

AR-GE HARCAMALARININ GİDER VEYA MALİYET OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLECEĞİ DÖNEM

AR-GE HARCAMALARININ GİDER VEYA MALİYET OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLECEĞİ DÖNEM

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

www.muhasibetr.com, Mayıs 2007

1- GENEL OLARAK VERGİ VE SERMAYE PİYASASI MEVZUATI AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluşur.

Araştırma ve geliştirme giderlerinden hangilerinin aktifleştirileceğinin bu tür giderlerin niteliği ve yapılan giderlerin amacına uygun sonuç verip vermeyeceği göz önüne alınarak karar verilmelidir. Bu konuyla ilgili olarak SPK Tebliğinde de benimsenmiş olan aşağıdaki unsurların varlığına göre karar verilmesi önerilebilir. (Seri XI, No 1 Tebliğ, Md. 35)

- Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrıca belirlenebilmesi,
- Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları
- Ürün veya projenin gerçekleştirilebilir olması,
- Yeni ürün veya hizmetin pazarlama veya işletme için yararlı olma imkanının bulunması,
- Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.

Görülebileceği üzere SPK Mevzuatına göre **yeni bir ürün imali** amacıyla yapılan araştırma geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Araştırma geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ve itfasiyla ilgili olarak VUK'da doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bu giderler **kuruluş ve örgütlenme giderleri** kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir. Bu bağlamda aktifleştirme işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, **vergi mevzuatı açısından kuruluş örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yada doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.**[1]

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına göre ARGE giderleri **yapıldığı dönemde gider** kaydedilir. Ancak, yapılan harcamalardan **gelecek dönemlerde fayda elde edileceği** bekleniyorsa bu tür ARGE giderlerinin aktifleştirilmesi gerekir. [2]

Gerek GVK'nda, gerekse KVK'nda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle söz konusu harcamaların gider niteliği genel esaslara göre belirlenecektir.

Araştırma ve geliştirme harcamaları sonucunda amortisman tabi bir iktisadi kıymetin temin edilmesi durumunda söz konusu harcamanın gider yazılması amortisman ayırma şeklinde olacaktır.

Yapılan harcama sonucunda bir iktisadi kıymetin elde edilmesi halinde uygulamanın ne şekilde yapılacağı açık olmakla birlikte herhangi bir iktisadi kıymetin elde edilmemesi durumunda yapılan harcamaların hangi dönemin gideri olacağı hususunda duraksamalar olabilecektir. Nitekim uygulamada "araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin uygun olacağı" şeklinde görüş ortaya çıkmıştır. [3] Söz konusu görüşe katılmakla birlikte bu çözüm yönteminin uygulamada bazı duraksamalar yaratacağını düşünenlerde vardır. "Yapılan bir araştırma ve geliştirme giderinin etkisi işletmenin bu harcamalardan sonraki bütün dönemlerini de kapsayabilir. Ancak, bu nitelikteki giderlerde dönemsellik ilkesinin uygulanması pratikte zordur. Bu nedenle yapılan harcamaların, yapıldıkları dönemde indirim konusu yapılması uygun olacaktır." [4]

Mevcut vergi kanunlarımızda araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem kazancının tespitinde nasıl ve hangi dönemde dikkate alınacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut genel düzenlemeler çerçevesinde düşünülmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi kanunu 6. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir vergisi kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Vergi usul kanunu'nun 269-289. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirme esasları belirtilmiş, 313-321. maddelerinde ise işletmelere dahil kıymetlerin amortismanı ile ilgili belirlemeler yapılmıştır.

Bu maddelere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet iktisap edilmediği halde, bu harcamanın amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet iktisap edilmediği halde, Kurumlar vergisi kanunu'nun 6., Vergi usul kanunu'nun 283 ve 287. maddeleri hükümleri dikkate alınarak, **gider ilgili olduğu dönemde kazancın tespitinde dikkate alınmak zorundadır.** Bu maddeler de vergilemede dönemsellik ilkesini belirleyen hükümler içermektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi uygun olacaktır. [5]

Tekdüzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan araştırma ve geliştirme giderleri hesabı; "Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma sonuçlarının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katılan geliştirme giderlerinden oluşur. **Bu giderlerin aktifleştirilmesi zorunlu değildir.**" [6] Araştırma geliştirme harcamalarının yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınması hem pratiktir ve hem de bu harcamaların aktifleştirilmesi zorunlu değildir. [7]

2- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

2.1- Eski TMS (15) Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı ile eski taslak halinde TMS (18) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartları Açısından

TMUDESK'in yayımladığı ancak daha sonra kaldırılan ve şu anda TMS-38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları[8] içinde tekrar ele alınan, eski (15) numaralı Türkiye Muhasebe Standardı "**Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı**"nda [9] "**Araştırma**" ve "**Geliştirme**" kavramları şu şekilde tanımlanmıştır.

Araştırma: Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak **umuduyla** girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır. [10]

Geliştirme: Araştırma bulgularının veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyileştirilmiş veya daha sonra ek gelişmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmetler, işlemler, sistemler, yöntemler veya teknikler için, **ticari üretime geçmeden veyakullanmadan önce** bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir.

Araştırma ve geliştirme harcamaları ile ilgili olarak TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve UMS'de (Uluslararası Muhasebe Standartları) bazı düzenlemeler yapılmıştır.[11] Araştırma ve geliştirme harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı umuluyor ve bu fayda ölçülebilir ise aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır. **Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır.** Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır. **Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir.** Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılması gerekir. **Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin gideri olarak yazılır.**

Eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve "**fayda sağlanacak**" dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülecektir.

Bu durum eski (15) numaralı TMS'nin 12. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Madde 12: "ARGE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilir."

Yine aynı standardın 13. maddesine göre de; "Araştırma maliyetleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmeli ve izleyen dönemlerde aktifleştirilmemelidir."

Standardın 14. maddesi ise geliştirme maliyetlerinin olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini ancak aşağıda belirtilen unsurların oluşması halinde geliştirme maliyetlerinin aktifleştirileceğini açıklamıştır.

