

# ARAŞTIRMA -GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-15 (TMS-15) VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TDMS) ESASINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Gülsevil YILDIZ<sup>(\*)</sup>

**Özet:** Bilimsel bilginin ve onun türevi olan teknolojinin baş döndürücü bir şekilde geliştiği ve “bilgi çağı” olarak adlandırılan 21. yüzyılda, kalitenin ön plana çıktığı ekonomi dünyasında, işletmelerin rekabet etmeleri ve bu konularını devam ettirebilmeleri ürettikleri ve kullandıkları teknoloji ile doğrudan ilişkilidir. Bilgi (bilimsel bilgi kasıt edilmektedir) ve teknoloji, tesadüfi keşifler bir tarafa bırakılacak olursa, esas olarak araştırma-geliştirme faaliyetlerinin nihai bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilen bilgi ve bulguların sanayide uygulanması teknoloji olarak tanımlanmaktadır. Günümüzün en önemli rekabet aracı olan AR-GE faaliyetlerinin büyük kaynaklar gerektirdiği bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla söz konusu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. AR-GE maliyetleri ya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte ya da aktifleştirilmektedir. Burada belirlenmesi gereken husus, söz konusu maliyetlerin hangi şartlarda dönem gideri olarak kaydedileceği hangi şartlarda aktifleştirileceğidir. Çalışmamızda bu soruna açıklık getirebilmek amacıyla söz konusu maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı-15 ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre muhasebeleştirilmesi hipotetik örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Anahtar kelimeler: teknoloji, araştırma ve geliştirme, aktifleştirme, dönem gideri olarak muhasebeleştirme.

**Abstract:** It is the age of information and technology, and quality is given a prior importance in today's economy. Keeping up with the current competition and sustaining positions in such a competitive environment is very hard for the businesses and success is directly related with how these businesses are technologically sophisticated in their areas. Information and technology are created through the activities of R&D departments. (Research and Development). The information that is created by R&D turns into technology when practiced in the industry. Founding successful R&D departments which are the most important tools for competition in today's world, require very rich resources. As a result of this, the management and the control of the costs for R&D becomes an important issue for the businesses. The cost of R&D activities are either accounted as periodical expenses or activated. Here, the important question is when and under what conditions to activate or to account these costs. In our study here, in order to address the question in hand, the costs that are mentioned above are advised to be accounted in accordance with the Accountancy Standards no. 15 and the “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” with the help of hypothetic examples. Keywords: technology, R&D, activation, accountancy as periodical expenses

<sup>(\*)</sup> Yrd.Doç.Dr. Erciyes Üniversitesi Kayseri Meslek Yüksekokulu

## I. Giriş

Günümüzde gerek ülkelerin gerekse işletmelerin gelişmişlik seviyesini belirlemede kullanılan göstergelerin başında teknolojik gelişmişlik seviyesi gelmektedir. Teknolojik üstünlüğe sahip olan ülkeler ve işletmeler rekabet gücünü de kolayca elde edebilmektedirler. Dolayısıyla teknolojik üstünlük ve rekabetteki üstünlük, ekonomik kalkınmayı destekleyen iki önemli güç olarak ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin küresel ekonomide var olabilmelerinin ve varlıklarını sürdürebilmelerinin sahip oldukları teknoloji ile doğrudan ilişkili olduğu söylenebilir. İşletmeler teknolojiye iki şekilde sahip olabilirler. Bunlardan birisi, teknoloji arz eden ülkelere teknoloji transfer etmek, diğeri ise kendi teknolojilerini kendilerinin üretmeleridir. Teknoloji transferi başlangıçta işletmeler için kısa vadeli bir çözüm olabilir, ancak uzun vadede işletmelerin teknolojik açıdan dışa bağımlılığının artmasına neden olur. Ayrıca gelişmiş ülkelerin işletmeleri teknoloji eskiyince sattıkları için, teknoloji transfer eden işletmeler kullandıkları eski teknoloji ile küresel ekonomide rekabet edebilme şansını yakalamakta zorlanacaklardır.

Teknolojiye sahip olmanın diğeri yolu ise, işletmelerin kendi teknolojilerini üretmeleri, yani araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmalarıdır. İşletmeler yeni teknolojiler üretmek üzere iki şekilde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunabilirler. Bunlardan birisi, işletmenin kendi bünyesinde oluşturacağı AR-GE departmanı aracılığı ile sürekli ve sistematik bir şekilde AR-GE faaliyetlerinde bulunmaktır. Diğeri ise AR-GE faaliyetlerini başta üniversiteler olmak üzere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kuruluşlara, teknoloji enstitülerine ve teknoparklara yaptırmaktır.

İşletmeler ister kendi AR-GE departmanları isterlerse başka araştırma kuruluşları aracılığıyla teknoloji üretsinler, her durumda yeni bir maliyet unsuru ile karşı karşıya kalacaklardır. Söz konusu maliyetler nasıl muhasebeleştirilecektir?

Bu sorunun cevabını tartışacağımız çalışmamızın amacı, AR-GE faaliyetlerinde bulunan işletmelerin AR-GE maliyetlerini muhasebeleştirirken karşılaştıkları problemlerin çözümüne katkıda bulunmaktır.

