

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Evaluation and Accounting of Research and Development Expenditures: A Comparative Analysis in Terms of Financial Reporting Frameworks

Nurettin ÖZDEMİR*

* Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6101-3030

Araştırma Makalesi / Research Article

Geliş Tarihi: 08.03.2026 Kabul Tarihi: 14.05.2026 Benzerlik Oranı: 4% (intihal.net) Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Muhasebesi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS JEL Kodları: M41, M48, O30	ÖZ Günümüz rekabet ortamında işletmelerin sürdürülebilir büyüme sağlayabilmesi ve yenilikçi kapasitesini artırabilmesi açısından araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri büyük önem taşımaktadır. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bilgi, teknoloji ve yenilikler çoğu zaman maddi olmayan duran varlıkların oluşumuna zemin hazırlamaktadır. Ancak Ar-Ge harcamalarının gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağına ilişkin belirsizlikler, bu harcamaların finansal tablolarda nasıl muhasebeleştirileceği konusunda çeşitli yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Ar-Ge harcamalarının değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaları Türkiye’de kullanılan üç temel finansal raporlama çerçevesi olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında karşılaştırmalı olarak incelemektir. Bu amaçla çalışmada söz konusu raporlama çerçevelerinde yer alan hükümlere göre Ar-Ge harcamalarının sınıflandırılması, safhalarının belirlenmesi, giderleştirilmesi, aktifleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi örnek uygulamalar yoluyla analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, raporlama çerçeveleri arasında özellikle araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi, itfa paylarının hesaplanması, değer düşüklüğü testlerinin yapılması ve başarısızlıkla sonuçlanan projelerin düzeltilmesi açısından farklı hükümlerin bulunduğunu göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin literatüre karşılaştırmalı bir bakış açısı sunmayı amaçlamaktadır.
---	--

Received Date: 08.03.2026 Acceptance Date: 14.05.2026 Similarity Index: 4% (intihal.net) Keywords: R&D Accounting, Intangible Assets, TAS/TFRS, BOBİ FRS, KUMI FRS JEL Codes: M41, M48, O30	ABSTRACT In today’s competitive environment, research and development (R&D) activities are crucial for firms to achieve sustainable growth and enhance their innovative capacity. Knowledge, technology, and innovations resulting from R&D activities often lay the groundwork for the creation of intangible assets. However, uncertainties regarding whether R&D expenditures will generate economic benefits in the future have led to the emergence of various approaches for their accounting treatment in financial statements. The aim of this study is to comparatively examine the practices related to the evaluation and accounting of R&D expenditures within the three main financial reporting frameworks used in Turkey: TAS/TFRS, BOBİ FRS and KUMI FRS. Accordingly, the study analyzes, through illustrative applications, the classification of R&D expenditures, identification of their stages, expense recognition, capitalization, and end-of-period valuation based on the provisions of these reporting frameworks. The findings indicate that there are different provisions among the reporting frameworks, particularly regarding the capitalization of research and development expenditures, the calculation of amortization expenses, the conduct of impairment tests, and the correction of projects that result in failure. In this respect, the study aims to provide a comparative perspective to the literature on the accounting treatment of R&D expenditures.
---	---

Atıf / Citation: Özdemir, N. (2026). Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi: Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 56-74.

Sorumlu yazar / Corresponding author: Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR, nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr

1. GİRİŐ

Bilgi ekonomisinde yaşanan hızlı gelişmeyle birlikte rekabet koşullarında önemli değişimler yaşanmaktadır. Yoğun rekabet ortamında güçlü bir şekilde ayakta kalabilmek ve bunu sürdürülebilir hale getirmek isteyen işletmeler için fiziksel niteliği olmayan varlıkların önemi artmaktadır. Genel itibarıyla maddi olmayan duran varlık (MODV) olarak nitelendirilen lisanslar, fikri mülkiyet hakları, markalar, bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, tarifler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler çoğu zaman işletmelerin en değerli varlıkları olabilmektedir (BOBİ FRS Modül 14). İşletmeler için büyük önem arz eden MODV'ler; satın alma, işletme birleşmesi, takas, devlet teşviki ve işletme içinde oluşturma yoluyla edinilebilmektedir. 2001 yılında küresel ölçekte 20 Trilyon \$ seviyesinde olan MODV'lerin toplam değerinin 2024 yılı itibarıyla 79 Trilyon \$ seviyesine yükselmesi bu varlıkların önemini ortaya koymaktadır (Brand Finance, 2024: 13). İşletmelerin söz konusu varlıkları doğru zamanda, doğru yerde ve istenilen kalitede edinebilmeleri güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmalarına bağlıdır. Bu nedenle, gerekli bilginin elde edilmesi amacıyla araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine ağırlık verilmesi ve bu faaliyetlere daha fazla kaynak ayrılması önem taşımaktadır (Akarçay Öğüz ve Eroğlu, 2015: 112). Ar-Ge faaliyetleri genel itibarıyla "araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütölen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri" ifade etmektedir (5746 Sayılı Kanun). Bu kapsamda bilimsel bilginin genişletilmesi, uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi ve teknolojik bilginin geliştirilmesine yönelik faaliyetler araştırma faaliyetleri olarak değerlendirilirken yeni ürün ve süreçlerin ortaya konmasına yönelik faaliyetler ise geliştirme faaliyetleri olarak değerlendirilmektedir (Sürmen ve Bayraktar, 2021: 41).

Son yıllarda rekabet avantajı sağlamak isteyen işletmeler Ar-Ge faaliyetlerine ağırlık verirken bu kapsamda gerçekleştirdikleri faaliyetler için yapılan harcamaların muhasebeleştirilme esasları önem kazanmıştır. Avrupa ölkeleri ve Avustralya'da uygulanan ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP)'nde, Ar-Ge kapsamında gerçekleştirilen harcamalara ilişkin zorunlu giderleştirme, isteğe bağlı aktifleştirme ve zorunlu aktifleştirme esasları yer almaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte Ar-Ge kapsamında yapılan harcamalar, araştırma ve geliştirme aşamalarında yapılan harcamalar olarak ayrıştırılmaya ve bu kapsamda değerlendirilmeye başlanmıştır. Ancak Ar-Ge harcamalarının genel olarak gelecekte sağlayacakları ekonomik faydalar konusunda yüksek belirsizlik içermesi nedeniyle bu harcamaların sınıflandırılması ve ayrıştırılması sürecinde sorunlarla karşılaşılmaktadır (Gong ve Wang, 2016: 49-50). Diğer taraftan işletme içinde ve uzun vadede geliştirilen varlıklara ilişkin Ar-Ge harcamalarının belirlenmesinde karşılaşılan güçlükler, finansal raporlama çerçeveleri bakımından süreci daha karmaşık hâle getirirken (TMS 38, prg: 51; BOBİ FRS Modül 14, prg: 14.15) bu durum düzenlemelerde farklı muhasebeleştirme esaslarının benimsenmesine yol açmaktadır. Bu bağlamda işletmeler, Ar-Ge harcamalarını tabi oldukları finansal raporlama çerçevesinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda değerlendirmekte ve muhasebeleştirme esaslarını ilgili hükümlere göre uygulamaktadır.

Bu çalışmada, işletme içerisinde oluşturuğan MODV'lere ilişkin yapılan Ar-Ge harcamalarının finansal raporlama çerçeveleri açısından karşılaştırmalı bir şekilde analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)'nda yer alan Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili hükümler dikkate alınmıştır. Söz konusu raporlama çerçevelerinde Ar-

Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların ölçümü, araştırma ve geliştirme aşamalarının ayrımı, aktifleştirme kriterleri ve dönem sonu değerlemesi bakımından farklı hükümler yer almaktadır. Bu nedenle Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin karşılaştırmalı olarak incelenmesi finansal raporlama kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır.

2. FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİNDE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ

İşletme değerinin önemli bir bölümünü oluşturan MODV'ler; haklar, ilişkiler ve fikri mülkiyet unsurları olmak üzere üç ana grupta sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma içerisinde Ar-Ge faaliyetleri, özellikle fikri mülkiyet kapsamında değerlendirilen unsurlar arasında önemli bir yer tutmaktadır (Brand Finance, 2024: 14–15). Son yıllarda işletmelerin toplam değerinin belirleyici göstergelerinden biri hâline gelen MODV'ler, özellikle yenilikçi ve teknoloji odaklı şirketler açısından stratejik bir önem kazanmıştır. Nitekim S&P 500 endeksinde yer alan şirketler incelendiğinde, toplam işletme değerinin yüzde 72'sinin maddi olmayan varlıklardan oluştuğu ve bunun yüzde 76'sının ise finansal tablolarda açıklanmadığı görülmektedir (Brand Finance, 2024: 23). Bu bulgular, Ar-Ge harcamalarının yalnızca dönem gideri olarak değerlendirilmesinin işletmenin gerçek değer yaratma kapasitesini tam olarak yansıtmadığını göstermektedir. Dolayısıyla Ar-Ge harcamalarının ölçümü, kayda alınması ve dönem sonu değerlemesi gibi hususlar finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu açısından kritik bir öneme sahiptir.

İşletmeler tabi oldukları finansal raporlama çerçevesinde yer alan hükümler doğrultusunda Ar-Ge harcamalarını muhasebeleştirmektedirler. Bu kapsamda Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) TMS/TFRS'lerde (özellikle TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı), KAYİK kapsamına girmeyen ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler BOBİ FRS'de, bağımsız denetim kapsamında olmayan ancak bilanço esasına göre defter tutan işletmeler ise KÜMİ FRS'de yer alan hükümlere göre finansal raporlama yapmaktadırlar. Söz konusu raporlama çerçevelerinde Ar-Ge harcamaları ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

TMS 38'de ve BOBİ FRS 14. bölümde yer alan hükümlere göre işletmeler, işletme içinde oluşturulan MODV'ler için yapılan Ar-Ge harcamalarını aktifleştirmek suretiyle MODV olarak kaydedebilmesi için belirli kriterlere sahip olması gerekir. Her iki raporlama çerçevesinde de aktifleştirme kriterlerinin belirlenmesi amacıyla Ar-Ge harcamaları araştırma ve geliştirme olmak üzere iki safhaya ayrılmaktadır (TMS 38, prg: 52; BOBİ FRS, prg: 14.15). TMS 38 ve BOBİ FRS'de araştırma, “yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme” şeklinde tanımlanırken bu kapsamda yapılan harcamalar dönem gideri olarak kayda alınmaktadır (TMS 38, prg: 8 ve 54; BOBİ FRS, prg: 14.16). Geliştirme ise, “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 uygulanması” şeklinde tanımlanmış olup bu aşamada yapılan harcamalar aşağıda belirlenen kriterlerin tamamını karşılamaması durumunda MODV olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 38, prg: 8 ve 57; BOBİ FRS, prg: 14.17):

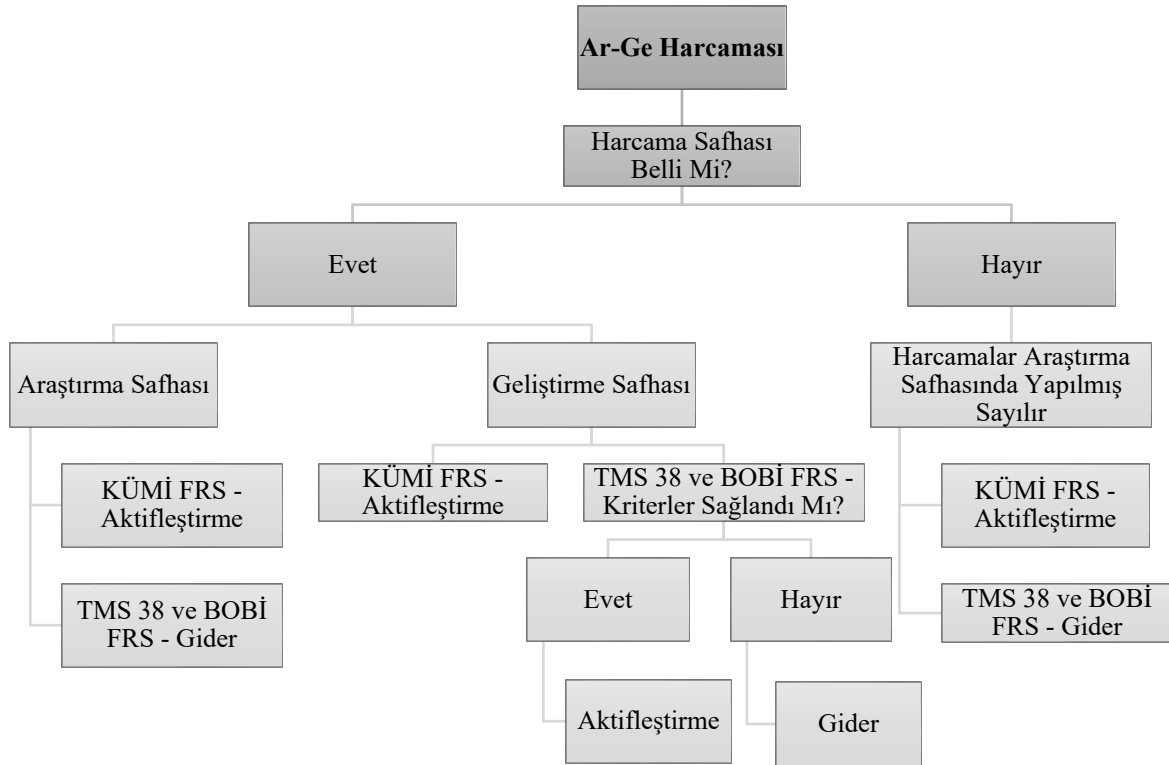
- MODV'nin kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesinin teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin MODV'yi tamamlanma, kullanma ya da satma niyetinin olması,
- MODV'nin kullanma veya satma imkanının olması,
- MODV'nin muhtemel gelecekte sağlaması beklenen ekonomik faydanın belirli olması,

- MODV'nin üretimine yönelik geliştirme safhasının tamamlanması için ve MODV'yi kullanmak ya da satmak için yeterli imkanların olması,
- MODV'nin üretim sürecine ilişkin geliştirme safhasında yapılan harcamaların güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıda sayılan kriterlerin karşılandığı tarih itibarıyla yapılan harcamalar işletme içinde oluşturulan MODV'nin maliyetini oluştururken daha önce gider olarak kaydedilen harcamalar ise varlığın maliyetine ilave edilmemektedir (TMS 38, prg: 65; BOBİ FRS, prg: 14.18). TMS 38 ve BOBİ FRS'ye göre bir MODV'nin oluşturulmasına ilişkin projenin, araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda harcamaların tamamının araştırma safhasında yapıldığı varsayılmaktadır (TMS 38, prg: 53; BOBİ FRS, prg: 14.19).

KÜMİ FRS'de yer alan hükümlere göre ise; TMS 38 ve BOBİ FRS'den farklı olarak MODV'nin oluşturulması amacıyla yapılan tüm harcamalar araştırma ya da geliştirme safhası ayrımı yapılmaksızın aktifleştirerek finansal tablolara alınmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.10). Ancak gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda bir MODV'nin ortaya çıkmaması durumunda daha önce aktifleştirilen harcamalar da dahil olmak üzere tüm harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu kapsamda önceki dönemde varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılacak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur (KÜMİ FRS, prg: 12.11).

İşletme içinde MODV oluşturulması amacıyla yapılan Ar-Ge harcamalarının finansal raporlama çerçevelerine göre muhasebeleştirilme esasları Şekil 1'de sunulmuştur.



Şekil 1. Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Karar Ağacı

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Konu ile ilgili yapılan literatür araştırmasında tespit edilen çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmuştur. Çalışmalar, genel itibarıyla IFRS, TMS, TMS-VUK, BOBİ FRS-KÜMİ FRS, TMS-BOBİ-VUK çerçevesinde yapılmıştır. Bu çalışmanın kapsamını oluşturan

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'yi birlikte ele alan herhangi bir çalışma tespit edilememiştir.

