

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Mevcut
Düzenlemelere Göre Muhasebeleştirilmesi**

Ş. Yasin ÖZKAN
2501040067

Tez Danışmanı: Doç Dr. Lerzan KAVUT

İstanbul, 2007

ÖZ

İşletmeler, teknolojik alanda rakiplerini geride bırakmak amacıyla araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunmak durumundadırlar. Uzun yıllar süren bu faaliyetler neticesinde meydana gelen maliyetlerin finansal tablolarda doğru şekilde yer alması konusu ise oldukça önemlidir. Söz konusu maliyetlerin aktifleştirilme ya da gider kaydedilme esasları, yürürlükte bulunan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmeli ve bu doğrultuda muhasebeleştirilmelidir.

Bu çalışma, araştırma geliştirme maliyetlerini mevcut muhasebeleştirme ilkelerine göre incelemek ve bu maliyetlerin doğru bir şekilde kaydedilmesini sağlamak amacını taşımaktadır.

ABSTRACT

Enterprises must improve their Research and Development (R&D) activities in order to get competitive advantage in the field of technology. It's so important that, cost of these long time period activities to be reflected on the financial statements accurately.. Capitalization principles of these costs should be examined in accordance with related regulations.

The aim of this study is to study accounting for R&D activities.

ÖNSÖZ

Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Mevcut Düzenlemelere Göre Muhasebeleştirilmesi konulu bu çalışmada, işletmeler açısından son derece önemli olan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ülkemizdeki işletmeler için taşıdığı değer, ülkemizin bu konuda hangi konumda olduğu, devlet tarafından bu faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik ne tür destekler sağlandığı ve araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesi ortaya çıkan maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği konularına değinilmiştir.

Söz konusu bu faaliyetler hakkında genel bir bilgi verilmesiyle başlayan bu çalışma; idarece sağlanan araştırma geliştirme teşviklerinin açıklanması ile devam etmektedir. Daha sonrasında araştırma geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilme esasları, sırasıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunan bir firmanın bu faaliyetleri ele alınmış, söz konusu faaliyetlerle alakalı maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirildiği incelenmiştir. Bu uygulama çalışmasının ortaya çıkarmış olduğu sonuçlar ışığında işletmenin araştırma geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirme yöntemi irdelenmiş ve sonuç bölümünde ise araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi esnasında ortaya çıkabilecek hatalara değinilmiş ve faaliyette bulunan işletmeler bu hatalara karşı uyarılmıştır. Ayrıca yürürlükteki düzenlemelerin bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda ne derece başarılı olduğu konusu yorumlanmaya çalışılmıştır.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	1

1 - İŞLETMELERDE GERÇEKLEŞTİRİLEN AR-GE FAALİYETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

1.1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN TANIMI.....	3
1.1.1. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Tanımı.....	4
1.1.2. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Konuları.....	4
1.2. TÜRKİYE’NİN ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME PERFORMANSI...	5
1.2.1. Türkiye’nin AR-GE Politikasına İlişkin Bilgiler.....	5
1.2.2. Ülkemizin AR-GE Harcamaları İle İlgili Veriler.....	9

2 - MEVCUT VERGİ KANUNLARINDA GÖRE AR-GE UYGULAMALARI

2.1. AR-GE VERGİ İNDİRİMİ.....	17
2.1.1. AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı.....	21
2.1.1.1. AR-GE Harcamalarında Kapsam Dahilinde Olan Faaliyetler.....	21

2.1.1.2. AR-GE Harcamalarında Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler.....	22
2.1.1.3. AR-GE Faaliyetlerinde Sınırın Belirlenmesi.....	23
2.1.2. AR-GE İndirimine Esas Alınacak Harcamalar.....	24
2.1.3. Teknokentlerde Gerçekleştirilen AR-GE Harcamaları.....	27
2.1.4. AR-GE İndirim Tutarının Hesaplanması ve İndirimin Uygulanması.....	28
2.1.4.1. Yatırım İndiriminin ve AR-GE İndiriminin Birlikte Uygulanması.....	30
2.1.4.2. AR-GE İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması.	31
2.2. DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI'NCA SAĞLANAN AR-GE DESTEĞİ.	31

3 - AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. AR-GE MALİYETLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.	33
3.1.1. AR-GE Maliyetlerinin Tespiti	35
3.1.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyetlerinin Belirlenmesi	35
3.1.1.2. Araştırma Maliyetlerinin Belirlenmesi	36
3.1.1.3. Geliştirme Maliyetlerinin Belirlenmesi	37
3.1.2. Maliyetlerin Giderleştirilmesi	38
3.1.3. Maliyetlerin Aktifleştirilmesi	38
3.1.4. AR-GE Maliyetlerinin İtfası	40
3.1.5. Muhasebe Uygulamaları	42
3.1.5.1. Araştırma ve Geliştirme Hizmetlerinin İşletme Dışından Sağlanması Durumu.....	43
3.1.5.2. Araştırma ve Geliştirme Hizmetlerinin İşletme İçerisinden Sağlanması Durumu	44

3.2. AR-GE MALİYETLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	47
3.2.1. AR-GE Maliyetlerinin Tespiti.....	49
3.2.1.1. Araştırma Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	50
3.2.1.2. Geliştirme Maliyetlerinin Belirlenmesi	51
3.2.2. Maliyetlerin Giderleştirilmesi	53
3.2.2.1. Giderleştirme Esasına Göre Hesapların İşleyişi	53
3.2.2.2. Giderleştirme Esasına Göre Muhasebe Kaydı	54
3.2.3. Maliyetlerin Aktifleştirilmesi	58
3.2.3.1. Aktifleştirme Esasına Göre Hesapların İşleyişi.....	61
3.2.3.2. Aktifleştirme Esasına Göre Muhasebe Kaydı	62
3.3. AR-GE MALİYETLERİNİN SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	66
3.3.1. Araştırma Safhası.....	67
3.3.2. Geliştirme Safhası.....	69
3.3.3. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri.....	70
3.4. AR-GE MALİYETLERİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	72
3.4.1. Araştırma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.4.2. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	80
3.5. VERGİ KANUNLARINA GÖRE AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	86

4 - AR-GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA ÇALIŞMASI

4.1. Firma Hakkında Genel Bilgi.....	90
4.2. İşletmenin AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı.....	91
4.3. İşletmenin AR-GE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	93
4.4. İşletmenin Muhtelif AR-GE Teşviklerinden Faydalanma Durumu.....	99

4.4.1. Vergi İndirimi Uygulamasından Faydalanması.....	99
4.4.2. Diğer Kanunlar Çerçevesinde Sağlanan Teşviklerden Faydalanması.....	100
4.5. Uygulama Çalışmasından Elde Edilen Sonuçlar.....	101
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	104
KAYNAKÇA.....	107

KISALTMALAR LİSTESİ

AR-GE: Araştırma ve Geliştirme

GOSB: Gebze Organize Sanayi Bölgesi

GSYİH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KOSGEB: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

ODTÜ: Orta Doğu Teknik Üniversitesi

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

TTGV: Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı

TZE: Tam Zaman Eşdeğeri

ULAKBİM: Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi

UMS: Uluslararası Muhasebe Standardı

UMSK: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye’de 2003 ve 2004 Yıllarında Gerçekleşen AR-GE Harcama Verileri.....	11
Tablo 2. Sanayi AR-GE Projeleri Destekleme Programınca Desteklenen Projelere Ait Bilgiler.....	13
Tablo 3. OECD Ülkelerinin AR-GE Performansı (%2003).....	15
Tablo 4. AR-GE Maliyetlerinin Mevcut Düzenlemelere Göre Muhasebeleştirilme Esasları.....	85
Şekil 1. Türkiye’de Gerçekleştirilen AR-GE Harcamalarının Yıllar İtibariyle GSYİH’ya oranı (%)......	10
Şekil 2. Sektörlerin AR-GE Harcaması İçerisindeki Payları.....	12
Şekil 3. Türkiye’de On Bin Kişiye Düşen AR-GE Personeli Sayısı.....	13

GİRİŞ

Dünya üzerinde gelişmekte olan küreselleşmenin ve bunun neticesinde oluşan uluslararası rekabetin bir sonucu olarak üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinde devamlı olarak artma eğilimi bulunmaktadır.

Söz konusu mal ve hizmet üretim sektörlerinde faaliyette bulunan firmalar da bu rekabetin gerisinde kalmamak ve yaşamlarını sürdürebilmek adına üretim teknolojilerini yenilemek durumundadır. Günümüzde firmalar ürünlerini geliştirebilmek ve rakiplerinden bir adım önde olmak –en azından geride kalmamak- amacıyla yeni ürün geliştirmek ve mevcut ürünlerin teknolojik yeniliklere uygunluğunu sağlamak amacıyla araştırma ve geliştirme (AR-GE) faaliyetlerine ağırlık vermişlerdir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri işletmelere sağladığı avantajlar yanında çok büyük maliyetleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle bir AR-GE faaliyetinin uzun zaman alma olasılığı (sektörlere göre değişiklik göstermekle birlikte) ve başarılı bir netice vermesinin de herhangi bir garantisi olmayışı, işletmeleri bu tür faaliyetlerde bulunmaktan uzak tutan etmenler olarak sıralanabilir.

