

WEB SİTESİ MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ali ALAGÖZ*

ÖZET

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 hızla artması, iletişim altyapısının güçlenmesi ve güvenlik konularındaki endişeleri, büyük oranda ortadan kaldıran yazılımların geliştirilmesi elektronik ticaretin gelişimini de hızlandırmıştır. Bu çalışmada firmaların web sitesi oluşturma maliyetleri ile bu maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu(ASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB)'a göre muhasebeleştirilmesi konusu ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: E-Ticaret, Web Sitesi, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

The internet, used in our daily life from communication to research and from shopping to advertisement, became an important component of the trading and marketing. The Internet spreads all over the world because of the increasing number of internet users, strong infrastructure of communication, elimination of security anxieties by the developments in security technology. In this study, establishment costs of websites as well as the accounting of those costs based on the Turkish Accounting Standards, FASB and ASB have been discussed.

Keywords: Websites, Turkish Accounting Standards, E-Commerce

Giriş

Yeni yüzyılın anahtar kelimeleri bilgi ve teknoloji olarak ön plana çıkmaktadır. Bilgi, en az sermaye kadar önemli bir üretim faktörü olarak tanımlanırken, teknoloji ise bilginin ayrılmaz bir parçasıdır. (Ertuğrul, 2000, 73) Küresel ekonomik düzen içerisinde firmaların ayakta kalabilmeleri, rekabet gücüne sahip olmalarına bağlıdır. Bu güç, firmaların yararlandıkları teknoloji ve bilgi yönetimi süreçleri ile bağlantılıdır. Günümüzde network ve iletişim teknolojilerinin yarattığı avantajlar küreselleşmeyi destekleyen en önemli yapı taşlarından biridir.

Günümüzde bilginin hızla yayılması ve kullanımında en önemli araç internet olarak ortaya çıkmıştır. Bilgi paylaşımı, iletişim, ürün ve hizmet pazarlaması ve günlük yaşamda kullandığımız tüm süreçler internet aracılığıyla çok kısa zaman dilimleri içerisinde gerçekleşebilmektedir. Teknolojik gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşması interneti bir iletişim aracı olmanın ötesinde, güçlü bir dağıtım ve pazarlama aracı haline getirmiştir. Günümüzde pek çok firmanın ekonomik faaliyetlerinde geleneksel ticarete ilave olarak elektronik ticarete doğru yönelme içerisinde olduğu gözlemlenmektedir.

Elektronik ticaret, bir firmanın tedarikçiler, müşteriler, ortaklar, yatırımcılar ve tüm ilgili kişi ve gruplarla olan karşılıklı etkileşim yollarını geliştirmek üzere, bağlantı ağları ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerin sistematik olarak kullanılmasıdır. Elektronik ticaret, ekonomik hayatın yeni yüzüdür. Elektronik

* Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

ticaret, firmalar için bir tercih değil, temel bir zorunluluk haline hızla gelmektedir.

Bilişim teknolojileri, yeni ekonomi ve yönetim modellerinin önemli işlem araçlarıdır. Bilgi ve iletişim teknolojileri, kaliteli, sürekli, eş zamanlı ve güvenilir hizmetlerin sağlanması ve sunulmasına önemli katkılarda bulunmaktadır. Bu nedenle, firma yöneticileri, bilgi yönetimi, elektronik ticaret faaliyetlerini yürütmek ve kurumsal yönetim anlayışı ilkelerinin gereklerini yerine getirebilmek amacıyla internet teknolojisine ilgisini her geçen gün artırmaktadır.

Ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin gündemindeki yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında şirketlere bilgi toplumu hizmetlerini de karşılaması yükümlülüğü getirilmiştir. Tasarıya göre, her sermaye şirketi, bu kanun tasarısının yürürlüğe girmesi ile en geç üç ay içerisinde bir web sitesi kurmak ve bu site aracılığıyla menfaat sahiplerini şirket faaliyetleri hakkında bilgilendirmekle yükümlüdür. Yönetim kurulu, web sitesinin kurulması, web sitesinde kanuna uygun içeriğin hazırlanması ve yayınlanmasıyla görevli kılınmıştır. Tasarıya göre, sermaye şirketleri tarafından oluşturulacak olan web sitesinde yer alması gereken bazı konular şunlardır:

- a) Pay sahipleri açısından önem taşıyan açıklamalara,
- b) Yönetim kurulu ile genel kurul toplantı hazırlıkları, toplantı tutanakları, kurullara ilişkin diğer bilgi ve belgeler,
- c) Finansal tablolar, dipnotları, ekleri, yıllık faaliyet raporları
- d) Yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklamaları
- e) Bağımsız denetim raporları

Çalışmada, sermaye şirketlerinin düzenleyecekleri internet sitesi kurulumu sırasında ortaya çıkan harcamalar ve bu harcamaların muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmaktadır.