Literatürde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan çalışmalar incelendiğinde, araştırmaların genel olarak Ar-Ge faaliyetlerinin finansal raporlama üzerindeki etkileri ve bu harcamaların farklı muhasebe düzenlemeleri kapsamında nasıl ele alındığı üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Öztürk (2019) tarafından yapılan çalışmada, işletmelerin inovasyon faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamalarının finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir şekilde sunulmasının önemine vurgu yapılmıştır. Bu bağlamda Ar-Ge harcamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirilmesinin finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından önemli olduğu ifade edilmiştir. Benzer şekilde Akarçay Öğüz ve Eroğlu (2015) ile Gönen ve Kısakürek (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmalar da Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesini ele almakla birlikte özellikle Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan uygulamalara odaklanmış ve Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergisel teşviklerin işletmeler üzerindeki etkilerini incelemiştir.

Literatürde yer alan bazı çalışmalar ise Ar-Ge harcamalarının farklı finansal raporlama çerçeveleri kapsamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesine odaklanmaktadır. Bu kapsamda Ulusan (2005), Sürmen ve Bayraktar (2021) ile Karaca (2024) tarafından yapılan çalışmalar, Ar-Ge harcamalarının TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, SPK ve VUK gibi farklı düzenlemeler çerçevesinde nasıl muhasebeleştirildiğini incelemiştir. Bu çalışmaların ortak sonucuna göre, uluslararası finansal raporlama yaklaşımına daha yakın olan TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleri finansal raporlama kalitesini artırırken SPK, VUK ve MSUGT kapsamında yer alan ihtiyari uygulamaların finansal raporlama açısından bazı sınırlılıklar oluşturabildiği ifade edilmiştir. Ayrıca Karaca (2024) tarafından yapılan çalışmada, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin farklı yaklaşımlar ortaya konulmuştur. Buna kapsamda BOBİ FRS'de yer alan hükümlere göre araştırma aşamasındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilirken geliştirme aşamasındaki harcamalar ise belirli kriterlerin sağlanması durumunda aktifleştirilmektedir. KÜMİ FRS'ye göre ise tüm Ar-Ge harcamalarının aktifleştirildiği belirtilmiştir.

Uluslararası literatürde yer alan çalışmalar ise Ar-Ge harcamalarının yatırımcı kararları ve işletme değeri üzerindeki etkilerine odaklanmaktadır. Mazzi vd. (2022) tarafından yapılan çalışmada, IAS 38 standardının gelişim süreci ile yatırımcıların Ar-Ge muhasebesine bakış açıları karşılaştırılmış ve yatırımcıların geliştirme maliyetlerinin belirli koşullar altında aktifleştirilmesini desteklediği sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde Andronoudis vd. (2026) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, IFRS kapsamında Ar-Ge harcamalarının ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesinin finansal performans göstergeleri üzerindeki etkileri incelenmiş ve Ar-Ge yoğunluğunun beklenmedik getiriler üzerindeki nakit akışı ve tahakkuk bileşenleri üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde yer alan çalışmalarda, Ar-Ge harcamalarının doğru muhasebeleştirilmesinin finansal raporlama kalitesi, yatırımcı kararları ve işletme değerlemesi açısından önemli olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bununla birlikte çalışmalar arasında ele alınan finansal raporlama çerçeveleri, analiz yöntemleri ve odak noktaları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye'de yapılan çalışmalar daha çok farklı muhasebe düzenlemeleri kapsamında Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ve uygulama örneklerine odaklanırken uluslararası çalışmalar ise Ar-Ge harcamalarının finansal piyasalar, yatırımcı davranışları ve işletme değeri üzerindeki etkilerini ampirik yöntemlerle incelemektedir.

4. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARININ FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmeler, tabi oldukları raporlama çerçevesinde yer alan hükümler doğrultusunda muhasebe işlemlerini yürütmektedirler. Bu kapsamda işletme içinde oluşturulan MODV'lere ilişkin yapılan Ar-Ge harcamaları da ilgili raporlama çerçevelerine göre ölçümü, araştırma ve geliştirme aşamalarının ayrımı, aktifleştirme kriterleri ve dönem sonu değerlemesi yapılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamına giren işletmelerin Ar-Ge kapsamında yaptığı harcamaların muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler örnek uygulamalar üzerinden ele alınmıştır. Örneklerin muhasebeleştirilmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK) tarafından 29.07.2024 tarihinde yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planında yer alan hesaplar kullanılmıştır.

4.1. Araştırma Safhasında Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde oluşturulan MODV'lere ilişkin oluşum süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki aşamada tamamlanmaktadır. Finansal raporlama çerçevelerinden TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirilmesine izin verilmemektedir. Bu aşamada yapılan tüm harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Ar-Ge kapsamında yapılan faaliyetlere ilişkin hangilerinin araştırma safhasında yapılan harcama olduğuna ilişkin esaslar ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında belirlenmiştir (TMS 38, prg: 56). BOBİ FRS'de ise araştırma safhasına ilişkin bahsedilen faaliyetler sayılmamakla birlikte 14. modülde TMS 38'de belirlenen faaliyetlerin işletmeler için yol gösterici olacağı belirtilmiştir. TMS 38'de araştırma safhasında yapılan faaliyetlere ilişkin aşağıdaki örnekler verilmiştir (TMS 38, prg: 56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Bir diğer finansal raporlama çerçevesi olan KÜMİ FRS'de ise Ar-Ge harcamalarının değerlendirilmesinde araştırma safhası ile geliştirme safhası ayrımı yapılmamıştır. İlgili raporlama çerçevesine göre bir MODV'nin işletme içinde oluşturulmasına yönelik yapılan tüm harcamalar varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Dolayısıyla TMS 38'de belirlenen araştırma safhasına ilişkin faaliyetlerin tamamı KÜMİ FRS'de MODV'nin maliyetine dahil edilen harcamaları oluşturmaktadır. Bu kapsamda KÜMİ FRS'ye göre; varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetler MODV'nin maliyetine dahil edilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.10).

Örnek Uygulama: Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, mevcut muhasebe yazılımlarının yapay zekâ destekli raporlama ve e-dönüşüm entegrasyonları açısından yetersiz kalması nedeniyle yeni bir yazılım projesi başlatmıştır. Bu amaçla küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik bulut tabanlı bir muhasebe paket programı geliştirmeyi planlamaktadır.

Projenin ilk aşamasında (araştırma safhası) işletme tarafından aşağıdaki faaliyetler gerçekleştirilmiştir:

- Piyasada kullanılan mevcut muhasebe yazılımlarının analiz edilmesi,
- Kullanıcı ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik anket ve sektör araştırmalarının yapılması,
- Bulut tabanlı muhasebe sistemlerinde kullanılabilecek alternatif yazılım altyapılarının incelenmesi,
- Yapay zekâ destekli muhasebe algoritmalarının uygulanabilirliğine ilişkin ön fizibilite çalışmalarının yapılması,
- Yazılım mimarisine ilişkin farklı programlama dillerinin ve veri tabanı sistemlerinin test edilmesi.

Söz konusu araştırma faaliyetleri kapsamında işletme tarafından aşağıdaki harcamalar peşin olarak yapılmıştır:

Yazılım mühendislerine ödenen ücretler	200.000 TL
Danışmanlık hizmeti için ödenen ücretler	80.000 TL
Pazar araştırması için yapılan harcamalar	40.000 TL
Teknik analiz ve test maliyetleri için yapılan harcamalar	30.000 TL
TOPLAM HARCAMA	350.000 TL

İşletme, gerçekleştirdiği faaliyetlere rağmen geliştirilecek yazılımın teknik olarak uygulanabilirliğini kesin olarak ortaya koyamamış ve nihai ürünün ticari başarı sağlayacağına ilişkin güvenilir kanıt elde edememiştir. Ayrıca proje sonucunda ortaya çıkacak yazılımın tamamlanmasına yönelik kesin bir üretim planı veya maliyet tahmini de oluşturulamamıştır.

