

## GÜNÜMÜZDE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ NASIL MUHASEBELEŞTİRİLMELİ?

Doç.Dr. Nurten Erdoğan  
Anadolu Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İşletme Bölümü

### ABSTRACT

High-technology companies, which traditionally have extensive R&D function, face an environment characterized by accelerated technological change, flexible manufacturing systems, shortened product life costs and global competition. In such an environment the ability to develop products rapidly and bring them to the market becomes the primary source of competitive advantage. Therefore most companies make significant investment on R&D activities, but the traditional accounting models do not permit measuring the return on the investment readily. It is a common, conservative practice to expense research and development costs as incurred but conservatism distorted matching principles. According to the matching concept, the research and development costs should be capitalized and amortized over the period of benefit. Conservative practice also distorts product's costs by expensing major portion of a product's costs.

The solution is "Life Cycle Costing". Life Cycle Costing is a method used for the cost of products over their entire life. This concept is significantly different from traditional practice.

## ÖZET

Geleneksel olarak büyük araştırma geliştirme fonksiyonuna sahip yüksek teknolojiye işletmeler, hızlı teknolojik değişim, esnek üretim sistemleri, kısalan ürün yaşam döngüsü ve global rekabetle tanımlanan bir ortamla yüz yüzedir. Böyle bir ortamda ürünleri hızla geliştirmek ve pazara sunmak rekabetçi üstünlüğün başlıca kaynağı haline gelmiştir. Bundan dolayı birçok işletme araştırma geliştirme faaliyetlerine önemli yatırımlar yapmaktadır fakat, geleneksel muhasebe modelleri yatırımın geri dönüşünü kolayca ölçmeye izin vermemektedir. Tutucu uygulamanın araştırma ve geliştirme maliyetlerini maruz kalındığında gider yazması çok yaygındır fakat tutuculuk dönemsel ilkesini bozmaktadır. Dönemsel 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 “Yaşam Döngüsü Maliyetlemesi”dir. Bu yöntem ürünün tüm yaşam döngüsü süresindeki maliyetleri için kullanılır ve geleneksel uygulamalardan oldukça farklıdır.

## GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz yoğun teknolojik gelişmelerin ve bilgi çağının yaşandığı ortamda işletmeler rekabetçi olabilmek veya rekabetçi durumlarını sürdürebilmek için araştırma ve geliştirme faaliyetlerine her zamankinden fazla önem vermeye başladılar. Günümüzde fabrika otomasyonları, esnek üretim sistemleri ve üretimin her aşamasında yeni teknolojilerin kullanımı ürünlerin yaşam döngülerini son derece kısaltmıştır. Bu durum, ürünlerin piyasaya sürüldükten sonra bir takım düzeltmelerin yapılabilmesine zaman bırakmamaktadır. İşletmeler ürünleri piyasaya müşteri gereksinimlerini tam olarak karşılayacak şekilde tasarladıktan sonra sürmek durumundadırlar. Bu nedenle artık araştırma ve geliştirme çabaları rekabetçi olmanın bir gereği haline

gelmiş ve işletmeler bu nedenle araştırma ve geliştirmeye çok daha fazla kaynak ayırmaya başlamışlardır.

İşletmeler araştırma ve geliştirme amacıyla yaptıkları harcamaları nasıl muhasebeleştirmelidirler? Bu makalenin konusu bu konudaki mevcut uygulamaları ve sakıncalarını incelemektir.

## ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ

Çeşitli kaynaklarda araştırma ve geliştirme faaliyetleri ayrı ayrı tanımlanmıştır. FASB'nin (Financial Accounting Standards Board) 2 nolu bültenindeki tanımlar şu şekildedir<sup>1</sup>:

Araştırma; yeni ürün veya hizmetlerin veya yeni süreç veya tekniklerin geliştirilmesinde veya mevcut ürün ve hizmetlerde önemli gelişmeler meydana getirmede yararlı olacağı umulan yeni bilginin keşfedilmesi amacıyla yapılan planlanmış araştırma ve kritik öneme sahip noktaların araştırılmasıdır.