1. Web Sitesi Tanımı

İnternet, kişilerin değişik amaçlarla ve içerikte karşılıklı iletişim kurmalarını, bilgi alıp vermelerini sağlayan ortak bir haberleşme altyapısıdır. İnternet, çok sayıda iletişim ağından (network) oluşan, güvenilir, sıralı ve uçtan uca bilgi transferini sağlamak için TCP(Transmission Control Protocol)/IP(Internet Protocol) protokolünü kullanan şebekeler topluluğudur. TCP/IP olarak adlandırılan bu ortak dil, yüksek kapasiteli telefon hatları üzerinden bilgisayarların birbirleri ile iletişim kurabilmelerine ve karşılıklı bilgi alışverişinde bulunabilmelerine imkan tanır(Erol, 2001,57).

İnternet ortamında ticari faaliyetler bir web sunucusuna bağlı web siteleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Web siteleri, ürün tanıtımı, pazarlanması ile firmanın başta müşteriler ve ortaklar olmak üzere tüm işletme ilgililerine bilgi iletimine imkan sağlayan sanal ortamlardır. Web sitesi tasarımında sürekli yeni yazılım ve donanım araçları ortaya çıkmaktadır. Web sitelerinin sayısının günden güne artması ve şiddetlenen rekabetin sonucu olarak, ürün/hizmet farklılaştırma, sürekli yenilik yaratma, uygun fiyat, tüketicilere fayda sağlama, zengin ve

Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

güvenilir içerik ile kaliteli tasarım elektronik ticarete temel rekabet faktörleri haline almıştır.(Erdal, 2003,36) .

Bir web sitesi, firma ile müşteriler arasında mal, hizmet ve bilgi alışverişinin internet ortamında gerçekleştirilmesini sağlar. Firmalar web siteleri aracılığıyla mal ve hizmetlerini tanıtmakta, birbirlerini tanımakta ve iletişimi geçerek uygun bir şekilde iş yapma olanakları elde etmektedirler. Web siteleri, otomasyonlaşmış sistemlerin ortaklaşa iş yapılan birimlere entegrasyonu ile ürün ve hizmetler ile bilgilerin satış, kullanım ve paylaşımına imkan sağlanmaktadır(Çak, 2002,39)

Firmalarda internet teknolojilerinden yararlanma son yıllarda üç aşamalı bir gelişme göstermektedir. Birinci olarak, internet, www sayfalarının ve diğer ağların kullanımına dayalı bir yapılmaya gidilmekte, ikinci olarak firmalar kendi iç işleyişleri ya da işlemleri için bir içsel ağ sistemi oluşturmakta, üçüncü olarak ise tedarikçiler ve diğer firmalara bağlanmak amacıyla dışsal ağ düzeni oluşturmaktadır(Kepenek, 1999, 59-60).

Günümüzde bireysel ve kurumsal internet kullanımındaki artışın sonucu olarak web siteleri daha işlevsel ve müşteri odaklı hale gelmiştir. Reklam çalışmalarına benzer bir şekilde teknik, sanatsal ve bilimsel yönleri olan bir çalışma ile oluşturulan web sitesi ticari başarıyı doğrudan etkilemektedir. Web sitesinin hazırlanmasında erişilebilirlik hızı, iletişim hızı, sayfalar arasında aradığını kolaylıkla bulabilme ve ilgili diğer sayfalara kolay erişebilme gibi teknik özellikler, web sayfasının içeriği, web sayfasının formu, web sayfasının görsel olarak tüketicilerin dikkatini çekecek bir sayfa olması önemli karar başlıklarıdır(İTO, 2001,9).

2. Web Sitesi Oluşturmanın Sağladığı Yararlar

İnternet bilgiye ulaşma maliyetini azaltmaktadır. İnternet aracılığıyla kullanıcılar bilgiyi kısa bir süre içerisinde paylaşır, kontrol edebilir ve işleyebilirler. Ağ üzerinde binlerce yazılım, her türlü bilgi ve kaynaklar mevcut olup, bu verilerin birçoğuna ulaşmak veya transfer etmek sıfır veya çok az maliyetlidir(Erol,2001,60).

İnternet zaman ve mekan içinde dağılmış insanlar arasında ilişki kuracak sanal noktalar yaratır. İnternetin her an hizmete hazır olması ve kullanım kolaylığı sağlayacağı “zaman faydası”, uzaktan kullanım sayesinde “yer faydası”, esneklik, bilgi transferi kolaylığı ve iletişim imkanında yarattığı zenginlik önemli avantajlardır(Yazıcı ve Yanık, 2003,1). Web tabanlı işlemler, firmaların yeni iş fırsatları yakalamasına ve müşterilerine yeni hizmetler sunmasına yardımcı olmaktadır. İnternet teknolojisi, çalışanların firma bilgileri ve hizmetlerine kolay erişimini sağlayarak verimliliği artırmakta ve operasyon maliyetlerini ve faaliyet giderlerini azaltmaktadır.(Yavaş, 2000,145)

Elektronik ticaretin gerçekleşmesinde en önemli araç olan web sayfalarının firmalara sağlayacağı avantajları şu şekilde sıralamak mümkündür(Yazıcı ve Yanık,2003,3; Ersoy,1999,44).