Araştırma Safhasında Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi:

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı: Proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere bakıldığında; mevcut yazılımların analiz edilmesi, kullanıcı ihtiyaçlarının belirlenmesi için yapılan araştırmalar, alternatif yazılım altyapılarının incelenmesi, geliştirilecek programa ilişkin fizibilite çalışmalarının yapılması ve programlama dillerinin ve veri tabanı sistemlerinin test edilmesi gibi işlemlerin yapıldığı görülmektedir. Ayrıca geliştirilecek yazılımın teknik olarak uygulanabilirliğinin ve nihai ürünün ticari başarı sağlayacağına ilişkin yeterli bilginin olmaması ve tamamlanmasına yönelik kesin bir üretim planının olmadığı ifade edilmektedir. Tüm bu bilgiler doğrultusunda, TMS 38'e göre gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin araştırma safhasında olduğu değerlendirilmekte ve bu aşamada yapılan harcamaların da gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

.../.../.....		
750 Araştırma Giderleri 100 Kasa	350.000	350.000
<i>Araştırma safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının gider olarak muhasebeleştirilmesi</i>		

BOBİ FRS: BOBİ FRS'ye göre Ar-Ge kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak iki aşamada değerlendirilmektedir. Buna göre araştırma safhasında gerçekleştirilen harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ar-Ge harcamalarının geliştirme safhasında yapılan harcamalar olarak değerlendirilmesi ve aktifleştirilebilmesi için MODV'nin kullanıma veya satışa hazır hale gelmesinin teknik

olarak mümkün olması, MODV'den muhtemel gelecek ekonomik faydaların belli olması ve MODV'yi tamamlamak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması gerekmektedir (BOBİ FRS, prg: 14.17). Proje özelinde değerlendirildiğinde hem gerçekleştirilen faaliyetlerin araştırma safhasındaki faaliyetler olması hem de geliştirilecek yazılımın teknik olarak uygulanabilirliğinin ve nihai ürünün ticari başarı sağlayacağına ilişkin yeterli bilginin olmaması ve tamamlanmasına yönelik kesin bir üretim planının olmaması nedeniyle geliştirme safhasına uygun faaliyetler olmadığı görülmektedir. Bu nedenle, BOBİ FRS'ye göre gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin araştırma safhasında olduğu değerlendirilmekte ve bu aşamada yapılan harcamaların da gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

.../.../.....		
750 Araştırma Giderleri 100 Kasa	350.000	350.000
<i>Araştırma safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının gider olarak muhasebeleştirilmesi</i>		

KÜMİ FRS: KÜMİ FRS'ye göre bir MODV'nin oluşturulması amacıyla yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı varlık olarak finansal tablolara alınmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.10). TMS 38 ve BOBİ FRS'den farklı olarak yazılım geliştirmek amacıyla yapılan tüm harcamaların MODV olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

.../.../.....		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar 100 Kasa	350.000	350.000
<i>Araştırma safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının varlık olarak muhasebeleştirilmesi</i>		

4.2. Geliştirme Safhasında Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde oluşturulan MODV'lere ilişkin oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki aşamada tamamlanırken finansal raporlama çerçevelerinde bu durum farklı şekillerde ele alınmaktadır. Bu kapsamda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre bir MODV'nin oluşturulması amacıyla gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları TMS 38 ve BOBİ FRS'nin ilgili paragraflarında (TMS 38, prg: 57; BOBİ FRS, prg: 14.17) belirtilen kriterlerin tamamını karşılaması halinde varlık olarak aktifleştirilmektedir.

KÜMİ FRS'de ise, bir MODV'nin oluşturulması amacıyla gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamının araştırma safhası ya da geliştirme safhası ayrımı yapılmaksızın aktifleştirilmesine izin verilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.10). Bu anlamda KÜMİ FRS hükümlerine göre MODV oluşturulması amacıyla geliştirme safhasında gerçekleştirilen tüm Ar-Ge harcamaları varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Örnek Uygulama: Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, daha önce yürüttüğü araştırma faaliyetleri sonucunda teknik fizibilitesi doğrulanan bulut tabanlı muhasebe paket programı projesinin geliştirme safhasına geçmiştir. Araştırma aşamasında gerçekleştirilen piyasa analizleri ve teknik testler sonucunda geliştirilecek yazılımın ticari olarak uygulanabilir olduğu belirlenmiş ve işletme yönetim kurulu tarafından projenin tamamlanmasına yönelik resmi yatırım kararı alınmıştır.

Projenin geliştirme safhasında işletme tarafından aşağıdaki faaliyetler gerçekleştirilmiştir:

- Muhasebe modüllerinin (genel muhasebe, stok, cari hesap ve e-fatura entegrasyonu) kodlanması,
- Yazılımın veri tabanı altyapısının oluşturulması,

- Kullanıcı arayüzü tasarımı ve sistem entegrasyonlarının gerçekleştirilmesi,
- Test ortamında çalışan prototip yazılımın oluşturulması,
- Veri güvenlik sistemlerinin geliştirilmesi,
- Programın ticari kullanıma hazır hâle getirilmesine yönelik hata düzeltme ve performans iyileştirme çalışmalarının yapılması.

Söz konusu geliştirme faaliyetleri kapsamında işletme tarafından aşağıdaki harcamalar peşin olarak yapılmıştır:

Yazılım geliştiricilere ödenen personel ücretleri	300.000 TL
Proje kapsamında kullanılan özel yazılım lisansları	400.000 TL
Test ve entegrasyon giderleri	80.000 TL
Sunucu ve geliştirme altyapısı maliyetleri	700.000 TL
Doğrudan proje danışmanlık giderleri	120.000 TL
TOPLAM HARCAMA	1.600.000 TL

İşletme, gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda projenin teknik olarak tamamlanabilir olduğunu, yazılımın satış veya lisanslama yoluyla ekonomik fayda sağlayacağını, projeyi tamamlayabilecek teknik insan kaynağına sahip olduğunu, proje maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebildiğini kanıtlayan proje dokümantasyonunu oluşturmuştur.

Geliştirme Safhasında Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi:

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı: Proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere bakıldığında; muhasebe modüllerinin kodlanması, yazılımın veri tabanı altyapısının oluşturulması, kullanıcı arayüzü tasarımı ve sistem entegrasyonlarının gerçekleştirilmesi, prototip yazılımın oluşturulması, veri güvenlik sistemlerinin geliştirilmesi, programın ticari kullanıma hazır hâle getirilmesine yönelik hata düzeltme ve performans iyileştirme çalışmalarının yapılması gibi işlemlerin yapıldığı görülmektedir. Ayrıca geliştirilecek yazılımın teknik olarak tamamlanabilir olduğu, yazılımın satış veya lisanslama yoluyla ekonomik fayda sağlayacağı, projeyi tamamlayabilecek teknik insan kaynağına sahip olduğu, proje maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebildiği ifade edilmektedir. Tüm bu bilgiler doğrultusunda, teknik uygulanabilirliğin sağlanması, tamamlama niyetinin olması, gelecekte ekonomik fayda beklentisinin oluşması, yeterli teknik ve finansal kaynağın mevcut olması ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği görülmektedir. Bu nedenle TMS 38'e göre hem gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirme safhasında olduğu hem de MODV'nin varlık olarak kaydedilmesi için taşınması gereken tüm koşullara sahip olması nedeniyle bu aşamada yapılan harcamalar aktifleştirilmektedir.

