnternet sitesinin güvenlik işlemleri maliyeti.

İnternet sitesinin kuruluş ve geliştirme aşamaları tamamlanıp, bu aşamalarda yukarıda ifade edilen maliyetlere katlandıktan sonra sıra internet sitesinin işletilmesine gelir. İnternet sitesinin işletilmesi sırasında internet sitesi sahibi işletme, internet sitesinin uygulama altyapısını, grafik tasarımını ve içeriğini koruma ve geliştirmeye yönelik faaliyette bulunur ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetlere katlanır. (TMS Yorum 32-3)

Bu bölümde ilk olarak internet sitelerinin de içinde yer aldığı maddi olmayan duran varlıkların neler olduğu, sonra vergi mevzuatında ve Türkiye Muhasebe Standartlarında değerlendirme kavramı, değerlendirme ölçüleri ve son olarak da çalışmamızın temel konusunu teşkil eden internet siteleri ile ilgili temel kavramlar ve maliyetlere yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili TMS 38 ve diğer standartlarda yer alan hükümler ile vergi mevzuatı hükümleri konular bazında karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

2. BÖLÜM

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde, internet sitelerinin içinde yer aldığı maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ile ilgili, Türk Vergi Mevzuatında ve TMS 38 temel olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

Maddi Olmayan Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunu karşılaştırmalı olarak ele almadan önce genel bazı bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Öncelikli olarak Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na göre hangi harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin bazı esasları açıklayalım:

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre; bir harcama kaleminin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için, ilgili harcama kaleminin maddi olmayan duran varlık tanımını ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılaması gerekmektedir. (TMS 38, prf.18)

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece;

- Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilebilir. (TMS 38, prf. 21)

Bu kriterler, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilişkin olarak daha sonra yüklenen maliyetlere de uygulanır. (Akbulut, 2012: 693)

Vergi mevzuatına göre ise “İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.” şeklinde hüküm bulunmaktadır. Maddede “gayrimenkul” kavramı dar anlamda “taşınmaz mal” olarak düşünülmeyp aşağıda yazılı kıymetler de gayrimenkul olarak değerlendirilmiştir (VUK, md.269) ;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar.

Vergi Usul Kanunu’nun bu hükmüne göre, gayri maddi haklar olarak adlandırılan maddi olmayan duran varlıklar da gayrimenkul kavramının içine alınmıştır ve maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Maddi olmayan duran varlıklardan belli bir bedel ile edinilenler (haklar, imtiyazlar), edinilmeleri için yapılan harcamaların toplamından oluşan maliyet bedeli ile değerlendirirken, değişim değeri olmayanlar ise mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur. (Akdoğan ve Sevilengül,2000: 266) Yani hak ve imtiyazların bir bedel karşılığında edinilmeleri halinde değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır.

VUK’un 262. Maddesinde ise, “maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre maliyet bedeli, bir varlığı edinmek için katlanılan giderlerin hepsini kapsayacak şekilde ve muhasebe kuramına uygun olarak tanımlanmıştır. (Özerhan, 2008:1)

Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı beraber düşünüldüğünde, bir maddi olmayan duran varlık: varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilebilir şeklinde ifade edilebilir.

Ayrıca Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Vergi Mevzuatından farklı olarak “gerçeğe uygun değer” kavramına yer vermiştir. Gerçeğe uygun değer kavramı ileriki bölümlerde sürekli karşımıza çıkacağı için bu kavramla ilgili bazı açıklamalar yapmak gerekmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer: “TMS/IFRS’nin dayandığı temel değerlendirme ölçülerinden biri olarak, 17 farklı standartta aynı şekilde ifade edilmiştir.” (Kahraman, 2006: 41) TMS/IFRS, gerçeğe uygun değeri; “tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif (tarafsız) olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlamaktadır. (Pamukçu, 2011: 84)

Standartlarda Gerçeğe Uygun Değer tanımına yer verilmesine rağmen bu değere nasıl ulaşılabacağına ilişkin kapsayıcı kurallar olmadığından bazı standartlarda olduğu gibi TMS 38 Standardında da bu yöntemin uygulamasına ilişkin aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminini sağlar. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir. (TMS38,prf.39)

Maddi olmayan bir duran varlık çoğunlukla benzersiz olma özelliğine sahip olup bu açıdan aktif bir piyasaının olması da zordur. Bir maddi olmayan duran

varlığın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır. Örneğin, varlığın kârlılığını oluşturan faktörlere (hasılat, faaliyet karı ya da faiz, vergi, amortisman ve itfa öncesi karlar gibi), güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanları uygular. (TMS38,prf.40)

Eğer söz konusu varlığın benzer varlık olarak karşılaştırılması da mümkün değilse işletme içi yöntemlere başvurulur. Maddi olmayan duran varlıkların alım ve satımı ile uğraşan işletmeler, sözü edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin dolaylı olarak tahmin edilmesinde kullanılmak üzere çeşitli teknikler geliştirmiş olabilir. Söz konusu tekniklerin, gerçeğe uygun değer tahmin edilmesini amaçlamaları ve varlığın ilgili olduğu endüstri kolundaki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmaları durumunda, işletme birleşmesi sonucunda edinilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümünde kullanılmaları mümkündür. (TMS38,prf.41)

Yukarıdaki ifadeleri özetleyecek olursak, gerçeğe uygun değer;

- ✓ Aktif bir piyasası olan varlıklar için piyasada oluşan güncel fiyatları,
- ✓ Aktif piyasası olmayan varlıklar için işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutarı (tutarın belirlenmesinde işletme yakın zamanda benzer varlıklar için yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır),
- ✓ Eğer bu da mümkün değilse işletme içi oluşturulan teknikler ile belirlenen tutarı ifade etmektedir.

Bundan sonraki kısımlarda, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin karşılaştırmalar şu ana başlıklar altında ele alınmıştır;

- Maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi
- Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonraki harcamaların durumu
- Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilme sonrası ölçülmesi
- Maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü
- Maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulaması
- Maddi olmayan duran varlıkların kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması

2.1 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN EDİNİLMESİ

İşletmeler, maddi olmayan duran varlıkları aşağıdaki şekillerde edinebilmektedirler:

- Satın alma yoluyla,
- İşletme birleşmesinin bir parçası olarak,
- Devlet teşviki yoluyla,
- Takas yoluyla,
- İşletme içinde imal ederek.

Bu bölümde işletmelerin yukarıda belirtilen şekillerde bir maddi duran varlığı edindiği zaman nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin TMS 38 ve Vergi Mevzuatı hükümleri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

2.1.1 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:

İşletmeler bir maddi olmayan duran varlığı işletme dışından satın alarak edinebilir. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, özellikle satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklar ile yapıldığı durumlarda genellikle

güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili uygulamalar şöyledir:

2.1.1.1 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur (TMS 38, prf.27);

- İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
- Varlığın amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

✓ Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;

✓ Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve

✓ Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.(TMS 38, md.28)

TMS 38’e göre bir maddi olmayan duran varlığın satın alma yolu ile edinilmesi sırasında oluşan ve yukarıda belirtilen ve benzeri giderler gibi doğrudan varlık ile ilişkilendirilebilen harcamalar varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

a) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);

b) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dâhil) ve

c) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler. (TMS38, md.29)

2.1.1.2 Satın Alma Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:

VUK'un 269.maddesine göre gayrimenkul gibi değerlendirilen gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) maliyet bedeliyle değerlendirilir. VUK'un 270. maddesine göre gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden ayrı olarak, gümrük, nakliye, montaj giderleri; tesviye giderleri ve istenirse noter, komisyon, emlak vergisi gibi giderler de dâhil olmaktadır. Burada sayılanlardan maddi olmayan duran varlık ediniminde karşılaşılanlar maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenecektir.

Bir maddi olmayan varlığın satın alınarak elde edilmesi durumunda, muhasebeleştirilmesi konusunda, Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.1.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:

Günümüzde ulusal ve uluslararası piyasalarda başarıya ulaşmayı hedefleyen işletmelerin bu amaçlarına ulaşabilmeleri için, aynı alanda faaliyet gösteren işletmelerle birleşmelerine çok sık rastlanmaktadır. Bu birleşmeler genellikle, bir şirketin başka bir şirketi devralması şeklinde gerçekleşmektedir.

İşletme bilançolarında maddi olmayan duran varlık kalemleri de önemli bir yer tuttuğu için işletme birleşmelerinde bu maddi olmayan duran varlıkların nasıl

muhassebeleştirileceği de önemli bir konu teşkil etmektedir. Aşağıda işletme birleşmelerinde maddi olmayan duran varlıkların muhassebeleştirilmesinde TMS38 ve Vergi mevzuatı hükümleri arasındaki farklar ele alınmıştır.

2.1.2.1 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:

TMS 38’de İşletme birleşmeleri konusunda TFRS 3’e atıf yapılarak şöyle denilmiştir: “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. (TMS38, prf.33)

Bu standart ve TFRS 3 (2008 yılında yayınlanan)’e uygun olarak, işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhassebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan, birleşme tarihinde, devralınan maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhassebeleştirir. (TMS38, prf.34) Bunun anlamı, eğer devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa ve söz konusu proje sözleşme ya da diğer yasal haklar dolayısıyla diğer varlıklardan ayrılabiliriyorsa söz konusu proje maddi olmayan duran varlık tanımını karşılar ve aktifleştirilir. (TMS 38 prf.34)

TFRS 3’de bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak mali tablolara alınabilmesi için söz konusu varlığın ayrılabilir olması gerektiği belirtilmektedir. Ayrılabilirlik ise, o varlığın işletmeden tek başına çıkarılıp satılma, transfer edilme, lisanslama, kiraya verilme, başka bir varlıkla değiştirilme özelliği taşınması olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu standart, varlıktan doğan hakların bir sözleşme veya yasa ile korunması halinde de bu hakların ayrılabilir olduğunu kabul etmektedir. Bu iki özellik, genelde bir arada bulunmasına karşın bazı durumlarda yasalar veya sözleşmeyle tanınan bir hak, yalnızca işletme bir bütün olarak satıldığında elden çıkarılabilmektedir. Bazı lisans anlaşmaları buna örnektir. Bu gibi

durumlarda da söz konusu haklar, şerefiyeden bağımsız olarak muhasebeleştirilmektedir. (Ersoy ve Buyruk, 2005: 19)

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletme birleşmelerinde bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için; şerefiyeden ayrı olarak düşünülebilmesi, bunun için de gerçeğe uygun değerinin tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu şekilde tespit edilen maddi olmayan duran varlıklar ise, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmelidir.

2.1.2.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:

Vergi mevzuatında birleşme yoluyla edinilen varlıkların değerlemesi ile ilgili herhangi bir belirleme yoktur. Ayrıca, eğer aktifleştirilmemiş bir kıymet söz konusu ise VUK uyarınca onun gerçeğe uygun değerinin olup olmaması ile ilgilenmeden ona değer biçilmesi söz konusu olamaz. VUK'da böyle özel bir muhasebeleştirme öngörülmez. (Akbulut, 2012: 709)

Vergi Usul Kanunu'na göre bir harcamanın varlık olarak değerlendirilebilmesi için bir yıldan fazla kullanımının söz konusu olması ve VUK 313.maddedeki şartları taşınması gerekmektedir. Bu nedenle TMS 38 uyarınca giderleştirilmiş bir ar-ge harcaması VUK uyarınca gayri maddi kıymetle sonuçlanması halinde aktifleştirilecek, aksi durumda bir varlık olarak kabul edilmeyecektir. (Akbulut,2012: 710)

İşletme birleşmesinde varlık olarak tanımlama söz konusu olmaz ise aradaki fark değeri bir denkleştirme değeri olan şerefiye içinde değerlendirilmektedir. TMS uygulamasında sadece kontrolün el değiştirmesi ile varlık tanımı yeterli bulunurken vergi uygulamaları kanunlardan yola çıkmakta ve sonuçların ispatlanabilir ve herkes için uygulanabilir olması özelliğini aramaktadır. Bu nedenle TMS ve vergi uygulamalarının burada karşılaştırılabilmesi söz konusu değildir. (Akbulut, 2012: 710)

2.1.3 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. (TMS38, prf.44)

2.1.3.1 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:

İşletme, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması” Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir. (TMS38, prf.44)

Görüldüğü üzere standartta teşvike konu olan varlığın ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değerle ölçülmesi yer alırken, sonraki dönemlerdeki ölçüme ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, söz konusu varlığın izleyen dönemlerde ilgili standartlara göre ölçülmesi gerektiği anlaşılmaktadır. (Poroy, 2009: 147)

2.1.3.2 Devlet Teşviki Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:

Vergi Usul Kanunu'nun 267.maddesine göre “bedeli bulunmayan veya bilinmeyen kıymetler emsal bedeli ile yer almalıdır.” Bir hak niteliğinde olan kullanma yazılım bedeli edinimi vb. emsal bedelinden işletmenin aktifine kaydedilmeli ve karşılığının tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmelidir. (Akbulut, 2012: 711)

Burada TMS 38’ de belirtilen “ gerçeğe uygun değer” ile vergi mevzuatında belirtilen “emsal bedel” aynı ölçülme yöntemi olarak ele alınabilir. Çünkü TMS hükümlerince emsal bedel, gerçeğe uygun değer ölçme yöntemlerinden biridir.

2.1.4 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık; parasal olmayan varlık (taşıt, makine vb.) ya da varlıklar veya parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında (takas yoluyla) elde edilmiş olabilir. Bir maddi olmayan duran varlığın takas yoluyla edinilmesi durumu ile ilgili TMS ve Vergi Mevzuatı şu hükümleri içermektedir.

2.1.4.1 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:

Takas yoluyla edinilen bu bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti;

✓ Takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya

✓ Elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün oldukça, **gerçeğe uygun değerle** ölçülür.(TMS38, prf.45) Aynı şekilde Kobi tfrs, prf 18:11’e göre maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında elde edilmesi durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

İşletme, vazgeçmiş olduğu varlığı derhal finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde ölçülür. Elde edilen varlığın maliyeti “gerçeğe uygun değerle ölçülmemiş olması durumunda”, **bırakılan varlığın defter değeridir.** (TMS 38, prf.45)

2.1.4.2 Takas Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlık Ediminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:

Vergi mevzuatında, takas yoluyla edinimdeki değerlemeyi düzenleyen direkt bir yasal hüküm yoktur. Sadece, VUK m.328’de trampanın satış hükmünde olduğu vurgulanmış, fakat değerlemesi ile ilgili direkt özel bir düzenleme getirmemiştir.

Ancak, genel olarak dolaylı düzenlemeler ile bu konu açıklanabilir. Şöyle ki; Eğer takasa tabi tutulan varlıklar arasında, elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elden çıkartılan varlığın değerine eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise maliyet bedelinden düşülmelidir. (Akbulut, 2012: 719)

Değiştirilen kıymetlerin değerinin açıkça bilinmemesi veya muvazaalı olduğunun anlaşılması durumunda, VUK'un 289. Maddesi hükümlerine uygun değerlendirme yapılmalıdır. Maddeye göre, "bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi **vergi değeriyle**, diğerleri, varsa **borsa rayici**, yoksa **mukayyet değerleri**, o da yoksa **emsal bedeliyle** değerlendirilir" denilmektedir. Buna göre, takasa tabi tutulan işlem sonucu edinilen varlık maddi olmayan duran varlık türünden ise, pratikte mukayyet değer olmayacağından, VUK md. 267'de düzenlenen **emsal bedeli** ile değerlendirilecektir. (Başagaç, 2006: 72)

Yapılacak takas sonucunda, TMS 38 hükümlerince belirlenecek gerçeğe uygun değer ile vergi mevzuatı hükümlerince belirlenecek emsal bedel arasında fark oluşması halinde sözü edilen bu farkın ticari-mali kar ayrımında dikkate alınması gerekir. (Akbulut, 2012: 720)

2.1.5 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi:

Küreselleşme olgusuyla birlikte şiddetini arttıran rekabet, işletmeleri daha kaliteli ancak daha az maliyetli mal ve hizmet üretmeye itmiştir. Mal ve hizmet üretiminde ve pazarlamasında maliyetleri düşürmek ve diğer alternatif mal ve hizmetlere göre daha kaliteli ve tercih edilir olabilmek için işletmeler sürekli üretim ve pazarlama teknolojilerindeki gelişmeleri takip ederek kullanmak zorundadırlar.

İşletmeler güncel üretim ve pazarlama teknolojilerini dışarıdan hazır olarak satın alabilecekleri gibi kendi içlerinde de geliştirebilmektedir. Ancak çoğunlukla bir teknolojiyi dışarıdan almak çok daha fazla maliyetli olabilmektedir. Bu nedenle günümüzde işletmeler rakiplerinden bir adım daha önde olabilmek için araştırma ve geliştirme faaliyetlerine büyük kaynaklar aktarmaktadırlar.

İşletme içinde yürütülen bir ar-ge projesi bilginin geliştirilmesine yöneliktir ve sonucunda genellikle bir maddi veya maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmaktadır. Ancak bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır. (TMS38, prf.5) Bu nedenle ar-ge faaliyetlerini maddi olmayan duran varlık çerçevesinde incelemek daha doğrudur.

2.1.5.1 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminde TMS 38 Uygulaması:

TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların işletme içinde oluşturulmasına ilişkin yapılan harcamalar, yürütülen çalışmanın safhalarına göre ayrıştırılmıştır. İşletme içi imal edilen bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır: (TMS38, prf 55)

- a) Araştırma safhası ve
- b) Geliştirme safhası.

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık oluşturulmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasının geliştirme safhasından ayırt etmemesi durumundan, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi dikkate alınmaktadır. (Akbulut, 2012: 726)

a) Araştırma Safhası:

Araştırma safhası, yeni bilimsel ya da teknik bilginin ve anlayışın kazanılması varsayımıyla yürütülen orijinal ve planlanmış araştırmaları kapsar.

