

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN KAPSAMI VE MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI - (TMS - 15)*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN **

I. GİRİŞ

Araştırma geliştirme (ARGE) maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorunlardan birisi, bu maliyetlerin hangi durumlarda gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanacağı, hangi durumlarda ise bilançoda maddi olmayan duran varlık olarak sunulacağı hususudur.

Bu makalede amaç, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında ne zaman aktif olarak, ne zaman gider olarak raporlanacağı konusundaki esasları düzenleyen 15 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı'ndaki hükümlerle Muhasebe Sistemi

Uygulama Genel Tebliği ve Sermaye Piyasası Kurulu tebliğinde yer alan düzenlemeleri incelemektedir.

II. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN NİTELİĞİ

TMS - 15 - "Araştırma ve geliştirme maliyetleri" standardının 2. maddesinde; araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ayrı ayrı tanımları yapılmıştır Buna göre;

"Araştırma; yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak amacıyla girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır."

Geliştirme ise, "Araştırma bulgularının

* Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) - 15 Araştırma Geliştirme Maliyetleri

** Gazi Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi

veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyi - leştirilmiş veya daha sonra ek geliştirmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmet - ler, işlemler, sistemler, yöntemler ve teknikler için, ticari üretime geçmeden veya kullanmadan önce bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir.”

Hangi faaliyetlerin araştırma, hangi faaliyetlerin geliştirme faaliyeti olduğu hususundaki belirlemede;

- Yapılan faaliyetlerin türü,
- Faaliyetlerin örgütleniş biçimi,
- Yürütülen projenin niteliği,

göz önünde bulundurulur. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler aşağıda - ki gibi sıralanabilir.

Araştırma Faaliyetleri

- Yeni bilgi edinme amacına yönelik fa - aliyetler
- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler
- Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçe - neklerin araştırılması faaliyetleri
- Yeni ürün tasarımı ya da varolan ürünü - veya üretim yöntemlerini geliştirme seçenekte - rinin araştırılması faaliyetleri

Geliştirme Faaliyetleri

- Var olan ürün ve üretim yöntemlerinin geliştirme faaliyetleri
- Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ve deneme üretimlerinin yapılması
- Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması
- Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçiril - mesi

ARGE faaliyetleriyle çok yakın ilgili ol - masına rağmen aşağıdaki faaliyetler, ARGE fa - aliyetleri kapsamında yer almaz:

i- Satışa yönelik olarak yeni ürün veya yeni modelle ilgili ilk üretime geçişteki mühen - dislik maliyetleri

ii - Kalite kontrol maliyetleri

iii- Üretim sırasında oluşan bakım - ona - rım maliyetleri

iv - Varolan ürünlerin kalitesini geliştiri - mek için yapılan olağan faaliyetlere ilişkin ma - liyetler

v- Özel siparişlerle ilgili olarak yapılan faaliyet maliyetleri

vi- Varolan ürünlere ilişkin mevsimsel veya diğer dönemsel tasarım değişikliği mali - yetleri

vii- Alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler

Araştırma geliştirme maliyetleri stan - dardı kapsamına alınmayan diğer bir önemli ko - nu da, petrol, doğal gaz ve maden arama ve ge - liştirme maliyetleridir. Ayrıca; bir sözleşmeye bağlı olarak diğer kurumlar adına yürütülen, ris - ki ve getirisi onlara ait olan araştırma ve gelişt - irme faaliyetleri de TMS - 15 standardı kapa - mında değildir. ARGE risk ve getirilerinin üçün - cü kişilere devrinin söz konusu olduğu duru - mlarda bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde stoklar ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işle - rindeki ilkeler dikkate alınır

III. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNDEKİ MALİYET UNSURLARI

ARGE maliyetleri; işletmenin araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilene - bilene ya da doğrudan ilişkilendirilmeyip uygun dağıtım ölçütleriyle bu faaliyetlere yükle - nen giderleri kapsar.

Diğer bir ifadeyle, işletmenin araştırma geliştirme gider yerlerinin direkt giderleri ile di - ğer hizmet gider yerlerinden dağıtım yolu ile aktarılan giderleri kapsar.

ARGE maliyetlerinin kapsamında yer

alan gider çeşitleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

ARGE faaliyetleriyle ilgili olmak kaydıyla;

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçi ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman giderleri

• ARGE gider yerlerine, diğer gider merkezlerinden sağlanan fayda ölçüsünde aktarılan gider payları.

Satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri ARGE maliyetleriyle ilişkili değildir. Finansman giderlerinden ARGE maliyetlerine pay verilmemelidir. Ancak istisnai olarak; “TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” standardı hükümleri çerçevesinde özellikli bir varlıkla ilgili geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde finansman giderlerinden istenilirse pay verilebilir.

IV- ARAŞTIRMA GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Araştırma faaliyetleri ile ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi esasları ile, geliştirme faaliyetleri ile ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilme esasları farklılık göstermektedir.

Temel ilke olarak, gerek araştırma maliyetlerinin gerekse geliştirme maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilirler.

Araştırma maliyetleri hiçbir suretle aktif-

leştirilemez. Söz konusu maliyetler oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir ve gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanır.

Geliştirme maliyetleri de oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak bu maliyetlerden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa, aktifleştirilebilir. Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlıklar arasında raporlanması aşağıdaki koşullarda söz konusu olabilir (TMS 15 - madde 14):

i- Projenin ve ürünün açıkça tanımlandığı ve proje ve ürünle ilgili giderlerin gerçeğe uygun olarak ölçülebildiği durumlarda,

ii- Proje ve ürünün teknik bakımından yapılabilirliğinin mümkün olduğu durumlarda,

iii- İşletmenin proje veya ürünle ilgili üretim yapmayı ve hedeflediği piyasada pazarlamayı amaçladığı veya işletme içi faaliyetlerde kullanmayı düşündüğü durumlarda,

iv- Geliştirilen ürün için pazarın bulunduğu veya işletme içi faaliyetlerde kullanılmasının yararlı olduğu durumlarda,

v- Proje ve ürünü tamamlamak için yeterli kaynakların varolduğu veya sağlanabildiği durumlarda.

