

Web Sitesi Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama²

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN
Dokuz Eylül Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
seckin.gonen@deu.edu.tr

Göktuğ YÜCETÜRK
Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi
goktugyuceturk@hotmail.com

Özet

Bilgiye ulaşmada en hızlı yol olarak kabul edilen internet, özellikle üreticiler ve müşteriler arasında sürekli iletişimi sağlayan bir alan haline gelmiştir. İşletmelerin hedefleri ve hizmetleri internet siteleri (web siteleri) aracılığı ile hedef kitlelere ulaşabilmektedir. Ticaret hayatına büyük kolaylıklar sağlayan web sitelerinin geliştirilmesine yönelik olarak “Planlama”, “Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi”, “Grafik Tasarım Geliştirilmesi” ve “İçerik Geliştirilmesi” gibi farklı aşamalar söz konusu olmaktadır. Web sitesinin geliştirilmesi işleminin tamamlanmasının ardından ise “İşletim” aşamasına geçilmektedir. Bu çalışmada bir web sitesi geliştirme ve işletim aşamalarında gerçekleşen maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusu “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı ve “TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri” çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bununla birlikte kuramsal olarak verilen bilgilerin uygulanabilirliğini ortaya koymak üzere ürün ve personel belgelendirme, denetim, uluslararası gözetim ve eğitim hizmetleri alanında faaliyet gösteren bir işletmede araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında mevcut durum ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından arasında büyük farklılıklar olmadığı, bazı işlemlerin “aktifleştirilmesi” ya da “dönem gideri” olarak yazılması konusunda farklılıkların olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Web Sitesi, Web Sitesi Maliyetleri, Maddi Olmayan Duran Varlıklar

An Application Towards Evaluation of Website Costs In Terms Of Turkish Accounting Standards

Abstract

The internet that is acknowledged as the fastest way to access information has become a field providing constant communication between customers and suppliers. Goals of the businesses and their services are connected target masses via internet sites (web sites). There are a number of costs like “Planning”, “Application

²Bu çalışma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen “Web Sitesi Maliyetlerinin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi” başlıklı yüksek lisans projesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Infrastructure Development”, “Graphical Design Development” and Content Development” associated with web sites offering great convenience for commercial life. After fulfilling development of websites, “Operating” stage starts. In this study, recognition of costs of website development and operating are evaluated within the scope of “IAS 38 Intangible Assets” and “SIC D32 Intangible Assets – Website Costs”. Besides, a research is conducted for applicability of given theoretical information in a business operating in certification of products and personnel, auditing, international supervision and education services field. As a result of the study, there is no important difference observed between current situation about recognition of website costs and relevant part of Turkish Financial Reporting Standards except observing capitalizing of some transactions and recording them as period costs.

Key Words: Website, Website Costs, Intangible Fixed Assets

JEL Classification Codes: M40, M49

1. Giriş

Müşterilerin özel istek ve ihtiyaçlarını da göz önüne alan, yer ve zaman kavramının olmadığı, yılın her günü sorunsuzca ulaşılabilen, ucuz, kolay ve hızlı olan web siteleri işletmeler için neredeyse bir zorunluluk haline almıştır. İnternet pazarının büyük bir hızla gelişmesi ve tüketicilerce de kabul görmesinin ardında yatan en büyük etken ise İnternet'in tüketicilerin, satın alma kararını kolaylaştırarak ürün hakkında daha etkili bilgi toplamaları için gerekli ortamı sunması olmuştur. Küreselleşmenin sonucunda iletişim ve erişim teknolojilerindeki gelişmeler, internet üzerinden yapılan ticari işlemleri, miktar ve genişlik olarak büyük ölçüde arttırmıştır. Alışıl gelmiş alışveriş yöntemleri yerini hız ve bilginin ön plana çıktığı modern alışveriş yöntemlerine bırakmıştır.

Üreticiler açısından web sitesi kullanımının en büyük avantajı satış maliyetlerinin azalmasıdır. Tüketiciler ise web sitesi aracılığı ile istenilen ürünü dünyanın herhangi bir yerinden istenilen zamanda satın alma olanağına sahip olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, bir web sitesi geliştirme ve işletim aşamalarında gerçekleşen maliyetleri "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı ve "TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri" çerçevesinde incelemektir. Çalışmada, ilk olarak web sitesine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra web sitesine yönelik maliyetler ve muhasebeleştirilme önerileri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde teorik olarak verilen bilgilerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere ürün-personel belgelendirme, denetim, uluslararası gözetim ve eğitim hizmetleri alanında faaliyet gösteren bir işletmede araştırma çalışması yapılmıştır.

2. Web Sitesi Kavramına İlişkin Genel Bilgiler

World Wide Web (www) kısaca web; birçok internet hizmetini birleştiren bir araç olarak; resim, yazı, ses, video, animasyon gibi pek çok farklı özellikteki verilere etkileşimli olarak ulaşılmasını sağlayan çoklu bir hiper ortam (bir dökümandan başka bir dökümanın çağrılmasına imkan veren) sistemdir. (İnan, 1999:72). Bilgisayar kullanıcısının internet aracılığıyla bir web hizmetine bağlandıktan sonra tek seferde ekranına aktarabildiği yazı, resim, grafik veya ses bilgilerini içeren farklı verilerden de oluşabilen web sayfası HTML (Hypertext Markup Language) adı verilen işaretleme dili kullanılarak oluşturulur. Böylece bir web sayfasında hangi kelime ya da cümleye tıklandığında hangi sayfaya bağlanılacağı, web sayfasındaki resimlerin nereden alınacağı ve sayfaya ilişkin diğer unsurlar işlevsellik kazanırlar (Avşar ve Öngören, 2010: 29-30).

