İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi
Cilt 5, Sayı 4, 2017, ss.27-43
ISSN:2147-804X
http://www.isletmeiktisat.com

Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Vergi Mevzuatı, Ar-Ge İle İlgili Yasal Düzenlemeler; Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

Ali DERAN
Mersin Üniversitesi, Tarsus Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, Niğde. Email: alideran@gmail.com

Abitter ÖZULUCAN
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Niğde. Email: abitter42@ohu.edu.tr

Seçkin ARSLAN*
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, Niğde. *Email: sarslan@ohu.edu.tr

ÖZET: Günümüzde artan rekabet şartlarında, teknoloji ve mamul geliştirme çalışmaları, işletmeler için kaçınılmayacak bir durum haline gelmiştir. Teknoloji ve mamul geliştirme faaliyetleri; ya yeni bir teknolojinin transfer edilmesi, ya da üretimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Buradaki önemli husus yeni teknolojinin ya da mamulün işletmenin kendi bünyesinde geliştirilerek üretilebilmesidir. Bu üretim ise işletmelerin yapmış olduğu Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri sonucunda şekillenmekte, ivme kazanmakta ve gerçekleşmektedir. Ar-Ge faaliyetlerinin toplumların gelişimindeki önemi ve yaşam kalitelerinde yeri çok büyüktür. Ülkemizde de doğrudan ve dolaylı olarak yapılan Ar-Ge giderleri ile Ar-Ge destekleri yıllar itibariyle incelendiğinde son yıllarda giderek artmaktadır. Bu çalışmanın amacı işletme bütçelerindeki oranı giderek artan Ar-Ge giderlerinin; Vergi Mevzuatı, Ar-Ge ile ilgili yürürlükteki diğer düzenlemeler; Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardına göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygulamaların karşılaştırmalı olarak incelenmesi, düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıkların tespit edilerek uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretmektir. Çalışmada fark analizi yöntemi kullanılmıştır.
Anahtar Kelimeler: Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Muhasebe, Yasal Düzenlemeler, TMS-38
JEL Kodu: M40, M41, M48

Accounting of Research and Development Expenditures in Accordance with Tax Legislation, Legal Regulations Relating to R&D, Uniform Accounting System and Turkish Accounting Standards No.38

ABSTRACT: In today's increasingly competitive conditions, technology and product development studies have become an inevitable situation for enterprises. Technology and product development activities; either as a transfer of a new technology, or as production. The important point here is that the new technology or the product can be developed and produced in their own way. This production is shaped and accelerated as a result of the research and development activities conducted by the enterprises. Research and development activities have a great place in the development of societies and quality of life. Research and development spending and subsides, both directly and indirectly in our country, have been increasing over the recent years. The aim of the study is a comparative examination of the applications related to accounting of R&D expenditures with an increasing portion in the corporate budgets in accordance with Tax Legislation, other regulations in force on R & D, Uniform Accounting System and Turkish Accounting Standard No.38 and to produce solutions to the problems encountered in implementation by determining the similarities and differences among the regulations. Gap analysis method is used in the study.
Keywords: Research and Development Expenses, Accounting, Legal Regulations, TAS-38
JEL Code: M40, M41, M48

1. Giriş

Araştırma Geliştirme (Ar-Ge); kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre ile 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 kapsamaktadır (5746 Sayılı Kanun, Madde 2).

Ar-Ge faaliyetleri için en önemli unsur insan faktörüdür. Ar-Ge; esneklik, disiplinli çalışma ve süreklilik isteyen, vasıflı elemanlardan oluşan bir ekip işidir (Bilici, 2002:14). Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan teknolojik yenilikler, mamul ya da hizmet üretimde verimliliği artırarak ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilemektedir. Ülkemizde Ar-Ge harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'ya oranı son on yılda, yüzde 0,06'dan yüzde 1,06'ya yükselerek yaklaşık yüzde 57 artmış ve gelecekte de bu oranın daha artacağı öngörülmektedir (TÜİK, 2016:1). Gelişmiş ülkelerde ise bu oran, yüzde 4'ün üzerindedir (Ekonomi Bakanlığı, 2015:1).

Ülkemizde de bu hususta; ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması, teknolojik bilgi üretilmesi, mamulde ve üretim süreçlerinde yenilik yapılması, mamul kalitesi ve standardının yükseltilmesi, verimliliğin artırılması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi, teknolojik bilginin ticarileştirilmesi, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesi, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır (5746 Sayılı Kanun, Madde 1).

Bu çalışmanın amacı Ülkemizde farklı mevzuatlarda yer alan Ar-Ge ile ilgili düzenlemeleri inceleyerek bu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıkları analiz ederek, bu düzenlemelerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini değerlendirmek, muhasebe uygulamalarında karşılaşılan problemlere çözüm üretmektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle vergi kanunlarındaki ve diğer kanunlardaki Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler daha sonra Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından Ar-Ge giderleri ve bu giderlerin muhasebeleştirilmesi, ve son olarak ta 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında yer alan Ar-Ge ile ilgili hususlar ile muhasebeleştirme biçimleri açıklanmış ve uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili çözüm önerileri getirilmiştir.

2. Ar-Ge Faaliyetleri İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşvik, muafiyet ve istisnalar ile ilgili yürürlükte olan yasal düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK),
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK),
- 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun
- 6676 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 29797 Sayılı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği (AGTFDİUY) ve
- 29797 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği (TGBUY)

i. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; GVK yedi temel gelir unsuruna bağlı olarak düzenlenmiştir. Bu unsurlar; Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayri Menkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları ile Diğer Kazanç ve İratlardan oluşmaktadır (Köktaş ve Buyrukoğlu, 2015:96). Bu bağlamda ticari, zirai ve serbest meslek kazancına sahip işletmelerin, esas faaliyeti ile ilgili olup yapılan işin önemi ve büyüklüğüne uygun olabilecek bir şekilde Ar-Ge amacıyla katlandığı seyahat ve ikamet giderleri; (GVK, Madde 40/4, 57/8-c, 68/3)

- Gerek gerçek usulde, gerekse basit usulde ticari kazançlarını vergilemeye tabi tutan ticari kazanç sahipleri için,
- Gerçek usule tabi zirai kazanç sahipleri için ve
- Serbest meslek sahibi mükellefler için kanunen kabul edilen bir gider niteliğindedir.

