

# TMS YORUM 32

## ***MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR – İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİ***

### **GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- “TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri” Yorumu 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/03/2007 tarih ve 26457 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu Tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir.
- Söz konusu değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS Yorum 32’nin ilgili Tebliğe göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Sözü edilen Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS Yorum 32’nin bu değişiklik öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)) ve ilgili resmi gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

## TMS Yorum 32

### Maddi Olmayan Duran Varlıklar — İnternet Sitesi Maliyetleri

#### İlgili düzenlemeler

---

- TMS 1 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

#### Konu

---

1. Bir işletme, kendi internet sitesinin dışarıdan veya içeriden erişim için geliştirilmesi ve kullanılmasında işletme içi harcamalarda bulunabilir. Dışarıdan erişim amacıyla tasarlanmış olan bir internet sitesi, işletmenin ürün ve hizmetlerinin promosyon ve reklamının yapılması, elektronik hizmetler verilmesi ve mal ve hizmetlerinin satılması gibi çeşitli amaçlar için kullanılabilir. İçeriden erişim amacıyla tasarlanmış olan bir internet sitesi, şirket politikaları ile müşterilere ilişkin ayrıntıların saklanması ve gerekli bilgilerin araştırılması için kullanılabilir.
2. Bir internet sitesinin geliştirilmesi işleminin aşamaları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:
  - (a) Planlama – Fizibilite çalışmalarında bulunulmasını, amaçlar ve özelliklerin belirlenmesini, alternatiflerin değerlendirilmesini ve tercihlerin belirlenmesini içerir.
  - (b) Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi – Sunucu ismi edinilmesini, donanım ve işletim yazılımı satın alınması ve geliştirilmesini, geliştirilmiş uygulamaların kurulmasını ve stres testlerinin yapılmasını içerir.
  - (c) Grafik Tasarım Geliştirilmesi – İnternet sayfalarının görünümünün tasarımı içerir.
  - (d) İçerik Geliştirilmesi – İnternet sitesinin geliştirilmesi işleminin tamamlanmasından önce, bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içerir. Söz konusu bilgi, internet sitesi ile bütünleştirilmiş (veya internet sitesinden erişilebilen) farklı veri kaynaklarında depolanabileceği gibi, doğrudan internet sayfalarının içerisine de kodlanabilir.
3. İnternet sitesinin geliştirilmesi işleminin tamamlanmasının ardından, işletim aşaması başlar. Bu aşamada işletme, internet sitesinin uygulamalarını, altyapısını, grafik tasarımı ile içeriğini muhafaza eder ve geliştirir.
4. Bir işletmenin internet sitesinin içeriden veya dışarıdan erişim için geliştirilmesi ve işletilmesi sırasında oluşan işletme içi giderlerin muhasebeleştirilmesi sırasında karşılaşılan konular:
  - (a) İlgili İnternet sitesinin, TMS 38 hükümlerine tabi işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olup olmadığı ve
  - (b) Bu tür giderlere uygun muhasebeleştirme yönteminin ne olduğudur.
5. Bu Yorum, bir internet sitesinin donanımının (internet sunucuları, derecelendirme sunucuları, üretim sunucuları ve internet bağlantıları gibi) satın alınması, geliştirilmesi ve kullanılması için yapılan harcamalara uygulanmaz. Bu tür giderler, TMS 16'ya göre muhasebeleştirilir. Buna ek olarak, işletmenin internet sitesinin internet servisi sağlayıcısı için yaptığı harcamalar, ilgili hizmetler alındığı zaman TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)'in 88 inci Paragrafına ve Kavramsal Çerçeve'ye göre gider olarak muhasebeleştirilir.

6. TMS 38, bir işletmenin olağan iş sürecinde satış amacıyla elinde bulundurduğu maddi olmayan duran varlıklara (bakınız: TMS 2 ve TMS 11) veya TMS 17 kapsamındaki kiralama işlemlerine uygulanmaz. Dolayısıyla, bu Yorum başka bir işletmeye satılacak bir internet sitesine (veya internet sitesi yazılımına) ilişkin olarak yapılan geliştirme veya işletim harcamalarına uygulanmaz. Bu Yorum, bir internet sitesinin faaliyet kiralaması yoluyla kiralanması durumunda kiraya veren tarafından uygulanır. Bu Yorum, bir internet sitesinin finansal kiralama yoluyla kiralanması durumunda, kiralanmış varlığın ilk muhasebeleştirilmesinin ardından kiracı tarafından uygulanır.