(TMS38, prf.55) Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılan çalışmalarda araştırma safhası genel olarak, işletme içinde oluşturulacak varlıkla ilgili hazırlıkları kapsar. Bu aşamada işletme, bir varlığın oluşturulup oluşturulmayacağı ile ilgili fizibilite vb. çalışmaları yürütür. (Öğredik, 2012: 37)

TMS 38 araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere şu örnekleri vermiştir:

- a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi. (TMS38, prf 56)

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde **gider** olarak muhasebeleştirilir. (TMS38, prf.55)

b) Geliştirme Safhası:

Geliştirme safhası yeni ya da önemli ölçüde iyileştirilmiş malzemelerin, aygıtların, ürünlerin, süreçlerin, sistemlerin ya da hizmetlerin ticari üretim ya da kullanımına başlanmadan önceki üretime ilişkin plan ve tasarıma dair araştırma bulgularının ve diğer bilgilerin uygulanmasını kapsar. Bir başka ifadeyle, işletme tarafından oluşturulan varlığa ilişkin kesin kararın verilmesinden sonraki çalışmaları kapsamaktadır. (Öğredik, 2012: 37)

İşletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme aşamasında ortaya çıkan maliyetler, projenin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması ve aşağıda

belirtilen kayda alma koşulların tamamını sağlaması halinde, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS38, prf.57):

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,

b) İşletmenin bu varlığı tamamlama ve kullanma veya satma niyetinin bulunması,

c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

d) Bu varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,

e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,

f) Geliştirme sürecinde varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirme kriterlerini ilk defa sağlandığı tarihten başlayarak yapılan harcamaların toplamından meydana gelir. Yani **kayda alma kriterlerinin sağlandığı tarihten varlığın kullanıma hazır olduğu tarihe kadar gerçekleşmiş tüm harcamalar** varlığın maliyetini oluşturmak için biriktirilmelidir. (TMS38, prf.65) Bununla beraber başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler. (TMS38, prf.71)

İşletme içi oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

a) Varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

b) Bu varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler ("TMS19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği biçimde,

c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve bu varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

Bunlar haricinde işletme içinde oluşturulan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. (TMS38,prf.64)

2.1.5.2 İşletme İçinde İmal Ederek Maddi Duran Varlık Ediniminde Vergi Mevzuatı Uygulaması:

İşletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin en ayrıntılı vergisel düzenleme 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Tebliğde belirtilen ar-ge kapsamına giren giderlerin VUK md. 274'deki imal edilen emtia için yapılan giderlere benzer nitelikte olduğu görülmektedir. Bu kapsamda işletme içinde yapımı üstlenilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili giderler maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesinde onun maliyetini oluşturacaktır. (Akbulut,2012: 729) Söz konusu tebliğde şu faaliyetlerin araştırma ve geliştirme faaliyeti olduğu belirtilmiştir (KVK. GT.1.10.2.2):

✓ Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

✓ Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

✓ Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

✓ Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin, teknolojilerin araştırılması.

TMS 38 ile Vergi Mevzuatı hükümleri incelendiğinde, bir maddi olmayan duran varlığın işletme içinde oluşturulması ile ilgili şu durumlar tespit edilebilmektedir:

- Vergi Mevzuatına göre kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka (maddi olmayan duran varlık) yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar.(KVK. GT.1.10.2.6) Bu da Ar-Ge projesinin kabul edilmesi ile sözkonusu projeye yönelik her türlü harcamanın “**tam maliyet**” anlayışıyla aktifleştirilmesi demektir. Sözkonusu harcamaların araştırma ve geliştirme aşamasında olup olmamasının bir önemi vergi mevzuatında vurgulanmamaktadır. TMS 38 kapsamında ise Ar-Ge projelerinin araştırma aşamasında oluşan harcamalar doğrudan **gider** yazılmalıdır. Araştırma aşamasında ortaya çıkan harcamaların gider yazılıp yazılmaması (raporlama dönemlerinin aynı olması durumunda) ticari-mali kar farkına yol açacaktır. (Akbulut, 2012: 732)

- Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri evrensel tanımlarla uyumlu olarak düşünüldüğünde, TMS 38 hükümlerince ar-ge kapsamında kabul edilebilecek giderlerin çoğu vergi mevzuatında kabul edilmeyen giderler kapsamında düşünülmüştür. (Akbulut, 212: 730) Bu da aynı şekilde ticari-mali kar ayırımına neden olacaktır.

2.2 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİNDEN SONRASINDAKİ HARCAMALARIN DURUMU

İşletmeler maddi olmayan duran varlıkları elde ettikten sonraki dönemlerde kullanabilmek amacıyla bakım-onarım, güncelleme gibi faaliyetleri için çeşitli maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Bu şekilde ortaya çıkan maliyetlerle ilgili TMS38 ve vergi mevzuatında aşağıdaki hükümler yer almaktadır.

2.2.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinden Sonraki Harcamalar Konusunda TMS 38 Uygulaması:

TMS 38’de aktifleştirme sonrasındaki harcamalar ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. (Akbulut,2012: 694) Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları hakkındaki XI seri 25 sıra nolu tebliğde; “ maddi olmayan bir varlığın iktisabı veya tamamlanmasından sonra söz konusu varlık için yapılan harcamalar, varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırmasının muhtemel olması, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilmesi haricinde, gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.” hükmü yer almaktadır.

Buradan da anlaşılacağı üzere, elde edilen maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra oluşan harcamalar aşağıdaki koşulları sağlaması durumunda varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir;

- ✓ Harcamaların, varlıktan orijinal olarak elde edilmesi beklenen performansı aşan ekonomik faydalar oluşturması olasıdır,
- ✓ Harcamalar ölçülebilmektedir ve
- ✓ Harcamalar varlıkla güvenilir bir şekilde ilişkilendirilebilir.

Bu koşullar sağlanırsa, müteakip harcamalar maddi olmayan varlığın defter değerine eklenir. Bu koşulların sağlanmadığı diğer durumlarda ise yapılan harcama doğrudan gider yazılır. Örneğin, bakım-onarım harcaması yukarıdaki koşulları sağlamadığından doğrudan gider yazılır. (Akbulut, 2012: 694)

2.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinden Sonraki Harcamalar Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması:

VUK’un 272. maddesine göre; “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetinin devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler,

gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyetine eklenir. Maddi olmayan duran varlıklar “gayrimenkul gibi değerlendirilen haklar” olarak ifade edildiği için bu maddenin maddi olmayan duran varlıklar için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

Görüleceği üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonra yapılacak harcamalar konusunda TMS ve vergi mevzuatı hükümleri uyumludur.

2.3 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜLMESİ

Duran varlıkların elde edildiği dönemden sonraki dönemlerde ölçülmesi ile ilgili iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ Maliyet yöntemi,
- ✓ Yeniden değerlendirme yöntemi.

TMS 38 ve vergi mevzuatı bu yöntemlerin uygulaması ile ilgili aşağıdaki hükümleri içermektedir.

2.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme Sonrası Ölçülmesi Konusunda TMS 38 Uygulaması:

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. (TMS38,prf.24). İlk muhasebeleştirmeyi takip eden değerlendirme dönemlerinde maddi olmayan duran varlıkları değerlemek amacıyla işletme, maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini muhasebe politikası olarak seçebilir. Bu anlamda standart, ilk muhasebeleştirmesinden sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemlerinden birini seçme noktasında işletmeleri serbest bırakmıştır. (Tokay ve Deran, 2008: 36)

2.3.1.1 Maliyet Bedeli Yöntemi İle Ölçme

İlk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde bir maddi olmayan duran varlık, maliyet bedeliyle ölçülmeye devam ediliyorsa ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.(TMS38, prf.74)

2.3.1.2 Yeniden Değerleme Yöntemi İle Ölçme

Yeniden değerlendirme yöntemi, maddi olmayan duran varlığın “**gerçeğe uygun değeri**” ile değerlendirilmesi yöntemidir. TMS 38’e göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, **aktif bir piyasa** ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. (TMS38, prf.75) Aktif piyasadan kastedilen maddi olmayan duran varlığın bir aktif olarak alınıp satıldığı bir pazarının olması ve fiyatının pazardan elde edilebilir olmasıdır. (Örten ve diğerleri, 2008: 600)

Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasası varsa ve ilk muhasebeleştirilmesinin ardından yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmek isteniyorsa; yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. (TMS 38, prf.75) Yeniden değerlendirme modeli uygulandığı takdirde; maddi olmayan duran varlığın değerinde değer artışı varsa, bu artış öz kaynaklar grubunda, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak yeniden değerlendirme fazlası adı altında muhasebeleştirilmektedir. Eğer, değer azalışı söz konusu olursa gider yazılarak kayıtlara alınır. (Gökgöz, 2013: 27)

İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen,

sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyrekler. Söz konusu nedenlerden ötürü, bir maddi olmayan duran varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik fiyatlar çoğu kez kamuoyunun bilgisine da açık değildir. (Kesgin, 2006: 160)

Eğer ölçülecek maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasası yoksa söz konusu varlık maliyet bedeliyle ölçülmeye devam edilir. TMS38, prf.81'e göre yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle yeniden değerlemeye tabi tutulmaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir. (Örten ve diğerleri, 2008: 600)

2.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçülmesi Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması:

VUK'un 269.maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maddede Gayrimaddi haklar olarak ifadesini bulan maddi olmayan duran varlıklar da aynı madde hükmünce maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu yöntemin uygulanmasında maliyet bedeli konusunda TMS/Vergi kanunları hükümleri benzerdir. (Akbulut, 2012: 739)

Vergi mevzuatı değerlendirme yöntemlerinden yeniden değerlendirme yöntemine yer vermemiştir. Bu nedenle yeniden değerlendirme yöntemini uygulamanın tercih edilmesi durumunda yeniden değerlendirme uygulaması ile sonuç hesaplarına yansıyan tutarların, mali karın tespitinde sonuç hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. (Akbulut, 2012: 748)

2.4 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

İşletme bilançolarında yer alan varlıkların gerçeğe uygun durumlarının gösterilmesi muhasebe bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Bu amaçla

eğer bir değer düşüklüğü varsa bunun bilançoya yansıtılması gerekmektedir. TMS 38 bu konuyu ele alırken TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına atıf yapmaktadır. Bu nedenle TMS 38 ve TMS 36'yı birlikte ele almak yerinde olacaktır.

2.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Konusunda TMS 38/TMS 36 Uygulaması

Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için işletme “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular. Söz konusu Standart, işletmenin varlıklarının defter değerlerini ne zaman ve nasıl incelenmesi, geri kazanılabilir tutarlarının nasıl belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini gösterir. (TMS 38,prf 111)

TMS 36'ya göre, bir varlık yalnız başına işletmeye nakit girişi sağlayabiliyor ve dolayısıyla geri kazanılabilir değeri ölçülebiliyorsa bu varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir. Söz konusu varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise, varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir değerini aşan kısmını oluşturur. (Akgün, 2009: 5) TMS 36'da işletmenin varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin var olup olmadığına bakılmaksızın, sınırsız faydalı ömre sahip veya henüz kullanılmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırarak, değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğu kabul edilir. (Sipahi ve Öğüz,2010: 256)

Bir varlığın **geri kazanılabilir tutarı**; varlığın veya nakit oluşturan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. (TMS 36, prf 18) Standardın 6.maddesinde gerçeğe uygun değer, bir varlık veya nakit oluşturan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değer olarak tanımlanmıştır. Kullanım değeri ise, bir varlık veya nakit oluşturan birimden elde

edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir (Mirza, Holt &Orrell, 2006: 264).

2.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması:

Vergi mevzuatında, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin olarak doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, kimi durumlarda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin normalin üzerinde değer kaybına uğrayabileceği ve bu durumda Maliye Bakanlığı'nca ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak üzere belirlenecek oranlar üzerinden olağanüstü amortisman ayrılabilmesi ifade edilmiştir. Bu durum VUK'un 317. maddesi dikkate alınarak idareye başvurma ve idarenin de yeni bir oran tespiti ile daha fazla bir amortisman giderinin sonuç hesaplarında yer alması ile gerçekleşir. VUK m.317'ye göre amortisman tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Maddi olmayan duran varlıklarda fevkalade amortisman için yukarıdaki durumlardan ikincisinin uygulanması mümkündür.

Değer düşüklüğü olduğunda TMS 38 ve TMS 36 çerçevesinde tespit edilen maddi olmayan duran varlığın yeni değeri ile maliyet değeri arasında fark oluşacaktır. VUK'un 317.maddesi uyarınca Maliye Bakanlığından uygulanabilecek daha yüksek bir amortisman oranı alınmadığı sürece gider yazılan değer düşüklüğü bedellerinin mâli karın tespitinde giderler arasından çıkarılması gerekir. Eğer

fevkalade amortisman uygulamasını işletme maddi olmayan duran varlıkları için yapabiliyorsa bu durumda değer düşüklüğü işlemi için yazdığı gider ile fevkalade amortismanla yazdığı gideri karşılaştırmalı ve düzeltmesini yapmalıdır. Fevkalade amortisman tutarını aşan değer düşüklüğü tutarını mali karın tespitinde dikkate almamak gerekir. (Akbulut, 2012: 753)

2.5 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Maddi duran varlıklarda olduğu gibi maddi olmayan duran varlıklar da zamanla yıpranmaya ve değer kaybına uğrar. Bu varlıkların da yıllara yaygın olarak amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. TMS ve vergi mevzuatında maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulaması aşağıdaki gibidir.

2.5.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Konusunda TMS 38 Uygulaması:

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi tutulması, söz konusu maddi olmayan duran varlığın faydalı (yararlı) ömrünün olup olmamasına göre farklılık gösterir.

Faydalı Ömür: Bir varlığın faydalı ömrü, varlığın belirli bir zaman diliminde, iş için beklenen kullanım süresidir. Faydalı ömre karar verilirken fiziksel ve ekonomik etkenlere bakılarak karar verilir. Bir varlığın fiziksel kullanım süresinin 50 yılda biteceği beklenebilir ancak bu varlığın iş için ekonomik değeri 25 yıl devam edecekse bu varlığın amortismanı 25 yıl üzerinden hesaplanır. Faydalı ömrün belirlenme süreci işletmeye özel yöntemlerin uygulanabildiği bir aşamadır ve amortisman hesaplamasında önemli yer tutmaktadır. (Çelik,2009: 102)

Bir maddi olmayan duran varlığın amortismanında da faydalı ömrü dikkate alınır. Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, belirli veya belirsiz olmasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre

belirlenmesi gerekir. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahip ise itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre olanlar itfa edilmektedir. (Akgül, 2005: 42)

Bir maddi olmayan duran varlığın ömrünü etkileyen hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararları olan erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır. (TMS 38,prf.95)

Bazı maddi olmayan duran varlıklar çok uzun veya sınırsız faydalı ömre sahip iken bazılarının faydalı ömrü çok kısa olmaktadır. Örneğin teknolojiye meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, bu tür maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir. (TMS 38,prf.92)

2.5.1.1 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

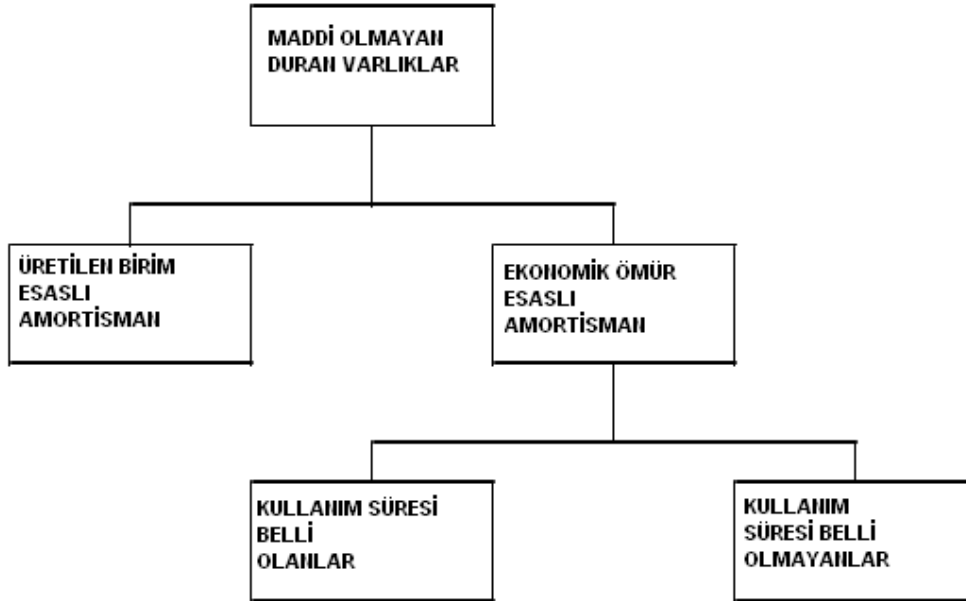
Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibarıyla durdurulur.(TMS38,prf.97)

İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi: Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, TMS38 veya diğer bir standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS

38,prf.97) Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında;

- ✓ doğrusal itfa yöntemi,
- ✓ azalan bakiyeler yöntemi ve
- ✓ üretim birimi yöntemleri sayılabilir.

Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.(TMS38, prf.98) Aşağıdaki şema standardın maddi olmayan duran varlıkları amortismanına tabi tutma yaklaşımını şekillendirmektedir. (Örten ve Diğerleri, 2008: 601)



Şekil 1: Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve varlıkların defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde

kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir. (TMS 2 Stoklar) Buradan, üretim için gerekli olan telif hakları, üretim kotaları vb. maddi olmayan duran varlıkların üretimi tamamlanan ilgili stok kaleminin maliyetine eklenerek muhasebeleştirileceğini anlamak mümkündür.