.../.../.....		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar 100 Kasa <i>Geliştirme safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının varlık olarak muhasebeleştirilmesi</i>	1.600.000	1.600.000

BOBİ FRS: BOBİ FRS'ye göre Ar-Ge kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak iki aşamada değerlendirilmektedir. Buna göre geliştirme safhasında gerçekleştirilen harcamalar varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Ar-Ge harcamalarının geliştirme safhasında yapılan harcamalar olarak değerlendirilmesi ve aktifleştirilebilmesi için MODV'nin kullanıma veya satışa hazır hale gelmesinin teknik olarak mümkün olması, MODV'den muhtemel gelecek ekonomik faydaların belli olması ve MODV'yi tamamlamak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması

gerekmektedir (BOBİ FRS, prg: 14.17). Proje özelinde bakıldığında hem gerçekleştirilen faaliyetlerin geliştirme safhasındaki faaliyetlere uygun olduğu hem de geliştirilecek yazılımın teknik olarak tamamlanabilir olduğu, yazılımın satış veya lisanslama yoluyla ekonomik fayda sağladığı, projeyi tamamlayabilecek teknik insan kaynağına sahip olduğu ve proje maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebildiği görülmektedir. Bu nedenle, BOBİ FRS'ye göre gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirme safhasında olduğu değerlendirilmekte ve bu aşamada yapılan harcamaların da varlık olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

.../.../.....		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar 100 Kasa <i>Geliştirme safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının varlık olarak muhasebeleştirilmesi</i>	1.600.000	1.600.000

KÜMİ FRS: KÜMİ FRS'ye göre bir MODV'nin oluşturulması amacıyla yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı varlık olarak finansal tablolara alındığı için yapılan harcamaların araştırma ya da geliştirme safhasında olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle proje kapsamında gerçekleştirilen tüm harcamaların TMS 38 ve BOBİ FRS'de olduğu gibi MODV olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

.../.../.....		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar 100 Kasa <i>Geliştirme safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının varlık olarak muhasebeleştirilmesi</i>	1.600.000	1.600.000

4.3. Araştırma Safhası ile Geliştirme Safhasının Ayırt Edilemediği Durumlardaki Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde oluşturulan MODV'lerin oluşum süreci her ne kadar araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki aşamada tamamlansa da bazı durumlarda araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin iç içe geçmesi nedeniyle safha ayrımı net bir şekilde yapılamamaktadır. Özellikle proje yönetiminin ve maliyet izleme sistemlerinin yetersiz olduğu durumlarda iki safhanın ayrımı zorlaşırken finansal raporlama çerçevelerinde bu duruma ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre TMS 38 ve BOBİ FRS'de bir MODV'nin oluşturulmasına ilişkin bir projenin araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda yapılan tüm harcamaların araştırma safhasında yapıldığı varsayılmaktadır (TMS 38, prg: 53; BOBİ FRS, prg: 14.19). Her iki raporlama çerçevesine göre de araştırma safhasında yapılan harcamaların gider olarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle safha ayrımının yapılamadığı durumlarda da tüm harcamaların gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Diğer raporlama çerçevesi olan KÜMİ FRS'ye göre ise Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde araştırma safhası ile geliştirme safhası ayrımı yapılmadığı için farklı bir durum söz konusu olmamaktadır. İlgili raporlama çerçevesine göre MODV'nin oluşturulmasına yönelik hem araştırma safhasındaki hem de geliştirme safhasındaki tüm Ar-Ge harcamaları aktifleştirilmektedir.

Örnek Uygulama: Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik bulut tabanlı muhasebe paket programı geliştirmek amacıyla bir projeye başlamıştır. Proje kapsamında geliştirilen paket programın, yapay zekâ destekli raporlamayı ve e-dönüşüm entegrasyonlarını yapabilmesi istenmektedir. Proje sürecinde işletme bünyesinde yazılım geliştiriciler, veri analistleri ve sistem mühendislerinden oluşan bir ekip

görevlendirilmiştir. Ancak proje faaliyetleri yürütülürken gerçekleştirilen çalışmaların hangi aşamada araştırma, hangi aşamada geliştirme niteliği taşıdığı açık biçimde belirlenememiştir.

Proje kapsamında aynı zaman dilimi içerisinde aşağıdaki faaliyetler eş zamanlı olarak yürütülmüştür:

- Piyasada kullanılan mevcut muhasebe yazılımlarının analiz edilmesi ve kullanıcı ihtiyaçlarının belirlenmesi,
- Bulut tabanlı muhasebe sistemlerinde kullanılabilecek yazılım altyapılarının incelenmesi,
- Yapay zekâ ve e-dönüşüm destekli muhasebe algoritmalarının uygulanabilirliğine ilişkin ön fizibilite çalışmalarının yapılması,
- Yeni algoritmaların test edilmesi ve alternatif kodlama yöntemlerinin denenmesi,
- Paket program modüllerinin kodlanmaya başlanması,
- Modüllerin revize edilmesi ve yeniden tasarlanması,
- Ticari olarak kullanılabilir nihai ürün yapısının henüz kesinleşmemesi.

Söz konusu faaliyetler için aşağıdaki harcamalar peşin olarak yapılmıştır:

Personel ücretleri	600.000 TL
Yazılım test giderleri	350.000 TL
Danışmanlık hizmetleri	200.000 TL
Sistem altyapı maliyetleri	150.000 TL
TOPLAM HARCAMA	1.300.000 TL

İşletme yönetimi proje sürecinde yazılımın teknik olarak uygulanabilir olduğuna veya ticari başarı sağlayacağına ilişkin kesin bir değerlendirme yapamamıştır. Ayrıca araştırma aşamasından geliştirme aşamasına geçildiğini gösteren resmi bir proje onayı ve bütçe ayrımı oluşturulamamıştır. Bu nedenle proje kapsamında yapılan harcamaların araştırma safhasına mı yoksa geliştirme safhasına mı ait olduğu güvenilir biçimde ayrıştırılamamıştır.

Araştırma Safhası ile Geliştirme Safhasının Ayırt Edilemediği Durumlarda Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi:

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı: İşletme içinde bir MODV oluşturulması amacıyla yürütülen bir projenin araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilemediği durumlarda tüm harcamalar araştırma safhasında yapılmış varsayılır (TMS 38, prg: 53). Örnek uygulamada yer alan proje özelinde hem araştırma safhasında hem de geliştirme safhasında faaliyetler gerçekleştirildiği görülmektedir. Yapılan harcamalar ise hem araştırma safhasındaki faaliyetler için hem de geliştirme safhasındaki faaliyetler için yapılmıştır. Projenin yürütülmesi sürecinde araştırma safhası ile geliştirme safhasının iç içe geçmesi ve ayırt edilememesi nedeniyle tüm Ar-Ge harcamaları gider olarak muhasebeleştirilir.

.../.../.....		
750 Araştırma Giderleri 100 Kasa	1.300.000	1.300.000
<i>Araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilemediği durumlarda yapılan Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi</i>		

BOBİ FRS: TSM 38’de olduğu gibi BOBİ FRS’de de MODV’nin oluşturulması sürecinde araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilememesi halinde tüm harcamaların araştırma safhasında yapıldığı varsayılmaktadır (BOBİ FRS, prg: 14.19). Örnek uygulamada yer alan proje özelinde hem araştırma safhasında hem de geliştirme safhasında faaliyetler

gerçekleştirildiği görölmektedir. Yapılan harcamalar ise hem araştırma safhasındaki faaliyetler için hem de geliştirme safhasındaki faaliyetler için yapılmıştır. BOBİ FRS'ye göre projenin yürütölmesi sürecinde araştırma safhası ile geliştirme safhasının iç içe geçmesi ve ayırt edilememesi nedeniyle tüm Ar-Ge harcamaları gider olarak muhasebeleştirilir.

...
750 Araştırma Giderleri 100 Kasa	1.300.000	1.300.000
<i>Araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilemediği durumlarda yapılan Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi</i>		

KÜMİ FRS: KÜMİ FRS'ye göre bir MODV'nin oluşturulmasına yönelik hem araştırma safhasındaki hem de geliştirme safhasındaki harcamaların tamamı varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.10). KÜMİ FRS'de yer alan hükümlerde safha ayrımı yapılmadığı için proje kapsamında gerçekleştirilen tüm harcamaların aktifleştirilmesine izin verilmektedir.