Ancak, ticari ve zirai kazançlarda bu tür giderlerin indirilebilmesi için giderlerin tahakkuku, serbest meslek kazançlarında ise ödenmiş olma zorunluluğu bulunmaktadır.(GVK, Madde 40/4, 57/8-c, 68/3)

İşletmelerin esas faaliyetleri ile ilgili gelişmeleri takip etmek amacıyla, Ar-Ge faaliyetlerine destek olabilecek mesleki kitap, dergi vb. yayınlara ödenen bedeller de ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahibi mükellefler tarafından kanunen kabul edilen bir gider niteliğindedir (GVK, Madde 68/6).

Gelir vergisi matrahının tespitinde, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan bazı harcamalar (GVK'nın 89/7 Maddesinde belirtilen) ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek gelirlerden indirilebilmektedir. (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir (GVK. Madde 89).

ii. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; Kurumlar tarafından elde edilen ve GVK'da belirtilen yedi gelir unsurundan ücret hariç olmak üzere, elde edilen kazanç ve iratların bütünü kurum kazancını oluşturmaktadır.

Münhasıran bilimsel Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (Bu kurum ve kuruluşların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir. (KVK, Mad. 4/1-m)

Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri, satışı, seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ve Türkiye'de üretilen mamullerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50'si Kurumlar Vergisi'nden istisna tutulmuştur. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanmaktadır. (KVK, Madde 5B/1)[1].

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar ki olan kısmı Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilmektedir. (KVK, Madde 10/1-c).

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan bazı harcamalar (KVK'nın 10-1/d Maddesinde belirtilen) ile bu amaçla yapılan makbuz karşılığı her türlü bağış ve yardımların % 100'ü kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilecek gelirlerden indirilebilmektedir. (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir (KVK, Madde 10-1/d).

Bu çerçevede gerek GVK'da ve gerekse KVK'da yer alan düzenlemelerde, bazı Ar-Ge giderlerinin beyan edilen gelirlerden indirilebildiği, Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançların da (KVK, Madde 5B/1'de belirtilen) % 50'sinin vergiden istisna olabileceği belirtilmektedir.

iii. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde (TGB) ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgeleri[2]'nde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna edildiği süre içerisinde, TGB'de ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları,

---

[1] Bu madde Gelir Vergisi mükellefleri içinde uygulanmaktadır. İstisna uygulaması kesinti suretiyle alınan vergileri kapsamamaktadır. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır. Maliye Bakanlığı % 50 oranını sıfıra kadar indirmeye ve % 100'e kadar artırmaya yetkilidir. Bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

[2] İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesi: Aynı sektör grubunda ve bu sektör grubuna dâhil alt sektörlerde faaliyet gösteren girişimcilerin yer aldığı tematik teknoloji geliştirme bölgelerini ifade etmektedir.

sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri, KDV'den muaf tutulabilmektedir (KDVK, Geçici Madde 20, TGBUY, Madde 35/1-ğ).

iv. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri[3] Kanunu'nda (TGBK) Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojileri elde etmek isteyen işletmelerin, belirli bir üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü, Ar-Ge merkezi veya Ar-Ge enstitüsünün imkânlarından yararlanarak, teknoloji veya yazılım ürettikleri veya geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bunun sonucunda da bölgenin kalkınmasına katkıda bulunulması amaçlanan; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği bir bölge olarak ifade edilmektedir. Devletimiz de Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacı ile TGB'lere çeşitli destek, muafiyet ve ayrıcalıklar tanımıştır. Bu hususları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

a) Arazi Temini; Maliye Bakanlığı tarafından yönetici şirket lehine ilk beş yılı bedelsiz olarak, devam eden yıllar içinde yatırım konusu taşınmazın emlak vergisi değerinin binde ikisi karşılığında irtifak hakkı tesis edilmekte veya kullanımına izin verilmektedir. İrtifak hakkı ve kullanma izni verilen taşınmazlar üzerinde yapılacak faaliyetlerden de hasılat payı alınmamaktadır. Bölgenin sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre bu oran Maliye Bakanlığı tarafından sıfıra kadar indirilebilmekte, diğer bir ifade ile bedelsiz arazi temini sağlanabilmektedir (TGBK, Madde 4, 29797 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği (TGBUY, Madde 19/2,)

b) Ödenek Temini; TGB'deki alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik, yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, teknoloji transfer ofisi hizmetleri ve teknoloji işbirliği programları ile TGB içerisinde gerçekleştirilen eğitim giderlerinin, yönetici şirketçe karşılanamayan kısımlarına destek olmak amacıyla ve Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılıksız ödenek tahsis edilebilmektedir TGB'lere kullandırılmak amacıyla Maliye Bakanlığı'nın bütçesine konulan bu ödenekler yıllık yatırım programında yer almakta ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen harcama programları çerçevesinde kullanılmaktadır. (TGBK, Madde 8, TGBUY, Madde 26/2,)

c) Damga Vergisi ve Harç Muafiyeti: Yönetici şirket, TGBK'nun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçlardan muaf tutulmaktadır (TGBK, Madde 8, TGBUY, Madde 37/1-a).

d) Emlak Vergisi Muafiyeti: Yönetici şirket, TGB içerisinde sahip olduğu taşınmazlar ile ilgili emlak vergisinden muaf tutulmaktadır (TGBK, Madde 8, TGBUY Madde 35/1).

e) Atık Su Bedeli Muafiyeti; Atık su arıtma tesisi işleten TGB'lerden, belediyelerce atık su bedeli alınmamaktadır (TGBK, Madde 8, TGBUY, Madde 35/1-ç,)

f) Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti: Yönetici şirketlerin[4] TGBK uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları ile TGB'de faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (TGBK, Geçici Madde 2, TGBUY, Madde 35/1-a,).

g) Gelir Vergisi Stopajı Muafiyeti: TGB'de çalışan; Ar-Ge[5], Tasarım[6] ve Destek[7] Personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden muaf tutulmaktadır. Ancak gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan

[3] TGB içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 4691 Sayılı TGBK'da yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için 5520 Sayılı KVK, 193 Sayılı GVK ile 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin 5520 Sayılı Kanun, 193 Sayılı Kanun ve 5746 Sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığı'na ve Bölge Yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirmeleri gerekmektedir.