- Proje veya ürün tanımlanmış ve proje ve ürünle ilgili giderler gerçeğe uygun olarak ölçülebildiği durumlarda,
- Proje veya ürünün teknik bakımdan yapılabilirliğinin mümkün olduğu durumlarda,
- İşletmenin proje veya ürünle üretim yapmayı ve hedeflediği piyasada pazarlamayı amaçladığı veya işletme içi faaliyetlerde kullanmayı düşündüğü durumlarda
- Geliştirilen ürün için pazarın bulunduğu veya işletme içi faaliyetlerde kullanılmasının yararlı olduğu durumlarda,
- Proje ve ürünü tamamlamak için yeterli kaynakların var olduğu veya sağlanabildiği durumlarda.

Bir projenin aktifleştirilen geliştirme maliyetleri; o projeye ilgili gelecekte beklenen gelirlerden projeye ilişkin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri düşüldükten sonra geriye kalan tutardan daha fazla olmaz. Ayrıca geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiçbir gelir sağlanamayacağı

belirlendiği dönemden geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Görüldüğü gibi araştırma maliyetleri hiçbir şekilde aktifleştirilmeyecek ve gider yazılacaktır ancak; geliştirme maliyetleri belirli şartlar altında aktifleştirilecektir. Bu durumda araştırma ve geliştirme kavramlarının ayrımı ve tespiti çok önemlidir. Standardın 6. ve 7. maddeleri buna yöneliktir.

Madde 6-

ARGE faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesi, yapılan faaliyetin türüne, faaliyetin nasıl örgütlendiğine ve yürütülen projenin niteliğine göre belirlenir. Araştırma ile geliştirme faaliyetlerinin belirlenmesinde yardımcı olacak örnekler aşağıda verilmektedir:

Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler:

- a) Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- b) Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- c) Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
- d) Yeni ürün tasarımı ya da varolan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması,

Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler:

- a) Varolan ürün ve üretim yöntemlerini geliştirme faaliyetleri,
- b) Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ile deneme üretimlerinin yapılması,
- c) Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- d) Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi.

Madde 7-

Aşağıdaki faaliyetler ARGE faaliyetleriyle çok yakın ilgili olmasına karşın bunlar ARGE faaliyetleri kapsamında yer almaz:

- a) Satışa yönelik olarak yeni ürün veya yeni modellerle ilgili ilk üretime geçişteki mühendislik maliyetleri
- b) Kalite kontrol maliyetleri
- c) Üretim sırasında oluşan bakım onarım faaliyeti maliyetleri
- d) Varolan ürünlerin kalitesini geliştirmek için yapılan olağan faaliyetlere ilişkin maliyetler
- e) Özel siparişlerle ilgili olarak yapılan faaliyet maliyetleri
- f) Varolan ürünlere ilişkin mevsimsel veya diğer dönemsel tasarım değişikliği maliyetleri
- g) Alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler.

Eski TMS 18, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardında da [12] yapılan açıklamalar yine eski (15) numaralı standardı teyit etmektedir. Her ne kadar eski (18) numaralı standart taslağının 1. maddesinde, "Bu kısmın amacı, diğer kısımların kapsamına dahil edilmeyen maddi olmayan duran varlıkların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektedir." ifadesi yer almakta olsa da özellikle 14, 15 ve 16. maddeleri ARGE harcamalarının gider olarak kaydı yönünden fikir vermesi ve yorumlamada yardımcı olacak niteliktedirler. Madde metinleri aşağıdaki gibidir.

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar

Madde 14. İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı hususunun belirlenmesinde, bu Kısımdaki genel şartlar yanında, **gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olup olmadığı, varsa bunun ne zaman ortaya çıktığı ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenmesi kapsamında, giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili**

olanlardan ayrıştırılabilir olup olmadığı hususları, [13] işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. **Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılmadığı durumlarda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırmasafhasında yapılmış gibi dikkate alınır.**

Araştırma safhası

Madde 15. Araştırma safhasında (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında) herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağını belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) **gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.**

Araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

- a) Yeni bir bilgi elde edilmesini amaçlayan faaliyetler,
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirilmesi ve nihai seçimi,
- c) Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin araştırılması,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin olası alternatiflerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Görüleceği üzere bu örnekler TMS 15'in yukarıda yer alan 6. maddesi ile de mutabıktır.

Geliştirme safhası

Madde 16. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;

- a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağını belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması; ve,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme safhasında yapılan faaliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir.

- a) Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi;
- b) Yeni teknoloji içeren alet, kalıp ve edevatların tasarımı,
- c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekte bir pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; ve,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin seçilen alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi. [14]

Bir maddi olmayan duran varlığın gelecekte sağlaması muhtemel olan ekonomik faydalarının belirlenebilmesi için "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Kısmında yer alan hükümler kullanılmalıdır.

Bir maddi olmayan varlığı tamamlamak, kullanmak ve bundan fayda elde etmek için yeterli kaynağın mevcudiyeti, ihtiyaç duyulan teknik, mali ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini açıklayan bir iş planı ile gösterilebilir. Bir işletmenin maliyet sisteminin bu şekilde oluşturulan maddi olmayan varlığın maliyetini güvenilir bir biçimde tespit edecek şekilde oluşturulması gereklidir.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayrılamayacağından maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz.

2.2- TMS (38) Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No:26 [15]

Hali hazırda yayımlanmış ve geçerli olan bu standardın ilgili maddeleri aşağıda incelenecektir.

Standardın 5. maddesine göre; "Bu Standart, diğer konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk tesis, *araştırma ve geliştirme* faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. *Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır.*"

Standardın tanımlamalara yer verdiği 8. maddesinde "araştırma" ve "geliştirme" kavramları aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Geliştirme: 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.

Standardın 21. maddesine göre; Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

(a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması; ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

Bir işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir. Bir işletme, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtları esas alarak yargıda bulunmak suretiyle değerlendirir. (Madde 22 ve 23)

AR-GE harcamalarının kapsamı ve muhasebeleştirilmesi ise esas olarak standardın 51 ilâ 106. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler temel olarak "İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlığı altında ele alınmıştır. İlgili maddeler aşağıdaki gibidir:

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

51. Bazen, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi, aşağıdaki durumlarda yaşanan problemler nedeniyle zordur:

(a) Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti; ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlığı işletme içinde yaratmanın maliyeti, işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım veya geliştirme maliyetinden veya günlük operasyonların yürütülme maliyetinden ayırt edilemeyebilir.