...
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar 100 Kasa	1.300.000	1.300.000
<i>Araştırma safhası ile geliştirme safhasının ayırt edilemediği durumlarda yapılan Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi</i>		

4.4. Ar-Ge Projesinin Başarısızlıkla Sonuçlanması ve Aktifleştirilen Tutarların Düzeltilmesi

İşletme içinde bir MODV oluşturmak amacıyla yapılan Ar-Ge harcamaları finansal raporlama çerçevelerine göre farklı şekillerde ele alınmaktadır. TMS 38 ve BOBİ FRS'ye göre araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilen üretim sürecinde araştırma safhasında yapılan harcamalar gider olarak kaydedilirken geliştirme safhasındaki harcamalar ise aktifleştirilmektedir. İki düzenlemeye göre de bir Ar-Ge harcamasının aktifleştirilebilmesi için varlığın ortaya çıkması ile ilgili önemli kriterlerin sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle hem TMS 38'e hem de BOBİ FRS'ye göre aktifleştirme kriterlerinin somut bir şekilde belirlenmesi ve bu kriterlerinin tamamının sağlanmasına yönelik bir şartın olması nedeniyle daha önce aktifleştirilen bir projenin başarısızlıkla sonuçlanması çok mümkün olmamaktadır. Sonraki yıllarda proje ile ilgili başarısızlığın ortaya çıkması durumunda ise aktifleştirilen tutarların düzeltilmesine gerek kalmamaktadır.

Ancak bir diğer finansal raporlama çerçevesi olan KÜMİ FRS'ye göre süreç farklı işlemektedir. Çünkü KÜMİ FRS'de MODV oluşturmak amacıyla yapılan tüm Ar-Ge harcamaları araştırma safhasından itibaren aktifleştirilmeye başlanmaktadır. İlerleyen süreçlerde bir MODV'nin oluşmaması halinde daha önce aktifleştirilen harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Proje kapsamında yapılan harcamaların raporlama dönemi öncesinde varlık olarak finansal tablolara alınan tutarları da Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabı kullanılarak düzeltilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.11).

Örnek Uygulama: Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, 20X5 yılında küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik yapay zekâ destekli raporlamayı ve e-dönüşüm entegrasyonlarını içeren bir paket program yazılım projesi başlatmıştır. İşletme 20X5 yılında yaptığı 250.000 TL harcamayı aktifleştirmiştir. 20X6 yılında da proje devam eden işletme, 150.000 TL daha harcamayı aktifleştirdikten sonra geliştirilen yazılımın mevcut sistemlere uyum sağlamadığını ve bu nedenle de ekonomik faydasının olmayacağını tespit etmiştir.

Ar-Ge Projesinin Başarısızlıkla Sonuçlanması ve Aktifleştirilen Tutarların Düzeltilmesine İlişkin Hükümlerin Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi:

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve BOBİ FRS: İşletme içinde oluşturulan MODV ile ilgili yapılan harcamaların aktifleştirilebilmesi belirli şartları sağlaması gerekmektedir. Bu kapsamda bir Ar-Ge harcamasının aktifleştirilebilmesi için TMS 38'in 57 no.lu paragrafında, BOBİ FRS'nin ise 14.17 no.lu paragrafında yer alan kriterlerin tamamına sahip olması gerekmektedir. Örnek uygulamada yer alan proje özelinde değerlendirildiğinde, geliştirilen yazılımın mevcut sistemlere uyum sağlamaması ve ekonomik fayda üretmemesi nedeniyle 20X5 ve 20X6 yıllarında yapılan harcamaların aktifleştirme kriterlerini sağlamadığı görülmektedir. TMS 38 ve BOBİ FRS'ye göre ilgili harcamalar gider olarak kayda alınacağı için sonradan bir düzeltme yapılmasına gerek kalmamaktadır.

KÜMİ FRS: İşletme içinde oluşturulan MODV ile ilgili yapılan harcamalar ilk aşamadan itibaren aktifleştirilmektedir. İlerleyen süreçte Ar-Ge harcaması yapılan projeye ilişkin bir MODV'nin ortaya çıkmayacağı tespit edildiğinde ise geçmişte aktifleştirilen harcamaların düzeltilmesi gerekir. Buna göre cari dönemde aktifleştirilen tutarlar gider olarak kâr veya zarar tablosuna aktırılırken önceki dönemde aktifleştirilen tutarlar ise Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılarak düzeltme yapılmaktadır.

.../.../.....			
750 Araştırma Giderleri	150.000		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar			150.000
<i>Ar-Ge projesin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle cari dönemde (20X6 yılı) aktifleştirilen harcamaların gider olarak muhasebeleştirilmesi</i>			
.../.../.....			
570 Geçmiş Yıllar Kârları *	250.000		
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar			250.000
<i>Ar-Ge projesin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle önceki dönemde (20X5 yılı) aktifleştirilen harcamaların düzeltilmesi</i>			

* İşletmenin geçmiş yıl faaliyetlerini zararlarla kapatması halinde "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesabı yerine "580 Geçmiş Yıllar Zararları" hesabının kullanılması gerekmektedir.

4.5. İşletme İçinde Oluşturulan MODV'lerin Dönem Sonu Değerlemesi: İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması

İşletme içinde oluşturulan MODV'lerin dönem sonu değerlemesi finansal raporlama çerçevelerinde farklı şekillerde ele alınmıştır. Buna göre BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre MODV'ler ilk kez kayda alındıktan sonra birikmiş itfa payları ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, prg: 14.21; KÜMİ FRS, prg: 12.16). TMS 38'de ise dönem sonu değerlemesinde, maliyet bedeli ile ölçümün yanı sıra aktif bir piyasası olan varlıklar için yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasına da izin verilmektedir. Bu yöntemin tercih edilmesi durumunda, MODV'nin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa payları ile değer düşüklüğü zararlarının toplamı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden değerlendirme yapılır (TMS 38, prg: 75).

İtfa Paylarının Hesaplanması: İtfa paylarının hesaplanmasında MODV'nin faydalı ömrü, kalıntı değeri ve itfa yöntemi önem kazanmaktadır. MODV'lerin faydalı ömürleri, sınırlı ve

sınırsız olmak üzere iki farklı şekilde olabilmektedir. Sınırlı faydalı ömre sahip MODV'ler için üç finansal raporlama çerçevesine göre de yararlı ömürleri boyunca itfa payı ayrılırken sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler için BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de 5 ila 10 yıl arasında itfa hesaplaması yapılmaktadır (TMS 38, prg: 97; BOBİ FRS, prg: 14.23-14.33, KÜMİ FRS, prg: 12.17-12.25). TMS 38'e göre sınırsız ömre sahip olan MODV'ler için itfa payı ayrılmamaktadır (TMS 38, prg: 107).

MODV'lerin itfasında kalıntı değerin varlığı itfaya tabi tutarın değışmesine neden olmaktadır. Çünkü üç raporlama çerçevesinde de MODV'lerin itfaya tabi tutarının belirlenmesinde kalıntı değeri dikkate alınmaktadır. Ancak kalıntı değeri, itfaya tabi tutarın belirlenmesinde teorik olarak dikkate alınmakla birlikte uygulamada çoğu zaman sıfır kabul edilmektedir. İtfa hesaplamasında kalıntı değerin sıfırdan farklı bir tutar olarak dikkate alınması için MODV'nin aktif bir piyasasının varlığı veya üçüncü bir tarafın satın alma taahhüdü gibi istisnai koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir (TMS 38, prg: 100, BOBİ FRS, prg: 14.28). Bununla birlikte BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler için kalıntı değeri her zaman sıfır olarak kabul edilirken TMS 38'e göre ise bahsedilen MODV'ler için itfa payı ayrılmadığından kalıntı değerin de bir önemi bulunmamaktadır.

MODV'lerin itfa paylarının hesaplanabilmesi için önem arz eden diğer bir husus da itfa yönteminin seçilmesidir. Üç raporlama çerçevesinde de itfa yöntemi olarak doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. Kullanılacak yöntemin seçiminde temel ölçüt, varlıktan elde edilmesi beklenen ekonomik faydaların işletmeye aktarılma biçimi olurken bu faydaların güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda doğrusal itfa yöntemi kullanılmaktadır (TMS 38, prg: 97-98; BOBİ FRS, prg: 14.30, KÜMİ FRS, prg: 12.22).