[4] 4691 Sayılı TGBK'na uygun olarak ve Anonim Şirket şeklinde kurulan TGB'nin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirketi ifade etmektedir.

[5] Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

[6] Tasarım Personeli: Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri,

[7] Destek Personeli: Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade etmektedir.

destek personeli sayısı, Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının % 10'unu aşamamaktadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler, bu istisnadan faydalanamamakta ancak hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Ancak, TGB'de yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin TGB'lerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının TGB dışında yürütülmesi gerekebilir. Bu durumda personelin Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin % 100'ünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile TGB'de yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için 1,5 yılı, doktora yapanlar için 2 yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin % 100'ünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmektedir(TGBK, Geçici Madde 2, TGBUY Madde 35/1-e-f, AGTFDİDY, Madde 10).

h) Sermaye Desteklerinin Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Yazılabilmesi: 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, TGB'de faaliyette bulunan işletmelere Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının % 10'unu ve özsermayenin % 20'sini aşmamak üzere, GVK'nın 89. maddesi uyarınca ticari kazancın ve KVK'nın 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak indirim tutarı yıllık 500.000 TL'yi aşamamakla birlikte Bakanlar Kurulu bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya 4 katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda sağlanan sermaye desteklerinin 2 yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için, indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir (TGBK, Geçici Madde 4, TGBUY, Madde 35/1-g).

v. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu'nda (AGFDHK) Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; Bu Kanunun amacı, Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ile nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir (AGFDHK, Madde 1).

Bu Kanun, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 3624 Sayılı Kanun'a göre oluşturulan teknoloji merkezleri, Türkiye'deki Ar-Ge ile Tasarım Merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır. Bu Kanun'da yer alan destek, indirim, istisna ve teşvik unsurlarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (AGFDHK, Madde 3).

a) Ar-Ge ve Tasarım İndirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon/kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen tasarım harcamalarının tamamı gerek KVK'ya göre kurum kazancının, gerekse GVK'ya göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır (AGFDHK, Madde 3/1, AGTFDİDY, Madde 8/1).

Ayrıca içinde bulunulan yıl yapılan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az % 20 artış sağlayan Ar-Ge, yenilik veya tasarım merkezlerinde yapılan o yıl yapılan harcamaların bir önceki yıla göre artış tutarının % 50'sine kadarı; indirim konusu yapılabilmektedir[8]. Yapılan harcamalar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre aktifleştirilmek

[8] Bakanlar Kurulu bu oranları ayrı ayrı veya birlikte değiştirmeye yetkilidir.

suretiyle amortisman yoluyla itfa edilebilmekte ya da iktisadi bir kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılmaktadır. Kazancın yetersiz olması durumunda ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar ise sonraki hesap dönemlerine devredilebilmekte ve devredilen bu tutar da izleyen yıllarda VUK'a göre yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınabilmektedir (AGFDHK, Madde 3/1, Bakanlar Kurulu Kararı, 2016/9092, AGTFDİDY, Madde 8/2). Bu göstergeler ise;

i) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı,
ii) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı,
iii) Uluslararası destekli proje sayısı,
iv) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
v) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
vi) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

b) Gelir Vergisi Stopajı Teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere a bendinde ifade edilen kurum, kuruluş, merkez ve işletmeler ile TÜBİTAK tarafından yürütülen bu husus ile ilgili projelerde çalışan tasarım ve destek personelinin; elde ettikleri ücretlerinin; doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için % 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için % 90'ı ve diğerleri için ise % 80'i gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Personellerin haftalık 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamamaktadır. Ancak hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınmaktadır (AGFDHK, Madde 3/2, AGTFDİDY, Madde 10/1).

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, bazen proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olmaktadır. Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretler ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin % 100'ünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmektedir (AGFDHK, Madde 3/2).

c) Sigorta İşveren Primi Desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere a bendinde ifade edilen kurum, kuruluş, merkez ve işletmeler ile TÜBİTAK tarafından yürütülen bu husus ile ilgili projelerde çalışan tasarım ve destek personeli ile TGBK'nun Geçici 2. Maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır (AGFDHK, Madde 3/3, AGTFDİDY, Madde 11/1).

d) Damga Vergisi İstisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmamaktadır (AGFDHK, Madde 3/4 AGTFDİDY, Madde 12/1).

e) Teknogirişim Sermayesi[9] Desteği: Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından Teknogirişim Sermaye Desteğinden yararlanma şartlarını taşıyan kişilere, bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 TL'ye kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilmektedir[10]. Ancak Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tamamı tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 TL'yi geçememektedir. Bu tutarlar, izleyen yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerleme

[9] Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini ifade etmektedir.

[10] Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı bu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye yetkilidir.

oranında artırılmaktadır. Teknogirişim Sermayesi Desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının % 10'unu ve özsermayenin % 20'sini aşmayan kısmı GVK ve KVK'ya göre elde edilen gelir/kazançların tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak indirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL ile sınırlandırılmıştır[11]. Ancak sağlanan bu sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde kullanılmayan kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler ise gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir (AGFDHK, Madde 3/5).

f) Rekabet Öncesi İşbirliği Desteği: Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesapta izlenmektedir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilmekte ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamamaktadır. Hesapta biriken tutar bu tutarlar hesabı açan kuruluşun kurum kazancının tespitinde de gelir olarak dikkate alınmamaktadır. Rekabet öncesi işbirliği proje bütçesinin en fazla % 50'sine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir (AGFDHK, Madde 3/6).

g) Diğer Destek ve Muafiyetler:

- Bu kanun kapsamında; indirim, istisna ve teşvik unsurlarından yararlanan kurum ve kuruluşların aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulmaktadır. Bu fon, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içerisinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba alınması veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyana uğratılmış sayılmaktadır (AGFDHK, Madde 3/7).

