



T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

5746 SAYILI AR-GE TASARIM FAALİYETLERİ KANUNU
KAPSAMINDA SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNDEN VERGİ
MUAFİYETİ, İNDİRİMİ VE İSTİSNALARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EZGİ NİLAY ÖZKAN

DANIŞMAN

DR. ÖĞR. ÜY. HAKAN SELDÜZ

AKSARAY 2022

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

5746 SAYILI AR-GE TASARIM FAALİYETLERİ KANUNU
KAPSAMINDA SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNDEN VERGİ
MUAFİYETİ, İNDİRİMİ VE İSTİSNALARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EZGİ NİLAY ÖZKAN

DANIŞMAN
DR. ÖĞR. ÜY. HAKAN SELDÜZ

AKSARAY 2022

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren () ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Ezgi Nilay

Soyadı : Özkan

Bölümü : İşletme

İmza :

Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : 5746 Sayılı Ar-Ge Tasarım Faaliyetleri Kanunu Kapsamında Sağlanan Devlet Teşviklerinden Vergi Muafiyeti, İndirimi Ve İstisnalarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama

İngilizce Adı : An Application For The Accounting Of Tax Exemption, Deductions And Exclusions From The State Incentives Provided Under The Law No 5746

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Ezgi Nilay Özkan

İmza:



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Ezgi Nilay Özkan tarafından hazırlanan “5746 Sayılı Ar-Ge Tasarım Faaliyetleri Kanunu Kapsamında Sağlanan Devlet Teşviklerinden Vergi Muafiyeti, İndirimi Ve İstisnalarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üy. Hakan SELDÜZ

İmza

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi

Üye: Doç. Dr. İsmail GÖKDENİZ

İşletme Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Üye: Doç. Dr. M. Yılmaz İÇERLİ

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi:/...../.....

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nuntarih ve
..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Öğrencinin Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Adı Soyadı

Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

TEŞEKKÜR

Lisansüstü eğitim almamda maddi ve manevi destekleri ile beni yüreklendiren sevgili eşim Fatih ÖZKAN'a, yaşayışım ve başardıklarımınla örnek olmayı arzu ettiğim oğullarım Ömer ÖZKAN ve Ali ÖZKAN'a, hayatım boyunca her koşulda yanımda olan babam Vecdi YAZAR ve annem Leyla YAZAR'a teşekkürlerimi sunarım.



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
5746 SAYILI AR-GE TASARIM FAALİYETLERİ KANUNU
KAPSAMINDA SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNDEN VERGİ
MUAFİYETİ, İNDİRİMİ VE İSTİSNALARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

(Yüksek Lisans)

Ezgi Nilay Özkan, Aksaray 2022

ÖZET

Ekonomik gelişmenin en önemli göstergelerinden biri bilimsel ve teknik alandaki gelişmişlik seviyesidir. Bilimsel ve teknik gelişme ise Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine bağlıdır. O halde ülkelerin ekonomik ve teknik anlamda birbirleri ile rekabet edebilmelerinin, elde ettikleri rekabet gücünü muhafaza edebilmelerinin verimli ve etkin Ar-Ge faaliyetlerine bağlı olduğu söylenebilir. Hatta çeşitli mecralarda, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ayrımını yapmada Ar-Ge faaliyetlerinin etkinliği önemli kriterlerden biri olarak görülmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirebilmede maliyet unsuru oldukça önemlidir. Ayrıca maliyet unsuru göze alınsa bile Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirebilmek oldukça risklidir. Çünkü Ar-Ge projelerinin başarılı sonuç vermesi garanti olmadığı gibi, başarılı sonuç verse bile ortaya çıkarılan ürün veya yöntemin ticarileştirilip ticarileştirilemeyeceği de belirsizlik taşımaktadır. Bu hususta ulusal ekonomilerini geliştirmek amacıyla devletlerin uygulayacağı çeşitli politikalarla ortaya çıkan yüksek maliyetlerin etkisi azaltılmaya çalışılır. Türkiye’de benzer amaçlarla devletin Ar-Ge kapsamında sağlamış olduğu teşvikler bulunmaktadır. Teşvikler ile genel anlamda işletmelerin Ar-Ge yatırımına yönlendirilmesi ve bu doğrultuda finansman ile ilgili problemlerin aşılması adına gerek nakdi gerekse nakit benzeri destekler ile Ar-Ge ve faaliyetlerinin sürdürülmesi amaçlanır.

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerinin yasal çerçevesi hakkında kapsamlı bir mevzuat bütünü vardır. Bu doğrultuda 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Hakkındaki Kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada 5746 sayılı kanun ile vergisel teşviklerin kapsamının belirtilmesi, söz konusu teşviklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmesi ve Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından sağlanan Ar-Ge teşviğinden yararlanmış bir üretim firmasının, teşviği elde etme aşamalarının ve muhasebeleştirmesinin ortaya konulduğu örnek olay analizi türünde bir çalışma yapılması amaçlanmıştır.

Bilim Kodu: 112204

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Teşvikleri, 5746 Sayılı Kanun, Muhasebeleştirme, Finansal Muhasebe

Sayfa Adedi: 66

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Hakan SELDÜZ



AKSARAY UNIVERSITY

**AN APPLICATION FOR THE ACCOUNTING OF TAX EXEMPTION,
DEDUCTIONS AND EXCLUSIONS FROM THE STATE INCENTIVES
PROVIDED UNDER THE LAW NO 5746**

(M. A. Thesis)

Ezgi Nilay Özkan, Aksaray 2022

ABSTRACT

One of the most important indicators of economic development is the level of scientific and technical development. Scientific and technical development depends on Research and Development (R&D) activities. In that case, it can be said that the countries' ability to compete with each other economically and technically and to maintain their competitive power depends on efficient and effective R&D activities. In fact, the effectiveness of R&D activities is seen as one of the important criteria in differentiating developed and developing countries in various channels.

The cost factor is very important in carrying out R&D activities. In addition, it is quite risky to carry out R&D activities even if the cost factor is taken into consideration. Because R&D projects are not guaranteed to yield successful results, and even if successful results are obtained, it is also uncertain whether the product or method can be commercialized. In this regard, it is tried to reduce the effect of high costs that arise with various policies to be implemented by states in order to develop their national economies. In Turkey, there are incentives provided by the state within the scope of R&D for similar purposes. With the incentives, it is aimed to continue the R&D and activities with both cash and cash-like supports in order to direct the enterprises to R&D investments in general and to overcome the problems related to financing.

There is a comprehensive body of legislation on the legal framework of R&D activities in Turkey. In this respect, the Law on Research and Development Activities numbered 5746 entered into force on 01.04.2008 to be implemented until 31.12.2023.

In this study, the scope of tax incentives with the Law No. 5746 is specified, information about the accounting of these incentives is given, and the case study of a manufacturing company that has benefited from the R&D incentive provided by the Scientific and Technological Research Council of Turkey (TUBITAK), the stages of obtaining the incentive and its accounting. It was aimed to carry out a study in the type of analysis.

Science Code: 112204

Key Words: R&D Incentives, Law No. 5746, Accounting, Financial Accounting

Page Number: 66

Supervisor: Dr. Öğretim Üyesi Hakan SELDÜZ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME İLE İLGİLİ KAVRAMSAL VE YASAL ÇERÇEVE 4	
1.1. Ar-Ge ile İlgili Kavramsal Çerçeve	4
1.1.1. Ar-Ge Kavramı.....	4
1.1.2. Ar-Ge Türleri.....	4
1.1.2.1. Temel Araştırma	5
1.1.2.2. Uygulamalı Araştırma.....	5
1.1.2.3. Deneysel Geliştirme.....	5
1.2. Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Temel Veriler	6
1.2.1. Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri	8
1.2.2. Ar-Ge Kapsamında Yapılan Harcamaların Önemi	9
1.3. Ar-Ge İle İlgili Yasal Çerçeve.....	10
1.3.1. 5746 Sayılı Ar-Ge Tasarım Faaliyetleri Hakkında Kanun ve Kapsamı.....	10
1.3.1.1. 5746 Sayılı Kanunun Amacı	11

1.3.1.2. 5746 Sayılı Kanunda Yer Alan Kavramlara İlişkin Tanımlar.....	11
1.3.2. Türkiye’ de Ar-Ge Destekleri ile İlgili Kanunlar ve Kıyaslamaları.....	12
1.3.3. 5746 Sayılı Kanun’un Tamamlayıcı Metinleri.....	17
1.3.4. 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan Teşvik, Muafiyet, İndirim ve İstisnalar	18
İKİNCİ BÖLÜM	20
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNDE TEŞVİK KAVRAMININ VERGİSEL BOYUTU VE TEKNİK DÜZENLEMELERE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	20
2.1. Teşvik Kavramı, Amaçları ve Türleri	20
2.1.1. Teşvik Kavramı	20
2.1.2. Teşviklerin Amaçları.....	21
2.1.3. Teşvik Türleri	21
2.2. Teşvik Araçları	22
2.2.1. Ayni Teşvikler.....	22
2.2.2. Nakdi Teşvikler	22
2.2.3. Vergisel Teşvikler	23
2.2.3.1. Vergisel Teşviklerin Kapsamı	23
2.2.3.2. Vergisel Teşviklerin Amaçları	23
2.2.3.3. Vergisel Teşviklerin Ar-Ge Faaliyetleri ile İlişkisi.....	24
2.2.3.4. Ar-Ge Kapsamında Uygulanan Vergisel Teşvikler ve Diğer Türlü Destekler	24
2.2.3.4.1. Ar-Ge İndirimi.....	25
2.2.3.4.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviği.....	26
2.2.3.4.3. Sigorta Primi Teşviği	27
2.2.3.4.4. Damga Vergisi İstisnası	29
2.2.3.4.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği	29
2.2.3.4.6. Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde İşbirliğini Oluşturan Kuruluşların Bu İşbirliğine Yaptıkları Katkılar	30

2.2.3.4.7. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Bulunanların Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar ile Uluslararası Fonlardan Aldıkları Destekler	30
2.2.4. Garanti ve Kefaletler	31
2.2.5. Diğer Teşvikler.....	31
2.3. Teknik Düzenlemelere Göre Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	32
2.3.1. 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Açısından Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	32
2.3.2. Türkiye Muhasebe Standardı - 20 (TMS - 20) Devlet Teşviklerinin ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi.....	34
2.3.3. Türkiye Muhasebe Standardı-38 (TMS-38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Açısından Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi.....	36
2.3.3.1. TMS-38'in Amacı ve Kapsamı	36
2.3.3.2. TMS-38'e Göre Aktifleştirme	36
2.3.3.3. TMS-38'e Göre Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi.....	37
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	39
BİR FİRMANIN AR-GE TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ HAKKINDA UYGULAMA ÖRNEĞİ	39
3.1. YÖNTEM.....	39
3.1.1. Araştırmanın Deseni.....	39
3.1.2. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	39
3.1.3. Araştırmanın Sınırları ve Kısıtları.....	40
3.1.4. Görüşme Formunun Tanıtımı.....	40
3.1.5. Verilerin Elde Edilmesi ve Analizi	43
3.2. Uygulama Örneği Hakkında Açıklamalar	43
3.2.1. Firmanın Tanıtımı	43
3.2.2. Projenin Tanıtımı.....	43
3.2.2.1. Yararlanılan Ar-Ge Teşviki Hakkında Bilgiler	44

3.2.2.2. Projenin Başlatılma Gerekçeleri, Uygulanma Amaçları, Uygulanan Yöntemler ve Ar-Ge Aşamaları	44
3.2.2.3. Projenin Yenilikçi Yönleri	46
3.2.2.4. Firmanın Ar-Ge Olanakları	46
3.2.2.5. Projenin Ticarileşme Potansiyeli ve Rekabet Gücüne Katkıları	47
3.2.3.6. Proje Ekibi.....	47
3.3. Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bulgular	47
3.3.1. Personel Giderleri ile İlgili Teşviklerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi ..	48
3.3.3. Görüşme Sorularına Verilen Cevaplara İlişkin Bulgular	51
3.3.2. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesi	55
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	56
KAYNAKÇA	59
TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	66

**5746 SAYILI AR-GE TASARIM FAALİYETLERİ KANUNU
KAPSAMINDA SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNDEN VERGİ
MUAFIYETİ, İNDİRİMİ VE İSTİSNALARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'un Karşılaştırılması	12
Tablo 2: GVK/ KVK ve 5746 Sayılı Kanunun Kıyaslanması	15
Tablo 3: Ar- Ge İndirimi Genel Esasları	25
Tablo 4: Sigorta Primi Teşvikinin Genel Esasları.....	28
Tablo 5: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Yaklaşımlar	34
Tablo 6: Görüşme Formu	41
Tablo 7: Personel Giderleri ile İlgili Hesaplamalar.....	49
Tablo 8: Danışmanlık Hizmeti ve Diğer Hizmet Giderlerine Ait Hizmet Alım Tablosu	55

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Ar-Ge Harcamasının GSYH İçindeki Payı, 2009- 2018.....	6
Şekil 2: Ar-Ge Harcamalarının GSYH İçindeki Payı, 2009- 2019	7
Şekil 3: Merkezi yönetim bütçesinden Ar-Ge harcamaları ile dolaylı Ar-Ge destekleri, 2008-2019.....	7
Şekil 4: Merkezi yönetim bütçesinden Ar-Ge için yapılan harcamalarının GSYH içindeki payı, 2008-2019.....	8
Şekil 5: Teşvik Türlerinin Muhasebeleştirilmesi	34

KISALTMALAR LİSTESİ

AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVGT	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
KOBİ	Küçük Orta Büyük İşletmeler
TZE	Tam Zaman Eşdeğeri
TEKMER	Teknoloji Merkezi İşletmeleri için Teknoloji Geliştirme Merkezi
KOSGEB	Küçük Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TMS-20	Türkiye Muhasebe Standardı - 20 (TMS - 20) Devlet Teşvikleri ve Yardımları
TMS-38	Türkiye Muhasebe Standardı-38 (TMS-38) Maddi Olmayan Duran

	Varlıklar Standardı
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
VUK	Vergi Usul Kanunu
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
YMM	Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Teknoloji ve bilgi birikiminin kişi ve toplumların birçok alanda fark yarattığı, küresel ekonomiye, ticarete yön veren, gelişmiş olarak ifade edilebilen ülkelerin ortak bakış açısı katma değeri yüksek, teknolojik donanımı tam ürünler elde edebilmektir. Ar-Ge faaliyetlerinin gelişmesi ile ortaya çıkan teknik bilgi ve yenilik getiren ürünler hem üreticisine mali avantaj hem de üretilen ürünün pazarlanmasında avantaj sağlamaktadır (Altın ve Kaya, 2009: 252).

Firmaların ürün meydana getirme sürecinde edindikleri bilgiler ve tecrübeler sonucunda Ar-Ge faaliyetleri gerçekleşir. Ar-Ge faaliyeti sonucu elde edilen teknik bilgi geliştirme süreci daha da hızlanmış olur. Kısa sürede gelişen işletmelerin genel olarak Ar- Ge'ye ve yeniliğe önem veren işletmeler olduğu bunda ürünü ticarileştirme kapasitesi, çıkarılan ürünün niteliği, önem arz etmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinin işletmeler için öneminin yanında yürütülen Ar-Ge projeleri ile ilgili alınan kararlar tamamen netlik taşımadığından elde edilecek sonuç açısından risk içerir. Ortaya çıkan ürünün ticarileştirilmesi konusundaki başarının da belirsiz olması, işletmelerin motivasyonunu etkileyebilmektedir. Ar-Ge adına alınacak kararlar, rekabeti etkileyip, stratejik anlamda verilen kararlarda etkili rol oynamaktadır (Zerenler vd., 2007: 657). Fakat her Ar-Ge projesi mutlaka sonuca ulaşamayabilir. Elde edilen çıktının başarılı olup olmayacağı hakkında da kesin yargılara ulaşamaz.

Teknolojinin sürekli olarak değiştiği ve geliştiği, ürün çeşidinin ve niteliğinin hızla değiştiği günümüzde ürünün pazarlandığı mecradar genişlemiştir ve yatırımcılar üreticiler bu hıza ayak uydurmak zorunluluğu içindedirler (Zerenler vd., 2007: 654). Bu anlamda akla rekabet gücü gelmektedir. Ar-Ge faaliyeti sonucunda elde edilen ürünün niteliği ve ticarileşme kapasitesine güvenemeyen girişimci bu rekabet ortamına ayak uyduramayabilir.

Teknolojik gelişmişlik ile firmaların diğerleri ile rekabet edebilme kapasitelerinin artması Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile mümkündür (İncekara, vd., 2014). Sözüedilen rekabet edebilme kapasitesinin muhafaza edilebilmesi firmaların Ar-Ge faaliyetlerine gereken önem ve özeni göstermeleri, devletin de firmalara bu özeni gösterebilmeleri açısından destekleyici olmalarına bağlı olabilmektedir (Fidancı, 2017). Bu açıdan stratejik bir öneme sahip olan Ar-Ge faaliyetlerine ayrılan kaynakların, maliyetleri azaltacak nitelikte olması gerekmektedir. Çünkü katlanılan maliyetler sonucu başarılı girişimlerin gerçekleştirilebilmesi ve yenilik içeren

ürünlerin elde edilebilmesi hem firmanın yeni bir proje gerçekleştirmesinde cesaret sağlayacak hem de yeni ürün üretmede finans kaynağı olabilecektir.

Devletler işletmelerin Ar-Ge faaliyetleri gerçekleştirmelerini cesaretlendirmek ve ortaya çıkabilecek ürünlerin pazarlanabilme konusundaki mali riskleri azaltabilmek amacıyla Ar-Ge'yi desteklemek için çeşitli yollardan teşvikler sağlarlar. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik devlet teşvikleri doğrudan transferlerle veya vergi sistemi aracılığı ile sağlanabilmektedir.