Değer Düşüklüğü Zararlarının Hesaplanması: MODV'lerin finansal tablolarda geri kazanılabilir tutarlarından daha yüksek bir tutarla raporlanmaması için dönem sonlarında değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir. Değer düşüklüğü ile ilgili işlemler ise TMS/TFRS'lere göre raporlama yapan işletmeler için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmeler için de ilgili raporlama çerçevelerinin "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümünde yer alan hükümlere göre yapılmaktadır. Bu noktada gerek sınırlı faydalı ömre sahip olan gerekse sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler için her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğü ile ilgili göstergelerin olup olmadığı gözden geçirilir. Ancak TMS 36'ya göre sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler için değer düşüklüğü göstergesinin olup olmadığına bakılmaksızın her yıl aynı zamanda değer düşüklüğü testi yapılır (TMS 36, prg: 10). Yapılan değerlendirme sonucunda MODV ile ilgili değer düşüklüğünün olduğuna karar verilirse işletme tarafından varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Ancak MODV'nin değer düşüklüğüne uğramadığına karar verilirse geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaz (TMS 36, prg: 8; BOBİ FRS, prg: 18.4, KÜMİ FRS, prg: 16.3).

Örnek Uygulama (Faydalı Ömrü Belirli Olan MODV): Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, küçük ve orta ölçekli işletmeler için hazırladığı bulut tabanlı muhasebe paket programına ilişkin çalışmalarını tamamlayarak yapılan harcamaları 01.01.20X4 tarihinde aktifleştirmiştir. Yazılıma ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yazılım için aktiveleştirilen Ar-Ge harcamasının tutarı	1.600.000 TL
Yazılımın faydalı ömrü	5 Yıl
Yazılımın faydalı ömrü sonunda satışı için anlaşılan tutar	400.000 TL
İtfa Yöntemi	Doğrusal Yöntem
MODV'nin 31.12.20X5 tarihindeki geri kazanılabilir tutarı	1.000.000 TL

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS: Sınırlı faydalı ömre sahip olan MODV'lerin dönem sonu değerlemesinde finansal raporlama çerçevelerinde benzer hükümler yer almaktadır. Üç raporlama çerçevesine göre de MODV'nin faydalı ömrü sonunda satışı için başka bir işletmeyle anlaşılabilir tutar kalıntı değer olarak değerlendirilmekte olup amortismanına tabi tutarın belirlenmesinde maliyet bedelinden indirilmektedir. Ayrıca her raporlama dönemi sonunda MODV ile ilgili değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin olup olmadığı değerlendirilir ve varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması halinde varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Geri kazanılabilir tutarın, varlığın defter değerinden düşük olması halinde aradaki fark kadar değer düşüklüğü zararı kayda alınır.

⇒ **31.12.20X4 Tarihinde Yapılması Gereken İşlemler:**

İtfaya Tabi Tutar : 1.600.000 TL – 400.000 TL = 1.200.000 TL

Yıllık İtfa Tutarı : 1.200.000 TL / 5 Yıl = 240.000 TL

31/12/20X4			
730 Genel Üretim Giderleri		240.000	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			240.000
<i>20X4 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

⇒ **31.12.20X5 Tarihinde Yapılması Gereken İşlemler:**

Yıllık İtfa Tutarı : 1.200.000 TL / 5 Yıl = 240.000 TL

Varlığın Net Defter Değeri : 1.600.000 TL – (240.000 x 2) = 1.120.000 TL

Varlığın Geri Kazanılabilir Tutarı: 1.000.000 TL

Değer Düşüklüğü Zararı : Net Defter Değeri – Geri Kazanılabilir Tutar
: 1.120.000 TL – 1.000.000 TL = 120.000 TL

31/12/20X5			
730 Genel Üretim Giderleri		240.000	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			240.000
<i>20X5 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

31/12/20X5			
730 Genel Üretim Giderleri		120.000	
267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)			120.000
<i>20X5 yılına ait değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi</i>			

⇒ **31.12.20X6 Tarihi ve Sonrasında Yapılması Gereken İşlemler:** MODV'nin değer düşüklüğü zararı sonrasında defter değeri değiştiği için 20X6 yılı ve sonrasında ayrılacak itfa paylarının yeni defter değeri üzerinden hesaplanması gerekir.

MODV'nin Yeni Defter Değeri : 1.120.000 TL – 120.000 TL = 1.000.000 TL

Kalıntı Değer : 400.000 TL

Yeni İtfaya Tabi Tutar : 1.000.000 TL – 400.000 TL = 600.000 TL

Kalan Faydalı Ömür : 3 Yıl

Yeni Yıllık İtfa Tutarı : 600.000 TL / 3 Yıl = 200.000 TL

31/12/20X6			
730 Genel Üretim Giderleri		200.000	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			200.000
<i>20X6 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

Not: Kalıntı değerin revize edilmediği ve 20X6 yılında değer düşüklüğü olmadığı varsayılmıştır.

Örnek Uygulama (Faydalı Ömrü Belirsiz Olan MODV): Yazılım alanında faaliyet gösteren bir işletme, küçük ve orta ölçekli işletmeler için hazırladığı bulut tabanlı muhasebe paket programına ilişkin çalışmalarını tamamlayarak yapılan harcamaları 01.01.20X4 tarihinde aktifleştirmiştir. Yazılıma ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yazılım için aktifleştirilen Ar-Ge harcamasının tutarı	2.000.000 TL
Yazılımın faydalı ömrü	Belirsiz
İtfa Yöntemi	Doğrusal Yöntem
MODV'nin 31.12.20X5 tarihindeki geri kazanılabilir tutarı	1.400.000 TL

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı: TMS/TFRS'lere göre raporlama yapan işletmeler, varlıkların değerlemesinde TMS 36'da yer alan hükümler esas alınmaktadır. İlgili standarda göre sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler itfaya tabi tutulmamaktadır. Bununla birlikte sınırsız faydalı ömre sahip olan MODV'ler değer düşüklüğü göstergesi olup olmadığına bakılmaksızın her yıl sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu anlamda örnek uygulamada yer alan bilgiler doğrultusunda yazılımın 20X4 yılında değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir bilgi olmadığı ancak 20X5 yılında değer düşüklüğüne uğradığı görülmektedir. Bu nedenle TMS 38'e göre 20X4 yılında herhangi bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak 20X5 yılında yazılımın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması nedeniyle değer düşüklüğü zararının kayda alınması gerekmektedir.

⇒ **31.12.20X5 Tarihinde Yapılması Gereken İşlemler:**

Varlığın Defter Değeri : 2.000.000 TL

Varlığın Geri Kazanılabilir Tutarı: 1.400.000 TL

Değer Düşüklüğü Zararı : Defter Değeri – Geri Kazanılabilir Tutar

: 2.000.000 TL – 1.400.000 TL = 600.000 TL

31/12/20X5			
730 Genel Üretim Giderleri		600.000	
267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)			600.000
<i>20X5 yılına ait değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi</i>			

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS: BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümlere göre sınırsız faydalı ömre sahip MODV'lerin dönem sonu değerlemesi benzer şekilde yapılmaktadır. Bu kapsamda her iki finansal raporlama çerçevesine göre de ilgili varlıklar hem itfaya hem de değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Örnek uygulamada yer alan bilgilere göre 20X4 yılında değer düşüklüğü zararına ilişkin bir bilgi bulunmadığı için sadece itfa payı hesaplaması ve muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. MODV'nin sınırsız ömre sahip bir varlık olması nedeniyle yönetim tarafından 5 ila 10 yıl arasında tahmini bir faydalı ömür belirlenmesi gerekir. Örnek uygulamada, varlık için yönetim tarafından belirlenen faydalı ömür süresinin 8 yıl olduğu varsayılmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümlere göre sınırsız faydalı ömre sahip olan varlıkların itfa payı hesaplanırken kalıntı değeri sıfır olarak kabul edilmektedir.