Bunun yanında, AR-GE faaliyetleri işletmelere rekabet üstünlüğü sağlamakla birlikte bunun sonucu olarak ülke ekonomisine de uluslararası arenada üstünlük sağlamaktadır.

İşletmelerin, ortaya çıkan AR-GE maliyetlerini, AR-GE faaliyetlerinin yeni ürün geliştirilmesine yönelik olup olmaması kıstasına göre, giderleştirme veya aktifleştirme seçenekleri mevcuttur. Devlet de gerçekleşen AR-GE maliyetlerine özgü olmak üzere, faaliyeti gerçekleştiren işletmelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır.

Bu çalışmada, gerçekleşen AR-GE faaliyetleri sonucu ortaya çıkan finansal hareketliliğin muhasebe kayıtlarına, yürürlükte olan düzenlemeler çerçevesinde, ne

şekilde ve hangi kıstaslara göre yansıtılması gerektiği ve muhasebe kayıtları neticesinde işletmelere sağlanan çeşitli vergisel avantajlar incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmamızın birinci bölümünde işletmelerin gerçekleştirdiği Araştırma ve geliştirme faaliyetleri hakkında tanımlayıcı genel bilgiler verilecek ve AR-GE faaliyetlerinin kapsamı belirlenecektir. Ayrıca ülkemizin AR-GE faaliyetleri açısından genel bir değerlendirmesi yapılarak işletmelerce AR-GE faaliyetlerine ayrılan bütçenin büyüklüğü yorumlanacaktır. İkinci bölümde vergi kanunları açısından devlet tarafından sağlanan AR-GE desteklerine değinilecektir. Üçüncü bölümde yürürlükteki muhasebeleştirme düzenlemeleri çerçevesinde AR-GE maliyetlerinin finansal tablolar açısından kayıt altına alınma esaslarına değinilmek suretiyle çalışmanın son bölümünde ise, AR-GE faaliyetinde bulunan bir firmanın AR-GE politikası ve faaliyetleri hakkında bir uygulama çalışması gerçekleştirilecektir.

1 - İŞLETMELERDE GERÇEKLEŞTİRİLEN AR-GE FAALİYETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

1.1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN TANIMI

Araştırma ve Geliştirme (AR-GE); bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar topluluğudur.¹

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, AR-GE harcamalarına ayırdıkları kaynakların büyüklüğü ile ölçülmektedir. AR-GE kalkınmanın sihirli anahtarıdır. Bu alanda gelişmiş batılı ülkeler arasında amansız çekişme ve yarış yaşanmaktadır. Buna karşılık gelişmekte olan ülkeler kaynak yetersizliği ya da sorunun önem ve ağırlığını henüz kavrayamadıkları için araştırma ve geliştirme harcama yarışının çok gerisinde kalmışlardır.²

Mevcut rekabet koşulları altında işletmeler, asıl varoluş amaçları olan, yaşamlarını sürdürebilmek amacıyla ve başarılı bir performans sergilemek gayesiyle AR-GE faaliyetlerine özel bir önem vermek durumundadırlar.

¹ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu; Madde:3; Kanun No: 4691; 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete.

² Selahattin Tuncer, "Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında AR-GE İndirimi ", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:161, Mayıs 2006, s.9.

1.1.1. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Tanımı

Araştırma; Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyula girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır.

Geliştirme ise; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.³

Tanımlardan da anlaşılabilceği gibi firma bünyesinde yeni ürün ya da üretim teknikleri geliştirilmesi amacıyla öncelikle araştırma faaliyetleri gerçekteşirilerek mevcut durum ve gerçekteşirilmesi istenen faaliyet belirlenmeli, bu faaliyetler sonucu elde edilen bulgular ışığında gerçekteşirilmesi istenen amaca yönelik olarak geliştirme faaliyetleri sistematik bir şekilde yürütülmelidir.

Üretimde bulunan firmalarda ise söz konusu amaçlara yönelik olarak kelimelerin tanımında belirtilen farklılıklar doğrultusunda araştırma ve geliştirme faaliyetleri arasında bir ayırım yapılmamakla birlikte, AR-GE faaliyetleri aynı departman ve çalışanlar tarafından yürütülmektedir.

1.1.2. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Konuları

İşletmelerin bünyesinde bir ünite veya çok uluslu işletmelerde olduğu gibi tek ünite (bir araştırma merkezinde) sürdürülen AR-GE faaliyetlerinin aşağıdaki konularda yoğunlaştığı görülür:

³ Türkiye Muhasebe Standardı 38, Paragraf No:8, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/TMS/tms38.doc>, 14 Mart 2007.

- Yeni bilgilerin elde edilmesini amaçlayan laboratuvar araştırması,
- Yeni araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin uygulanması için araştırma,
- Geliştirilen bir ürün veya üretim süreci seçeneklerinin fikir olarak formül haline getirilmesi tasarımı,
- Ürün veya üretim süreci araştırmasında ve değerlendirilmesinde yapılan testler,
- Mevcut ürün veya üretim sürecinin formül veya tasarımının değiştirilmesi,
- Üretim öncesi ilk örnek ve modellerin tasarımı, yapımı ve testi,
- Yeni teknolojilerle ilgili model, kalıp vb. tasarımı.⁴

1.2. TÜRKİYE’NİN ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME PERFORMANSI

1.2.1. Türkiye’nin AR-GE Politikasına İlişkin Bilgiler

Dünya üzerinde bulunan toplumlar sürekli olarak gelişen sanayileşmenin yanında bilgi teknolojileri alanında da hızlı bir ilerleme göstermektedir. İlk akla gelen örnek olarak; 15 yıl öncesine kadar masamızın üzerine sığmayan bilgisayarların hızla küçülerek, performansları ve işlevselliklerinin yüzlerce kat artması ve avuç içine sığabilecek boyutlara kadar küçülmeleri verilebilir. Doğal olarak bu gelişme bir anda gerçekleşmemiştir. Uzun yıllar süren AR-GE faaliyetlerinin müspet bir neticesi olan bu hadise bile araştırma ve geliştirme

⁴ Nergis Tek, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar**, İzmir, 1996, s.171.

faaliyetlerine ne derece önem verilmesi gerektiğinin bir ispatıdır. Kaldı ki gelişmiş ülkelerde faaliyette bulunan firmalar bu gerçekliğin farkında bulunmakta ve rekabetin oldukça yoğun yaşandığı piyasada ayakta kalabilmek doğrultusunda AR-GE faaliyetlerine gereken önemi göstermektedir.

Ülkemizde teknolojik ilerlemeyi teşvik amacıyla gerçekleştirilen çalışmalar özellikle 1963 yılında Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'nun kurulmasıyla somut bir şekilde hız kazanmış bulunmaktadır.

TÜBİTAK, 1967 yılında Dökümantasyon ve Enformasyon Merkezi'ni kurarak araştırmacılara AR-GE alanında hizmet verme görevini üstlenmiştir. Bu merkez, 1996'da akademik bilgisayar ağı kurulduktan sonra Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi (ULAKBİM)'ne dönüştürülmüştür.⁵

Kurumun ismi 7 Temmuz 2005 tarihinde Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) olarak değiştirilmiştir.

Teknolojik alanda ilerlemenin sağlanması amacıyla devlet tarafından atılan bir diğer adım; küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerinin teknolojik yeniliklere süratle uyumlarını sağlamak, rekabet güçlerini yükseltmek ve ekonomiye katkılarını ve etkinliklerini artırmak amacıyla 20 Nisan 1990 tarihinde faaliyete geçen Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB)'nin kurulması olmuştur. Söz konusu kuruluş AR-GE faaliyetleri açısından değerlendirilecek olursa, özellikle teknoloji geliştirme merkezlerinde faaliyette bulunan firmalara yaptığı katkı son derece önemlidir.

Bu iki kurumun yanı sıra ülkemizde bulunan firmaların AR-GE faaliyetlerine destek olma amacıyla oluşturulan diğer bir kuruluş; 1991 yılında faaliyete geçen ve Dünya Bankası ile finansman konusunda imzalanan anlaşma doğrultusunda özel sektöre destek sağlayan Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV)'dir.

⁵ TÜBİTAK Tarihçesi, (Çevrimiçi) <http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=334>, 23 Mart 2007.

Meydana getirilen bu tür kuruluşların teknoloji geliştirme alanında faaliyette bulunmasına rağmen ülkemizde firmalar tarafından söz konusu AR-GE faaliyetlerine gereken ehemmiyetin gösterildiğini söylemek biraz zordur. Teknolojik gelişmenin temelde iki yolu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi AR-GE faaliyetleri vasıtasıyla yeni ürün veya üretim süreci meydana getirmektir. Diğer bir yöntem ise ülke içinde yahut dışında faaliyette bulunan firmalar tarafından geliştirilmiş olan teknolojinin kullanılmasıdır.

Patent konusundaki prosedürlere uyulmadan ve izinsiz yapılan bu teknoloji transferi hareketleri firmaların AR-GE çalışmaları yapma konusunda da cesaretini kırmaktadır. Halbuki araştırma ve geliştirme faaliyetlerine firmalar tarafından büyük miktarlarda kaynak tahsisi yapılmaktadır ve kurumsal şekilde AR-GE faaliyetinde bulunan firmalarla gerçekleştirilen mülakatlar neticesinde söz konusu işletmelerin bu faaliyetlerini izinsiz teknoloji transferi uygulamasını önleyebilmek adına gizli tutmak istedikleri anlaşılmaktadır. Ancak araştırma ve geliştirme sürecinin genelde uzun bir zaman dilimine yayılması nedeniyle bu faaliyetler sonucu elde edilen bulguların gizli kalmasının sağlanması bazı zamanlarda oldukça zor olmaktadır. Bazı durumlarda da araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde elde edilen üretim teknikleri veya yeni ürünlerin, meydana gelmeleriyle üretim aşamasında aktif şekilde kullanılmaları arasında geçen sürede bu buluşlar bir şekilde işletme dışında duyulabilmektedir.