Geliştirme; yeni bir ürün veya süreç için veya satış veya kullanım amacı olsa da olmasa da mevcut bir ürün veya sürecin önemli ölçüde geliştirilmesi için araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin bir plana veya tasarıma dönüştürülmesidir .

Araştırma ve geliştirmeye ilişkin maliyetler ise şu şekilde tanımlanmaktadır ; “araştırma ve geliştirme maliyetleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma maliyetleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme maliyetlerinden oluşur”<sup>2</sup>.

Yukarıda tanımlanan araştırma ve geliştirme maliyetleri nasıl muhasebeleştirilecektir? Tekdüzen hesap planına baktığımızda araştırma ve geliştirme maliyetlerine ilişkin biri maddi olmayan duran

---

<sup>1</sup> Patrick DELANEY R., Barry L. EPSTEIN, James R. ADLER, Michael F.FORAN, **GAAP Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1994**, (John Wiley& Sons:Canada), 1994, s.266

<sup>2</sup> Ümit GÜCENME, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticaret İşletmelerinde Muhasebe ve Envanter İşlemleri**,(Marmara Kitabevi Yayınları:Bursa),1994, s.300

varlıklar içersinde, diğeri sonuç hesapları içinde olmak üzere iki hesap görmektedir. Bunlardan maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabı; işletmede yeni teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır. “630 Araştırma Geliştirme Giderleri” hesabı ise; üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların arttırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa<sup>3</sup> paylarının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerine maruz kalan bir işletme bu iki hesabı nasıl kullanacaktır? Söz konusu maliyetler bu iki hesap arasında bölüştürülürken, dönem karının ayarlanması amacıyla kötü niyetli olarak kullanılabilir mi? Aktifleştirilen maliyetler kaç yılda itfa edilecektir? Bu soruların yanıtları ancak bu konudaki düzenlemelere bakılarak verilebilir.

## **ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Araştırma geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örneğin aşağıdaki tabloda 11 ülkede araştırma geliştirme maliyetlerine ilişkin standartlardaki farklılıklar görülmektedir.<sup>4</sup>

Araştırma geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirmenin bir yolu, aktifleştirmektir. Dönemsellik ilkesini önerenlere göre; “Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, yeni ürünlerin geliştirilmesi, eskisinin geliştirilmesi veya gelecekteki faaliyet maliyetlerinin azaltılması için

<sup>3</sup> Maddi duran varlıklar sınıfında yer alan varlıkların itfası için 268. Birikmiş Amortismanlar hesabı öngörülmüştür. Tekdüzen hesap planında itfa ve amortisman farklı anlamlar içermesine rağmen aynı anlamda kullanılmaktadır.

<sup>4</sup> M. Zafar IQBAL, Trini U. MELCHER, Amin A. ELMALLAH, **International Accounting: A Global Perspective**, (South-Western Collage Publishing: USA), 1997, s.110

yapılan ve sadece cari dönemde değil gelecek dönemlerde de fayda sağlaması beklenen faaliyetlerdir. Gelecek dönemlerde fayda sağlaması beklendiği için kazanılan bilgi ya işletmenin varlığıdır ya da tüm olarak işletmenin veya mevcut varlıkların değerinde bir artıştır. Bundan dolayı dönemsellik ilkesi gereği, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve yararlı olacakları sürede amorti edilmelidirler”<sup>5</sup>

Ülke	Maksimum Amortisman Süresi	Doğrudan gider yazma	
		İzin verilen	Zorunlu
Avustralya	Belirli değil	Evet	
Brezilya	10 yıl	Evet	
Kanada	Uygulanamaz		Evet
Fransa	5 yıl	Evet	
Almanya	Belirli değil	Evet	
Japonya	5 yıl	Evet	
Meksika	Uygulanamaz		Evet
Hollanda	5-10 yıl	Evet	
Nijerya	Uygulanamaz		Evet
İngiltere	Uygulanamaz		Evet
Amerika	Uygulanamaz		Evet

Muhasebeleştirme için diğer bir yol, araştırma geliştirme maliyetlerinin doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesidir. Bu şekilde muhasebeleştirme yapıldığında söz konusu giderlerin işletmenin net karı üzerinde azaltıcı etkisi olacağı açıktır. Günümüzde araştırma ve geliştirmeye önem vermenin rekabet için bir silah olduğu bilinmesine rağmen, doğrudan gider yazmanın net kar üzerindeki bu etkisi nedeniyle yöneticiler zaman zaman araştırma geliştirme faaliyetlerini durdurma veya azaltma yoluna gidebilirler.