Ar-Ge üzerine yapılan çalışmalar, işletmelerin Ar-Ge harcamalarını nasıl tespit edip, faaliyet planlamalarının nasıl yapılması, Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda nelere dikkat edilmesi gerektiği sorularını gündeme getirmektedir. Ar-Ge faaliyetlerine ayrılan payın arttığı günümüzde, hayata geçirilen projeler doğrultusunda Ar-Ge harcamaları da artmıştır. Giderlerin muhasebe standartlarına göre veya tercih edilen yaklaşımlar ile raporlanmasında farklılıklar oluşmaktadır. Dolayısıyla, işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerinde yapılan harcamaların muhasebe verilerine araştırma ve geliştirme üzerinden oluşan giderlerin elde edilen gelirlerin devletin sağlamış olduğu teşviklerin doğru ve güvenilir bir biçimde kanunun öngörmüş olduğu şekilde yansıtılmasının ciddiyetini belirtmek gerekir (Fidancı, 2017: 70).

Ar-Ge faaliyetlerinin 5746 Sayılı Ar-Ge teşvik kanunu ile yasal olarak sınırları çizilmiştir. Bu çerçevede çeşitli düzenlemelerle vergisel anlamda yapılan teşviklerin kapsamı ortaya konulmuştur.

Bu çalışma 5746 sayılı kanun kapsamında sağlanan vergisel teşviklerin muhasebeleştirilmesi açısından oluşan farklılıkları, TÜBİTAK aracılığıyla teşviklendirilmiş bir üretim firmasının teşvikten yararlanma aşamalarını ve teşviklerin muhasebeleştirilmesi hakkında örnek olay analizi yapılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda firma ile gerçekleştirilen bir görüşme metnine de yer verilmiştir.

Çalışmada üç bölüm bulunmaktadır. İlk bölümde; Ar-Ge ile ilgili kavramsal ve yasal çerçeveye, Türkiye'de Ar-Ge ile ilgili rakamsal verilere, 5746 sayılı kanunun yanı sıra, ilgili diğer kanunlar ile kıyaslamalara yer verilmiştir. İkinci bölümde, Ar-Ge faaliyetlerinde teşvik kavramının üzerinde durulup vergisel anlamda uygulanan teşviklerin içeriği hakkında bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise; Ar-Ge faaliyetlerinde uygulanan teşviklerin muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından tercih edilen yaklaşımlar, bunların avantaj ve dezavantajları, söz konusu vergisel teşviklerin raporlanma biçimleri ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde firma ile yapılan görüşmeler doğrultusunda teşvikleri elde etme sürecinde firmanın olumlu ve olumsuz

görüşlerine yer verilmiş, TÜBİTAK tarafından Ar-Ge teşviği almış bu üretim firmasının gerçekleştirdikleri Ar-Ge projesinde teşviği elde etme ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek olay analizine yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME İLE İLGİLİ KAVRAMSAL VE YASAL ÇERÇEVE

1.1. Ar-Ge ile İlgili Kavramsal Çerçeve

Ar-Ge, insan topluluklarının bilgi birikimini artırmak ve yenilik içeren çalışmaların, buluş niteliğindeki ürünlerin elde edilebilmesi için yapılan uygulamalardan oluşmaktadır. Bu başlık altında Ar-Ge ile alakalı kavramsal bilgilere yer verilmiştir.

1.1.1. Ar-Ge Kavramı

Ar-Ge; işletmelerin yenilik içeren ürünleri ortaya koyup üretim sürecine geçmeyi sağlayabilmek adına yeni bilgi üretmek veya var olan bilgiyi geliştirmek suretiyle yapılan sistematik çalışmalardır (Zerenler, vd., 2007).

28 Şubat 2008 tarihli 5746 Sayılı kanun madde 2' ye göre Ar-Ge kavramı şu şekilde ifade edilmiştir:

Araştırma ve Geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleridir.

Ar-Ge geniş anlamda, Araştırma ve geliştirme ile bilgiyi elde etme ve uygulamaya dökme eylemini bir takım düzenli faaliyetler ile problemleri çözme çabasıdır (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 92).

1.1.2. Ar-Ge Türleri

Araştırma ve Geliştirme türleri bakımından üç temel kategoriden söz edebilir. Bunlar; temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirmedir (<https://www.tubitak.gov.tr>) (erişim tarihi:11.12.2021).

1.1.2.1. Temel Araştırma

Ar-Ge türlerinden temel araştırma aşaması teorik anlamda çaba ve yababilirli bir çalışma ve üzerinde çalışılan Ar-Ge projesinin hayata geçirilmesini sağlayan eylemlerdir (Yaşar, 2019).

Temel araştırma, ilk aşamada sadece gözlemlenebilecek durumlar hakkında bilgi toplamak gayesiyle yapılan faaliyetlerdir. Temel araştırma faaliyetinin yürütülmesi sonucunda elde edilen verilerin pazarlanması söz konusu değildir. Çalışmaların bu aşamasında ilerde ilişkili alanlara yönlendirilmesi sağlanabilir (<https://www.tubitak.gov.tr>) (erişim tarihi: 11.12.2021).

1.1.2.2. Uygulamalı Araştırma

Var olan bilimsel anlamda geliştirilmiş bilginin Ar-Ge çalışmasına uygulanması ortaya çıkabilecek problemlerin bu var olan bilgi ile buluşturulması olarak ifade edilebilir (Zerenler vd., 2007: 658).

Bu aşamayı yürütmenin amacı temel araştırma aşamasında elde edilen bilgilerin kullanım şekillerini ortaya koyup sonuca ulaşmada yöntem ve çözüm yollarını belirlemek amacıyla yürütülür. Uygulamalı araştırma ortaya konulan fikirleri daha somut bir biçime kavuşturur. Sonuç olarak elde edilen çıktılar sayesinde araştırma patent ile tescil edilebilecek konuma gelir.

1.1.2.3. Deneysel Geliştirme

Bu aşamada yapılan araştırmalar ve uygulamaya geçilen çalışmalar doğrultusunda elde edilen ürünün üretilmesinde bir ara aşama görevi üstlenir.

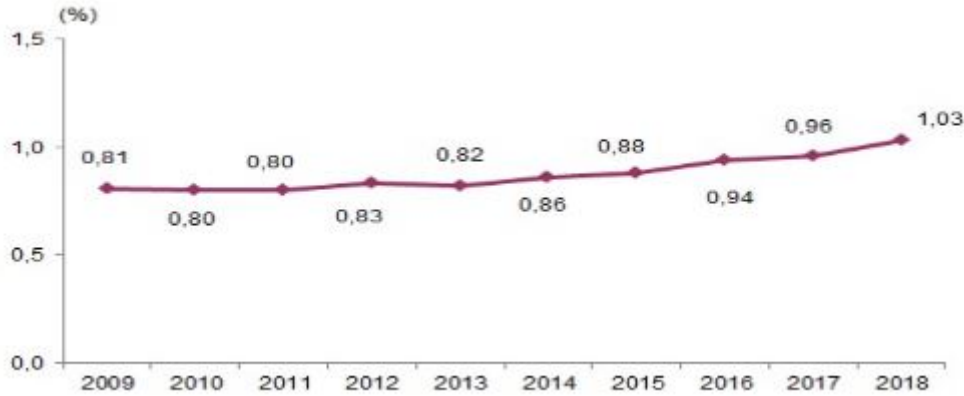
Deneysel geliştirme aşaması yapılan araştırmada faaliyetinden elde edilen bilgilerden yararlanarak bir ürünü ortaya çıkarmak olarak tanımlanabilir (Ülger ve Durgun, 2017: 106).

1.2. Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ile İlgili Temel Veriler

Küresel rekabet koşullarına tabi ve yaşanan gelişmelere bir nevi ayak uydurmak zorunda olan ekonomilerin; Ar-Ge faaliyetlerine, bu faaliyetler doğrultusunda yenilik noktasında yeterliliğe ve katma değeri yüksek üretim faaliyetlerine, teknolojik ve bilgi donanımının artırılmasına ihtiyacı vardır.

Ar-Ge faaliyeti, ürünün ortaya çıkıp üretimin başlamasıyla yani yürütülen Ar-Ge çalışması ile pazarlanabilecek kapasiteye getirilen ürün sayesinde Ar-Ge projesi bitmiş kabul edilir. Ar-Ge projesi bittikten sonra bu yürütülen projenin geliştirilmesi için ek bir faaliyet yapılırsa bu tamamen yeni bir proje olarak kabul edilir. Yapılan harcama konusunda da yeni bir faaliyet statüsündedir (Fidancı, 2017: 74).

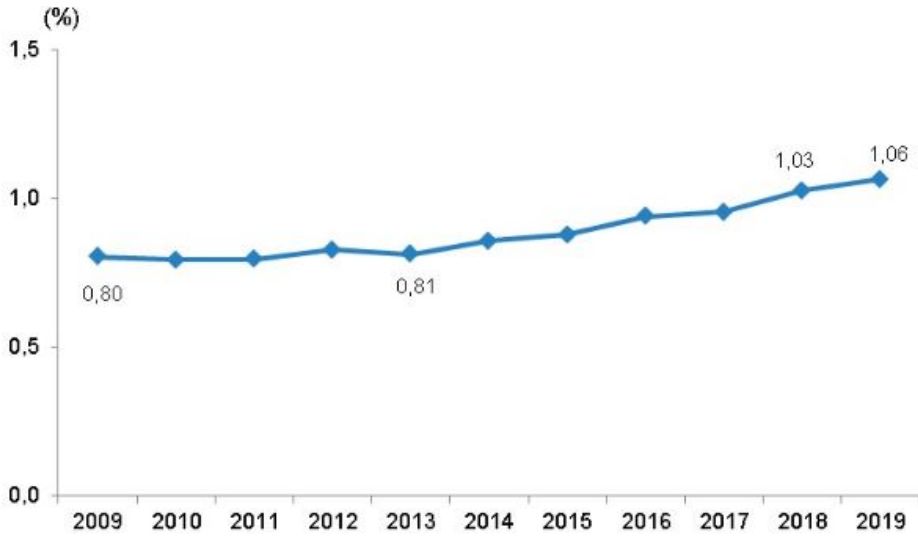
Yıllara yaygın olarak değerlendirildiğinde 2008 yılından 2018 yılına kadar geçen on senelik süreçte Türkiye’de Ar-Ge’ye yapılan harcamaların Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYH) içindeki payı gittikçe artış göstermiştir. Aşağıda TÜİK verilerine göre hazırlanan grafikte söz konusu artışı yıllara göre ve oransal şekliyle görmek mümkündür.



Şekil 1: Ar-Ge Harcamasının GSYH İçindeki Payı, 2009- 2018

Kaynak: : (<https://tuikweb.tuik.gov.tr>) (erişim tarihi: 23/09/2020)

Ar-Ge'ye yapılan harcamalarda 2019 yılında 2018 yılındaki Ar-Ge harcama tutarına göre 7 milyar 420milyon TL tutarında bir artış meydana gelmiştir. Bu artışın meydana gelmesinde girişimcilerin Ar-Ge faaliyetlerindeki yoğunluğun yanı sıra devletin Ar-Ge'yi teşvik etmesi amacıyla sağladığı doğrudan ve dolaylı yollardan desteklerin önemli bir yeri vardır. Aşağıdaki sıralı iki tabloda 2018 ve sonraki yıldaki artışın oransal şekli ve sonrasındaki şekilde ise yıllara yaygın olarak devletin sağlamış olduğu doğrudan ve dolaylı Ar-Ge desteklerinin oransal şekillerini gösteren grafiğe yer verilmiştir.(<https://tuikweb.tuik.gov.tr>) (erişim tarihi: 23/09/2020).



Şekil 2: Ar-Ge Harcamalarının GSYH İçindeki Payı, 2009- 2019

Kaynak: (<https://tuikweb.tuik.gov.tr>) (erişim tarihi: 23/09/2020)

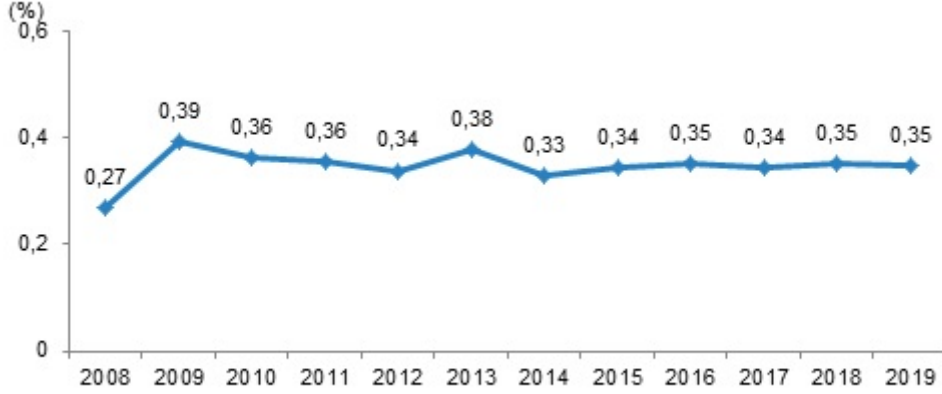


Şekil 3: Merkezi yönetim bütçesinden Ar-Ge harcamaları ile dolaylı Ar-Ge destekleri, 2008-2019

Kaynak: (<https://tuik.gov.tr>) (erişim tarihi: 11.05.2021)

Yukarıdaki bilgilere ek olarak grafiklerdeki veriler Kurumlar Vergisi Beyannamelerindeki veriler ile elde edilmektedir. Fakat 2019 yılının beyanname verme süreleri COVID-19 için alınan tedbirler kapsamında uzatıldığı için 2019 yılına dair veriler tam olarak grafiklere rakamsal netlikte yansımamıştır (<https://tuik.gov.tr>) (erişim tarihi:11.05.2021).

Aşağıdaki grafikte ise merkezi yönetim bütçesinde Ar-Ge faaliyetlerine ayrılan harcamaların yurtiçi gelire yansımalarının oransal biçimine yer verilmiştir.



Şekil 4: Merkezi yönetim bütçesinden Ar-Ge için yapılan harcamalarının GSYH içindeki payı, 2008-2019

Kaynak: (<https://tuik.gov.tr>) (erişim tarihi: 11.05.2021)

2019 yılı Ar-Ge faaliyetlerinin bir önceki 2018 yılına göre merkezi bütçedeki oranı değişmemiştir. Oran 2018 ve 2019 yıllarında merkezi bütçeden Ar-Ge'ye ayrılan payın yurtiçi gelire oranı % 0,35 olarak hesaplanmıştır.

1.2.1. Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetleri

Ar-Ge çalışması sonucunda ticarileşme potansiyeli kazandırılan ürünün kullanımı ile ilgili yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesine rağmen bu ürün ile ilgili prototipin reklam veya pazarlama politikası olarak sunulması için yapılan harcamalar ise tam tersi Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmemektedir (Eşlik, 2014: 48).

Piyasada yenilik oluşturacak olan aktiviteler Ar-Ge faaliyetleridir. Ekonomik ve sosyal kalkınma sürecinin yenilik ile birlikte sağlanabileceği düşüncesi, devletin Ar-Ge faaliyetlerine olan katkılarını artırmaktadır (Genç ve Atasoy, 2010: 33).

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi ile birlikte teknolojik kapasitesi artan ülkelerin sürdürülebilir büyüme oranı attığı söylenebilir. Türkiye de, 24 Ocak Kararları ile dış ticaretin serbestleştirilmesi üzerine oluşturulan politikalar ve Ar-Ge faaliyetleri ile birlikte dış pazardaki faaliyetleri artırma kararı almıştır (Akıncı ve Sevinç, 2013: 15).

Aşağıda Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilme amaçları yer almaktadır (Ülger, 2019: 77- 78):

- Bir ürünün üretiminde maliyeti düşürmek, verimlilik kapasitesini artırmak,
- Yeni yöntemler kullanılarak yeni ürünler, yeni teknolojiler üretmek,
- Üretimde araştırma ve geliştirmeyi işler hale getirmek,
- Bilimve teknolojinin gelişmesi için faydalı olabilecek teknikler ortaya koymak.

Aşağıda yer alan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi Ar-Ge faaliyeti olarak sayılmamaktadır (Ülger, 2019: 78- 79):

- Pazar araştırması yapılması,
- Ar -Ge çalışmasının denemesi aşamasında kalite kontrol faaliyetinin yapılması,
- Sosyal bilimler üzerine yapılan çalışmalar,
- Ortaya çıkarılan ürün ile ilgili biçimsel değişikliklerin yapılması,
- Ar-Ge merkezinin kuruluşu ile ilgili araştırma aşamasında yapılmış olan giderler,
- Fikir hakları hususunda yapılan çalışmalarda harcanan giderler,
- Ortaya çıkarılan prototiplerin bir reklam faaliyeti şeklinde kullanılması.

Söz konusu faaliyetler teşvik sağlanabilmesi için gerekli hususları gerçekleştirememesi durumunda devletin sağladığı destekten yoksun kalır.

1.2.2. Ar-Ge Kapsamında Yapılan Harcamaların Önemi

Ar-Ge'ye yapılan harcamaların ekonomik açıdan olumlu bir etkisi mevcuttur. Söz konusu harcamaların ekonomik faaliyetlerde rekabet ve yabancı sermaye açısından üstünlük, verimliliğin artması ve teknoloji anlamında gelişme gibi avantajlarının olduğu gözlenmektedir (Güzel, 2009: 30).

