

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01/30]

**Karar Tarihi:** 03.01.2019

**Konu:** TMS Yorum 32 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri*'nin Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükümünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; TFRS 16 *Kiralamalar*'ın yaptığı değişikliklerin TMS Yorum 32 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri*'ne eklenmesine, ayrıca TMS Yorum 32'nin söz konusu değişiklikleri de içeren mevcut halinin yeniden yayınlanmasına karar verilmiştir.

## TMS Yorum 32

### Maddi Olmayan Duran Varlıklar — İnternet Sitesi Maliyetleri

#### İlgili düzenlemeler

- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
- TFRS 16 Kiralamalar
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)
- TMS 2 Stoklar
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

#### 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 görünümlerinin tasarımını 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 tasarımını 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 servis 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, işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklarına (bakınız: TMS 2 ve TFRS 15) veya TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran

varlık kiralamalarına uygulanmaz. Dolayısıyla, bu Yorum başka bir işletmeye satılan veya TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilen bir internet sitesiyle (veya internet sitesi yazılımıyla) ilgili olarak yapılan geliştirme veya işletim harcamalarına uygulanmaz.

## 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 karşılamasına 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 işlemini olanaklı kılmasında 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 imkânına 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 imkânına sahip değildir ve sonuç olarak, bu tür bir internet sitesinin geliştirilmesi için gerçekleştirilmiş 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, gerçekleştirildiği 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 ömür yansıtmalıdır.

## Görüş birliği tarihi

---

Mayıs 2001

## Yürürlük tarihi

---

Bu Yorum 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlüđe girer.

TMS 1 (2008 yılında güncellenen haliyle) TFRS'lerde kullanılan terminolojiyi değiştirmiştir. Buna ek olarak TMS 1, 5'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1'in (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde, söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

TFRS 16, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.