- Bu Kanun kapsamındaki bir diğer muafiyet ise Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemlere ilişkin damga vergisi ve harç muafiyetidir (AGFDHK, Madde 3/8, TGBUY, Madde 35/1-i, AGTFDİDY, Madde 13/1).

- Ar-Ge merkezlerinin, siparişe dayalı olarak yürüttükleri faaliyet ve hizmetler, bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilmektedir. Ancak Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların % 50'si bu merkezler tarafından, kalan % 50'si ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir[12]. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde ise harcamanın tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz (AGFDHK, Madde 3/9).

- Temel bilimler alanında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, 2 yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır. Ancak bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının % 10 'unu geçememektedir (AGFDHK, Madde 3/10).

vi. 6676 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da Yer Alan Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Düzenlemeler; Üniversite-Sanayi işbirliği kapsamında Ar-Ge, tasarım ve yenilik faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler döner sermaye işletmesinin ayrı bir hesabında toplanmaktadır. Bu kapsamda görev yapan öğretim elemanlarına ödenecek gelirin % 85'i, herhangi bir vergi kesintisi yapılmaksızın ilgili öğretim elemanlarına ödenmektedir (AGFDHK, Madde 5).

Bu çerçevede Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde, hizmetine ihtiyaç duyulan öğretim elemanları tam veya yarı zamanlı olarak görevlendirilebilirler. Ar-Ge veya

[11] Bakanlar Kurulu bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya yetkilidir.

[12] Bakanlar Kurulu bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye yetkilidir.

tasarım merkezlerinde tam zamanlı görevlendirilenlerin geçirdikleri süreler, tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli hesaplamasında dikkate alınır. Yarı zamanlı görev alan öğretim elemanlarının bu hizmetleri karşılığı elde edecekleri gelirler de üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulmaktadır. Tam zamanlı olarak görevlendirilecek personele kurumlarınca aylıksız izin verilmekte olup kadroları ile ilişkileri devam etmektedir (AGFDHK Madde 3/11, 6676 Sayılı Kanun, Madde 28/11).

3. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Giderler ve Muhasebe Uygulamaları

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde "Araştırma Ve Geliştirme Giderleri", ya aktifleştirilerek ya da doğrudan dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Aktifleştirilen bu tür giderler 26 No'lu "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu içerisinde yer alan "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenmektedir. Bu hesap, işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlar ile yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısımların izlendiği hesaptır. 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan bu açıklama sonucunda, Ar-Ge ile ilgili giderlerin aktifleştirilebileceği gibi doğrudan gider olarak ta yazılabileceği öngörülmektedir. Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilen kısmı, maliyet bedeli ile 263 "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına borç olarak kaydedilmekte ve 5 yıl içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilerek işletme aktiflerinden çıkartılmaktadır.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde 75 No'lu hesap grubu, "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesap grubu olarak adlandırılmıştır. Bu grup; "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ve "752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları" hesabı olmak üzere üç ayrı hesaptan oluşmaktadır. 75 No'lu hesap grubunda, işletmelerin üretim maliyetlerine dâhil edemediği veya varlıkları arasında gösteremediği diğer bir ifade ile aktifleştiremediği Ar-Ge giderleri ile daha önce aktifleştirilerek "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında muhasebeleştirilen Ar-Ge giderlerinin itfa payları izlenmektedir.

Dönem içerisinde katlanılan Ar-Ge giderlerini, dönem gideri olarak muhasebeleştirmek isteyen işletmeler ise bu tutarın tamamını "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına borç olarak kaydetmektedir. 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" işletmenin üretimi devam eden mamullerinin maliyetlerini düşürmek, işletmenin satışlarını arttırmak, yeni üretim teknikleri veya çeşitleri ile üretimde kullanılan teçhizatların geliştirilmesine yönelik araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek gibi amaçlarla yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının bünyesinde yer alması muhtemel gider çeşitlerini aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür.

İşletmenin varlıkları arasında göstermediği Ar-Ge giderleri ile varlıkları arasında gösterdiği Ar-Ge giderlerinin, içinde bulunulan döneme ait olan itfa payları, "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. Dönem sonunda ise bu hesap, "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

"751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı"; Ar-Ge giderlerinin fiili veya standart tutarlarının, gelir tablosu hesapları arasında bulunan "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına yansıtılmasında veya döneme ait olmayan tutarların aktifleştirmesi için ilgili aktif hesaplara devrinde kullanılmaktadır.

"752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları" hesabı ise Ar-Ge giderlerini standart maliyetleme yöntemine göre diğer bir ifade ile giderlerini önceden tahmin ederek muhasebeleştiren işletmelerin, katlanmış olduğu fiili giderleri ile önceden belirlenmiş giderleri arasındaki olumlu ya da olumsuz fark tutarlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Buraya kadar yapılan açıklamaların muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinin göstermek adına uygulama örneği verilmesinde fayda bulunmaktadır.

Örnek 1: "X" Üretim İşletmesi 2017 yılı muhasebe döneminde imalatta kullandığı makinaların enerji maliyetini düşürmeye yönelik olarak yapılan mühendislik çalışması nedeniyle 50.000 TL'lik Ar-Ge giderine katlanmıştır. Bu durumda gidere katlanıldığı dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde olmalıdır (KDV ihmal edilmiştir).