Ar-Ge' ye yapılan harcamalar o ülkenin Ar-Ge faaliyeti göstermedeki kapasitesini tanımlayan bir olgudur. Ar-Ge faaliyetlerine yapılan harcamalar sonuç olarak ortaya çıkan ürünün

verimliliğini iç ve dış pazara sunulabilme kapasitesini önemli ölçüde etkileyen harcamalardır (Cohen ve Levintal, 1989: 569).

Ülkelerin kendi gelişmişlik düzeylerini yükseltmede bu durumu Ar-Ge harcamaları ile paralellikte sürdürmeleri onları teknik anlamda ve rekabet sağlama kapasitesini artırmada öne geçiripayını zamanda bir önceki projeye yapılan harcamalar ile bir sonraki gerçekleştirilmek isteden Ar-Ge projelerinde alt yapı hazırlaması bakımından Ar-Ge hususunda yapılan harcamalara önem verilmelidir (Eşlik, 2014: 16).

1.3. Ar-Ge İle İlgili Yasal Çerçeve

Bu başlık altında Ar-Ge kavramının ilgili mevzuatta tanımı, kapsamı ve içeriğine yer verilmiştir.

1.3.1. 5746 Sayılı Ar-Ge Tasarım Faaliyetleri Hakkında Kanun ve Kapsamı

5746 sayılı kanun 12.3.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun, Ar-Ge faaliyetlerinin ülkemizde geliştirilmesi için Ar-Ge indirimi, Gelir Vergisi stopajı teşviki, sigorta prim desteği, Damga Vergisi istisnası ve Teknogirişim sermayesi desteği teşviğine kadar çeşitli teşvik unsurlarını içermektedir. 5746 sayılı kanunun kapsamı ise 28 Şubat 2008 tarihli 5746 sayılı kanun madde 2’de şu şekilde belirtilmiştir:

Kanun; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/4/1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye’deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsar.

1.3.1.1. 5746 Sayılı Kanunun Amacı

5746 Sayılı Kanunun 1'inci maddesinde sağlanan teşviklerle varılmak istenen hedefler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Üretilen ürünlerin verimliliğinin artmasını sağlamak
- Yeni bilgi ve teknoloji arayışında Ar-Ge faaliyetleri ile istenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Ar-Ge çalışmaları ile milli gelir düzeyinde artış sağlamak, uluslararası platformlarda rekabet üstünlüğü sağlamak,
- Ar-Ge projelerinin sayılarının artırılması ile bir sonraki projelere finansman olanağı sağlamak,
- Edinilen teknikbilgilerin pazarlanabilmesini gerçekleştirmek,
- Yatırımları özendirmek,
- Yabancı girişimcilerin ülke içine yapılabilecek yatırımları için ülkeyi teknolojik anlamda tanıtmak,
- Ar-Ge alanında ayırt edilebilen üstünlükte teknik bilgi ve donanımlı Ar-Ge personeli yetiştirilmesini sağlamak,
- Projelerin sayılarının artması ile tatbik edilen teknik faaliyetlerin sayılarının artması ile tecrübe kazanılmasının sağlanması.

1.3.1.2. 5746 Sayılı Kanunda Yer Alan Kavramlara İlişkin Tanımlar

5746 sayılı kanun madde 2'de yer alan kavramlara ait tanımlar aşağıdaki gibidir;

a) Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri,

b) Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini,

c) Ar-Ge Merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

- c) Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen projeyi,
- d) Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,
- e) Teknogirişim Sermayesi: 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 beş 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 dönüştürülebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,
- f) Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;
- g) Araştırmacı: Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,
- ğ) Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,
- h) Destek personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,
- ı) TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu ifade eder.

1.3.2. Türkiye’ de Ar-Ge Destekleri ile İlgili Kanunlar ve Kıyaslamaları

Aşağıda 5746 Sayılı kanun ve bu kanun ile ilişkili diğer kanunların tablo şeklinde kıyaslamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun’un Karşılaştırılması

	5520 Sayılı Kanun	5746 Sayılı Kanun
Ar-Ge İndiriminden Faydalanabilen Kurumlar	Ar-Ge faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefler	Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan Ar-Ge merkezleri, Kamu kurumlarından Ar-Ge ile ilişkili olan ve bu noktada finanse edilen kurumlar.

Gelecek Yıllar İtibariyle İndirim	Kanunun yürürlükte kalması süresince.	31.12.2023 tarihine kadar
Ar-Ge İndirim Tutarı	%40	%100
Kazanç Yetersizliği Nedeniyle Artan İndirim Tutarının Devri	Artan tutar bir sonraki yıla devreder.	Artan tutar, yeniden değerlendirilme oranına tabi tutulup devreder.
Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Hibe Yoluyla Sağlanan Destekler	Gelir olarak kaydedilir. Matraha dahil edilir. Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilir.	Amortismanına tabi tutulur (5 yıl). Vergiye tabidir. Araştırma veya Geliştirme aşamalarına göre gider olarak kayda alınır. Bu notada gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımları ihtiyari olarak tercihe tabidir.
Genel Giderler	Ar-Ge projesini yürütmeye yararı olan zaruri ihtiyaçlardan olan giderleri kapsar. Bunlar merkezin elektrik giderleri ısınma giderleri gibidir.	5520 Sayılı Kanundaki belirtilenler geçerlidir. (Büro ve kırtasiye harcamaları dahil değildir)
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Tüm İlk madde ve malzeme standardındaki giderler bu kapsamdadır ve indirimden yararlanırlar.	5520 Sayılı Kanundaki hüküm geçerlidir. Ancak amortismanına tabi tutulamayan gayrimaddi haklar için geçerli değildir.
Amortismanlar	Firma içinde yani Ar-Ge merkezinde kullanılan ve belirli oranda amortisman hesaplanacak olan varlıkların Ar-Ge projesinde kullanılması şartı ile yıpranma payları hesaplanır	Ar-Ge faaliyeti haricinde de kullanılan başka faaliyetlerde de kullanılan ve belirli oranda amortisman hesaplanacak olan varlıkların Ar-Ge projesinde kullanılması şartı ile yıpranma payları hesaplanır.

Personel Harcamaları	Belirli bir hizmet için belirli bir süre Ar-Ge departmanında çalışmış olan hizmetli veya vasıfsız elemanlara verilen ücretler bu tür harcamalara dahil değildir.	Ar-Ge merkezinde çalıştırılan personelin %10'unu geçmemek kaydı ile destek amaçlı çalıştırılan personeller açısından indirim sağlanır.
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bakım ve onarım giderleri dışında firma dışından proje bazlı teknik yardım alınmasına dair yapılan ödemelerdir.	Toplam Ar-Ge faaliyetine yapılan harcamanın %20'sini geçmemesi şartı ile 5520 Sayılı kanundaki hükümler geçerlidir.
Vergi, Resim ve Harçlar	Ar-Ge faaliyetleri için projenin gerçekleştirildiği kurum bazında alınan vergi, resim ve harçlarda, ithal edilen makine teçhisat gibi Ar-Ge faaliyeti için kullanılacak malların gümrük vergilerinde uygulanır.	5520 Sayılı kanundaki hükümler geçerlidir.
Finansman Giderleri	Ar-Ge indirimi uygulanmaz.	Ar-Ge indirimi uygulanmaz.
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	Bulunmamaktadır.	Ar-Ge faaliyetleri kapsamında çalıştırılan personellerden doktora yapmış personelin ücretinin %90 kadar, diğer eğitim seviyesinde olanların ücretlerinin %80'i Gelir Vergisi istisnasından faydalanır.
SGK İşveren Prim Teşviki	Bulunmamaktadır.	Ar-Ge faaliyetleri kapsamında çalıştırılan personele verilecek ücretlerinin %50'si 5 yıl süresince SGK işveren primi teşviği elde eder. Gelir Vergisi ve SGK prim teşvikleri kamu çalışanları hariç olarak uygulanır.

KDV İstisnası	Bulunmamaktadır.	Bulunmamaktadır.
Damga Vergisi İstisnası	Bulunmamaktadır.	Ar-Ge faaliyeti ile ilgili tüm belgelere uygulanacak damga vergisinden muaftır.
TÜBİTAK Onayı	TÜBİTAK onayı gerektirmez fakat yurtdışı platformları tarafından finanse edilen projeler için onay şartı vardır.	TÜBİTAK tarafından projenin onaylanması şarttır.

Kaynak: Önder ve Yıldız, 2017: 154- 156.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Ar-Ge kapsamı içerisinde 5746 Sayılı kanun ile örtüşen veya kıyas niteliğinde çizilen sınırların ayrıntılı olarak bir tablo yardımı ile aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 2: GVK/ KVK ve 5746 Sayılı Kanunun Kıyaslanması

GVK / KVK Uygulaması	5746 Sayılı Kanun Uygulaması
GVK- 89/9, KVK- 10/1- a, 1 Seri Numaralı KVGİT	5746 Sayılı Kanun, Ar-Ge Yönetmeliği
İndirimin Kapsamı	
Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde Ar-Ge faaliyeti adına yaptıkları harcamaların tümüdür.	İşletmelerin bünyelerinde, Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyeti adına yaptıkları harcamaların tümüdür.
Ar-Ge Departmanı Kurma Zorunluluğu	

Ar-Ge departmanı kurma zorunluluğu bulunmaktadır.	Ar-Ge departmanı kurma zorunluluğu bulunmaktadır.
İndirimin Uygulama Dönemi ve Oranı	
31.07.2004 -01.04.2008 tarihleri arasında % 40, 01.04.2008 tarihinden itibaren % 100	01.04.2008 tarihinden itibaren % 100

Kaynak: Kiraz, 2010: 153- 154.

Türkiye’de Ar-Ge’ye yönelik vergisel teşviklerde aşağıdaki uygulamalar gerçekleştirilmiştir;

- 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5035 Sayılı Kanun ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde uygulanan vergisel teşviklerdir. Bu uygulamalar girişimcilerin Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olanlarının bu vergileri üzerinden uygulanan gelir ve kurumlar vergisi istisnaları, çalıştırılan personellere ödenen ücretler üzerinden uygulanan gelir vergisi istisnaları, bölgelerde istihdam edilen yazılımcı, araştırmacı ve Ar-Ge personelinin ücretlerine yönelik sağlanan vergi istisnası, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) Geçici 20’nci maddesi gereğince, bölgelerde üretilen bazı alanlara yönelik yazılımlara sağlanan KDV istisnası uygulanmaktadır.
- 2004 tarihinden itibaren Ar-Ge vergi erteleme yerine yürürlüğe giren Ar-Ge indirimi uygulamasıdır. Bu uygulamaya ilişkin yasal düzenlemeler, Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 89’uncu maddesinin 9 numaralı bendi ve E.KVK 14’üncü maddesinin 6 numaralı bendi ile Y.KVK’ nın 10’uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi içinde düzenlenmiştir. Buna göre; Gelir ve Kurumlar Vergisinden sorumlu olan ve kendine özgü bir Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirilen çalışmaların Ar-Ge’ye yönelik harcamalarının %100’ü Ar-Ge indirimi dahilindedir.
- 2008 tarih ve 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile getirilen yeni teşvik uygulamalarıdır. Bu yeni uygulama ile Ar-Ge birimlerinde faaliyet gösterilmesi kaydıyla Ar-Ge indirimi muafiyetleri ve istisnaları uygulanmaktadır. Bunlar Gelir Vergisi Stopaj Teşviği, Sigorta Prim Desteği ve Damga Vergisi İstisnası şeklindedir.

Bu üç ayrı Ar-Ge teşvik durumu bugün Türkiye’de birbirinden ayrı, bağımsız şekilde yürürlüktedir. Girişimciler bunlardan uygun birini seçerek yasaların elverdiği yasal sınırlar içinde, Ar-Ge teşviklerinden yararlanabilirler. Bunların birinden diğerine geçiş yapmak da mümkündür. Söz konusu bu üç durumun yararlı yanları olmakla birlikte, bazı sakıncaları olabilir. Uygulamalardaki farklılık ve sistemler arasında doğabilecek çatışmalar sözü edilen sakıncalardır. Bu farklılıklara örnek olarak ilk teşvik durumunda; teşvik istisna üzerinde kurulduğu halde, ikinci ve üçüncü durumlarda teşvik mekanizması indirim esasına göre çalışmaktadır.

1.3.3. 5746 Sayılı Kanun’un Tamamlayıcı Metinleri

Bu başlık altında 5746 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşviklerin uygulanma esasları hakkında bilinmesi gereken ek bilgilere yer verilmiştir.

Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları doğrultusunda Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar kapsamı içinde 5746 Sayılı Kanun’un 8’inci maddesinin 1’inci fıkrasında Ar-Ge tasarım harcamalarının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinde belirtilen şekliyle Ar-Ge faaliyeti yapılan kurumun kancı üzerinden, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89’uncu maddesinde belirtilen şekliyle elde edilen ticari kazanç üzerinden Ar-Ge indirimi uygulanır. Fakat kanun kapsamında Ar-Ge faaliyetine sağlanan indirimden yararlanan firmalar 8’inci madde 5’inci fıkrasında aşağıda aktarıldığı gibi;

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 9 ve 13 numaralı bentleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2’nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

5746 Sayılı Kanun’un belirlemiş olduğu teşvik unsurları çerçevesinde Gelir Vergisi Stopaj teşviği uygulamasında 10’uncu maddenin 1 ve 2’inci fıkralarında belirtilen şekli ile Ar-Ge projesi gerçekleştirmek adına çalıştırılan personellerin ücretleri bazında dotora eğitimi almış personel için Ar-Ge tasarım ve destek personellerinin elde ettikleri ücretlerde doktora eğitimi ve yüksek lisans eğitimi almış personel için %95’i lisanseğitimi almış personellerde %90’ı diğerlerinin ise %80’inin ücretleri üzerinden Gelir Vergisi muafiyeti sağlanır.

Sigorta Primi Desteği kapsamında 5746 Sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtildiği gibi; yukarıda belirtilen personellerin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının %50'si söz konusu dertekden yararlanır.

Damga Vergisi İstisnasından yararlanabilmek hususu ise 5746 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesinin 2'inci fıkrasında belirtildiği gibi Ar-Ge tasarım faaliyeti yapan firmanın projesini ilgili birimlere ibraz etmes, koşulu ile bu teşvikten faydalanması sağlanır.

5746 Sayılı Kanun'da kapsamında 17'inci maddenin 1'inci fıkrasında aşağıda belirtildiği üzere destek ve teşvik unsurlarının sınırı çizilmiş olmaktadır;

Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

1.3.4. 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan Teşvik, Muafiyet, İndirim ve İstisnalar

Türkiye'de 5746 Sayılı Kanun ile uygulanan vergisel muaflık, istisnalar ve indirimler ile Ar-Ge teşviğinin sağlanması, vergi gelirlerinin elde edilmesinde bir sistematik meydana getirme, vergi mükellefi olan kişi ve kurumlara finans desteği sağlamak veya mali açıdan yüklerini azaltmak adına uygulanmaktadır (Öz, 2002: 13).

Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergisel teşvikler sayesinde teşviği edinen firma veya kuruluş devlete vergi mükellefiyeti açısından yükümlülüklerinde azalma sağlar (Yaşar, 2019: 17).

Vergi Muafiyeti: Muafiyet ile devletin gelir olarak sağladığı vergilerde veya yaptığı harcamalar ile mükelleflerden dolayı yollardan ya az oranda belirli kalemlerde vergiyi almama veya hiç verginin alınmaması muaf yani ayrı tutulması gibi şekillerde vergi teşviğinden yararlandırılabilir (Özkara, 2001: 16).

Vergi İndirimleri: Vergi mükellefi olan kişi veya firmaların kazançlarından katlandıkları giderler düşüldükten sonraki kalan kazançları uygulanacak vergi uygulamasında devlet eli ve kanun hükümleri uyarınca azaltmaya gitme şeklinde ifade edilebilir (Öz, 2002: 12).

5746 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesi 1'inci fıkrasına göre;

5746 Sayılı Kanun ile Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin tanımlarına yer

verilmiş ve bu kapsamdaki projelere ilişkin olarak yapılan ve belli özellikleri taşıyan harcamaların Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebileceği düzenlenmiştir.

Vergi İstisnaları: 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri hakkındaki kanunun 3'üncü maddesi 4'üncü, 8'inci ve 9'uncu fıkrasında belirtildiği gibi:

Vergi istisnalarından verebileceğimiz örnek damga vergisi istisnasıdır. Damga vergisi istisnası Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren kurumların çeşitli durumlarda örneğin ithal mal alımı ve benzeri durumlarda belgelerde düzenlenmiş olması gereken gümrük işlemleri için tahakkuk eden vergi, resim ve harçlar vergi istisnası kapsamı içinde istisnaya tabidir.

Sipariş olarak yapılan Ar-Ge faaliyetleri de indirim, istisna ve muafiyet kapsamı içinde değerlendirilebilir.

İndirimin uygulanma biçimi indirimin yarısının Ar-Ge faaliyetini gerçekleştiren kurum tarafından yarısının ise ürünü talep eden yani siparişte bulunan kurum tarafından indirilmesi şeklinde gerçekleşebilir.

Siparişi veren kurum Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları sebebiyle indirimden yarı oranda faydalanmış olur ve aynı zamanda ürünü sipariş vererek Ar-Ge faaliyetine birnevi iştirak etmiş olur. Fakat siparişi verenin Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti yok ise tüm indirimi Ar-Ge'yi gerçekleştiren firma uygular.

Sipariş veren kurumlar sipariş ile ilgiligerçekleştirmiş oldukları belge tarzı işlemlerde damga vergisi ile ilgili olan istisna niteliğindeki teşvik dışında herhangi bir teşvikten yararlanamazlar.

İKİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNDE TEŞVİK KAVRAMININ VERGİSEL BOYUTU VE TEKNİK DÜZENLEMELERE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Teşvik Kavramı, Amaçları ve Türleri

Bu başlık altında teşvik kavramı, teşvikler uygulanırken hedeflenen politikalar yani teşviklerin ortaya konmasındaki amaçlar ve Türkiye’de uygulanan teşviklerin türlerine yer verilmiştir.

2.1.1. Teşvik Kavramı

Bir ülkenin ekonomik açıdan istenen yere gelebilmesi için devlet gerek maddi gerekse yön göstermede, sınır çizmede etkili kanunlar ile girişimcileri destekler (Seyidoğlu, 1992: 358).

Devletlerin bir politika aracı olarak görebildiği teşvik veya desteklerin girişimcilere rekabet gücü elde etmede fayda sağlamasının yanında teşviği uygulayarak ekonomilerin kalkınmalarına, arzu edilen ekonomik statülerin kazanılmasında avantaj sağladığı söylenebilir (Akkaya, 2006: 6).

Teşvik ile ekonomiler, hedeflerine ulaşabilmek için ülke içinde istihdamı sağlayabilmek, teknolojik faaliyetleri özendirme, ülke dışında ise rekabeti sağlayabilmek için girişimcileri destekler (Çiloğlu, 2000: 30).

Teşvik sistemi ülkelerin ekonomilerini yönetmede önemli gördükleri politikalardır. Pek çok ülke teşvik yoluyla uluslararası rekabete katılma amacıyla teşvik politikaları izler.

Birçok iktisadi ve sosyal amaca hizmet eden teşvikler gerek gelişmiş gerekse gelişme sürecini tamamlamamış ülkeler için büyük önem arz etmektedir. Ülkeler, büyüme ve kalkınma için itici güç olan yatırımları, özellikli bölgeler ve sektörleri göz önünde bulundurarak verilen maddi ve gayri maddi yardımlarla teşvik ederler.

Gerek sağladığı maddi fayda gerekse teknik anlamda gelişmede kamçılayıcı olması sebebiyle ülkeler ilerlemenin bir yolu olarak teşvikleri kullanır (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 34).

Teşviklerin özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Duran, 2003: 7):

- Teşvikler, içinde bulunulan ekonomileri yöneten birimlerin sağladığı kaynaklardır.
- Teşvikler, özel sektöre sağlandığı gibi az da olsa kamu girişimlerine de sağlanabilmektedir.
- Teşvikler, devlete maliyet yüklemesinin yanında teşvik alan firmaların fayda elde etmelerini sağlar.
- Teşvikler, doğrudan veya dolaylı şekilde olabilir.

2.1.2. Teşviklerin Amaçları

Teşvik politikalarının amacı kalkınmayı desteklemektir. Küresel genişlikte oluşan krizlerden yatırımcıların etkilenmemeleri veya en az zararlı krizi atlattıkları açısından teşvikler kilit role sahiptir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, özel sektöre verilen teşviklerle birlikte atıl durumda olan tasarruflar yatırıma dönüşür. Tasarruflar yatırıma dönüşünce de ekonomik kalkınma dinamikleri faaliyete geçer (Aytaç, 2019: 10).

Bunların dışında teşviklerin sağlanmasındaki amaçlar maddeler halinde şöyle sıralanabilir (Duran, 2003: 8):

- Sanayileşmeyi ve ekonomik kalkınmayı sağlama,
- Uluslararası anlamda rekabet gücünü kazanma ve muhafaza etme,
- Teşviklerle birlikte yatırımcıların üzerindeki maliyet baskılarını hafifletilmesi veya ortadan kaldırılması,
- İstihdamı artırmak,
- Teşvik uygulamaları ile bölgelerarası kalkınma ve gelir eşitsizliğinin giderilmesi,
- Piyasanın tek başına sunamayacağı hizmetlerin sağlanabilmesi,
- Ar-Ge faaliyetlerine olan yoğunluğun artmasının sağlanması,
- Ülke içi Ar-Ge yatırımlarının artırılıp yurtdışı pazarında yer alabilmeyi sağlayıp var olan ticari üstünlüklerin sağlanabilmesidir.

2.1.3. Teşvik Türleri

Teşvik türleri, vergisel boyutta verilen teşvikler, direkt sağlanan teşvikler ve dolaylı anlamda sağlanması açısından değerlendirilebilir. Vergi boyutunda ele alınacak teşvikler; ürünler

üzerinden alınan Katma Değer Vergisi, Ar-Ge faaliyeti yürütülen kurumlar üzerinden alınan Kurumlar Vergisi ve personel ücretleri üzerinden alınan Gelir Vergisi türünden vergilerle sağlanan teşviklerdir. Doğrudan teşvikler; direkt mali açıdan sağlanan destekler, hibeler indirilmiş borçlar, nakit yardımlar şeklindedir. Dolaylı teşvikler ise; özel sektörün kamu eliyle ve dolaylı yollardan desteklenmesi, devletin çeşitli sivil toplum kuruluşlarına sağladığı yardımlar örnek olarak gösterilebilir (Eser, 2011: 18-19). Doğrudan vergi teşvikleri Kurumlar Vergisi yoluyla sağlanan teşviklerdir. Dolaylı vergi teşvikleri ise, teşvik sağlanabilecek olan firmaların satın aldıkları girdiler üzerinden alınan satış vergilerinden tamamen veya belirli bir oranda muafiyet sağlanmasını içermektedir. Bu bağlamda serbest bölge uygulamaları ve ihracata yönelik teşvikler dolaylı vergi teşviklerindedir (Acinöroğlu, 2009: 150).

2.2. Teşvik Araçları

Teşvik yatırımcılara ulaştırılma aşamada yani girişimcilerin Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirmelerine destek olmak amacıyla teşviklerin verilme araçları aynı, nakdi, vergisel, garanti ve kefaletler, diğer teşvikler şeklinde kategorize edilebilir (Duran,2003: 27).

2.2.1. Aynı Teşvikler

Aynı teşvikler, teşviği sağlayan kurumların belirli bir karşılığı olmayan ya da karşılığı az bir oranda olan teşvik araçlarıdır (Uluslan, 2008: 417). Devletin firmalara nakden ödeme olmaksızın mali yönden kolaylıklar sağlayıp, maliyet faktörünü ya azaltıp ya da ortadan kaldırarak sağladığı desteklerdir (Onay, 2006: 33).

2.2.2. Nakdi Teşvikler

Bu tür teşvikler firmaların Ar-Ge projelerinde elde ettikleri parasal yani nakit şekilde elde ettikleri teşviklerdir (Onocak, 2015: 4).

Herhangi bir karşılığı ya da geri ödemesi olmadan verilen nakit türünde teşviklerdir. Nakdi teşvikler, karşılığında ödeme olmaması ve nakit şekilde olması gibi nedenlerle işletmeler

yönünden önemlidir. Türkiye'ye bakıldığında 1991 yılından günümüze hibe türü teşviklerin uygulandığı görülmektedir (Duran, 2003: 31).

2.2.3. Vergisel Teşvikler

Vergi teşviklerini, önceden belirlenmiş makroekonomik amaçları gerçekleştirebilmek için, bazı ekonomik faaliyetlere vergisel imtiyazlar veya faydalar sağlamak şeklinde açıklamak mümkündür. Gerek sektörel gerek bölgesel yatırımın artırılması, istihdam edilen kesimin eğitimi ve ülke içi sermaye olgusunun artırılması, teknolojik gelişime ayak uydurulması gibi amaçlarla bu tür teşvikler sağlanmaktadır (Benk, 2005: 184). Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri bu tür vergi teşviklerindedir (Uluslan,2008: 417).

2.2.3.1. Vergisel Teşviklerin Kapsamı

Vergisel teşvikler vergilere uygulanacak indirimler istisna ve muafıklar şeklinde olmaktadır. (<http://www.canaktan.org>) (erişim tarihi: 09. 2.2021).

Vergisel teşvikleri uygulamada doğrudan ve dolaylı şekilde görmek mümkündür. Doğrudan vergisel teşvikler Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilen çalışanların ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi, firmanın faaliyet gösterdiği kurum üzerinden alınan kurumlar vergisine uygulanacak teşvik, indirim istisnalar örnek olarak gösterilebilir (Onocak, 2015: 5). Dolaylı vergi teşviklerine üretilen ürünün satışının sonucunda ortaya çıkan Katma Değer Vergisi üzerinden alınan vergilere uygulanan teşvikler örnek gösterilebilir (Tekin, 2006: 307).

2.2.3.2. Vergisel Teşviklerin Amaçları

Vergisel teşviklerin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Duran, 2003: 24);

- Yatırım ve üretimi arttırmak,
- Dış ticareti desteklemek,
- Rekabet edebilme kapasitesi sağlamak,
- Kalkınmayı sağlamak ve devamlılığını sağlamak,
- Bölgelerarası dengesizlikleri ortadan kaldırmak,

- Ar-Ge ye verilen destek ile bilimsel ve teknolojik gelişmeyi sağlamak,
- Girişimcileri desteklemek

2.2.3.3. Vergisel Teşviklerin Ar-Ge Faaliyetleri ile İlişkisi

Teşvikler açısından teknolojilerin geliştirilip, yeni ürünlerin ortaya konulabilmesi için yapılan Ar-Ge faaliyetlerinin belirli kısımlarının desteklenmesi önemli bir devlet politikası haline gelmiştir (Acinöroğlu, 2009: 161). Ekonomiler için en önemli etki olumlu büyümelerdir. Teknolojik ve aynı zamanda ekonomik büyümenin rekabet ortamında kaçınılmaz olmuştur.

Ar-Ge faaliyetlerinde sağlanan vergisel teşvikler, ortaya çıkarılan bilimsel ve teknolojik gelişmeye katkıda bulunacak ürünün katma değeri karşılığında sağlanan fırsat gibi görülebilir (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 35).

2.2.3.4. Ar-Ge Kapsamında Uygulanan Vergisel Teşvikler ve Diğer Türlü Destekler

5746 Sayılı Kanunun indirim, istisna, destek ve teşvik unsurları başlıklı 3'ncü maddesi ile aşağıda belirtilen teşvik unsurları ifade edilmiştir (5746 Sayılı Kanun, madde 3):

- Ar-Ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopaj Teşviği
- Sigorta Primi Teşviği
- Damga Vergisi İstisnası
- Teknogirişim Sermayesi Desteği
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde faaliyeti gösteren firmaların söz konusu işbirliğine yaptıkları katkılar
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler.

2.2.3.4.1. Ar-Ge İndirimi

5746 Sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşvikler başlığı altındaki madde 3'ün 1'nci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve Tasarım indiriminin çerçevesi şu şekilde çizilmiştir:

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 veya 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 bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı (...) (2) , 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Ar-Ge indirimi kapsamında Ar-Ge faaliyetine ilişkin firmaları bünyesinde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde edilen gelirlerinden yüzde yüz oranında Ar-Ge indirimi elde edebilirler. Bu destekler ile amaçlanan şey ulusal ve uluslararası alanda rekabet gücü sağlanabilmesidir (Fidancı, 2017: 74). Fakat bu indirimden faydalanmanın yolu yeni ürün üretip yeni teknolojiler meydana getirmektir (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 47).

Ar-Ge indiriminin kapsamını ortaya koyan ve özet ifadeler oluşturabilecek tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: Ar- Ge İndirimi Genel Esasları

Kapsamı	Ar-Ge harcamaları o yılın vergileştirilebilecek kazançları üzerinden indirim elde edebilir.	
Yan tarafta verilen göstergelerin herhangi birinden %20 ek kazanç elde eden Ar-Ge merkezleri	Ar-Ge ve Tasarım faaliyetlerine yapılan harcamanın, toplam kazanç içindeki payı	İlgili yılda yapılan Ar-Ge'ye yapılan harcamaların önceki yıla oranla elde edilen ek kazancın %50'sine tekabül eden kısmı vergileştirilebilecek kazançları üzerinden indirim elde edebilir. Yani kurum kazancı ve ticari kazanç gibi).
	Ar-Ge projelerinde tescil ettirilebilmiş olanların sayıları.	

	Yurtdışında tanıtılıp pazarlanabilecek olan Ar-Ge çalışmaları.	
	Yüksek lisans ve doktora seviyesindeki proje görevlilerinin (araştırmacı statüsünde olanların) sayılarının genel Ar-Ge çalışanlarının sayılarına oranı.	
	Genel Ar-Ge çalışanlarının (araştırmacı statüsünde olanların) toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge çalışanlarının sayılarına oranı.	
	Ar-Ge projesi sonucu çıktının pazarlanması ile elde edilen gelirin toplam gelire oranlanması.	
Kazancın yetersiz olması durumu	İndirimi yapılamayan tutar bir sonraki hesap dönemine devredilir.	
Projenin imkânsız hale gelmesi veya başarısız olması durumu	Kapsamda yapılan harcamalar ve aha önceden muhasebeleştirilmiş olan harcamalar direkt gider haline dönüştürülür.	

Kaynak: Çağatay, 2010: 93.

Ar-Ge indiriminde hile yapılmasını önlemek adına, kanun koyucu birtakım yeminli mali müşavir raporlarını da zorunlu tutmuştur (Gökçe ve Tellioglu, 2013: 130)

2.2.3.4.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviği

5746 Sayılı Kanun kapsamında indirim, istisna, destek ve teşvikler başlığı altındaki madde 3'ün 2'nci fıkrasında belirtilen Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin çerçevesi şu şekilde çizilmiştir:

Kamu personeli hariç olmak üzere 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 veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar- Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalar karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabilmek için çeşitli sınırlamalar söz konusudur. Bunları ana hatları ile şöyle açıklamak mümkündür:

- Ar-Ge personelinin Ar-Ge merkezi bünyesinde çalışıyor olması gerekir.
- Ar-Ge personelinin ücretleri üzerinden sağlanacak teşvikten faydalanabilme koşulu için asgari olarak elli (50) çalışan istihdam ediliyor olmalıdır. Bu personeller Ar-Ge projesinde tam zamanlı şekilde görev almalıdırlar.

Yukarıda aktarılan sınırlamaların yanında Ar-Ge merkezlerinin dışında teşvikten yararlanma hususunda istihdam edilen çalışanlar için bir engel yoktur (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 50).

5746 Sayılı kanun 4'üncü maddede belirtilen şekli ile; Ar-Ge personelinin ücretleri ve sigortaları üzerinden sağlanan teşviklerden faydalanacak olan ve ek olarak istihdam edilmiş olan personelin sayısı Ar-Ge projesinde görev yapan toplam çalışan sayısının %10'unu geçmemelidir.

2.2.3.4.3. Sigorta Primi Teşviği

5746 Sayılı Ar-Ge kanunu kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşvikler başlığı altındaki madde 3'ün 3 numaralı fıkrasında belirtilen Sigorta Primi Teşvikinin çerçevesi ise şu şekilde çizilmiştir:

Kamu personeli hariç olmak üzere 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 veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2' nci maddesi uyarınca ücreti gelir

vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

5746 Sayılı kanun 4'üncü maddede belirtilen şekli ile; Ar-Ge personelinin sigortaları üzerinden sağlanan teşviklerden faydalanacak olan ve ek olarak istihdam edilmiş olan personelin sayısı Ar-Ge projesinde görev yapan toplam çalışan sayısının %10'unu geçmemelidir.

Aşması halinde en düşük brüt ücretli destek personelinin destek kapsamına alınması ile personeller hesaplanmakta, brüt ücretlerin de aynı olması durumunda, ücretlerine işveren prim desteği uygulanacak destek personelleri işveren tarafından seçilmektedir (Çağatay, 2019: 100).

5746 Sayılı kanun çerçevesi içinde sigorta primi teşviki hakkında aşağıda ana hatlarıyla bir tablo yardımıyla çerçeve çizilmiştir:

Tablo 4: Sigorta Primi Teşvikinin Genel Esasları

Kapsamı	Ar-Ge faaliyeti gösteren birimlerinde çalışan personelin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primleridir.
Kapsam dışı	<ul style="list-style-type: none">• Ücret dışı yapılan ödemeler• Haftalık 45 saatin üzerinde çalışma karşılığına denk gelen ücretler• İşsizlik sigortası işveren primi hissesi
Destek oranı	İşverenler üzerinden hesap edilen sigorta priminin % 50'si, Maliye Bakanlığı eliyle karşılanır.
Destekten faydalanacak destek personeli sayısı	Merkezde çalışan toplam TZE personeli sayısının % 10'unu aşamaz.
Hafta tatili ücretlerinin desteğe dahil edilmesi	Kapsam dâhilindeki personellerin haftalık 45 saati doldurmaları halinde hafta sonuna isabet eden ücretleri için sigorta primi işveren desteğinden faydalanabilir.

Kaynak: Çağatay, 2019: 100.

İşveren sigorta primleri işveren için işçi istihdamının bir maliyet unsurudur. Bu destek kapsamında uygulanacak olan yüzde elli oran indirimi, özellikle yüksek brüt ücret ile çalışan personellerin işveren üzerindeki maliyetini önemli ölçüde düşürecektir (Çağatay, 2019: 100).

2.2.3.4.4. Damga Vergisi İstisnası

5746 Sayılı Kanun kapsamında indirim, istisna, destek ve teşvikler başlığı altındaki madde 3'ün 4 numaralı fıkrasında belirtilen şekli ile Ar-Ge yenilik ve tasarım faaliyeti icra edilen projelerde düzenlenen belgeler üzerinden damga ibaresi ile damga vergisi üzerinden uygulanan teşviğin çerçevesi çizilmiştir. Bu çerçevede 5746 Sayılı Kanun ve Yönetmelik kapsamında Ar-Ge faaliyetinde görev alan çalışanların ücretleri hususunda düzenlenen belgeleredamga vergisi teşviği uygulanır (Kiraz, 2010: 122).