Bu çalışmaların veya çalışma neticesi ortaya çıkan teknolojik yeniliklerin gizli kalmaması halinde, ya da belli bir gecikmeyle de olsa öğrenilmesi halinde, hiç masrafa katlanmayan rakip firmalar AR-GE faaliyetini gerçekleştiren firmanın yaptığı yatırımlardan yararlanmış olmaktadır.

Ülkemizde faaliyette bulunan firmalar, genel olarak, yeni ve mevcut olmayan teknolojiler üretmek yerine, üretim teknolojileri açısından ihtiyaçlarını dışarıdan teknoloji transferi yoluyla karşılamaktadırlar. Bu durumun sürekli gelişme gösteren mal ve hizmet üretimi sektöründe çok büyük sakıncaları bulunmaktadır. En önemli sakınca ise, ülkemiz firmalarının uluslararası rekabet konusunda önemli bir avantaj sağlamalarını imkansızlaştırmasıdır.

Birkaç sene öncesine kadar ülkemizin üretim alanında elinde bulundurduğu düşük maliyetli işgücü ve ucuz hammadde konularında ise sektöre hızlı bir giriş yapan Uzakdoğu ülkeleri söz konusu rekabet avantajlarının da kaybedilmesine neden olmuşlardır. Bunun neticesi olarak ülkemizin geçmiş yıllardaki AR-GE performansını en kısa zamanda geliştirmesi ve uluslararası piyasalarda rekabet üstünlüğü elde edebilmesi gerekli bulunmaktadır.

AR-GE harcamalarının ülke kalkınmasındaki önemi nihayet Ülkemiz tarafından da anlaşılmaya başlanmıştır. 06.09.2004 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından yapılan 2001 ve 2002 yılları AR-GE anketi sonuçlarına göre Türkiye’de AR-GE harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) içindeki payının 2001 yılında %0,72; 2002 yılında ise %0,62 olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu oran ABD’de %2,67; Avrupa Birliğinde %1,83; OECD ortalamasında ise %2,26 olmaktadır. Bu gerçekler ışığında Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun (BTYK) 8 Eylül 2004 tarihinde Başbakan başkanlığında yapılan 10’uncu toplantısında AR-GE harcamalarının GSYİH içindeki payının 2010 yılında yüzde 2 olacak şekilde 2005 yılından itibaren arttırılması konusu karara bağlanmıştır.

Halen 27 bin civarında olan tam zaman eşdeğer araştırmacı ve meslek/teknik ara eleman sayısının 2010 yılında 40 bine ulaşması hedeflenmiştir.⁶

Türkiye bu alanda büyük bir hamle yapmış, 2006 yılında uygulamaya koyduğu yatırım projelerinin hayata geçirilmesi koşulu ile AR-GE harcamalarına ayırdığı kaynakların tutarını ilk kez 3.450 milyon dolar seviyesine çıkarmıştır. Bu tutarın GSMH’ye oranı %1 gibi rekor bir düzeye ulaşmıştır. Yapılan tahminlere göre 2010 yılında AR-GE’ye ayrılacak kaynaklar 8,4 milyar dolara yükselecek ve bunun GSMH içindeki payı %2 düzeyine ulaşacak ve Batı standartları yakalanmış olacaktır.⁷

⁶ Fatih Aygören, “Vergi Sistemimizde Artan Teknoloji Geliştirme Teşviklerinde son Durum: AR-GE İndirimi Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:285, Mayıs 2005, s. 93.

⁷ Tuncer, a.y., s.9.

1.2.2. Ülkemizin AR-GE Harcamaları İle İlgili Veriler

Ülkemizin kalkınma perspektifi ekonominin bilgiye dayalı olmasını zorlamakta, dolayısıyla AR-GE projelerinin desteklenmesi daha da önem kazanmaktadır. Türkiye, Avrupa Birliği'nin stratejik hedefiyle de uyumlu olarak, AR-GE faaliyetleri ve desteklerinin ülke refahını artırmaya odaklanarak daha etkili olması için 2004 sonlarından başlayarak bir dizi önlem üretmiş ve 2010 yılına kadar AR-GE harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)'ya oranını %2'ye yükseltmeyi hedefleyen bir strateji oluşturmuştur. AR-GE'ye ayrılan kaynağın artırılmasının yanı sıra sanayi kuruluşlarının toplam AR-GE harcamalarındaki payının çoğunluğu oluşturması ulusal bir hedeftir. 2010'da AR-GE harcamalarının GSYİH'e oranının %2 ve özel sektörün AR-GE harcamalarındaki payının %50 olması, diğer bilim-teknoloji destek programları ile birlikte TÜBİTAK tarafından yürütülen programların da hedefidir.⁸

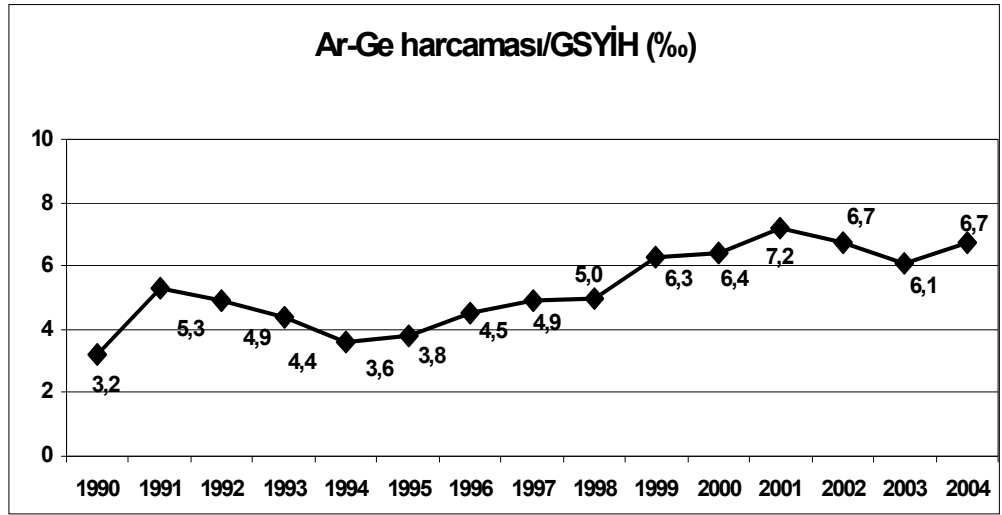
Bu hedef doğrultusunda Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanmış olan 2003 ve 2004 yıllarına ait "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması"⁹ raporu inlenecek olursa, Türkiye'nin AR-GE performansının 2010 yılı için ortaya konan hedeften oldukça uzak olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu ve özel sektördeki araştırma birimleri ve personelini kapsayan anket sonuçları ile üniversitelerin kesin hesapları, detay yatırım programları, bütçe ve personel dökümlerine dayanarak yapılan hesaplamalara göre, Türkiye'de Gayri Safi Yurt içi AR-GE Harcaması 2003 yılında 2,197 Milyar YTL, 2004 yılında 2,898 Milyar YTL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın büyüklüğünde ülkemizde son yıllarda bulunan olumlu ekonomik göstergeler neticesinde gelen ve oldukça yüksek düzeyde olan doğrudan üretime yönelik yabancı yatırımın kuşkusuz büyük etkisi bulunmaktadır.

⁸ (Çevrimiçi) <http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=479&pid=478>, 23 Mart 2007.

⁹ 2003 ve 2004 Yılları AR-GE Faaliyetleri Araştırması, (Çevrimiçi) http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=8&tb_adi=AR-GE%20İstatistikleri&ust_id=2, 25 Mart 2007.

2004 yılı rakamları doğrultusunda AR-GE harcamalarının GSYİH içindeki payı % 6,7 olarak gerçekleşmiştir. 1999 yılından itibaren söz konusu kriterde (AR-GE harcama tutarı/GSYİH) ortaya çıkan rakamlar genel olarak paralellik göstermektedir (Şekil 1). Ancak son yıllarda ekonomide GSYİH bazında gerçekleşen yaklaşık %7,5 oranındaki büyüme oranını da göz önüne alırsak, AR-GE faaliyetlerine yapılan harcamaların artma eğiliminde olduğu neticesine varabiliriz.



Şekil 1: Türkiye’de gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının yıllar itibariyle GSYİH’ya oranı (%)

Kaynak: TÜİK 2003 ve 2004 Yılları Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, 2006¹⁰

Keza 2004 yılında AR-GE harcamaları satın alma gücü paritesi cinsinden ölçüldüğünde 2003 yılına göre % 31,6 artarak 2.920,1 milyon dolardan 3.653,4 milyon dolara yükseldiği gözlenmektedir. Kişi başına düşen AR-GE harcamaları ise aynı yıllarda 41,6 dolardan 51,4 dolara yükselmiştir. (Tablo 1)

¹⁰ Bkz.: aş.