İşletmeler yeni müşteriler elde etmek ve mevcut müşteri potansiyelini korumak amacıyla web sitesi hazırlamak zorundadırlar. Web sitelerinin hazırlık aşamasında "Domain (Alan Adı) , Hosting (Barındırma), Elektronik posta (E- Posta) , WAP (Wireless Application Protocol (Kablosuz Uygulama Protokolü), Android ve IOS Uygulamaları, Elektronik imza (e-İmza) gibi kavramlar gündeme gelmektedir. Bu kavramlara ilişkin

açıklamalara aşağıda yer verilmektedir:

- **Domain (Alan Adı) Kavramı:** Alan adı (*domain name*), bir web sitesinin sanal ortamdaki adı ve adresidir. Alan adları sisteminin içeriğinde sembolik isimler ve IP numaraları arasındaki iki yönlü ilişki yer almaktadır. Alan isimleri; kullanıcılara bir anlam ifade eden, hatırlanması ve belirlenmesi kolay kısaltmalardan oluşan internet adresleridir. İnternet kullanıcısı bir alan ismini bilgisayarına yazdığı zaman, İnternet yazılımı (software) otomatik olarak bu alan ismini IP sayısal adresine dönüştürür, ilgili servis sağlayıcı (server) ile bağlantı kurar ve alan ismine karşı gelen ana sayfa bilgisayarda görünür (Soysal, 2006:489).
- **Hosting (Barındırma) Kavramı:** Hosting veya Barındırma, bir web sitesinde yayınlanmak istenen sayfaların, resimlerin veya dokümanların internet kullanıcıları tarafından erişebileceği bir bilgisayarda tutulmasıdır. İnternette site yayınlamak için özel olarak üretilmiş, internet sistemine çok hızlı bağlantısı olan, yüzlerce kullanıcıya aynı anda hizmet verebilecek bir bilgisayarda (sunucuda) yayınlamak istediği dosyaların saklanması gerekir. Web sitesine ait dosyaları saklayan ve internet kullanıcılarının erişimine sunan bu bilgisayarlara web sunucusu (*web server*), bu veri saklama ve yayınlama işlemine de webhosting denir (www.webhostingrehberi.com).
- **Elektronik Posta (E-Posta) Kavramı:** Kısaca e-posta olarak adlandırılan Elektronik Posta, web sitesi üzerinden gönderilen dijital mektup olup, internet kullanıcıları için iş yerinde ve evde en yaygın olarak kullanılan online faaliyettir (Deniz, 2002:1). Elektronik posta aracılığıyla her kullanıcının mesajlarını göndermek ve gelen mesajları almak üzere kendine ait bir web adresinin bulunması söz konusudur. Böylece, kullanıcı kendisine mesaj gönderildiği anda internete bağlı olmasa dahi mesaj kutusunda saklanan bu mesajı daha sonra görebilme olanağına sahip olabilmektedir (Sarıakçalı, 2008: 41).
- **WAP, Android ve IOS Uygulamaları:** WAP (Wireless Application Protocol (Kablosuz Uygulama Protokol)), Global System for Mobile Communications veya kısaca GSM (Mobil İletişim İçin Küresel Sistem) destekli ürün kullanıcılarına sanal dünyaya erişim hizmeti sağlayan bir sistemdir. Bilgi transferinin büyük oranda ağlara, kablolar ve bilgisayar sistemlerine bağımlı olunarak yapılması sonucu, cep telefonu için kurulan iletişim ağları üzerinde çalışabilen bir bilgi iletişim sistemi (WAP) oluşturulmuş ve bu sistem sayesinde hızlı ve güvenli hizmet sağlanmıştır. WAP sistemine uygun cep telefonları ve çağrı cihazları internete kablosuz erişim olanağı sunmaktadır (Sarısakal ve Aydın, 2003:85). WAP özellikle bankacılık ve finans sektöründe hızlı ve pratik işlem avantajından dolayı kullanılmıştır. Cep telefonlarının kullanımının yaygınlaşması, zamanla finansal sektörün de cep telefonlarına yönelik hizmet vermesi ihtiyacı doğurmuş ve WAP, GPRS teknolojisi bankacılık ve finans işlemlerinin cep telefonu ile gerçekleştirilebilmesi için