Yukarıda belirtilen amacımız doğrultusunda çalışmamızın takip eden kısmında önce araştırma ve geliştirme kavramlarının tanımı yapılarak, AR-GE faaliyetlerinin makro ve mikro bazda rekabet açısından gerekliliği kısaca ortaya konmaya çalışılmıştır. Bunu takiben uygulamadaki mevzuat çerçevesinde AR-GE maliyetlerinin "aktifleştirilmesi" veya "dönem gideri olarak kaydedilmesi" şeklindeki iki ayrı alternatif kayıt tekniğinin hipotetik örneklerle ayrıntılı bir şekilde gösterilmesi denemiştir.

Araştırmamızın konusu kapsam itibariyle vergi erteleme açısından işletmenin finansman durumunu doğrudan etkilemekle birlikte çalışmamızın hacmini aşacağı ve bu nedenle ayrı bir araştırma konusu yapılabileceği düşüncesiyle kapsam dışı bırakılmıştır.

Çalışmamız bir alan çalışması olmayıp, belgesel kaynaklardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

## II. Genel Olarak AR-GE Faaliyetleri

Gelişmiş ülkelerde araştırma ve geliştirme kavramları birlikte ele alınmakta ve çağdaş teknolojiden faydalanarak yeni ürünler bulmak, daha etkin üretim yöntemleri geliştirmek, farklı dizayn ve süreçler ortaya koymak amacıyla yapılan çalışmalarını ifade etmektedir. (Seyidoğlu, 1992, s.34)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ve Türkiye Muhasebe Standartları-15 (TMS-15) bir işletme fonksiyonu olarak araştırmayı, *“yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girilen orijinal ve planlı bir inceleme ve arayış çabasıdır”* şeklinde tanımlarken, geliştirmeyi *“araştırma bulgularının veya bulunan diğer bilgilerin yeni geliştirilmiş veya daha sonra ek gelişmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, işlemler, sistemler veya hizmetler için ticari üretime geçmeden önce bir plana veya tasarıma dönüştürülmesidir”* şeklinde tanımlamaktadır.

Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi, araştırma faaliyetlerinden geleceğe yönelik genel bir fayda beklenirken, geliştirme faaliyetlerinden ticari amaca yönelik olarak maliyetlerin düşürülmesi, etkinliğin ve kârın artırılması gibi ölçülebilir ve daha somut beklentiler söz konusu olmaktadır.

Küresel rekabet sürekli yenilik yapmayı zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle işletmelerin rekabet edebilme veya rekabetçi durumlarını sürdürebilmeleri için her zamankinden daha fazla AR-GE faaliyetlerine önem ve öncelik vermeleri kaçınılmaz hale gelmiştir.

Günümüzde bilgisayar, iletişim, bilgi sistemleri ve üretim teknolojilerinde yaşanan hızlı ve sürekli değişimler sonucunda yeni üretim ve yönetim sistemleri oluşmuş, üretimde otomasyon egemen hale gelmiş ve işçilerin yerini robotlar almaya başlamıştır. Hatta otomasyon, üretimle sınırlı kalmamış, kontrol, araştırma ve karar verme süreçlerini de kapsamı içine almıştır (Şaylan, 1995, s.111). Kuşkusuz bu gelişmeler gerek ülkelerin gerekse işletmelerin AR-GE faaliyetlerine daha çok önem ve öncelik vermelerine ve daha fazla kaynak ayırmalarına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerde AR-GE faaliyetlerinin hem özel sektörün hem de devletin iktisadi planlarının ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu ve bu faaliyetlere çok önem verdikleri görülmektedir. Nitekim ABD, Almanya, Fransa, İngiltere, İsveç vb ülkelerde toplam AR-GE harcamaları gayri safi milli hasıllarının yüzde 2,5 ile 3'ü arasındadır; buna karşı gelişmekte olan ülkelerde söz konusu oran binde 5 ile 7 arasında kalmaktadır (Şaylan, 1995, s.112). Dolayısıyla gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki gelişmişlik açığının kapatılabilmesi, gelişmekte olan ülkelerin gelişme ve çağı yakalama kapasitelerini gösteren esas değişken bilim ve teknoloji alanındaki yani AR-GE faaliyetlerindeki başarılarına bağlı olduğu ileri sürülebilir. Çünkü bilim ve teknoloji AR-GE faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda belirtilen dünya ülkelerindeki makro göstergelere paralel olarak mikro seviyede işletmelerin amaçları bakımından AR-GE faaliyetleri farklılıklar göstermekle birlikte, genel olarak aşağıdaki konularda yoğunlaştığı görülmektedir: (Tek, 1995, s.74)

- Yeni bilgiler elde etmek amacıyla yapılan laboratuvar çalışmaları,
- Araştırma bulgularının ve diğer bilgilerin uygulanabilirliğinin araştırılması,
- Geliştirilen bir ürün veya üretim süreci alternatiflerinin fikir olarak formüle edilmesi ve tasarımı,
- Ürün veya üretim süreci araştırmasında veya değerlendirilmesinde yapılan testler,
- Mevcut ürün veya üretim sürecinin formül veya tasarımının değiştirilmesi,
- Üretim öncesi ilk örnek ve modellerin tasarımı, yapımı ve testi,
- Yeni teknolojilerle ilgili model, kalıp v.b. tasarımı.