- a) Maliyetlerin azaltılması ve pazarlamanın geniş ölçekte yapılmasına imkan tanır.
- b) Zaman tasarrufu ve pazarlama süreçlerinin kısaltılmasına neden olur.

- c) Bilginin daha zengin ve karşılıklı etkileşime açık olduğu bir ortam yaratır.
- d) Erişim engellerinin azalması ve herkese eşit erişim şansı yaratır.
- e) Bilgilere anında ve sürekli ulaşılabilir olmasına imkan tanır.
- f) Müşterileri ile olan ilişkilerinin gelişmesine ve güçlenmesine katkı sağlar.
- g) Web sayfalarına yerleştirilen çeşitli programlar yardımı ile sayfayı ziyaret edenlerin sayısı ve satın alma alışkanlıkları hakkında bilgi sahibi olunabilir.
- h) Firmaların ileri teknoloji ve dijital ekonomiye uyumlarının bir göstergesi olmakta ve prestij kazanmalarına yol açmaktadır.
- i) Ürünlerin tanıtımı ve satışına imkan sağlar.
- j) Diğer reklam araçları ile karşılaştırıldığında çok kısa sürede ve düşük maliyetlerle kolaylıkla daha sık yenilenebilmektedir.
- k) Araçları ortadan kaldırarak, tüketicilere daha düşük fiyatla mal ve hizmet satılmasına imkan sağlar.
- l) Web sayfaları içerisinde yerleştirilebilecek ses, video, fotoğraflar aracılığıyla ürün, hizmetler ve firma hakkında istenilen her türlü bilgi ziyaretçilere sunulabilmektedir.

3. Web Sitesi Oluşturma Aşamaları

İnternet üzerinden elektronik ticarete başarılı olabilmek için iyi dizayn edilmiş bir web sitesini oluşturabilmek için sağlam bir altyapı, teknik açıdan yeterli ve bilgili bir ekibe sahip olmak gerekir. Bunlar sağlandıktan sonra web sitesinin başarılı ve etkin olabilmesi sahip olduğu alan adına (domain name) bağlıdır. Bir domain adresi üç bölümden oluşmaktadır: Domain adı, kuruluş tipi ve ülke kodu. IP adreslerinde olduğu gibi bu üç bölüm birbirinden “.” karakteri ile ayrılır. Domain kaydı servis sağlayıcı kurumlar tarafından gerçekleştirilir. İsim tescilini yapabilecek siteler arasında www.register.com, www.internic.net, www.alldomains.com gibi adresler mevcuttur. Ülkemizde “.tr” uzantılı alan adlarının dağıtımında yetkili kuruluş ODTÜ’dür.

Web sitesi oluştururken kararlaştırılması gereken ikinci nokta, hizmet sunucusu (web server) seçimidir. Hizmet sunucusu, belli kapasitesi olan ve diğer bilgisayarlara hizmet sağlayan bir bilgisayar veya programdır. Hizmet sunucusu, dijital bilgilerin saklandığı manyetik bir ortamdır. İnternet hizmet sunucuları, üstlendikleri hizmetleri yerine getirebilmek için server’lar kullanırlar. Firmalar, ihtiyaçlarını internet üzerinde yer alan çeşitli araçlarla değişik yollardan dengeleyecek bir sunucu seçmelidirler.

Host, bilginin saklandığı ve internete bağlı bulunan bilgisayardır. İnternet hizmet sunucusunun bir abonesine ait web sayfasını kendi bilgisayarlarında saklaması ve bu sayfaya internetten girilmesine olanak verilmesi hosting olarak adlandırılır.

Geleneksel süreçlerin yerini alan web siteleri, ürünlerin ve hizmetlerin reklam ve tanıtımları, ürün ve hizmetler için sipariş alımları ve web sayfasındaki bilgiye erişimi satmanın da dâhil olduğu çeşitli ticari amaçlar için kullanılmaktadır. Teknolojideki hızlı değişim sonucu olarak her gün yeni kullanım alanları ortaya çıkan web sitelerinin oluşturulması ve geliştirebilmesi amacıyla firmaların katladıkları maliyetler önemli düzeylere ulaşmaktadır. Web

Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

sitesi oluşturma maliyetleri planlama, altyapı ve uygulama, tasarım ve içerik geliştirme maliyeti olmak üzere dört şekilde ortaya çıkmaktadır.

3.1. Planlama Aşaması Faaliyetleri

Etkin bir web sitesi; hedef kullanıcıların belirlenmesi, potansiyel müşterilerle iletişim kurulabilmesi, ürün/hizmet bilgilerinin online sunulabilmesi, internet ortamında tutundurma ve pazarlama faaliyetlerine imkan tanır. Başarılı bir web sitesi geliştirme projesi, planlama faaliyeti ile başlar. Bu aşamada projenin kavramsal amaç ve stratejileri, vizyon ve algılama, teknik ihtiyaç ve kısıtlamalar ile hedef kullanıcı kitlesinin analizi, talep ve beklentileri tanımlanmalıdır(Erdal,2002,1). Bu aşamada, teknolojiye ihtiyaç düzeyinin belirlenmesi, alternatiflerin kavramsal olarak belirlenmesi, alternatifleri değerlendirme ve en uygun olanının seçimi yapılır(Cantrill,2004).