Amortisman giderinin dönemlik tutarı, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi, önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa üretim birimi esaslı amortisman yöntemi kullanılabilir.(Örten ve Diğerleri, 2008: 602). Bu uygulamaya maddi olmayan duran varlıklar için pratikte çok sıklıkla rastlanmaz, zira maddi olmayan varlıktan elde edilen faydanın belli bir üretim planına ya da tüketim şekline göre azaldığını ispatlamak çoğu zaman çok kolay veya mümkün olmamaktadır. (Margoz, 2010: 47)

Üretim birimi esaslı amortisman yöntemi uygulanamıyor ise, ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemleri kullanılacaktır. Ekonomik ömür esaslı amortisman yönteminde varlığın faydalı ömrü tahmin edilebiliyor ise bu süreye uygun şekilde planlı amortisman ayrılır. Eğer maddi olmayan varlığın ekonomik ömrü baştan tahmin edilemiyor ise, her yıl sonunda yeniden değerlendirme yapılacak ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır. (Örten ve Diğerleri, 2008: 601)

Kalıntı Değer; Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Kalıntı Değeri: İşletmenin, varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. (Çelik,2009: 93)

Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.

(TMS38,prf.101) Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir: (TMS 38,prf.100)

✓ Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya

✓ Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:

- Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve
- Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

2.5.1.2 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

Bazı maddi olmayan duran varlıklar için belirlenebilecek bir ekonomik ömür bulunmamaktadır. Bu da varlığın ekonomik ve teknolojik gelişimlerden etkilenmediği veya yasal kullanım süresinin sınırlanmadığı anlamına gelir.

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık amortismanına tabi tutularak itfa edilmez.(TMS 38,prf.107). Bu tür varlıklar ilk kayda almadan sonra aşağıdaki gibi ölçülür;

a) Birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş maliyetten veya

b) Birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve aktif bir piyasa referans alınarak belirlenmiş gerçeğe uygun değeri ifade eden yeniden değerlendirilmiş tutardan. (IAS 38 KG,prf 73)

"TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile:

a) Yıllık olarak ve

b) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder. (TMS 38,prf 108)

TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.(TMS 38,prf.110)

İtfaya tabi olmayan (sınırsız yararlı ömre sahip) bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi TMS 8 Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.(TMS38,prf.109)

2.5.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması

Vergi mevzuatında varlıklar yararlı ömür konusunda “sınırlı-sınırsız” şeklinde bir ayrıma tabi tutulmamıştır. Vergi mevzuatı TMS/TFRS hükümlerine göre daha nesnel olup, hangi varlıkların amortismanına tabi olduğu, amortisman (itfa) süreleri ve itfa yöntemleri mevzuatta düzenlenmiştir.

VUK'un 313. maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269.madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Mevzuatta “gayri maddi haklar” olarak yer alan maddi olmayan duran varlıkların da gayrimenkuller gibi değerlendirildiğini önceki bölümlerde belirtmiştik. Bu nedenle maddi olmayan duran varlıklar da bu kanun hükmünce değerlendirilmektedir.

2.5.2.1 Amortisman (İtfa) Süresi

İşletmeler aktiflerinde yer alan duran varlıkların itfasını aktife girdikleri yıldan başlamak üzere Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden gerçekleştirirler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. (VUK md.315)

VUK'un amortisman sürelerini düzenleyen 315.maddesine dayanarak çıkarılan 333 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre yayımlanan amortisman listelerinin uygulanması gerekir. Listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibari ile kullanılan amortisman tabi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman tabi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.(VUK.GT.333/2)

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığına başvurulacak, Bakanlıkça belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır. (VUK.GT 333/4)

Görüleceği üzere vergi uygulamalarında mutlaka bir faydalı ömür tespitinin yapılması söz konusudur. Bu nedenle TMS38' e göre sınırsız ömür biçilen bir maddi olmayan duran varlığa sınırsız ömrü dolayısıyla uygulanan değer düşüklüğü testi ile gider yazılan tutarın, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oran üzerinden gider yazılan tutarla karşılaştırılması gerekir.

333 no'lu VUK.GT'ne göre yayımlanan amortisman listelerinde, maddi olmayan duran varlıklar grubu, farklı bölümlerde ele alınmıştır. Aşağıdaki tablo maddi olmayan duran varlıkların listelerdeki yer alış şeklini göstermektedir:

Maddi Olmayan Duran Varlık	Listelerde Yer Alanlar	İtfa Süresi	İtfa Oranı
Haklar	Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri	15 yıl	% 6,6
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	İlk tesis ve taazzuv giderleri	5 yıl	% 20
Özel Maliyetler	Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)	5 yıl	% 20
Araştırma ve Geliştirme Gid.	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	5 yıl	% 20
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bilgisayar yazılımları	3 yıl	% 33.3

Tablo 1: Maddi olmayan duran varlıkların amortisman süreleri ve oranları

Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların amortismanında sözkonusu varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınması hem VUK hem de TMS 38 uygulamalarında benimsenen görüştür. Anlaşmazlık konusu durum ise VUK'da faydalı ömrün Maliye Bakanlığınca belirlenmesine karşın TMS 38'e göre, bir varlığın faydalı ömrünün işletmece belirlenmesidir. Her iki belirleme birbiriyle uyumsuzsa dönem sonu hesaplarda ve varlıkların maliyetine verilen paylarda farklılıklar oluşacaktır. (Akbulut, 2012: 761)

2.5.2.2 Amortisman (İtfa) Yöntemi:

VUK'da normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi iki temel amortisman ayırma yöntemleridir. Üretim birimi yöntemi ise VUK'ta kabul görmemiştir. VUK ve TMS hükümlerinde normal ve azalan bakiyeler yöntemlerine göre amortisman ayırma işlemleri paralellik arz etmektedir. Ancak, TMS 38 hükümleri çerçevesinde azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırmada amortisman oranına üst sınır getirilmemiştir. VUK'da azalan bakiyeler yoluyla amortisman ayırmada amortisman oranının tespitinde sınırlayıcı koşullar vardır. VUK hükümlerince, normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenecek olan amortisman oranı, % 50 sınırı geçemeyecektir. (Yıldız, 2012: 60)

2.5.2.3 Belli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması:

VUK'un 313.maddesine göre, değeri 800 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 800 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilecektir. VUK 313. Madde hükmü amortismanına tabi olmayan kıymetleri yukarıda tek tek saydığına ve bu varlıklar arasında maddi olmayan duran varlıklar olmadığına göre; maddi olmayan duran varlıklar değeri ne olursa olsun amortismanına tabi olacak, TMS 38'e göre de bu açıdan ayrı bir düzenleme olmadığına göre; değeri ne olursa olsun aktifleştirmeye tabi maddi olmayan duran varlıklar amortisman hükümlerine tabi olacaktır. Bu açıdan her iki uygulama bu konuda uyumludur. (Akbulut, 2012: 762)

2.5.2.4 Kalıntı değer

VUK'un 313.maddesine göre, maddi olmayan duran varlıkların sözkonusu Kanununun birinci kısmında yer alan esaslara göre tespit edilen değeri amortismanına tabi tutulacaktır. Aynı kanunun birinci kısmında ise, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerden oluşmaktadır. Şu halde, vergi kanunlarına göre maddi olmayan duran varlıklara amortisman uygulanırken varlığın

kalıntı değeri dikkate alınmayacak, varlık maliyet bedeli üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır. (Akbulut, 2012: 762)

Diğer taraftan, TMS 38'e göre bir maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarı, ilgili varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunacaktır. Ancak varlık için kalıntı değerin takdir edilmesi durumunda, vergisel olarak mükellef aleyhine sonuç çıkacaktır. Zira Vergi Mevzuatı Uygulamasında bir mükellef varlığın maliyet bedenin tümü üzerinden amortisman ayırabilecekken, standart hükümleri çerçevesinde kalıntı değeri maliyet bedelinden düşecek ve daha düşük bir tutar üzerinden amortisman gideri hesaplayacaktır. Şu halde VUK ve TMS hükümleri amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında kalıntı değerin dikkate alınıp alınmaması konusunda farklılaşmaktadır. Mâli karın tespitinde söz konusu farklılığın sonuç hesaplarını ne şekilde değiştirdiğine dikkat edilmelidir. (Akbulut, 2012: 763)

2.6 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARI KULLANIMDAN ÇEKME VEYA ELDEN ÇIKARMA

İşletmeler sahip oldukları maddi olmayan duran varlıkları çeşitli nedenlerle kullanımdan çekmek veya elden çıkarmak isteyebilirler. Bu durumda bu maddi olmayan duran varlığın maliyetinin veya fiyatının belirlenmesi gerekir. Bir maddi olmayan duran varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması ile ilgili TMS 38 ve Vergi Mevzuatı uygulamaları şu şekildedir.

2.6.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan Çekilmesi Veya Elden Çıkarılması Konusunda TMS 38 Uygulaması

Bir maddi olmayan duran varlık:

- a) Elden çıkarıldığında; veya
- b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumunda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 38,prf.112)

Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından kaynaklanan kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir.(TMS38,prf.113)

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin satılması, finansal kiralama işlemine konu olması ya da bağışlanması). Bu tür bir varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde, işletme, varlığın satışından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak TMS 18 Hasılat Standardında yer alan kriterleri uygular. TMS 17 kiralama standardı ise satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde uygulanır. (TMS38, prf.114)

İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde oluşturulduğu zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir. (TMS 38, prf.115)

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, **gerçeğe uygun değerinden** muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, prf 116)

2.6.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan Çekilmesi Veya Elden Çıkarılması Konusunda Vergi Mevzuatı Uygulaması

Vergi mevzuatında maddi olmayan duran varlıkların bilanço dışı bırakılması konusu özel olarak düzenlenmemiştir. Ancak, mevzuatta varlıkların satılması halinde bilanço dışı kalma durumuna yönelik hükümler yer almaktadır. VUK'un 328.maddesi hükümleri şu şekildedir:

- ✓ Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir.
- ✓ Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.
- ✓ Devir ve trampa (takas) satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. (VUK, md.328)

Buradan anlaşılacağı üzere vergi mevzuatı, uygulamada “**yenileme fonu**” olarak adlandırılan müesseseye yer vermiştir. VUK'un 328/4 ve 5.fıkralarında düzenlenen bu müessese çerçevesinde, elde edilen satış kârı doğrudan dönem geliri olarak dikkate alınmadan pasifte bir fon hesabında takip edilmektedir. Böylelikle aynı cins bir iktisadi kıymet edinilmesi konusu işletme için mecburi ise ya da işletme yöneticileri tarafından konuya ilişkin bir karar alınmış olursa, mükellefler bu satıştan doğan kazancı üç yıl boyunca gelir hesaplarına intikal ettirmeden fon hesaplarında takip edebilirler. Daha sonra bu fonu, yeni edinilen iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup etmek suretiyle kullanacaklardır. (Akbulut, 2012:771)

Ayrıca vergi mevzuatına göre bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarılırken TMS 38 prf.116’da olduğu gibi gerçeğe uygun değerinden değil, **satış değerinden** muhasebeleştirilecektir. Bu durum en fazla vadeli satışlarda standart ile vergi kanunları arasında bir farka yol açacaktır. Şöyle ki tahsilatı raporlama döneminden sonraya kalan ve fatura edilen satışlarda standart peşin değeri ile sonuç hesaplarına intikalden söz ederken kanuni bir hüküm olmamakla birlikte vergi idareleri satış bedeline vade farkı dâhil uygulamaktadır. Bu da ticari kar-mali kar ayırımına yol açmaktadır. (Akbulut, 2012: 770)

Bu bölümde maddi olmayan duran varlıkların çeşitli durumlarda değerlemesi ile ilgili TMS38 çerçevesinde yeri geldiğinde başka standartlara da başvurarak TMS/TFRS uygulaması ve vergi mevzuatındaki uygulamalar ele alınmış, aradaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümde ise bu bölümde yapmış olduğumuz tespitleri “internet sitelerinin değerlemesi” konusunda uygulamalı olarak ele alacağız.

3. BÖLÜM

İNTERNET SİTELERİNİN TMS38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLEMESİ

Günlük hayatın her alanına giren internet, iletişimden araştırmaya, alışverişten reklama her alanda yerini almış, ticaretin ve pazarlamanın vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiştir. İnternet kullanıcı sayısının sürekli artması, iletişim altyapısının güçlenmesi ve güvenlik konularındaki endişeleri büyük oranda ortadan kaldıran yazılımların geliştirilmesi elektronik ticaretin gelişimini de hızlandırmıştır. (Alagöz, 2007: 11) Elektronik ticaretin hızla yaygınlaşması işletmelerin bu alana yönelimini artırmış ve çoğu işletme e-ticaret amacı ile bir internet sitesi edinmiştir. Bununla beraber yeni yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, sermaye şirketlerine internet sitesi kurma zorunluluğu getirmiştir.

İşletmeler ister e-ticaret amacı ile olsun isterse yeni TTK'nın getirdiği zorunluluk nedeni ile olsun bir internet sitesi edinebilmek için bazı maliyetlere katlanmak zorundadırlar. İşletmelerin sahip olacakları internet sitelerinin hangi bileşenlerden oluştuğu, kurulum aşamaları ve bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetler muhasebe sistemini de yakından ilgilendirmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde, birinci bölümde daha detaylı bir şekilde incelediğimiz internet sitesi maliyetlerini, TMS ve Vergi mevzuatına göre karşılaştırmalı olarak ele alacağız. İlk olarak bir internet sitesini oluşturan bileşenleri incelemek, internet sitesi maliyetlerini ve bunların nasıl muhasebeleştirileceğini daha iyi analiz edebilmemize yardımcı olacaktır.

Bir internet sitesi aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır:

- Alan Adı (Domain Name)
- İnternet Site Tasarımı (yazılımı)

- İnternet Site İçeriği (Bilgi, resim vb.)
- İnternet Sitesi Altyapısı (İnternet sitesinin üzerinde çalışacağı dijital alan): İki Şekilde elde edilebilir:
 - İşletme bünyesinde kurularak (server/sunucu, modem vb.)
 - Hosting hizmet kuruluşlarına abone olunarak

✓ **Alan Adı (Domain Name):** Bir internet sitesine, dış kullanıcıların erişebilmesi için sitenin bir isminin (alan adı) olması gerekmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde açıkladığımız Şekilde ticari işletmeler alan adını “.tr” uzantılı ve uzantısız olarak iki Şekilde alabilmektedir. Ancak “.tr” uzantılı alan adları satılamaması, devredilememesi gibi yasal kısıtlamalardan dolayı çok tercih edilmemektedir. Örneklerimizde ticari işletmeler için “.tr” uzantısı olmayan alan adları incelenecektir. İşletmeler “.tr” uzantısı olmayan alan adlarını iki Şekilde alabilmektedirler:

- Daha önce tescil ettirilmemiş bir alan adını, aracı kuruluşlar vasıtası ile işletme adına tescil ettirerek,
- Daha önce başka bir işletme tarafından tescil ettirilmiş olan alan adını belli bir bedel karşılığında sahip olan işletmeden devralarak

Birinci durumda işletmeler; alan adı sağlayan aracı kuruluşlara ilk yıl kayıt creti, takip eden yıllarda ise yıllık üyelik creti ödeyerek alan adına sahip olacaklardır. İkinici durumda ise işletmeler, alan adını devralabilmek için sahip olan işletmeye anlaşacakları belli bir bedeli ödemek zorundadır. Bununla beraber alan adını sağlayan aracı kuruluşa devir sırasında devir creti ve yıllık üyelik ücretlerini de ödemeleri gerekmektedir.

Her iki durumda da sahip olunan alan adı aboneliği aracı kuruluşlar tarafından en fazla 5 yıllığına sağlanmaktadır. İşletmeler isterlerse alan adı aboneliklerini süre bitiminde tekrar yenileyebilmektedirler. Bu da alan adlarına **sınırsız bir gayri maddi hak** zelliği kazandırmaktadır.

Aracı kuruluşlara yapılan kayıt ile sahip olunan alan adına ödenen abone ücretleri yıllık olarak fatura edildiği için, yapılan ödemeleri “gayri maddi hak” olarak kayda alıp, amortisman yoluyla itfa etmek doğru olmayacaktır. Çünkü “hak” olarak nitelendirilse bile yapılan ödeme yıllık olduğu için amortisman uygulamasına gerek yoktur. Çünkü amortisman uygulaması, gider yazılacak yıllık tutar belli olmadığı durumlarda yıllık tutarı belirlemek amacıyla yapılır. (Öğredik,2005) Yapılan ödemeler yukarıda açıklandığı üzere, dönemsellik prensibi de göz önünde bulundurularak (yani gelecek yılı ilgilendiren kısmı “peşin ödenen giderler” hesabına aktarılmak suretiyle ilgili olduğu yıla mal edilerek) gider yazılır. Bu şekilde yapılacak uygulama hem TMS hem de Vergi Uygulamaları açısından doğru olacaktır.

İkinci durumda ise işletmeler devir ve yıllık üyelik ücretinden başka o hakka sahip olabilmek için belli bir bedele katlanmaktadırlar. Bu bedeller ise gayrimaddi hakka sahip olmak için bir kere ödenip, sınırsız bir sahiplik hakkı sağladığı için aktifleştirilmeli ve TMS-Vergi mevzuatı hükümlerince yıllara göre itfa edilmelidir. Bu bedeller o alan adına sahip olabilmenin işletmeler için ne kadar önemli olduğunu göz önüne koymaktadır.

✓ **İnternet Sitesi Tasarımı:** İnternet sitelerinin en önemli bölümlerinden biridir. İnternet sitesinin yapısını, fonksiyonlarını vb. içermektedir. Site tasarımları özünde bir bilgisayar yazılımı oldukları için hem TMS hem de Vergi Mevzuatı açısından incelenirken, bilgisayar yazılımları ile ilgili hükümler dikkate alınmalıdır.

✓ **İnternet Sitesi İçeriği:** İnternet sitesinin ait olduğu işletme ve işletmenin sattığı ürünler ile ilgili; bilgiler, resimler, grafikler vb. 'den oluşmaktadır. Bu tür veriler sürekli güncellenen, değişen bir yapıda oldukları için varlık olarak değerlendirilmeleri doğru olmayacaktır. Bunun yerine gerçekleştikleri anda gider olarak kaydedilmeleri daha uygundur.