İlgili kanunun 4'ncü maddesini 4 numaralı fıkrasında belirtilen uygulama ve denetim esasları uyarınca önemsenmesi gereken bir unsur olan zamanında hesaplanmamış olan vergiler vergi ziyana sebep olabilmektedir.

2.2.3.4.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

5746 Sayılı Kanunun 2'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasını (e) bendinde sözü geçen teknogirişim sermayesinin kapsamı ise şöyle ifade edilmiştir:

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 dönüştürülebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir.

5746 Sayılı kanunun kapsamının belirtildiği ifadelere ek olarak ilgili kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yukarıda belirtilen koşulları sağlayanların yüzbin (100.000) TL üst sınırı ile teknogirişim sermaye desteği mahiyetinde olan hibeyi elde etme hakkı bulunmaktadır.

Teknogirişim Sermaye Desteği adı altında 5746 Sayılı Kanunu madde 3’de belirtilen şartlar şöyle ifade edilir:

- Teknogirişim sermaye desteği hibe tutarı 100.000 TL’dir.
- Hibe tutarını 5746 Sayılı kanun sınırı içinde artırılıp azaltabilme yetkisi ilgili bakanlıktan sorumlu kişi olan Sanayi Bakanına bağlıdır.
- Kanun sınırı içindeki hibe tutarının üst sınırı çerçevesinde tutar 50.000.000 TL’yi geçemez.
- Tüm sözü edilen hibe tutarlarının yarısına kadar indirmeye veya bu tutarı dört katına kadar çıkarabilme konusunda yetkili makam Cumhurbaşkanlığıdır.
- Ar-Ge projesi için Teknogirişim sermaye desteği elde edilen ve iki yıl kadarkullanılmayan indirim tutarı üzerinden bildirilmemiş olan vergilerde gecikme faizi uygulaması yapılabilmektedir.

2.2.3.4.6. Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde İşbirliğini Oluşturan Kuruluşların Bu İşbirliğine Yaptıkları Katkılar

5746 Sayılı Kanununun madde 3 ve 6 numaralı fıkrası gereği Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde İşbirliğini Oluşturan Kuruluşların Bu İşbirliğine Yaptıkları Katkılar şu şekilde ifade edilmiştir:

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Rekabet öncesi işbirliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

2.2.3.4.7. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Bulunanların Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar ile Uluslararası Fonlardan Aldıkları Destekler

5746 Sayılı Kanununun Madde 3 ve 7 numaralı fıkrası gereği Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Bulunanların; Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar ile Uluslararası Fonlardan Aldıkları Destekler ile ilgili Kanun maddesi ve şartları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıya uğratılmış sayılır.

Bu Kanun kapsamında genel anlamda indirim, istisna destek ve teşvikler 5746 Sayılı kanun madde 3 ve 6 numaralı fıkrası gereği çerçevesinde kapsamında belirtilen şartlar ise şöyledir:

- Ar-Ge faaliyeti gösteren merkezlerin sözleşme ve sipariş ile gerçekleştirilen faaliyetler söz edilen teşviklerden yararlanabilirler.
- Fakat Ar-Ge faaliyetlerinde yapılan harcamaların yüzde ellisi Ar-Ge merkezleri tarafından, geriye kadar tutar üzerinden de ürünü talep eden firmalar gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden indirim uygulayabilirler.
- Söz konusu teşvik oranını iki katına kadar atırıp azaltma yetkisi Cumhurbaşkanlığının yetkisindedir.
- Eğer ürünün pazarlandığı firma Gelir ve Kurumlar Vergisinden mükellef değilse ise Ar-Ge merkezi tarafından indirim uygulanabilir.
- Ürünün pazarlandığı firma, Ar-Ge faaliyetine ilişkin belgeler ile ilgili damga vergisi istisnası haricindeki teşviklerden yararlanamazlar.

2.2.4. Garanti ve Kefaletler

Devletin belirlenen alanlarda destek sağlamak amacıyla belirli finans kurumlarından kredi alabilmeleri açısından kefil olmasıdır (Onay, 2016: 33). Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma A.Ş. tarafından KOBİ'lere projeleri doğrultusunda finansman kaynağı elde edebilmeleri için kefil olunması örnek verilebilir (Ulusan, 2008: 417).

2.2.5. Diğer Teşvikler

Devlet tarafından yatırım, üretim ve pazarlama aşamalarında sağlanan diğer desteklerdir (Ulusan, 2008: 417). Bu teşviklere örnek olarak; KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri

Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı' in sağladığı Ar-Ge projelerinin tescil işlemlerinde, projelere sermaye sağlamada, ürün tasarımında, yurtdışı mecralarda proje tanıtım imkanları sağlanması gibi teşvikler örnek verilebilir (Onay, 2016: 33).

2.3. Teknik Düzenlemelere Göre Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu başlık altında 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) açısından, Türkiye Muhasebe Standardı - 20 (TMS - 20) Devlet Teşviklerinin ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye Muhasebe Standardı-38 (TMS-38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Açısından Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi hakkındaki düzenlemelere yer verilmiştir.

2.3.1. 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Açısından Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler mali nitelik gösteren işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) vasıtasıyla muhasebeleştirir. Bunun için de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türkiye Muhasebe Standartları' ndan faydalanılır.

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)' nde düzenlemenin amaçları aşağıdaki maddeler yardımı ile ifade edilebilir:

- Mükelleflerin yürüttükleri faaliyetleri ve bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin doğru bir biçimde, gerekli şartlara uygun bir şekilde kayıt edilmesini sağlamak,
- Muhasebeleştirilen verilerin doğru, objektif bir şekilde ilgililere sunulmasını sağlamak,
- Verilerin karşılaştırılabilirliği özelliği taşımasını sağlamak,
- Muhasebe denetimlerinin daha anlaşılır ve kolay yapılabilmesini sağlamak MSUGT'nin amaçlarıdır.

26/12/1992 tarihli, 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) düzenlenmiş olan Tekdüzen Hesap Planı'nda Ar-Ge harcamalarının kaydedilmesi sırasında aşağıda belirtilen hesaplar kullanılmaktadır:

a) 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

b) 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

c) 751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA

d) 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Bu hesaplara ek olarak 752-Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları hesabı da kullanılmaktadır.

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Ar-Ge giderleri hem aktifleştirilebilir hem de ihtiyari olarak gider hesaplarına kaydedilebilmektedir. Fakat bu iki dirimin sınırı veya ayrımı net bir şekilde yapılmamaktadır (Deran vd., 2017: 42).

Aktifleştirilen giderler olan 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı borçlandırılarak izlenir. Hesaplara kaydedilen tutarlar 5 yıl içinde eşit taksitler halinde amortisman yoluyla itfaya tabi tutulur.

Aktifleştirilemeyen tutarlar ise, Ar-Ge giderleri ile aktifleştirip içinde bulunulan döneme ait olan maliyet değerlerindeki düşüşler üzerinden hesaplanan ve giderleştirilen değerler, 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borçlandırılır. İlgili hesap yansıtma hesapları yardımı ile kapatılır (Deran vd., 2017: 34).

MSUGT' de (MSUGT, 1992) 752-Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları hesabı; Ar-Ge faaliyeti için yapılan giderlerde önceden bilinen ve halihazırda gerçekleşmiş olan giderler arasındaki farkların işlendiği hesaptır. Hesap işleyişi bilindiği gibi gerçekleşen gider planlanandan fazla ise bu fark hesabın borçuna aksi halde alacağına kaydedilir. Dönem sonunda ise 752 No'lu hesap sonuç hesaplarından 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

MSUGT, hem TMS-38 hem de vergi kanunlarındaki düzenlemeler ile yapılacak aktifleştirme ve gider olarak kaydetmeye olanak tanımaktadır. Fakat ne zaman aktifleştirme veya gider yazma seçeneğinin tercih edileceği hakkında bilgi verilmemiştir. TMS-38'de Ar-Ge harcamaları özel olarak ele alınmış ve Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri ayrı ayrı tanımlanmıştır. MSUGT, araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında kesin bir ayrım yapmamıştır. Ancak hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında dolaylı olarak bu ayrımın yapıldığı görülebilmektedir (Akdoğan, 2000, 16).

2.3.2. Türkiye Muhasebe Standardı - 20 (TMS - 20) Devlet Teşviklerinin ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve diğer şekillerde sağlanan teşviklerin açıklanması TMS-20'nin kapsamını ifade etmektedir (TMS-20, paragraf 1).



Şekil 5: Teşvik Türlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: (<https://www.acarindex.com>) (erişim tarihi: 09.12.2021).

TMS-20 kapsamında devlet teşvikleri parasal devlet teşvikleri ve parasal olmayan devlet teşvikleri şekliyle tanımlanır. söz konusu devlet teşviklerinin içerikleri aşağıdaki tabloda sınıflandırılmıştır.

TMS-20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan iki yaklaşım aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 5: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Yaklaşımlar

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Yaklaşımlar	
Sermaye Yaklaşımı	Gelir Yaklaşımı
Devlet Teşviklerinin bilançoda izlendiği yaklaşımdır.	Devlet Teşviklerinin gelir tablosunda izlendiği yaklaşımdır.
Kar ve zarar dışında muhasebeleştirilir.	Bir veya daha fazla dönemde sistematik ve oransal şekilde kar ve zararda muhasebeleştirilir.

Sermaye yaklaşımında yararlanan teşvikler özkaynak hesaplarında izlenir.	Bu yaklaşıma göre bir sınırlama yoktur.
--	---

Kaynak: TMS-20, paragraf 13-14-15.

Tekdüzen Hesap Planında sermaye yaklaşımı açısından geri ödeme beklenmediğinden ve belirli bir sermaye ile elde edilmemiş ve bir maliyete katlanılmaması sebebiyle bir gelir olması sebebiyle kar veya zarar elde edilmemiş kabul edilir. Bu sebepten kar zarar hesaplarında yer verilmemelidir.

TMS-20, paragraf 16'da belirtildiği gibi gelir yaklaşımı açısından da teşviklerin elde edildiği zaman kar veya zarar hesaplarına kaydedilmesinin muhasebe esaslarına aykırı olduğu ifade edilir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir ve sermaye yaklaşımlarının tercihinde ortaya çıkan durumlar açısından; Coşkun (2016) yaptığı çalışmadaki uygulamalar sonucunda, sermaye yaklaşımına göre teşvikler ayrılan amortisman tutarı kadar bilançoda izlenen kısmın gelir tablosunda Devlet Teşvikleri hesabında izlenmesi gerektiği, bu şekilde işletmenin karının daha gerçekçi bir şekilde yansıtılacağını, gelir yaklaşımında ise teşviğin elde edildiği zaman gelir tablosuna alınması dönem karını aşırı yükseltecek ve bu da fazladan vergi artışına sebep olacaktır yorumunu getirmiştir.

Çırpan (2010) ise, gelir yaklaşımına göre raporlamada teşvik önce bilançoya alınmalı sonra teşvik ile karşılanacak maliyetler oluştuğu sistematiik ve orantılı bir şekilde gelir gider hesaplarına aktarılması açısından gelir ve giderler netleşecek bu da karlılığı etkilemeyecek ve teşviğin vergilendirilmesini önleyecek olduğu yorumunu getirmiştir.

Tekşen (2010) çalışmasında teşviklerin gelir kaydedilerek ilgili gider hesaplarıyla yani 64 - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar hesap grubundan 648 nolu Devlet Teşviklerinden Gelirler ve Karlar hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğinin ifade etmiştir.

Yıldız, Topal ve Küçükkahraman (2012) ise, vergi indirim veya istisnası ve prim indirimi gibi yararlanan devlet teşviklerinin bilançoda özkaynak hesaplarında uzun süre yer verilmesi bunların anlık teşvikler olmaları sebebiyle işletme karının yanlış hesaplanmasına sebep olacağı sonucuna varmıştır.

Kara ve Öztopçu (2015) çalışmalarında, TMS-20 standardında teşviklerin muhasebeleştirme işleminde hangi yaklaşımın gerektiğine dair bir tebliğin olması ve sermaye yaklaşımını kullanan işletmelere gelir tablosuna aktarma zamanı ile ilgili bilgilendirmenin yapılmasının faydalı olacağını belirtmişlerdir.

2.3.3. Türkiye Muhasebe Standardı-38 (TMS-38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Açısından Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Bu başlık altında Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının amacı, kapsamı, aktifleştirme şekilleri ve standart kapsamında muhasebeleştirme hakkında bilgilere yer verilmiştir.

2.3.3.1. TMS-38'in Amacı ve Kapsamı

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının ilk paragrafında amaç şu şekilde belirtilmiştir:

Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

TMS-38'in çizdiği sınırlar ile maddi olmayan duran varlıkların ne olduğu, bilançoda hangi koşullarla yer verileceği, değerlendirme işleminin nasıl yapılacağı ve dipnotlarda hangi noktaların açıklanması gerektiği ortaya konulmuştur.

2.3.3.2. TMS-38'e Göre Aktifleştirme

Maddi Olmayan Duran Varlıkların aktifleştirmede genel ve özel olmak üzere iki koşul bulunmaktadır. Varlığın aktifleştirilmesinde genel koşullar aşağıdaki gibidir (Greuning, 2009: 195):

- Varlığın ilerleyen dönemlerde elde edilebilecek faydalarının olması,
- Söz konusu varlığın maliyetinin ölçülebilir olması gerekmektedir.

Bir varlığın Maddi Olmayan Duran Varlık sayılabilmesi için gerekli olan özel koşullar ise; belirlilik özelliğinin olması, kontrol edilebiliyor olması ve gelecekte ekonomik yarar sağlanabiliyor olmasıdır (Gençoğlu, 2007: 222).

Belirlenebilirlik koşulu, TMS- 38 paragraf 11’de şu şekilde belirtilmiştir:

(a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

(b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Kontrol koşulu, üretilen üründen ilerde bir mali çıkar elde edebilme ve bunun yanında söz konusu mali menfaatten diğer firmaları mahrum bırakılabilmesidir (TMS-38, paragraf 13).

Gelecekteki ekonomik yararlar ise, TMS-38 paragraf 17’de belirtildiği üzere Ar-Ge projesi sonucu elde edilen ürünün maddi duran varlık kapsamı içindeki hakları ilk olarak finansman konusunda, ürünün pazarlanması sonucu elde edilen kazanç konusunda veya halihazırda üretilen ürünün kullanılması hususunda faydalanma durumunu ifade eder (TMS-38, paragraf 17).

2.3.3.3. TMS-38’e Göre Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Ar-Ge maliyetleri TMS-38’de araştırma ve geliştirme faaliyetleri olmak üzere ayrılır. Bu şekilde aktifleştirme ve gider yazma imkanı sağlanmış olunur (Akdoğan, 2000:16). Bu MSUGT’de uygulanmaz. TMS-38, MSUGT’nin bu eksikliğini gidermiş olur.

Maddi olmayan duran varlıklar standardına göre Ar-Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikli yapılması gereken araştırma ve geliştirme safhalarının belirlenip birbirinden ayrıştırılmasıdır.

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler TMS-38 paragraf 56’da şu şekilde ifade edilmiştir:

(a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

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

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

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

Standarda göre, birbirinden ayrılabilen araştırma ve geliştirme giderlerinden araştırma safhasına ait olan giderler aktifleştirilmez doğrudan gider kabul edilirken, geliştirme safhasına ait olan giderler ise aktifleştirilmektedir.

Geliştirme safhasından bahsedebilmek için gerekli koşullar şunlardır (TMS-38 paragraf 57):

- Projenin tamamlanıp ticarileştirilebilecek konuma getirilmesi gerekir.
- Projeyi tamamlama, kullanma ve satma niyetinin olması ve buna imkanın olması
- Projenin gelecekte sağlanabilecek ekonomik faydalarının belirli olması, ortaya çıkabilecek ürünün pazarlanabilecek bir mecrasının bulunması ve elde edilen üründen üretilen firmada faydalanılabilecek kapasitede olması.
- Yapılan harcamaların miktarının belirlenebiliyor olması..

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler TMS-38 paragraf 59'da şöyle ifade edilmiştir:

- (a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;
- (b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;
- (c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve
- (d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Ar-Ge faaliyetleri üzerinden yapılan giderler ayrı değerlendirilebiliyorsa, araştırma aşamasında yapılan giderler direkt gider olarak kaydedilip, geliştirme aşamasında yapılan giderleri ise kaydedilmektedir. Bu ayrım, Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde aktifleştirme ya da doğrudan gider yazma seçeneklerinin ele alınıp değerlendirilebilmesi açısından gerekli olmakta ve tahakkuk esas ve dönemsellik kavramıyla da çelişmemektedir (Köse ve Fettahoğlu, 2009: 108).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR FİRMANIN AR-GE TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ HAKKINDA UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. YÖNTEM

Araştırmanın yönteminin yer aldığı bu bölümde; yapılan araştırmanın deseni, görüşme formunun tanıtımı, araştırma verilerinin toplanıp analiz edilmesi kısımlarına yer verilmiştir.

3.1.1. Araştırmanın Deseni

Bu uygulamaya ait araştırma, 5746 Sayılı kanun çerçevesinde TÜBİTAK Ar-Ge teşviği almış küçük ölçekli bir KOBİ'nin bu teşvikleri elde etme ve muhasebeleştirme aşamalarında karşılaştıkları avantaj ve dezavantajların ortaya konulması amacıyla yapılmış, nitel yöntem uygulanarak gerçekleştirilmiş bir örnek olay çalışmasıdır. Araştırmanın amacı, örnek firmanın Ar-Ge teşvikleri ve Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda görüşme yöntemi yardımı ile bilgi toplayarak bir durum betimlemesi yapıp (Creswell, 2013: 2), firmanın karşılaştığı sorunları belirlemektir. Araştırmada öncelikle danışman görüşleri doğrultusunda görüşme formu oluşturulmuştur. Araştırma verileri görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Görüşme metni yarı yapılandırılmış görüşme niteliğindedir.

