

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ STANDARDININ UYGULAMA İLKE VE YÖNTEMLERİ (TMS -15)

Doç. Dr. Ülkü ERGUN*

I. GİRİŞ

Küresel rekabet; en ileri teknoloji ile üretilen en kaliteli mal ve hizmetlerin, dünyanın her yanındaki müşterilere, rakiplerden daha düşük fiyatlarla ve daha hızlı bir biçimde ulaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmeler, böyle bir ortamda rekabetçi konumlarını sürdürebilmek ve verimlilik performanslarını arttırabilmek için, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine gereken önemi vermek durumundadırlar.

Günümüzün gelişmiş endüstrileri, vazgeçilmez bir rekabet aracı olan araştırma ve geliştirme faaliyetlerine artık büyük kaynaklar ayırmakta, buna bağlı olarak da söz konusu maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği sorunu gündeme gelmektedir.

Bu soruna çözüm getirebilmek amacıyla, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından 15 nolu standart, "Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı" olarak belirlenmiştir.

Söz konusu bu standart, 9 nolu Uluslararası Muhasebe Standardının (IAS 9 Research and Development Costs) esasları gözönünde tutularak hazırlanmış olup, 21 maddeyi içermektedir.

Birinci maddede standardın amacına değinilmekte, ikinci maddede standartla ilgili terimler tanımlanmakta, standardın içeriği ise üçüncü ve yedinci maddeler arasında yer almaktadır. Standart ile ilgili açıklamalar sekizinci ve yirminci maddeler arasında şu başlıklar altında toplanmaktadır;

* Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

● Araştırma ve geliştirme faaliyetlerindeki maliyet unsurları,

● Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi,

● Araştırma maliyetleri,

● Geliştirme maliyetleri

● Geliştirme maliyetlerinin amortismanı,

● Finansal tablolarda raporlanacak bilgiler.

Standardın yürürlük tarihi ile ilgili düzenleme ise yirmibirinci maddede yer almaktadır.

II. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ STANDARDININ (TMS-15) AÇIKLANMASI

A- STANDARDIN AMACI

Bu standardın amacı, araştırma ve geliştirme (ARGE) maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamaları belirlemektir.

ARGE faaliyeti maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde; bu maliyetlerin hangi durumlarda gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanacağı, hangi durumlarda ise aktifleştirilerek bilançoda maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alacağı konusu, temel sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

İşte TMS-15, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin; finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında ne zaman gider, ne zaman aktif olarak raporlanacağı konusundaki ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanış biçimlerini açıklayarak değinilen soruna çözüm getirmektedir.

B- TANIMLAR

Standardın ikinci maddesinde, araştırma ve geliştirme faaliyetleri aşağıdaki gibi ayrı ayrı tanımlanmaktadır:

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

Geliştirme ise; "araştırma bulgularının veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyileştirilmiş veya daha sonra ek geliştirmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmetler, işlemler, sistemler, yöntemler veya teknikler için, ticari üretime geçmeden veya kullanmadan önce bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir."

C- STANDARDIN İÇERİĞİ

Standardın bu kısmında, araştırma ve geliştirme maliyetleri kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlere yer verilmektedir.

Söz konusu standardın kapsamına alınmayan faaliyetler, şu şekilde belirtilmektedir;

- Standart; petrol, doğal gaz, maden arama ve geliştirme maliyetlerini kapsamaz. Ancak bu standart, benzer endüstrilerde diğer araştırma ve geliştirme maliyetlerine uygulanır (Madde 4).

- Ayrıca, bir sözleşmeye bağlı olarak diğer kurumlar adına yürütülen, riski ve getirisi onlara ait olan araştırma ve geliştirme faaliyetleri de bu standart kapsamında yer almaz.

ARGE faaliyetleri ile ilişkilendirilen risk ve getirilerin üçüncü kişilere devrinin söz konusu olduğu durumlarda, Stoklar ve Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerindeki ilkeler dikkate alınır (Madde 5).