✓ **İnternet Sitesi Altyapısı:** İnternet sitesinin aktif olarak, internet kullanıcıları tarafından erişilmesi için gerekli olan dijital alandır. İşletmeler bu alana iki şekilde sahip olabilmektedirler:

○ **İşletme bünyesinde oluşturarak;** Bu durumda işletmeler donanım ve yazılım olarak iki temel bileşene ihtiyaç duyacaklardır. Bu bileşenlerden donanım kısmı “maddi duran varlık”, yazılım kısmı ise “maddi olmayan duran varlık” şeklinde değerlendirilmektedir. Bazen yazılımlar donanım ile birlikte ücretsiz olarak elde edilebilmektedir. Bu durumda ise yazılımlar ayrı kayıt altına alınmayıp maddi donanımların tamamlayıcı parçası olarak donanım ile birlikte değerlendirilir. Bununla beraber altyapının dış dünya ile irtibatının sağlanabilmesi için internet hizmet kuruluşlarına abone olmak gerekmektedir. Bu durumda ise aylık internet bağlantı maliyetleri oluşacaktır.

○ **Hosting (barındırma) hizmet kuruluşlarına abone olmak:** İşletmeler altyapıyı kendileri oluşturmak yerine daha profesyonel hizmet veren hosting kuruluşlarına abone olabilirler. Bu durumda işletmeler herhangi bir varlığa sahip olmamakta, sadece kullandıkları alanda kiracı durumda olup yıllık kira bedeli ödemektedirler.

İnternet sitelerini oluşturan bileşenleri yukarıda gerekli şekilde açıklamaya çalıştık. Şimdi bu internet sitelerinin ve siteleri oluşturan bileşenlerin Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Vergi Mevzuatında nasıl ele alındığını inceleyelim.

Türkiye Muhasebe Standartlarında internet siteleri gibi detay konuları ele alan standartlar mevcut değildir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) gerekli gördüğü konuları yorumlayarak “**yorum**” adı altında yayınlamaktadır. İnternet sitelerinin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda da TMSK, TMS Yorum32: Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri adı altında internet sitelerinin kuruluş aşamalarını ve bu aşamalarda oluşan maliyetleri ele almıştır. TMS Yorum32’de internet sitesi maliyetleri ile ilgili düzenlemelerin

Türkiye Muhasebe Standartları'nda aşağıdaki bölümlerde yer aldığı vurgulanmaktadır:

- ✓ TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)
- ✓ TMS 2 Stoklar
- ✓ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- ✓ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- ✓ TMS 17 Kiralama İşlemleri
- ✓ TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- ✓ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ✓ TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

Türk Vergi Mevzuatında ise internet sitelerinin maliyetleri ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili doğrudan bir düzenleme yoktur. Ancak vergi idareleri mükelleflerin talebi üzerine bu gibi hüküm bulunmayan konularda “özelge” adıyla bazı yorumlar yayınlamaktadırlar. İnternet siteleri hakkında ise Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 20.05.2011 tarihli yayınlamış olduğu bir özelge bulunmaktadır. Bu özelgede, vergi mevzuatında gayrimenkul gibi değerlendirilen gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) için yapılan açıklamaların internet siteleri için de geçerli olacağı vurgulanmıştır. Bu nedenle çalışmamızda bu açıklamalar dikkate alınarak yorum yapılacaktır.

Bundan sonraki kısımlarda internet sitelerinin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konuları TMS'de ilgili standartlar, TMS Yorum32 açıklamaları dikkate alınarak incelenecektir. İlgili hükümler ağırlıklı olarak TMS 38'de bulunduğu için genellikle TMS 38 ile vergi mevzuatı hükümleri karşılaştırılacaktır.

Çalışmamızda İnternet sitelerinin muhasebeleştirilme uygulamaları aşağıdaki başlıklar çerçevesinde ele alınacaktır;

- ✓ İnternet Sitelerinin Edinilmesi,
- ✓ Elde edildikten sonra yapılan harcamaların durumu,
- ✓ İnternet sitelerinin sonraki dönemlerde değerlendirilmesi,

- ✓ İnternet sitelerinde deęer dūşüklüęü,
- ✓ İnternet sitelerinde amortisman,
- ✓ İnternet sitelerinin kullanımdan çekilmesi ve elden çıkarılması

3.2 İNTERNET SİTESİNİN EDİNİLMESİ

İşletmeler internet sitelerini çeşitli yollar ile edinilebilmektedir. Bunlar;

- ✓ Hazır, çalışır durumdaki bir internet sitesinin isim hakkının ve tasarımının satın alınarak edinilmesi,
- ✓ İşletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmesi,
- ✓ Devlet teşviki ile ücretsiz veya düşük maliyetle edinilmesi,
- ✓ Parasal olmayan varlıkların takası yoluyla edinilmesi,
- ✓ İşletme içinde imal ederek veya bir dış işletmeye imal ettirerek edinilmesi

Bu edinme yollarını ve muhasebeleştirilmesini TMS- Vergi Mevzuatındaki hükümlere göre sırasıyla örneklerle ele alacağız. Ancak öncesinde, ilk kayda almada geçerli olan bazı hükümlere değinmek gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine göre; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alınırken **maliyet bedeli** ile değerlenir. Bu nedenle internet sitelerinin bileşenlerinin de maliyet bedeli ile kayda alınması gerekmektedir. İnternet sitesinin maliyeti oluşturulurken **elde etme bedelinden ayrı olarak** doğrudan ilişkilendirilebilen;

- ✓ TMS hükümlerine göre maddi olmayan duran varlıkların kullanılabilir hale getirilmesi sırasında oluşan personel giderlerinin,
 - ✓ mesleki ücretlerin, maddi olmayan duran varlığın çalışıp, çalışmadığının testine yönelik maliyetlerin,
- maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekir.

İnternet siteleri ile ilgili de sözkonusu giderlerin bulunması durumunda, bu giderlerin internet sitesinin maliyetine eklenmesi gerekir.

Türk Vergi Mevzuatı hükümlerine göre de gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) ilk kayda alınırken **maliyet bedeli** ile değerlendirilir. Bu nedenle vergi mevzuatı açısından da internet sitelerinin ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Maliyet bedeli ise;

- ✓ Elde etme bedelinden (satın alma vb.)
- ✓ Elde etme aşamasından aktife girinceye kadar yapılan giderlerden,
- ✓ Elde etme sırasında ödenen komisyon, vergi, resim ve harçlardan oluşmaktadır.(Ancak komisyon, vergi vb. ödemeleri maliyete atmak veya gider yazmayı seçmek işletmelere bırakılmıştır.)

Görüldüğü üzere hem Türkiye Muhasebe Standartlarına hem de Türk Vergi Mevzuatına göre İnternet siteleri ilk elde edildiğinde **toplam maliyet bedeli** ile kayda alınmalıdır. Burada TMS ve Vergi Mevzuatı uyumludur.

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 edinebilecekleri gibi, sitelerini e-ticaret amacı ile de edinebilmektedirler. Hem TMSK tarafından yayınlanan TMS Yorum32'ye göre hem de vergi idaresi tarafından yayınlanan özelgeye göre bu iki amaç arasında farklılık vardır.

İnternet sitelerinin maliyetleri ile ilgili olarak TMSK tarafından yayınlanan Yorum 32'de; "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 imkanına sahip değildir ve sonuç olarak, bu tür bir internet sitesinin geliştirilmesi için gerçekleştirmiş olduğu harcamaların tamamını anılan harcamalar gerçekleştirildikleri zaman gider olarak muhasebeleştirir." görüşü yer almaktadır.

Aynı yorumda; özellikle, işletme, örneğin ilgili internet sitesinin "sipariş verilmesi işlemi olanaklı" kılmasından kaynaklanan direkt hasılat da dahil olmak

üzere hasılat oluşturuvcu bir özelliğinin bulunması durumunda, TMS 38.57 (d)'ye göre internet sitesinin gelecekteki muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını gösterme zorunluluğunu yerine getirme imkanına sahip olabilir. Yorumdan da anlaşılacağı üzere, bir internet sitesi ancak e-ticaret amacıyla kurulmuşsa gelecekteki ekonomik faydasından söz edilebilmekte ve varlık olarak kaydedilebilmektedir.

Vergi mevzuatında da kullanım amacının tanıtım veya satış olmasında farklılık vardır. Gelir İdaresi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 20.05.2011 tarihli özelgesinde:

✓ Tanıtım amaçlı siteler için yapılan ödemelerin doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği,

✓ Ticari amaçlı (gelir getiren faaliyetlerde kullanılan-doğrudan satış yapılan) siteler için yapılan harcamaların aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gerektiği, belirtilmiştir.

Görüleceği üzere hem TMSK'nın hem de Vergi İdaresinin yorumlarına göre internet siteleri sadece tanıtım amaçlı kurulmuşsa **gider** olarak yazılmalı, e-ticaret fonksiyonuna sahipse **varlık** olarak kayıt altına alınmalıdır.

3.2.1 İnternet Sitesinin Satın Alma Yoluyla Edinilmesi:

Günümüzde işletmeler internet sitelerini bir bütün olarak veya bazı bileşenlerini başka işletmelerden belli bedeller karşılığında satın alabilmektedirler. Özellikle "Alan adları" ancak bir kişi tarafından tescil edilebilmesinden dolayı kıt kaynak niteliği taşımakta ve işletmeler arasında çok yüksek bedellerle alınıp satılabilmektedirler. Alan adlarının çok yüksek fiyatlarla satılması bu alanda önemli bir pazar olduğunu göstermektedir. Hatta internet üzerinde alan adlarının alınıp satıldığı e-ticaret sitelerini bile görmek mümkündür.

Örneğin; 1999 yılında "business.com" adresi, 7.5 milyon dolara satılmıştır. Aynı şekilde "beer.com", "diamond.com" gibi alan adları çok yüksek bedeller ile el değiştirmiştir. (Yavuzcan, 2007: 42)

İnternet sitesi satın alma yoluyla elde edildiğinde genellikle alan adlarının başka bir işletmeden satın alınması söz konusudur. Ancak bazen işletmeler internet sitelerini; alan adı, internet sitesi tasarımı ve internet sitesi içeriğiyle bir bütün olarak devretmek istemektedirler. Bu durumda satın alan işletmenin her bir bileşenin değerini tespit ederek ayrı ayrı kayıt altına alması daha doğru olacaktır.

Çalışmamızda yer alan örnekler oluşturulurken güncel bilgiler dikkate alınmıştır. Özellikle internet üzerinde satışı yapılan internet siteleri alan adları vb. örnek olarak verilmiştir. Bazı örneklerde altyapı bileşenleri dikkate alınmayacaktır. Bunun nedeni altyapıyı oluşturan bilgisayar, modem gibi donanım parçalarının başlı başına ayrı bir standardın konusunu teşkil etmesidir. Ancak gerekli yerlerde örnekler bu bileşenler de dikkate alınarak oluşturulmuştur.

TMS 38 –Vergi Mevzuatı Uygulaması: Yukarıda değindiğimiz üzere hem TMS hükümlerine göre hem de Vergi Mevzuatı hükümlerine göre internet siteleri ilk kayda alınırken toplam maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. Bu nedenle internet sitesinin başka bir işletmeden satın alınması durumunda da toplam maliyet bedeli ile değerlendirilmesi söz konusu olacaktır. Bu konuda TMS ve Vergi Mevzuatı hükümleri uyumludur.

Örnek Uygulama 1 (İnternet Sitesinin Satın Alınarak Edinilmesi);

ABC A.Ş. ecza ürünleri pazarlama faaliyeti yapmaktadır. Elektronik ortamda ticaret yapmak amacıyla bir internet sitesine ihtiyaç duymuştur. ABC A.Ş. hızlı ve etkin bir şekilde piyasaya girebilmek için, tanınmış ve kullanışlı bir internet sitesini isim hakkı, tasarım ve içeriği ile birlikte satın almaya karar vermiştir. Bu amaçla araştırma yapmış, www.eczadeposu.com isimli siteyi satın almak için sitenin sahipleri ile görüşmüş ve 700.000 TL+%18 KDV bedel ile siteyi, isim hakkı, tasarım ve içeriği ile satın almaya karar vermiştir.

Satın alınan internet sitesi bir bütün olarak fiyatlandırıldığı için, hangi bileşene ne kadar fiyat verildiği bilinmemektedir. Site bileşenleri ayrı ayrı kayıt altına alınmak istendiğinden, her bileşenin fiyatının belirlenmesi gerekmektedir.

Fiyat tespiti yapılırken, sözkonusu sitenin aynı özelliklerinde (tasarım, içerik ile) bir sitenin piyasa koşullarında yeniden yaptırılması durumunda ne kadar bir maliyeti olacağı araştırılıp, elde edilen fiyatlar üzerinden bölümlene yapılabilir.

ABC A.Ş. fiyat araştırması yapmış ve sözkonusu sitenin tasarım ve içeriğinin 15.000 TL+%18 KDV bedel ile yaptırılabilirliğini tespit etmiştir. Bu bilgilere göre muhasebe kayıtlarında 15.000 TL'lik kısmı internet sitesinin tasarım ve içeriği olarak, geriye kalan kısım ise **marka gibi değerlendirilen bir alan adı (domain)** olarak kayıt altına alınacaktır.

TMS ve Vergi Mevzuatı hükümleri bu konuda uyumlu olduğu için ikisinde de yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
...	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar* 01 İnternet Sitesi 01.01 Site Alan Adı : 685.000 01.02 Site Tasarımı : 15.000	700.000	
	191 İndirilecek KDV	126.000	
	100 Kasa Hesabı		826.000

* Bazı akademik çalışmalarda internet sitesinin alan adı; 260 Haklar hesabında, tasarım kısmı ise 267 Diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabında ele alınmıştır. Ancak hem site maliyetlerini bir bütün olarak izleyebilmek hem de uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla örneklerimizde 267 nolu hesabın altında izleyeceğiz.

3.2.2 İnternet Sitelerinin İşletme Birleşmesinin Parçası Olarak Edinilmesi:

Günümüzde işletmeler güçlenmek, faaliyetlerini genişletmek, çeşitli pazarlara girebilmek vb. için çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Bunlardan biri de iki işletmenin birleşerek tek çatı altında toplanmasıdır. Birleşmeler sırasında genellikle bir işletme bütün varlık ve kaynakları ile diğer işletmenin bünyesine devrolmaktadır. Devir

alınan işletmenin kendi internet sitesi varsa bu site diğer işletme tarafından aşağıdaki şekilde değerlendirilecektir.

TMS 38/ TFRS 3 Uygulaması: TMS 38 işletme birleşmeleri konusunda TFRS 3: İşletme Birleşmeleri Standardına atıfta bulunmaktadır. TFRS 3 hükümlerine göre bir işletme birleşmesi sırasında devralınan işletmeye ait bir maddi duran varlık varsa, o varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki **gerçeğe uygun değeridir**. Bu nedenle işletmeye ait bir internet sitesi varsa onu da gerçeğe uygun değerden ölçmek gerekir.

TFRS3 hükümlerine göre birleşme sırasında devralınan işletmenin maddi olmayan duran varlığı muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın (geliştirme aşamasında olsa bile), maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, devralan işletme birleşme tarihinde, devralınan varlığı şerefiyeden ayrı bir şekilde muhasebeleştirir.

TMS 38 prf.41’de **gerçeğe uygun değer**; işletmenin maddi olmayan duran varlığa sahip olması nedeniyle, ilgili varlığın;

✓ Karşılıklı pazarlık ortamında lisansının elde edilmesine (“**isim hakkı ödemekten kurtulma**” yaklaşımı çerçevesinde, iskonto edilmiş net nakit akışlarının kullanılması gibi) veya

✓ **Yeniden üretilmesi** veya yenilenmesine (maliyet yaklaşımında olduğu gibi) ihtiyaç duymayarak kaçınılmış olduğu maliyetlerin tahmin edilmesi. şeklinde tespit edilebileceği belirtilmiştir.

Bu yöntemleri internet sitelerinin işletme birleşmesi yoluyla edinilmesi durumunda ele alırsak alan adının gerçeğe uygun değerini birinci yöntemle, internet sitesi tasarımının gerçeğe uygun değerini de ikinci yöntemle tespit etmek gerekir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Kanunlarında işletme birleşmeleri ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. 6102 sayılı TTK hükümleri ile bu durum Türkiye

Muhasebe Standartlarına bağlanmıştır ve TMS hükümlerine göre **gerçeğe uygun değerleri** ile kayda alınır. (Akbulut,2012: 709)

İnternet sitelerinin işletme birleşmesi yoluyla elde edilmesi konusunda TMS ve Vergi Mevzuatı hükümleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Örnek Uygulama 2 (İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak İnternet Sitesi Edinilmesi) :

ABC A.Ş. faaliyetlerini genişletmek amacıyla bir şirket ile birleşmeye karar vermiş, şirketi devralma yolu ile kendi bünyesine dâhil etmiştir. Devralınan şirkete ait bir internet sitesi mevcut olduğu için gerçeğe değer tespiti yapılmıştır. Yapılan tespitite internet sitesi alan adının 250.000 TL, site tasarımının ise 20.000 TL değerinde olduğu tespit edilmiştir. Yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
...	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi 01.01 Site Alan Adı : 250.000 01.02 Site Tasarımı : 20.000 ...İlgili Kaynak Hesabı	270.000	270.000

3.2.3 İnternet Sitelerinin Devlet Teşviki Yoluyla Edinilmesi:

Devlet tarafından 2013 yılı itibariyle doğrudan internet sitesi kurma amaçlı teşvik verilmemektedir. Ancak KOSGEB tarafından işletmelere verilen tanıtım desteğinin kullanılmasına yönelik olarak tanıtım firmaları ile görüşüldüğünde firmalar bu destek kapsamında bir internet sitesi tasarlayabileceklerini bildirmektedirler. Bu şekilde yaptırılacak bir internet sitesi, devlet teşviki ile elde edilmiş şeklinde değerlendirilebilir.