Bu nedenle, işletme, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ve ilk ölçümü için gerekli genel koşullara uymanın yanı sıra, işletme içi yaratılan tüm maddi olmayan duran varlıklar için 52-67 nci Paragraflardaki gereklilik ve önerileri dikkate alır.

52. İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:

(a) Araştırma safhası; ve

(b) Geliştirme safhası.

'Araştırma' ve 'geliştirme' terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, 'araştırma safhası' ve 'geliştirme safhası' terimleri bu Standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

53. Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

Araştırma safhası

54. **Araştırmadan** (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) **kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma** (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) **harcamaları gerçekleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.**

55. ***İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.***

56. Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

(a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

(b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;

(c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhası

57. **Sadece ve sadece, asağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden(veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından)kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:**

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

(d) 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.

(e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

58. İşletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır.

59. Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

(a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

(b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;

(c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatife tasarımı, inşası ve denenmesi.

60. İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardında yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik yarar getirecek olması durumunda, işletme, TMS 36'da yer alan nakit yaratan birimler kavramını uygular.

61. Bir maddi olmayan duran varlığın tamamlanması, kullanılması ve ilgili varlıktan fayda sağlanması için gerekli kaynakların mevcudiyeti; örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, finansal ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini belirten bir iş planı aracılığıyla gösterilebilir. Bazı durumlarda işletme, dış finansmanın varlığını, borç verenin planı finanse etme isteğiyle kanıtlayabilir.
62. Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir.
63. İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.
64. İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyeti

65. 24 üncü Paragrafa göre işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın 21, 22 ve 57 nci Paragraflardaki muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. 71.'inci Paragraf, daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların tekrar muhasebeleştirilmesine izin vermez.
66. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:
 - (a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
 - (b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği biçimde);
 - (c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler; ve
 - (d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları."TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemiştir.
67. Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:
 - (a) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
 - (b) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları; ve
 - (c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

Paragraf 65'i açıklayan örnek

Bir işletme yeni bir üretim süreci geliştirmektedir. 20X5 yılı boyunca 1.000 PB [16] tutarında harcama gerçekleştirilmiş olup, bu harcamanın 900 PB'lik kısmı 1 Aralık 20X5 tarihinden önce, 100 PB'lik kısmı ise 1 Aralık 20X5 ile 31 Aralık 20X5 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. İşletme, 1 Aralık 20X5'te üretim sürecinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilme niteliğine haiz olduğunu gösterebilmektedir. İlgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarının (söz konusu sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dahil) 500 PB olması tahmin edilmektedir.

20X5 yılı sonunda, üretim süreci, 100 PB tutarında bir maliyetle (muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlandığı tarihten, yani 1 Aralık 20X5'ten itibaren gerçekleşen harcamalar) maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. 1 Aralık 20X5'den önce gerçekleşen 900 PB tutarındaki harcama ise, 1 Aralık 20X5'e kadar muhasebeleştirilme kriterleri sağlanmadığı için gider olarak muhasebeleştirilir. Bu harcamalar, bilançoya yansıtılan üretim sürecine ilişkin maliyetin bir unsuru değildir.

20x6 yılı boyunca, 2.000 PB tutarında harcama gerçekleştirilmiştir. 20x6 yılı sonunda, ilgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarının (sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dahil) 1.900 PB olması tahmin edilmektedir.

20x6 yılı sonu itibarıyla, üretim sürecinin maliyeti 2.100 PB'dir (20x5 yılı sonunda muhasebeleştirilen 100 PB tutarındaki gider + 20x6 yılında muhasebeleştirilen 2.000 PB tutarındaki gider). İlgili sürecin defter değerini (2.100 PB) geri kazanılabilir tutarına (1.900 PB) getirmek için, işletme, 200 PB tutarında değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir. Bu değer düşüklüğü zararı, takip eden dönemde, TMS 36'daki değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin koşulların sağlanması durumunda iptal edilir.

(Standartta yer verilen aktifleştirme örneği mevcut durumda vergi mevzuatı açısından da kabul edilir durumdadır ancak; örnekte yer verilen ve TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına[17] göre ayrılacak olan değer düşüklüğü karşılığı vergiye tabi kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Çünkü, hali hazırda vergi mevzuatımızda ele alınan değer düşüklükleri daha çok fiziki yıpranma, fiziki zarar görme ..v.b. durumlarda gündeme gelmektedir. Gelecekteki geri kazanılabilir tutarın tahminine göre bir karşılık ayrılması şu anda vergi mevzuatı açısından mümkün değildir. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınacak bu değer düşüklüğü ise elbette karşılık iptali olduğu, yani gelir yazıldığı yılda ise vergiye tabi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.)

Varlık olarak muhasebeleştirilmeyecek geçmişteki giderler

71. Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

Yararlı ömür

88. İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

90. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere bir çok unsur dikkate alınır:

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
 - b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
 - c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
 - d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
 - e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
 - f) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
 - g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
 - h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.
91. "Belirsiz" terimi "sonsuz" anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır.
92. Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.
93. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömürün seçilmesini gerektirmez.
94. Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemi önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir.
95. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararları olan erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

97. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
98. Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur.

İtfa süresi ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi

104. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.
105. Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.
106. Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir. Diğer bir örnekte ise, lisansta sunulan hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir. Bu durumda, varlıktan beklenen ekonomik yararlar daha sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

(Görüldüğü gibi TMS yararlı/faydalı ömür tespitini işletmeye bırakmıştır. İşletme standartta açıklanan çeşitli yöntemlere göre veya kendisine özel yöntemlere göre yararlı ömrü tespit edecektir. Önemli olan bu tespitin kabul edilebilir, mantıklı bir şekilde ve süre içinde yapılmasıdır. Yine standart tespit edilen faydalı ömüre göre varlığın itfa edilmesi gereken maliyet bedeli hakkında yöntem seçimi açısından işletmeleri özgür bırakmış, hatta ilerleyen yıllarda meydana gelecek bir takım değişikliklere göre faydalı ömrün veya itfa yönteminin değiştirilmesine izin vermiş ve bu konuda tüm insiyatifi (ispatlanabilir olması şartıyla) işletmeye bırakmıştır.