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	
0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 01 İlk Madde Giderleri 02 Malzeme Giderleri 001 Temizlik Malzemeleri 002 Kırtasiye Malzemeleri	**4 Çeşitli Giderler** 01 Kira Giderleri 02 Sigorta Giderleri 03 Reklam Giderleri
1 İşçi Ücret ve Giderleri 01 Direkt İşçilik 02 Endirekt İşçilik	**5 Vergi, Resim ve Harçlar** 01 Emlak Vergisi 02 Motorlu Taşıtlar Vergisi, 03 Damga Vergisi
2 Memur Ücret ve Giderleri 01 Taşıma Giderleri 02 Yemek Giderleri	**6 Amortisman ve Tükenme Payları** 01 Bina Amortismanı 02 Makine Amortismanı 03 Demirbaş Amortismanı
3 Dışarıdan Sağlanan Fayda Hizmetler 01 Haberleşme Giderleri 02 Bakım Onarım Giderleri 03 Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri	

1.Yöntem: Ar-Ge giderleri dönem içinde aktifleştirildiğinde ve dönem sonunda itfa payı hesaplandığında yapılması gereken yevmiye kayıtları;

Dönem İçi

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	50.000	
263 07 Mühendislik Çalışmaları		
İLGİLİ HESAPLAR		50.000
Yapılan Ar-Ge giderleri nedeniyle		

31.12.2017

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	10.000	
750 06 Amortisman ve Tükenme Payları		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.000
Hesaplanan itfa payı 50.000 TL / 5 Yıl = 10.000 TL/Yıl		

/

2.Yöntem: Doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge giderleri ile ilgili yapılması dönem içinde ve dönem sonunda yapılması gereken yevmiye kaydı;

Dönem İçi

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	50.000	
İLGİLİ HESAPLAR		50.000
Yapılan Ar-Ge giderleri nedeniyle		

31.12.2017

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	50.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		50.000
Giderlerin ilgili sonuç hesabına yansıtılması nedeniyle		

31.12.2017

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	50.000	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		50.000
Yansıtma ve maliyet hesaplarının karşılıklı kapatılması		

/

Örnek 2: "X" Üretim İşletmesi'nin 2017 yılı Şubat ayı içerisinde Ar-Ge Departmanında çalıştırdığı işçilere ilişkin direkt ve endirekt işçilik ücretleri fiilen aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Şubat Ayı Direkt İşçilik Giderleri = 12.600 TL
Şubat Ayı Endirekt İşçilik Giderleri = 5.400 TL

Toplam tutarın 2.700 TL'si Sosyal Güvenlik Kesintisi, 913,80 TL'si ise Damga ve Gelir Vergisi olduğuna göre, işletmenin dönem içerisinde ve dönem sonunda yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır.

28.02.2017

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	18.000	
750 01 Direkt İşçilik Giderleri 12.600		
750 02 Endirekt İşçilik Giderleri 5.400		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		913,80
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		2.700,00
335 PERSONELE BORÇLAR		14.386,20

Ar-Ge departmanında tahakkuk eden direkt ve endirekt işçilik giderleri nedeniyle

/

İşletmenin dönem içerisinde katlanmış olduğu işçilik giderleri yukarıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir. Fiili maliyetleme yöntemini kullanan bu işletme dönem sonunda katlanmış olduğu bu giderleri önce ilgili sonuç hesabına aktarmakta, daha sonra yansıtma hesabını kullanarak hesapları aşağıda belirtilen şekilde karşılıklı olarak kapatmaktadır.

31.12.2017

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	18.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		18.000

Giderlerin ilgili sonuç hesabına yansıtılması nedeniyle

31.12.2017

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	18.000	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		18.000
750 01 Direkt İşçilik Giderleri 12.600		
750 02 Endirekt İşçilik Giderleri 5.400		

Yansıtma ve maliyet hesaplarının karşılıklı kapatılması

/

İşletme eğer standart maliyetleme yöntemini benimsemiş ve ücretler de dönem başında standart olarak aşağıdaki şekilde hesaplanmış olsaydı, işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı;

Şubat Ayı Direkt İşçilik Giderleri = 9.500 TL
Şubat Ayı Endirekt İşçilik Giderleri = 6.250 TL

01.02.2017

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	15.750	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		15.750

Bütçelenen giderlerin ilgili sonuç hesabına aktarılması

28.02.2017

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	18.000	
750 01 Direkt İşçilik Giderleri		
750 02 Endirekt İşçilik Giderleri		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		913,80
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		2.700,00
335 PERSONELE BORÇLAR		14.386,20

Ar-Ge departmanında tahakkuk eden direkt ve endirekt işçilik

/

28.02.2017

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	15.750	
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI		2.250

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		18.000
750 01 Direkt İşçilik Giderleri		
750 02 Endirekt İşçilik Giderleri		
İlgili gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması ile hesaplanan fark tutarı nedeniyle		
28.02.2017		
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	2.250	
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI		2.250
Fark tutarının ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle		
/		

4. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) Kapsamında Araştırma Ve Geliştirme Giderleri ve Muhasebe Uygulamaları

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının amacı, işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları ile ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu çerçevede Ar-Ge faaliyetleri sonucunda işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak unsurlar da TMS-38 bünyesinde yer almaktadır. TMS 38, Ar-Ge faaliyetleri için yapılan giderlere de uygulanmakta olup bu faaliyetler; bilginin geliştirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, Ar-Ge faaliyetleri fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikinci planda tutulmaktadır. TMS-38'e göre Maddi Olmayan Duran Varlık; "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık", Araştırma; "yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme, 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 tanımlanmaktadır (TMS-38, Madde 1-5-8).

TMS-38'e göre Ar-Ge faaliyetlerinin ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde üç temel ölçüt öngörülmektedir. Bu ölçütler (TMS-38, Madde 11-13-17);

i. Belirlenebilirlik; Maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini, diğer bir ifade ile maddi olmayan duran varlığın, şerefiyeden ayrı bir şekilde ölçülebilmesi ve raporlanabilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

ii. Kontrol; Kontrol, işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişiminin kısıtlanması sonucunda bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü olarak ifade edilmektedir.

iii. Gelecekteki Ekonomik Yararlar; Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilmektedir. Örneğin, Ar-Ge faaliyetleri sonucu ortaya çıkacak teknolojik ve pazarlanabilir niteliği bulunan mamul, hizmet ya da fikri mülkiyet haklarının gelecekte işletme gelirlerini artırmaya, nakit veya nakit benzeri akıma doğrudan/dolaylı olarak katkı sağlaması ya da maliyet tasarrufu yaratabilmesidir.