Ancak gerek uluslararası muhasebe standartları gerekse ulusal muhasebe standartlarına göre,

- *petrol, doğal gaz ve maden arama ve geliştirme faaliyetleri,*
- *bir işletmenin bir sözleşmeye dayanarak bir başka işletme adına yaptığı araştırma ve geliştirme faaliyetleri,*
- *İlk kuruluş ve geliştirme aşamasındaki araştırma ve geliştirme faaliyetleri,*

AR-GE faaliyetleri kapsamına dahil değildir.

Esas itibarıyla işletmelerdeki AR-GE departmanının ana fonksiyonu, yeni teknolojiler yaratmak suretiyle hızla değişen ve gelişen dünya üretim ve pazar şartlarına paralel olarak, işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya rekabetçi konumlarını sürdürebilmek, verimlilik performanslarını ve dolayısıyla kârlılıklarını artırabilecek gelişmeleri ortaya çıkarmaktır.

Türkiye’de özellikle büyük sanayi kuruluşlarında AR-GE departmanları kurularak AR-GE faaliyetleri yürütülmektedir. Ancak 1999 verilerine göre, GSMH’den AR-GE ye ayrılan %0.4’lük pay dikkate alındığında, bu çalışmaların ne kadar yetersiz olduğu görülmektedir.

Türkiye’deki işletmelerde AR-GE faaliyetleri aşağıdaki konularda yoğunlaşmaktadır: (Tek, 1995, s. 75)

- Üretim tesislerinde üretim verimliliğinin artırılması,
- Hammadde, enerji gibi üretim girdilerinde alternatif arayışları,
- Ürün çeşitlemesi ve kalitenin geliştirilmesi ile yüksek katma değer yaratmak ve uluslararası pazardan daha çok pay alınması,
- Bilgisayar destekli uygulamalar ile üretim sürekliliğinin sağlanması, verimliliğin artırılması, malzeme hareketlerinin izlenmesi sonucunda maliyetlerin düşürülmesi ve standardizasyonu,

- Artan üretime paralel olarak çağdaş üretimin gereği olan çevre koruyucu önlemlerin araştırılması,
- Firmanın teknolojik avantajlarını hızla gelişen teknoloji karşısında korumayı amaçlayan yatırımların gerçekleştirilmesinin sağlanması.

Buradan anlaşılacağı gibi, Türk işletmelerinde yürütülen AR-GE faaliyetleri yeni teknolojiler üretmekten çok, gelişmiş ülkelerden teknoloji transfer etmek, ithal edilen teknolojiyi firma şartları ve ihtiyaçları yönünde kullanmak şeklindedir.

### **III. AR-GE Faaliyetlerinin Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilme Esasları**

AR-GE faaliyetlerinin bir ülkedeki bilimsel düzey ile, bilimsel düzeyin ise o ülkedeki yenilikçi ve yaratıcı niteliklere sahip insan gücü ile yakından ilgili olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla AR-GE faaliyetlerinin en önemli maliyet unsurunu, bilgi ve teknoloji üretebilecek yetişmiş, yetenekli, yaratıcı niteliklere sahip araştırmacılara ve teknik personele bu faaliyetlerinin karşılığında ödenecek ücret veya maaş ve diğer giderler oluşturmaktadır. Bu giderlere ilave olarak eğer AR-GE faaliyetleri doğrudan işletme içinde oluşturulacak AR-GE departmanında yürütülecekse, araştırmacı personelin faaliyetlerini yürüteceği kütüphane, laboratuvar gibi alanların oluşturulması ve kullanılacak ilk madde ve malzeme giderleri AR-GE faaliyetlerinin önemli maliyet unsurlarındandır. Ayrıca AR-GE faaliyetlerinde kullanılan sabit kıymet niteliğindeki bina, araç-gereç ve demirbaşların kullanım giderleri ve bunların amortismanları da maliyet unsurları arasındadır.

İkinci alternatif olarak eğer AR-GE faaliyetleri ülke içindeki kurum veya kuruluşlara, örneğin üniversitelere, TÜBİTAK'a bağlı AR-GE birimlerine, özel AR-GE kuruluşları veya yabancı AR-GE kurum veya kuruluşlarına yaptırılıyorsa; buralara ödenen giderler, AR-GE yazılım giderleri, yayın giderleri, danışmanlık hizmetleri ve buna eş değer hizmet alım giderleri, patent başvuru giderleri gibi giderler de AR-GE faaliyetlerinin maliyet unsurlarıdır.