Gayri Safi Yurtiçi AR-GE Harcaması						
	Cari fiyatlar (YTL)		Satın alma gücü paritesi (ABD Doları)		ABD Doları (1)	
	2003	2004	2003	2004	2003	2004
Toplam AR-GE harcaması	2.197.090.032	2 897.516.250	2.920,1	3.653,4	1.540,7	2.028,0
AR-GE harcaması/GSYİH (%)	6,1	6,7	6,1	6,7	6,1	6,7
Kişi başına düşen AR-GE harcaması	31,28	40,72	41,58	51,35	21,94	28,50
(1) İthalat ağırlıklı ortalama ABD doları kuru						

Tablo 1: Türkiye’de 2003 ve 2004 yıllarında gerçekleşen AR-GE harcama verileri

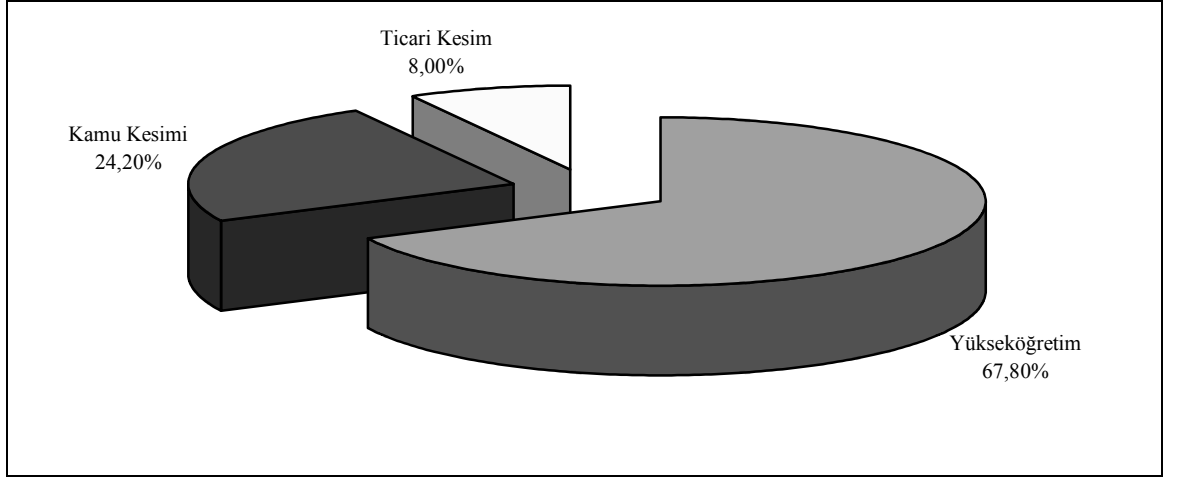
Kaynak: TÜİK 2003 ve 2004 Yılları Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, 2006¹¹

AR-GE harcamalarındaki bu artışın yenilik eğilimini arttırarak firmaların büyümesine ve genel düzeyde ekonomik performansın ve hatta stihdamın artmasına sebep olması beklenmektedir. Ama bazı araştırmacılar AR-GE desteği alan firmaların AR-GE harcamalarındaki bu artışın gerçekte AR-GE faaliyetinde çalışanlara ödenen ücretlerdeki artıştan kaynaklandığını iddia etmektedirler. Bu yüzden AR-GE destek programlarının sadece AR-GE çalışanlarının gelirini destekleyerek AR-GE faaliyetleri ve yenilik eğilimi üzerinde herhangi bir önemli katkıda bulunmadığı söylenmektedir.¹²

Ülkemizde 2004 yılında gerçekleştirilen bu AR-GE harcamaları içerisinde sektörlerin payları Şekil 2’de yer almaktadır.

¹¹ Bkz.; aş.

¹² Yeşim Üçdoğruk, “Türkiye’de AR-GE Destekleri ve Araştırmacı Talebi”, **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı: 238, Ocak 2006, s.: 52.



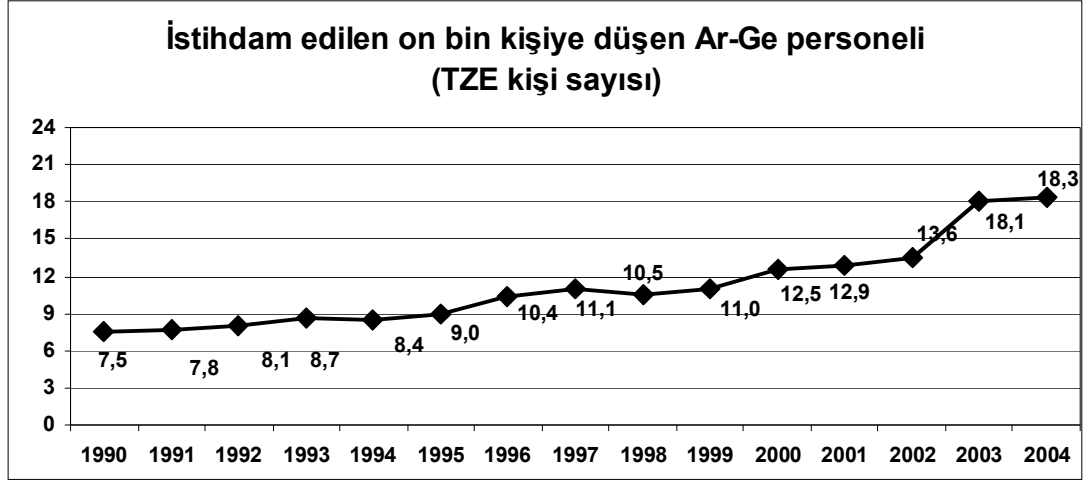
Şekil 2: Sektörlerin AR-GE harcaması içerisindeki payları

Kaynak: TÜİK 2003 ve 2004 Yılları Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, 2006¹³

Bununla birlikte ülkemizde 2003 yılında Tam Zaman Eşdeğeri (TZE) cinsinden toplam 38.308, 2004 yılında ise toplam 39.960 AR-GE personeli olduğu saptanmıştır. GSYİH'daki büyüme oranına karşılık AR-GE departmanlarında çalışan personel sayısında da tatmin edici bir gelişme gözlenmemektedir.

TZE cinsinden 10 000 kişiye düşen toplam TZE AR-GE personeli sayısı 2003 ve 2004 yıllarında 18,1 ve 18,3 olarak hesaplanmıştır. Bu rakamda da küçük de olsa bir artış trendi göze çarpmaktadır. (Şekil 3)

¹³ Bkz.: aş.



Şekil 3: Türkiye’de on bin kişiye düşen AR-GE personeli sayısı

Kaynak: TÜİK 2003 ve 2004 Yılları Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, 2006¹⁴

Tüm bu veriler neticesinde TÜBİTAK tarafından desteklenmekte olan AR-GE projelerini rakamsal olarak belirtmek firmalarımızın bu desteklere olan ilgilerinin boyutu bakımından da bizlere fikir verecektir (Tablo 2).

Desteklenen proje sayısı	3.175
Desteklenen kuruluş sayısı	1.382
Büyük firmalara ait proje sayısı	1.409
Destek alan büyük firma sayısı	284
KOBİ’lere ait proje sayısı	1.766
Destek alan KOBİ sayısı	1.098

Tablo 2: Sanayi AR-GE projeleri destekleme programınca desteklenen projelere ait bilgiler

Kaynak: TÜBİTAK, 2007¹⁵

¹⁴ Bkz.: aş.

¹⁵ Sanayi AR-GE Projeleri Destekleme Programınca Desteklenen Projelere Ait Bilgiler, (Çevrimiçi) <http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=478>, 18 Ocak 2007.

Söz konusu bu rakamlar ülke çapında meydana gelen AR-GE faaliyetleri neticesi oluşan değerleri ifade etmektedir. Bu rakamları Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) verileri doğrultusunda diğer bazı ülkelerin AR-GE rakamlarıyla karşılaştırmak da ülkemizde AR-GE faaliyetlerinin genel durumu hakkında açıklayıcı bilgiler edinmemizde faydalı olacaktır. (Tablo 3).

Tablo 3'teki veriler Türkiye ve bazı ülkelerin AR-GE rakamlarını belirtmektedir. Tablonun ilk sütununda her ülkenin AR-GE harcamalarının gayrisafi yurtiçi hasılasına oranı yer almakta; ikinci sütunda yer alan değerler ise ülkelerdeki AR-GE harcamalarının OECD ülkelerinde yapılan toplam AR-GE harcamalarına oranı bulunmaktadır.