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

1. Faaliyet ve proje planı geliştirmek,
2. Web sitesinin işlevlerini belirlemek,
3. Gerekli donanım(hizmet sunucu, server) ve web uygulamalarını tanımlamak,
4. İstenilen işlevleri sağlayacak teknolojik gereksinimi kararlaştırmak,
5. Sitenin işlevselliğini sağlamak için alternatifleri araştırmak, belirlemek,
6. Web sitesini kavramsal olarak formüle etmek ve/veya grafikleri ve içeriği tanımlamak,
7. Web sitesinin donanım ve yazılımını gerçekleştirecek tedarikçileri davet etmek,
8. Tedarikçi veya uzmanların seçimi,
9. Web sitesinin dizayn ve gelişimi çalışmalarında yararlanılabilecek firma kaynaklarını tanımlamak,
10. Geliştirme amaçları için gereken yazılım paket ve araçlarını tanımlamak,
11. Gizlilik, telif hakkı, ticari marka ve uygunluk gibi yasal karşılıkları belirlemek.

3.2. Altyapı ve Uygulama Aşaması Faaliyetleri

Web sitesi alt yapı ve uygulama geliştirme aşamasında, web sitesinin oluşturulması amacıyla donanım ve yazılım geliştirme ya da satın alma işlemleri gerçekleştirilir. Bu aşamada, kullanılacak yazılımların özellikleri ve yazılım arayüzlerinin tasarımı, donanım yükleme, kodlama ve testler gerçekleştirilir (Cantrill,2004).

Firmalar, bu aşamada domain ismi alma ve kaydolma maliyeti, sayfanın fonksiyonelliği ile güncellenebilir yönetim sistemleri içeriği ve elektronik ticaret sistemleri, yazılım şifreleme ve kullanılan bilgi teknolojilerinin ara yüzleri ilgili

yazılımın ve donanımın satın alınıp çalıştırılması nedeniyle önemli maliyetlerle karşı karşıya kalırlar. (UITF, 2001, par.3).

1. Faaliyetler için gerekli yazılım araçlarını satın almak veya geliştirmek,
2. Bir internet alan ismi (domain name) edinmek ve kaydolmak,
3. Genel web sitesi işletimi için yazılım işletim sistemleri içeren, internet sunucu yazılımı, web sayfalarını gösteren yazılım ve internet protokol yazılımı gibi gerekli yazılımları geliştirmek ya da sahip olmak,
4. Web uygulamaları için kod uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
5. Veri tabanı yazılımı ve web uygulama yazılımını bütünleşik yazılım uygulamasını uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
6. HTML sayfası şablonları geliştirmek, otomatik olarak HTML sayfası oluşturabilmek için kod yazmak veya HTML web sayfası geliştirmek,
7. Web ve servis sağlayıcısını satın almak, internet bağlantısı (bant genişliği) yönlendiriciler, sunucu safhaları (bir test çevresinde yapılan ilk web site değişiklikleri) ve ürün sunucuları (tüketicilerin web sitelerin ulaşılabilirliği) konularına çözüm üretmek,
8. Web sunucularına uyumu geliştirmek,
9. Web sitesi içerisindeki alanlara veya diğer web sitelerine metin bağlantıları (linkler) oluşturmak,
10. Web sitesi uygulamalarını test etmek.

3.3. Tasarım Aşaması Faaliyetleri

Web siteleri özel grafik, yazılımlar ile programlamanın bir araya gelmesiyle oluşan sanal bir ortamdır. Web siteleri, resim, animasyon, formlar, veri tabanı yazılımları ve multimedya araçları yardımları zengin bir içeriğe kavuşurlar. Bu unsurların içeriğe eklenmesi web sitelerinin kullanıcılar üzerindeki etkisini artırır. Grafikler, web sayfa dizaynını, (kenar, arka plan ve metin renkleri, fonlar, çerçeveler, butonlar vs.) web sayfasının “bak ve hisset” etkisi ve içeriğinde yapılan değişikliklere aldırılmayarak genellikle istikrarlı kalmasını sağlar.