<sup>5</sup> Eldon S. HENDIRIKSEN, Michael F. VAN BRED, *Accounting Theory*, (Richard D. Irwin Inc: USA.), 1992, s.650

Bu iki yola alternatif diğer bir yol; genel olarak araştırma ve geliştirme maliyetlerinin doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesi, sadece net gelir katkısı beklenen belirli projelere ilişkin araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesidir.<sup>6</sup>

Yukarıdaki tabloya baktığımızda Kanada, Meksika, Nijerya , İngiltere ve Amerika'da araştırma ve geliştirme maliyetlerinin doğrudan dönem gideri yazılmasının zorunlu olduğunu; Avustralya, Brezilya, Fransa, Almanya, Japonya ve Hollanda da aktifleştirmenin kabul edildiğini görmekteyiz. Bu ülkelerden İngiltere ve Amerika'daki uygulamalara biraz daha yakından bakmak yararlı olacaktır.

### **İngiltere'deki Uygulama**

İngiltere'de ASC' nin (Accounting Standart Committe) 1974 yılında yayınladığı “ araştırma ve geliştirme için muhasebe” hakkındaki SAAP 13 (Statements of Standart Accounting Practice) araştırma ve geliştirmeyi üç ana başlık altında tanımlamaktadır:<sup>7</sup>

- *Kuramsal Araştırma*: Bilginin geliştirilmesine ilişkin araştırma,
- *Uygulama Araştırması*: Kuramsal araştırmanın uygulanmasına ilişkin araştırma,
- *Geliştirme*: Belirli bir ürünün veya sürecin başlatılması veya geliştirilmesidir.

Bir işletmenin faaliyetlerinin ve rekabetçi durumunun devamı için sürekli olarak yapılması gereken işlemlerin bir parçası olarak kabul edilebilen, yukarıdaki ilk iki kategoriye giren harcamalar, harcamanın yapıldığı yıldaki gelirlerden düşülmelidir. Burada araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için edinilen veya inşa ettirilen sabit varlıklar hariç tutulur ve bu sabit varlıklar aktifleştirilerek varlığın faydalı ömrü içerisinde amorti edilir.

<sup>6</sup> a.g.k., s 650

<sup>7</sup> M.W.E. GLAUTIER, B. UNDERDOWN, **Accounting: Theory and Practice**, (Pitman Books: Great Britain), 1982, s.166

Geliştirmeye yapılan harcamalar aşağıdaki durumların dışında harcamanın yapıldığı yıl gider yazılmalıdır:

- Açıkça tanımlanmış bir proje vardır,
- Projeye ilgili maliyetler ayrı olarak belirlenebilmektedir,
- Böyle bir projenin sonucunun uygunluğu, teknik yapılabilirliği ve ticari olarak sürekliliği bakımından kesin olarak tayin edilmiştir,
- Aynı projede başka geliştirme maliyetlerinin olması halinde, ilgili üretim, satış ve yönetim maliyetleriyle birlikte tüm bu maliyetlerin mantıksal olarak gelecekteki gelirlerle fazlasıyla karşılanacağı beklenmektedir ,
- Projeyi tamamlamak için veya çalışma sermayesinde uygun artışlar sağlamak için uygun kaynaklar mevcuttur veya mantıksal olarak elde edilebileceği beklenmektedir.

Yukarıda tanımlanan durumlarda geliştirme harcamalarının gider yazılması sonraki yıllara ertelenebilmekte (aktifleştirilebilmekte) ve geri dönüşü mantıksal olarak kabul edilebiliyorsa bilançoda varlık olarak gösterilmektedir.