⇒ **31.12.20X4 Tarihinde Yapılması Gereken İşlemler:**

İtfaya Tabi Tutar : 2.000.000 TL

Yıllık İtfa Tutarı : 2.000.000 TL / 8 Yıl = 250.000 TL

31/12/20X4			
730 Genel Üretim Giderleri		250.000	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			250.000
<i>20X4 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

⇒ **31.12.20X5 Tarihinde Yapılması Gereken İşlemler:**

Yıllık İtfa Tutarı : 2.000.000 TL / 8 Yıl = 250.000 TL

Varlığın Net Defter Değeri : 2.000.000 TL – (250.000 x 2) = 1.500.000 TL

Varlığın Geri Kazanılabılır Tutarı: 1.400.000 TL

Değer Düşüklüğü Zararı : Net Defter Değeri – Geri Kazanılabılır Tutar

: 1.500.000 TL – 1.400.000 TL = 100.000 TL

31/12/20X5			
730 Genel Üretim Giderleri		250.000	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			250.000
<i>20X5 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

31/12/20X5			
730 Genel Üretim Giderleri		100.000	
267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)			100.000
<i>20X5 yılına ait değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi</i>			

⇒ **31.12.20X6 Tarihi ve Sonrasında Yapılması Gereken İşlemler:** MODV'nin değer düşüklüğü zararı sonrasında defter değeri değiştiği için 20X6 yılı ve sonrasında ayrılacak itfa paylarının yeni defter değeri üzerinden hesaplanması gerekir.

MODV'nin Yeni Defter Değeri : Varlığın Defter Değeri – Değer Düşüklüğü Zararı

: 1.500.000 TL – 100.000 TL = 1.400.000 TL

Yeni İtfaya Tabi Tutar : 1.400.000 TL

Kalan Faydalı Ömür : 6 Yıl

Yeni Yıllık İtfa Tutarı : 1.400.000 TL / 6 Yıl = 233.333 TL

31/12/20X6			
730 Genel Üretim Giderleri		233.333	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)			233.333
<i>20X6 yılına ait itfa payının muhasebeleştirilmesi</i>			

Not: 20X6 yılında değer düşüklüğü olmadığı varsayılmıştır.

5. SONUÇ

Günümüz rekabet ortamında şletmelerin sürdürülebilir büyüme sağlayabilmeleri ve yenilikçi kapasite geliştirebilmeleri açısından Ar-Ge faaliyetleri stratejik bir öneme sahiptir. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bilgi, teknoloji ve yenilikler çoğu zaman maddi olmayan duran varlıkların oluşmasına zemin hazırlamakta ve şletmelerin gelecekteki ekonomik faydalarının önemli bir belirleyicisi haline gelmektedir. Ancak söz konusu faaliyetlerin sonuçlarının belirsizlik içermesi, yapılan harcamaların finansal tablolarda nasıl muhasebeleştirileceği konusunda farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de yürürlükte olan raporlama çerçevelerinden TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre Ar-Ge harcamalarının değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda, söz konusu finansal raporlama çerçevelerinin Ar-Ge harcamalarına yaklaşımının genel olarak benzer bir mantığa dayandığı ancak uygulama ayrıntıları ve kapsam bakımından bazı farklılıklar içerdığı tespit edilmiştir. Özellikle araştırma ve geliştirme aşamalarının ayrıştırılması ve geliştirme aşamasına ilişkin harcamaların belirli koşulların sağlanması durumunda aktifleştirilmesi yaklaşımı TMS/TFRS’de daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde düzenlenmiştir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ise uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla daha sade bir yapı benimsenirken özellikle küçük ve orta büyüklükteki şletmeler için muhasebeleştirme süreçlerini basitleştirmektedir. Bununla birlikte, geliştirme aşamasındaki harcamaların aktifleştirilmesi ve sonraki dönemlerde itfa ve değer düşüklüğü testlerine tabi tutulması gibi temel ilkeler açısından bu çerçevelerin büyük ölçüde TMS/TFRS ile uyumlu olduğu görülmektedir. Bu durum, farklı büyüklükteki şletmeler için oluşturulan finansal raporlama sistemleri arasında belirli bir kavramsal tutarlılığın bulunduğunu göstermektedir.

Çalışma kapsamında ele alınan örnek uygulamalar da Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi sürecinde finansal raporlama çerçevelerinin uygulamada nasıl farklı sonuçlar doğurabileceğini ortaya koymaktadır. MODV’lerin aktifleştirilmesi ya da gider kaydedilmesi, itfası, faydalı ömür tahmini ve değer düşüklüğü testleri gibi konular finansal tabloların dönem kârı ve varlık yapısı üzerinde önemli etkiler yaratabilmektedir. Ancak çoğu zaman Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamada belirsizlikler ve yorum farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Özellikle geliştirme aşamasına ilişkin harcamaların aktifleştirilmesine yönelik kriterlerin değerlendirilmesi çoğu zaman yönetim kararlarına bağlı olduğundan uygulamada farklı şletmeler arasında raporlama farklılıklarının oluşması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle düzenleyici kurumlar ve standart belirleyici kuruluşlar tarafından Ar-Ge harcamalarının sınıflandırılması ve aktifleştirilmesine ilişkin uygulama rehberlerinin geliştirilmesi karşılaştırılabilirlik açısından önemli faydalar sağlayacaktır.

Gelecek çalışmalarda, Ar-Ge harcamalarının finansal performans, piyasa değeri ve yatırımcı davranışları üzerindeki etkileri incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Akarçay Öğüz, A., & Zeynep Eroğlu, N. (2015). Araştırma ve Geliştirme Merkezlerine Vergi Mevzuatı Kapsamında Sağlanan Teşvikler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), 111-136. <https://izlik.org/JA62HD52UM>
- Andronoudis, D., Tsalavoutas, I., & Tsoligkas, F. (2026). R&D Intensity, Development Costs’ Capitalization Intensity and Stock Returns: A Variance Decomposition Analysis, *European Accounting Review*, 35:1, 35-68, DOI: 10.1080/09638180.2025.2468482

- Brand Finance. (2024). *Global Intangible Finance Tracker (GIFT) 2024 Report*. Brand Finance Institute.
- Gong, J. J., & Wang, S. I. (2016). Changes in the value relevance of research and development expenses after IFRS adoption. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 35, 49–61. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.05.002>
- Gönen, K. F., & Kısakürek, M. (2022). Ar-Ge Harcamalarının ve Teşviklerin VUK Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 831-844. <https://doi.org/10.37880/cumuiibf.1086803>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) - Modül 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar*.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı*.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)*.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 38): Maddi Olmayan Duran Varlıklar*.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36): Varlıklarda Değer Düşüklüğü*.
- Karaca, H. (2024). Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının BOBİ FRS ve KUMİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. G. Ofluoğlu (Ed.), *Cumhuriyet 11. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi Tam Metin Kitabı* içinde (ss. 169-178). Ankara: Academy Global Publishing House.
- Mazzi, F., Slack, R., Tsalavoutas, I., & Tsoligkas, F. (2022). Exploring investor views on accounting for R&D costs under IAS 38. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(2), 106944. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.106944>
- Öztürk, E. (2019). İnovasyonun Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Yeri. *International Social Sciences Studies Journal*, 5(46): 5532-5541.
- Sürmen, Y., & Bayraktar, Y. (2021). Türkiye'deki Muhasebe Düzenlemeleri Çerçevesinde Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 21(63), 39-60. <https://izlik.org/JA97GF45EM>
- T.C. Resmî Gazete. (2022). *5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*. Ankara.
- Ulusan, H. (2005). Ar-Ge Faaliyetleri Sonucunda Geliştirilen Yeni Bir Ürüne Ait Patent Hakkının Değerlemesi ve Kayıtlanması. *E-Yaklaşım Dergisi*, 29, 463-481.

**ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME**

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Yazar(lar) verilerin toplanmasında, analizinde ve raporlaştırılmasında her türlü etik ilke ve kurala özen gösterdiklerini beyan ederler. Bu çalışmanın yazar/yazarları kullanmış oldukları resim, Şekil, fotoğraf ve benzeri belgelerin kullanımında tüm sorumlulukları kabul etmektedir.

Yazar Katkıları:

Bu çalışma tek yazarlı olarak hazırlanmıştır.

Çıkar Çatışması:

Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir

Etik Kurul İzni:

Bu çalışmanın yazar/yazarları, Etik Kurul İznine gerek olmadığını beyan etmektedir.