3.1.2. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı, örnek firmanın Ar-Ge teşvikleri ve Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda görüşme yöntemi yardımı ile bilgi toplayarak bir durum betimlemesi yapıp, firmanın karşılaştığı sorunları belirlemektir. Bu araştırma Ar-Ge teşvikleri ve Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirme aşamalarında karşılaşılan avantaj ve dezavantajların ortaya konulması ve muhasebeleştirmede tercih edilen yaklaşımların ifade edilmesini kapsamaktadır.

3.1.3. Araştırmanın Sınırları ve Kısıtları

Bu araştırma Ankara’da organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren ve TUBİTAK Ar-Ge teşviği ile desteğe dahil edilmiş bir üretim firmasının teşviği muhasebeleştirilmesi bu araştırmanın sınırını teşkil etmektedir. Bu firma küçük ölçekli bir KOBİ olması sebebiyle faaliyet gösterilen Ar-Ge projeleri ile aynı niteliğindeki KOBİ’lerin Ar-Ge teşviklerine muhasebeleştirilmesine bakış açılarını ortaya koymada genel bir yargıya varmak amaçlanmıştır. Firmanın bünyesinde kapsamlı faaliyet gösteren bir muhasebe biriminin bulunmaması mevzuat konusunda bilgi sahibi olmada olumsuz etkiye sahiptir. TUBİTAK Ar-Ge destekleri sayesinde yapılan yatırımların devamlılığının sağlanması adına olumlu etkilerin olduğu görülmektedir. Sağlanan Ar-Ge teşviği sayesinde gerek mali gerek faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde motivasyon kaynağı olmuştur.

3.1.4. Görüşme Formunun Tanıtımı

Görüşme soruları firmanın karakteristik özelliklerinden yola çıkılarak aynı zamanda benzer çalışmaların görüşme metinlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Görüşme formunun 1. sorusundan 3. sorusuna kadar Çetinkaya (2021: 330-332)’nin çalışmasında katılımcılara yönelttiği sorulardan faydalanarak, firmanın Ar-Ge’ye bakışı değerlendirilmiş, 4. sorudan 7. soruya kadar firmanın önceki dönemlerde, içinde bulunulan dönemde ve gelecek planlarında Ar-Ge faaliyetlerine olan bakış açısını belirtilen sorulara yer verilmiştir (Erdil vd., 2003: 25). Görüşme formunun 8. sorusundan 13. sorusuna kadar işletmelerin devlet desteklerine ilişkin tutumlarını belirlemek amacıyla firmanın Ar-Ge teşviklerine olan değerlendirmelerine yer verilmiştir (Özek, 2018: 98). 14. sorudan 20. soruya kadar ise firmanın Ar-Ge teşviğini muhasebeleştirirken karşılaştığı durumlarla ve 5746 Sayılı Kanunun vergisel anlamda avantaj ve dezavantajları ile ilgili muhasebe birimine yöneltilmesi amaçlanan sorulara yer verilmiştir. Araştırma yarı yapılandırılmış görüşme tekniği uygulanarak gerçekleştirilmiştir.

Tablo 6: Görüşme Formu

Ar-Ge'ye Bakış
1) Teknolojinin kullanılması ve teşvik edilmesi ile ilgili ne düşünüyorsunuz? Bu teşvikleri takip ediyor musunuz, kullanıyor musunuz? (Çetinkaya, 2021: 330).
2) Ar-Ge birimi hakkında ne düşünüyorsunuz? (Çetinkaya, 2021: 332).
3) Ar-Ge için belli bir bütçe ayırıyor musunuz? (Çetinkaya, 2021: 332).
Ar-Ge Faaliyetleri
4) Daha önceki dönemlerde kendi bünyenizde Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirdiniz mi? (Erdil vd., 2003: 25).
5) Daha önceki dönemlerde firma dışından Ar-Ge hizmeti satın aldınız mı? (Erdil vd., 2003: 25).
6) Firmanız şuan kamu veya özel kuruluşlardan Ar-Ge desteği almakta mıdır? (Erdil vd., 2003: 25).
7) Gelecek dönemlerde Ar-Ge yapmayı planlıyor musunuz? (Erdil vd., 2003: 25).
Ar-Ge Teşviklerine Bakış
8) Ar-Ge teşviklerinin ekonomiye olumlu bir etkiye sahip olduğunu düşünüyor musunuz? (Özek, 2018: 98).
9) Aldığımız devlet desteği firmanız açısından faydalı oldu mu? (Özek, 2018: 98).
10) Devlet sağlamış olduğu teşvikler hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunuzu düşünüyor musunuz? (Özek, 2018: 98).

11) Ar-Ge teşviği aldığınız projenin yatırım kararını almada devlet desteği etkili oldu mu? (Özek, 2018: 98).

12) Firmanızda Ar-Ge projesinde en çok hangisinde sorun yaşadınız? (Finansman, muhasebe, pazarlama, yönetim, üretim, tedarik, nitelikli eleman) (Özek, 2018).

13) Devlet desteği alırken proje sürecinde destek veren kuruluş ile ilgili yaşadığınız olumsuzluklar nelerdir? (Özek, 2018: 99).

Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

14) Ar-Ge teşviğinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan kanunlardan 5746 Sayılı kanun ve 5520 Sayılı Kanun hükümlerini uygulamada iki ayrı mevzuat karşısında nasıl bir yol izlediniz?

15) TÜBİTAK'tan Ar-Ge teşvik alınması halinde ilgili harcamalar nasıl kaydedildi?

16) Ar-Ge maliyetlerinin muhasebe kayıtları nasıl olmalı?

17) Ar-Ge harcama ve giderlerinin ödenme yöntemi olarak hangisi tercih edildi? (Fatura usulü veya cari hesap usulü)

18) Ar-Ge teşviğinin onaylanması ile SGK primi desteği ve gelir vergisi stopaj desteğinin uygulanmasına nasıl başladınız?

19) 5746 Sayılı Kanun doğrultusunda sağlanan vergi muafiyetleri, indirim ve istisnalarını Ar-Ge faaliyetlerinin etkinliğinde yeterli buluyor musunuz?

20) 5746 Sayılı Kanun kapsamında olan vergisel teşviklerin değerlendirilmesi konusunda kanun hükümlerinin yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyor musunuz?

3.1.5. Verilerin Elde Edilmesi ve Analizi

Örnek olay analizi niteliğindeki bu çalışmanın verileri görüşme yöntemi vasıtasıyla elde edilmiştir. Araştırma verileri toplanırken firma ile görüşmenin içeriği belirtilmiştir. Firma ile yüz yüze yapılan görüşme sonucunda veriler toplanmıştır. Araştırmada elde edilen bilgileri analiz etmek için düzenlenmiştir. Daha sonra elde edilen bu bilgiler yorumlanarak literatür ile ilişkilendirilme ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

3.2. Uygulama Örneği Hakkında Açıklamalar

5746 Sayılı Ar-Ge Tasarım Faaliyetleri Kanunu baz alınarak TÜBİTAK Ar-Ge teşviğinden faydalanmış bir üretim firmasının Ar-Ge teşviğinden faydalanma ve Ar-Ge teşviğinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir uygulamaya yer verilmiştir.

3.2.1. Firmanın Tanıtımı

Firma, 2010 yılının başlarında 20 yıllık bilgi birikimi ile uygulamamızın konusu olan Ar-Ge teşviğinden yararlanan projenin sorumlusu ve yöneticisi olan makine mühendisi tarafından kurulmuştur. İş ve inşaat makinaları alanında faaliyet göstermekte olan firma pazarın ihtiyaç duyduğu ürünleri üretmektedir. Firma kayar kalıplı beton kaplama makinalarının üretimini yapmaktadır. İşletme bünyesinde iş ve inşaat makinaları sektörünün ihtiyaç duyduğu özel tasarımı çözümler sunulmaktadır. Aynı zamanda firmadan mühendislik hizmetleri de alınabilmektedir. Firma küçük ölçekli KOBİ tanımına uygundur.

3.2.2. Projenin Tanımı

Karayollarında, bölünmüş yollar arasındaki su kanalları betonunun sürekli bir prosesle dökümünü gerçekleştirecek Mikro işlemci kontrollü kayar kalıplı beton kaplama makinesi tasarım ve prototip üretimi yapılmaktadır. Halen ülkemizde su kanalları yapımında insan gücü

ya da ithal makineler kullanılmaktadır. Elle yapılan beton dökümlerinde uygun baskı kuvveti uygulanamamasından dolayı yeterli kalite sağlanamamaktadır. Betonun gücünü etkileyen şeyler yapı içindeki hava boşlukları ve kusurlardır. İnsan gücü kullanılarak yapılan beton döküm süreci ve yüzeyinin yine el becerisiyle düzleştirilmesinden dolayı toplam çalışma süresi artmaktadır. Bu durum çoğu zaman uygulama yapılan yollardaki trafik akışını da yavaşlatmaktadır.

3.2.2.1. Yararlanılan Ar-Ge Teşviki Hakkında Bilgiler

Ar-Ge teşviklerinden yararlanmak adına başvurusu yapılan programın adı 1507 numaralı Ar-Ge Başlangıç Destek Programıdır. Söz konusu programın amacı TÜBİTAK 1507-KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı Uygulama Esasları madde 1' de şöyle ifade edilmiştir:

Bu Uygulama Esaslarının Amacı; Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) ölçeğindeki Türkiye'de yerleşik katma değer yaratan kuruluşların; kurumsal, Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) nitelikli ve yenilikçi faaliyetler yapmaya özendirilmesi için bu nitelikteki proje harcamalarının uluslararası tanım ve kavramlar çerçevesinde geri ödemesiz (hibe) olarak desteklenmesini hedefleyen 1507 kodlu TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programına ilişkin Uygulama Esaslarının belirlenmesidir.

Alınan Ar-Ge teşviği yeminli mali müşavir raporlarında sabit olduğu üzere hem yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde hem de MSUGT ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ilke ve esaslarında yer alan kayıt nizamına uygun olarak düzenlenmiştir.

3.2.2.2. Projenin Başlatılma Gerekçeleri, Uygulanma Amaçları, Uygulanan Yöntemler ve Ar-Ge Aşamaları

Projenin gerçekleştirilmesindeki amaçlar şöyle sıralanabilir:

- Proje başlatılma gerekçelerinde bahsedilen insan gücünün azaltılması buna bağlı olarak insan hata faktörü, işlem süre uzunluğu, ağır şartlarda yıpranma ve sağlık problemlerinin ortadan kaldırılması,
- Beton içerisinde bulunan hava boşluğunun minimize edilerek beton kalitesinin artırılması,

- Yüksek meblağlarla gerçekleştirilen ithal makinaların yerine özgün ve daha kaliteli tamamen yerli üretime başlanması,
- Yurtdışı rakip firmalara göre hem daha kaliteli hem de yaklaşık yarı maliyette üretiminin gerçekleştirilmesi,
- Mikro işlemci kontrollü kayar kalıplı beton kaplama makinesi tasarım ve üretim becerisini ülkemize kazandırılmasıyla dışa bağımlılığın azaltılması ve buna bağlı olarak döviz çıkışının engellenmiş olması ile ülkemizin yerli makine üretimini gerçekleştirilerek gelişmiş ülkeler arasında yerini alabilmesi,
- Daha uygun fiyata (eşdeğer ithal ürünlerin yarısı maliyette) daha kaliteli beton kaplama makinesi üretilmesi,
- İthal ürünlerde karşılaşılan servis hizmetinin çok daha hızlı sağlanabilecek olması,
- Ulusal ve uluslararası makine üretim sektöründe firmanın hak ettiği konuma gelmesi, gibi temel amaç ve doğrultularla mikro işlemci kontrollü kayar beton kaplama makine üretimi geliştirilerek ülke ekonomisine katkı sağlamaktır.

Proje dört temel iş paketinden oluşmakta ve üretilen prototipler üzerinde yapılacak testler ile gerekli durumlarda geriye dönüşler yapılmak üzere:

- Ürün özelliklerini belirleme ve ön tasarım çalışmaları
- Detay Tasarım, Prototip Geliştirme
- Prototip Üretimi
- Testler, Düzeltmeler ve Teknik Dokümantasyon şeklindedir.

Projenin Ar-Ge aşamasında aşağıdaki adımlar izlenmiştir:

- Kavram Geliştirme kapsamında mevcut sistemler incelenip analiz edilerek proje başlatılma gerekçesi ve amacı doğrultusunda karşılaşılan ve karşılaşılabilecek problemlere çözüm aranacak ve somut öneriler üretilmiştir.
- Teknolojik/Teknik ve Ekonomik Yapılabilirlik Etüdü başlığı altında mevcut sistemde üretim şartları ve parametreleri irdelenecektir. Yerli üretiminin ilk defa yapılacak olan Mikro işlemci kontrollü kayar kalıplı beton kaplama makinası projemizde gerçekleştirmek için süreç parametreleri değerlendirilecektir. Risk analizleri, SWOT analizleri, pazar analizleri yapılarak ekonomik ve teknolojik imkânlar etüt edilmiştir.
- Tasarım, Tasarım Geliştirme ve Doğrulama Çalışmaları ile ülkemizde üretilmeyen Mikro işlemci kontrollü kayar beton kaplama makinasının her bir yapı elemanının mekanik analizleri, elektrik donanımları, otomasyon ve Mikro işlemci kontrollü

üniteleri hidrolik tasarım aşamaları gerçekleştirilmiştir. Öngörülen mukavemet ve deformasyon analizleri danışman firma yardımıyla gerçekleştirilmiştir.

- Ürün tasarımının ikinci bölümü tasarımın gerçekleştirildiği aşamadır. Tasarım aşamasında elde edilen çıktı için gerekli düzenlemeler yapılmış ve tasarımla ilgili son kararlar verilerek tasarımların katı model çizimleri yapılmıştır.
- Prototip Üretimi ve Saha Testleri üretim safhasına gelindiğinde ilk olarak tasarımı yapılan ürünün prototipi üretilmiştir. İlk prototip çalışmaya hazır hale getirildikten sonra standartlara uygunluğunu ölçmek üzere gerekli test ve deneyler yapılmıştır.

3.2.2.3. Projenin Yenilikçi Yönleri

Yurt içinde üretilmeyen ve ithal edilen bir ürünün yerini alacak ve tamamen yerli imkânlarla yapılması öngörülen mikro işlemci kontrollü kayar kalıplı beton kaplama makinesi, daha yüksek kalitede beton dökülebilmesi, hem dökülen betonun yüzeyinin daha düzgün olmasını hem de işlem hızının beş kat artırılmasını sağlar.

Ülkemizde yapılan beton kaplama işlemleri, yerli üretimi gerçekleştirilmediğinden dolayı yurt dışından yüksek rakamlarla ithal edilen makinalarla ya da insan gücü kullanılarak uzun ve zahmetli bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Elle beton döküm işlemlerinde yeteri kadar performansın sağlanamaması sonucu beton içerisinde bulunan yüzde otuz oranına kadar olan hava boşlukları yeterince alınamamakta ve döküm işlemi kalitesiz gerçekleşmektedir.

3.2.2.4. Firmanın Ar-Ge Olanakları

Firmada bu projenin Ar-Ge kısmında bir proje yürütücü, bir mühendis, bir makine teknikeri ve montaj sorumlusu iki adet personel görev yapmıştır. Üretim aşamasında ise bir proje yürütücüsü, bir mühendis, iki kaynak ve iki montaj işçisi görev yapmıştır. Proje kapsamında gerekli idari işleri, muhasebe ve yapılacak çalışmaları kayıt altına alınmasında bir personel yer almıştır. Bu proje ile Üniversite Sanayi İşbirliğine adım atarak, Sakarya Üniversitesi ile anlaşma yapılmış ve yeni ürün geliştirme konusundaki bilgi ve birikimlerini görevlendirdiği akademisyenler vasıtasıyla firmaya aktarması hedeflenmiştir. Kurumsal hafıza için, proje kapsamında yapılacak olan Ar-Ge çalışmalarının sistematik bir biçimde uygulanabilmesi ve proje kapsamında üretilen her türlü çalışmanın raporlanabilmesi için Sakarya

Üniversitesi ile yapılan anlaşma kapsamında, proje süresi olan oniki (12) ay boyunca projede görevlendirilen akademisyen ile idari personelden danışmanlık hizmetlerini almıştır. Bu noktada Sakarya Üniversitesi Teknoparkında Kurulu bir şirket ile işbirliği yapılmıştır. Mikro işlemci kontrollü kayar kalıplı Beton Kaplama Makinası tasarım prototip üretimi projesi firmanın TÜBİTAK' dan destek alınan ilk projesidir.

3.2.2.5. Projenin Ticarileşme Potansiyeli ve Rekabet Gücüne Katkıları

Sektörde bulunan çoğu firmanın klasik eski usul elle beton döküm veya yurt dışından ithal edilen çeşitli beton kaplama makinaları ile beton kaplama işlemini gerçekleştirdiği bilinmektedir. Proje dahilinde üretimini gerçekleştiren beton kaplama makinasının kalite, verimlilik, iş tasarrufu, maliyet açısından %50'lere kadar olan iyileştirmelerle yurt içi ve yurt dışında sağlanacak pazar payı artışı sağlanabilmektedir.