Yine ARGE faaliyetleriyle çok yakın ilgili olmasına karşın, bu maliyetlerin kapsamına alınmayan diğer bazı maliyetler de şu şekilde sıralanmaktadır (Madde 7):

● Satışa yönelik olarak yeni ürün veya yeni modelle ilgili ilk üretime geçişteki mühendislik maliyetleri,

● Kalite kontrol maliyetleri,

● Üretim sırasında oluşan bakım-onarım maliyetleri,

● Varolan ürünlerin kalitesini geliştirmek için yapılan olağan faaliyetlere ilişkin maliyetler,

- Özel siparişlerle ilgili olarak yapılan faaliyet maliyetleri,
- Varolan ürünlere ilişkin mevsimsel ve ya diğer dönemsel tasarım değişikliği maliyetleri,
- Alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler.

Standarda göre, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesinde göz önünde bulundurulması gereken noktalar;

- Yapılan faaliyetlerin türü,
- Faaliyetin örgütleniş biçimi ve
- Yürütülen projenin niteliğidir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamına giren örnekler aşağıdaki gibi ayrıma bağlı tutularak sıralanabilir (Madde6).

Araştırma faaliyetleri

- Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması faaliyetleri,
- Yeni ürün tasarımı ya da varolan ürtüni veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması

Geliştirme faaliyetleri

- Varolan ürün ve üretim yöntemlerinin geliştirme faaliyetleri,
- Yeni ürün modellerinin tasarımı ile deneme üretimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi.

D- AÇIKLAMALAR

Standartın bu bölümünde; ARGE faaliyetlerindeki maliyet unsurları, ARGE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolar da ARGE maliyetleriyle ilgili olarak raporlanacak bilgiler yer almaktadır

1) ARGE Faaliyetlerindeki Maliyet Unsurları

ARGE maliyetleri, ARGE faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen ya da doğrudan ilişkilendirilmeyip uygun dağıtım ölçüleri ile bu faaliyetlere yüklenen giderleri kapsar.

Diğer bir anlatımla bu tür maliyetler, işletmenin ARGE gider yerlerinin direkt giderleri ve diğer hizmet gider yerlerinden dağıtım yolu ile aktarılan giderlerin toplamından oluşur

ARGE faaliyetleriyle ilgili olmak kaydıyla ARGE maliyetlerinin kapsamında yer alan gider çeşitleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Madde 9).

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçi ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman giderleri
- ARGE gider yerine, diğer gider merkezlerinden sağlanan fayda ölçüsünde aktarılan gider payları

Satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri ARGE maliyetleriyle ilişkili değildir. Ancak özellikli bir varlıkla ilgili geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde "TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" standardı hükümleri uygulanır (Madde 10-11).

2) ARGE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin

kapsamında olduğu gibi, bu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde de farklılıklar görülmektedir

Temel ilke olarak gerek araştırma gerekse geliştirme maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yarar elde edilmesi bekleniyorsa, bu maliyetler aktifleştirilebilir (Madde 12).

3) Araştırma Maliyetleri

Araştırma maliyetleri hiçbir şekilde aktifleştirilmeyip, oluştuğu dönemde gider yazılarak muhasebeleştirilir ve gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanırlar (Madde 13).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Muhasebe sisteminde 7/A seçeneği için 75 grubu hesapları ARGE maliyetlerine ayırmıştır. Doğrudan gider yazılan ARGE giderleri ile aktifleştirilmiş olanların tükenme paylarının izlendiği 75 grubu, aşağıdaki büyük defter hesaplarını kapsamaktadır

750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları

Aktifleştirilmeyen ARGE giderleriyle aktifleştirilmiş olanların bu döneme isabet eden itfa payları 750 nolu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, 751 nolu hesaba karşılaştırılarak "630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri" hesabına devredilir. Fiili ARGE giderleri ile önceden saptanmış olanlar arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar ise 752 nolu hesaba izlenip dönem sonunda yine 630 nolu hesaba aktarılır