Tasarım aşamasında, önceliklerin belirlenmesi, grafik şablonların geliştirilmesi, tasarım rehberinin oluşturulması ve HTML protipinin yaratılması faaliyetleri yürütülür. Tasarım ve işlevselliğin entegrasyonu web sitelerinin içerdiği bilgilerin değerini de artıracaktır(Erdal,2002,6) Grafiklerin yapılması, web sayfalarının görünüm ve tasarımlarının geliştirilmesi için gereken harcamalar tasarım aşamasında ortaya çıkan önemli maliyetlerdir. Bu aşamadaki faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanabilir(IETF,2000,9)

1. Web site için başlangıç grafiklerini oluşturmak,
2. Veri tabanı veya içeriği oluşturmak: Web sitesinde yer alacak içerik, web sayfaları veya veri tabanlarından oluşturabilir.
3. Web sitesine başlangıç içeriği girmek: Web sitesindeki içerik, metin veya grafiksel bilgiler şeklindedir. İçerik, bütünleşik yazılımlardaki HTML sayfalarına bağlanılan veri tabanları ya da HTML sayfalarına çevrilmesi gereken veri tabanlarından oluşur.

3.4. İçerik Geliştirme (İşletim) Aşaması Faaliyetleri

Web sitesinin oluşturulmasında son aşama olan içerik geliştirilmesi aşamasında web sitesinin içeriğinin toplanması, bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulması, satın almalar, hazırlıklar, yayınlanma ve güncellenme faaliyetleri gerçekleştirilir. Bu aşamadaki faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanabilir (IETF, 2000,10)

1. Web sitesi tasarımına katılan çalışanları eğitime almak,
2. Web sitesini internet arama motorlarına kaydetmek,
3. Kullanıcı yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirmek,
4. Site grafiklerinin güncellenmesi,
5. Düzenli yedekleme yapmak,
6. Yeni linkler oluşturmak,
7. Mevcut linkleri güncellemek, ek işlevler veya özellikler eklemek,
8. Web sitesinin rutin güvenlik işlemlerini değerlendirmek ve uygunsa servis sağlayıcıdaki host'un güvenliğini sınamak,
9. Kullanılabilirlik analizleri gerçekleştirmek,
10. Düzenli olarak mevcut linkleri doğrulamak ve güncellemek.

4. Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Web sayfaları ürünlerin ve hizmetlerin reklam ve tanıtımları, ürün ve hizmetler için sipariş alımları ve web sayfasındaki bilgiye erişimi satmanın da dâhil olduğu çeşitli ticari amaçlar için kullanılmaktadır. Ülkemizde TTK taslağında yer alan bir zorunlulukta göz önüne alındığında, birçok firma web sayfalarını geliştirebilmek için önemli maliyetlere katlanmaktadır. Web sitesi oluşturma ve yazılım maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi firmaların sık olarak karşı karşıya kaldığı muhasebe sorunları olarak ortaya çıkmaya başlamıştır.

Çalışmanın bu bölümünde, bir firmanın kendi kullanımı için web sitesi geliştirmesi nedeniyle oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), İngiltere Accounting Standart Boards (ASB) ve Financial Accounting Standart Boards (FASB) açısından açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

4.1. TMS' na Göre Web Sitesi Maliyetlerinin Değerlendirilmesi

Araştırma giderleri, bilimsel yada teknik açıdan değeri olan yeni bir bilgiye ulaşmak amacıyla yürütülen özgün ve planlı çalışmalar sırasında oluşan maliyetler iken, geliştirme giderleri ise mevcut bilginin üretim veya diğer satış planlarında kullanılabilir hale getirilmesi için yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir (Kaval, 2005,349). TMS 38'e göre araştırma giderleri aktifleştirmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilirken, geliştirme giderleri aktifleştirilebilir. Standarda göre, bir proje ile ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetleri birbirinden ayrılamaz ise araştırma gideri sayılması ve aktifleştirilmemesi gerektiği belirtilmektedir. Planlama maliyetleri, proje ile ilgili araştırma giderleri kapsamında ele alınmalıdır. Diğer taraftan bu maliyetler, firma tarafından kontrol edilen gelecekteki ekonomik faydaların artmasını sağlamaz. Bu nedenle planlama aşamasında oluşan maliyetler, bir varlık olarak

aktifleştirilmemeli ve oluştuğu anda döneme ait sonuç hesaplarına gider olarak yansıtılmalıdır.

Web sitesi altyapısının oluşturulması ve uygulama yazılımları ve yazılım arayüzlerinin geliştirilmesi veya satın alınmasının yapıldığı bu aşamada firmalar pek çok maliyet ile karşı karşıya kalırlar. Bu aşamada firmalar alan adı ve hizmet sunucusu edinme amaçları ile bir takım maliyetlere katlanırlar. Maliyetlerin aktifleştirilmesi veya dönem gideri kabul edilmesi tercihi yapılırken farklı uygulamalar tercih edilebilir.