bankalar tarafından daha yoğun biçimde kullanılmaya başlanmıştır (Buğdaycı, 2007:42). Günümüzde WAP destekli ve GPRS (mevcut 2G cep telefonu şebekesi üzerinden paket anahtarlamalı olarak veri iletimi sağlayan teknoloji) ürünlerden ziyade Android ve IOS tabanlı ürünlerle işlemler yapılmaktadır. Android, tablet bilgisayarlar ve akıllı telefonlar gibi mobil cihazlar için geliştirilmiş Linux tabanlı bir işletim sistemidir. Open Handset Alliance firmasının geliştirdiği bu sistem, Google tarafından 2005 yılında satın alınmıştır (www.source.android.com, www.immagic.com). Android işletim sisteminde; geliştirilmiş grafikler, entegre web tarayıcıları, veri tabanları, multi medya desteği gibi birçok bağlantı olanağı sunulmaktadır. Tüm bu uygulamalar Java Programlama dilinde yazılmıştır (Nimodia ve Deshmukh, 2012:10). IOS (IPhone Operating System-IPhone İşletim Sistemi) ise, Apple firmasının IPhone, IPhone Touch ve IPhad cihazları için geliştirdiği bir işletim sistemidir. Bu sistem aracılığı ile telefon, elektronik posta ve internet tarayıcısı gibi birçok uygulamaya erişim imkanı sunulmaktadır (www.developer.apple.com).

- **Elektronik İmza (E-İmza):** 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu incelendiğinde elektronik imza kavramının *Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantuksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri*” şeklinde tanımlandığı görülmektedir (www.btk.gov.tr). Elektronik imza ile bankacılık ve sermaye piyasası işlemleri (internet bankacılığı, hesap açma kapama sözleşme imzalama, kefihsiz kredi kartı veya her tür kredi başvurusu yapma) hisse senedi ve diğer sermaye piyasası enstrümanlarının alım satımı, opsiyon talimatları verme, talimat emri, havale emri, EFT emri, virman, fon alıp-satma, yatırım işlemleri, dekont gönderme, sigortacılık işlemleri, kağıtsız ofisler e-sözleşmeler, elektronik ödeme, şans ve talih oyunları, sipariş onay ve iptali müşteri şikayetleri iade talepleri vb. uygulamaları yapılabilir (Güner ve Ömürgönülşen, 2011:203).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, hazırlanacak bir web sitesinin Domain(Alan Adı)’inin işletmenin faaliyetleri ile uygunluğu, erişiminin kolay olması ve site isminin akılda kalıcı olması, yeterli Hosting (Barındırma) olanaklarının sağlanması, WAP ,GPRS, Android ve IOS gibi daha küçük teknolojik cihazlarla da kullanımının uygun olması, sitenin müşteriler ile iletişimde çok önemli bir bölümünü oluşturan Elektronik posta hizmetlerini yeterince sağlayabilecek altyapıya sahip olması vb. ölçütler yapılan hazırlıkların amaca daha uygun hale gelmesini sağlayacaktır.

3. Web Sitesi ile İlgili Maliyetler

Literatürde ve sektörel uygulamalarda rastlandığı şekliyle bir web sitesine sahip olunmasının işletmenin pazarda saygınlığa sahip olması açısından çok önemli bir etken olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla, tüketicilerin gözünde daha değerli bir kurum haline gelen işletme küçük ölçekli olsa bile tüketici ihtiyaçlarına kolaylıkla cevap verebilecek bir yapı

kazanmaktadır.

Özellikle Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre şirketlerin internet sitelerinin kurulması ile ilgili hususlar ve bu konuda Kanun’da yapılan düzenleme ve değişiklikler ticaret hayatını etkilemiştir.

6102 sayılı Kanun’un 1524/1 maddesinde yapılan değişikliğe göre “Denetime tabi sermaye şirketleri kuruluşlarının ticaret siciline tescilinden itibaren üç ay içerisinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayınlanmasına özgülemek zorundadır.” Yeni TTK’nun 1524’üncü maddesi hükmü uyarınca internet sitesi oluşturma, internet sitesine TTK’nun öngördüğü içeriği yükleme ve bu içeriği sürekli olarak güncelleme yükümlülüğü, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl sonrası olan 01.07.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir. Ancak yürürlük tarihine rağmen, 6335 sayılı Kanunla eklenen geçici 8’inci maddesindeki; “1524’üncü maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulan denetime tabi sermaye şirketlerinden internet sitesine sahip olanlar söz konusu maddenin yürürlüğünden itibaren üç ay içinde internet sitelerinin belli bir bölümünü 1524’üncü maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek, internet sitesi olmayanlar ise aynı süre içinde internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bir bölümünü anılan maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek zorundadır.” hüküm gereğince, internet sitesine sahip olanların 01.10.2013 tarihine kadar öngörülen düzenlemeleri tamamlaması gerekmektedir (Inaltong, 2012:55).

Web siteleri aracılığı ile çeşitli mal ve hizmetlerin; pazarlama, sipariş alımları, ürün tanıtımı çok daha etkin yapılmaktadır. Ülkemizde Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun etkisiyle de sayıları gün geçtikçe artan web sayfaları ticaret hayatına büyük kolaylıklar sağlamış ve aynı zamanda birçok işletme web sayfalarını geliştirebilmek için ciddi maliyetlere katlanmıştır. Alagöz (2007) çalışmasında, işletmelerin planlama ve web sitesi işletim faaliyetleri sırasından oluşan maliyetleri dönem gideri olarak kayıt altına almalı ve diğer aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’ndaki gereklilikleri karşılaması durumunda aktifleştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Usul ve Özdemir (2007) çalışmalarında bir internet sitesinin kurulum aşamasında oluşan maliyetler maliyet unsurlarının özelliklerine göre farklılıklar gösterdiğini ortaya koymuşlardır. Yükçü ve Gönen (2009) ise çalışmalarında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde bir değişiklik olması durumunda web sitesi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planında 265. Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının kullanılmasını önermişlerdir.