Bir projenin aktifleştirilen geliştirme maliyetleri; o projeden gelecekte beklenen gelirlerden, projeye ilgili üretim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri düşüldükten sonra geriye kalan tutardan daha fazla olamaz. Aynı şekilde, geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiç gelir sağlanamayacağı belirlendiği dönemden geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı, aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Geliştirme faaliyetlerinden sağlanacak ekonomik yararlar; ürünlerin satışı, maliyetlerden sağlanan tasarruf ve işletmenin bu amaçla sağladığı diğer yararlardan oluşur. Projenin yararları ile projenin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri karşılaştırılır ve kalan tutar kadar geliştirme maliyetleri aktifleştirilir.

Aktifleştirilen ve maddi olmayan duran varlıklar arasında raporlanan geliştirme maliyetleri, amortisman tabi olup yarar sağladıkları dönemde gider unsuru olarak dikkate alınır. Geliştirme maliyetleri en fazla 5 yılda amortisman tabi tutularak gidere dönüştürülür.

Geliştirme maliyetleri üzerinden ayrılan amortisman tutarları, faaliyet giderleri arasında yer alan araştırma geliştirme giderlerine kayıt edilebileceği gibi, diğer varlıkların üretim maliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilip bu varlıkların maliyetine de yansıtılabilir.

TMS-15'in 20. maddesine göre, araştırma geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak uygulanan muhasebe politikaları, cari dönemde gider olarak kaydedilen ARGE maliyetlerinin tutarı, ARGE maliyetlerinde kullanılan amortisman yöntemleri ve amortisman oranları ile cari dönemde aktifleştirilen ve dönem gideri olarak kaydedilen geliştirme maliyetlerinin tutarı, finansal tablolarda açıklanmalıdır. Böylece finansal tablo bilgilerini kullananlar, ARGE maliyetleri ile ilgili politikaları görme olanağına sahip olur.

V- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE SPK MUHASEBE STANDARTLARINDA, ARGE MALİYETLERİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği incelendiğinde hesap planında ARGE maliyetlerinin hem maddi olmayan duran varlıklar arasında "263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ", hem de dönem giderleri arasında "750 VEYA 630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ" olarak yer aldığı görülür. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilmesine, hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine olanak tanımaktadır. Ancak hangi durumlarda harcamaların aktifleşeceği, hangi durumlarda cari dönem gideri olarak işlem göreceği tebliğde açıklanmamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında

kesin bir ayırım yapmamıştır. Ancak hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında dolaylı olarak bu ayırımın yapıldığı görülebilir.

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde tanımlanan "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının niteliği aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcama - lardan, aktifleştirilen kısmın izlendiği hesaptır."

"Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir ve 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmek üzere yok edilir".

"750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının niteliği ile ilgili açıklamalar, ARGE maliyetlerinin genel tanımını vermektedir:

"Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır."

Sonuç hesapları arasında yer alan "630 Araştırma Geliştirme Giderleri" hesabının niteliği ise aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Üretim maliyetlerinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmeye uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır."

Bu üç hesaptaki açıklamalardan da görüleceği üzere; ARGE maliyetleri, TMS-15'de olduğu gibi araştırma faaliyetleri ve geliştirme faaliyetleri olarak belirgin kriterler geliştirilerek ayrılmamış ancak zımnen amaç gözönüne alınarak aktifleştirilme olanağı tanınmıştır.

TMS-15; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin bu eksikliğini böylece gidermiş olmaktadır.

SPK'nın seri XI, No:1, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'in 35. maddesinde 'Araştırma ve Geliştirme Giderlerine' ilişkin açıklamalar bulunmaktadır

35. maddeye göre, "*ARGE giderleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma ve geliştirme giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlık - lar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katılanlar ge - liştirme giderlerinden oluşur.*"

Bu tanımla TMS-15'deki tanımın büyük ölçüde benzer olduğu görülür. SPK tebliğinin 35. maddesi ayrıca, Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin unsurlarını da TMS-15' de olduğu gibi sıralamıştır

Tebliğde ayrıca araştırma geliştirme giderlerinin hangi durumlarda aktifleştirileceği açıklanmıştır Belirtilen unsurlar TMS-15' de sıralandığı gibidir

SPK tebliğinde de aktifleştirilen ARGE maliyetlerinin, aktifleştirildikleri dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edileceği ve aktifleştirme için gerekli olan kriterlerin ortadan kalkması halinde ARGE giderlerinin, itfa edilmeyen tutarlarının faaliyet gideri olarak muhasebeleştirileceği açıklanmıştır.

VI - SONUÇ

TMS-15 ARGE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi standardı ile, SPK Tebliği ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasında uyum bulunmaktadır

ARGE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri ayırımına dikkat edilmesi ve gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılmasına özen gösterilmelidir. Dönem kârının daha yüksek gösterilmesini arzulayanların, birtakım araştırma giderlerini; aktifleştirerek kârları suni olarak artırmaları önlenmelidir

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, ARGE maliyetlerinin denetiminde gerekli özen ve titizliği mali tabloların güvenilirliği açısından göstermelidir

KAYNAKÇA

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Seri XI, No:1.

TMUDES, **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, TÜRMOB Yayın No:95, Ankara, 1999.