TMS Uygulaması: TMS'ye göre devlet teşviki yolu ile elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması sırasında **gerçeğe uygun değeriyle** ölçülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla internet siteleri de gerçeğe uygun değeriyle kayda alınmalıdır.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Usul Kanunu'na göre devlet teşviki ile bedelsiz elde edilen bir gayri maddi hakkın, **emsal bedeli** ile ölçülmesi gerekmektedir. Karşılığının ise gelir olarak kaydedilmesi gerekir. İnternet siteleri için de bu hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Örnek Uygulama 3 (Devlet Teşviki Yoluyla İnternet Sitesi Edinilmesi):

ABC Ltd. Şti. KOSGEB tarafından firmalara tanıtım amaçlı verilen 15.000 TL tutarındaki teşvikten yararlanmış ve bu teşvikin kullanımı ile ilgili olarak bir tanıtım firması ile anlaşmıştır. Firma broşür vb. yanında tanıtım amaçlı bir internet sitesini tasarlamayı da kabul etmiştir. GUD tespitinde piyasa fiyatı dikkate alınmıştır. Söz konusu site piyasa koşullarında 5000 TL fiyat ile yapılmaktadır.

Burada TMS hükümlerinde bildirilen GUD ile vergi mevzuatındaki emsal bedeli aynı değeri ifade ettiği için bir uyumsuzluk söz konusu değildir. Yapılacak kayıt da şu şekilde olacaktır:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi Tasarımı: 5000 *	5.000	
	697 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		5.000

*İnternet sitesi alan adı dikkate alınmamıştır.

3.2.4 İnternet Sitelerinin Takas Yoluyla Edinilmesi:

İşletmeler varlık elde ederken bazen parasal varlıklarını elden çıkarmak veya borçlanmak yerine **parasal olmayan varlıklarını** karşılık olarak verebilirler. İnternet sitelerinin de bu şekilde edinilmesi durumunda TMS/Vergi mevzuatı hükümleri aşağıdaki şekildedir.

TMS Uygulaması: Bir maddi olmayan duran varlığın, parasal olmayan varlık/varlıklar karşılığında elde edilmesi durumunda a) Takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya b) elde edilen veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenli bir şekilde ölçülebiliyorsa, elde edilen varlık **gerçeğe uygun değeri** ile ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi durumunda, maliyeti bırakılan varlığın **defter değeri**dir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Eğer takasa tabi varlıklar arasında, elden çıkarılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ile yeni elde edilen varlığın maliyet değeri **elden çıkarılan varlığın değerine** eşit olur. Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın değeri açıkça bilinmiyor ise VUK hükümlerine göre elde edilen varlığın değeri elden çıkarılan varlığın **emsal bedeli**'dir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere bir takas durumunda, TMS elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerini, Vergi mevzuatı ise elden çıkarılan varlığın emsal bedelini dikkate almaktadır. İnternet siteleri de bir varlığın takası karşılığında edinilmişse aynı hükümler uygulanacaktır.

Örnek Uygulama 4 (Takas Yoluyla İnternet Sitesi Edinilmesi):

ABC A.Ş. etkin bir şekilde e-ticaret faaliyeti yürüten www.cuzdaninagore.com sitesini 60.000 TL fiyat ile satın almaya karar vermiştir. Site sahibi ile yapılan görüşme sonucu bedelin parasal olarak ödenmeyip, elde bulunan bir taşıtın takası ile ödeneceği konusunda anlaşmaya varılmıştır. Verilecek

taşıtın kayıtlı değeri 50.000 TL olup birikmiş amortismanı ise 20.000 TL'dir. Taşıtın piyasa emsal fiyatı ise 45.000 TL'dir.

TMS hükümlerine göre elde edilen internet sitesinin defter değeri **gerçeğe uygun değer** olmalıdır. Gerçeğe uygun değer ise aktif bir piyasası olmayan varlıklar için karşılıklı pazarlık ortamında oluşan fiyattır. Buna göre 60.000 TL üzerinden kayıt altına alınmalıdır.

Elde Edilen İnternet Sitesinin Gerçeğe Uygun Değeri	:	60.000 TL.
Elden Çıkarılan Taşıtın Kayıtlı Değeri (50.000-20.000)	:	<u>30.000 TL.</u>
KÂR	:	30.000 TL.

Vergi Mevzuatı hükümlerine göre elde edilen internet sitesi elden çıkarılan varlığın piyasa emsal fiyatı ile kayıt altına alınmalıdır.

Elde Edilen İnternet Sitesinin Değeri	:	45.000 TL
(Elden Çıkarılan Taşıtın piyasa emsal değeri)		
Elden Çıkarılan Taşıtın Kayıtlı Değeri (50.000-20.000)	:	<u>30.000 TL</u>
KÂR:		15.000 TL

Görüldüğü üzere TMS ve Vergi Mevzuatı değerlendirme hükümlerine göre yapılan işlemlerde ortaya fark çıkmaktadır. Ortaya çıkan fark ise Ticari Kâr – Mâli Kâr ayrımında dikkate alınmalıdır.

Elde edilen internet sitesinin tasarımının (yazılım) piyasada tekrar yaptırma bedeli (GUD) 10.000 TL olduğu düşünülürse, geriye kalan kısım için verilecek bedelin internet sitesinin Alan adının değeri olduğu kabul edilip bu şekilde kayda alınmalıdır.

TMS hükümlerine göre takasla edinilen internet sitesi için yapılması gereken muhasebe kaydı :

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi 01.01 İnternet Sitesi Tasarımı: 10.000 01.02 İnternet Sitesi Alan Adı: 50.000 257. Birikmiş Amortismanlar 254 Taşitlar 697 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	60.000 20.000	 50.000 30.000

Vergi Mevzuatı hükümlerine göre takasla edinilen internet sitesi için yapılması gereken muhasebe kaydı:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi 01.01 İnternet Sitesi Tasarımı: 10.000 01.02 İnternet Sitesi Alan Adı: 35.000 257. Birikmiş Amortismanlar 254 Taşitlar 697 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	45.000 20.000	 50.000 15.000

3.2.5 İnternet Sitelerinin İşletme İçinde Üretilerek Edinilmesi:

İşletmeler kendi amaçları doğrultusunda internet sitelerini işletme içinde de üretebilirler. Bu durumda işletmeler internet sitelerini kurmak ve geliştirmek için birçok maliyete katlanmak zorundadır. İşletmelerin yüklendiği internet sitesi

kurulum maliyetlerini, TMS Yorum32 (Maddi olmayan Duran Varlıklar-İnternet Sitesi maliyetleri) aşağıdaki aşamalarda incelemiştir;

- ✓ İnternet sitesini planlama aşaması
- ✓ İnternet sitesi uygulama ve altyapı geliştirme aşaması
- ✓ İnternet sitesi grafik tasarlama aşaması
- ✓ İnternet sitesi içerik geliştirme aşaması

İşletmeler bu aşamaların tamamını kendi imkânları ile gerçekleştirebilecekleri gibi tamamını veya bazı aşamalarını işletme dışında uzman firmalara da yaptırabilirler. Bu aşamaları ve oluşan maliyetleri TMS ve Vergi Mevzuatı hükümlerine göre incelediğimizde aşağıdaki tespitler yapılabilmektedir:

3.2.5.1 İnternet sitesi planlama aşamasındaki maliyetler:

İnternet sitesi planlama aşamasında, fizibilite çalışmaları, sitenin işlevleri ve amaçları, istenen fonksiyonların elde edilebilme yollarının araştırılması, gerekli donanım ve internet uygulamalarının belirlenmesi ve tedarikçi ve danışmanın seçilmesi şeklinde atılması gereken temel adımlardan oluşur.

TMS Uygulaması: TMS Yorum 32'ye göre internet sitesi planlama aşaması, TMS38' de yer alan araştırma safhasıyla benzerlik taşır. Buna göre internet sitesi planlama aşamasındaki maliyetler, **gider** olarak muhasebeleştirilir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Mevzuatına göre işletme içinde ticari amaçlı kullanım amacıyla yapımı üstlenilen internet sitelerine ilişkin giderlerin toplamı internet sitesinin maliyetini oluşturacaktır. Yapılan harcamaların araştırma veya geliştirme aşamasında olmasının vergi mevzuatı açısından önemi yoktur. Bu kapsamda başlangıç aşamasında yapılan araştırma (fizibilite) giderlerinin de vergi mevzuatı açısından **aktifleştirilmesi** gerekmektedir.

Burada TMS ile Vergi Mevzuatı arasındaki fark proje başlangıcında yapılan

fizibilite (araştırma) harcamalarının, TMS uyarınca gider yazılması gerektiği halde Vergi Mevzuatı açısından aktifleştirilmesi gerektiğidir.

3.2.5.2 İnternet sitesi uygulama ve altyapı geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:

Bu aşamada işletmeler iki temel altyapı maliyetine katlanırlar:

- ✓ Alan adı (domain name) tescili
- ✓ Donanım(Hardware) ve Yazılım (Software) harcamaları

Alan adı tescilini ve elde etme şekillerini daha önceki bölümlerde detaylı bir şekilde incelemiştik. Gerekli olan diğer altyapı bileşenlerine ise daha önce değinmiş ve altyapının iki şekilde sağlanabileceğini belirtmiştik:

Birinci şekilde gerekli olan altyapı (dijital alan) bir hosting firmasından yıllık kira bedeli karşılığında kiralanabilmektedir. İşletmeler bu yolu tercih ettiklerinde gerekli alanı kiraladıkları hosting firmasına yıllık kira bedeli ödemekte, altyapı ile ilgili başka bir maliyete katlanmamaktadırlar. Bu maliyet yıllık ödendiği için gider olarak kayıt altına alınır. Bu konuda TMS ve Vergi Uygulamaları açısından farklılık yoktur.

İkinci şekilde ise altyapı için gereken bileşenleri (donanım ve yazılım) işletme kendi bünyesinde bir araya getirip gerekli alanı oluşturması gerekmektedir. Bunun için gereken bileşenleri şu şekilde gruplandırabiliriz:

- Donanım (Hardware) harcamaları;
 - Ana sunucu bilgisayar (server)
 - Yardımcı donanım bileşenleri (güç kaynağı, modem vb.)
- Yazılım (Software) harcamaları
 - İşletim sistemi ve güvenlik yazılımları
- İnternet Bağlantısı

Yukarıda sıraladığımız bileşenlerden donanım (hardware) sınıfına girenler maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte ve bu grupta incelenmektedir. Yazılım (software) bileşenleri ise donanımdan ayrı olarak elde edilmeleri durumunda maddi olmayan duran varlık grubunda incelenmektedir. Ancak bazı hallerde ayrı bir bedel ödenmeden, donanımın bir parçası olarak elde edilmektedirler. Bu durumda ise donanımın ayrılmaz bir parçası olarak, onunla beraber değerlendirilecektir.

İnternet bağlantısı ise, bağlantı hizmeti sağlayan firmalar tarafından aylık faturalandırıldığı için dönem gideri olarak kayıt altına alınacaktır.

TMS Uygulaması: TMS Yorum 32'ye göre internet sitesi uygulama ve altyapı geliştirme aşaması, TMS38'deki geliştirme aşamasıyla benzerlik taşır. TMS Yorum 32'ye göre, internet sitesi uygulama ve altyapı geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler, 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** eklenerek aktifleştirilir. Buna göre işletmeler internet sitesi altyapısını kendi bünyelerinde kurarlarsa temin edecekleri gerekli araç ve gereçleri aktifleştireceklerdir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: İnternet sitesinin altyapısını oluşturan (bilgisayar, işletim sistemi vb.) bileşenler VUK.GT.333'ün ekli listesinde yer almakta ve amortisman tabi kıymet olarak değerlendirilmektedir. İşletme bu bileşenlerden VUK md.313'teki sayılan (alet, edevat vb.) belirtilen limiti aşmayanları (2012 yılı için 770 TL) doğrudan gider yazabilecektir. Diğerlerini ise aktifleştirmeli ve amortisman sürelerinde itfa etmelidir.

3.2.5.3 İnternet sitesi grafik tasarım geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:

İşletmeler için bir internet sitesi sahip olurken en önemli aşama grafik tasarım

aşamasıdır. Çünkü internet sitelerinin görünümü ve işlevselliği bir işletmenin sanal ortamdaki imajını oluşturmaktadır. İnternet siteleri özel grafik, yazılımlar ile programlamanın bir araya gelmesiyle oluşur. Bu nedenle uzmanlık gerektirmektedir. İşletmelerin çoğu kendi bünyelerinde etkin bir internet sitesi tasarlayabilecek bilgisayar-tasarım personeli bulundurmadıklarından bu hizmeti bu işte uzmanlaşmış işletmelerden satın almaktadırlar.

TMS Uygulaması: TMS Yorum 32'ye göre internet sitesi grafik tasarım geliştirme aşaması, TMS38' de yer alan geliştirme safhası kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre grafik tasarım geliştirme aşamasındaki maliyetler;

✓ İşletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu dışındaki amaçlar için geliştirilmesi,

✓ Ortaya çıkan maliyetlerin ilgili internet sitesiyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları

✓ 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 eklenerek aktifleştirilir.**

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Usul Kanunu m.269/271 uyarınca işletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklar gayrimenkuller gibi işleme tabi tutulacak ve yapılan bütün harcamalar maliyetinden aktifleştirilecektir. Bu hüküm gereğince internet sitesinin tasarımı aşamasında yapılan bütün harcamalar da maliyetinden aktifleştirilecektir.

3.2.5.4 İnternet sitesi içerik geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler:

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 uzmanlar tarafından da yapılabilir. (Usul ve Özdemir, 2007:124)

TMS Uygulaması: TMS Yorum 32'ye göre internet sitesi içerik geliştirme aşaması, TMS38 uyarınca, ilgili içeriğin bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu için geliştirildiği durumlarda (ürünlerin dijital fotoğrafları gibi) gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. İnternet sitesi içerik geliştirilmesi aşamasındaki maliyetler, işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu dışındaki amaçlar için geliştirilmesi durumunda aktifleştirilebilecektir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: VUK md.272 hükümlerine göre gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen gayri maddi haklar için yapılan harcamalar eğer sözkonusu varlığın değerini attırıyorsa maliyetine eklenmeli, değerini arttırmıyorsa doğrudan gider yazılmalıdır. Bu açıklamaya göre internet sitesi içerik geliştirme aşamasında harcama yapılan unsurlar; bilgi, resim, grafik gibi tanıtım ve reklam amacıyla eklenen ve sürekli yenilenen verilerden oluştuğu için, yapılan harcamaların doğrudan gider yazılması uygun olacaktır.

İşletmeler internet sitesi edinmek için yukarıda açıkladığımız aşamaları kendileri takip edebilecekleri gibi, konusunda uzmanlaşmış tasarım firmalarına da yaptırabilirler. Bir işletme internet sitesine sahip olmak için bu yola başvurduğunda, kurulum aşamaları işletmenin kendi içinde internet sitesi üretim aşamaları ile aynı olacaktır.

Örnek Uygulama 5 (İnternet Sitesinin İşletmede Üretilerek Edinilmesi):

ABC A.Ş. elektronik ticaret uygulamaları gerçekleştirmek ve TTK kapsamındaki yasal yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla internet sitesi kurmak istemektedir. Şirket internet sitesini işletme içinde imal etmek için bir proje ekibi kurmuş ve ekip çalışmalarına başlamış ve aşağıdaki faaliyetleri yapmıştır;

• **İnternet Sitesini Planlama aşaması;** İnternet sitesinin kurulmasına yönelik planlama çalışmaları sırasında, ABC A.Ş. fizibilite etüdü için 2000 TL + % 18 kdv tutarında peşin harcama yapmıştır.

TMS Hükümlerine Göre;

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri. 01 İnternet Sitesi Gid.: 2000 191 İndirilecek Kdv. 100 Kasa	2.000 360	2.360

Vergi Mevzuatı Hükümlerine Göre;

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	263 Araştırma ve Geliştirme Gid. 01 İnternet Sitesi Gid.: 2000 191 İndirilecek Kdv. 100 Kasa	2.000 360	2.360

Görüleceği üzere internet sitesi kurmak için yapılan fizibilite vb. araştırma aşamasında yapılan giderler TMS hükümlerince gider yazıldığı halde, Vergi mevzuatı hükümlerince aktifleştirilmektedir. Vergi mevzuatınca aktifleştirilen giderler 5 yıl içinde itfa edilecektir.

• **İnternet Sitesi Uygulama ve Altyapı Geliştirme Aşaması;** ABC A.Ş. internet sitesinin planlama çalışmalarını bitirdikten sonra fizibilite etüdündeki tespitlere göre kurulacak olan internet sitesi için gerekli alan adını bir aracı kuruluştan 5 yıllığına toplam 200 TL bedel ödeyerek kiralamıştır. (Alan adı ilk kez tescil ettirilmektedir.)

TMS ve Vergi Mevzuatı aynı hükümleri olup ilk yıl ödenen bedel gider

yazılacak, diğer yıllar aktifte bekletilip ait olan yılda giderleştirilecektir. Yapılacak kayıt şöyledir:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	770 Genel Yönetim Giderleri 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler 100 Kasa	40 160	200

ABC A.Ş. internet sitesinin hizmete geçirilmesi için gerekli olan altyapıyı kendi bünyesinde oluşturmaya karar vermiştir. Bunun için gerekli sunucu bilgisayarı (server) 3000 TL+%18 KDV ve modemi 300 TL+%18 kdv bedel ile peşin olarak satın almıştır. (İşletim sisteminin bilgisayar ile birlikte ücretsiz olarak elde edildiği varsayılmıştır.) TMS ve Vergi Mevzuatı hükümleri aynı olup yapılacak kayıt şöyledir:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	255. Demirbaşlar 02 İnternet Sitesi Ekipmanları 02.01 Sunucu (Server): 3000 02.01 Modem : 300 191 İndirilecek Kdv. 100 Kasa	3.300 594	3.894

• **İnternet Sitesi Tasarım Aşaması:** ABC A.Ş. internet sitesi tasarımı için çalışan personeline, internet sitesinin kullanılabilir hale gelmesi aşamasına kadar 5000 TL ücret ödemesi yapmıştır.