Web sitesi ile ilgili maliyetlerinin aktifleştirilerek mi yoksa dönem gideri olarak mı kaydedilmesi sorusu büyük önem taşımaktadır. Web sitesi maliyetlerine ilişkin düzenlemeler içeren TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar-İnternet Sitesi Maliyetleri” başlıklı TMS Yorum 32 gündemde olan soruya yanıt

TMS Yorum 32’de; bir işletmenin içeriden ya da dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulan web sitesinin, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı hükümlerine tabi olan ve işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olduğu ifade edilmiştir. Bunun içindir ki, bir web sitesinin geliştirilmesi ve işletilmesi ile ilgili olarak işletme bazında yapılan herhangi bir harcama TMS 38’e göre muhasebeleştirilmektedir.

TMS 38.52’ye göre, işletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli olan ölçütleri sağlayıp sağlamadığını değerlendirilmesinde “Araştırma” ve “Geliştirme” olmak üzere iki aşama esas alınmaktadır. TMS 38.8’de söz konusu bu aşamalar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı bir incelemedir. **Geliştirme** ise, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

TMS 38.54-55 gereğince, araştırma aşamasında yapılan giderler aktifleştirilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Çünkü bu aşamada, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Geliştirme aşamasında yapılan giderler ise aktifleştirilebilmektedir. Ancak, aktifleştirme için TMS 38.21’de belirtilen “varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması” ve “varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi” ölçütlerinin sağlanması esastır. Bununla birlikte TMS 38.57’de belirtilen tüm hükümleri de karşılayabilmesi gerekir. Söz konusu hükümler aşağıdaki gibidir:

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması..

TMS Yorum 32'ye göre bir web sitesinin geliştirilmesi işlemi; "Planlama", "Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi", "Grafik Tasarım Geliştirilmesi", "İçerik Geliştirilmesi" olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır(www.kgk.gov.tr). Bu aşamalar tamamlandıktan sonra işletim aşamasına geçilmektedir. Aşağıda web sitesinin geliştirilmesi aşamalarında gerçekleşen maliyetlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.1. Planlama Aşamasında Ortaya Çıkan Maliyetler

Planlama aşaması, bir web sitesi kuracak olan işletmenin, sitenin kuruluş aşamasından önce yapacağı çalışmaları içermektedir. (Usul ve Özdemir, 2007:123). TMS Yorum 32'ye göre planlama aşaması, fizibilite çalışmalarında bulunulmasını amaçlamakta ve alternatiflerin değerlendirilmesi ve tercihlerin belirlenmesini gündeme getirmektedir. Web sitesi kurma aşamasında olan bir işletmenin, sitenin kurulumu ile ilgili yapmış olduğu araştırma ve planlama aşaması, TMS 38. 54-56'da yer alan araştırma aşaması ile benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla, TMS 38'in bu maddeleri uyarınca bir internet sitesinin kuruluş aşamasında yapılan planlama maliyetleri aktifleştirilemeyip, gider olarak kaydedilmektedir.

3.2. Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Maliyetler

TMS Yorum 32'ye göre uygulama ve altyapı geliştirilmesi aşaması; sunucu ismi edinilmesini, donanım ve işletim yazılımı satın alınması ve geliştirilmesini, geliştirilmiş uygulamaların kurulmasını ve stres testlerinin yapılmasını içermektedir. Bu aşamada işletmeler, alan adı (host) ve hizmet sunucusu (server), işletim sistemi, donanım ve yazılım edinme ve güvenlik amaçları ile ilgili maliyetler ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Usul ve Özdemir, 2007:123). Alan adı, web sitesi kuran işletmenin IP (Internet Protocol) adresidir. Web sitesi sahibi olacak olan bir işletme, alan adı vermeye yetkili kuruluşlardan belirli bir ücret karşılığında bu ismi kiralarlar. Kiralama *en az bir yıl* veya daha uzun süreli olup, yapılan harcamalar *260 Haklar* hesabı aracılığı ile aktifleştirilmeli ve yıpranma payı hesaplanarak periyodik olarak gider hesaplarına yansıtılmalıdır. Bu durumun sebebi alan adı kiralaması nedeniyle katlanılan maliyetlerin TMS 38'de yer verilen maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınma koşullarını sağlamasıdır. Hizmet sunucusu (server) ise dijital bilgilerin saklandığı manyetik bir ortam olup, başka bir ifadeyle elektronik bilgi saklamak amacıyla üretilmiş önemli bir bilgisayar donanımdır. Hizmet sunucuları firmalar tarafından bu iş için ayrılmış olan bütçeye bağlı olarak satın alınabilir ya da kiralanabilir. TMS 38'e göre bu işlemde doğan maliyetler, satın alınma halinde maddi duran varlık, kiralanma halinde ise manyetik ortamın süreli kullanım hakkı maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınmalıdır (Alagöz, 2007:18).