Bilindiği gibi, mevcut vergi uygulamamızda ise bu şekilde bir serbest söz konusu değildir. Örneğin; vergi mevzuatımıza göre gaydalı ömür ve amortisman oranları Maliye tarafından tespit edilmektedir. Bu kapsamda 333 numaralı VUK Genel Tebliğinde (57) numaralı satırda Araştırma ve Geliştirme giderlerinin faydalı ömrü beş yıl, amortisman oranı da %20 olarak tespit edilmiştir. Ancak yine aynı tebliğe göre; listelerde bulunmayan iktisadi kıymetlerin amortisman oranları ile işletmeye göre özellik gösteren durumlarda işletmeler faydalı ömür tespiti için Maliye İdaresine başvuracaklardır. Yine ayrı bir örnek; vergi mevzuatımıza göre amortisman yöntemleri "normal" ve "azalan bakiyeler" yöntemleridir. Normal amortisman yöntemine başlandıktan sonra azalan bakiyelere yöntemine dönülmesi mümkün değildir. Yine vergi mevzuatımıza göre tespit edilen faydalı ömüre göre ayrılmayan veya eksik ayrılan bir amortisman gelecek hesap dönemlerinde gider olarak kabule dilmez.)

Görüldüğü gibi gerek eski TMS-15- Araştırma Geliştirme Maliyetleri Standardı ile gerekse mevcut yeni TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı temelde yanı düzenlemelere yer vermektedir. Özetle; araştırma ve geliştirme harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı umuluyor ve bu fayda ölçülebilir ise aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır. **Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır.** Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır. **Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir.** Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılması gerekir. **Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin gideri olarak yazılır.**

Eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve **"fayda sağlanacak"** dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülecektir.

3- ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KONUNUN GENEL OLARAK İNCELENMESİ

Uluslar arası muhasebe standartları [18] içinde ARGE harcamalarının muhasebeleştirilmesine ve mali tablolarda ne şekilde gösterileceğine dair özel bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, 38 numaralı standart, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" içinde yer alan hükümler konumuz açısından faydalıdır. Söz konusu standartta yer alan düzenlemeler, yukarıda yer verdiğimiz TMS'leri ile mutabaktır.

Söz konusu düzenleme aşağıdaki gibidir. [19]

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.

Araştırma safhasında (ya da işletme tarafından yürütülen bir projenin araştırma safhasında), **herhangi bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaz. Yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar** (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) **gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilmelidir.**

Aşağıdaki koşulların **tümünün varlığı halinde, geliştirmeden** (ya da işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) **kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır:**

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı, tamamlama ve kullanma veya satma niyetinin bulunması
- Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının olması
- Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağını belirli olması
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak ya da satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, müşteri listeleri ve bu nitelikte benzer kalemler aktifleştirilmez ve maddi olmayan varlık olarak finansal tablolara alınamaz.

Gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilecek olan harcamalara; eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar, bir işletmenin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ve yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar örnek verilebilir.

İşletme tarafından önceki dönem yıllık veya ara dönem finansal tablolarında gider olarak kaydedilen maddi olmayan bir duran varlığa ilişkin harcamalar, daha ileriki bir tarihte, maddi olmayan bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak kaydedilemez.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin sonradan yapılan harcamalar, bu varlıklardan elde edilecek faydanın artması ve harcama tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması ve yapılan harcamanın ilgili varlık ile ilişkilendirilebilmesi durumunda aktifleştirilebilir ve yapılan harcamalar maddi olmayan varlığın maliyetine dahil edilir. Aksi durumda ise, harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilmelidir.

4- 5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN (1) SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

Konumuz açısından tebliğin (10.2) numaralı kısmı ele alınacaktır. Tebliğin bu kısmında aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.

10.2. Ar-Ge indirimi

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %40'ı kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir.

Bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti olup olmadığı hususu Tebliğin bu bölümünde yer alan esaslara göre belirlenecektir.

10.2.1. Tanımlar

Ar-Ge Harcamaları: Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümünde belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ve **aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar**, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden %40 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik: Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

10.2.3. Ar-Ge sayılmayan faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),

- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

10.2.4. Ar-Ge faaliyetinin sınırı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

10.2.5. Ar-Ge harcamaları

Ar-Ge harcamalarının bu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları **araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar.** Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Görüldüğü üzere, Maliye İdaresi, gerek UFRS'den ve gerekse TMS/TFRS'den ayrı bir şekilde, araştırma ve geliştirme harcamalarını ayrı ayrı değil, Ar-Ge harcamaları olarak tek bir kavram şeklinde tanımlamakla ve muhasebeleştirme aşamasında bunların arasında fark gözetmemekte, tüm araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesini zorunlu tutmaktadır.

Burada kesinlikle "maliyeci bir yaklaşım" ya da diğer bir söyleyişle "vergisel bir yaklaşım" olduğu söylenebilir. Maliye idaresi, araştırma harcamaları gelecekteki bir bilinmeze yönelik olarak yapılıyor olsa dahi, araştırma harcamalarına başlandığı zamanda gelecekte bir iktisadi kıymet elde edilip edilmemesi garanti olmasa dahi, araştırma harcamalarını gider yazdırmamakta ve aktifleştirilmesini zorunlu tutmaktadır.

Ancak araştırma-geliştirme faaliyetlerinden/projeden gelecek yıllarda vazgeçilmesi ya da sonuç alınamayacağını kesinleşmesi halinde aktifleştirilen tutarların ilgili dönemde doğrudan gider yazılmasına izin vermektedir.

5- TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

Araştırma geliştirme giderlerinin Tekdüzen Hesap Planı açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda sayın Süleyman YÜKÇÜ'nün maddi olmayan duran varlıkların işletme içerisinde oluşturulması konusunda nasıl bir kayıt yöntemi izlenmesi gerektiği konulu çalışmasından aşağıda önemli ölçüde faydalanılmıştır. [20]

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 25 ve 26 No.lu hesap gruplarında "**Maddi**" ve "**Maddi Olmayan**" duran varlıklar ayrı ayrı detaylandırılmıştır. Satın alınması ve gidere dönüştürülmesi bakımından bu iki hesap grubu birbirine çok benzerlik göstermektedir. Duran varlıklar açısından tek fark, tahmin edileceği gibi Maddi Duran Varlıkların **elle tutulur gözle görülür** olmasına karşın, Maddi Olmayan Duran Varlıkların büyük ölçüde **elle tutulur gözle görülür olmaması** gibi görünmektedir.

İki hesap grubunun hesaplarının detayında önemli bir fark bulunmaktadır. Maddi duran varlık grubu için düşünülen önemli bir detay Tekdüzen hesap planı hazırlanırken maddi olmayan duran varlıklar için öngörülemediği veya atlanmıştır. Bu detay maddi olmayan duran varlıklar için söz konusu olabilecek "**işletme içerisinde oluşturma**" işlemidir.

Maddi Duran Varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.

Maddi duran varlık kalemi grubunda yeterli detaya inilmiş olup bu detayda maddi duran varlığın birikmiş amortismanları 257 birikmiş amortismanlar hesabında izlenmektedir. Bunların alımına ilişkin veriler avanslar 259 verilen avanslar hesabında izlenmektedir.

Ancak işletmenin hazır olarak satın almayı kendi olanaklarıyla peyder pey yaptığı, inşa ettiği, imal ettiği veya ettirdiği maddi duran varlıklara ilişkin maliyetler maddi duran varlığın yapımı veya inşası sürdükçe 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmekte, tamamlandığında ise tamamlanan maddi duran varlık 258 No.lu hesaptan ilgili hesaba aktarılmaktadır. Dolayısıyla 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabı bu yönüyle çok önemli bir fonksiyon görmektedir.

Ancak aynı özellikteki bir hesap ne yazık ki 26 maddi olmayan duran varlıklar grubunda bulunmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu aşağıdaki gibi detaylandırılmıştır.

260 Haklar

261 Şerefiye

262 Kuruluş ve örgütlenme gideri

263 Araştırma ve geliştirme giderleri

264 Özel maliyetler

267 Diğer maddi olmayan duran varlıklar

Bu hesap grubunda bir de bu hesaplara ilişkin 268 birikmiş amortismanlar ve 269 verilen avanslar hesabı bulunmaktadır.

Dikkat edilir ise bu grupta yukarıda değinilen 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabının karşılığı bir hesap bulunmamaktadır. Aslında bu özellikte bir hesaba fazlasıyla ihtiyaç bulunmaktadır. **Çünkü herhangi bir maddi olmayan duran varlık işletme içerisinde üretilirse üretim süresince bu maddi olmayan duran varlığa ilişkin katlanılan maliyetleri izleyecek bir hesap bulunmamaktadır.**

Böyle bir hesaba olan ihtiyaç özellikle son yıllarda büyük gelişme gösteren bilgisayar programcılığı sektöründe kendini göstermektedir. Bilgisayar programlarına ilişkin muhasebe işlemlerini programları; 1- Satın alıp kullananlar ve 2-Yazılım **geliştirilip** satılanlar açısından bakmak gerekmektedir.

Satın alıp kullananlar, satın aldıklarında program maliyetini 267 diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabında aktifleştirmeleri ve 268 No.lu hesap ile amortismanına tabi tutmaları gerekmektedir. Bazı işletmeler satın alınan

bilgisayar programlarını bu hesap grubunda yer alan ancak boş bırakılan 265 veya 266 No.lu hesaplarda "**bilgisayar programları**" olarak izlemeyi tercih etmektedirler.

Yazılım **geliştirilip** satan firmalar açısından bakılacak olursa, ki "**yapılmakta olan yatırımlar**" gibi bir hesap ihtiyacı bu tür işletmeler için söz konusudur; geliştirilen bir programın tamamlanması aylar belki de yıllar almaktadır. **Bu süre içerisinde ödenen veya tahakkuk eden program yazılım maliyetleri bir hesapta biriktirilmesi gerekmektedir.** Biriktirme işlemi ise program tamamen tamamlanana kadar devam etmelidir. Tamamlanmadan 267 diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabına veya yeni açılacak olan "**Bilgisayar Programları**" hesabına aktarılıp, aktifleştirilip, amortismanla tabii tutulmaması gerekmektedir. Ancak **tamamlandıktan sonra, yani satışa veya kullanma hazır hale geldikten sonra amortismanla tabii tutulması gerekmektedir.** Bunun için de 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabının benzeri bir hesap 26 maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda olmalıdır. Böyle bir hesap için kullanılabilir iki boş hesap bulunmaktadır. 265 ve 266. Aslında maddi duran varlıklar hesap grubuna paralel olması bakımından 268 No.lu hesabın yapılmakta olan yatırımlara ayrılması 267 No.lu hesabın da birikmiş amortismanlar hesabına ayrılması gerektirir.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra "**olması gereken**"in anlaşılması olacağı varsayımı ile uygulamada görülen bazı hatalara değinmek yararlı olacaktır.

1) **Maddi olmayan duran varlığın** işletme içerisinde yaratılması durumunda ortaya çıkan maliyet kalemlerini bazı işletmeler 180 gelecek aylara ait giderler veya 280 gelecek yıllara ait giderler hesabında izlenmektedirler. **Bu tür maliyet kalemlerinin bu hesaplarla ilgisi yoktur.**

2) **Maddi olmayan duran varlık geliştirme maliyetleri** 750 araştırma geliştirme gideri veya 770 genel yönetim gideri hesaplarında izlenip doğrudan gider kaydedilmektedir. **Geliştirme maliyetleri dönem gideri değil aktifleştirilmesi gereken gider kalemleridir.**

3) Söz konusu maliyet kalemleri 263- araştırma ve geliştirme giderleri hesabında izlenmektedir. Bu da yapılmamalıdır. Çünkü yaratılan apayrı bir gayri maddi duran varlıktır. **Tamamlanmadan amortisman ayrılmamalıdır.**

Yukarıdaki açıklamaların ışığında tekdüzen hesap planında köklü bir değişiklik yapılması düşünülür ise, maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunun, maddi duran varlıklar hesap grubu ile paralel olarak aşağıdaki gibi düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır.