ARGE faaliyetleri yoğun olanak işletmelerde, bu faaliyete ilişkin giderlerin planlanması, kontrolü ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılabilmesi ayrıntılı bilgiyi gerektirir. Bu nedenle, büyük defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenen ARGE giderleri, eş zamanlı kayıt yöntemi esasına göre, yardımcı defterlerde hem gider çeşitleri hem de gider yerleri açısından da izlenebilmektedir. ARGE giderleri bünyesinde yer alabilecek gider çeşitleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi bölümlenebilir¹

1 Nalan Akdoğan; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 4. Baskı, Cem Ofset, Ankara, 1998, s. 22.

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

| FONKSİYONEL GİDER HESABI | GİDER ÇEŞİTLERİ | GİDER YERLERİ |
|---|--|--|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 0 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 06 ENDİREKT MALZEME KULLANIMLARI | 50 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDER YERİ |
| | 1 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ | |
| | 2 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ | |
| | 3 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 30 ELEKTRİK, GAZ, SU GİDERLERİ 31 HABERLEŞME GİDER. 32 BAKIM ONARIM GİDERLERİ (HARİCİ) 33 TAŞERON GİDERLERİ 39 DİĞER DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER | |
| | 4 ÇEŞİTLİ GİDERLER 40 SİGORTA GİDERLERİ 42 KİRA GİDERLERİ 49 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER | |
| | 5 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR | |
| | 6 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI | |

Örnek Olay*** Fiili Maliyet Yöntemi**

Bir işletmenin ARGE departmanı ile ilgili dönem içi giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

| | |
|--------------------|-------------------|
| Malzeme giderleri | : 70.000.000 TL. |
| İşçi ücretleri | : 140.000.000 TL. |
| Elektrik giderleri | : 25.000.000 TL. |
| Çeşitli giderler | : 15.000.000 TL. |

Kullanılan makinaların amortisman gideri : 30.000.000 TL.

Dönem boyunca ilgili aktif hesapların alacaklanması karşılığında, 750 Araştırma ve

Geliştirme Giderleri hesabının borcunda toplanan tutar 280.000.000 TL.'dir.

750 ARGE Giderleri

| | |
|-------------|--|
| 70.000.000 | |
| 140.000.000 | |
| 25.000.000 | |
| 15.000.000 | |
| 30.000.000 | |
| 280.000.000 | |

Maliyet çıkarma döneminde (ay, üç ay, altı ay, yıl) ; ARGE maliyetleri, 630 nolu gelir tablosu hesabına fonksiyonel maliyetler şeklinde yansıtılmış olur

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 280.000.000 | |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | | 280.000.000 |

Dönem sonunda 750 ve 751 nolu hesaplar kapatılır;

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | 280.000.000 | |
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |

Ayrıca 630 nolu hesap da, " 690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır ve böylece ARGE giderleri sonuç hesabına aktarılmış olur

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 630- DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 280.000.000 | |
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |

*** Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yöntemi uygulayan bir işletmenin araştırma ve geliştirme giderlerinin fiili tutarının 280.000.000TL., standart tutarın 260.000.000. TL. olduğu varsayıldığında yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Maliyet çıkarma dönemlerinde;

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 260.000.000 | |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | | 260.000.000 |

Dönem sonunda;

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | 260.000.000 | |
| 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI | 20.000.000 | |
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |

752 nolu hesabın borcunda yer alan 20.000.000TL. olumsuz fark, 630 nolu hesaba devredilerek kapatılır

| | | |
|--|------------|------------|
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 20.000.000 | |
| 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI | | 20.000.000 |

630 nolu hesapta dönemin gerçekleşen 280.000.000 TL. ARGE giderleri, 690 dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılır

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 280.000.000 | |
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |

Örnekte, fiilen gerçekleşen 280.000.000 TL. ARGE giderine karşılık standart tutarın 320.000.000 TL. olduğu varsayıldığında yapılacak kayıtlar ise;

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 320.000.000 | |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | | 320.000.000 |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | 320.000.000 | |
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |
| 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI | | 40.000.000 |