Ertelenen geliştirme maliyetleri her muhasebe dönemi sonunda gözden geçirilmekte, harcamanın gider yazılmasının ertelenmesini haklı gösteren durumlar uygunluklarını kaybettiğinde, harcama önemli ölçüde geri alınamaz kabul edilerek derhal gider yazılmaktadır.

### **Amerika'daki Uygulama**

Amerika' da 1975 den önce araştırma ve geliştirme maliyetleri, maliyete maruz kalmaktan gelecekte bir yarar beklendiğinde çoğunlukla maddi olmayan varlık olarak aktifleştirilmekteydi. Ancak gelecekteki yararlarla karşılaştırılabilir maliyetlerin belirlenmesinin çoğunlukla güç olması nedeniyle birçok işletme bu maliyetler doğduğunda dönem gideri olarak yazmaktaydı. Uygulamadaki bu farklılıklara FASB 1974 yılında yayınladığı, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin dönem gideri

olarak kaydedilmesi gerektiğini vurgulayan SFAS 2 ile son vermiştir. Gider yazımının gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir:<sup>8</sup>

- \* Gelecekteki gelirlerle karşılaştırılabilir maliyetlerin tutarının yeterli açıklıkta ölçülememesi,
- \* Gelecekte bir yarar elde edilip edilmeyeceği konusunda kuşkuğun olması,
- \* Yarar beklense bile yararın ölçülebilir olamamasıdır.

Sonuç olarak SFAS 2 deki araştırma ve geliştirme maliyetlerinin dönem gideri yazılması yönündeki tavsiye, araştırma ve geliştirme maliyetleri ile gelecekteki yararlar arasında nedensel bir ilişkinin kurulamamasına dayanmaktadır.

#### **Standartların Karşılaştırılması**

SSAP 13 ile SFAS 2 karşılaştırıldığında ; SFAS 2 nin tüm araştırma ve geliştirme maliyetlerini aktifleştirmek yerine ortaya çıktığı yılda gider yazma yaklaşımının daha tutucu bir yaklaşım olduğu söylenebilir. Ancak, bu yaklaşım tahakkuk esası ve dönemsellik kavramına uygun değildir. Bu nedenle açıklayıcı muhasebe kuramına göre doğruluğu kanıtlanamaz.<sup>9</sup>

Yeni bir ürünün geliştirilmesi, eski bir ürünün iyileştirilmesi veya gelecekteki üretim maliyetlerini azaltmak için yapılan araştırmalardan gelecekte bir yarar beklenmesi doğaldır. Bu nedenle de bu faaliyetler sonucunda kazanılan bilginin işletmenin varlığı olarak düşünülmesi ve aktifleştirilmesi gerekir.

Dönemsellik ilkesinin savunucuları, dönemin uzunluğu ve yararların zamanlaması son derece belirsiz bile olsa, uygun bir dağıtımın doğrudan gider yazmaktan her zaman için daha iyi olduğunu ileri sürmektedirler. Çünkü onlara göre değer in öznel bir tahmini, keyfi olarak sıfır değerlemesinden daha iyidir. Ayrıca doğrudan gider yazma dönem net karının olduğundan daha az gözükmesine neden olacaktır.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Roger H. HERMANSON, James Don EDWARDS, SALAMON R. I., *Accounting Principles*, (Business Publication Inc:Texas), 1983, s.405

<sup>9</sup> GLAUTIER, UNDERDOWN, a.g.k., s.166

<sup>10</sup> HENDRIKSEN, BREDA, a.g.k., s.650



Yine de SFAS 2, Amerika’da bu alandaki muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde basitleştirmiş ve araştırma ve geliştirme maliyetlerinin dönem karının ayarlanması amacıyla uygunsuz şekilde kullanımını engellemiştir.