İnternet üzerinde faaliyet gösteren bir firmaya ulaşabilmek için o firmanın internet adresinin bilinmesi gerekmektedir. İşletmeler internet adreslerini belirlerken genellikle kendi kuruluşlarının adını ya da markalarını kullanmaktadır. Böylelikle adres bilinmese dahi tahmin edilebilme imkanı vardır. Domain (alan adı) kaydı servis sağlayıcı kurumlar tarafından gerçekleştirilir. Firmalar bir servis sağlayıcıya başvurarak bir alan adı kiralamak zorundadırlar. Firma web sitesinin internet ortamındaki yerini belirleyen alan adı genellikle uzun süreli olarak kiralanır. TMS-38'e göre, bir şeyin maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınabilmesi için, bu varlıkların maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; tanımlanabilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeline sahip olma, işletmede fayda sağlanacağına kuvvetli bir ihtimal olması ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve genelde aktife alınma koşullarına uygun olması gerekir. Alan adı kiralaması nedeniyle katlanılan harcamalar TMS-38'de aranan koşulları karşıladığından, bu harcamalar 260 Haklar Hesabı aracılığıyla aktifleştirilmeli ve amortisman hesaplaması yolu ile dönemsel olarak gider hesaplarına yansıtılmalıdır.

Web sitesi oluşturulmasında karşılanması gereken bir diğer altyapı unsuru da hizmet sunucusu sağlanmasıdır. Hizmet sunucusu, dijital bilgilerin saklandığı manyetik bir ortamdır. Firmalar, hizmet sunucusunu satın alınabileceği gibi kiralama yolu ile de edinilebilirler. Her ne şekilde edinilirse edinilsin bu işlemde doğan maliyetler bir varlık hesabına alınarak aktifleştirilmelidir. TMS 38'e göre, hizmet sunucusu, satın alma halinde maddi duran varlık, kiralama halinde ise maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınmalıdır.

TMS 38'e göre web sitesi tasarım maliyetlerini geliştirme amaçlı maliyetler olarak değerlendirmek mümkündür. Tasarım aşamasında kullanılan grafikler, web sitesinin her sayfasının dizayn ve taslağını, renk, imaj, fonksiyonelliğini ve görselliğini etkiler. Bu nedenle, web sitesi ile doğrudan ilişkilendirilebilirler. Ayrıca, web sitesinin firma amaçlarına hizmet edebilmesi için grafik ve tasarım faaliyetleri bir zorunluluktur. Bu gerçekler ışığında tasarım maliyetleri, standardın 21 ve 57. paragraf hükümlerine göre bir varlık hesabı aracılığıyla aktifleştirilmeli ve web sitesinin maliyet ögesi olarak kabul edilmelidir(Usul ve Özdemir, 2007, 127)

Web sitesi içeriğinin geliştirilmesi veya web sitesinin işletimi aşamasında çalışmalar firmada istihdam edilen personel tarafından gerçekleştirilebileceği gibi firmalar bu tür hizmetleri dışarıdan da bedelini ödeyerek satın alabilirler. TMS

Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

38'e göre, bu süreçte oluşan harcamalar oluştuğu dönemin sonuçlarına gider olarak yazılmalı, bu harcamalar aktifleştirilmemelidir.

4.2. ASB ve FASB'a Göre Web Sitesi Maliyetlerinin Değerlendirilmesi

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'na(ASB) bağlı olarak oluşturulan Urgent Issued Tasks Force(UITF), muhasebe standartlarının gereklilikleri konusunda başarısız ya da çelişkili yorumların olduğu konularda/ olaylarda ASB'ye destek olmaktır. ASB'nin verilere bağlı olmaktansa ilkelere bağlı olma prensibi çerçevesinde çalışan UITF, bu gibi durumlara uyarlanabilecek muhasebe uygulamaları hakkında ortak bir görüş oluşturmaya çalışmaktadır(<http://www.frc.org.uk/asb/uitf/>).

Bu kurul tarafından 2001 yılında web sitesi geliştirme maliyetlerini konu alan bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, çalışma gücü tarafından ulaşılan bazı sonuçlar aşağıda özetlenmektedir(UITF ,2001, 1-4).

Planlama aşaması maliyetleri, gelecekteki ekonomik faydaların sağlama potansiyeline sahip olmadıklarından, ortaya çıktığı anda dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Tasarım maliyetleri sadece en az aktifleştirilen tutar kadar gelecekte fayda sağlama potansiyelinin var olması halinde aktifleştirilmelidir. Web sitesi içeriğinin tasarlanıp güncelleştirilmesi süreci sırasında ekonomik faydaların hesaplanması konusunda yeterli kanıtlar yoksa tasarım ve içeriği geliştirme maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir(Cantrill,2004,2). Buna göre, aşağıdaki koşulların varlığı halinde bu harcamalar aktifleştirilmelidir.

- Harcamanın ayrıca görülebildiği durumlar,
- Web sitesinin teknik fizibilitesi ve ticari olarak sürdürülebilirliğinin, potansiyel pazar şartları, insanların fikirleri ve muhtemel yasalar gibi etkenlerin belirliliği ile değerlendirildiği durumlar,
- Web sitesinin satışları ve diğer gelirleri doğrudan arttırdığı ve harcamanın web sitesinin gelir yaratma kapasitesinin geliştirilmesine sürekli katkı yaptığı durumlar,
- Web sitesi tarafından yaratılan gelecekteki nakit akışlarının gelir yaratan eylemler açısından aktifleştirilen tutarlarından daha az olmadığı konusunda güçlü beklentiler olduğu durumlar,
- Web sitesi projesinin tamamlanmasını ve sonrasında çıkacak işletme sermayesi artışını sağlayabilecek yeterli kaynakların olduğu durumlar

UITF, aktifleştirilen web sitesi maliyetlerinin maddi veya maddi olmayan duran varlıklar olarak düşülüp düşünülmemesi gerektiğini de aşağıdaki bakış açısını önermektedir.