Ülkeler	AR-GE harcaması		AR-GE personeli	
	AR-GE harcamalarının GSYİH'ya oranı	Toplam OECD AR-GE harcamalarına oran	İstihdam içerisindeki payı	Büyüme hızı
Türkiye	0,7	0,5	1,1	6,1
25 AB ülkesi (ort.)	1,9	30,8	5,8	3,9
ABD	2,6	42,1	---	---
Almanya	2,6	8,3	6,9	1,7
Japonya	3,2	16,8	10,4	3,2
Kore	2,6	3,6	6,8	1,6
Çek Cumh.	1,3	0,3	3,2	3,6
İrlanda	1,1	0,2	5,3	5,0
Polonya	0,6	0,4	4,5	1,9
Meksika	0,4	0,6	0,6	3,0
Macaristan	1,0	0,2	3,9	4,7
Slovakya	0,6	0,1	4,7	-0,6

Tablo 3: OECD ülkelerinin AR-GE performansı (% , 2003)

Kaynak: OECD Fen, Teknoloji ve Sanayi Skor Tabelası, 2006¹⁶

Türkiye'nin AR-GE performansı ile ilgili yukarıda yapılan analizlerden anlaşılacağı gibi Türkiye'nin diğer ülkelere göre AR-GE performansı çok düşüktür. Türkiye'de AR-GE harcamaları istenilen düzeylere çıkamamıştır. Halbuki, ekonomide verimliliği ve ihracatta ileri teknoloji ürünlerinin payını artırmanın yolu, AR-GE/GSYİH oranının, AR-GE personel sayısının artırılması ve topluma yaygınlaştırılacak olan bilgi üretme, geliştirme ve kullanma kültürünün olduğu söylenebilir.¹⁷ Toplam AR-GE harcamalarımızın GSYİH'ya oranı yalnızca Meksika, Polonya ve Slovakya'dan daha yüksektir. Ancak bu söz konusu oran 25 üyeye sahip

¹⁶ OECD Science, Technology and Industry Scoreboard, (Çevrimiçi) <http://Puck.sourceoecd.org/pdf/ann-c.pdf>, 25 Ekim 2006.

¹⁷ İhsan Günaydın, "Türkiye'de AR-GE Faaliyetleri ve Teşviki", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s.: 160.

olan ve bizim de müzakerelere başlamış bulunduğumuz Avrupa Birliği ülkelerinin ortalama düzeyinden ise oldukça düşük seviyededir. Üyesi olmak istediğimiz birliğe girebilmemizin gereklerinden olan sürdürülebilir büyüme hızının alt belirleyicilerinden bir tanesi teknolojik gelişmelerdir. Bu gelişmeyi sağlayabilmek için de AR-GE çalışmalarımızın daha da yoğunlaştırılması gerekmektedir.

Bunun yanında, 2003 yılı verilerine kıyasla faaliyette bulunan AR-GE personelinin ülkenin toplam istihdamı içerisindeki payı, diğer OECD ülkelerine nazaran oldukça düşük seviyede seyretmektedir. Bu noktada sevindirici olan en önemli gelişme AR-GE personel sayısının büyüme oranının diğer ülkelere nazaran oldukça yüksek düzeyde bulunmasıdır. Bu kriterdeki yüksek oranın oluşmasında AR-GE çalışanlarının istihdamdaki payının düşük olmasının önemli etkisi bulunmaktadır.

Tüm bu olumsuz gelişmelere rağmen Türkiye’de son yıllarda ortaya çıkan AR-GE harcamalarındaki artış, AR-GE faaliyetlerinin önemini firmalar tarafından daha iyi anlaşılması ve bu doğrultuda AR-GE çalışan sayılarını yükseltmeleri müspet gelişmeler olarak göze çarpmaktadır.

2 - VERGİ KANUNLARINDA AR-GE UYGULAMALARI

2.1. AR-GE VERGİ İNDİRİMİ

Şu an yürürlükte olan vergi indirimi müessesesinin mükelleflere faydasının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla çalışmanın bu bölümünde, öncelikle Temmuz 2004 öncesi uygulama ele alınacak; bu açıklamalar sonrasında güncel uygulama yürürlükten kalkan düzenleme ile karşılaştırmalı biçimde anlatılacaktır.

Türk vergi sisteminde işletmelerin AR-GE faaliyetlerinin teşvik edilmesine yönelik ilk düzenleme 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'la yürürlüğe girmiş ve bu kanunla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri açısından faizsiz vergi erteleme imkanı doğmuştur. Bu kanun sonrası yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'la birlikte söz konusu vergi erteleme olanağı gelir vergisi mükellefleri açısından da geçerli hale gelmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)'nun 89. maddesinin 2 numaralı bendinin altıncı ve yedinci alt bentlerine ve Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.)'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının altı numaralı bendine göre AR-GE faaliyetinde bulunan mükellefler ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir vergisinin %20'sini 3 yıl süre ile faizsiz olarak erteleyebilme ve ertelenen bu vergiyi üç yıl içinde söz konusu vergilerin ödeme taksitleri ile birlikte eşit tutarlar halinde ödeme olanakları bulunmakta idi. Ertelenen vergi tutarı konusundaki tek kıstas ise ertelenebilecek verginin dönem içerisinde gerçekleşen AR-GE harcamaları tutarını aşmaması idi.

3269 sayılı Kanunla kurumlar vergisi mükellefleri için getirilen daha sonra 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi mükelleflerine de tanınan vergi erteleme yönelik düzenleme cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi, kurumlar vergisinin tek taksit, gelir vergisinin iki taksit halinde ödenmeye

başlanması ve enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi ile teşvik edici niteliğini zamanla kaybetmiştir.¹⁸

Yukarıda sayılan sebepler ve ortaya çıkan sonuç neticesinde 5228 sayılı Kanun¹⁹ ile birlikte vergi ertelemesine yönelik düzenleme yürürlükten kaldırılmış, teşvik amacına yönelik yapılan harcama tutarına bağlı daha etkili bir sistem uygulamaya konmuştur.

Uygulamaya konan bu yeni teşvik sistemi, G.V.K.’nın 89. maddesinin birinci fıkrasının dokuz numaralı bendi ve K.V.K.’nın 14. maddesinin birinci fıkrasının altı numaralı bendine konulan aşağıda yer alan hükümlerle getirilmiş bulunmaktadır;

Bu hükme göre işletmelerin dönem içinde gerçekleştirdikleri AR-GE faaliyetlerine yönelik harcamaların %40’ı ilgili dönemin vergi matrahından indirilebilecektir.

Vergi indirimine yönelik bu uygulama hükümleri 31.07.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Söz konusu bu sisteme ilişkin uygulama usul ve esaslar 20.02.2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 86 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre AR-GE indirimi ilk olarak 2004 yılından başlayarak, 2004 yılı için 31.07.2004-31.12.2004 tarihleri arasında yapılan harcamalar için uygulanacaktır. 2004 mali yılı içerisinde 31.07.2004 tarihi öncesi gerçekleştirilen AR-GE harcamaları ise “2004 yılına ilişkin olarak bu Kanunun yayımından önce verilen geçici vergi beyannamelerinde bu Kanunla yapılan değişiklikler nedeniyle herhangi bir düzeltme yapılmaz”²⁰ yönergesi uyarınca harcama anında geçerli olan vergi ertelemesi uygulamasına tabi olacaktır.

Buna göre 2004 yılına ilişkin olarak Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihe kadar yapılan AR-GE harcamaları bu Kanunla değişmeden önceki Gelir ve Kurumlar

¹⁸ Üzeyir Eyimaya, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde AR-GE İndirimi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**”, Sayı: 203, Mart 2005, s. 10.

¹⁹ 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁰ 5228 sayılı Kanun, Geçici Madde 5.

Vergisi Kanunlarının ilgili maddeleri çerçevesinde vergi erteleme teşvikinden yararlanacaklardır. Diğer taraftan, 2004 yılına ilişkin olarak Kanunun yayımından önce verilen geçici vergi beyannamelerinde Kanunla yapılan değişiklikler nedeniyle herhangi bir düzeltme yapılmayacağı belirtilmiştir.²¹

Yeni düzenleme kapsamında vergi indiriminden yararlanabilecek olan mükellefler için nitelik açısından bir sınırlama yahut kısıtlama söz konusu değildir. Bunun sonucu olarak indirim uygulamasıyla getirilen teşvikler AR-GE kapsamında harcama gerçekleştiren bütün, tam veya dar gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanma şansı ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında, indirim uygulanacak harcamalarda aşağıdaki iki özelliğin bulunması gerekmektedir;

i – Yapılan harcamanın doğrudan yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle alakalı olması,

ii – Harcamanın vergi indiriminden yararlanacak işletmenin kendi bünyesinde gerçekleştirilen bir faaliyetle ilgili olması.

Ancak fiili kullanım durumunun tespiti ve ortaklaşa meydana gelen giderlerin de bu esasa yönelik paylaşılması koşuluyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortaklaşa kullanılan AR-GE departmanlarında gerçekleştirilen AR-GE faaliyetleri, başvuruda bulunan işletmenin bünyesinde yapılmış varsayılacaktır. Üniversiteler bünyesinde yapılan veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait AR-GE merkezlerinde yapılan AR-GE faaliyetleri de işletmenin organizatörlüğünde olması şartıyla bu kapsama alınabilecektir.²²

Yapılan harcamanın teknoloji ve yeni bilgi arayışına yönelik olması gerekliliği hususu ışığında teknoloji ve yenilik kavramları, vergi mevzuatında şu şekilde tanımlanmaktadır:

²¹ Mehmet Çankaya, “AR-GE Harcamalarına yönelik 5228 Sayılı yasa’yla Getirilen Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 142, Ekim 2004, s. 112.

²² Serbülen Bayrak, “AR-GE İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, s. 77.

Teknoloji; teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik; bir fikrin, pazarlanabilir bir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüşmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Renk ya da dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle estetik alana yönelik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ya da performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ya da görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.²³

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan bu teşvik sonucu, mükellefler araştırma ve geliştirme faaliyeti amacıyla gider kaydettikleri harcamaların %40'ı oranında ekstra bir indirim ve vergisel bir avantaja hak kazanmaktadır. Bunun sonucu olarak da araştırma ve geliştirme çalışması yapmaları durumunda hem yeni ürünlerle ve teşviklerle kendilerine rekabet avantajları elde etmekte hem de vergisel olarak devlet tarafından teşvik kapsamına dahil edilmektedirler.