İnternet sitesi tasarım geliştirme aşamasında yapılan harcamalar hem TMS hükümlerince hem de Vergi Mevzuatı hükümlerince aktifleştirilecektir. Ancak tasarım süreci uzun sürdüğü için bu süreçte yapılan harcamalar tasarım bitene kadar “yapılmakta olan yatırım” olarak izlenecek, tasarım bittikten sonra da ilgili hesaba

alınacaktır. Tekdüzen hesap planında böyle bir hesap öngörülmediği için 265 nolu hesabı kullanacağız.

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	265. Yapılmakta Olan Yatırımlar 265.01 İnternet Sitesi 265.01.02 İnternet Sitesi Tasarımı: 5000 İlgili Hesaplar	5.000	5.000

İnternet sitesi tamamlanıp kullanıma hazır hale getirildikten sonra maliyetler ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına aktarılacaktır.

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Var. 267.01 İnternet Sitesi 267.01.02 İnternet Sitesi Tasarımı :5000 265. Yapılmakta Olan Yatır. 265.01 İnternet Sitesi 265.01.01 İnternet Sitesi Tasarımı	5.000	5.000

• **İnternet Sitesi İçerik Geliştirme Aşaması:** Şirket internet sitesinde satışı yapılacak ürünlerin resimlerinin çekilmesi vb. çalışmalarını için bir fotoğrafçı ile 1000 TL+%18 kdv bedel üzerinden anlaşma yapılmıştır. Bu konuda TMS ve Vergi Mevzuatı hükümleri aynı olup yapılacak kayıt şöyledir:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
....	770. Genel Yönetim Gideri 770.04 İnternet Sitesi Giderleri :1000 191 İndirilecek KDV İlgili Hesaplar	1.000 180	1.180

3.3 İNTERNET SITESİNE AKTİFLEŞTİRME SONRASINDA YAPILAN HARCAMALARIN DURUMU

Bir internet sitesinin aktifleştirilmesi ve kullanılmaya başlanmasından sonra aktifleştirilen bölümleri ile ilgili bir takım giderlerin yapılması muhtemeldir. Bunları;

- ✓ Bakım ve onarım,
- ✓ İçerik güncelleme,
- ✓ Yeni özellikler ekleme,

şeklinde sıralayabiliriz. Bu ve benzeri giderler TMS ve Vergi mevzuatı uygulamalarında şu şekilde ele alınmıştır.

TMS Uygulaması: TMS hükümlerine göre bir maddi olmayan duran varlığa aktifleştirilme sonrasında yapılan harcamaların aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir(IAS 38,KG86):

- a) Harcamaların, varlıktan orijinal olarak elde edilmesi **beklenen performansı aşan ekonomik faydalar** sağlaması olasıdır ve
- b) Harcamalar ölçülebilir ve varlıkla güvenilir bir şekilde ilişkilendirilebilir.

Bu hükümler dikkate alındığında internet siteleri için aktifleştirme sonrası yapılan içerik güncelleme ve bakım onarım harcamalarının değil ancak yeni özellik ekleme harcamalarının aktifleştirilebileceği görülmektedir. Aktifleştirilen yeni özellik internet sitesinin bir parçası olduğundan kalan ömrü de internet sitesi ile aynı olacaktır.

Aktifleştirilebilen giderlerin haricindeki içerik güncelleme ve bakım-onarım vb. giderler ise koşulları sağlamadığı için doğrudan gider yazılması gerekmektedir. Ayrıca İnternet sitelerinin işletimi aşamasından ortaya çıkan bakım-onarım vb. maliyetler TMS Yorum 32'ye göre de, gerçekleştirildikleri anda **gider** olarak muhasebeleştirilir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre; normal bakım onarım, tamir ve temizleme giderleri dışında, maddi olmayan duran varlığı

genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı arttırmak maksadıyla yapılan giderlerin varlığın maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Varlığın kıymetini arttırmayan harcamalar ise, dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

Yukarıdaki açıklama ile TMS hükümleri uyumludur. Yani ikisine göre de internet sitesine yeni özellik ekleyen, onun kıymetini arttıran harcamalar aktifleştirilecek, bunun dışında normal bakım, onarım veya içerik güncellemeye yönelik yapılacak harcamalar gider olarak kaydedilecektir.

Örnek Uygulama 6 (İnternet Sitelerine Aktifleştirme Sonrasında Yapılan Harcamalar):

ABC A.ř. kullanımında olan e-ticaret sitesine kredi kartı fonksiyonu eklemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla gerekli olan fonksiyonların eklemesi için bir işletme ile 10.000 TL +% 18 KDV fiyat ile üzerinden anlaşmıştır. Ayrıca internet sitesinde satışı yapılan ürünlerin fotoğraf ve bilgilerinin güncellenmesi amacıyla 2000 TL tutarında içerik geliştirme masrafı yapılmıştır. (İçeriği şirket personeli güncellemiştir.)

Yukarıdaki bilgilere göre ABC ticaret yeni özellik eklemek için yaptığı masrafları internet sitesinin maliyetine ekleyecek, içerik güncelleme ile ilgili yapılan masrafları ise gider olarak kaydedecektir. Bu konuda da TMS ve Vergi Mevzuatı arasında fark yoktur.

Yeni özellik ekleyen harcamaların kaydedilmesi ile ilgili kayıt:

Yevmiye No	.....	Borç	Alacak
...	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi 01.02 Site Tasarımı: 10.000 191 İndirilecek KDV	10.000 1.800	11.800
	100 Kasa Hesabı		

İçerik Güncelleme harcamalarının kaydedilmesi ile ilgili kayıt:

	.....	Borç	Alacak
	770. Genel Yönetim Gideri 05 İnternet Sitesi Giderleri	2.000	
	.... İlgili Hesaplar		2.000

3.4 İNTERNET SİTELERİNİN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜLMESİ

Bir duran varlığın muhasebeleştirme sonrasındaki dönemlerde ölçülmesinde iki yaklaşım vardır:

- ✓ Maliyet yöntemi,
- ✓ Yeniden değerlendirme yöntemi,

Maliyet yöntemine göre bir duran varlık ileriki dönemlerde kayıtlı değeri üzerinden varsa değer düşüklüğü ve amortisman payları düşürerek ölçülür. Yeniden değerlendirme yönteminde, varlığın değerlendirme tarihindeki güncel değeri (gerçeğe uygun değeri) tespit edilir ve tespit edilen değer ile değerlendirme yapılır. İnternet sitelerinin muhasebeleştirme sonrası dönemlerde ölçülmesinde bu yöntemlerin kullanımı ile ilgili TMS ve Vergi mevzuatı uygulamaları şu şekildedir:

TMS Uygulaması: TMS38 hükümlerince ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeli ile ölçülmüş olan bir maddi olmayan duran varlık, daha sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile ölçülmeye devam ediliyorsa, sonraki dönemlerde **maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak** izlenir. TMS Yorum 32 (İnternet Sitesi Maliyetleri) uyarınca da internet sitesi kurulumu karşılığında bir ödemenin yapılması ve internet sitesi kullanımının işletmenin birden fazla döneminde fayda girişine yol açmasının muhtemel olması nedeniyle internet sitesinin **maliyet değerinden** aktifleştirilmesi gerekir.

TMS 38 hükümlerine göre bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülebilmesi için, o varlığın aktif bir piyasasının olması gerekir. İnternet siteleri benzersiz varlıklar olduğu için alınıp-satıldığı bir aktif bir piyasası da yoktur. Yine TMS 38 hükümlerine göre bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının olmaması durumunda varlık maliyet bedeli ile ölçülmeye devam edilir. Bu nedenle TMS 38 hükümlerince internet sitelerinin de muhasebeleştirme sonrasında yeniden değerlendirme yöntemine göre ölçülmesi mümkün olmayıp **maliyet bedeli** ile ölçülmesi gerekir.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Mevzuatına göre de gayrimenkul gibi değerlendirilen gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca Vergi mevzuatı, ölçme yöntemlerinden yeniden değerlendirme yöntemine yer vermemiştir. Yukarıda açıklandığı şekilde internet sitelerinin vergi mevzuatı açısından da **maliyet bedeli** ile ölçülmesi gerekmektedir.

İnternet sitelerinin sonraki dönemlerde ölçülmesi ile ilgili TMS ve Vergi Mevzuatı arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır. Sonraki dönemlerde maliyet bedelinden amortisman ve diğer itfa payları düşülerek izleneceği için uygulama örneği “internet sitelerinde amortisman uygulaması” bölümünde ele alınacaktır

3.5 İNTERNET SİTELERİNDE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ:

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli nedenlerle değer düşüklüğüne uğramış olabilir. İnternet siteleri bileşenleri de eğer bir değer düşüklüğüne uğramışsa bunun tespit edilip gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir. İnternet sitelerinin bileşenlerinin değer düşüklüğüne uğraması durumunda TMS ve vergi mevzuatı hükümleri aşağıdaki gibidir:

TMS Uygulaması: TMS38 hükümlerince, bir maddi olmayan duran varlığın sınırsız bir yararlı ömre sahip olması durumunda, varlık itfa edilmez, bunun yerine **değer düşüklüğü testine** tabi tutulur. İşletme bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için yapacağı testi, “TMS36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını göre uygular.

İnternet siteleri farklı özelliklerdeki bileşenlerden oluştuğu için her birini ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

- Alan Adı (domain).....(1-5yıl arası dönem için elde edilir, ancak alan adı sağlayan firmalar yenilenme talebinde, sahip olan işletmeye öncelik tanıdıkları için sınırsız süreli bir hak olarak değerlendirilebilir.)

- Yazılım/Tasarım.....(sınırlı ömrü vardır, TMS38-amortismanına tabi.)

- İnternet Sitesi İçeriği.....(dönem gideri)

- Donanım(Server vb.)....(sınırlı ömrü vardır, TMS16-amortismanına tabi.)

- Hosting ücretleri.....(dönem gideri)

Yukarıdaki bilgilere göre yalnızca “alan adı”nın sınırsız bir ömre sahip olduğu görülmektedir. Belli bir bedel ödenerek kullanım hakkının başka bir işletmeden satın alındığı “internet sitesi alan adları”, internet sitesi bileşenleri içinde TMS hükümlerine göre “değer düşüklüğü testi”ne tabi tutulabilecek kısımdır. Söz konusu alan adlarına yapılacak test neticesinde değer düşüklüğü tespit edilirse, kayıt altına alınmalıdır.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: Vergi Usul Kanunu m.317'ye göre amortismanına tabi olup da çeşitli nedenlerden dolayı değeri kısmen veya tamamen düşen menkul, gayrimenkul ve haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen **fevkalade ekonomik ve teknik amortisman** nispetleri uygulanır. İşletme oran tespiti için vergi idaresine başvuruda bulunmayabilir. Bu durumda haklar için uygulanacak amortisman oranı VUK. GT 333 Bölüm 55 uyarınca **15** yıl üzerinden hesaplanacaktır.

İşletmeler internet sitesi alan adlarına TMS36 hükümlerince uyguladıkları değer düşüklüğü testi sonucunda çıkan değer ile, vergi mevzuatı amortisman oranlarının uygulanması ile çıkan değeri karşılaştıracak, fark çıkması durumunda bu farkı ticari/mali kâr ayırımında dikkate alacaktır.

Görüleceği üzere “alan adları” TMS hükümlerince değer düşüklüğüne tabi tutulurken, vergi mevzuatında amortisman uygulaması söz konusudur. Bu nedenle örnek uygulama, “internet sitelerinde amortisman uygulaması” bölümünde düzenlenen örneğin içinde ele alınmıştır.

3.6 İNTERNET SİTELERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

İnternet sitelerinin kurulması ve işletilebilmesi için gerekli olan bileşenler farklı ekonomik ömre sahip oldukları için bu bileşenler amortisman hesaplamalarında ayrı ayrı ele alınmalıdır. Önceki bölümlerde belirtildiği şekilde internet sitelerinin aktifleştirilebilen bileşenlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ İnternet Sitesi Alan Adı
- ✓ İnternet Sitesi Tasarımı
- ✓ Donanım (hardware) ; Bilgisayar, güç kaynağı vb.
- ✓ Yazılım (software); İşletim sistemi, virüs programı vb.

Örneklerimizde İnternet sitelerinde amortisman hesaplamaları yaparken bu bileşenleri ayrı ayrı ele alacağız.

TMS Uygulaması: TMS38 hükümlerine göre bir maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için yararlı ömrünün belirli olması gerekir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık amortismanına tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise amortismanına tabi tutulamaz. Bunun yerine “değer düşüklüğü testine” tabi tutulması gerekir.

Ayrıca TMS hükümlerinde **kalıntı değer**'e yer verilmiştir. Kobi TFRS eki olan sözlükte kalıntı değer: “işletmenin, varlığın hali hazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar” olarak tanımlanmıştır. İşletme eğer ki varlığın ekonomik ömrü sonunda bir kalıntı değer bekliyorsa, amortisman ayırmadan önce varlığın defter değerinden bu kalıntı değeri düşecek daha sonra kalan değeri

amortismanına tabi tutacaktır. TMS 38 prf.100' de bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değerinin olabilmesi için;

- ✓ Üçüncü bir şahsın, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmesi veya
- ✓ Varlığın aktif bir piyasasının mevcut olması gerekir denilmektedir.

İnternet site bileşenlerinin bu özellikleri taşıması muhtemel olmadığından kalıntı değeri sıfır olarak kabul etmek daha doğru olacaktır. İnternet sitesi bileşenleri farklı özelliklere sahip oldukları için amortisman açısından şu şekilde ayrı ayrı ele almak uygundur:

İnternet Sitesi Alan Adı: Alan adlarının sınırsız ömre sahip bir varlık olarak değerlendirilebileceğini daha önce belirtmiştik. TMS38 hükümlerince sınırsız ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi olmayıp, **değer düşüklüğü testi** ile değerlendirilmelidir.

İnternet Sitesi Tasarımı: İnternet sitelerinin tasarımı özünde bir bilgisayar yazılımı olduğu için, yazılım olarak değerlendirilmelidir. TMS hükümlerince yazılımların ömrü 3 yılı geçemez ve 3 yıl içinde itfa edilmeleri gerekir.

İnternet Sitesi Altyapısı: İşletmeler internet sitesinin sunumu ve işletilmesi için gerekli altyapıyı hosting hizmeti olarak kiralamayıp kendi bünyelerinde kurmak isterlerse iki ayrı bileşene ihtiyaç duymaktadırlar:

Hardware (Donanım): İnternet sitesinin aktif olabilmesi için gerekli olan bilgisayar (sunucu) , güç kaynağı vb. bileşenleri maddi duran varlık oldukları için TMS16 hükümlerince değerlendirileceklerdir. TMS16 hükümlerince işletmeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda, bir maddi duran varlığın **ekonomik ömrünü** belirleyip, varlığı belirlenen süre içinde itfa edebilmektedirler. Ekonomik ömür ise, işletmenin o varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. Ancak bilgisayar vb. cihazlar, teknolojideki değişimler sonucunda hızlı değer kaybetmektedir. Bu nedenle ekonomik ömürleri de fazla olmayacaktır.

Software (Yazılım): Bilgisayar vb. donanımların çalışmaları için işletim sistemi gibi bazı yazılımlara ihtiyaçları vardır. Bu yazılımların donanımdan ayrı olarak satın alındığı durumlarda, ayrı kayıt altına alınması ve ayrı olarak değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. TMS hükümlerine göre yazılımlar en fazla 3 yıl içinde itfa edilmelidir.

Yukarıda belirtilen bileşenlerin itfasında TMS hükümlerince birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Ancak internet siteleri herhangi bir varlık üretiminde kullanılmadığı için üretim birimi yöntemini kullanmak doğru olmayacaktır. Diğer yöntemlerin kullanılması durumunda ise itfalar kâr ve zararda muhasebeleştirilecektir. İşletmeler itfa yöntemini, internet sitelerinden bekledikleri fayda süresine göre belirleyebilirler. Ancak güvenilir bir şekilde belirleyememeleri durumunda TMS38 hükümlerince normal (doğrusal) itfa yöntemini kullanacaklardır.

Vergi Mevzuatı Uygulaması: VUK hükümlerince uygulanacak amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilir. VUK. GT 333 ekli listesinde duran varlıklar için belirlenen amortisman oranları ilan edilmiştir. Ayrıca vergi mevzuatında herhangi bir varlık için sınırsız ömür kabul edilmemekte, varlıkların ekli listedeki genel sınıflamalardaki oranlara tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. İnternet sitelerinin bileşenleri sözkonusu listedeki sınıflara göre değerlendirildiğinde ekonomik ömür ve amortisman oranları şu şekilde olmaktadır:

Bileşen	Yer aldığı sınıf	Ekonomik Ömür	Amortisman Oranı
Alan Adı (Domain)	Gayrimaddi Haklar	15 yıl	% 6.66
İnternet Sitesi Tasarımı(*)	Bilgisayar Yazılımları	3 yıl	%33.33
Sunucu (Server)	Sunucu Bilgisayar	4 yıl	% 25
Güç kaynağı, modem vb.	Bilgisayar Donanımları	4 yıl	% 25
İşletim Sistemi, virüs programı vb.	Bilgisayar Yazılımları	3 yıl	% 33.33

(*) Bazı akademisyenler internet sitesi tasarımını sınırsız ömre sahip bir hak olarak değerlendirmiştir. Ancak Gelir İdaresi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, yayınlamış olduğu özalgede internet sitelerinin tasarımını VUK.GT.333-4.3 Bilgisayar Yazılımları sınıfında ele almıştır.

Vergi mevzuatı amortisman yöntemlerinden normal (doğrusal) amortisman ve azalan bakiyeler yöntemine yer vermektedir. Azalan bakiyeler yönteminde TMS bir üst sınır belirlemezken, vergi mevzuatına göre amortisman oranının % 50'yi geçmeyecek şekilde normal amortisman oranının iki katı olacağı belirtilmiştir. Örnek uygulamada normal amortisman yöntemi esas alınmıştır.