3.3. Grafik Tasarım Geliştirilmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Maliyetler

TMS Yorum 32'ye göre grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması web sayfalarının görünümünün tasarımı içermektedir. Tasarım ve işlevselliğin entegrasyonu sayesinde web sitelerinin içerdiği bilgilerin değeri

de artabilecektir (Alagöz, 2007: 16). TMS Yorum 32 9/b gereğince grafik tasarım aşaması, TMS 38.57-64'teki geliştirme aşamasıyla benzerlik taşımaktadır. Reklam ve promosyon hariç olmak üzere bu aşamada yapılan harcamalar; ilgili internet sitesi ile doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları ve söz konusu internet sitesinin işletme yönetimi tarafından amaçlanan doğrultuda çalışabilmesi için oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanması açısından gerekli olmaları durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen internet sitesinin maliyetine eklenir.

3.4. İçerik Geliştirilmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Maliyetler

TMS Yorum 32'ye göre içerik geliştirilmesi aşaması, web sitesinin oluşumunun tamamlanmasından önce, bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içerir. Bu bilgi, ayrı bir veri tabanında saklanabileceği gibi doğrudan web sayfasına da programlanmış olabilir. Bu aşamada; web sitesine başlangıç içerikleri koymak ve veri tabanları oluşturmak gibi faaliyetler gerçekleşmektedir (Akbulut, 2007: 120).

TMS Yorum 32 9/c'ye göre web sitesinin içeriğinin geliştirilmesinde oluşan bir harcamanın nasıl muhasebeleştirileceği TMS 38.69.c maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre; bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu için geliştirildiği durumda gider olarak muhasebeleştirilir.

Web sitesi geliştirme işlemleri tamamlandıktan sonra işletim aşaması başlamaktadır. Bu aşamada, ilgili site; altyapı, grafiksel tasarım ve içerik olarak kontrol edilmekte ve genişletilmektedir (Akbulut, 2007: 121). TMS Yorum 32 9/d gereğince işletim aşamasında yapılan harcamalar TMS 38.18'de muhasebeleştirme koşulunu sağlamadıkça gerçekleştirildikleri anda gider olarak muhasebeleştirilirler.

4. Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama Örneği

Çalışmanın bu bölümünde, teorik olarak açıklanmaya çalışılan bilgileri desteklemek amacıyla Ege Bölgesi'nde ürün ve personel belgelendirme, denetim, uluslararası gözetim ve eğitim hizmetleri alanında faaliyet gösteren bir işletmenin 2011 yılında bir web sitesi kurulmasını istemesi üzerine, bu aşamada yaptığı işlemlerin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

4.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Sınırlılıkları

Araştırmanın amacı, web sitesi maliyetlerinin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe standardı bazında muhasebeleştirilmesinin bir işletmede uygulanabilirliğini ortaya koymaktır.

Araştırma yöntemi seçilirken, akademik çalışmalarda yapılan benzer uygulamalar örnek alınarak, ilk olarak literatür taraması yapılmış ve buradan hareketle başlıca nitel araştırma yöntemlerinden “Örnek Olay Çalışması” benimsenmiştir. Ayrıca bu yöntem, “Görüşme”, “Gözlem” ve “Doküman İncelemesi” ile desteklenmiştir. Ayrıca çalışmamızda,

standartların oluşumundan günümüze kadar yapılan çalışmalar araştırılmış, yayınlanmış olan, ilgili standarda ilişkin basılı kaynaklar, makaleler, yorumlar ve uygulama örnekleri incelenmiştir.

Uygulamanın başlangıcında araştırma konumuz ile bağlantılı olarak işletmenin muhasebesinden sorumlu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir 'den randevu alınarak ziyaretler yapılmıştır. Bu görüşmelerde konumuz ile ilgili olan gerekli bilgiler yetkili muhasebeci tarafından temin edilmiş ayrıca gözlem notları, inceleme özetleri tutularak amaçlanan veriler elde edilmiştir. Araştırmamızın amacı ve yöntemi yetkiliye açıklanmış, konuyla ilgili olarak önceden hazırlanmış sorular çerçevesinde görüşmeler yapılmıştır.

Araştırma, çalışmamızın uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere ürün ve personel belgelendirme, denetim, uluslararası gözetim ve eğitim faaliyetleri alanında faaliyet gösteren bir işletmede yapılmıştır. Bununla birlikte veri temini aşamasında güçlükle karşılaşmıştır. Bu nedenle uygulamada yer verilen temel muhasebe kayıtlarında reel olmayan tutarlar kullanılmıştır.

4.2. Araştırma Yapılan İşletmenin Tanıtılması

Ürün ve personel belgelendirme denetim, uluslararası gözetim ve eğitim hizmetleri alanında faaliyet gösteren bu işletme 2009 yılında kurulmuş olup 2010 yılında kurumsal bir şirket haline gelerek faaliyetlerini sürekli gelişme felsefesiyle yürütmeye devam etmektedir. Şirket kurucuları denetim ve belgelendirme sektöründe uzun yıllar görev yapmış denetçi ve uzman kişilerdir. Şirketin temel hedefi profesyonel yönetim sistemlerinin tüm sektör kuruluşları tarafından benimsenmesini sağlayıp geliştirmektir. İşletme yönetim sistemleri ve ürün standartlarının 2. ve 3. taraf denetimi, gözetimi ve risk denetimi, belgelendirilmesi, eğitimi ve bu standartlarda personel belgelendirilmesi konularında uzman kadrosu ile kuruluşlara sürekli ve profesyonel hizmetler sunmaktadır.