Burada esas olan yukarıda belirtilen maliyet unsurlarının doğru belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesidir. AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin iki yolu vardır. Bunlardan birisi AR-GE maliyetlerinin gerçekleştikleri dönemde doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesi, diğeri ise aktifleştirilmesidir. Bu farklı durum ülkelerdeki uygulamalara da yansımakta ve örneğin Kanada, Meksika, Nijerya, İngiltere ve Amerika'da AR-GE maliyetleri doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmekte; Avustralya, Brezilya, Fransa, Almanya, Japonya ve Hollanda'da ise aktifleştirilmektedir. (Erdoğan, 1998; s.96)

AR-GE maliyetlerini aktifleştirmenin gerekçesi, AR-GE faaliyetlerinden sadece cari dönemde değil, gelecek dönemlerde de fayda sağlanmasının beklenmesidir. Ayrıca AR-GE faaliyetleri sonucu elde edilen

bilgi veya teknoloji işletmenin bir varlığıdır veya varlıkların değerinde bir artıştır. Dolayısıyla dönemsellik ilkesi gereğince söz konusu maliyetler aktifleştirilmekte ve faydalı oldukları dönemde amorti edilmektedir.

Buna karşılık gelecekte bir fayda sağlanıp sağlanmayacağını belirsiz olması, fayda beklense bile bu faydanın ölçülebilir olmaması AR-GE maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesinin gerekçeleri olarak gösterilmektedir.

Ülkemizdeki uygulamada AR-GE maliyetleri temelde cari dönem gideri olarak kabul edilmekle birlikte, cari giderlerin aktifleştirilmesinin uygulamada mümkün olduğu görülmektedir. Vergi kanunları açısından aktifleştirme bir ihtiyarilik unsuru taşımakta olup, Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu çerçevede AR-GE giderlerinin aktifleştirilmesi ve amortismanına tabi tutulması, kurumların tercihine bırakılmıştır.

Uygulamadaki bu farklılıklara açıklık getirebilmek amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMMOB) 17.06.1999 tarihli Genel Kurulu'nda 15 nolu "Türkiye Muhasebe Standardı -15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri"(TMS-15) kabul edilmiş ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu standardın hazırlanmasında 9' nolu Uluslararası Muhasebe Standardının (IAS 9 Research and Development Costs) esasları dikkate alınmıştır.

Çalışmamızın bundan sonraki konu başlığında Türkiye Muhasebe Standardı-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standartı incelenecektir.

#### **IV. Türkiye Muhasebe Standardı-15 AR-GE Maliyetleri**

Standart 21 maddeden oluşmaktadır. Birinci maddede standardın amacı, ikinci maddede standartla ilgili temel kavramların tanımı, üçüncü ve yedinci maddeler arasında ise standardın içeriği yer almaktadır. Standartla ilgili açıklamalar 8-20. maddelerde yapılmıştır. Açıklamalarda yer alan konular aşağıdaki gibidir:

- *AR-GE faaliyetlerindeki maliyet unsurları,*
- *AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi,*
- *Araştırma maliyetleri,*
- *Geliştirme maliyetleri,*
- *Geliştirme maliyetlerinin amortismanı,*
- *Raporlanacak bilgiler.*

Standartın yürürlük tarihi ile ilgili düzenleme 21. madde de belirtilmiştir.

Bu standardın amacı araştırma ve geliştirme (AR-GE) maliyetlerinin muhasebeleştirilme esas ve yöntemlerini belirlemek ve ayrıca AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel sorun olan, bu maliyetlerin aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak mı yoksa dönem gideri olarak mı raporlanacağı konusundaki esasları belirlemek ve bu esasların nasıl uygulanacağını açıklığa kavuşturmasıdır.

Standardın ikinci maddesinde tanımlara yer verilmiş “araştırma” ve “geliştirme” kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Araştırma , “Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır.”

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

Standardın 6 ve 7. maddelerinde AR-GE faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesine yönelik esaslar yer almaktadır. Buna göre;

Araştırma faaliyetleri

- Yeni bilgi edinme amacı,
- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- Ürün veya üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
- Yeni ürün tasarımı ya da var olan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması gibi etkinlikler araştırma faaliyetlerinin göstergeleri kabul edilirken;

Geliştirme faaliyetleri

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

gibi somut etkinlikler de geliştirme faaliyetinin yapıldığını gösteren çalışmalar olarak değerlendirilmektedir.

Satışa yönelik yeni ürün veya yeni modelle ilgili ilk üretime geçişteki mühendislik giderleri, kalite kontrol maliyetleri, üretim sırasında oluşan bakım-onarım giderleri, varolan ürünlerin kalitesini geliştirmek, özel siparişlerle ilgili harcamalar, alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler ile moda değişikliklerine ait tasarım değişikliği maliyetleri AR-GE faaliyetleri ile ilişkili olmakla beraber AR-GE faaliyetleri kapsamında yer almamaktadır. (TMS-15 madde 7)

AR-GE maliyetleri, AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen veya doğrudan ilişkilendirilmeyip uygun dağıtım ölçüleriyle bu faaliyetlere yüklenen ortak gider payları ile ilk madde-malzeme giderlerini, personel ücret ve giderlerini, dışardan sağlanan fayda ve hizmet giderlerini, amortisman, vergi, resim ve harç giderlerini kapsar (Madde-9). Satış maliyetleri ve finansman giderleri AR-GE maliyetleri ile ilişkili değildir. Ancak AR-GE projesi ile ilgili kredi maliyetlerinin AR-GE gideri olarak kaydı gerekir.