Örnek Uygulama 7 (İnternet Sitelerinin Amortismanı):

ABC Ticaret İşletmesi aktifinde yer alan internet sitesi bileşenlerinin 31.12.2012 tarihindeki kayıtlı değerleri şu şekildedir:

- Alan Adı : 300.000 TL
- Site Tasarımı : 30.000 TL
- Sunucu Bilgisayar: : 5.000 TL
- Güç Kaynağı : 1.500 TL
- Modem : 500 TL
- İşletim Sistemi : 1.200 TL
- Güvenlik Yazılımı (1 yıllık) : 300 TL

✓ İnternet Sitesi Alan Adının Amortismanı:

Kayıtlı değeri 300.000 TL olan alan adı için 31.12.2012 tarihinde yapılan değer düşüklüğü testinde, alan adının geri kazanılabilir değerinin 250.000 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletme vergi idaresine fevkalade amortisman başvurusunda bulunmamıştır. VUK hükümlerince gayrimaddi haklar 15 yıl üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır.

TMS Uygulaması:

01.01.2012 tarihinde aktifleştirilen alan adı değeri	300.000 TL
31.12.2012 tarihindeki geri kazanabilir değer	250.000 TL
31.12.2012 tarihli alan adının yeni değeri	250.000 TL
Amortisman tutarı	0 TL
31.12.2012 tarihinde gider yazılan değer düşüklüğü miktarı (300.000-250.000: 50.000)	50.000 TL

TMS hükümlerince yapılması gereken kayıt

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
...	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar 267 Diğer Maddi Olamayan Duran Varlıklar 01 İnternet Sitesi 01.01 Alan Adı	50.000	50.000

Vergi Mevzuatı Uygulaması:

01.01.2012 tarihinde aktifleştirilen alan adı değeri	300.000 TL
31.12.2012 tarihinde yazılan amortisman tutarı (300.000/15, VUK333)	20.000 TL

Vergi Mevzuatı hükümlerince yapılması gereken kayıt:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
...	770. Genel Yönetim Gid. 770.01.İnternet Sitesi Amortismanı. 268 Birikmiş Amortismanlar 268.01 İnternet Sitesi 300.000*1/15	20.000	20.000

Görüldüğü üzere TMS hükümlerince yapılan hesaplamada 50.000 TL dönem giderine karşılık VUK hükümlerince 20.000 TL dönem gideri oluşmaktadır. Ticari kârdan mali kara geçerken aradaki farkın ticari kara eklenerek vergiye tabi tutulması gerekir.

✓ **İnternet Sitesi Tasarımının Amortismanı:**

Şirket kayıtlı değeri 30.000 TL olan internet sitesi tasarımından 5 yıl süre ile yararlanmayı düşünmektedir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemini seçmiştir.

TMS / Vergi Mevzuatı Uygulaması:

İnternet sitesi tasarımı, hem TMS Yorum32’de hem de Vergi İdaresinin özelgesinde yazılım olarak kabul edilmektedir. Hem TMS, hem vergi mevzuatında yazılımlar için belirlenen ekonomik ömür 3 yıl olup yıllık % 33.33 oranından amortismanına tabi tutulmalıdır.

Buna göre 31.12.2012 tarihi itibarıyla $30.000 \times 0.33 = 10.000$ TL amortisman ayrılmalıdır. Yapılacak kayıt şu şekildedir:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
...	770. Genel Yönetim Gid. 01.İnternet Sitesi Amortismanı. 268 Birikmiş Amortismanlar 01. İnternet Sitesi Amort.	10.000	10.000

✓ **İnternet Sitesi Altyapısı Donanım ve Yazılımlarının Amortismanı:**

İşletme internet sitesi altyapı bileşenlerini 5 yıl süre ile kullanmayı amaçlamaktadır.

TMS Uygulaması:

TMS hükümlerince değeri ne olursa olsun elde edilen varlıklar aktifleştirilecek ve tabi olduğu standart hükümlerince itfa edilecektir.

Buna göre; Sunucu Bilgisayar, güç kaynağı ve modem TMS16 Maddi Duran Varlık hükümlerince değerlendirilecek ve TMS hükümlerince: işletmenin bunlardan beklediği faydalı ömür süresince itfa edilecektir İşletmenin belirlediği faydalı ömür 5 yıl olduğu için 5 yıl süre ile % 20 amortisman oranı üzerinden itfa edilecektir.

İşletim sistemi de yazılım olduğu için TMS38 Maddi Olmayan Duran Varlık hükümlerince 3 yıl süre içerisinde itfa edilmelidir.

Güvenlik yazılımı ise 1 yıllık süre için satın alındığından muhasebedeki dönemsel kavramı gereği aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılacaktır.

Vergi Mevzuatı Uygulaması:

Sunucu bilgisayar ve güç kaynağı; vergi mevzuatı hükümlerince aktifleştirilerek ve mevzuatta belirlenen ekonomik ömürde (4 yıl süre ile) % 25 amortisman oranı üzerinden itfa edilecektir. Modem, VUK md.313'de belirtilen tutarı (2012 yılı için 770 TL) aşmadığı için, istenirse doğrudan gider olarak yazılabilecektir.

İşletim sistemi de yazılım olduğu için, vergi mevzuatı hükümlerince 3 yıl süre ile % 33.33 amortisman oranı üzerinden itfa edilecektir.

Güvenlik yazılımının süresi 1 yıldan fazla olmadığı için vergi mevzuatı hükümlerine göre de doğrudan gider yazılmalıdır.

İnternet Sitesi Altyapı Ekipmanlarının Amortismanlarının TMS-Vergi Mevzuatı Hükümlerince Hesaplanması:

Bileşen	Maliyeti	TMS (ömür-oran)	Amortisman Tutarı	Vergi Mevzuatı (ömür-oran)	Amortisman Tutarı
Sunucu Bilgisayar	5000	5 yıl (%20)	1000	4 yıl (%25)	1250
Güç Kaynağı	1500	5 yıl (% 20)	300	4 yıl (%25)	375
Modem	500	5 yıl (% 20)	100	Dönem gideri	-
İşletim Sistemi	1200	3 yıl (% 33.33)	400	3 yıl(% 33.33)	400
Güvenlik Yazılımı	300	Dönem Gideri	-	Dönem gideri	-

Tablodan anlaşılacağı üzere bazı bileşenlerde farklılıklar bulunmaktadır. Bunun en önemli nedeni TMS'nin amortisman sürelerini işletmelere bırakmasına karşın vergi idaresinin bu oranları kendisinin belirlemesidir.

TMS hükümlerince İnternet Sitesi Altyapı Donanım Ekipmanlarının Amortismanı Kaydı:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
999	770. Genel Yönetim Giderleri 01.İnternet Sitesi Amortismanı.	1.400	
	257 Birikmiş Amortismanlar 01.İnt Sit. Altyapı Ekipman. 01. İnt. Sit. Sunucu bil: 1000 02. İnt.Sit.Güç Kay: 300 03. İnt. Sit. Modem: 100		1.400

Vergi Mevzuatı hükümlerince İnternet Sitesi Altyapı Donanım Ekipmanlarının Amortismanı Kaydı:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
999	770. Genel Yönetim Giderleri 01.İnternet Sitesi Amortismanı. 257 Birikmiş Amortismanlar 01.İnt Sit. Altyapı Ekipman. 04. İnt. Sit. Sunucu bil: 1250 05. İnt.Sit.Güç Kay: 375	1.575	1.575

İnternet Sitesi altyapı yazılım bileşenleri (işletim sistemi) amortisman hesaplamasında ve amortisman kaydında TMS/Vergi Mevzuatı hükümlerince farklılık bulunmamaktadır. Yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
999	770. Genel Yönetim Gid. 01.İnternet Sitesi Amortismanı. 268 Birikmiş Amortismanlar 01.İnt Sit. Sunucu bilgisayarı İşletim Sistemi	400	400

3.7 İNTERNET SİTELERİNİN KULLANIMDAN ÇEKİLMESİ VEYA ELDEN ÇIKARILMASI

Önceki bölümlerde sadece “.tr” uzantısız alan adlarının devredilebildiğini, satılabildiğini ve genellikle e-ticaret amacıyla kurulan sitelerin ise işletmeler tarafından bu şekildeki alan adları ile kurulduğunu belirtmiştir. Bu nedenle internet sitelerinin kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması konusunda “.tr” uzantısız alan adına sahip internet sitelerini temel alarak, aktifleştirilebilen bileşenleri

açısından tek tek ele alacağız. Ancak öncesinde genel olarak varlıkların elden çıkarılması durumunda TMS ve Vergi uygulamaları arasındaki farklılara değinelim:

Vergi Mevzuatında hem maddi duran varlıkların, hem de maddi olmayan duran varlıkların yenilenmek amacıyla elden çıkarılması durumunda elde edilen kârın “yenileme fonu” adı altında pasifte bir hesapta tutulabileceği belirtilmiştir. Oysaki ne TMS16 “Maddi Duran Varlıklar Standardı” nda ne de TMS38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı” nda böyle bir fona yer verilmemiştir. Dolayısıyla vergi mevzuatındaki bu uygulamanın seçilmesi durumunda TMS-Vergi mevzuatı uygulamaları arasında fark olacaktır ve bu fark ticari-mali kar ayırımında dikkate alınmalıdır.

Ayrıca TMS hükümlerince bu varlıkların satışı durumunda elde edilecek bedelin “gerçeğe uygun değeri” üzerinden kayda alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu açıklama, varlıkların vadeli olarak satılmaları durumunda vade farklarını da içeren satış bedeli ile değil, vade farkları düşüldükten sonra kalan “peşin değeri” üzerinden kayda alınması anlamına gelmektedir. Aradaki vade farkı da zamanla gerçekleştiğinde kayıtlara alınmalıdır. Oysaki vergi mevzuatına göre, elde edilen bedelin gerçeğe uygun değerinden değil satış değeri üzerinden kayda alınması gerekmektedir. Bu da ticari-mali kar arasında fark olmasına yol açacaktır.

✓ **Alan Adı (Domain):** Günümüzde işletmeler arasında alan adlarının alınıp-satıldığı devredildiği çok ciddi bir pazar oluşmuştur. Bu amaçla internet üzerinde, sanal ortamda bu alan adlarının (domain) alınıp-satıldığı sitelerin kurulmuş olması bunun en önemli göstergelerindendir. Muhasebe açısından ele aldığımızda alan adlarının satışı ile ilgili iki farklı durum ortaya çıkmaktadır:

Bir başka işletmeden satın alınan alan adlarının kayıtlı bir değeri (satın alma sırasında o işletmeye ödenen) olacağından, elden çıkarılması durumunda kayıtlı değeri dikkate alınacaktır. İlk defa bir işletme tarafından tescil ettirilen alan adı için, işletme yıllık kira bedelinden başka bir bedel ödememektedir. Bu nedenle kayıtlı bir değeri olmadığından, elden çıkarılırken fiyat tespiti yapmak daha zor olacaktır.

TMS hükümlerine göre: TMS38 hükümlerince elden çıkarılan maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada dikkate alınacak gerçeğe uygun değer ise, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

İnternet sitesi alan adları, sınırsız ömre sahip bir varlık olarak dikkate alınacağından, TMS38 hükümlerince önceden belirlenen ve kayıt altına alınan bir değer düşüklüğü varsa kayıtlı değerinden bu değer düşüklüğü mahsup edildikten sonra kâr veya zarar hesaplanacaktır. İlk defa işletme tarafından tescil ettirilmiş alan adlarının ise kayıtlı bir değeri olmayacağından elde edilen bütün tahsilat, gelir olarak kaydedilecektir.

Vergi Mevzuatı hükümlerine göre: VUK hükümlerince amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Kayıtlı değer ise varsa birikmiş amortismanlar mahsup edilerek hesaplanmalıdır.

Buna göre internet siteleri alan adlarının da elden çıkarılması durumunda aynı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

✓ **İnternet Sitesi Tasarımı:** İnternet sitesi tasarımları yazılım olarak dikkate alındığından, elden çıkarılması durumunda elde edilen tahsilattan kayıtlı değerler düşüldükten sonra kalan fark varsa kar/zararda muhasebeleştirilecektir. Burada da varsa amortismanının dikkate alınması gerekir. TMS ve Vergi Mevzuatında bu konuda fark yoktur.

✓ **İnternet Sitesi Altyapı Bileşenleri:** İnternet sitelerinin altyapısını oluşturan (işletme bünyesinde oluşturulmuşsa) iki temel bileşen olan donanım ve yazılım, her ikisi de hem TMS hem de Vergi Mevzuatı açısından amortismanına tabi varlıklardandır. Bunların elden çıkarılması durumunda da eğer birikmiş amortismanları varsa düşüldükten sonra kalan tutar kar/zararda muhasebeleştirilecektir. Bu konuda da TMS/Vergi mevzuatı hükümleri uyumludur.

Örnek Uygulama 8 (İnternet Sitelerin Elden Çıkarılması):

ABC A.Ş e-ticaret amacıyla 01.01.2012 tarihi itibariyle elde ettiği internet sitesini bütün bileşenleriyle beraber 05.01.2013 tarihinde satmıştır. ABC ticaret tekrar e-ticaret faaliyetinde bulunmayı düşündüğü için vergi mevzuatı hükümlerince elde edeceği bedeli kâr olarak göstermeyip “yenileme fonu” olarak kayıt altına almayı uygun görmüştür.

31.12.2012 tarihi itibariyle TMS hükümlerince oluşturulan bilanço verileri (İşletme donanım bileşenleri için ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlemiştir.):

İnternet Sitesi Bileşeni		Kayıtlı Değeri	Amortisman veya Değer Düşüklüğü	NET DEĞERİ
1	Alan Adı	600.000	200.000	400.000
2	İnternet Sitesi Tasarımı	15.000	5.000	10.000
3	Sunucu Bilgisayar	5.000	1.000	4.000
4	İşletim Sistemi	1.500	500	1000

31.12.2012 tarihi itibariyle vergi mevzuatı hükümlerince oluşturulan bilanço verileri:

İnternet Sitesi Bileşeni		Kayıtlı Değeri	Amortisman veya Değer Düşüklüğü	NET DEĞERİ
1	Alan Adı	600.000	40.000	560.000
2	İnternet Sitesi Tasarımı	15.000	5.000	10.000
3	Sunucu Bilgisayar	5.000	1.250	3.750
4	İşletim Sistemi	1.500	500	1000

İşletme yukarıdaki bileşenlerden alan adı ve site tasarımını 800.000 TL+% 18 KDV bedel ile sunucu bilgisayar ve işletim sistemini beraber 5000 TL+% 18 KDV bedel elden çıkarmıştır. Ancak alıcı işletme toplam bedeli 1 yıl vadeli olarak ödeyeceğini belirttiğinden % 20 vade farkı eklenerek bedeli senet olarak alınmıştır.

TMS hükümlerince internet sitesi alan adı ve tasarımı bileşenlerinin satışı:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
....	121 Alacak Senetleri 268 Birikmiş Amortismanlar 01 İnternet Sitesi Tasarımı: 5.000 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 01.İnt. Sit. Alan Adı: 400.000* 02.İnt. Sit. Tasarımı: 10.000 391.Hesaplanan KDV 689.Diğer Olağan Dışı G.K.	944.000 5.000	410.000 144.000 395.000

* TMS hükümlerince değer düşüklükleri dönem sonunda doğrudan giderleştirildiği için değer düşüklüğü kaydı yapılmamıştır.

TMS hükümlerince Sunucu bilgisayar ve işletim sisteminin satış kaydı

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri 257 Birikmiş Amortismanlar - Sunucu Bilgisayar: 1000 268 Birikmiş Amortismanlar - İşletim Sistemi: 500 255. Demirbaşlar - Sunucu Bilgisayar: 5.000 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İşletim Sistemi: 1.500 391.Hesaplanan KDV	5.900 1.000 500	 5.000 1.500 900

TMS hükümlerince senet üzerinde yazılı değerler değil gerçeğe uygun(peşin) değerler kayıt altına alınmalıdır. Aradaki vade farkları ise vade sonunda gerçekleştikleri zaman senedin değerine **gelir** olarak dâhil edilecektir. Vergi mevzuatına göre alan adı ve internet sitesi tasarımının satış kaydı şu şekildedir

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri	1.132.800	
	268 Birikmiş Amortismanlar	45.000	
	- İnternet Sitesi Tasarımı: 5.000		
	- İnternet Sitesi Alan Adı: 40.000		
	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		570.000
	- İnt. Sit. Alan Adı: 560.000		
	- İnt. Sit. Tasarımı: 10.000		
	391.Hesaplanan KDV		172.800
	549.Özel Fonlar		435.000
	- Yenileme Fonu: 435.000		

Vergi mevzuatına göre sunucu bilgisayar ve işletim sisteminin satış kaydı:

Yevmiye No	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri	7.080	
	257 Birikmiş Amortismanlar	1.250	
	- Sunucu Bilgisayar: 1250		
	268 Birikmiş Amortismanlar	500	
	- İşletim Sistemi: 500		
	255. Demirbaşlar		5.000
	- Sunucu Bilgisayar: 5.000		
	267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.500
	- İşletim Sistemi: 1.500		
	391.Hesaplanan KDV		1.080
	549.Özel Fonlar		1.250

Yukarıdaki kayıtlar incelendiğinde; örneğimizde TMS hükümlerine göre 395.000 TL satış kârı elde edilmekte ve tamamı gelir olarak gösterilmektedir.

Vergi mevzuatı hükümlerine göre yapılan kayıta ise toplamda 436.250 TL satış kârı elde edilmektedir. Ayrıca işletme internet sitesini yenilemek amacıyla sattığı için bu karı vergi mevzuatı hükümlerince gelir olarak göstermeyip pasifte bir hesapta “yenileme fonu” olarak bekletebilmektedir.