Bunun yanı sıra işletmenin kalite politikasının aşağıdaki faaliyetlere süreklilik kazandırabilecek çerçevede ele alınması mümkündür:

- Hizmetlerin; bağlı bulunulan standartlar, yasal mevzuat, müşteri şartları ve kurum prosedürlerine bağlı kalınarak sunulması ve çalışmaların müşteri memnuniyeti esas alınarak sürdürülmesi
- Müşterileri hizmetlerinin en kısa sürelerde ve doğru biçimde sunularak beklentilerin karşılanması
- Hizmetlerin, güvenilirlik, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerine uygun ve ticari etik kuralları çerçevesinde sunulması
- İç ve dış geri bildirimleri en kısa sürelerde doğru çözümlerin bulunabileceği şekilde değerlendirerek müşteri istek, şikayet ve itirazlarına yanıt verilmesi
- Sürekli eğitim felsefesi ile tüm çalışanlarının eğitimlerini devam ettirilmesi

- Müşteri özelliği taşıyan ya da taşımayan tüm kişi ve kuruluşlarda kesintiye uğramayacak bir kalite bilincinin oluşturulması ve geliştirilmesi için faaliyetlere süreklilik kazandırılması
- İşletme kaynaklarının maliyet riski taşımadan ve rekabetçi bir anlayış çerçevesinde kullanılabilmesi için bu kaynakların tasarım ve kullanımının sürekli iyileştirilmesi suretiyle iç ve dış müşteri memnuniyetinin artırılması

4.3. Araştırma Yapılan İşletmenin Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

2009 yılında kurulan işletme 2011 yılında web sitesi kurmak için harekete geçmiş ve Web Dizayn işi ile ilgilenen profesyonel bir firmaya Web sitesi kurmak için talimat verilmiştir. Aşağıda bu işlemler ve yapılan kayıtlar yer almaktadır. Muhasebe kayıtları, öncelikle Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre yapılmış, ardından TMS 38 ve TMS Yorum 32 çerçevesinde ele alınmıştır. Bununla birlikte web sitesinin geliştirilmesi ile ilgili olarak "Grafik Tasarım Geliştirilmesi" ve "İşletim" aşamaları ile ilgili bilgi alınmadığı için muhasebe kayıtları gösterilmemiştir. Ayrıca firma yetkilisinin talebi üzerine örneklerde reel veriler yerine yaklaşık veriler kullanılmıştır.

Durum 1: Planlama Aşamasındaki Maliyetler

İşletme, 15/06/2011 tarihinde web sitesi kurulması ile ilgili araştırmalar ve işlemler başlatıp, bu işlemler ile ilgili olarak 3.000 TL. + KDV (%18) harcama yapmış ve ödeme peşin olarak yerine getirilmiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt

/	
260 HAKLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.000 540
100 KASA HS.	3.540

TMS 38'e Uygun Olarak Yapılan Kayıt

/	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. (7/A Seçeneği) 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.000 540
100 KASA HS.	3.540

Web sitesi kurulacak olan işletmenin kuruluş aşamasından önce yapacağı çalışmaları kapsayan planlama aşaması, TMS 38. 54-56'da yer alan hükümlerle benzerlik taşıdığı için bu aşamaya yönelik harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmiştir.

Durum 2:Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi Aşamasındaki Maliyetler

İşletme, web sitesi içeriği konusunda anlaşılıp 05/07/2011'de (6) Yıllık Kullanım hakkı için %18 KDV hariç 4.200 TL'ye bir alan adı kiralamaya karar vermiş ve ödeme nakden yerine getirilmiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt = TMS 38'e Uygun Olarak Yapılan Kayıt

260 HAKLAR HS.	4.200	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	756	
100 KASA HS.		4.956

İşletme tarafından web sitesine ilişkin bir alan adını bir yıldan daha uzun süreli olarak kiraladığı için, gerçekleşen harcamalar aktifleştirilmiştir. Başka bir deyişle, söz konusu harcamalar Maddi Olmayan Duran Varlık olarak "260. HAKLAR" hesabında gösterilmiştir. Çünkü, kullanım riski ve fayda şirkete aittir. Kiralama olması varlık olmasını engellememektedir. İnternet sitesinin 6 yıllığına kiralanmasına rağmen tekrar kiralanacağı öngörülmekte ve bu durumda varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Durum 3: Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi Aşamasındaki Maliyetler

İşletme, web sayfası ile ilgili veritabanını oluşturmak, bilgi, doküman vb. multimedya unsurların paylaşılması ve sergilenmesini sağlamak için server (sunucu) satın almak veya kiralamak olan iki tercihini satın almaktan yana kullanmış ve server cihazı 10/07/2011 tarihinde 6.500 TL + % 18 KDV' ye ABC Ltd. Şirketinden alınmıştır. Ödeme peşin olarak yerine getirilmiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt = TMS 38'e Uygun Olarak Yapılan Kayıt

255 DEMİRBAŞLAR HS.	6.500	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.170	
100 KASA HS.		7.670

İşletmenin hizmet sunucusunu satın alması nedeniyle TMS 38 çerçevesinde, hizmet sunucusu ile ilgili işlemlerden doğan maliyetler Maddi Duran Varlıklar hesap grubundan "255. DEMİRBAŞLAR" hesabında gösterilmiştir.