TMS-15'in 12. maddesine göre, AR-GE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Bununla beraber geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde fayda elde edileceği bekleniyorsa, AR-GE maliyetleri aktifleştirilir. Geliştirme faaliyetlerinden işletmeye akışı beklenen ekonomik fayda ise, ürünlerin satışı, maliyetlerden sağlanan tasarruf ve işletmenin bu amaçla sağladığı diğer yararlılardan oluşur (TMS-15, madde 15) Aktifleştirilen proje giderlerinin tamamı projeden ileride ekonomik fayda sağlanması beklenmiyorsa, ilgili dönemde gider kaydedilir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, AR-GE maliyetlerinden geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilebilmesinin temel koşulu, gelecekte ekonomik fayda sağlanmasının tahmin edilmesidir. Eğer böyle bir tahmin var ise, AR-GE maliyetleri aktifleştirilecek ve gayri maddi haklar gibi, fayda sağlanacak dönemlerle ilişkilendirilmek suretiyle 5 yılda amortisman yoluyla itfa edilecektir. Gelecekteki fayda ölçülemiyor veya belirsizlik söz konusu ise AR-GE maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilecektir.

Araştırma maliyetleri ise hiçbir şekilde aktifleştirilemez. Gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilerek, gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanır.

Standardın 20. maddesinde araştırma ve geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak finansal tablolarda açıklanması gereken hususlar belirtilmiştir. Buna göre,

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

## **V. TDMS Çerçevesinde AR-GE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (7/a Seçeneği)**

### **A. AR-GE Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi**

Muhasebede, bir muhasebe döneminden daha uzun sürede yarar sağlanacak harcamalara aktifleştirilmiş gider denir. Aktifleştirilmesine karar verilen giderler bilançonun aktifinde varlık olarak gösterilir ve aktifleştirilmiş giderlere ait yararlar tükendikçe tüketen kısımlar gidere dönüştürülür.

Daha önce de belirtildiği gibi, TMS-15'e göre, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak aşağıda belirtilen hususların gerçekleşmesi durumunda sadece söz konusu geliştirme maliyetleri aktifleştirilir (madde 14). Buna göre,

- Proje veya ürün açıkça tanımlanmış ve proje ve ürünle ilgili giderler gerçeğe uygun ölçülebildiği durumlarda,

- Proje veya ürünün teknik bakımdan yapılabilirliğinin mümkün olduğu durumlarda,
- İşletmenin proje veya ürünle ilgili 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 veya ürünü tamamlamak için yeterli kaynakların var olduğu veya sağlanabildiği,

durumlarda geliştirme maliyetleri aktifleştirilir.

### 1. 263 AR-GE Giderleri Hesabı

AR-GE faaliyetleri ile ilgili olarak gerçekleşen maliyetlerin aktifleştirilmesi kararlaştırıldığında gerçekleşen maliyetler, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, bir bilanço hesabı olan 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'na kaydedilir. 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI şöyle tanımlanmaktadır: "İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmın izlendiği hesaptır." Bu hesap bilançoda Duran Varlıklar sınıfında, Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunda yer almaktadır. Yapılan AR-GE giderleri maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir ve beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

### 2. 268 Birikmiş Amortisman Hesabı (-)

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır. Hesap maddi olmayan duran varlıklara paralel olarak bölümlenebilir. Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler veya elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

Örneğin, bir işletmenin 500.000.000.- TL tutarındaki AR-GE maliyetini aktifleştirdiğini varsayalım. Bu duruma uygun olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

263 AR-GE GİDERLERİ HESABI	500.000.000.-		
191 İND. KDV.	50.000.000.-		
100 KASA			550.000.000.-

Dönem sonunda dönemin itfa payı olarak  $500.000.000/5 = 100.000.000.-$  TL hesaplanır ve bununla ilgili olarak aşağıdaki amortisman kaydı yapılır;

750 AR-GE GİDERLERİ	/	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN AR-GE Gideri İtfa Payı	100.000.000.-		100.000.000.-

Beşinci yılın sonunda biriken amortisman tutarı olan 500.000.000.-TL, 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR hesabının borcuna, 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının alacağına kaydedilerek aktifleştirilmiş AR-GE tutarı ve amortisman payı bilançodan çıkartılmış olur.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR -Ar-Ge Gideri İtfa Payı	/	263 AR-GE GİDERLERİ HES.	500.000.000.-		500.000.000.-

AR-GE maliyetlerini aktifleştiren bir işletme, aktifleştirilen giderlerin itfa süresi bitmeden faaliyetini durdurursa, itfa edilmeyen tutarlar bir defada yok edilir.

Yukarıdaki örnekte aktifleştirilen 500 milyon TL. tutarındaki AR-GE gideri için üç yıl amortisman payı olarak 300.000.000.-TL amortisman ayrıldıktan sonra işletme dördüncü yılda faaliyetten çekilirse, yapılacak işlem; kalan amortisman tutarını tasfiye dönemi sonu itibarıyla 750 AR-GE GİDERLERİ hesabına aktararak, hesapları kapatmaktır.