3.2.3.6. Proje Ekibi

Ar-Ge projesinde yer alan proje ekibi ve istisnaların oranlarının belirlenmesinde bilinmesi gereken Ar-Ge projesini yürüten bu ekipte üretimi gerçekleştiren toplamda beş (5) personel görev yapmaktadır. Firma bünyesinde lisans mezunu 2, önlisans mezunu 1, lise ve altı eğitim durumuna sahip olan 2 çalışan bulunmaktadır. Lisans mezunu olan çalışanlardan biri hem firma sahibi hem de Ar-Ge projesinin yürütücüsüdür.

Ar-Ge projesini gerçekleştiren teknik ekipte proje yürütücüsü aynı zamanda firma sahibidir. İdari işlerden sorumlu olan bir ön muhasebe görevlisi bulunmaktadır. Elektrik ve elektronik işlerinden sorumlu bir personel ve prototipin ortaya çıkmasında imalat ve montajda görevli olan üç personel bulunmaktadır.

3.3. Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bulgular

Gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamaların yapılabilmesi için Ar-Ge faaliyetlerinde ortaya çıkan giderlerin doğru hesaplanıp kayıtlanması önemlidir. Bu noktada Muhasebe Sistemi

Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve aynı zamanda ilgili muhasebe standartları ile giderler muhasebeleştirilmektedir.

Araştırma ve Geliştirme aşamalarının muhasebeleştirmede birbirinden ayrı bir şekilde değerlendirilmesi ve bu aşamaların muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde birbirinden ayrılması muhasebeleştiriminin doğru şekilde yapılması firmanın hem mali yapısını güçlendirir hem de karlı çıkmasını aynı zamanda firma verilen teşviklerden etkin bir şekilde faydalanmayı sağlar (Fidancı, 2017: 88).

Çalışmanın bu bölümünde söz konusu MSUGT, 20 numaralı ve 38 numaralı Türkiye Muhasebe Standartları'nın teorik açıdan uygulama biçimlerine ve Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

3.3.1. Personel Giderleri ile İlgili Teşviklerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Personel Giderleri, firma bünyesinde ve aynı zamanda yürütülen Ar-Ge projesinde görev yapmak üzere görevlendirilen çalışanlara ödenen maaş ve benzeri ödemeklerdir. Fakat bu kategoriye yine Ar-Ge biriminde tam zamanlı veya belirli bir zaman aralığında çalışan ve teknik veya idari çalışmalarda yer almaksızın hizmet alınan personel dahil değildir (Özeroğlu,2011: 107).

5746 Sayılı Kanun ile Ar-Ge teşviğinden faydalanmış olan uygulama konusu firmanın Ar-Ge projesinde çalışmış destek personeli evli, eşinin geliri olan ve bir çocuğa sahip olup, 2013 yılı Asgari Geçim İndirim Tutarı (AGİ) 84,40 TL'dir. Araştırmaya konu olan firma elde etmiş olduğu teşviği 2013 yılı için hesaplamalara dahil edilen AGİ tutarı üzerinden hesaplamıştır. Fakat içerisinde bulunulan yıl olan 2022 yılı itibari ile Asgari ücretin üzerinde gelir elde eden çalışanlar için AGİ tutarı hesaplamalara dahil edilmemektedir. Yapılan bu yeni düzenleme ile tüm çalışanların asgari ücrete kadar olan kazançları vergi dışı bırakılmıştır. Yapılan çalışmada Ar-Ge teşviğine başvuru ve hak kazanma yılı 2013-2014 yıllarına tekabül ettiği için AGİ dahil edilerek hesaplamalar yapılmıştır.

Söz konusu personelin Gelir Vergisi İndirim Oranı yüzde seksen (%80) olarak kabul edilir. Bu personelin bilgileri dahilinde personele olan borç, gelir vergisi ve damga vergisi hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Personel Giderleri ile İlgili Hesaplamalar

	Oran	Tutar
Brüt Ücret	–	1.119,01
SGK Primi İşçiye Ayrılan Pay	%14	156,66
İşsizlik Sigortası İşçiye Ait Oran ve Tutar	%1	11,19
Gelir Vergisi Uygulanacak Tutar	–	951,15
Gelir Vergisi Oranı ve Tutarı	%15	142,67
Asgari Geçim İndirimi (Agi) Uygulanacak Tutar	–	84,40
AGİ İndirildikten Sonra Uygulanacak Gelir Vergisi Tutarı		58,27
Gelir Vergisi İndirimi	% 80	46,61
Damga Vergisi	% 07,59	8,49
Damga Vergisine Uygulanacak Muafiyet Oranı ve Tutarı	% 100	8,49
Ödenecek Toplam Gelir Vergisi Tutarı		11,66
Toplam Kesinti		319,01
Net Ücret		800
İşverenin Katlanacağı Maliyet		
Net Ücret + AGİ	–	884,40
Sgk Primi İşverene Ait Oran Ve Tutar	% 2,05	229,39
İşsizlik Sigortası İşverene Ait Oran Ve Tutar	%2	22,38
Sgk Primi İşverene Ait Destek Oranı Ve Tutarı	%50	114,70
İşverenin Katlanacağı Tolam Maliyet	–	1.256,08

Yukarıda hesaplamaları yapılmış olan veriler ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2013		Borç	Alacak
750. AR-GE GİDERLERİ HESABI		1.370,78	
Brüt Ücret	1.119,01		
SGK Primi İşveren Tutarı	229,39		
İşsizlik Sigortası İşveren Tutarı	22,38		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
AGİ	84,40	84,40	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.			
Net Ücret	800		
AGİ	84,40		884,4
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.			
Gelir Vergisi Tutarı	142,67		
Damga Vergisi Tutarı	8,49		151,16
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.			
SGK Primi İşçiye Ayrılan Pay	156,66		419,62
SGK Primi İşveren Tutarı	229,39		
İşsizlik Sigortası İşçi Tutarı	11,19		
İşsizlik Sigortası İşveren Tutarı	22,38		

SGK primi işveren teşviğinin ve SGK'ya olan ödeme yapılması işlemi aşağıdaki şekilde yapılır.

.../.../2013		Borç	Alacak
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		419,62	
SGK Primi İşçiye Ayrılan Pay	156,66		
SGK Primi İşveren Tutarı	229,39		
İşsizlik Sigortası İşçi Tutarı	11,19		
İşsizlik Sigortası İşveren Tutarı	22,38		
100. KASA HESABI			304,92
643. DEVLET TEŞVİĞİ GELİRLERİ VE KARLARI HS.			114,70
SGK Primi İşveren Tutarı	114,70		

3.3.3. Görüşme Sorularına Verilen Cevaplara İlişkin Bulgular

Ar-Ge'ye Bakış

Görüşmenin yapıldığı firma bir mühendislik şirketi olması sebebiyle teknolojiyle iç içe bir nitelik göstermektedir. Katılımcı firma teknolojinin teşvik edilmesi doğrultusunda TÜBİTAK Ar-Ge başlangıç desteğinden yararlanmak adına 2013 yılında başvuruda bulunmuş, çeşitli görüşmeler ve mülakatlar neticesinde bu teşvikten faydalanmaya hak kazanmışlardır.

Firma için Ar-Ge çalışmaları yapmak kaçınılmaz bir durumdur fakat firma küçük ölçekli KOBİ statüsünde olması sebebiyle bünyesinde bir Ar-Ge birimi ve Ar-Ge departmanı bulunmamaktadır. Tüm bunlara rağmen Ar-Ge ile ilgili yoğun çalışmalar kaydettiklerini ve hatta bu doğrultuda mühendislik hizmeti verdiklerini belirtmişlerdir. Bu açıdan Ar-Ge'nin kendileri için önemini dile getirirken, Ar-Ge departmanlarının firma ölçeği sebebiyle var olmadığını fakat ürün geliştirme adına sürekli Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirdiklerini ve dolayısıyla Ar-Ge faaliyetlerine ayrıca bir bütçe ayırmadan mühendislik faaliyeti göstererek Ar-Ge adına çalışmalarını sürdürdüklerini ifade etmektedirler.

Ar-Ge Faaliyetleri

Firma bünyesinde ilk defa ve şuana kadar aldıkları tek destek TÜBİTAK bünyesinde verilen Ar-Ge desteğidir. Katılımcı firmanın beyanına göre Ar-Ge desteği almaları bir KOBİ olarak ürettikleri ürün ve hizmetler açısından kendilerini motive ettiğini belirtmektedirler.

2013-2014 yıllarına tekabül eden dönemlerde destek alan katılımcı firma Ar-Ge desteğine hak kazanma aşamasında firma dışından Ar-Ge danışmanlık hizmetinden yararlandıklarını, içinde bulunduğumuz dönemlerde ise herhangi bir kamu veya özel kuruluştan destek almamakta, Ar-Ge desteği aldıkları projenin satış ve pazarlaması ile ilgilenmekte ve aynı zamanda mühendislik hizmeti verdiklerini ifade etmektedirler. Sözü edilen dönemlerde elde edilen TÜBİTAK Ar-Ge desteğinden faydalanan firma, hem maddi hem de ürün kalitesini artırmada pozitif yönde etkilendiklerini ifade etmektedirler.

Ar-Ge Teşviklerine Bakış

Firma yetkililerinin beyanına göre Ar-Ge teşvikleri türünden teşvik ve hibelerin sayesinde üretimin artması sağlanmış, yeni bir projede Ar-Ge'ye ayrılacak mali pay konusunda kolaylık sağlanmış olduğunu, bunu gerçekleştirebilen firmaların sayısının artması durumunda da genel ekonomiye katkı sağlanacağını belirtmektedirler.

Firma alınan devlet desteğinin elde edilen faydalarının yanında karşılaşılan zorluklarının da olduğu belirtilmiştir. Bunlardan en önemlisi, Ar-Ge projesine yapılan yatırıma sağlanan desteğin son aşamada elde edilmesi sebebiyle maddi açıdan bir takım aksaklıklara sebep olduğunu, bu durumun şirket bünyesinde giderildiğini fakat yatırımın başında iken destek tazmin edilseydi yatırımın geleceği hakkında daha güvenli faaliyet gösterebilecek olduklarını ifade edilmektedir. Tüm bunlara rağmen desteğe hak kazanma aşamasında mülakatlarda yapılan fizibilite çalışmaları neticesinde bu durumun aşılabildiği belirtilmektedir. Desteği alınan söz konusu proje firma bünyesinde prototip çalışmaları zaten yapılmaktayken firma prestijini artırıp hem de mali destek kazanmak adına desteğe başvuru yoluna gitmiştir. Projenin tamamlanıp alınan devlet desteği yardımı ile pazarlanabilecek aşamaya gelmesi ile yoğunlaşılan konu daha çok bu faaliyet ile ilgilenmek olmuştur. Bu sebeple halihazırda yeni bir devlet desteğine başvuru bulunmamaktadır.

Görüşme sırasında Ar-Ge projesinin gerçekleştirilmesinde firma bünyesindeki departmanlarda yaşanan sorunların olup olmadığı sorulduğunda alınan cevaplar doğrultusunda aşağıdaki bilgiler edinilmiştir;

Nitelikli Eleman: Firma bünyesinde çalışan mühendislerin bulunması ve aynı zamanda teknik kadronun alanlarında deneyimli elemanlar olmaları sebebiyle Ar-Ge projesinin gerçekleştirilmesinde bir aksaklık yaşanmamıştır.

Tedarik: Bu aşamada tamamen yerli tedarikçilerden yararlanılmış, ithal malzeme kullanılmaması ve firmanın organize sanayi bölgesinde yer alması sebebiyle alet ve teçhizat tedarikinde sorun yaşanmamıştır.

Üretim ve Yönetim: Firma nitelikli eleman kadrosuyla ve hem şirket kurucusu olan hem de projenin üretim aşamasında görev yapan şirket kurucusunun yirmi yılı aşkın iş tecrübesi ve bu proje konusunda yoğun araştırmaları sayesinde üretim aşamasında ve şirket faaliyetlerinin yönetiminde hem yönetici kadroda hem de eleman kadrosunda bir aksaklıkla karşılaşılmamıştır.

Pazarlama: Yürütülen Ar-Ge projesi tamamen ithal ikameyi sağlama potansiyelini gerçekleştirilmesi açısından hem yurtdışındaki muadillerine göre hem de maddi açıdan daha uygun olması sebebiyle pazarlamada oldukça talep gören bir proje olmuştur. Önceden pazar analizi yapıлып bu potansiyele göre projeye girişilmesi olumlu etkiye sebep olmuştur.

Finansman: Alınan Ar-Ge desteğinin projenin sonunda elde edilmiş olması sebebiyle mali açıdan aksaklıklar oluşmuştur. Fakat bu hususta yapılan akademik çalışmalarda görülmektedir ki; alınan Ar-Ge teşviğinin Ar-Ge projesinin başında alınması durumunda fazlaca öngörüsüz olunmakta ve bu da atılan adımlarda temkinli olamamayı beraberinde getirmektedir (Özek, 2018: 107). O halde iyimser ve plansız tutumlar içine girilmemesi için devletin bir politikası olduğu çıkarımında bulunmak mümkündür.

Muhasebe: Desteğin muhasebeleştirilmesinde 5746 sayılı ve 5520 sayılı kanunlardan yola çıkılarak muhasebeleştirme yapılmış ve iki mevzuat arasındaki yasal seçenekler doğrultusunda alınan desteğin nitelikli olarak muhasebeleştirmede aksaklıklar yaşanmıştır. Bu konuda firmanın ön muhasebesi yetersiz kalmış ve yeminli mali müşavir bilgisine başvurulmuştur.

Katılımcı firma Ar-Ge desteği alırken proje sürecinde ve sonrasında destek veren kuruluş ile ilgili yukarıda söz edilen aksaklıkların oluşması ve firmanın bakış açısı haricinde herhangi bir sorun yaşamayıp başarılı ve planlı bir şekilde projeyi yürütmüşlerdir. Bu noktada yapılan çalışmalarda devletin girişimcilere sağladığı teşviklerden mali açıdan yeteri kadar faydalanmış olan firmalar Ar-Ge faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirme konusunda hem daha istekli hem de yeterli mali desteğe sahip oldukları için projeyi yürütmeye daha cesaretli olma ihtimalleri üzerinde durulmuştur. Fakat bu durumda rasyonel insanın her zaman dahasını isteme arzusundan ötürü devletin vermiş olduğu teşvik ve destekleri yeterli görüp görmeme durumunun kişiye özgü olabileceği ifade edilmektedir (Özek, 2018: 104).

Ar-Ge Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

5746 sayılı kanun ile Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşviklerin diğer teşvik kanunlarından olan 5520 sayılı kanuna göre daha avantajlı olduğu söylenebilir. Ancak mükellef tarafından bakıldığında hangi kanundan faydalanılacağı tamamen mükellefin muhasebe açısından kayıt etme yöntemine ve şartlarına bağlı olabilmektedir (Önder ve Yıldız,2017:156).

Projenin faaliyete geçirilmesinde oluşan Ar-Ge maliyetleri alet/teçhisat alımlarında amortismanı hesaplanmış, 750-Dışarıdan sağlanan Fayda ve Hizmetler Hesabı'ndan 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Kullanılan alet/teçhizat için ödemeler ise 253-Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı'na kaydedilmiştir. Personel ile ilgili maliyetlerde sosyal güvenlik kesintileri, ödenecek vergi ve fonlar hesaplanıp kaydedilmiştir. 5746 sayılı kanundaki sigorta prim desteğinden gelir vergisi stopaj desteğinden ve damga vergisi istisnasından yararlanılmış olarak hesaplanan tutar personel maliyetinden düşülerek beyan edilmiştir. Hizmet alımları ile ilgili maliyetlerde ise 750 No'lu Hesap 263 No'lu Hesaba

aktarılarak Ar-Ge gideri hesaplanmıştır. Proje tamamlandıktan sonra ise 263 No'lu hesap 5(beş) yıl süre ile itfaya tabi tutulup 630 No'lu hesaba devrolmuştur. Proje ile ortaya çıkan makine satışa sunulup pazarlandığı aşamada ise 263 hesabı elde edilmiş kar ile 679 No'lu hesaba kaydı yapılmıştır.

Projede Ar-Ge harcama ve giderlerin ödenme yöntemi olarak fatura usulü tercih edilmiştir. Ar-Ge teşviğinin onaylanması ile 5746 sayılı kanun kapsamında SGK Prim desteğinden yararlanılması, Gelir Vergisi Stopaj desteği alınması ve Damga vergisi istisnasından yararlanma aşamaları ilgili alt başlıkların içerisinde hesaplamaları ve yevmiye kayıtları ile ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

Firma muhasebe biriminin beyanına göre devletin Ar-Ge teşviklerinde firmalara sağlamış olduğu vergi muafiyet indirim ve istisnaların Ar-Ge faaliyetlerinin etkinliğinde destekleyici faktör olması yönünde olumlu fakat muhasebeleştirme yönünden çeşitli farklılıklara yol açtığı ifade edilmektedir. Bu farklılıklar vergisel teşviklerin doğru hesaplanamamasına ve teşviklerden yeteri kadar faydalanamamasına sebep olabilmektedir. Bu açıdan faaliyet bazında olmasa da muhasebeleştirme açısından sıkıntılara yol açılması ihtimali mevcuttur.

3.3.2. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesi

Danışmanlık Hizmeti, firmanın rutin olarak gerçekleştirdiği şirket içi teknik bakım ve onarım işlerinin haricinde yürütülen Ar-Ge projesi kapsamında çeşitli birimlerden elde edilen teknik yardım ve yönlendirmelere yapılan mali ve benzeri ödemelerdir (Özeroğlu, 2011:107).