Standart giderlerin yansıtılması sonucu, 40.000.000TL. olumlu farkla alacaklı olan 752 nolu hesap, 630 nolu hesaba devredilerek kapatılır

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI | 40.000.000 | |
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 40.000.000 |
| 690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 280.000.000 | |
| 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 280.000.000 |

4) Geliştirme Maliyetleri

Geliştirme maliyetleri de, araştırma maliyetlerinde olduğu gibi oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak, bu maliyetlerden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa aktifleştirilebilir. Geliştirme maliyetleri;

- Proje ve ürünün açıkça tanımlandığı, proje ve ürünle ilgili giderlerin gerçeğe uygun olarak ölçülebildiği,
- Proje ve ürünün teknik bakımdan yapılabilişliğinin mümkün olduğu,
- İşletmenin proje veya ürünle ilgili üretim yapmayı hedeflediği piyasada pazarlamayı amaçladığı veya işletme içi faaliyetlerde kullanmayı düşündüğü,
- Geliştirilen ürünün pazarının bulunduğu veya işletme içi faaliyetlerde kullanılmasının yararlı olduğu,
- Proje ve ürünü tanımlamak için yeterli kaynakların var olduğu veya sağlanabildiği,

durumlarda, aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alır (Madde 14).

Bir projenin aktifleştirilebilen geliştirme maliyetleri, o proje ile ilgili gelecekte beklenen gelirlerden, projeye ilişkin üretim, pazarlama satış ve dağıtım giderleri düşüldükten sonra geriye kalan tutardan daha fazlası olamaz.

Geliştirme maliyetlerinin işletmelere sağladığı ekonomik yararlar;

- Ürünlerin satışı,
- Maliyetlerden sağlanan tasarruf,
- İşletmenin bu amaçla elde ettiği diğer yararlar

şeklinde sıralanabilir (Madde 15).

ARGE faaliyetleri ile ilgili maliyetlerin aktifleştirilmesine karar verildiğinde, belirlenen tutar, bilanço hesabı olan "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına borç kaydedilir.

Örneğin; bir işletmede yürütülen projeye ilgili olarak dönem içinde 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabının borcunda toplanmış bulunan 1.300.000.000 TL tutarındaki ARGE maliyetlerinin 900.000.000 TL'lık kısmının aktifleştirilmesine karar verilmiş ve bu tutar dönem sonunda;

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 900.000.000 | |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI | | 900.000.000 |

şeklindeki bir kayıtlı bilançoya alınmıştır

750 nolu hesapta kalan 400.000.000 TL tutarındaki ARGE maliyeti ise önceki örnekte görüldüğü gibi gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanacaktır.

5) Geliştirme Maliyetlerinin Amortismanı

Aktifleştirilen ve maddi olmayan duran varlıklar grubunda raporlanan geliştirme mali-

yetleri amortismanına tabi olup, yarar sağladıkları dönemde bir gider unsuru olarak dikkate alınır. Bu maliyetler, en fazla beş yılda amortismanına bağlı tutularak gidere dönüştürülür (Madde 16).

Örneğin; Aktifleştirilmiş olan 900.000.000 TL.lık ARGE giderlerinin döneme düşen itfa payı: $900.000.000 : 5 = 180.000.000$ TL.dir. Bu amortisman tutarı aşağıdaki gibi kayda alınır

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 180.000.000 | |
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.00 ARGE Giderleri İtfa Payı: | | 180.000.000 |

Beşinci yılın sonunda, birikmiş amortismanlar tutarı olan 900.000.000 TL. , 268 nolu hesabın borcuna, 263 nolu hesabın alacağına, kaydedilerek bilançodan çıkarılmış olur

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.00 ARGE Giderleri İtfa Payı: | 900.000.000 | |
| 263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | | 900.000.000 |

Aylık maliyet çıkaran ve / veya raporlama yapan işletmelerde ise, her ay için hesaplanan itfa payı tutarlarından ($180.000.000 : 12 = 15.000.000$ TL.) dönem içi amortisman tahakkuku kaydı yapılır. Aylık itfa payı için her ay;

| | | |
|---|------------|------------|
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 15.000.000 | |
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.01 Dönem İçi Amort.Tahakkuku | | 15.000.000 |