Durum 4: İçerik Geliştirme Aşamasındaki Maliyetler

İşletme, kendisine ait adresinin navigasyon özellikli harita ile gösterilmesi, sunulan hizmetlerin tanıtılması ve müşterilerle elektronik posta yoluyla iletişimin kurulabilmesi gibi nedenlerle 15.09.2011 tarihinde hazırladıkları web sitesinin geliştirilmesine karar vermişlerdir. Bu aşamadaki faaliyetler için dışarıdan alınan hizmet bedeli %18 KDV hariç 5.500 TL bankadan ödemiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt

260 HAKLAR HS.	5.500	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	990	
102 BANKALAR HS.		6.490

TMS 38'e Uygun Olarak Yapılan Kayıt

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HS. (7/A Seçeneği)	5.500	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	990	
102 BANKALAR HS.		6.490

İşletme, internet sitesinin içeriğinin geliştirilmesi için bir bilişim şirketinden hizmet almıştır. Bu hizmet, grafik tasarımı ile ilgili olmayıp, pazarlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile bağlantılı olarak sitenin içeriğinin geliştirilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, TMS Yorum 32 9/c gereğince bu aşamada yapılan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmiştir.

Sonuç

Geçmiş insanlık tarihinin başlangıcına kadar uzanan değişim, insanlığı her zaman daha gelişmiş, daha verimli ve daha hızlı olana taşımıştır. Bu süreçte insanlık tarım toplumundan sanayi ve bilgi toplumuna aşama aşama geçerek gelişmeye ve ilerlemeye devam etmektedir. 21. yüzyılın hızlı ticaret hayatında, bilgi ulaşılması ve elde edilmesi gereken en önemli olgu olarak karşımıza çıkmakta ve teknoloji alanlarındaki ilerlemeler, küreselleşme olarak ifade ettiğimiz toplumsal, ekonomik ve siyasal değişimi gerçekleştirmektedir. Yeni düzende sosyo-ekonomik yapı ve ticaret anlayışı da biçim değiştirmekte, teknolojik ilerlemeler bilgisayarları yaşamın vazgeçilmez bir unsuru haline getirip; geleneksel ticaret anlayışını etkilemektedir. Öyle ki, internet sitesi kurulması ve açılması bilişim sektörünün ülkemizde gelişip yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Bilişim ve bilgi sistemleri ile ilgili sektörlerdeki gelişmeler sayesinde ticaretin zaman ve mekân kavramından soyut bir biçimde yayılmasına aracılık eden internet sistemi, yeni ekonomik yapının kırılma noktasını oluşturmuştur. Bireyler ticari faaliyetlerde bulunma ihtiyacı için eski zamanlarda yapıldığı gibi kendilerine özel zaman ayırmak kaygısından sıyrılmış; evinde, çalışma ortamında ya da taşınabilir elektronik cihazları üzerinde sınırsız çeşit ve yüz binlerce alternatif içerisinden güvenli ve hızlı bir şekilde bu faaliyetleri yapabilir hale gelmiştir.

1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK, denetime tabi şirketlere web sitesi hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Kamu aydınlatmak amacıyla ortaya konulan söz konusu bu zorunluluk, işletmelerin web sitelerini geliştirmeleri ile ilgili maliyetlere katlanmalarına neden olmaktadır. Bu bağlamda web sitesi maliyetlerinin aktifleştirilerek mi yoksa dönem gideri olarak mı kaydedilmesi sorusu önem taşımaktadır. Bu sorunun yanıtı olarak TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri çalışmamızda incelenmiştir.

TMS 38’e göre, işletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli olan ölçütleri sağlayıp sağlamadığını değerlendirilmesinde “Araştırma” ve “Geliştirme” olmak üzere iki aşama esas alınmaktadır. Buna göre araştırma giderleri aktifleştirilmeyip dönem gideri olarak kaydedilirken geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. TMS Yorum 32’ye göre bir web sitesinin geliştirilmesi işlemi; “Planlama”, “Uygulama ve Altyapı Geliştirilmesi”, “Grafik Tasarım Geliştirilmesi”, “İçerik Geliştirilmesi” olmak üzere dört aşama bulunmaktadır. Bu aşamalar tamamlandıktan sonra işletim aşamasına geçilmektedir. Bu aşamalarda gerçekleşen maliyetlerin muhasebeleştirilmesi TMS 38’de yer alan hükümlerle benzerlik taşıdığı için aktifleştirme ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekçeleri ile açıklanmıştır.