TMS-38'e göre maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için; varlığın maddi olmayan duran varlık tanımlarına (belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar) uyması ve muhasebeleştirme kriterlerini (gelecekteki ekonomik yararların muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir ölçülmesi durumu) sağlaması gerekmektedir (TMS-38, Madde 18-21).

TMS-38 işletme içerisinde ortaya çıkan maddi olmayan bir duran varlığın muhasebeleştirilebilmesinde, ilgili varlığın oluşumunu iki safhaya ayırmaktadır. Bunlar (TMS-38, Madde 52);

i. Araştırma safhası,

ii. Geliştirme safhasıdır.

i. Araştırma Safhası; İşletme içerisindeki bir projede araştırma safhası, geliştirme safhasından ayırt edilemiyor ise söz konusu projeye ilişkin giderler, sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınmaktadır (TMS-38, Madde 53). Bu safhada, yapılan araştırma ile ilgili giderler, bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemez. Diğer bir ifade ile işletmenin

gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu safhada katlanılan bütün harcamalar, gerçekleştiklerinde, doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu yaklaşım ihtiyatlılık kavramı ile uyumludur. Araştırma faaliyetlerine;

a. Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,

b. Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,

c. Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,

d. Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi örnek olarak verilebilir. (TMS-38, Madde 54-55-56).

ii. Geliştirme Safhası; Bu safhada ise geliştirme faaliyetlerine ilişkin katlanılan giderler, aşağıdaki koşulların tamamının sağlanması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-38, Madde 57). Bu koşullar;

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

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

c. Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,

d. Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,

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

f. Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan giderlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.

Geliştirme faaliyetlerine aşağıda belirtilen faaliyetler örnek olarak verilebilir (TMS-38, Madde 59).

a. Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,

b. Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,

c. Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,

d. Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesidir.

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili giderler, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememekte, bu nedenle de bu tür kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilememektedir. Bununla birlikte başlangıçta doğrudan gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte, maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilememektedir. Ayrıca dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge giderlerinin toplam tutarının kamuoyuna açıklaması gerekmektedir (TMS-38, Madde 63-64-65-71-126).

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içermektedir.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS-38, Madde 66),

a. Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

b. Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,

c. Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,

d. Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa paylarıdır.

Ancak, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında, faizin işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütler de belirlemiştir.

Aşağıda belirtilen hususlar işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmemektedir (TMS-38, Madde 67).

a. Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;

b. Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ile

c. Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim giderleridir.

Bazen işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla çeşitli giderler yapılmakta ve bu giderler sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık oluşmamaktadır. Mal alımının söz konusu olduğu durumlarda, bu tür harcamalar, işletmenin mallara erişim hakkı doğduğu anda gider olarak muhasebeleştirilir. Gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken bu tür harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS-38, Madde 69).

a. Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreterya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan giderler (yani açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan giderler (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetleri,

b. Eğitim faaliyetlerine ilişkin giderler,

c. Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin giderler (internet üzerinden sipariş verilecek malları içeren kataloglar dahil),

d. Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin giderlerdir.

TMS 38'de belirtilen koşulları sağlayarak geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların itfası, söz konusu maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün olup, olmamasına göre farklılık göstermektedir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi değildir (TMS 38, Madde 89).

Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların kullanıma hazır olduğu, diğer bir ifade ile işletme yönetiminin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma geldiği dönemin sonunda itfaya tabi tutulmaktadır (TMS 38, Madde 97). Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarlarını yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtmak için birçok itfa yöntemi kullanılabilmektedir. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleridir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenmekte ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (TMS 38, Madde 98).

Sonuç olarak Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin giderlerden; araştırma giderlerinin tamamı ile geliştirme giderlerinden, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanıncaya kadar ki süreçte yapılan giderler, gerçekleştiği zaman doğrudan gider olarak, geliştirme giderlerinden muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanmasından sonraki süreçte yapılan giderler ise aktifleştirilerek muhasebeleştirilmektedir (Deran ve Savaş: 2013, 86-91). Aktifleştirilen bu maddi olmayan duran varlıklar ise sınırlı yararlı ömre sahip olmaları durumunda itfaya tabi tutulmaktadır.

Örnek 3: "X" Mühendislik İşletmesi 2016 yılı muhasebe döneminde verimlilik artışı sağlayacak yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlamıştır. Makinenin tasarımı için araştırma safhasında Ar-Ge biriminde 100.000 TL harcandığı tespit edilmiştir. 2017 yılına gelindiğinde ise makinenin tüm fizibilite çalışmalarının tamamlandığı görülmektedir. 2017 yılında Ar-Ge personel ücretleri 50.000 TL ve makinenin patentini alınabilmesi için ödenen yasal ücret ise 20.000 TL olarak gerçekleşmiştir. (KDV ihmal edilmiştir)

2016 yılında yapılması gereken yevmiye kaydı;

Dönem İçi		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
İLGİLİ HESAPLAR		100.000

Yapılan Araştırma giderleri nedeniyle

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kaydında; araştırma safhasında katlanılan 100.000 TL'lik harcama doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilmiştir. Çünkü işletmenin gelecekte bu araştırma ile ilgili ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağının bu aşamada bilinmesi mümkün değildir.

2017 yılında yapılması gereken yevmiye kaydı;

_____ Dönem İçi _____

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	70.000	
263 05 Ar-Ge Personel Giderleri	50.000	
263 06 Patent Giderleri	20.000	
İLGİLİ HESAPLAR		70.000

Yapılan Geliştirme giderleri nedeniyle

_____ / _____

2017 yılına gelindiğinde ise toplamda katlanılan 70.000 TL'lik gider aktifleştirilmiştir. Çünkü bu süreçte makinanın fizibilite çalışmaları tamamlanmış, patent başvurusu yapılmıştır. Diğer bir ifade ile artık geliştirilen bu yeni makine sayesinde tasarruf yapılabilmiş, makine kullanıma hazır hale gelmiş ve yapılan giderler de güvenilir bir biçimde ölçülmüştür.