Yıl sonunda;

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.01 Dönem İçi Amortisman Tahakkuku | 180.000.000 | |
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.00 ARGE Giderleri İtfa Payı | | 180.000.000 |

şeklindeki kayıtlar yapılır

Geliştirme maliyetleri üzerinden ayrılan amortisman tutarları faaliyet giderleri arasında yer alan araştırma ve geliştirme giderlerine kayıtlı edilebileceği gibi, diğer varlıkların üretim maliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilip, bu varlıkların maliyetine de yansıtılabilir (Madde 17).

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri her muhasebe dönemi sonunda gözden geçirilerek, daha önce sıralanan aktifleştirme ölçütlerine aykırı bir durum söz konusu olduğunda, henüz itfa edilmemiş geliştirme maliyetleri tutarı dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Ayrıca geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiçbir yarar sağlanamayacağı belirlendiği dönemden, geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak kaydedilir (Madde 19).

Örneğin; aktifleştirilen 900.000.000 TL. ARGE gideri için üç yıl amortisman payı olarak $3 \times 180.000.000 = 540.000.000$ TL. ayrıldıktan sonra dördüncü yılda projeden artık bir yarar sağlanamayacağı belirlendiğinde, geriye kalan $900.000.000 - 540.000.000 = 360.000.000$ TL. itfa payının tamamı dördüncü yılın sonunda 750 nolu hesaba aktararak gider kaydedilir.

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 360.000.000 | |
| 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.00 ARGE Giderleri İtfa Payı | | 360.000.000 |

6) Raporlanacak Bilgiler

Araştırma geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak finansal tablolarda açıklanması gereken noktalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Madde 20);

- ARGE maliyetlerine uygulanan muhasebe politikaları,
- Dönem gideri olarak kaydedilen ARGE maliyetlerinin tutarı,
- Kullanılan amortisman yöntemleri,
- Kullanılan amortisman oranı,
- İlgili dönemde aktifleştirilen ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilen geliştirme maliyetlerinin tutarı.

E- YÜRÜRLÜK TARİHİ

TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı, 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Madde 21).

III- TMS-15 UYGULAMASININ DİĞER UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

TMS-15'de ARGE maliyetleri ile ilgili olarak belirlenmiş olan ilkeler,

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği
- Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS-9)
- Avrupa Topluluğu Dördüncü Yönergesi
- Amerika'daki Düzenleme (SFAS-2)'de yer alan uygulamalar açısından karşılaştırılabilir.

MSUGT, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile, ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilerek en fazla beş yıl içinde amorti edilmesine, hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine izin

vermektedir. Ancak tebliğde, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin kapsamı ayrı ayrı belirlenmemiş ve yapılan harcamaların hangi durumda aktifleştirileceği hangi durumda ise gider olarak işlem göreceği açıklanmamıştır. Bununla birlikte, ARGE maliyetleri ile ilgili olarak tutulacak hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında, bu ayrımın dolaylı olarak yapıldığı görülmektedir. TMS-15, MSUGT'nin bu eksiğini tamamlayıcı niteliktedir²

SPK'nın seri XI, No: 1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurullar Hakkında Tebliğ'in 35. maddesinde; "ARGE giderleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma ve geliştirme giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katılan geliştirme giderlerinden oluşur." şeklinde bir açıklama yapılmaktadır.

Bu tanımla, TMS-15'deki ARGE tanımı büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Yine SPK tebliğinin 35. maddesi; ARGE maliyetlerinin unsurlarını, hangi durumlarda aktifleştirileceğini, aktifleştirilen giderlerin nasıl itfa edileceğini TMS-15'in kapsamında belirterek aradaki uyumu ortaya koymaktadır.

Avrupa Topluluğu (Birliği) Dördüncü Yönergesi'nin (Bilanço Yönergesi) 37. maddesinde de; ARGE giderlerinin ulusal mevzuatın izin verdiği durumlarda, aktifleştirilip en fazla beş yıl süreyle amortismanla bağlı tutulacağı ve ARGE giderleri kapsamındaki tutarların bilanço dipnot ve eklerinde açıklanmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir.

Amerika'daki uygulamada ise; önceleri, gelecekte bir yarar beklenmesi durumunda ARGE maliyetlerinin aktifleştirilmeleri söz konusuysa. Ancak gelecekteki yararlarla karşılaştırılabilir maliyetlerin belirlenmesi güç olduğundan çoğu işletmede bu maliyetler dönem gideri olarak kayda alınmaktaydı. Uygulamadaki bu farklılıkları ortadan kaldırmak üzere Finansal

2 Nalan Akdoğan; Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları (TMS-15) Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMOB Yayını, Yıl:1, Sayı:1, Nisan-2000, s 17.

Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan SFAS 2(Statements of Financial Accounting Standards-2), artık ARGE maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedileceğini vurgulamaktadır³

Görüleceği üzere; Uluslararası Muhasebe Standardı'nın (IAS-9) paralelinde hazırlanmış olan TMS-15, Amerika'daki uygulama (SFAS-2) hariç ARGE maliyetleri ile ilgili ilkelerin belirlendiği diğer uygulamalarla, genelde bir uyum içindedir.

IV- ÜLKEMİZDEKİ ARGE FAALİYETLERİNİN ÖZENDİRİLMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Gelişmiş batı ülkelerine kıyasla, ülkemiz işletmelerinde ARGE faaliyetlerine ayrılan kaynakların oldukça düşük olduğu bilinen bir gerçektir. Üretilen mal ve hizmetlerin toplam maliyetlerinin önemli bir parçasını oluşturan ARGE maliyetleri, geri dönüşümdeki risk nedeniyle ürün maliyetine yansıtılmayıp gider yazıldığında, dönem net karını olumsuz yönde etkilemektedir. Bunun sonucunda işletme yöneticileri de ARGE faaliyetlerini azaltma veya durdurma yoluna gidebilmektedirler⁴

Oysa, yoğun küresel rekabet, işletmeleri, bilimsel ve teknolojik gelişmeleri izleme konusunda geçmişe göre daha özenli olmaya zorlamaktadır. Bu nedenle devlet, işletmeleri ARGE faaliyetlerini arttırmaya yönelten teşvik edici bazı düzenlemeler getirmiştir.

Bu düzenlemelerden ilkinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan hükümler gereği, işletmelerin ARGE faaliyetlerinde bulunmaları özendirilmiştir. Buna göre, işletmelerin, yıl içinde yaptıkları ARGE giderleri tutarını geçmemek kaydıyla, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisinin %20'si üç yıl

süre ile faizsiz ertelenebilmektedir ve böylece işletmelerde ARGE fonunun oluşturulmasına olanak sağlanmaktadır

İşletmelerin söz konusu ertelemeyi yararlanabilmesi için; yapılan ARGE faaliyetlerinin, yeni teknoloji anlayışına yönelik faaliyetler olması ve ilgili yılın vergi beyannamesi süresinden önce, Maliye Bakanlığına aşağıda sıralanan kanıtlayıcı belgelerle başvuruları gerekmektedir⁵

- Kurulan ARGE departmanının (ünite, birim) amaçları,
- Departmanda çalışanların sayısı, ünvanı, eğitimi,
- ARGE faaliyetlerine ilişkin projeler ve bunların uygulanma durumu,
- Bu departmanla ilgili (varsa) yatırım ve teşvik indirimlerinin noterden onaylı örneği,
- Cari yılın gider kalemleri,
- ARGE faaliyetlerinin alet ve teçhizat olanakları gibi...

Ertelenen bu vergi üç yıl içinde gelir ve kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler şeklinde ödenir.

Yine diğer bir özendirme olarak; 1 Haziran 1995 tarihli ve 22300 sayılı Resmi Gazete'de ARGE faaliyetlerinin desteklenmesiyle ilgili bir karar yayımlanmıştır. Bu karar, "sanayi kuruluşlarının, araştırmaya ve yeni ürün ile üretim yöntemi ve teknoloji geliştirmeye yönelik projelerinin uluslararası kurallara uygun olarak desteklenmesidir" şeklinde açıklanmıştır. Bu destek ile yalnızca, ARGE projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin, belirli bir oranının karşılanması veya bu projelere sermaye desteği sağlanması amaçlanmaktadır⁶

3 Miller 1998 GAAP Guide **Research and Development Costs** Chapter 28-"FAS-2".

4 Nurtan ERDOĞAN, **Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli** Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, 1998 Eskişehir.s. 103.

5 Nergis Tek, **İşletmelerde Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (7/A Seçeneği)** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:87, Aralık, 1995, s. 63.

6 Nergis Tek, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar**, 2 Baskı Bilim Ofset, İzmir, 1998 s.174.

Bu olanaklardan yararlanmak durumunda olan işletmeler için başvuru esasları belirlenmiş olup, gerekli bilgi formları v.b., TÜBİTAK Başkanlığından edinilebilmektedir

V SONUÇ

Yoğun teknolojik gelişmelerin, bilgi çağının ve kalite olgusunun yaşandığı günümüzün dinamik ortamındaki işletmelerin; rekabetçi olabilmek ve bu konumlarını sürdürebilmek için, ARGE faaliyetlerine giderek daha fazla önem vermeleri kaçınılmaz duruma gelmiştir

ARGE faaliyeti harcamaları, özellikle kalite güvence sistemini kurmuş ve kurmakta olan işletmeler için en önemli faaliyet gideri kalemini oluşturmaktadır. Böylesine önemli büyüklüğe sahip harcamaların; gerçeğe uygun, doğru bir biçimde kayıtlara alınıp raporlanması da önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır

İşletmeler, ARGE maliyetlerinin muha-

sebeleştirilmesinde, ne tüm ARGE maliyetlerini dönem gideri olarak kaydedip net karın büyük ölçüde azalmasına, ne de gereksiz aktifleştirmeler yaparak söz konusu karın yapay bir şekilde yüksek gösterilmesine meydan vermemelidir.

Bunun için de Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri, TMS-15 de belirtilen kapsamlar dikkate alınarak doğru bir biçimde ayrılmalı ve gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılmasına özen gösterilmelidir

Meslek elemanları da ARGE maliyetlerinin denetimi sırasında bu bilgilerin doğruluğunu titizlikle araştırarak finansal tabloların güvenilirliğini sağlamalıdır

Ayrıca devlet, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri, ARGE faaliyetlerini artırmaları yönünde özendirecek yeni düzenlemeler getirerek, bunların uygulanmasında gerekli kolaylığı sağlamalıdır

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 4. Baskı, Cem Ofset, Ankara, 1998.

Akdoğan, Nalan, "Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları (TMS-15)" **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TÜRMOB Yayını, Yıl:1, Sayı:1, Nisan-2000.

AVRUPA TOPLULUĞUNA ENTEGRASYONDA MUHASEBE STANDARTLARI (AVRUPA TOPLULUĞUNUN DÖRDÜNCÜ, YEDİNCİ VE SEKİZİNCİ YÖNERGELERİ); **Ankara Üniversitesi SBF Yayınları: 574**, Ankara, 1991.

Erdoğan, Nurten, "Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli" **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, 1998 Eskişehir.

Miller 1998 GAAP GUIDE; "**Research and Development Costs**" - Chapter 28-"FAS-2".

Tek, Nergis, "İşletmelerde Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (7/A SEÇENEĞİ) **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:87, Aralık, 1995.

Tek, Nergis, "**Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar.**" Bilim Ofset, İzmir, 1998.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 2000, **TÜRMOB Yayın** No:95

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (1-31); **TMUD Yayını** No:7, İstanbul, 1992.

TEBLİĞLER

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 1-2-3)

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar

Hakkında Tebliğ, Seri:XI, No:1