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260 Haklar
- 261 Şerefiye
- 262 Kuruluş ve örgütlenme gideri
- 263 Araştırma geliştirme gideri
- 264 Özel maliyetler
- 265 Bilgisayar programları
- 266 Diğer maddi olmayan duran varlıklar
- 267 Birikmiş amortismanlar
- 268 Yapılmakta olan yatırımlar
- 269 verilen avanslar

Görüldüğü gibi sayın Süleyman YÜKÇÜ'de çalışmasında "**geliştirme maliyetleri**" nin aktifleştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Örnek olarak da, işletme içerisinde mevcut bilgisayar programlarının yeni sürümlerinin, daha üst versiyonlarının **geliştirilmesif** faaliyetlerini vermiştir.

Bu örneği ilaç firmaları açısından da ele alabiliriz. İlaç firmasında araştırma geliştirme departmanı (ya da laboratuvar.v.b.) tarafından rutin olarak yapılan analiz, tahlil, deneme üretimleri, kalite kontrolleri.v.b. günlük olağan faaliyetlere ait harcamalar yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınır. Ancak, mevcut bir ilacın etkisini arttıracak, bir takım yan etkilerini azaltacak ve sonuçta mutlak olarak fayda elde edileceği bilinen veya beklenen, bu faaliyetler neticesinde ticari fayda elde edilecek olan harcamalar aktifleştirilmelidir. Çünkü, bu kapsamdaki harcamalar **geliştirme** mahiyetinde tanımlanacaktır ve işletme bu **gelişmeden uzun dönemde fayda elde edecektir.**

Bir başka örneği de otomobil üreticileri açısından verebiliriz. Piyasaya sürülecek daha üst bir model için yapılacak **geliştirme** harcamaları yapıldıkları dönemde aktifleştirilmelidir ve bu üst modelin geliştirilmesi faaliyetleri tamamlanmadan da aktifleştirilen harcamalardan amortisman ayrılmamalıdır. Ancak, aynı firma otomotiv sektöründe farklılık yaratacak, otomobillerde daha önce kullanılmamış bir sistem üzerinde çalışıyorsa ve sonuçta elde edilecekler hakkında da kesin bir bilgi yoksa, diğer bir söyleyişle, otomotiv sektörü ile ilgili yeni bir teknik bilgi veya anlayış kazanmak **umuduyla** girilen özgün ve planlı inceleme ve **arayış çabası** içindeyse yapılan harcamalar yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınır.

Ancak yukarıda yer verdiğimiz 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun (1) seri numaralı Genel Tebliğine göre; bu tip harcamalar aktifleştirilmek zorundadır. Tebliğin (10.2.5) numaralı kısmında Ar-Ge departmanında yapılan harcamaların tamamının aktifleştirileceği (10.2.6) numaralı kısımda açıklanmıştır.

Bu tebliğ sonrasında, ülkemizde özellikle büyük ölçekli ilaç, otomotiv, beyaz eşya, elektronik eşya..v.b. üreticisi firmaların harcamalarının muhasebe kayıtları ciddi ölçüde etkilenecek ve bunun devamı olarak ta vergiye tabi kazançlarında ciddi artışlar olacaktır. Yine mesleğimiz gereği öğrendiğimiz kadarıyla da, geçmiş birkaç yıl içinde özellikle bir çok ilaç şirketi araştırma-geliştirme departmanlarında yaptıkları harcamaların gider yazılması nedeniyle ciddi cezalı tarhiyatlara karşılaşmışlardır. Bu cezalı tarhiyata neden olan Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarının görüşleri 5520 s.k.'un (1) seri no'lu Genel Tebliğindeki bu görüşlere temel olmuştur görüşünderiz.

6- SONUÇ:

ARGE departmanlarının görevi, işletmelerin gerek mevcut çalışma konularıyla ve gerekse çalışma sahalarına girebilecek konularla ilgili, dünyadaki gelişmeleri takip ederek teknolojik entegrasyonu sağlamak, ayrıca işletmelerin çalışma konularıyla ilgili yeni sistemler ve teknolojilerle yeni projelerin geliştirilmesi ile mevcut sistem ve ürünlerin geliştirilmesi, aynı zamanda işletme içindeki tüm grupların ve birimlerin bilgi birlikteliği, yönetimi, işletimidir. ARGE birimlerinin başlıca çalışma konuları;

- Yeni proje ve ürünlerin araştırılması, yaratılması, mevcut proje ve ürünlerin geliştirilmesi, iyileştirilmesi ile dünyadaki teknolojik gelişmelerin izlenerek uyarlanması ve entegrasyonu çalışmaları,

- İşletmelerin ihtiyaç duyduğu araştırma ve geliştirme çalışmalarının projelendirilmesi, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve hayata geçirilmesi,

- İşletmedeki departmanlar arası bilgi transfer format ve standartlarının tesis edilerek uygulanması koordinasyonunun sağlanması,

- Şirket otomasyonunu artırıcı veya şirket gelişmesini yönlendirici yeni projelerin önerilmesi, hayata geçirilmesi ve Departmanlardaki işleyişinin izlenmesi, otomasyonu artırıcı şirket içi yazılımların geliştirilmesi, mevcut sistemlerle entegrasyonu, yazılım ve donanımların performanslı bir şekilde sürekli çalışır durumda tutulması, bilgisayar ağının işletilmesi,

- Donanım ve yazılımların veya yeni teknolojik makinelerin kullanımı konusunda eğitimler düzenlenmesi, kullanım kılavuzlarının hazırlanması, sayısal arşiv, yedekleme, sayısal ve çizgisel proje çıktılarının alınması,

- Kurumlar, şirketler ve araştırmacılarla ulusal ve uluslararası ilişkiler kurulması, bilgilerin toplanması, yetkililere aktarılması...v.b

Bu noktada dünyanın büyük ilaç üretim firmalarından olan bir şirketin web sitesinden ulaştığımız ve konumuz açısından güzel bir örnek oluşturduğunu düşündüğümüz ve söz konu şirketin ARGE faaliyetlerine ayırdığı bütçeyi gösteren web sitesindeki açıklaması aşağıdaki gibidir:

“Bilgi üretimi, şirketinin önde gelen varoluş amaçlarından biridir. İlaç üretiminin ardında büyük bir bilgi üretim süreci yatmaktadır.