Örnek 4: "Y" İlaç Üretim İşletmesi, kilo vermeyi kolaylaştırıcı ve tamamen bitkisel ürünlerden oluşan bir ilaç üretmek istemektedir. İşletme yönetimi, bu kararı son yıllarda toplumda obezitenin giderek artması ve ilaç piyasasında da bu alanda gördüğü fırsatı değerlendirmek amacıyla almıştır. İşletme öncelikle yan etkisi olmayan bitki özlerini araştırmış, ve bunlardan 10 farklı bileşim oluşturmuştur. Daha sonra bu bileşimler ücret karşılığı gönüllü denekler üzerinde test edilmiştir. İşletme bu süreçte; 10.000 TL'si piyasa araştırması, 40.000 TL'si bitki özü tedariki, 20.000 TL'si denek ücretleri ve 10.000 TL'si de diğer çeşitli giderler olmak üzere toplamda 80.000 TL'lik gidere katlanmıştır. Deneklerden elde edilen sonuçlarda A1 bileşiminin diğerlerine göre başarılı olduğu sonucuna varılmıştır. Daha sonra toplamda 50.000 TL'lik bir gider sonucunda A1 bileşimine farklı mineraller de eklenmiş, çeşitli laboratuvar testleri yapılmış ve diğer giderlere katlanılarak A1 bileşiminin nihai formülü oluşturulmuştur. İşletme ilacın içeriği ile ilgili patent ve lisans başvurusunda bulunmuş ve bu işlemler içinde 25.000 TL'lik gider yapmıştır. (KDV ihmal edilmiştir)

_____ / _____

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	80.000	
750 01 Piyasa Araştırması		
750 02 Hammadde Tedariki		
750 03 Denek Ücretleri		
750 04 Diğer Giderler		
İLGİLİ HESAPLAR		80.000

Yapılan araştırma giderleri nedeniyle

_____ / _____

İlacın piyasa araştırmasının yapılması, çeşitli bitki özlerinin tedariki ve denekler üzerinde denenme süreci üretilmesi planlanan ilacın araştırma safhasını oluşturmakta olup bu süreçte katlanılan harcamalar doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilmiştir.

_____ / _____

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	75.000	
263 01 Hammadde Tedariki		
263 02 Laboratuvar Test Giderleri		
263 03 Diğer Giderler		
263 04 Patent ve Lisans Başvuru Giderleri		
İLGİLİ HESAPLAR		75.000

Yapılan geliştirme giderleri nedeniyle

_____ / _____

Deneklerden alınan sonuçlarda A1 bileşiminde başarı sağlanmış ve bu ürün geliştirilerek üretim kararı alınmıştır. Bu aşamada katlanılan ürünü geliştirme, patent ve lisans ile ilgili giderler ise aktifleştirilmiştir. Çünkü toplumun böyle bir ilaca gereksinim duyduğu tespit edilmiş, üründe başarı sağlanmış, üretim kararı alınmış ve yapılan giderler de güvenilir bir biçimde ölçülmüştür.

"Y" İlaç Üretim İşletmesinin ilaç ile ilgili patent ve lisans başvurusunun kabul edildiği ve ilacın (A1 bileşiminin) 5 yıl boyunca kullanılacağı varsayıldığında; işletme ilgili maddi olmayan duran

varlık için 5 yıl boyunca itfa payı hesaplayabilecektir. Ancak ilacın ne kadar bir süre kullanılacağının belli olmaması durumunda ise işletme itfa payı hesaplayamamaktadır.

Örnek 5: "Z" Üretim İşletmesinin 01.07.2016 tarihinde, TMS-38'e göre muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanarak aktifleştirdiği geliştirme giderlerinin toplam tutarı 12.000 TL'dir. İşletmenin geliştirme faaliyeti sınırlı ömre sahip olup, maddi olmayan bu varlıklardan 3 yıl boyunca nakit girişi elde edileceği yapılan çalışmalarda tespit edilmiştir. Ayrıca ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü sonunda, az gelişmiş bir ülkedeki işletmeye 3.000 TL'ye satılacağı ile ilgili de bir anlaşma yapılmıştır. "Z" İşletmesi doğrusal itfa yöntemini kullanmaktadır. (KDV ihmal edilmiştir)

01.07.2016

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 12.000
263 07 Geliştirme Giderleri 12.000
İLGİLİ HESAPLAR 12.000
Yapılan Ar-Ge giderleri nedeniyle

/

İşletmenin geliştirme faaliyeti sonunda katlandığı giderleri muhasebeleştirme kriterleri sağlandığı için yukarıdaki şekilde aktifleştirilmiştir. Dönem sonunda ise aktifleştirilen bu giderler itfaya tabi tutulmuştur. İşletme geliştirme giderlerini 01.07.2016 tarihinde aktifleştirdiği için 2016 yılına ilişkin itfa tutarı kısıt varlığın aktife girdiği tarih olarak alınmak suretiyle, doğrusal amortisman yöntemine göre 6 aylık amortisman tutarı hesaplanmış ve muhasebeleştirilmiştir. İlgili varlığın kalıntı değerinin 3.000 TL olması nedeniyle amortismana tabi değer kalıntı değer düşüldükten sonraki tutar olarak belirlenmiştir.

Maddi olmayan duran varlığın kayıtlı değeri = 12.000 TL
Maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri = 3.000 TL
Maddi olmayan varlığın itfaya tabi tutarı = 9.000 TL

Yıllık itfa tutarı = 9.000 TL/3 yıl = 3.000 TL/yıl (Her yıl eşit tutarda itfa payı)
2016 yılı için kıst amortisman tutarı = (3.000 TL /12 Ay) x 6 Ay = 1.500 TL

31.12.2016

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 1.500
730 08 Maddi Olmayan Duran Varlık İtfa Payı
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 1.500
Kıst olarak hesaplanan itfa payı nedeniyle

/

Bu çerçevede TMS-38'e göre muhasebeleştirilen ve itfa payı hesaplanan maddi olmayan duran varlığın gelecek yıllarda ayrılacak itfa payları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: TMS-38'e Göre Yıllar İtibariyle Hesaplanan Amortisman Tutarları