Çalışmamızın bu bölümünün devamında 5228 sayılı Kanun'la getirilen AR-GE indirimi müessesesi ele alınmıştır. Bunun yanında sistemin uygulama esaslarının ayrıntılı olarak 86 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği içerisinde yer almasından ötürü burada yalnızca özellik arz eden ve açıklanmasında yarar görülen hususlar üzerinde yoğunlaşmıştır.

²³ 86 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmi Gazete.

2.1.1. AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı

Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımı Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 9811 Numaralı Tebliğ, 95/2 sayılı Araştırma ve Geliştirme Yardımına İlişkin Karar ve 86 Numaralı K.V.K. Genel Tebliği hükümleri doğrultusunda kapsam dahilinde yahut kapsam dışında kalan faaliyetler şu şekilde sınıflandırılabilir.

2.1.1.1. AR-GE Harcamalarında Kapsam Dahilinde Olan Faaliyetler

Yapılan bir harcamanın AR-GE indirimine konu edilebilmesi için AR-GE faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Buna göre aşağıda belirtilen amaçlara yönelik olarak yapılan harcamalar AR-GE faaliyetleri olarak değerlendirilecektir.²⁴

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknolojik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin bulunması veya geliştirilmesi,
- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin bulunması,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

²⁴ Serdar Gümüşay, “Araştırma Geliştirme Harcamaları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 207, Temmuz 2005, s.: 146.

Bir faaliyetin AR-GE faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için yukarıda yer alan amaçlardan en az birine yönelik olması gerekmektedir.

2.1.1.2. AR-GE Harcamalarında Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler AR-GE faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimler alanındaki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (AR-GE faaliyetleri dışında kalan ve “AR-GE harcamalarında kapsam dahilinde olan faaliyetler” bölümünde yer almayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vb., üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

– Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp test amaçlı dağıtılması ve tüketici testleri.²⁵

Tüm bu faaliyetler yanında ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar da AR-GE harcamaları açısından kapsam dışı olarak kabul edilmektedir.

2.1.1.3. AR-GE Faaliyetlerinde Sınırın Belirlenmesi

Tüm bu açıklamaların ışığında AR-GE faaliyetinin nerede başlayıp nerede bittiğine ilişkin sınır “AR-GE faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. AR-GE projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren AR-GE projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar AR-GE harcaması kapsamında değerlendirilmez. ...”²⁶

Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla gerçekleştirilecek çalışmalar yeni AR-GE projesi²⁷ olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla

²⁵ Güray Öğredik, “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem (II)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 20, Ağustos 2005, s. 163.

²⁶ Rıfat Engin, “AR-GE İndirimine Konu Olacak Harcamaların Hesaplanması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 209, Eylül 2005, s.: 90.

²⁷ Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş AR-GE faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje AR-GE projesidir.

üretilep dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.²⁸

AR-GE faaliyetleri kapsamı dahilinde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp mevcut teknolojinin kullanılması ile elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.

2.1.2. AR-GE İndirimine Esas Alınacak Harcamalar

5228 sayılı Kanun'un gerekçesinde²⁹ “Araştırma ve geliştirme harcamaları niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Yine kurumların araştırma ve geliştirme departmanlarında kullandıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetler, diğer şartları da taşımaları kaydıyla yatırım indirimi uygulamasından yararlanmaktadır. Getirilen AR-GE indirimi uygulaması ile, ilgili dönemde gider kaydedilen AR-GE harcamalarına ilave olarak bunların %40'ının ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkan sağlanmaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Söz konusu bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere işletme bünyesinde ve AR-GE faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcama tutarının %40'ı oranına isabet eden meblağ AR-GE indirimi olarak hesaplanacaktır. AR-GE indirimine esas olacak harcamalar, aşağıdaki gruplardan oluşmaktadır³⁰:

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderler ile

²⁸ Fethi Aygün, “Kurumlar vergisi Mükelleflerinin AR-GE İndiriminde Uyacakları Usul ve Esaslar”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 204, Nisan 2005, s. 72.

²⁹ 5228 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5228SayiliKanunGerekceleri?OpenPage>, 18 Aralık 2006.

³⁰ 86 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmi Gazete.

amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderlerdir.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından AR-GE faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler AR-GE harcaması kapsamındadır. Ancak, henüz AR-GE faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarının stok hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin AR-GE departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile AR-GE departmanına tahsis edilmemiş olup günün belirli bir kısmında AR-GE departmanında çalışan personele ödenen ücretler AR-GE indiriminin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Genel Giderler: AR-GE faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile AR-GE faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi AR-GE faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderlerden oluşur. Sigorta giderleri, AR-GE faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler bu kapsamdadır.

Bu giderlerin AR-GE harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, AR-GE departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden bu ad altında hesaplanacak paylar AR-GE indiriminin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında AR-GE faaliyetleri ile ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer

kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

AR-GE faaliyetlerinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerinde buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan AR-GE departmanında yapılan AR-GE faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait AR-GE merkezleriyle üniversitelerde yapılan AR-GE faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de AR-GE harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan AR-GE faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı, vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan AR-GE faaliyetlerinin yürütüldüğü gayrimenkuller için ödenen vergiler, AR-GE projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan AR-GE faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. AR-GE faaliyetleri dışında diğer faaliyetlere tahsis edilen sabit kıymetlere ilişkin olarak ayrılan amortismanlar AR-GE harcaması kapsamında bulunmamaktadır.

Diğer taraftan iktisadi kıymetin münhasıran AR-GE faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. AR-GE departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar

üzerinden hesaplanan paylar AR-GE indiriminin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Finansman Giderleri: AR-GE projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

2.1.3. Teknokentlerde Gerçekleştirilen AR-GE Harcamaları

Sanayide önemli bir üretim girdisi haline gelen teknolojinin üretilmesi konusunda üniversite, araştırma kurumları ve sanayi arasında sağlanacak kurumsal bir işbirliği, Türk sanayinin rekabet gücünün artırılması ve arzu edilen kalkınmanın sağlanması yolu ile ülkenin dengeli gelişmesi açısından hayati bir konu haline gelmiştir.³¹

AR-GE departmanının bulunduğu yerin firma merkezinin bulunduğu yerde veya teknoloji geliştirme bölgesinde kurulan AR-GE departmanında bulunmasının AR-GE indirimi uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Araştırma ve geliştirme faaliyeti amacıyla yapılmış olması şartıyla belirlenen kriterlere uyan harcamalar AR-GE indiriminden yararlanabilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamayı pekiştirir nitelikte olmakla birlikte, 5228 sayılı Kanun'un genel gerekçesi ve madde gerekçelerinde AR-GE indirimine ilişkin yeni düzenlemenin, AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak 06.07.2001 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde bulunduğu belirtilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinin, bu bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, yönetici şirketlere ve çalışanlara sağladığı birçok

³¹ Salih Bayram, "Teknoloji geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 269, Ocak 2004, s. 86.

vergisel avantaj bulunmaktadır. Bu avantajlar 4691 Sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Bu avantajlara ilişkin bazı düzenlemeler, 5035 sayılı kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin hükümler içeren 8. maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları ile yürürlükten kaldırılmış, bu hükümler söz konusu kanuna eklenen geçici 2. maddede yeniden düzenlenmiştir.³²

Bölgede muafiyet ve vergi indirimlerinin uygulanması ile ilgili işlemler Maliye Bakanlığının ilgili mevzuatlarına tabidir.³³

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin son fıkrasında yer alan “kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği” hükmü nedeniyle, teknokentlerdeki AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilen kazancın Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesi'nde öngörülen istisna kapsamında değerlendirilmesi durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.1.4. AR-GE İndirim Tutarının Hesaplanması ve İndirimin Uygulanması

Getirilen düzenleme ile %40 olarak belirlenen AR-GE indirim tutarı, AR-GE faaliyetlerine başlandığı andan itibaren hesaplanacak ve hem yıllık kazançtan hem de geçici vergide esas alınacak matrahtan mahsup edilebilecektir.

Uzman kuruluşlarca düzenlenen “AR-GE projesi değerlendirme raporu”nun olumsuz bir netice vermesi durumunda, AR-GE indirimi kapsamında

³² Zeki Doğan, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Sağladığı Vergisel Avantajlara İlişkin Son Değişikliklerin Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 281, Ocak 2005, s. 94.

³³ Beytullah Yurttutan, “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 133, Ocak 2004, s.: 177.

değerlendirilerek eksik ödenmiş vergilerle ilgili olarak mevzuatın gerektirdiği tarhiyat gerçekleştirilecektir.