Çalışmamızın uygulama bölümünde; web sitesi kullanımına önem veren ve kuruluş aşamasında detaylı, titiz çalışmalar yapan bir işletme incelenmiştir. Çalışmamızda bu işletmenin tercih edilmesinin nedeni, araştırmamızın ihtiyaç duyduğu örnek olayların işletmenin hem web sitesi

kurulma aşamasında hem de kurulduktan sonraki aşamalarında rastlanmıştır. Araştırma konumuz olan Web Sitesi Maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi çerçevesinde mevcut uygulama ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları arasında çeşitli farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır. Araştırmadan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Web sitesi kurulacak olan işletmenin kuruluş aşamasından önce yapacağı çalışmaları kapsayan planlama aşamasında ortaya çıkan harcamalar mevcut sistemimizde aktifleştirilirken, TMS 38 gereğince bu aşamaya yönelik harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmiştir.
- İşletme tarafından web sitesine ilişkin bir alan adını bir yıldan daha uzun süreli olarak kiralandığı için, gerçekleşen harcamalar aktifleştirilmiştir. Eğer kiralama süresi 1 yıl olsaydı, işletmenin ödeyeceği kira gideri aktifleştirilmeyip doğrudan gider olarak yazılacaktı. Dolayısıyla kiralama süresi büyük önem taşımaktadır.
- İşletme tarafından hizmet sunucusu satın alındığı için TMS 38 çerçevesinde, hizmet sunucusu ile ilgili işlemlerden doğan maliyetler Maddi Duran Varlıklar hesap grubundan “255. DEMİRBAŞLAR” hesabında gösterilmiştir. Eğer hizmet sunucusu kiralanmış olsaydı, manyetik ortamın süreli kullanım hakkı maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınmak durumunda kalacaktı. Dolayısıyla hizmet sunucusunun satın alınması ya da kiralanması muhasebeleştirme açısından büyük önem taşımaktadır.
- İşletmenin grafik tasarım ve tüm aşamalar sonra erdikten sonra gelen işletim aşamaları ile ilgili bilgi edinilememiştir.
- İşletme, pazarlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile bağlantılı olarak internet sitesinin içeriğinin geliştirilmesi için bir bilişim şirketinden hizmet almıştır. Bu aşamada gerçekleşen harcamalar mevcut sistemimizde aktifleştirilirken, TMS Yorum 32 gereğince bu aşamada yapılan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmiştir.

Literatürdeki benzer çalışmalardan farklı olarak “TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri Standardı” temel alınarak gerçekleştirilen bu araştırmanın, gerek kuramsal bilgileri içeren gerekse uygulamadaki bölümlerinin gelecekte benzer çalışmalar yapan kişiler için yönlendirici olması ümit edilmektedir.

Kaynakça

- Akbulut, A. (2007), *Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Alagöz, Ali (2007) “Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı: 18, s.11-24.
- Aslan, İ. (1999), *İnternet El Kitabı*, İstanbul.
- Avşar, Z. ve G. Öngören (2010), *Bilişim Hukuku*, Türkiye Bankalar Birliği

Yayını, İstanbul.

- Buğdaycı, Erol (2007), *Dünya’da Ve Türkiye’de Elektronik Bankacılığın Gelişimi ve Basel Komitesi’nin Elektronik Bankacılık Konusuna Yaklaşımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C.İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Deniz, R.Baki (2002) “Yeni Bir Pazarlama Yöntemi Olarak Elektronik Posta Pazarlaması”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Dergisi*, sayı.2, s.1-10.
- Güner, Mustafa ve Uğur Ömürgönülşen (2011) “Türkiye’de E-imza Alanındaki hukuki Düzenlemeler ve Bazı Kamu Kurumlarındaki e-İmza Uygulamaları”, *Sosyo-Ekonomik Dergisi*, sayı :1, s.197-230.
- <http://developer.apple.com/library/ios/documentation/Miscellaneous/Conceptual/iPhoneOSTechOverview/iPhoneOSTechOverview.pdf>
28.03.2013.
- <http://source.android.com/about/philosophy.html>, 28.03.2013.
- http://www.btk.gov.tr/mevzuat/kanunlar/dosyalar/5070-elektronik_imza_kanunu.pdf, 07.10.2012.
- <http://www.immagic.com/eLibrary/ARCHIVES/GENERAL/WIKIPEDI/W120716A.pdf>, 28.03.2013.
- http://www.kgk.gov.tr/content_list-260-muhasebe-standartlari- duyurulari.html, 19.12.2012.
- <http://www.webhostingrehberi.com/web-hosting-nedir.php>, 06.10.2012
- Inaltong, Ceyhan (2012), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 374.
- Nimodia C. ve H.R. Deshmukh (2012), “Android Operating System” *Software Engineering*, Vol:3 Issue:1, s.10-13.
- Sarıakçalı, T. (2008), *İnternet Üzerinden Akdedilen Sözleşmeler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Sarısakal, Nusret ve Ali Aydın (2003), “E-Ticaretin yeni yüzü Mobil Ticaret” , *Havacılık Ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, cilt:1, sayı: 2, s.83-90.
- Usul, Hayrettin ve Ozan Özdemir (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt:12, sayı:3, s.121-132.
- Yükçü, Süleyman ve Seçkin Gönen (2009), “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına Göre Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Uygulama Önerileri”, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 196, s. 26-29.