SAAP 13, bir kısım koşullara sahip geliştirme projelerine ilişkin maliyetlerin ileriye taşınmasına ve faydalı olacağı beklenen süreçte amorti edilmesine olanak sağlamakla birlikte, İngiltere’de birçok işletme doğrudan gider yazma yolunu seçmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) , FASB’in araştırma geliştirmenin muhasebeleştirilmesine ilişkin standardına (SFAS 2’ye) uymayan bir standart yayınladı. Halen revize edilmekte olan IAS No.9 şu şekilde özetlenebilir<sup>11</sup>;

- Araştırma maliyetleri gider yazılmalıdır.
- Proje teknik ve ekonomik olarak yapılabilir sayılıncaya ve girişimin üretime başlamaya niyetli olduğu noktaya kadar geliştirme maliyetleri gider yazılsa da bu noktadan sonra aktifleştirilmelidir.
- Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri yararların kabul edilme modelini yansıtan sistematik bir esasta amorti edilmelidir.
- Gider yazılan maliyetlerin aktifleştirilmesi geriye yürümez.
- Bilgisayar yazılımı geliştirme maliyetleri hariçtir.

Görüldüğü gibi uluslararası muhasebe standardına (UMS) göre bazı durumlarda aktifleştirme yapılabilen ve geliştirme maliyetleri ertelenebilmektedir.

Son revizyon çalışmalarında IAS 9’ daki hükümler, Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri, Maddi Olmayan Varlıklara ilişkin son IAS içinde birleştirilmektedir. <sup>12</sup>

<sup>11</sup> [http://www.iasc.org.uk/frame/ccn2\\_19.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/ccn2_19.htm)

<sup>12</sup> [http://www.iasc.org.uk/frame/ccn3\\_12.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/ccn3_12.htm)

## TÜRKİYE'DEKİ DURUM

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yasal bir düzenleme yoktur. Şöyle ki V.U.K. da maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve hangi sürelerde itfa edileceklerini belirten hükümlere baktığımızda söz konusu maliyetlerin yer almadığını görmekteyiz. Ancak 1994 yılında uygulanmaya başlayan tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlık olarak da görülen araştırma geliştirme maliyetlerinin, 5 yıl içerisinde itfa edilecekleri belirtilmiştir. Bu maliyetlerin neye göre aktifleştirileceği konusu, bu hesap planı esas alınarak yazılan muhasebe kitaplarında ya hiç açıklanmamış<sup>13</sup> veya hiç bir yasal dayanak olmaksızın bazı koşullara bağlanmıştır.<sup>14</sup>

Bu konudaki eksikliğin giderilmesi amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları kurulu tarafından yapılan çalışmalarda, Araştırma Geliştirme Maliyetleri için de bir standart taslağı oluşturulmuştur. Bilindiği gibi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslararası standartlar gözetilerek hazırlanmaktadır.

Standart taslağına baktığımızda araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımını, diğer faaliyetlerden nasıl ayrılabilceğini, ve maliyet unsurlarının neler olduğunu görmekteyiz. Muhasebeleştirme konusunda ise, araştırma maliyetlerinin<sup>15</sup> doğrudan gider yazılması yani aktifleştirilmemesi, geliştirme maliyetlerinin de belli koşullar altında aktifleştirilebileceği öngörülmektedir. Aktifleştirilen maliyetler ise yeni ürünün gelecekteki getirisi ve maliyetinin belirlenmesindeki güçlük nedeniyle 5 yılda amorti (itfa) edilecektir. Genel hatları ile bakıldığında TMS ile UMS birbirine benzemektedir.

<sup>13</sup> Orhan SEVİLENGÜL, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*, (Gazi Kitabevi: Ankara), 1997, s.405-409

<sup>14</sup> GÜCENME, a.g.k., s.300

<sup>15</sup> Bu makalede TMS'deki araştırma geliştirme "gideri" yerine, araştırma geliştirme "maliyetleri" terimi kullanılmıştır.