İlaç şirketleri arasında araştırma ve geliştirmeye en büyük yatırımı yapan şirketi, Ar-Ge'ye **2003 yılında 7.1 milyar dolar** harcamayı planlamaktadır. Diğer tüm şirketlerin bu faaliyetlere ayırdığı miktarın üzerinde olan bu rakam, **haftada yaklaşık 135 milyon dolar**denk gelmektedir. “İlaç bilgidir” yaklaşımından doğan Ar-Ge odağı sayesinde şirketi, **henüz çare bulunamamış hastalıklara tedaviler aramak** üzere bilimsel çalışmalarına yenilerini eklemekte, **araştırma ve geliştirme faaliyetlerini** her sene artırmaktadır.

Her yeni ilaç için 15 yıldan uzun bir bilgi üretim sürecini finanse edenşirketinde 12.500 araştırmacı, 2 milyon kimyasal bileşik üzerinde çalışmakta ve şirketi Global Ar-Ge hattında bugün 100 yeni kimyasal içeren **200'den fazla yeni proje** bulunmaktadır."

Görüldüğü üzere büyük ölçekli işletmelerde araştırma ve geliştirme giderleri için ayrılan bütçeler ve yapılan harcamalar ciddi rakamlara ulaşmaktadır. Bu örmekte yer alan ve henüz çaresi bulunamamış bir hastalık için tedavi aranması çalışmaları belki de 10-15 yıl gibi sürelerle ifade edilmektedir. Elbette, bu çabalar sonucunda bulunacak olan ilaç veya tedavi yöntemi sayesinde şirket önemli kazançlar elde edecektir ancak; konumuz açısından olaya yaklaşacak olursak, bu amaçla yapılacak araştırma harcamaları yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınmalıdır görüşünderiz. Ancak; mevcut tedavi süreçlerinde kullanılan bir ilacın etkisini arttırmak ya da yan etkilerini gidermek amacıyla yapılacak çalışmalar için yapılacak harcamalar ise söz konusu geliştirme faaliyetleri bitirilinceye kadar aktifleştirilmeli ve çalışma tamamlandığında amortisman tabi tutulmaya başlanmalıdır.

Aksi bir uygulama ise, yani araştırma sürecindeki harcamaların aktifleştirilmesi görüşü ise doğru olmayacaktır. Çünkü; bu **araştırma faaliyetleri sonucunda işletmenin amaçlarına ulaşmasının kesin bir garantisi yoktur. Belki de uzun yıllar sürecektir çalışmaları rağmen herhangi bir sonuca ulaşamayacaktır.** Ancak; bu amaçla yapılan harcamaların ise işletmenin ticari faaliyeti ile ilgili olduğu kuşkusuzdur. **Araştırma sürecinde işletmenin henüz faydalandığı, araştırma bulguları sonucunda ticari faaliyetinde kullanmaya başladığı herhangi bir iktisadi kıymet oluşmamaktadır. Bu durumda amortisman tabi tutulacak bir iktisadi kıymette söz konusu değildir. Kaldı ki yukarıdaki örnekte olduğu gibi bazı araştırma çalışmaları çok uzun yıllar sürebilecektir. Bu durumda her yıl aktifleştirilmesi savunulan harcamaların amortisman süresi nasıl belirlenecektir?**

Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan **Ar-Ge projeleri**; önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren **yeni bir ürün meydana getirilmesine** ya da; geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan **yeni bir üretim yönteminin geliştirilmesine** yönelik ise **VE** araştırma ve geliştirme harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı umuluyor ve bu fayda ölçülebilir ise **aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır görüşünderiz.**

İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı amacıyla yapılan faaliyetler; biçimsel değişiklikler (şekil, renk, dekorasyon ..v.b. gibi estetik ve görsel değişiklikler); bilimsel ve teknolojik **yenilik doğurmeyen rutin faaliyetler** (rutin veri toplama, **rutin analizler** ve rutin analizler için kullanılan program, yazılım..v.s., üretilen **prototiplerin rutin ayarları**); kalite kontrol..v.b. ARGE faaliyetleri için ya da ARGE departmanı tarafından yapılan bu kapsamdaki faaliyetlere yönelik harcamalar **doğrudan gider yazılmalıdır.**

Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır. Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır. Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir. Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılması gerekir. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin **gideri olarak yazılır.**

Eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve **“fayda sağlanacak”** dönemlerle ilişkilendirilerek, **amortisman yolu ile geri dönüştürülecektir.**

Geleneksel kayıt sisteminde tutuculuk ilkesinin etkisinde kalınarak araştırma ve geliştirme maliyetlerini gider yazmamak çok yaygındır. Fakat tutuculuk ilkesi dönemsellik ilkesini bozmaktadır. Dönemsellik ilkesine göre, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve yararlı olacağı dönemde amorti edilmelidir. Tutucu uygulama, ürün maliyetinin önemli bir kısmının gider yazılmasına neden olarak ürün maliyetlerinin de bozulmasına neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü için geleneksel kayıt sisteminden uzaklaşmak gerekmektedir.

Dönem karının daha yüksek gösterilmesini arzulayanların, birtakım araştırma giderlerini aktifleştirerek karları suni olarak artırmaları önlenmelidir. AR-GE maliyetlerinin denetiminde gerekli özen ve titizlik gösterilirse mali tabloların güvenilirliği sağlanabilir.