750 AR-GE GİDERLERİ	/	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN Ar-Ge Gideri İtfa Payı	200 000.000.-		200.000.000.-

#### B. AR-GE Maliyetlerinin Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen muhasebe sisteminde 7/A seçeneğinde Maliyet Hesaplarından 75 grubu hesapları AR-GE faaliyetlerine ayrılmıştır. Bu gruptaki hesaplarda üretim maliyetlerine yüklenmeyen veya aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş giderlerin tükenme payları takip edilir. Dönem sonlarında, maliyet çıkarma veya mali tabloların düzenlenmesi amacıyla 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabına devredilir. AR-GE faaliyetlerine ait giderler, gelir tablosunun "Faaliyet Giderleri" içinde yer alır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde AR-GE Giderleri 7/A seçeneğinde büyük defter hesapları olarak fonksiyonel esasa göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada giderler yapıldıkları

anda ilgili büyük defter hesaplarına kaydedilirken, yardımcı defterlerde hem çeşit hem de ilgili gider yerlerine göre izlenebilecektir. (Tek, 1995; s.77)

AR-GE giderleri kapsamında yer alan gider çeşitleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir. (Akdoğan, Sevilengül, 1995; s.561)

### ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

FONKSİYONEL GİDER HESABI	GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 06 Endirekt Malzeme Kullanımları	50 Araştırma Geliştirme Gider Yeri
	1 İşçi Ücret ve Giderleri	
	2 Memur Ücret ve Giderleri	
	3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 30 Elektrik, Gaz, Su Giderleri 31 Haberleşme Giderleri 32 Bakım-Onarım Giderleri (Harıcı) 33 Taşeron Giderleri 39 Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
	4 Çeşitli Giderler 40 Sigorta Giderleri 42 Kira Giderleri 49 Diğer Çeşitli Giderler	
	5 Vergi, Resim, Harçlar	
	6 Amortisman ve Tükenme Payları	

75 grubunda yer alan AR-GE ile ilgili büyük defter hesapları;  
750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Hesabı  
751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı  
752 Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı  
şeklinde sıralanmıştır.

#### 1. 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

Tekdüzen muhasebe sisteminde AR-GE faaliyetlerinin niteliği aşağıdaki gibi açıklanmıştır; üretimi devam eden mamullerin;

- maliyetlerini düşürmek,
- satışlarını artırmak,
- bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek veya yeni yöntem ve işlemler bulmak,
- üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak,
- satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir ifade ile ticari alan uygulama çalışmalarını kapsayan faaliyetlerdir.

Belirtilen faaliyetlere ait giderler fonksiyonel bir maliyet hesabı olan 750 AR-GE GİDERLERİ hesabında takip edilir. Bu hesap dönem boyunca tahakkuk eden ve aktifleştirilmesi düşünülmeyen AR-GE giderleri ile, aktifleştirilmiş

olanlardan dönemle ilgili hesaplanan itfa paylarından dolayı borçlandırılır. Dönem sonlarında bu hesap 751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

750 AR-GE GİDERLERİ 191 IND. KDV 100 KASA veya 102 BANKA veya 103 V.Ç.ÖD.EM.	XX XX	XX
--	----------	----

## 2. 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

Bu hesap araştırma ve geliştirme giderlerinin fiili veya standart tutarlarının gelir tablosu hesapları arasında yer alan 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabına veya döneme ait olmayan tutarları aktifleştirilmek üzere ilgili aktif hesaba (263 AR-GE GİD.) aktarılmasında kullanılır.

Önceden saptanmış maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış AR-GE giderleri, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda ise "750 AR-GE GİDERLERİ" hesabının borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarından 630 AR-GE GİDERLERİ veya ilgili aktif hesaba (263 AR-GE GİDERLERİ ) borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "750 AR-GE GİDERLERİ HESABI" ile kapatılır.

Fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde maliyet çıkarma dönemlerinde (ay, üç ay, altı ay, yıl) 750 AR-GE GİDERLERİ HESABI'nın borcunda toplanan tutarlar 751 nolu yansıtma hesabı alacağı ile 630 veya 263 nolu hesaplara aşağıdaki gibi bir kayıtla aktarılır.

630 AR-GE GİDERLERİ veya 263 AR-GE GİDERLERİ 751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HES.	XX XX	XX
--	----------	----

Hesaplardan da izlenebileceği gibi araştırma ve geliştirme giderleri gerçekleştiği dönem içinde 750 no.lu hesapta takip edilmekte, maliyet çıkarma dönemlerinde ise 751 no.lu yansıtma hesabı aracılığı ile genel muhasebede raporlamada kullanılan "630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ"

Hesabına devredilmektedir. 630 no.lu hesap bir gelir tablosu hesabı olup, dönem sonunda 690 DÖNEM KÂR-ZARAR HESABI'na devredilerek kapatılmaktadır. 7/A seçeneğinde hesap ayrılığı benimsendiği için maliyet hesapları ayrı, genel muhasebe ayrı tutulmuştur. Buna göre giderler önce 7.grupta yer alan 750 no.lu hesapta izlenmekte, maliyet çıkarma dönemlerinde ise 6.grupta yer alan 630 no.lu hesaba devredilmektedir. Böylece giderlerin bütünlüğünü izlemek mümkün olabilmektedir.