## MEVCUT UYGULAMALARIN SAKINCALARI

Daha önce de belirtildiği gibi işletmeler rekabetçi olmak veya bu durumlarını sürdürebilmek için araştırma ve geliştirmeye önemli yatırımlar yapmak durumundadırlar. Görüldüğü gibi geleneksel kayıt şekli bu amaçla yapılan maliyetlerin geri dönüşünün ölçülmesine olanak vermemektedir. Geleneksel muhasebe uygulamalarına göre, bu maliyetler riske neden oldukları için giderleştirilmelidirler. Bununla birlikte bu yaklaşım tutarlı bir şekilde uygulanmamaktadır. Geleneksel yaklaşım şerefiyenin, petrol ve maden arama hakların aktifleştirilmesini gerektirir. Oysa bunlarda da gelecekte beklenen tüm yararın elde edilemeyecek olması riski vardır.<sup>16</sup>

Tutucu bir yaklaşımla söz konusu maliyetlerin gider yazılması, günümüzde ürün maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan bu maliyetlerin ürün maliyetlerine yansımamasına ve dolayısıyla ürün maliyetlerinin yanlış belirlenmesine neden olmaktadır. Ürün maliyet bilgisine dayanılarak alınan kararların da bu durumda doğru olması beklenemez. İşletme kar elde eder görülürken belki de ürün zararına satılıyor olacaktır. Bu sakıncaları gidermek amacıyla geliştirilen bir yöntem “Yaşam Döngüsü Muhasebesi”dir.

## YAŞAM DÖNGÜSÜ MUHASEBESİ

Yaşam döngüsü muhasebesi, bir ürünün başlangıcından, üretici veya tüketici tarafından terk edilinceye kadar tüm yaşam döngüsü süresince yapılan faaliyetlere ilişkin maliyetlerin toplanması olarak tanımlanmaktadır.<sup>17</sup> Yaşam döngüsü maliyetlemesi ise, bir ürün veya hizmetin yaratılmasından terk edilmesine kadar yapılan faaliyetlerle ilgili maliyetlerin muhasebesi olarak tanımlanmaktadır.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Dennis E. PEAHEY, “Battle At The GAAP? It’s Time for A Change,” **Management Accounting (USA)**,(February 1990), s.33

<sup>17</sup> a.g.k., s33

<sup>18</sup> Peter GRIECO , Jr.Mel PILACHOWSKY, **Activity Based Costing: The Key World Class Performance**, (PT Publications Inc: USA), 1997, s.184

Yaşam döngüsü maliyetlemesi, ürün hatlarının çok kısa yaşam döngüsüne sahip olmaları halinde onların bir proje gibi muhasebeleştirilebileceği fikrinden doğmuştur. Yaşam döngüsü terimi literatürde iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bir tanıma göre, ürünün piyasaya sürülmesinden satışların durmasına kadar olan süredeki üretim, satış ve karların durumunu ifade etmektedir. Daha geniş anlamda ise, bir ürünün üretilmesi ve satın alınmasından terk edilmesine kadar kullanımını ifade etmektedir. Yaşam döngüsü kar yönetimi ilk tanımı kabul ederken, yaşam döngüsü maliyetlemesinde ikinci anlam kullanılır, çünkü araştırma ve geliştirmeden ve üretim planlamasından terk edilene kadarki maliyetler yaşam döngüsü maliyetlemesinin çalışma amacıdır.<sup>19</sup>

Geleneksel maliyet muhasebesinde bir ürünün yaşam döngüsü; araştırma ve geliştirme, planlama, tasarım ve üretimi kapsar. Bunlardan planlama, tasarım ve üretim boyunca katlanan maliyetlerin hepsi geleneksel ürün maliyetinde de görülür. Daha önce de belirtildiği gibi araştırma ve geliştirme maliyetleri hem ürün maliyeti hem de dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Oysa yaşam döngüsü muhasebesinde, gelecekte yarar sağlayacak olan ve yönetimin planına uygun olan tüm maliyetler, maliyete maruz kalındığında aktifleştirilir. Yaşam döngüsü muhasebesinin başlıca amacı, gelirleri ve giderleri daha iyi karşılaştırmaktır. Bunun için satılması planlanan birimlerin toplam sayısına dayanarak belli faaliyetler gider yazılır.

Bu günkü uygulamada gelecekte yararlı olması planlanan faaliyetlerin maliyetlerinin risk nedeniyle tutuculukla (muhafazakarca) gider yazılması bu maliyetlerin başarı veya başarısızlığını ölçmeyi güçleştirir. Oysa yaşam döngüsü muhasebesi başlangıçta maliyetleri aktifleştirilen faaliyetlerle ilgili risk için ayrı bir muhasebeyi de gerektir.