Dönem içinde gerçekleşen AR-GE harcamalarının %40'ı AR-GE indirimi olarak hesaplanacak ve ortaya çıkan bu tutar kazançtan ayrıca indirilecektir. Daha açık bir ifade ile, uygulanacak AR-GE indirim tutarı karşılığında işletmeden herhangi bir kaynak çıkışı gerekmeyecektir. Bu nedenle ortaya çıkan kazançtan ayrıca bir AR-GE indirimi sağlayacak herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacak, AR-GE indirimi beyanname üzerinde düzenlenecektir. Nitekim 86 Seri Numaralı K.V.K. Genel Tebliği'nde de hesaplanan AR-GE indirimi tutarının;

- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde “Tablo 5 – Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünün ilgili satırına,

- Gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde “Tablo 2 – Gelir Bildirimi” bölümünün ilgili satırına,

- Geçici vergi beyannamesinde ise; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından “Tablo 1 – Matrah Bildirimi” bölümünün 10 numaralı satırına, gelir vergisi mükellefleri tarafından aynı bölümün 20 numaralı satırına yazılarak kazançtan indirileceği açıklanmıştır.³⁴

Ayrıca AR-GE projesinin yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığını araştıran kuruluş ise kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlar bünyesinde çalışmakta olan uzmanlar yardımıyla gereken incelemeyi kısa sürede tamamlayacak, çalışmanın sonunda belirli formata göre hazırlanan değerlendirme raporunun³⁵ bir örneğini Gelirler Genel Müdürlüğü'ne, bir örneğini ise başvuru sahibine ulaştıracaktır.

³⁴ Mehmet Emin Akyol, “Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Yeni Teşvik Sistemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:16, Nisan 2005, s. 46.

³⁵ 86 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Ek 2: AR-GE Projesi Değerlendirme Raporu.

2.1.4.1. Yatırım İndiriminin ve AR-GE İndiriminin Birlikte Uygulanması

İşletmeler AR-GE faaliyetlerini gerçekleştirme amacıyla kullandıkları amortismanına tabi kıymetleri için faydalandıkları yatırım indirimi uygulaması yanında araştırma ve geliştirmeye yönelik yapmış oldukları harcamalar için de vergi indirimi uygulamasından yararlanabilmektedirler. Yani işletmeler söz konusu iki teşvik edici uygulamadan aynı anda istifade edebilmektedirler. Ancak bu iki uygulamadan yararlanma usulleri gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından farklı yöntemlere tabidir.

Gelir vergisi mükellefleri, gelir vergisi beyannamesinin ekinde bulunan kazanç bildirim bölümünde öncelikle yatırım indirimi uygulayacaklar, bunun ardından söz konusu beyannamenin gelir bildirim bölümünde AR-GE indirimi uygulayacaklardır. Bunun sebebi gelir vergisi mükelleflerinde AR-GE indiriminin 89. maddeye göre beyan edilecek olan gelirden yapılması gereken bir indirim olmasıdır. Daha açık bir ifade ile AR-GE giderleri; bağış – yardımlar, şahıs sigorta primi ve eğitim – sağlık giderleri ile aynı şekilde indirime konu edilecektir.

Gelir vergisi mükellefleri aynı hesap dönemi için faydalandıkları yatırım indirimi ve AR-GE indirimi uygulamalarını yukarıda açıklandığı şekilde gerçekleştirirken, AR-GE indirimi ve yatırım indirimi uygulamalarından bir arada faydalanmak amacıyla olan kurumlar vergisi mükellefleri öncelikle AR-GE indirimi, daha sonra yatırım indirimi uygulayacaklardır.³⁶

³⁶ Tezcan Atay, “AR-GE İndirimi Uygulamasının Son Değişiklikler Paralelinde İrdelenmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 16, Nisan 2005, s. 60.

2.1.4.2. AR-GE İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması

AR-GE indirimi sonucunda kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın işletme tarafından dağıtılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b alt bendinde, 4842 sayılı kanunla gerçekleştirilen değişiklik çerçevesinde kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının karın dağıtılması aşamasına bırakılması sebebiyle, dağıtılan kazançlar baz alınarak %10 oranında bir vergi tevkifatı söz konusu olacaktır.

Daha açık bir ifade ile, dağıtılması düşünülen kar payları, dağıtım aşamasına geldiğinde söz konusu kar payı tutarının %10'u vergi olarak kesilecek ve idareye nakli gerçekleştirilecektir.

2.2. DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI'NCA SAĞLANAN AR-GE DESTEĞİ

Dış Ticaret Müsteşarlığı, uzman kuruluşlar tarafından AR-GE faaliyeti niteliğinde bulunduğu tespit edilen sanayi işletmelerinin yürütmekte oldukları AR-GE projeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri giderlerin belirli bir oranını hibe şeklinde karşılamakta veya söz konusu projelere geri ödenmesi koşuluyla sermaye desteği sağlamaktadır.

3 - AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Küresel alanda rekabetin son derece artması, firmaların yeni mamul geliştirmeleri konusunda bir zaruret oluşturmaktadır. AR-GE faaliyetlerinin yoğunlaşması ve bu faaliyetlerin başarıya ulaşması, firmaların bulunduğu toplumların refah düzeyi açısından da son derece önemlidir.

Yukarıda sayılan nedenler dolayısıyla ülkemiz sınırları içerisinde yer alan firmaların araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunması devlet tarafından özendirilmektedir.. Ancak söz konusu teşviklerden yararlanma düzeyine gelmeden evvel; araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin işletmelerce uygulanmakta olan muhasebe sisteminde kayıt altına ne şekilde alınacağı önemli bir husus oluşturmaktadır.

Ülkemizde özellikle gelişmiş endüstrilerde faaliyette bulunan ve kalite güvence sistemlerinin nizami bir şekilde çalışmasını sağlayabilmiş firmalar çok büyük seviyelerde AR-GE faaliyeti gerçekleştirmektedirler. Bunun neticesinde işletmeler tarafından AR-GE faaliyetlerine ayrılan kaynaklar da bir hayli büyük tutarlara ulaşmaktadır. Bu tutarların hangi kıstaslara göre muhasebeleştirileceği konusu önem taşımaktadır.

AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında karşımıza çıkan en önemli sorunlardan bir tanesi söz konusu harcamaların gider olarak mı değerlendireceği yoksa varlık olarak mı kayıt altına alınacağı durumudur. Bu husus cari dönem giderleri tutarını etkilemekte ve dolayısıyla işletme karı üzerinde de bir etkiye sahip olmaktadır. Aynı zamanda yapılan harcamanın tutarının yeni ürünün maliyetine yansıtılması ve bu tutarın faaliyet yılları süresinde amortisman yoluyla itfa edilmesinde de problemler yaşanabilmektedir.

Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde AR-GE çalışmaları neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin yürürlükte olan düzenlemeler çerçevesinde hangi kıstaslara göre değerlendirileceği ve bu doğrultuda ne şekilde kayıt altına alınacağı hususu incelenmektedir. Bu değerlendirme çerçevesinde yürürlükte olan düzenlemelerin ortak paydası, aktifleştirilen AR-GE harcamalarının maddi olmayan duran varlık olarak göz önüne alınması gerektiğidir. Ancak şu hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır:

AR-GE maliyetleri özde maddi olmayan duran varlık değildir. Fakat belirli bazı maddi olmayan duran varlıklar, AR-GE yoluyla işletme içinde geliştirilir, bazı maddi olmayan duran varlıklar da AR-GE faaliyetlerinde kullanılır. Ayrıca söz konusu faaliyetleri çoğunlukla patent ve telif hakkı alınmasını gerektiren yeni bir ürün, süreç, formül, kompozisyon ya da edebi yapıt vb.nin geliştirilmesi, maddi olmayan duran varlıkların muhasebesi ile yakından ilgilidir.³⁷

3.1. AR-GE MALİYETLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) (International Accounting Standards Board (IASB)) tarafından ilk kez 1978 yılında kabul edilen 9 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS-9); “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı” olarak 01.01.1980 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu standart 01.01.1999’da yürürlüğe giren “Maddi Olmayan Duran Varlıklar (UMS-38) Standardı” ile yürürlükten kaldırılmıştır. 38 numaralı standart ise 31.03.2004 tarihinde revize edilmiştir.

³⁷ Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1999, s. 461.

Fiziksel olarak varlığı bulunmayan, mal ve hizmetlerin üretimi ya da tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde bulundurulmuş parasal olmayan varlıklar, maddi olmayan varlık kapsamında değerlendirilir. Telif hakları, patentler, lisanslar, bilgisayar yazılımları, pazarlama hakları ve müşteri listeleri maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

Bu standardın amacı, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarının düzenlenmesini sağlamaktır. Ayrıca söz konusu standart aşağıda sayılanlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapmakta olan tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır.³⁸

a) Diğer uluslararası muhasebe standartları kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,

b) Uluslararası Muhasebe Standardı 32'nin tanımlamış olduğu finansal araçlar,

c) Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikteki yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için gerçekleştirilen giderler,

d) Sigorta işletmelerinin poliçe sahipleri ile aralarında yapmış oldukları sözleşmeler sonucunda ortaya çıkan maddi olmayan varlıklar.

³⁸Standards: IAS 38, (Çevrimiçi) <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/149D67E2-6769-4E8F-976D-6BABEB783D90/0/IAS38.pdf>, 18.Şubat.2007.

3.1.1. AR-GE Maliyetlerinin Tespiti

38 numaralı standart, araştırma ve geliştirme kavramlarını 9 numaralı standarda göre daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmiş olup bu harcama kalemlerini maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele almıştır.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma sürecindeki, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri dahilindeki eylemlerin belirlenmesi AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilebilmesi için gerekli bulunmaktadır.