İlgili dönemde 21.000,00 TL tutarında yurtiçi kaynaklardan yapılan hizmet alım gideri yeminli mali müşavir (YMM) raporu ile tasdik edilmiştir. Bu doğrultuda yapılan hizmet alım giderlerinin özeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 8: Danışmanlık Hizmeti ve Diğer Hizmet Giderlerine Ait Hizmet Alım Tablosu

Ar-Ge Danışmanlık Hizmeti	16.000.00 TL
Tasarım	5.000.00 TL
Dışarıdan sağlanan Fayda ve Hizmetler Toplamı	21.000.00 TL

Ar-Ge indiriminin hesaplanmasında belirlenecek dışarıdan sağlanan hizmet tutarı toplamda 21.000.00 TL'dir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde yapılan araştırmalar ve örnek olay analizi niteliğindeki çalışma ve katılımcı firma ile yapılan görüşmede elde edilen sonuçlar doğrultusunda aşağıda yer alan yargılara varmak mümkündür:

- Ar-Ge faaliyetleri, hem firmalar hem de ekonomiler açısından rekabetin ve ekonomik büyümenin sağlanmasında oldukça önemlidir. Bu nedenle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik büyümeyi sağlayan ekonomi politikalarına ihtiyaç doğmuştur. Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesinde kaynakların yerinde kullanılabilmesi için, gelişmiş ülkelerin büyük çoğunluğu, sübvansiyonlar ya da mali teşviklerin kullanılmasına yönelik politikalar üretmektedirler.
- Firmaların yenilik getiren ürünler geliştirip bu ürünleri üretip pazarlanabilir hale getirmesi aşamasında katlandıkları maliyetler olumlu veya olumsuz sonuçlar ortaya çıkarabilir. Olumlu sonuçların ortaya çıkması ile katlanılan maliyetlerin karşılığının pazarda yer alabilmek ve rekabete katılabilmek şeklinde olabildiği gibi, Ar-Ge faaliyetlerinin olumsuz şekilde sonlanması veya projenin ticarileştirilememesi, söz konusu firmalara zaman kaybına ve mali yüke sebep olabilmektedir. Bu sebeplerden dolayı yürütülen Ar-Ge projeleri oldukça riskli olabilmektedir.
- Ar-Ge faaliyetleri, firmalara yeni ve geliştirilmiş ürünler sunmasının yanında üretim maliyetlerinin düşürülmesini sağlamakta ve verimlilik artışını sağlayarak sürdürülebilir ekonomik büyümeye katkıda bulunmaktadır.
- Yutrdışı pazarlarda Ar-Ge faaliyetleri ile üretilen ürünlerin pazarlanabilmesi ve dolayısıyla ülke gelirlerinin artması kalkınmanın gerçekleşmesi adına çok önemli yer tutan Ar-Ge faaliyetlerini yürütmede küçük ölçekli işletmelerin (KOBİ) finansman sıkıntılarının olması, rekabete katılmada kapasite yetersizlikleri ürün ortaya çıkarmanın ve risklerinin maliyetinin yüksek olması Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesinde bir engel teşkil etmektedir (Kutbay ve Öz, 2017: 800).
- Özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine yatırım konusunda yaşadıkları güçlükler, onların Ar-Ge'ye yatırım yapma konusunda çekinmelerine sebep olmaktadır. Teknik anlamda gelişme gayesi ile teşviklerin uygulanması doğal olarak Ar-Ge faaliyetleri ve projelerinin sayılarının artmasını sağlar (Evcı, 2004: 107).

- Ar-Ge' ye sağlanan teşvikler ortaya çıkarılan ürünün kalitesine, ürünün ticarileşebilme kapasitesine, teşvikten yararlanan işletmelerin diğer işletmelerle rekabet edebilirliğine, üretimde çalışanların sayılarının ve imkanlarının iyileştirilmesine olanak tanıyıp, yurtiçinde gerçekleştirilen faaliyetlerin yurtdışına entegre edilebilmesi gibi bir çok hususda fayda sağlamaktadır (Onocak, 2015: 119).
- Türkiye'de Ar-Ge ile ilgili en çok vergi üzerinden sağlanan teşvikler bulunmaktadır (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 60).
- TÜBİTAK'ın sağlamış olduğu teşvikler ile yürütülen Ar-Ge projelerinin başarı düzeylerini belirgin bir seviyede arttırdığı görülmektedir.

5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge teşviklerinden vergisel teşviklerin muhasebeleştirilmesi üzerine yapılan bu çalışma sonucunda şu yargılara varmak mümkündür.

- Çalışmada, yürütülen Ar-Ge projesinin TÜBİTAK destek programından faydalanıp 5746 Sayılı kanun çerçevesinde sağlanan desteklerin belirlenip muhasebeleştirilmesi ortaya konulmuştur.
- Çalışmada dikkat çeken unsur, faydalanılan Ar-Ge desteği en çok personel giderlerine yansımıştır. Bu kapsamda sağlanan Gelir Vergisi Stopaj İndirimi ve SGK İşveren Payı Desteklerinin önemli yer kapladığı söylenebilir.
- Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili girişimler için sağlanan teşviklerde üretimi yapan firmalara 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile sağlanan desteklere ek olarak 5746 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. İki kanun arasındaki desteklerden yararlanma ihtiyaridir. Fakat, 5520 sayılı kanun ile %40 olan Ar-Ge indirimi %100'e çıkarılmıştır (Önder ve Yıldız, 2017: 156). 5746 Sayılı Kanun sayesinde ilgili diğer kanunlara oranla sağlanan desteklerin arttığı görülmektedir (Yavuz, 2010: 153).
- Muhasebeleştirme hususunda da Ar-Ge indiriminden yararlanmada belirli durumlarda 5520 Sayılı Kanunun uygulanma yöntemi kullanılarak indirimler muhasebeleştirildiğinde, çalışmamızın konusunu teşkil eden 5746 Sayılı kanunun hükümlerinin getirdiği teşviklerden yararlanamama durumu söz konusu olmaktadır. Yani Ar-Ge için yapılan giderler 5520 Sayılı kanuna göre muhasebeleştirildiğinde 5746 Sayılı kanunun sağladığı vergisel teşviklerden yararlanılamamaktadır (Yavuz, 2010: 153).

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda bazı önerilerde bulunulabilir:

- Firmanın yapmış olduğu Ar-Ge projesi dahilinde alet ve teçhisat tedariki bakımından yerli ürün kullanılması, daha fazla kapasite ile hizmet verebilen ve çok daha az maliyetle ithal ikame niteliğindeki ürünlerin üretilmiş olması, sağlanan teşvikler ile bu tür faaliyetlerin devam ettirilmesi hem firmalara hem de ekonomiye sağladığı olumlu etkiler açısından önemli yer tutmaktadır.
- Çalışmanın uygulama konusu olan firmanın Ar-Ge faaliyetlerine ileriki dönemlerde daha fazla önem vermesi için herhangi bir engel görünmemektedir. Aksine Ar-Ge faaliyetlerinin yoğun bir şekilde gerçekleştirilmesi işletme açısından hem vergisel avantajlar ve destekler hem de içinde yer aldığı sektörde rekabet üstünlüğü sağlaması bakımından son derece gerekli bulunmaktadır. Gittikçe daha fazla sayıda işletmenin Ar-Ge teşviklerinden yararlanmaya başladığı günümüzde ilgili teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusundaki çalışmalar da önem kazanmıştır.
- Sağlanan teşviklerde Ar-Ge projesinin yürütülmesinde finansman ihtiyacının giderilmesi açısından nakdi teşviklerin uygulanması verimlilik açısından etkili olmasını sağlar (Eser, 2011: 205).
- Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda Ar-Ge projeleri için teşvik elde etmenin süresi ve teşviğin muhasebeleştirmesinde sıkıntılar yaşamaktadırlar (Memişoğlu,2009: 107). Örnek olay analizi yapılan firmanın da görüşme aşamasında belirtmiş olduğu üzere çeşitli aksaklıklara yol açmıştır. Desteğin elde edilme süresinin kısaltılması ve Ar-Ge projelerine başlama aşaması ile paralel hale getirilmesi sonucunda bu gibi aksaklıkların aşılabileceği ileri sürülebilir.
- Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilecek en doğru yaklaşım gelir yaklaşımıdır. Çünkü teşvikler firmalara belirli şartların yerine getirilmesi ile verilir ve dolayısıyla elde edilen teşvikler bu şartlara bağlı olarak şirketin sermaye hesaplarına girebileceğinden, teşvikleri sermaye hesaplarında değil de varlık hesaplarında muhasebeleştirmek uygun olacaktır (Ulus,2008: 431).
- Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilmesi sürecinde karşılaşılan karmaşıklıklar ve belirsizliklerin giderilebilmesi açısından gerekli kanuni düzenlemelerin ve sadeleştirmelerin yapılması gereklidir.

KAYNAKÇA

- Acinoroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(1), 147-169.
- Adıbeş, C. (2013). Muafiyet Kavramı, Esnaf Muafliğı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafliğında Yapılan Yenilikler, *Vergi Sorunları Dergisi*, 294, 78.
- Akdoğan, N. (2000). Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esasları, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(1), 13-17.
- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, M. &Sevinç, H. (2013). Ar-Ge Harcamaları İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: 1990-2011 Türkiye Örneği, *The Journal of International Social Research*, 6(27), 7-17.
- Akkaya, S. (2006). *AB ve Türkiye 'de Devlet Yardımları ve Ekonomik Etkileri*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Akbulak, Y. & Akbulak S. (2010). Türkiye'nin Rekabet Gücü Bağlamında Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerinin Özendirilmesi, *Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47(544), 7-14.
- Altın, O. & Kaya, A. A. (2009). Türkiye'de Ar-Ge Harcamaları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensel İlişkinin Analizi, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 9(1), 251-259.
- Alpkent, N. (2005). *Ekonomik Rekabette İleri teknoloji Unsuru*, Ankara: MPM Yayınları.
- Benk, S. (2005). Vergisel Teşvikler Ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 206, 137-141.
- Creswell, J. W. (2013). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. New York: Sage Publications.
- Cohan W & Levintal D. (1989). Yenilik ve Öğrenme: Ar-Ge'nin İki Yüzü, *Ekonomi Dergisi*, 397, 569-96.

Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 5(7), 2191-2207.

Çağatay, E. (2019). *Ar-Ge Ve Tasarım Merkezlerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları*, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tokat.

Çırpan, E. (2010). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü, *Hazine Dergisi*, 13.

Çolakoğlu, M. (2000). *Ar-Ge Faaliyetlerinin AB ve Türkiye'deki Durumu ve İlgili Teşvik Politikalarının Değerlendirilmesi*, TC Başbakanlık, Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Ankara.

Çelebi, A. K. & Kahriman H. (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Ar- Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi, *Maliye Dergisi*, 161, 33-61.

Deran, A. & Özulucan, A. & Arslan, S. (2017). Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Vergi Mevzuatı, Ar-Ge İle İlgili Yasal Düzenlemeler; Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 5(4), 27-43.

Dil, Ş. (2014). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Konularında Yeralan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Duran, M.; (2003), *Teşvik Politikaları Ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomi Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara.

Eser, E. (2011). *Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler*, Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.

Elitaş, C. & Elitaş, B.L. (2010). *Tms Tfrs Yorumlar Ve Örnek Uygulamalar*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Elschner C. & Ernst C. (2008), *The Impact of R&D Tax Incentives on R & D Costs and Income Tax Burden*, Centre for European Economic Research, Discussion Paper, 8-124.

Eşlik, S. (2014). *Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Ar-Ge Harcamaları Ve Bist'de İşlem Gören Şirketlerde İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Eser, E. (2011). *Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin yapısına Yönelik Öneriler*. Uzmanlık Tezi, DPT, (Yayın No: 2822), Ankara

Evcı, C. (2004). *Ar-Ge Vergi Teşvikleri*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Fidancı, N. (2017). Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 10(5), 69-90.

Fidancı, N. (2017). Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 10(5), 69-90.

Gençoğlu Gücenme, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Bursa: Uludağ Üniversitesi İİBF Yayınları, Türkmen Kitapevi.

Güzel, S. (2009). Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi* 4(2), 29-48.

Genç, M. & Atasoy, Y. (2010), Ar- Ge Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Panel Veri Analizi, *The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management*, 5, 27-34.

Göçer, İ. (2013), Ar-Ge Harcamalarının Yüksek Teknolojili Ürün İhracatı, Dış Ticaret Dengesi ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri, *Maliye Dergisi*, 165 (2), 215-240.

Gökçe, N. & Tellioglu, T. (2013), Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 15(1), 121-132.

Greuning, V. H. (2004), *International Financial Reporting Standards*, Washington: The WorldBank, s.195.

İncekara, A. & Demez. S. & Akyol. M. (2014), Ar-Ge Harcamalarına Yapılan Teşviklerin Etkinliği: Türkiye Brics Ülkeleri Karşılaştırmalı Analizi, *İktisat Politikası Araştırmaları Dergisi*. 1(2), 1-30.

Kara, S. & Öztopçu, D. (2015). Tms-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi, 5. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu, Dünya IFRS Dergisi Ekim Sayısı

Kiraz, A. (2010), *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Köse, T. & Fettahoğlu, E. (2009), Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar- GE İndirimi ve Ar- Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3, 79- 112.

Kutbay, H. & Öz, E. (2017), Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşviklerinin Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 24(3), 783-802.

Memişoğlu, K. (2009), Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri ile Sağlanan Teşvikler, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2(1), 89-11.

Muter, N. & Kovancılar, B. (2004). *Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabetinin Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi ve Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler*, 19. Maliye Sempozyumu, 330-350, Antalya.

Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 31-45.

Onocak, D. (2015). *Yatırım Teşvikleri, Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Teşviklerin İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

OECD (2002), *Frascati Klavuzu: Araştırma ve Deneysel Geliştirme Taramaları İçin Önerilen Standart Uygulama*, TÜBİTAK Çevirisi, Ankara.

OECD (2008), Bilim, Teknoloji ve Sanayi Görünüm Raporu, <http://www.oecd.org>. sayfasından erişilmiştir.

Önder R. & Yıldız A. (2017), 5520 ve 5746 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Ar- Ge Harcamalarının Vergisel Durumu, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 27(1), 141-158.

Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(1), 11-33.

Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Özeroğlu, A. İ.(2011), Türkiye’de Ar-Ge Düzenlemeleri Ve Uygulamaları, *Öneri Dergisi*, 9 (36) , 105-114.

Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimleri Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları, Ankara.

Tekin, A. (2006). Vergisel Teşvikler ve Ekonomik Etkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16, 301-316.

Tekşen, Ö. (2010). TMS-20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 431-453.

Tuncer, S. (2008). *Türkiye’de Vergi Teşvikleri Ve Uygulaması (Genel değerlendirme)*, Yaklaşım, 191.

Tuncer, S. (2009). Ar- Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama Üç Yöntem. *Vergi Dünyası Dergisi*, 332, 4- 19.

Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Raporlanması ve Muhasebeleştirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.

Ülger, Ö. & Durgun, Ö. (2017). Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ar-Ge Harcamalarının Büyüme Üzerine Etkileri, *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(4), 105-130.

Ülger, Ö. (2019). *Ar-Ge Teşvikleri Ve Harcamaları İle İktisadi Büyüme Arasındaki İlişkinin Oecd Ülkeleri Çerçevesinde İncelenmesi (1996-2015)*, Iksad Publications. Ankara.

Ürel, G. (2009). *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Yaşar, B. (2019). *Oecd Ülkeleri Ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşvikine Yönelik Vergisel Uygulamalar Ve Bunların Karşılaştırılması*, Bilecik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Yavuz, B. (2010). *Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Teşvikler ve Ar-Ge Giderlerinin Ums-Tms Kapsamında Mali Tablolara Yansıtılması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Yazarkan, H. & Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). KOSGEB Tarafından KOBİ’lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS Ve TMS Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87(3), 1-14.

Yıldız, F. & Topal, Y. & Küçükkahraman, B. (2012), Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standartı Işığında İncelenmesi ve muhasebeleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 295-312.

Yıldırım, H. (2010). *Kobilerin Finansmanında Teşviklerin Yeri ve Önemi Kayseri’de Teşvik Uygulamaları*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Yılmaz, E. A. (2019). 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Hibe Uygulamaları, *Mali Çözüm Dergisi*, 29(153), 291-304.

Yücel, R. & Ahmetoğulları, K. (2015). Ar-Ge Harcamalarının Firmaların Net Kâr Değişimi Ve Hisse Başına Kârlılığına İnovatif Etkisi: Bist Teknoloji Yazılım Ve Bilişim Sektöründe Bir Uygulama *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(4), 87-104.

Zee, Howell H&G., Stotsky& Eduardo, L. (2002). *Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Janet Policy Makers in Developing Countries*, World Development, Vol. 30, No: 9, 1497-1516.

Zerenler, M& Türker, N. & Şahin, E. (2007). Küresel Teknoloji, Araştırma Geliştirme ve Yenilik İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17, 656-657.

<https://www.acarindex.com> Erişim Tarihi: 09.12.2021.

<https://www.tubitak.gov.tr> Erişim Tarihi:11.12.2021.

OECD Frascati Klavuzu 2002 16.10.2021 tarihinde <https://dosyalar.nevsehir.edu.tr> sayfasından erişilmiştir.

28 Şubat 2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'nin 5746 sayılı Kanunu <https://www.resmigazete.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

10 Ağustos 2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazetenin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği <https://www.resmigazete.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

6 Temmuz 2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetenin 4691 sayılı Kanunu <https://www.resmigazete.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği <https://www.ismmmo.org.tr> sayfasından erişilmiştir.

01 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetenin TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı <https://www.mevzuat.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetenin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı <https://www.resmigazete.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetenin 3349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetenin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr> sayfasından erişilmiştir.

TEZ DEĞERLENDİRME FORMU

Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapakdaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 <input type="checkbox"/> CMS <input type="checkbox"/> İSNAD <input type="checkbox"/>		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

Bu tezin tarafımdan "Tez yazım kuralları" okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası