

ARAŞTIRMA VE GELIŐTİRME FAALİYETLERİNİN IAS-38 "MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR" KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Metin SABAN

Arş.Gör. Murat GENÇ

Zonguldak Karaelmas Üniversitesi

Çaycuma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı

1. GİRİŐ

Günümüzde teknolojinin oldukça önem kazanması, firmaların kendilerini sürekli bir biçimde yenilemelerini zorunlu hale getirmiştir. Kendilerini yenileyemeyen ve teknolojiye adeta sırt çeviren firmalar, serbest rekabet ortamı içerisinde yer alamamakta ve ticari yaşamlarını sona erdirmektedirler.

Kendilerini yenilemek isteyen firmalar ise araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önem vermişlerdir. Yeni teknolojileri yaratmak ve/veya mevcut teknoloji düzeyini yakalamak isteyen firmalar, bünyelerinde kurdukları araştırma ve geliştirme departmanları aracılığıyla söz konusu amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadırlar. Kendi bünyelerinde böyle bir departmanı kurmaya finansal olanağı yetmeyen kuruluşlar, işletme dışında bulunan uzman araştırma ve geliştirme kurum ve kuruluşlarından destek alma yoluna gitmektedirler.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak gerek ulusal gerekse uluslararası standartlar bulunmaktadır. Dokuz No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS-9), "Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından söz konusu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için ilk kez 1978'de kabul edilmiş ve 01.01.1980 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlerleyen zamanlarda değişikliğe uğrayan standart, 01.01.1999'da yürürlüğe giren IAS-38 "Maddi Olmayan Varlıklar" standardıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu standart, 31.03.2004 tarihinde revize edilerek bir önceki IAS-38'in yerini almıştır.

Ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için ise Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-15 ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:XI No:1 ve 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe giren olan Seri:XI No:25 sayılı tebliğleri bulunmaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili standartların, söz konusu faaliyetlerin maliyetlerine ilişkin yaklaşımları ve muhasebeleştirme yöntemleri bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmamızda araştırma ve geliştirme faaliyetleri incelenerek ilgili faaliyetlere ilişkin maliyetlerin yapısı ortaya konacak ve ardından söz konusu standartlar ve tebliğler çerçevesinde ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi incelenecektir.

2. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN TANIMI

Araştırma-geliştirme (AR-GE) faaliyetleri Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS) 38 no'lu standardında, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin 2 no'lu standardında ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin 15 no'lu standardında ayrı ayrı tanımlanmıştır.

IAS-38'in 8. paragrafında araştırma, “yeni bilimsel veya teknik bilgi elde etmek amacıyla taahhüt edilen orijinal ve planlanmış incelemedir” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı paragrafta geliştirmenin de tanımı yapılarak, “ticari bir üretim başlamasından önceki hizmetler için veya yeni ya da ilave olarak geliştirilen materyaller, aletler, ürünler,

süreçler ve sistemlerin meydana getirilmesi için bir plana ait bilgi veya araştırma bulgularına başvurulmasıdır” biçiminde ifade edilmiştir (IAS-38, prg:8).

FASB'ın 2 no'lu standardının 8. paragrafında araştırmanın tanımına yer verilerek, yeni bilgilerin keşfi ile bu bilgilerin yeni ürün ve hizmetlerin veya yeni süreç ve tekniklerin geliştirilmesinde kullanılmasını ya da mevcut ürün ve süreçler hakkında önemli bilginin alınmasını amaçlayan planlanmış araştırma ya da kritik inceleme şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı paragrafta geliştirme de, satış veya kullanım için tasarlanmış olsun ya da olmasın araştırma sonuçlarının ve diğer bilgilerin, yeni bir ürün veya süreç ya da var olan ürün veya süreçte önemli gelişme için bir plana ya da tasarıma dönüştürülmesi biçiminde belirtilmiştir (FAS-2, 1974:5).

TMS-15'in 2. maddesinde araştırma, “yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır” şeklinde ve geliştirme de, “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” biçiminde açıklanmıştır (TMS-15, md.2).

Araştırma ve geliştirme kavramları

Para Kredi Koordinasyon Kurulu tebliğlerinde de yer almaktadır. Kurul, Sıra No:95/2 sayılı “Araştırma-Geliştirme (ARGE) Yardımına İlişkin Karar” adlı tebliğinde araştırma ve geliştirme harcamalarını; “yeni bir ürün üretilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici mahiyette yeni tekniklerin geliştirilmesi, üretimle ilgili olarak yeni bir teknoloji geliştirilmesi konusunda bilimsel esaslara uygun ve araştırma-geliştirme faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette hazırlanacak ve sonuçlarının faydalı araç, gereç, malzeme, ürün, yöntem, sistem ve üretim tekniklerine dönüştürülmesi veya mevcut teknoloji ile iyileştirilmeye yönelik çalışma ve teknoloji uyarlamasını ifade eder” şeklinde belirtmiştir (Para-Kredi Ve Koordinasyon Kurulu, Sıra No: 95/2, md.3).

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri:XI 25 No’lu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’in 178. maddesinde araştırma ve geliştirme kavramları ayrı ayrı tanımlanarak, araştırma, “yeni bilimsel veya teknolojik bilgi veya bulgu elde etmek amacıyla yapılan orijinal ve planlı faaliyetler” ve geliştirme de, “araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin, yeni veya önemli derecede geliştirilmiş malzemeler, araçlar, ürünler, süreçler, sistemler veya hizmetler üretmek için hazırlanmış bir plana ilgili mal veya hizmetin ticari olarak üretimine başlanmadan önce uygulanması” biçiminde ifade edilmiştir (SPK, Seri:XI No:25 md.178).

Yukarıda yapılan tanımlamalar ışığı altında, araştırmayı yeni bilgi elde etmeye yönelik faaliyetler bütünü , geliştirmeyi de araştırma sonucunda elde edilen bilgilerin yeni ya da geliştirilmiş ürünler veya süreçler üretmek üzere ürün ya da hizmetleri piyasaya sunmadan evvel bir plana dönüştürülmesi şeklinde tanımlamak olasıdır.

3. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ İÇİNE KATILABİLEN VE KATILAMAYAN EYLEMLER

Hangi faaliyetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetleri içerisinde olduğunu saptayabilmek, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin belirlenmesinde ve dolayısıyla bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde önem taşımaktadır.

IAS-38’in 56. paragrafında araştırmaya ilişkin örnekler sıralanmıştır. Bu örnekler sırasıyla şöyledir (IAS-38, prg:56):

- Yeni bilginin bulunmasını amaçlayan faaliyetler,
- Araştırma bulguları veya diğer bilgiye başvurulması, değerlendirme ve istenen sonuç için araştırma,
- Materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmet alternatifleri için araştırma,
- Yeni veya geliştirilmiş materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin seçimi, formüle edilmesi, dizaynı ve değerlemesi.

Aynı standardın 59. paragrafında da geliştirmeye ilişkin örnekler sunulmuştur. Sıralanan örnekler şunlardır (IAS-38, prg:59):

- Üretim ve kullanım öncesi ilk örnek ve modellerin test edilmesi, dizaynı ve düzenlenmesi,
- Yeni teknoloji kullanılarak yapılan alet, şekil ve kalıpların dizaynı,
- Ticari üretim için ekonomik olarak uygun ölçüde olmayan bir pilot tesisin faaliyetinin ve inşasının dizaynı,
- Yeni veya geliştirilmiş materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmetler için seçilen bir alternatifin test edilmesi, yapısı ve dizaynı.

IAS-38, yerine geçtiği IAS-9'un belirttiği araştırma ve geliştirme maliyeti unsurlarını işletmede yaratılan maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirerek, maddi olmayan varlığın maliyetine onun ortaya çıkması, üretilmesi veya kullanıma hazırlanması için doğrudan belirlenebilen veya makul ve uygun bir temele göre maddi olmayan duran varlığın maliyetine doğrudan yüklenebilen tüm harcamaları araştırma ve geliştirme maliyetleri içerisinde değerlendirmiştir (IAS-38 prg.66).

IAS-38'in 66. paragrafında işletmede yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturan unsurlar, şayet uygulanabiliyorsa, aşağıdaki gibi sıralanmıştır (IAS-38 prg:66):

- Maddi olmayan varlığın ortaya çıkmasında kullanılan veya tüketil-

miş olan mal ve hizmetler için yapılan harcama,

- Maaşlar, ücretler ve varlığın yaratılmasında doğrudan kullanılan personelin maliyetleri,
- Bir yasal hakkı elde etmek için yapılan ödemeler
- Varlığın yaratılması için kullanılan patent ve lisansların

Aynı standardın 67. paragrafında da işletmede yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin unsuru olmayan durumlar şu şekilde sıralanmıştır (IAS-38 prg:67):

- Satış, yönetim ve diğer genel gider harcamaları doğrudan doğruya varlığın kullanıma hazırlanması için yapılmamışsa
- Bir varlığın planlanan performansına ulaşmadan önceki tanımlanan başlangıç işlem zararları ve etkisizlikler,
- Varlığın kullanımı için personel eğitime yapılan harcamalar.

Belirtilen standartta araştırma ve geliştirme maliyetlerinin unsurları bir bütün olarak sunulmuştur. Ancak muhasebeleştirme açısından birlikte sunulan maliyet unsurlarının araştırma ve geliştirme faaliyetleri açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle araştırma ve geliştirme maliyetleri araştırma maliyeti ve geliştirme maliyeti olmak üzere iki kısma ayrılır.

Araştırma maliyeti, ilgili standartlarda verilen araştırma örneklerine ilişkin faaliyetler yerine getirilirken oluşan maliyetlerdir. Geliştirme maliyetleri de

aynı şekilde geliştirmeye ilişkin faaliyetlerin yerine getirilmesi esnasında oluşan maliyetlerin toplamından oluşur. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi gerek uluslararası gerekse ulusal muhasebe standartları açısından araştırma maliyetlerinin ayrı geliştirme maliyetlerinin ayrı muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır.

4. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Araştırma ve geliştirme maliyetleri muhasebeleştirilirken bu maliyetleri oluşturan araştırma maliyetlerinin ve geliştirme maliyetlerinin ulusal ve uluslararası standartlar bazında ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

IAS-38'in 54. paragrafında araştırmada ortaya çıkan hiç bir maddi olmayan varlığın kayıtlanamayacağı, araştırma safhasındaki harcamaların gider olarak kayıtlanması gerektiği belirtilmiştir (IAS-38 prg.54). Böyle bir yaklaşım sergilenmesinin nedeni işletmenin, araştırma safhasında işletmeye gelecekte fayda sağlaması muhtemel bir maddi olmayan varlığın mevcudiyetini ispatlayamamasıdır. Bu nedenle araştırma safhasında ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Aynı standardın 57. paragrafında geliştirme safhasından söz edilerek, bu safhada oluşan maddi olmayan varlıkların kayıt altına alınabilmesi için mutlaka ve mutlaka aşağıda belirtilen durumların tamamının ispat edilmesi gerekti-

ği belirtilmiştir. Bu durumlar ilgili paragrafta şu biçimde sıralanmıştır (IAS-38, prg.57):

- Maddi olmayan varlığın teknik fizibiliteye göre satışa veya kullanıma uygun olacağı tespit edilmelidir.
- Maddi olmayan varlığın tamamlanmasındaki amaç kullanmak ve satmak olmalıdır.
- Maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak imkanı olmalıdır.
- Maddi olmayan varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağı belirlenmelidir. Diğer taraftan işletme, maddi olmayan varlığın satışı için bir pazarı olduğunu ya da işletme içinde kullanılacak sa varlığın yararlı olduğunu kanıtlayabilmelidir.
- Geliştirme safhasının tamamlanması ve maddi olmayan varlığın kullanımı veya satışı için gerekli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcudiyeti sağlanmalıdır.
- Geliştirme safhası boyunca maddi olmayan varlık için , belirlenecek harcama tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Geliştirme safhası araştırma safhasından sonra geldiği için işletme, bu safhada maddi olmayan varlığı tanımlayabildiği gibi gelecekte sağlayacağı ekonomik faydayı kanıtlayabilir. Bu nedenle işletme yukarıda sayılan hususların tamamını ispat edebilmektedir. Sayılan hususların ispatı durumunda işletme bu safhada oluşan

maddi olmayan varlığı kayıt altına alır. Şayet belirtilen hususlar ispat edilemiyorsa, geliştirme safhasında yapılan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Araştırma safhası ile geliştirme safhasının birbirinden ayırlamadığı durumlar da aynı standardın 53. paragrafında düzenlenmiştir. 53. paragrafa göre şayet maddi olmayan varlığın oluşması bakımından araştırma safhası geliştirme safhasından ayırt edilemiyorsa, yapılan harcamaların araştırma safhasında ortaya çıktığı varsayılır (IAS-38 prg.53). Böyle bir durumda ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Araştırma ve geliştirme safhalarında işletme marka, yöneticiler listesi, işletme ünvanı, müşteriler listesi ve benzer kalemler meydana getiriyorsa, bu unsurlar maddi olmayan bir varlık olarak kaydedilemez (IAS-38 prg.61).

5. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN İTFASI

IAS-38'e göre araştırma geliştirme maliyetlerinin itfa edilmesi, söz konusu maddi olmayan duran varlığın sınırlı ekonomik ömrünün olmasına veya belirsiz ekonomik ömre sahip olmasına göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle IAS-38'e göre maddi olmayan duran varlıklar, kullanım ömürlerine göre sınırlı ekonomik ömürlü maddi olmayan duran varlıklar ve belirsiz ekonomik ömürlü maddi olmayan duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (IAS-38, prg.88).

Maddi olmayan varlığın sınırlı ekonomik ömrünün olması, o varlığın kullanımından sağlanacak faydanın belirli bir dönemle sınırlı olmasıdır (IASP-LUS, 06.04.2005). Sınırlı ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlığın, kullanılmaya hazır olduğu andan itibaren ekonomik ömrü süresinde sistematik bir biçimde itfa edilmesi gerekir (IAS-38, prg.97).

Maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrünün belirsiz olması ise, işletme için söz konusu varlıktan gelecekte beklenen net nakit akışlarını belirli bir dönemle sınırlamanın öngörülemezidir (IAS-38, prg.88). Maddi olmayan varlığın ekonomik ömrünün belirsiz olması sınırsız anlamına gelmemekte olup; söz konusu varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesinde ortaya çıkan belirsizlik durumunu ifade etmektedir (IAS-38, prg.91). Belirsiz ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi değildir (IAS-38, prg.107). Bunun nedeni söz konusu varlıkların kullanımından elde edilecek faydalar için belirli bir dönem saptanamamasıdır.

Ekonomik ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklükleri için işletmenin, yıllık veya değer düşüklüğünün oluştuğuna ilişkin bir kanıtın olduğu an; varlığın defter değeri ile geri elde edilebilir değerinin karşılaştırılması yoluyla test etmesi gerekmektedir (IAS-38, prg.108).

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin itfa yöntemi, sınırlı ekonomik ömürlü

maddi olmayan varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketildiği modeli yansıtmalıdır. Şayet tüketim modeli güvenilir bir biçimde belirlenmiyorsa eşit paylı amortisman yöntemi kullanılabilir. Diğer muhasebe standartları bakımından bir aktife yüklenmesi gereği getirilmemiş ise her dönemin amortisman payı gider olarak kayıt altına alınır (IAS-38, prg.97).

Eşit paylı amortisman yönteminin yanı sıra azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemi, ilgili standartta alternatif olarak sunulmuştur. Hangi yöntemin uygulanacağı konusunda, işletmenin ekonomik faydayı tüketme modeline göre bir seçim yapması gerektiği belirtilmiştir. Eşit paylı amortisman yönteminden daha düşük amortisman payı hesaplanmasını sağlayan yöntemleri sınırlı ekonomik ömürlü maddi olmayan varlıklara uygulayabilmek için eğer varsa ikna edici kanıtlar bulunmalıdır. (IAS-38, prg. 98)

IAS-38'e göre maddi olmayan varlıkların amortismanı genellikle gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bazen bir varlığın yarattığı ekonomik fayda, gideri artırmak yerine, işletme tarafından kullanılan başka bir varlığın maliyet unsurunu oluşturur. Böyle bir durumda ayrılan amortisman payı dönem gideri olarak değil varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir (IAS-38, prg.99).

6. MUHASEBELEŞTİRME UYGULAMALARI

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inde araştırma ve geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak duran varlıklarda "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" ve dönem giderleri arasında "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" ve maliyet hesapları içinde "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" bulunmaktadır. Tebliğ incelendiğinde araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında bir ayırım yapılmadığı gözükmektedir. Ayrıca tebliğ, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı ile aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlamasına rağmen, maliyetlerin hangi durumda aktifleşeceğini ya da dönem gideri sayılacağını belirtmemiştir.

Söz konusu üç hesapta araştırma ve geliştirme maliyetleri belirgin kriterler geliştirerek, araştırma maliyetleri ve geliştirme maliyetleri olarak bir ayrıma tabi tutulmamış, ancak zımnen amaç göz önüne alınarak aktifleştirilme olanağı sağlanmıştır (Akdoğan, 2000:16).

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar aşağıda alt başlıklar halinde ele alınmıştır. Verilen uygulamalarda işletmelerin gider hesaplarında 7/A seçeneğini kullandığı varsayılmıştır.

6.1 Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme Dışından Sağlanması Durumu

Kendi araştırma ve geliştirme departmanına sahip olmayan işletmeler, bu hizmetleri işletme dışında bulunan uzman kurum ve kuruluşlar aracılığıyla sağlayabilirler. İşletme böyle bir hizmeti (dolayısıyla maddi olmayan varlığı) elde edebilmek için gerek varlıklarını gerekse kaynaklarını kullanır ve hizmeti aktifine geçirir. Bu durum şöyle bir örnekle açıklanabilir ;

İşletme bir araştırma kurumuna ürün geliştirme çalışması yaptırmıştır. Söz konusu araştırma bedeli peşin ödenmiştir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı; (KDV ihmal edilmiştir)

-----/-----		
263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
100- Kasa		XXX
-----/-----		

Şeklinde olacaktır.

İşletmenin her dönem sonunda yapacağı itfa kaydı aşağıdaki gibi olacaktır :

-----/-----		
750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
750.06 Amortisman ve Tükenme Pay.		
268- Birikmiş Amortismanlar		XXX
-----/-----		
630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
751- Arş.ve Gel.Giderleri Yans.		XXX
-----/-----		

Yansıtma hesabı aşağıdaki gibi kapanacaktır:

-----/-----		
751- Arş.ve Gel.Giderleri Yansıtma Hs.	XXX	
750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri		XXX
-----/-----		

6.2 Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme İçinden Sağlanması Durumu

Araştırma ve geliştirme hizmetleri işletme içinde kurulan ilgili departmanda yerine getiriliyorsa, bu departmanın yaratacağı giderler dönem giderlerine aktarılır. Bu durum şu örnekle açıklanabilir;

İşletme kendi bünyesinde bulunan araştırma ve geliştirme departmanı ile ilgili olarak aşağıdaki giderlere katlanmıştır. Katlanılan giderlerin bedeli peşin ödenmiştir.

İlk madde ve malzeme gideri :	X
İşçi ücretleri :	X
Elektrik gideri :	X
Çeşitli giderler :	X
Amortisman Giderleri:	X

-----/-----

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri		XXX
750.0 İlk Madde ve Malzeme Gideri	X	
750.1 İşçi Ücret ve Giderleri	X	
750.3 Dış. Sağ. Fayda ve Hizmetler	X	
750.4 Çeşitli Giderler	X	
750.6 Amortisman ve Tükenme Pay.	X	
100- Kasa		XXX
150- İlk Madde ve Malzeme		XXX
257- Birikmiş Amortismanlar		XXX

-----/-----

İşletmenin katlanmış olduğu giderlerin tamamı araştırma safhasıyla ilgiliyse veya araştırma safhasıyla birlikte geliştirme safhasıyla da ilgili olup her iki faaliyet ayrılmıyorsa söz konusu giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. İşlemin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----

630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri		XXX
751- Arş.ve Gel.Giderleri Yans.		XXX
751.0 İlk Madde ve Malzeme Gideri	X	
751.1 İşçi Ücret ve Giderleri	X	
751.3 Dış. Sağ. Fayda ve Hizmetler	X	
751.4 Çeşitli Giderler	X	
751.6 Amortisman ve Tükenme Pay.	X	

-----/-----

İşletmenin geliştirme safhasında katlandığı giderle ilişkili olarak IAS-38 md.57'de belirtilen durumlar ortaya çıkıyor ise söz konusu giderler aktifleştirilebilir.

Bu durumda;

-----/-----		
263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
751- Arş.ve Gel.Giderleri Yansıt.		XXX
751.0 İlk Madde ve Malzeme Gideri	X	
751.1 İşçi Ücret ve Giderleri	X	
751.3 Dış. Sağ. Fayda ve Hizmetler	X	
751.4 Çeşitli Giderler	X	
751.6 Amortisman ve Tükenme Pay.	X	

-----/-----

Şeklinde kayıt yapılır.

Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrü içerisinde itfa edilmesi gerekir. Bu durumda gelecek dönemin sonunda şu kayıt yapılır :

-----/-----		
750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX	
750.6 Amortisman ve Tükenme Pay.	XXX	
268- Birikmiş Amortismanlar		XXX

-----/-----

Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararlar, bazen gideri artırmak yerine işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılır. Bu durumda söz konusu maliyetlere ilişkin amortisman dönem gideri değil, varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Böyle bir durumda yapılacak kayıt;

-----/-----		
730- Genel Üretim Giderleri	XXX	
730.6 Amortisman ve Tükenme Pay.	XXX	
268- Birikmiş Amortismanlar		XXX

-----/-----

Şeklinde olacaktır.

5. SONUÇ

IAS-38 standardı, yerine geçtiği IAS-9'un kapsamını genişleterek araştırma ve geliştirme maliyetlerini maddi olmayan varlıklar açısından değerlendirmiştir. Revize edilen IAS-38 ise, maddi olmayan duran varlıkları ekonomik ömrüne göre, sınırlı ve belirsiz maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırmaya göre, itfa, sadece sınırlı maddi olmayan duran varlıklar için söz konusu olmakta olup; belirsiz ekonomik ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar için ön görülmemiştir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS ile ilgili olarak halen çalışmalarını sürdürmektedir. Kurulun, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak henüz kabul etmiş olduğu bir standart bulunmamakta olup; IAS'a uyumluluk çalışmalarını sürdürmektedir.

SPK'nın 01/01/2005'de yürürlüğe giren olan Seri:XI No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i ile IAS-38 arasında tam bir uyum sağlanmıştır. Ancak IAS-38 revize edildiğinden söz konusu tebliğin de revize edilerek IAS ile uyumlu hale gelebilmesi için düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuştur.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, araştırma maliyetleri ile geliştirme maliyetleri ayrı ayrı değerlendirilmeli ve gerçeğe uygun kayıt yapabilmek için ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilme biçimlerine gerek ulusal gerekse uluslararası standartlar açısından dikkat edilmelidir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan "Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000

Financial Accounting Standarts No:2, <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf> (07.03.2005)

<http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm> (07.03.2005)

International Accounting Standarts- IAS38 (Revised) Intangible Assets

Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu, Sıra No: 95/2 sayılı "Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımına İlişkin Karar" tebliği

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ", http://www.spk.gov.tr/teblig/SeriXI_No25.pdf (07.04.2005)

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)

TMS-15, <http://www.turmob.org.tr/tmu-desk/f15.doc> (07.04.2005)