Yönetim ilgili ürünlerin satışı boyunca geri alınacak olan bu aktifleştirilmiş ürün maliyetlerinin geri dönme ihtimalini ölçmek için bir risk karşılığı oluşturur. Bu risk karşılığı, satılan malın maliyetinden ayrı olarak gelirlerden düşülmelidir.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Michitaru SAKURAI , *Integrated Cost Management*, (Productivity Press: Portland, Oregon), 1996, s.164

<sup>20</sup> PEAVEY, a.g.k., s.34

## SONUÇ

Bu günün üretim çevresi ve rekabetçi ortamında geleneksel muhasebe uygulamalarının eksiklikleri olduğu görülmektedir. Araştırma ve geliştirme gibi günümüzde işletmeler için rekabette önemli bir unsur olan faaliyetlere ilişkin maliyetlerin, tutuculuk kavramı gereği gider yazılması, dönemsellik kavramını zedelemektedir.

Tutuculuk kavramı, yapısında olan bu tutarsızlıktan dolayı eleştirilir. Muhasebeciler bu davranışlarını “ tutuculuk yönünde yanlışlık yapmak, net geliri olduğundan fazla gösterme yönündeki yanlışlığa nazaran daha az şiddette ekonomik ve sosyal sonuçlar doğurur” şeklinde savunurlar.<sup>21</sup>

Günümü de araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yapılan önemli yatırımlar, bunlara ilişkin maliyetleri ürün ve hizmetlerin toplam maliyetlerinin önemli bir parçası haline getirmiştir. Bu nedenle bu maliyetlerin geri dönüşündeki risk nedeniyle gider yazılması , onların ürün maliyetlerine yansımaları engellemekte ve belki de ürünlerin gerçek maliyetlerinin altında satılmasına neden olmaktadır. Dönem net gelirleri de gerçekçi olmayan şekilde belirlenmektedir

Geleneksel uygulamaların yeni üretim ortamlarındaki bu sakıncalarını gidermede bir yöntem olarak “yaşam döngüsü muhasebesi” düşünülmelidir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

CEMALCILAR Özgül, ERDOĞAN Nurten, Genel Muhasebe, (Beta Basım Dağıtım A.Ş., İstanbul) 1997.

DELANEY Patrick R, EPSTEIN Barry L., ADLER James R., Foran Michael F., GAAP Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1994, (John Wiley& Sons:Canada) 1994.

---

<sup>21</sup> Özgül CEMALCILAR, Nurten ERDOĞAN, Genel Muhasebe, (Beta Basım Dağıtım A.Ş.: İstanbul) 1997, s.630.

GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN B., **Accounting: Theory and Practice**, (Pitman Books: Great Britain), 1982.

GRIECO Peter, PILACHOWSKY Jr.Mcl, **Activity Based Costing: The Key World Class Performance**, (PT Publications Inc: USA), 1997.

GÜCENME Ümit, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticaret İşletmelerinde Muhasebe ve Envanter İşlemleri**, (Marmara Kitabevi Yayınları: Burasa), 1994

HENDIRIKSEN Eldon S., VAN BRED A Michael F., **Accounting Theory**, (Richard D. Irwin Inc.: USA.) , 1992.

HERMANSON Roger H., EDVARDS James Don, SALAMON R. I., **Accounting Principles**, (Business Publication Inc:Texas), 1983.

IQBAL M. Zafar; MELCHER Trini U., ELMALLAH Amin A., **International Accounting: A Global Perspective**, (South-Western Collage Publishing:USA), 1997

PEAVEY Dennis E., "Battle At The GAAP?It's Time for A Change," **Management Accounting (USA)**, (February 1990), s.31-35

SAKURAI Michiharu, **Integrated Cost Management**, (Productivity Press,Portland, Oregon), 1996.

SEVİLENGÜL Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, (Gazi Kitabevi, Ankara) , 1997.

[http://www.iasc.org.uk/frame/ccn2\\_19.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/ccn2_19.htm)

[http://www.iasc.org.uk/frame/ccn3\\_12.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/ccn3_12.htm)