Yıllar	TMS-38'e Göre Hesaplanan İtfa Payı Tutarı (TL)	Birikmiş İtfa Payları (TL)
31.12.2016	1.500	1.500
31.12.2017	3.000	4.500
31.12.2018	3.000	7.500
30.06.2019	1.500	9.000

5. Sonuç

Günümüzde teknoloji; hızlı bir biçimde gelişmekte ve değişim göstermektedir. İşletmeler de devamlılıklarını sağlayabilmek ve amaçlarına ulaşabilmek için bu gelişime ve değişime uyum sağlayarak bu sürecin gerisinde kalmamalıdır. Son zamanlarda mamullerin yaşam seyri eskiye nazaran kısalmakta ve gün geçtikçe işletmeler tüketicilerin beklentilerine uygun, daha fonksiyonel ve özellikli mamullerin üretimini gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede işlemeler de belirtilen bu yenilik ve beklentilere, planlı ve sistemli bir şekilde yürüttükleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ulaşabilmektedir.

Ülkemizde de, ulusal ekonominin ve işletmelerin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulabilmesi diğer bir ifade ile sürekli olarak dışarıdan teknoloji ve ürün transfer eden değil, kendi teknolojisini ve beraberinde ürününü de milli teknoloji ile üreten bir ülke konumuna

gelmek için Ar-Ge faaliyetleri desteklenmekte, teşvik edilmekte bu hususta birçok düzenleme yapılmaktadır. Bu derece öneme sahip olan ve işletme bütçeleri içerisinde payı giderek artan Ar-Ge giderlerinin incelenmesi, analiz edilmesi, muhasebeleştirme biçimi ile Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin yapılan yasal düzenlemelerin çok iyi anlaşılması gerekmektedir.

Bu çalışma ile Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşvik, muafiyet ve istisnalar ile ilgili yürürlükte olan birçok yasal düzenlemenin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu düzenlemeler; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun, Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nde belirtilmektedir. Bu çerçevede bu hususla ilgili birçok yasal düzenleme bulunmakla birlikte bu düzenlemeler de zaman zaman revize edilmektedir. Ar-Ge ile ilgili birden fazla düzenlemenin bulunması ve bu düzenlemelerde de kısa sürelerde değişikliklere gidilmesi farklı uygulamaların yapılmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin (mevzuatın) tek bir merkezde, bir bütün halinde ve anlaşılır bir şekilde hazırlanması farklı algı ve uygulamaları ortadan kaldırarak, uygulamada birliktelik sağlayacaktır. .

Bu çalışma ile yapılan bir başka tespit ise MSUGT'ye göre, Ar-Ge giderleri ilk muhasebeleştirildiği tarih ile dönem sonunda maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. MSUGT'ye göre Ar-Ge giderleri aktifleştirilebilmekle birlikte, ihtiyari olarak dönem gideri şeklinde de muhasebeleştirilmektedir. Bu giderlerin hangi durumda aktifleştirileceği ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirileceği hususu ise MSUGT'de açıkça belirtilmemektedir. Ancak Ar-Ge faaliyetleri sonucunda gelecekte bir faydanın söz konusu olması durumunda, yapılan Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmesi, gelecekte bir faydanın beklenmemesi durumunda ise yapılan Ar-Ge giderlerinin doğrudan dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmesi, MSUGT'nin ruhuna daha uygun bir yaklaşım olarak ifade edilebilir. MSUGT'e göre aktifleştirilen Ar-Ge giderleri beş yıl içinde eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmalıdır. Vergi Usul Kanununa göre ise Ar-Ge giderlerinin değerlemesi ve itfası büyük ölçüde MSUGT ile aynı olup Vergi Usul Kanununda Ar-Ge giderlerinin dönem sonunda mukayyet değer ile değerleneceği belirtilmektedir.

TMS-38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardında da yine aynı şekilde Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili hususlar belirtilmektedir. Standarda göre araştırma safhasında katlanılan giderler aktifleştirilememektedir. Bu nedenle, araştırma safhasında katlanılan giderlerin doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. MSUGT'ye göre ise araştırma giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. TMS-38'de geliştirme safhasında katlanılan giderler ise belirtilen koşulların sağlanması durumunda aktifleştirilebilmektedir. Oysa MSUGT'de herhangi bir koşul bulunmamaktadır. Standarda göre aktifleştirilen geliştirme giderleri, dönem sonunda maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi ile değerlenmektedir. Aktifleştirilen ve sınırlı ömre sahip olan bu varlık ise yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfaya tabi tutulmaktadır. Sınırsız yararlı ömre sahip varlıklar ise itfaya tabi tutulamamaktadır. Geliştirme faaliyeti ile ilgili olarak aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıklar aktife girdikleri tarih esas alınmak suretiyle kıst amortisman uygulamasına tabi tutulmaktadır. MSUGT'ye göre aktifleştirilen Ar-Ge giderleri; sınırlı ya da sınırsız ömre sahip olduğuna bakılmaksızın beş yılda eşit taksitler halinde itfaya tabi tutularak yok edilmektedir. Ayrıca standartta başlangıçta dönem gideri olarak muhasebeleştirilen bir geliştirme giderinin daha sonraki bir tarihte aktifleştirilemeyeceği de açıkça belirtilmiştir.

Kaynaklar

Bilici, M.S.U. (2002), *Ülkemizin Teknolojik Gelişiminde Ar-Ge'nin Önemi*, Madencilik Bülteni, 2002, ss.14. http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/f83971673de5c8e_ek.pdf. 05.06.2017

Deran, A., Savaş İ. (2013), *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları*. Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 14(2), 73-95.

Köktaş, A.M., Buyrukoğlu, S. (2015), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Sonçağ Yayınları, 96.

TÜİK Haber Bülteni, Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, Sayı: 21782, 18 Kasım 2016, 1. http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21782 05.06.2017.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun.
6676 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
29797 Sayılı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği.
29797 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği
http://www.ekonomi.gov.tr/, İsrail'in Ar-Ge Yatırımı 12 Milyar Dolar, Yayımlama: 26.08.2015.