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

Buna göre, web sitesi kurulum maliyetlerinden işletim sistemleri ve yazılımlar maddi duran varlık olarak kabul edilmelidir. Yazılım geliştirme

ALİ ALAGÖZ

maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili olarak, yazılımın üzerinde çalıştığı donanımın firmaya ait olup olmamasına bakılmamalıdır.

Web sitesinin kuruluşu sonrasında işletilmesi amacı ile yapılan harcamalar, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

UITF'e göre, web sayfasının tasarımı ve içeriği için harcanan miktar ile ilgili olarak bir kıstas ortaya koyulmalıdır. Maliyetler, sadece değer yarattıkları dereceye kadar aktifleştirilmelidir. Öte yandan, gelecekte web sitesine erişim ile ortaya çıkacak ekonomik faydaların var olacağını varsaymak için geçerli ve mantıklı sebepler vardır.

Aktifleştirilmiş web sitesi geliştirme maliyetleri tahmin edilen ekonomik değerleri üzerinden yıpranmaya tabi tutulmalıdır. Teknolojik yeniliklerin hızı dikkate alındığında, web sayfasının ekonomik ömrünün kısa olması normaldir. Üstelik, web sayfasının bütününden çok içerik ve tasarımının daha sık yenileme gerektirdiği yerlerde, varlığın kalanı için seçilen amortisman yönteminden daha kısa olan içerik ve tasarım maliyeti için bir amortisman seçmek daha uygun olabilir.

Acil Konular Görev Gücü (EITF) FASB'nin zaman esaslı finansal rapor gereksinimlerini karşılamak amacı ile 1984'de kurulmuştur. EITF'nin misyonu, finansal raporların zaman, farklı yaklaşımlar ve çözümler noktasında geliştirilmesi çerçevesinde finansal muhasebenin yapı taşlarını oluşturmak ve var olan literatüre katkı sağlamaktır. EITF, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve uygulamalarda ortak bir çatı oluşturmak amacı ile kurulmuştur. EITF, mevcut uygulamalarda FASB'nin bu uygulamalara yönelik düzenlemeler konusunda yapmış olduğu çabalar için harcadığı süreyi azaltmayı amaçlar.

FASB'a bağlı olarak çalışan EITF'de 2000 yılında Accounting for Web Site Development Costs başlıklı bir çalışma raporu yayınlamıştır. Bu raporda web sitesi kurulum maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ortak görüşe ulaşılmıştır.

Bu çalışmada ulaşılan önerilen muhasebeleştirme yaklaşımları aşağıda Tablo-1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Web Sitesi Maliyetlerine İlişkin EITF'nin Önerileri

Web Sitesi Maliyetleri	Önerilen Muhasebeleştirme Şekli
Planlama Maliyetleri	Dönem Gideri
Altyapı ve Uygulama Geliştirme Maliyetleri	Aktifleştirme
Grafik ve Tasarım Maliyetleri	Aktifleştirme
İçerik Geliştirme Maliyetleri	Aktifleştirme / Dönem Gideri
İşletim Maliyetleri	Dönem Gideri
Fonksiyon Yükseltme Maliyetleri	Aktifleştirme

Kaynak: <http://www.fasb.org/pdf/abs00-2.pdf>

Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

4.4. Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

1) Yasal yükümlülükleri yerine getirmek ve elektronik ticaret imkanına kavuşmak amacıyla bir web sitesi kurmaya karar veren SELÇUK A.Ş. bu amaçla yürüttüğü çalışmalar sırasında 500.-YTL harcama yapmıştır.

-----%-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	500
100 Kasa	500

2) Firma yöneticileri, web sitesinin içeriği ve taşınması gereken fonksiyonları kararlaştırmış ve bir hizmet sunucusundan 5 yıllığına 8.000.- YTL ödeyerek alan adı kiralamıştır.

-----%-----	
260 Haklar	8.000
Web Sitesi Alan Adı	
100 Kasa	8.000

3) İşletme internet sitesinin hizmete geçirilmesi için gerekli olan sunucu (server) bedelini 2.000 YTL ödeyerek satın alınmıştır.

-----%-----	
255 Demirbaşlar	2.000
Server	
100 Kasa	2.000

4) 4.000.-YTL ödenerek web sitesi için gerekli işletim sistemi satın alınmıştır.

-----%-----	
255 Demirbaşlar	4.000
Bilgisayarlar	
100 Kasa	4.000

5) Sistem güvenliği için 250.-YTL ödenerek 1 yıl ömre sahip bir güvenlik programı satın alınmıştır.