TMS'nin ilgili hükümlerinde AR-GE faaliyetleri maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde , bu maliyetlerin hangi durumlarda aktifleştirileceği (aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak raporlanacağı), hangi durumlarda gelir tablosunda bir dönem gideri olarak raporlanacağı ayrıntılı belirtilmiştir. Muhasebe düzenlemelerinin iyi yapılmış olmasıyla birlikte, uygulamada işletmelerin bu düzenlemelere uymasıyla bu konudaki sorunların çözülebileceğine inanıyoruz.[21]

Maliye İdaresi ise yayınlamış olduğu (1) seri numaralı 5520 s.k. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile araştırma harcamaları ile geliştirme harcamalarını birbirinden ayırmamış, topluca Ar-Ge Harcamaları olarak ele almıştır. Buna bağlı olarak ta Ar-Ge harcamalarının tamamının aktifleştirilmesini zorunlu tutmuştur. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilen iktisadi kıymet kullanılmaya başlandıktan itibaren de amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ar-Ge faaliyetleri bir noktada kesilirse, projeden vazgeçilirse veya sonuç alınamayacağı anlaşılırsa aktifleştirilen araştırma harcamaları doğrudan gider yazılabilecektir. Bu düzenleme TMS/TFRS ve UFRS ile çok farklıdır.

Sonuç olarak, yasal mevzuatımızda araştırma ve geliştirme kavramları açık ve net bir şekilde tanımlanmalıdır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri araştırma veya geliştirme harcamalarını hangi şartlarda aktifleştirmeleri gerektiği konusu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Türkiye Muhasebe Standartları bu konuda oldukça ayrıntılı ve uluslar arası standartlar ile paralel düzenlemeler içermektedir. Türkiye Muhasebe Standartları daha aktif bir şekilde muhasebe uygulamalarında kullanılmalıdır. **Vergi mevzuatımızda da Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu değişiklikler gerçekleştirilmelidir.**

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Departmanı, Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

[1] www.yaklasim.com. " yorumlu tekdüzen hesap planı."

Ayrıca, YMM Ahmet DEMİR'de bu görüşte olup, "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" adlı kitabında (Sf.448) "Araştırma geliştirme giderleri , vergi usul kanununda açık olarak belirtilmiş olmamasına rağmen, bu giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında olduğundan; vergi usul kanununun 282. maddesi kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu çerçevede bu giderlerin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması, kurumların ihtiyarına bırakılmıştır." Görüşüne yer vermiştir.

[2] www.yaklasim.com.tr/ dönem sonu mevzuatı yorum ve açıklamaları

[3] Recep BIYIK, Hesap Uzmanı, "Araştırma ve Geliştirme Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı", Vergi Dünyası, Sayı 215, Sf. 62

[4] Hasan YALÇIN, Hesap Uzmanı, "Giderler", Kılavuz Yayınları, Sf. 503

[5] M. Tahir UFUK (Baş Hesap Uzmanı), "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından ARGE Ertelemesi" Yaklaşım Dergisi, 2002 Kasım

[6] Muzaffer KÜÇÜK (Baş Hesap Uzmanı);Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005 Eki. Sayfa: 100

[7] YALÇIN, Hasan; a.g.e.

[8] <http://www.tmsk.org.tr/>

[9] <http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tdy1.htm>

[10] Araştırma çalışmaları neticesinde umulan sonuçlar elde edilmeyebilir. Diğer bir söyleyişle araştırma çalışmaları bir bilinmeze doğru yapılan çalışmalar olup, sonuç olumlu olursa işletme açısından ekonomik fayda sağlayacak yeni ürünler veya üretim yöntemleri bulunabilecektir. Bu nedenle ilerleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere; araştırma çalışmaları sonucunda yeni bir ürün veya yöntem bulunması garantisi olmadığı için araştırma harcamaları aktifleştirilmemeli, doğrudan gider olarak kayıtlara alınmalıdır.

[11] Serap Sebahat YANIK ve Ganite KURT, Gazi Üniv. Arş. Görv., "AR-GE Faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP Açısından Değerlendirilmesi" Yaklaşım Dergisi, 1999 Şubat

[12] Söz konusu (18) numaralı ve "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlıklı standart henüz taslak halindedir.

Bkz. www.tmsk.org.tr/TMS taslak metinler/Birinci taslak metinler/Maddi Olmayan Duran Varlıklar. (Daha sonra bu taslak metin kesinleşmiş ve yukarıda da bahsettiğimiz gibi AR-GE harcamalarına ilişkin standartları da dahil ederek TMS (38) olarak yayınlanmıştır.)

[13] Bu şartları ARGE harcamaları açısından değerlendirecek olursak; ARGE departmanı tarafından rutin olarak yapılan analiz, tahlil, deneme üretimleri, kalite kontrolleri...v.b faaliyetler günlük olağan faaliyetler olup, bu harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez. Ayrıca, yapılan faaliyetlerin gelecekte ekonomik fayda yaratıp yaratmayacağını, hele ki bu faydanın ne zaman ortaya çıkacağını ve faaliyetler sonucunda oluşacak varlığın maliyetini doğru olarak hesaplayabilmek oldukça zordur. Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır.

[14] Standartta verilen örneklere dikkat edilecek olursa, halî hazırdaki üretim sürecinde kullanılan kalıp, alet-edevat, üretim tesisi tasarımı ve inşası, yeni alet-edevat, sistem..v.b. tasarımı ve inşası zaten söz konusu maddi kıymetlerin değerlerini arttırdığı , kullanım sürelerini uzattığı ve fonksiyonlarını geliştirdiği için V.U.K.'nun 272. maddesi gereği ilgili maddi kıymetlerin maliyetine ilave edilmeli ve amortismanına tabi tutulmalıdır.

[15] <http://www.tmsk.org.tr/> (17.03.2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.)

[16] Bu Standartta, parasal tutarlar "para birimi (PB)" olarak ifade edilmiştir.

[17] TMS-36 20.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

[18] Uluslar arası muhasebe standartları (UMS), UMS Komitesi tarafından Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları adı altında gözden geçirilecek ve bundan böyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak anılacaktır.

[19] Doç.Dr. Başak Ataman AKGÜL ve Yrd.Doç.Dr. Hüseyin AKAY; "Uluslararası Muhasebe Standartları", Türkmen Kitabevi, Sf. 186-187

[20] Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, YMM); "Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçerisinde Oluşturulması (Bilgisayar Programı Örneği)", Yaklaşım Dergisi, 2000 Ekim

[21] Yrd.Doç.Dr. Feriştah SÖNMEZ; "15 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazımıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte).", Vergi Dünyası, Sayı:264, Ağustos 2003, Sf.187-193