Standart veya tahmini maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, faaliyet giderlerinin de standart veya tahmini maliyet yöntemi ile izlenmesi durumunda, 751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HESABI alacağı ile 630 AR-GE GİDERLERİ HESABI'na devredilen tutarlar standart veya tahmini tutarlardır. Bu uygulamada 750 no.lu hesap ile 751 no.lu hesaplar arasındaki farklar 752 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDER FARKLARI hesabına devredilir. Dönem sonlarında 750 ve 751 no.lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır ve fark 752 no.lu hesaba alınır.

### 3. 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı

Bu hesap araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI"na devredilerek kapatılır.

Farkların hesaplanması;

Standart Yüklenen Tutar-Fiili Yüklenen Tutar
--

## VI. Örnek Uygulama

### \*Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemini uygulayan bir işletmede AR-GE ile ilgili olarak yapılan giderlerin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım;

- AR-GE ile ilgili malzeme giderleri	: 120 milyon TL.,
- AR-GE ile ilgili işçilik ücretleri	: 400 milyon TL.,
- Elektrik gideri	: 40 milyon TL.,
- AR-GE ile ilgili yapılan çeşitli giderler	: 20 milyon TL.,
- AR-GE ile ilgili kullanılan sabit varlık amortisman giderleri	: 35 milyon TL.

Buna göre işletmenin AR-GE ile ilgili olarak yapmış olduğu giderler toplamı 615 milyon TL olup 750 AR-GE GİDERLERİ HESABI'nın borcuna kaydedilmiştir.

## 750 AR-GE GİDERLERİ

120.000.000.-
400.000.000.-
40.000.000.-
20.000.000.-
35.000.000.-
<u>615.000.000.-</u>

Maliyet çıkarma dönemlerinde (ay, üç ay, altı ay veya yıl) 750 AR-GE GİDERLERİ hesabında toplanmış olan tutar 751 no'lu yansıtma hesabı alacağı ile 630 no.lu hesaba devredilir.

630 AR-GE GİDERLERİ	615.000.000.-	615.000.000.-
751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HESABI		

Dönem sonunda 751 no lu hesap 750 no.lu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HES.	615.000.000.-	615.000.000.-
750 AR-GE GİDERLERİ		

Böylece AR-GE giderleri bir gelir tablosu hesabı olan "630 AR-GE GİDERLERİ HESABI"nda toplanmış olacaktır. Bu hesap "690 DÖNEM KÂR ZARARI HESABI"na aktararak kapatılır. Bunun için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

31.12...	615.000.000.-	615.000.000.-
690 DÖNEM KÂR ZARARI 630 AR-GE GİDER.		

## \*Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemini uygulayan bir işletmede, gerçekleşen araştırma ve geliştirme giderleri tutarının 100.000.000.-, standart tutarın ise 80.000.000.-TL olduğunu ve maliyet dönemleri sonundaki ödemelerde KDV'nin dikkate alınmadığını kabul edelim. Buna göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Standart Tutar	80.000.000.-
Fiili Tutar	<u>100.000.000.-</u>
Fark (Olumsuz)	(20.000.000.-)

Maliyet çıkarma dönemlerinde;

630 AR-GE GİDERLERİ	80.000.000.-	
751 AR-GE GİDERLERİ		80.000.000.,
YANSITMA HES.		

Şeklinde bir kayıt yapılarak standart maliyetler yansıtma hesabı aracılığıyla gelir tablosuna aktarılır.

Maliyet çıkarma dönemleri sonunda;

750 AR-GE GİDERLERİ	100.000.000.-	
100 KASA HES. Veya		100.000.000.-
102 BANKALAR		
103 V.Ç.ÖD.EM.		

751 AR-GE GİD. YANS.HES.	80.000.000.-	
752 AR-GE GİD. FARKLARI	20.000.000.-	
750 AR-GE GİDERLERİ		100.000.000. -

kayıtları yapılır.

752 no'lu hesabın borcunda yer alan 20.000.000 TL'lik olumsuz fark 630 no'lu hesaba devredilerek kapatılır.

630 AR-GE GİDERLERİ	20.000.000.-	
630.34 Olumsuz Fark		
752 AR-GE GİDER FARKLARI		20.000.000. -

630 no'lu hesapta toplanmış olan dönemin gerçekleşen AR-GE giderleri, 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilir.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	100.000.000.-	
630 AR-GE GİDERLERİ		100.000.000.-

Yukarıdaki örnekte işletmenin fiili araştırma-geliştirme tutarının 80.000.000.-TL, standart tutarın ise 100.000.000.- TL. olduğunu varsayarsak yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Standart Tutar	100.000.000.-
Fiili Tutar	<u>80.000.000.-</u>
Fark (olumlu)	20.000.000.-

Maliyet çıkarma dönemlerinde;

630 AR-GE GİDERLERİ	100.000.000.-	
751 AR-GE GİD.YANS.HES		100.000.000.-

Maliyet çıkarma dönemleri sonunda;

750 AR-GE GİDERLERİ	80.000.000.-	
100 KASA HES. Veya		80.000.000.-
102 BANKALAR		
103 V.Ç.ÖD.EM.		
751 AR-GE GİD. YANS. HES.	100.000.000.-	
750 AR-GE GİDERLERİ		80.000.000.-
752 AR-GE GİD. FARKLARI		20.000.000.-

kayıtları yapılır.