-----%-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	250
Server	
100 Kasa	250

Ali ALAGÖZ

6) Web sitesi tasarımının geliştirilmesi nedeniyle 10.000.-YTL ödenmiştir.

-----%-----	
260 Haklar	10.000
Web Sitesi	
100 Kasa	10.000

7) Web sitesinin kamuoyuna tanıtımı amacıyla 1.500.-YTL ödenerek radyo reklamı hazırlanmış, hazırlanan reklam bandının bölgesel radyo istasyonlarında üç ay süre ile 6.000.-YTL ödenerek yayını sağlanmıştır.

-----%-----	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	7.500
100 Kasa	7.500

8) Kurulum sonrasında web sitesinin içeriğinin geliştirilmesi ve işletilmesi amacıyla dışarıdan alınan hizmet bedeli olarak 3.000.-YTL ödenmiştir.

-----%-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	3.000
100 Kasa	3.000

Sonuç

Küreselleşmenin itici gücü bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerdir. İnternet teknolojisinin yaygınlaşması, firmaları web siteleri oluşturarak internet üzerinden ticaret, içerik ve hizmet sunmak, bu yapının sağladığı avantajlardan yararlanmaya yönelmektedir. TTK tasarısında işletmelerin web sitesi oluşturmalarının yasal bir yükümlülük olarak tanımlanması, firmalarda web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusuna ilgisini artırmaktadır.

TMS, ASB ve FASB'a göre web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilme yaklaşımı açısından önemli bir farklılık bulunmamaktadır. Planlama ve işletim aşaması maliyetlerinin dönem gideri olarak değerlendirilmesi, diğer aşamalarda ortaya çıkan tasarım, yazılım ve işletim sistemine dönük maliyetlerin ise aktifleştirilmesi anlayışı benimsenmektedir.

Web 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. Diğer taraftan, web sitesinin değeri, ekonomik ömrü ve sürdürülebilirliği konusunda genellikle önemli bir belirsizlik vardır.

Aktifleştirilen web sitesi maliyetleri için uygulanacak amortisman süresi ve yöntemi tercihi geliştirilirken, bilgisayar yazılımlarındaki hızlı değişimler, yazılım

ve işletim sistemi, bilgisayar donanımı ve yazılım ve donanımla ilgili teknolojik gelişmeler dikkate alınmalıdır. Teknolojideki hızlı değişimler dikkate alındığında, yazılımların göreceli olarak kısa süreli yaşam süreleri olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak, firmalar açısından web sitesi maliyetlerini gider veya varlık hesaplarında izleme alternatiflerinden birisi tercih edilecektir. Firmalar, planlama ve web sitesinin işletimi faaliyetleri sırasında oluşan maliyetleri dönem gideri olarak kayıt altına almalı, diğer aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerde TMS 38 ve TMS 16'daki gereklilikleri karşılaması durumunda aktifleştirilmelidir.

Kaynakça

Arzu Erol, **Elektronik Ticaret Uygulamaları, Finansmanı ve Muhasebeleştirilmesi**, TC Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001.

EITF, **Accounting for Web Site Development Costs**, Issue No.00-2, March 2000. <http://www.fasb.org/pdf/abs00-2.pdf> (E.T. 05.09.2007)

Hayrettin Usul, Ozan Özdemir, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 12, Sayı:3. Yıl: 2007.

<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (E.T. 15.11.2007)

İTO, **Sorularla Elektronik Ticaret**, İTO Yayınları, Yayın No: 2001-2, İstanbul-2001.

KAVAL Hasan, **IFRS/ IAS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Akademik Denetim, Ankara-2005

Michael W. Cantrill, **Computer Software & Website Development Costs** <http://www.rbz.com/Publications/BottomLine2003Sp/Computer.htm> (E.T. 08.03.2004)

Murat Çak, **Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası yayınları No:2002-6, İstanbul-2002.

Murat Erdal, **Elektronik Ticarete Web Site Üretimi ve Proje Yönetim Süreci**, Active, Dünyası Yıl: 17, 2002.

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

Murat Ertuğrul, **Bilgi Çağında İşletmelerin Yeni Kaynağı: Entelektüel Sermaye**, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 3, Ekim – Kasım 2000.

Necati Yavaş, **E-ticarete Başarının Sırrı-Güvenlik**, Activeline Finans ve Bilişim Platformu Beklentiler ve Çözümler Eki Kasım -2000

UITF, **Abstract 29 Web Sites Development Costs**, February 2001. <http://www.frc.org.uk/asb/uitf/pub0225.html> (E.T. 07.09.2007)

www.tmsk.org.tr

Yakup Kepenek, **Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret**, Ankara, 1999.

Yazıcı Selim, Serhat Yanık, **Elektronik Ticaretim Türk Sigortacılık Sektörüne Etkileri**,

Ali ALAGÖZ

<http://www.isletme.istanbul.edu.tr/duyurular/kongrebook/70/kongre.htm>
(E.T. 06.12.2003)

Zeynep Ersoy, **Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları**, İGEME Yayınları, Ekim-1999.