Görüleceği üzere TMS ve Vergi mevzuatı hükümleri ayrı ayrı değerlendirildiğinde internet sitesinin bileşenlerinin satışı durumunda TMS-Vergi uygulamaları arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların ticari-mali kar ayırımında dikkate alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Günümüzde işletmeler için gittikçe önem kazanan internet sitelerinin kurulum aşamaları, ortaya çıkan maliyetler ve sonraki dönemlerde ölçülmesi gibi konuları TMS ve Vergi Mevzuatı hükümlerince karşılaştırmalı olarak incelediğimizde, bazı konularda benzerliklere rastlarken, bazı konularda ciddi farklar olduğunun farkına vardık. Bu benzerlik ve farklılıkları şu şekilde sıralayabiliriz:

İnternet sitesi oluşturma maliyetlerinin gider olarak mı yazılacağı, yoksa aktifleştirilerek mi kayda alınacağı konusunda TMS ve vergi mevzuatı uygulamaları benzerlik taşımaktadır. Her ikisine göre de internet sitesi oluşturma ile ilgili olarak oluşan maliyetler, **harcama ve gelecekteki ekonomik fayda arasındaki ilişkinin** yeterli derecede belli olduğu durumlarda bir varlık olarak kabul edilerek aktifleştirilmelidir. Bu da e-ticaret amaçlı kurulan internet sitelerinin (doğrudan nakit girişi sağladığı için) maliyetlerinin aktifleştirilmesi, sadece tanıtım amaçlı veya yasal zorunluluk sebebiyle kurulan internet sitesinin (gelecekte ekonomik faydayı nasıl sağlayacağı belli olmadığından) maliyetlerinin gider olarak yazılması anlamını taşımaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi konusunu TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı detaylı olarak ele almıştır. Çalışmamızda internet sitelerini de bu çerçevede incelediğimizde TMS ve vergi mevzuatı açısından şu tespitlerde bulunduk:

- İnternet siteleri satın alma yoluyla edinildiğinde hem TMS 38 hem de vergi mevzuatı hükümlerine göre **“maliyet bedeli”** ile kayda alınması gerekmektedir. Bu konuda TMS ve Vergi Mevzuatı uygulamaları uyumludur.

- İnternet siteleri işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinildiğinde TMS 38 hükümlerince TFRS 3: İşletme Birleşmeleri Standardı esas alınmalıdır. TFRS 3 ise işletme birleşmesi ile bir varlık edinildiğinde varlığın **“gerçeğe uygun**

değeri” ile kayda alınması gerektiğini belirtmektedir. Vergi mevzuatında işletme birleşmeleri ile ilgili hüküm bulunmamaktadır ancak 6102 sayılı TTK hükümleri ile bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına bağlanmıştır. Bu konuda da TMS ve vergi mevzuatı uygulamaları arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır.

- İnternet siteleri devlet teşviki ile bedelsiz olarak edinildiğinde TMS 38 hükümlerince **gerçeğe uygun değerinden**, vergi mevzuatı hükümlerince ise **emsal bedelinden** kayda alınması gerekir. Emsal bedeli, gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri olduğu için TMS ve vergi mevzuatı uygulamaları bu konuda da uyumludur.

- İnternet siteleri parasal olmayan varlıkların takası yöntemi ile edinildiğinde TMS 38 hükümlerince, elde edilen internet sitesinin **gerçeğe uygun değeri** esas alınırken, vergi mevzuatı elden çıkarılan varlığın **emsal bedelini** dikkate almaktadır. Burada TMS ve Vergi Mevzuatı uygulaması arasında fark oluşmaktadır.

- İnternet siteleri işletme içinde imal edilerek edinildiğinde “TMS Yorum32: internet siteleri maliyetleri” uyarınca şu aşamaların takibi gerekmektedir:

- ✓ İnternet sitesi planlama aşaması
- ✓ İnternet sitesi uygulama ve altyapı geliştirme aşaması
- ✓ İnternet sitesi grafik tasarlama aşaması
- ✓ İnternet sitesi içerik geliştirme aşaması

Planlama aşamasında yapılan harcamaların TMS 38 hükümlerince **gider** yazılması gerekirken, vergi mevzuatı hükümlerince “tam maliyet” yaklaşımı gereğince **aktifleştirilmesi** ve dönemsel olarak giderleştirilmesi gerekmektedir.

İnternet sitesi uygulama ve altyapı geliştirme aşamasında ise işletmelerin iki seçeneği bulunmaktadır;

- ✓ Altyapının bir hosting firmasından kiralanması.
- ✓ İşletme bünyesinde oluşturulması.

Birinci seçenekte işletmeler sadece yıllık kira bedeli ödemektedirler. Yapılan ödemeler yıllık olduğu için hem TMS hem Vergi Mevzuatı hükümlerince dönem gideri olarak kayıt altına alınmalıdır. İkinci seçenekte ise işletmeler hem TMS hem de vergi mevzuatı hükümlerince edindikleri varlıkları **maliyet bedeli** ile kayda alacaklardır. Ancak TMS hükümlerince edinilen varlıkların, bedeli ne olursa olsun aktifleştirilmesi gerekirken, vergi mevzuatı belli bedelin (2013 yılı için 800) altındaki varlıkların (bilgisayar, modem gibi maddi bileşenler) gider olarak yazılabileceğini belirtmektedir.

İnternet sitesi grafik tasarımı; hem TMS Yorum32 uyarınca, hem de Gelir İdaresi Başkanlığının özeldesı uyarınca “bilgisayar yazılımı” olarak kabul edilmektedir. Bunun için bilgisayar yazılımı için geçerli olan hükümler internet sitelerinin tasarımı için de geçerli olacaktır.

İnternet sitesi içerik geliştirme aşamasında; ürün resimleri, bilgileri vb. gibi sürekli güncellenen, yenilenen unsurlar için harcama yapıldığından hem TMS hem de vergi mevzuatı açısından dönem gideri olarak kayda alınmalıdır.

İnternet sitelerinin muhasebeleştirildikleri dönemden sonraki dönemlerde ölçülmesi ile ilgili ise şu tespitler yapılmıştır:

- İnternet siteleri muhasebeleştirildikleri dönemden sonra hem TMS hem de vergi mevzuatı hükümlerince “maliyet bedeli” ile ölçülmelidir. Ancak TMS 38 bazı varlıkların sınırsız ömre sahip olabileceğini belirtirken, vergi mevzuatı sınırsız ömre yer vermemiştir. İnternet siteleri de farklı özelliklerde bileşenlerden oluştuğu için ekonomik ömür konusunda ayrı ayrı ele alınması gerekir.

- Alan adlarının kullanım süresi, elinde bulunduran işletmeler tarafından sürekli yenilenebildiği için TMS 38 hükümlerince sınırsız ömre sahip bir varlık olarak değerlendirilmeli ve itfa edilmeyip TMS 36 hükümlerince “değer düşüklüğü testine” tabi tutulmalıdır. Vergi mevzuatı ise sınırsız ömre yer vermemiş gayri maddi

hakların ömrünü “15 yıl” olarak belirlemiştir. TMS ve vergi mevzuatı hükümleri arasındaki en önemli farklardan biri budur.

○ İnternet sitesi grafik tasarımı ise bilgisayar yazılımı olarak kabul edildiği için yazılım ile ilgili hükümlere tabi olmalıdır. Hem TMS hem de vergi mevzuatında bilgisayar yazılımları için ekonomik ömür “3 yıl” olarak belirlenmiştir.

○ İnternet sitesinin altyapısında bulunan bilgisayar, modem gibi donanım parçaları maddi olan varlık oldukları için bu grubun hükümlerince değerlendirilmelidir. TMS16 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı hükümlerince işletmeler bu varlıkları “fayda beklediği ekonomik ömür” içinde amortisman tabi tutacaklardır. Vergi mevzuatında ise varlıkların ekonomik ömürleri işletmelerin seçimine bırakılmamış, VUK G.T.313’ün ekli listelerinde yayınlamıştır. Bu listelerde bilgisayar donanımları için belirlenen ekonomik ömür “4 yıldır”. TMS hükümlerince işletmelerin belirledikleri ekonomik ömür, 4 yıldan farklı olursa ortaya fark çıkacaktır. Bu farkın da ticari kar- mali kar ayırımında dikkate alınması gerekmektedir.

İnternet sitelerinin elden çıkarılması veya satışı durumunda, hem TMS hem de vergi mevzuatı uyarınca varsa birikmiş değer düşüklüğü ve amortisman payları düşüldükten sonra elde edilen değer kar veya zararda muhasebeleştirilecektir. Ancak internet sitesinin satışı vadeli olarak yapılıyorsa elde edilen bedel TMS hükümlerince satış değerinden değil, vade farkı düşülmüş gerçeğe uygun değerinden kayda alınmalıdır. Vergi mevzuatı hükümlerince ise satış bedelinden kayda alınmalıdır. Bu durumda oluşan fark da ticari-mali kar ayırımında dikkate alınmalıdır.

Ayrıca vergi mevzuatı “yenileme fonu” adı altında bir olguya yer vermiştir. Buna göre varlıkların satışı halinde elde edilen bedel kar olarak kaydedilmeyip pasifte “yenileme fonu” adı altında bekletilip yeni alınacak varlıklar için kullanılabilir. TMS ise böyle bir fona yer vermemiştir. Bu nedenle ortaya çıkan fark ta ticari-mali kar ayırımında dikkate alınmalıdır.

Görüleceği üzere internet sitelerinin değerlemesinde TMS ve vergi mevzuatı açısından benzerlikler bulunsa bile bazı durumda ciddi farklar ortaya çıkmaktadır. Sadece bu konuda değil muhasebenin her konusunda Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı arasında ciddi uyumsuzlara rastlanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası standartlar ile uyumlu olup, ülkemizin diğer ülkeler ile uyumunu sağladıkları için üzerinde değişiklik yapılması zordur. Bu nedenle bu uyumsuzlukların giderilmesi konusunda vergi mevzuatında gerekli düzenlemelerin yapılması mükellefler açısından büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

MEVZUAT

- ✓ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- ✓ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- ✓ 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- ✓ 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- ✓ 94 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- ✓ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Maliye Bakanlığı, 26.12.1992 Tarih Ve 21447 Sayılı Resmi Gazete
- ✓ Sermaye Piyasası Kurulu (2003), Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ, Seri XI, No:25,
- ✓ Sermaye Piyasası Kurulu (2006) Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: VIII, No:45
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- ✓ International Accounting Standards Board, International Accounting Standarts
- ✓ International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards
- ✓ KOBİ TFRS

DİĞER KAYNAKLAR

Akbulut, Akın (2012) Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2003) Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, Ankara

Akdoğan, Nalan ve Tenker Nejat (2007) Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara

Akgül, Ataman Başak (2005) Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırması.

Akgün, Ali İhsan (2009) Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (18) 2009 / 2:1 - 34

Akyol, M.Emin (2009) Vergi Kanunları Yönünden Sınai, Ticari ve Fikri Haklar, Yaklaşım Dergisi, Yıl 17, Sayı :194, Şubat 2009

Alagöz, Ali (2007) Web Sitelerinin Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagozmakaleleriweb_sitesi_maliyetlerinin_muhasebelestirilmesi_adresinden_05_Mart_2013_tarihinde_alinmistir

Altaş, Soner (2011) Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İnternet Sitesi Açma ve Yönlendirilmiş Mesaj Bulundurma Zorunluluğu,Mali Çözüm, Ocak,2011, ss.143-150

Altuğ, Osman (2006) Maliyet Muhasebesi, 14.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006

Ataman, Ümit (2006) Genel Muhasebe Cilt 2, Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen kitabevi, 2006.

Başagaç, Halil (2006) Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı Ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması, Master Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara

Çakıcı, Cemal (2002) Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü, İstanbul, Beta Yayım.

Çalış, Yunus Emre (2008) Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması Ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul

Çelik, Çiğdem (2009) Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, Yüksek Lisans tezi, Marmara Üni.SBE, 2009

Dal, Seniha (2010) Türk Hukukunda İnternet Sitesi Alan Adları(Domain Name) ve Bu Alandaki Son Gelişmeler, Marmara Üni. İ.İ.B.F., 2010, Cilt XXVIII, Sayı I, s.479-497

EITF (2000) Accounting for Web Site Development Costs, Issue No.00-2, March,2000,<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820909864&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>, adresinden 09 Nisan 2013 tarihinde alınmıştır.

Erdal, Murat (2002) Elektronik ticarete web sitesi üretimi ve proje yönetim süreci <http://www.savassakar.com/index.php/elektronik-ticarete-web-sitesi-uretimi-ve-proje-yonetim-sureci/> adresinden 13.03.2013 tarihinde alınmıştır.

Erdal, Murat (2003) Elektronik Ticarete Web Site Yönetimi ve Pazarlama, Pazarlama Dünyası Yıl:17,Sayı 3, 2003.

Erer, Gülsüm Pınar (2010) Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi SBE, İşletme ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010

Erol, Arzu (2001) Elektronik ticaret uygulamaları, finansmanı ve muhasebeleştirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001.

Ersoy, Ayten ve Buyruk, Ayşenur (2005) “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)”e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Analiz Dergisi, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, Ekim 2005,

Gençay, Esra (2005) Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözüm Arayışları, Celal Bayar Üni. SBE.Yükseklisans Tezi, Manisa

Gökçen Gürbüz, Ataman Akgül Başak, Çakıcı Cemal (2009) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu) , 1.Basım, İstanbul Beta Yayınları

Gökgöz, Ahmet (2013) Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, ss:23-38

Gören, Recai (2007) Genel Muhasebe, Ankara

Greenstein, M. ve Miklos V. (2002) Electronic Commerce, Security, Risk Management and Control, McGraw-Hill Company, USA.

Kahraman, Orhan (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması” Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V Bildirileri. Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası No: 43:35–62

Kesgin, Murat (2006) Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuat ile Karşılaştırması, Marmara Üni. SBE. İşletme ABD. Yüksek Lisans Tezi, 2006, İstanbul

Küçük, Sema(2006) Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, 2006

LYNAS, Christopher (2000) The A World Handbook, Prentice Hall, London,

Margos, Şant (2010) Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üni. İktisat Fak. İşletme ABD, İstanbul

Mazars (2012) Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı, 4691 ve 5746 sayılı Kanunlar Kapsamında Örneklerle İncelenmesi, İstanbul, 2012

Michael J. Mard, James R. Hitchner, Steven D. Hyden (2007) Valuation for Financial Reporting Fair Value Measurements and Reporting, Intangible Assets, Goodwill, and Impairment, New Jersey, John Wiley & Sons,

Mirza, Abbas Ali. HOLT, Graham J. and ORRELL, Magnus.(2006) IFRS:International Financial Reporting Standars Workbook and Guide, New Jersey:John Wiley&Sons, Inc.

Nomer, Füsün (2001) İnternet Alan Adının(Domain Name) Hukuki Niteliği ve Marka ve Ticaret Unvanı Gibi Ayırt Edici Ad ve İşaretler İle Arasında Benzerlik Bulunması Sebebiyle Doğabilecek Hukuki Sorunlar, Cilt 1, Beta Yayınları, İstanbul

Öğredik, Güray (2005) Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı Açısından Web Sitesi İle İlgili Harcamalar Ve Taslak Halindeki Yeni Türk Ticaret Kanunu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 290

Öğredik, Güray (2007) Ar-Ge Harcamalarının Gider Veya Maliyet Olarak Muhasebeleştirileceği Dönem, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=88> adresinden 15 Mart 2013 tarihinde alınmıştır.

Öngen, Safiye (2000) Özel Maliyet Bedelinde Yeniden Değerleme ve Muhasebesi, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Haziran, 2000, Sayı 51

Örten, Remzi. Kaval Hasan, Karapınar Aydın (2008) Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Özerhan Akbulut, Yıldız (2008) Vergi Usul Kanunu Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, MÖDAV, 2008-1

Pamukçu, Fatma (2011) Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-2011

Poroy Sarısoy, Aylin (2009) Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer, Dora Yayınları, Bursa

Reyport, J. ve Bernard J. (2004) Introduction to E-Commerce, McGraw-Hill Company, USA

Saban, Metin ve Genç, Murat (2005) Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 70, Ocak-Mart 2005

Sayarı, Naz (2008) IFRS 3R Kapsamında İşletme Birleşmeleri, Başkent Üni. SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008

Sipahi, Barış. Akarçay, Öğüz, Ayça (2010) TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi ,2010 Ocak sayısı, s.253-262

Tokaç, Ahmet (2007) Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu, İstanbul, Tunca Kitabevi,

Tokay, Semih Hüseyin ve Deran, Ali (2008) “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı :90

Toroslu, Vefa (1998) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1998, Sayı 119

Türk Patent Enstitüsü (2013)

Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliği (2004), Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Lisans Eğitimi, Genel Ekonomi, <http://www.tspakb.org.tr> adresinden 20 Ocak 2013 tarihinde alınmıştır.

UITF(2001) Website development costs, <http://www.frc.org.uk/getattachment/3588c0bf-4037-4312-b9f6-f693c71b4dcd/UITF-Abstract-29-Website-development-costs.aspx> adresinden 10 Nisan 2013 tarihinde alınmıştır.

Usul, Hayrettin. Özdemir, Ozan (2007) Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:12, Sayı:3. ss.121-132

www.bilgicagi.com (2013) E-ticaret sitelerine devlet teşviki http://www.bilgicagi.com/Yazilar/6512-e_ticaret_sitelerine_devletten_de_destek_var.aspx adresinden 18/04/2013 tarihinde alınmıştır.

www.bilgisayarnedir.com (erişim tarihi 25 Mart 2013)

www.internetadam.com (erişim tarihi 20 Nisan 2013)

www.webadam.com (erişim tarihi 25 Mart 2013)

www.webmuhasebe.com (erişim tarihi 21 Mart 2013)

Yavuzcan, Emrah (2007) İnternet Alan Adı Uzantıları, Bilişim ve Hukuk, Ankara Barosu Bilgi İşlem Merkezi Yayınları, 2007/1, Ankara

Yıldırım, Haşmet (2012) Maddi Olmayan Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kâr/Mali Kâr Karşılaştırması <http://www.ozdogrular.com/content/view/20128/> adresinden 23 Ocak 2013 tarihinde alınmıştır.

Yıldız, A. Murat (2012) Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Ankara SMMM Odası, 2012