20.000.000 TL olumlu fark ile alacaklandırılan 752 no'lu hesap 630 no'lu hesaba devredilerek kapatılır.

752 AR-GE GİDER FARKLAR	20.000.000.-	
630 AR-GE GİDERLERİ		20.000.000.-
630.34 Olumsuz Fark		

Daha sonra 630 no'lu hesabın bakiyesi olan 80.000.000 TL dönemin gerçekleşen AR-GE giderleri 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilir.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	80.000.000.-	
630 AR-GE GİDERLERİ		80.000.000.-

## VII. Sonuç

Teknolojik gelişme ekonomik büyümenin en önemli değişkenlerinden biridir. Şüphesiz teknoloji AR-GE faaliyetlerinin bir ürünüdür ve sahip olunan bilimsel düzeye bağlıdır. Bilimsel faaliyetler sonucu elde edilen bilgi ve

bulguların sanayide uygulanması teknoloji olarak tanımlanmaktadır. Teknoloji üreten ve bu teknolojiyi en verimli şekilde kullanan ülkeler ekonomik büyüme sürecinde ön sıralarda yer alırken, teknolojik gelişme hızını yakalayamamış ülkeler bu yarışta geride kalmaktadırlar. Nitekim gelişmiş ülkelerin GSMH'dan AR-GE faaliyetlerine ayırdıkları pay %2,5-3 iken, gelişmekte olan ülkelerde bu oran binde 5-7 arasındadır. Dolayısıyla ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile AR-GE harcamaları arasında doğrusal bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. 1999 DİE verilerine göre Türkiye'de GSMH'dan AR-GE faaliyetlerine ayrılan pay %0,4'tür.

AR-GE giderlerinin muhasebeleştirilmesinde farklı uygulamalar söz konusudur. Bazı ülkeler AR-GE giderlerini aktifleştirirken bazı ülkeler dönem gideri olarak kaydetmektedirler. Ülkemizde ise temel ilke olarak AR-GE giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekle birlikte, TMS-15'in 14. maddesinde belirtilen hususların gerçekleşmesi durumunda geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Böylece kurumlara daha rahat hareket edebilme imkanı verilmiş olmaktadır. Ancak AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, ne tüm AR-GE maliyetlerini dönem gideri olarak kaydetmek suretiyle net kârın olduğundan daha az gösterilmesine, ne de tüm AR-GE maliyetlerini aktifleştirerek kârın olduğundan fazla gösterilmesine izin verilmemelidir.

Bu nedenle muhasebe deneticilerinin denetimlerinde AR-GE uygulamalarında TMS-15'de yer alan kurallara uyulup uyulmadığı konusunda titiz davranmalı, standarda uygun kayıtların yapılmasına ve gerçeğe uygun raporların düzenlenmesine özen göstermelidirler. Böylece finansal raporların güvenilirliği sağlanmış olacaktır.

Ülkemizde yürürlükte bulunan Tek Düzen Hesap Planında, AR-GE giderlerinin gerek dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekse aktifleştirilmeleri durumunda kullanılacak hesaplar ayrıntılı bir şekilde tanımlanmış bulunmaktadır. Ayrıca TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nin muhasebeleştirilmesine yönelik standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-9 ile uyumlu bir şekilde oluşturularak uygulamaya konulmuştur.

Diğer taraftan Türk firmalarının AR-GE faaliyetlerini özendirmek üzere, devlet vergi erteleme yoluyla teşvik edici düzenlemeler getirmiştir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddelerinde yer alan hükümlere göre işletmelerin yıl içinde yaptıkları AR-GE maliyetlerini geçmemek üzere, ödemeleri gereken gelir ve kurumlar vergisinin %20'si 3 yıl süreyle ertelenebilmektedir.

Mali mevzuat ve muhasebe sistemimiz açısından AR-GE faaliyetlerinin özendirilmesi ve AR-GE giderlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılmış olmasına rağmen GSMH'dan AR-GE ye sadece %0,4'lük bir payın ayrılmış olması, firmaların AR-GE faaliyetlerine yeterince önem ve öncelik vermediklerini ve gerekli kaynağı ayırmadıklarını göstermektedir.

### Kaynakça

- Akdoğan, Nalan. Orhan Sevilengül. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. 4. Baskı. İstanbul: SMMM Odası Yayınları, 1995.
- Erdoğan, Nurten. "Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli," Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt XIV, Sayı 1-2, Eskişehir 1998.
- Seyidoğlu, Halil. Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük. Ankara: Güzem Yayınları, 1992.
- Şaylan, Gencay. Değişim Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi. 1. Baskı. Ankara: İmge Kitabevi Yayınları 109, 1995.
- Tek, Nergis. "İşletmelerde Araştırma- Geliştirme Faaliyetleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (7/A Seçeneği)," Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 87.
- Türkiye Muhasebe Standartları 2000 TÜRMOB. Yayın No: 95. TİMÜDESK Seri No: 2.
- Uluslararası Muhasebe Standartları. TMYO Yayın No: 7

### Tebliğler

- Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 98/10), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 1-2-3). Resmi Gazete, Sayı: 23513, Tarih: 4.11.1998.