## **Görüş birliği**

---

7. Bir işletmenin içeriden veya dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulmuş bulunan internet sitesi, TMS 38 hükümlerine tabi olan ve işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlıktır.
8. Geliştirme işlemi sonucunda oluşturulan internet sitesi, ancak ve ancak, ilgili internet sitesinin TMS 38.21’de belirtilen muhasebeleştirme ve ilk ölçme işlemlerine ilişkin genel hükümleri karşılama ek olarak işletmenin TMS 38.57’de yer alan hükümleri de karşılayabilmesi durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Özellikle, işletme, örneğin ilgili internet sitesinin sipariş verilmesi işlemi olanaklı kılmasından kaynaklanan direkt hasılat da dahil olmak üzere hasılat yaratıcı 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. Bir işletme, sadece veya esas itibarıyla, 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.
9. İnternet sitesinin geliştirilmesi ve işletilmesine ilişkin olarak işletme bünyesinde yapılan herhangi bir harcama TMS 38’e göre muhasebeleştirilir. Harcamada bulunulan her bir işlemin niteliği (çalışanların eğitilmesi ve internet sitesinin korunması gibi) ve internet sitesinin gelişim veya gelişim sonrası aşaması, uygun muhasebeleştirme yönteminin belirlenmesi açısından değerlendirilir (yol gösterici ek hükümler, bu Yorumun Ekinde yer almaktadır). Örneğin:
- (a) Planlama aşaması, niteliği itibarıyla, TMS 38.54–56’da yer alan araştırma safhasıyla benzerlik taşır. Söz konusu aşamada yapılan bir harcama, gerçekleştirildiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.
- (b) Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi aşaması, Grafik Tasarım aşaması ve ilgili içeriğin işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu dışındaki amaçlar için geliştirilmesi koşuluyla İçerik Geliştirilmesi aşaması, nitelikleri itibarıyla TMS 38.57–.64’teki geliştirme safhasıyla benzerlik taşır. Sözü edilen aşamalarda gerçekleştirilen harcamalar; ilgili internet sitesiyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları ve söz konusu internet sitesinin işletme yönetimince amaçlanan doğrultuda çalışabilmesi için oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanması açısından gerekli olmaları durumunda, bu Yorumun 8 inci Paragrafı uyarınca maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen internet sitesinin maliyetine eklenir. Örneğin, içeriğin bir internet sitesine özgü olarak satın alınması veya oluşturulmasına ilişkin harcamalar (işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonunu sağlayanlar dışındaki) ya da internet sitesinin içeriğinin kullanılmasına yönelik harcamalar (yeniden üretim lisansı almak için yapılan ücret harcaması gibi), bir önceki cümlede yer alan koşulun sağlanmış olması durumunda geliştirme işleminin maliyetine dahil edilir. Ancak TMS 38.71’e uygun olarak, önceki finansal tablolarda gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan kaleme ilişkin olarak yapılan harcama, daha sonraki bir dönemde maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilmez (örneğin; bir isim hakkının maliyetinin tamamen itfa edildiği ve içeriğin daha sonraki dönemlerde internet sitesinde gösterildiği durumda).
- (c) İçerik Geliştirilmesi safhasında oluşan bir harcama, ilgili içeriğin bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu için geliştirildiği durumlarda (ürünlerin dijital fotoğrafları gibi), TMS 38.69(c) uyarınca, gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin; bir işletmenin ürünlerinin dijital fotoğraflarının çekilmesi ve bu fotoğrafların görüntü kalitelerinin artırılmasına yönelik olarak aldığı profesyonel hizmete ilişkin harcama, söz konusu dijital

fotoğraflar internet sitesinde gösterildiği zaman değil, ilgili süreç boyunca profesyonel hizmet alındıkça gider olarak muhasebeleştirilir.

(d) İnternet sitesinin geliştirilme aşamasının tamamlanmasının ardından işletim aşamasına geçilir. Bu aşamada yapılan harcamalar, TMS 38.18'deki muhasebeleştirme koşulunu sağlamadıkça, gerçekleştirildikleri anda gider olarak muhasebeleştirilir.

10. Bu Yorumun 8 inci Paragrafına göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir internet sitesi, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından TMS 38.72-87'deki hükümler uygulanmak suretiyle ölçülür. Bir internet sitesinin yararlı ömrüne ilişkin en iyi tahmin kısa bir ömrü yansıtmalıdır.