3.1.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyetlerinin Belirlenmesi

UMS-38'in 66. paragrafında işletmede ortaya çıkan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturan unsurlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkma sürecinde kullanılan mal ve hizmet harcamaları,
- Varlığın oluşmasında doğrudan kullanılan personel maliyetleri,
- Yasal bir hakkı elde etmek için gerçekleştirilen ödemeler,
- Duran varlık için katlanılan patent ve lisans maliyetleri.

Maddi olmayan duran varlığın maliyeti kapsamına girmeyen unsurlar ise şöyledir:

- Satış, yönetim ve diğer genel harcamalar doğrudan varlığın kullanıma hazır olabilmesi için yapılmamışsa,
- Bir varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce ortaya çıkan başlangıç işlem zararları,
- Maddi olmayan duran varlığın kullanımı için personel eğitimine yapılan harcamalar.

Araştırma ve geliştirme maliyetleri muhasebeleştirilirken bu maliyetleri oluşturan araştırma maliyetlerinin ve geliştirme maliyetlerinin ulusal ve uluslararası standartlar bazında ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.³⁹

3.1.1.2. Araştırma Maliyetlerinin Belirlenmesi

UMS-38'in 8. paragrafında bulunan tanım uyarınca "araştırma"; yeni bilimsel veya teknik bilgi elde etmek için taahhüt edilen orijinal ve planlanmış incelemedir.

Araştırma faaliyetleri UMS-38'de sırasıyla şu şekilde belirtilmiştir:

- Yeni bilgi bulunması amacıyla yan faaliyetler,
- Araştırma bulgularına veya diğer bilgilere başvurulması, değerlendirme ve istenen sonuç için araştırma,

³⁹ Metin Saban, Murat Genç, "Araştırma ve geliştirme Maliyetlerinin IAS-38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, Ocak – Şubat – Mart 2005, s. 127.

- Materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmet alternatifleri için araştırma,
- Yeni ya da geliştirilmiş materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin seçimi, formüle edilmesi, dizaynı ve değerlemesi.⁴⁰

3.1.1.3. Geliştirme Maliyetlerinin Belirlenmesi

UMS-38'in 8. paragrafında yer alan açıklamalar çerçevesinde “geliştirme” kavramının tanımı ise; ticari bir üretim başlamasında önceki hizmetler için veya yeni ya da ilave olarak geliştirilen materyaller, aletler, ürünler, süreçler ve sistemlerin meydana getirilmesi için bir plana ait veya araştırma bulgularına başvurulmasıdır.⁴¹

Söz konusu standartta yer alan geliştirmeye ait örnekler ise şöyledir:

- Üretim ve kullanım öncesi ilk örnek ve modellerin test edilmesi, dizaynı ve düzenlenmesi,
- Yeni teknoloji kullanılarak yapılan alet, şekil ve kalıpların dizaynı,
- Yeni veya geliştirilmiş materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmetler için belirlenen bir alternatifin test edilmesi, yapısı ve dizaynı.⁴²

UMS-38, UMS-9'da bulunan AR-GE maliyet unsurlarını işletmede bulunan maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirerek; duran varlığın maliyetine söz konusu varlığın ortaya çıkması, üretilmesi veya kullanıma hazırlanması için doğrudan veya uygun bir temele göre belirlenebilen ve maddi

⁴⁰ UMS-38, paragraf 56.

⁴¹ UMS-38, paragraf 8.

⁴² UMS-38, paragraf 59.

olmayan duran varlığın maliyetine yüklenebilen tüm harcamaları AR-GE maliyeti kapsamında değerlendirmektedir.⁴³

3.1.2. Maliyetlerin Giderleştirilmesi

Uluslararası muhasebe standardına göre araştırma safhasında oluşan maddi olan duran varlıklar kayıt altına alınamayacağı gibi bu safhada gerçekleşen harcamaların gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.⁴⁴ Bunun sebebi; araştırma safhasında gelecekte işletmeye yarar sağlayacak bir duran varlık oluşumunun belirgin olmayışıdır. Yani gerçekleşen her araştırma faaliyeti sonucunda ortaya bir duran varlık oluşmaz ve söz konusu araştırmanın da bu tür bir faaliyet olması muhtemeldir. Bu sebeple araştırma maliyetleri aktifleştirilemez.

İşletme tarafından önceki dönem finansal tablolarında gider olarak kayıt altına alınmış maddi olmayan bir duran varlığa ilişkin harcamalar, daha sonraki dönemlerde söz konusu maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilemez.

3.1.3. Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

Geliştirme safhasında ortaya çıkan maddi olmayan duran varlıkların ilgili dönemde aktifleştirilebilmesi için gerekli durumlar UMS-38'de sıralanmıştır:

- Maddi olmayan varlığın teknik fizibiliteye göre satışa veya kullanıma uygun olacağı tespit edilmelidir,
- Maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak imkanı olmalıdır,

⁴³ UMS-38, paragraf 66.

⁴⁴ Standards: IAS 38 Intangible Assets, Summary of IAS 38, Initial Recognition: Research and Development Costs, (Çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>, 18 Şubat 2007.

- Maddi olmayan duran varlığın tamamlanmasındaki amaç söz konusu varlığı kullanmak ya da satmak olmalıdır,

- Maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağı belirlenmelidir. Ayrıca işletme maddi olmayan varlığı satabilmek için bir pazarı bulunduğunu veya kullanmak için varlığın faydalı olduğunu ispatlayabilmelidir.

- Geliştirme safhasının tamamlanması ve maddi olmayan duran varlığın pazarlanması veya kullanımını için bulunan gerekli teknik, finansal ve diğer kaynaklar işletme bünyesinde bulunmalıdır.

- Geliştirme safhası süresince maddi olmayan duran varlık için gerçekleşen harcama tutarı gerçeği yansıtır bir şekilde tespit edilmelidir.

Araştırma safhasından sonra gelen geliştirme safhası esnasında işletme; bu safha sonunda ortaya bir maddi olmayan duran varlık çıkıp çıkmayacağını kanıtlayabilir. Yukarıda sayılan hususların ispat edilebildiği (maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkacağı) durumlarda geliştirme maliyetleri aktifleştirilebilir. Ancak belirtilen durumlar ispat edilemiyorsa geliştirme safhası maliyetleri dönem gideri olarak kayıt altına alınır.

Maddi olmayan duran varlığın oluşması sırasında araştırma safhası ve geliştirme safhası birbirinden ayrılamıyorsa, UMS-38'e göre, yapılan tüm harcamalar araştırma safhası kapsamında değerlendirilir ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Ayrıca araştırma ve geliştirme safhalarında işletme; müşteri listesi, marka, yöneticiler listesi oluşturma gibi aktivitelerde bulunuyorsa, bunlar maddi olmayan varlık olarak kabul edilemez.⁴⁵

3.1.4. AR-GE Maliyetlerinin İtfası

Uluslararası Muhasebe Standardı 38'e göre AR-GE maliyetlerinin itfası söz konusu maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrünün olup olmamasına göre farklılık gösterir.

Ekonomik ömrü belirgin olan bir maddi olmayan duran varlık, kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren ekonomik ömrü süresince sistematik şekilde itfa edilmelidir. Maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünün, ilgili standartta bu konu hakkında herhangi bir bilgi yer almamasına karşın, aksi ispatlanmadıkça, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren yirmi yılı aşmayacağı kabul görmektedir.

Ancak 38 numaralı uluslararası muhasebe standardı söz konusu maddi olmayan varlığın; satışına yahut kullanımına başlandığı zaman dönemi içerisinde, ya da ürünün veya sistemin satılmasının veya kullanılmasının umulduğu zaman dönemi içerisinde itfa edilebileceğini ifade etmektedir. Bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere ilgili standart metninde herhangi bir süre kısıtlaması bulunmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrünün belirsiz olması, bu ömrün sınırsız olmaması anlamına gelmemekle birlikte, söz konusu varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesinde ortaya çıkan belirsizliği ifade etmektedir. Bu özelliğe sahip olan maddi olmayan duran varlık itfaya tabi değildir.⁴⁶

⁴⁵UMS-38, paragraf 61.

⁴⁶ UMS-38, paragraf 107.

Ekonomik ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğü için işletmenin yıllık veya değer düşüklüğünün oluştuğuna ilişkin kanıt olduğu an söz konusu varlığın defter değeri ile artık değerinin (varlığın hizmet süresi sonunda tahmini elden çıkarma giderlerini düşükten sonra işletmenin bu varlıktan elde etmeyi beklediği net tutarın) karşılaştırılması yöntemiyle test edilmesi gerekmektedir.

Maddi duran varlığın artık değerinin aşağıda belirtilen durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır:

- a) Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça satın alınacağına dair bir taahhüdün olması,
- b) Varlığın aktif bir piyasası varsa ve artık değer bu piyasa tarafından belirlenebiliyorsa ve bu varlığın ekonomik ömrü sonunda böyle bir piyasanın mevcut olacağının muhtemel olması.

AR-GE maliyetlerinin amortisman yoluyla itfa edilmesi yöntemi, maddi olmayan duran varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilmesi esasına göre belirlenmektedir. Tüketim yöntemi güvenilir bir şekilde belirlenemiyorsa “eşit paylı amortisman yöntemi” kullanılmalıdır.

Eşit paylı amortisman yöntemi dışında işletmelere, azalan paylı amortisman yöntemi ve üretim birimleri yöntemi seçenekleri de sunulmuştur. Eşit paylı amortisman yönteminden daha düşük amortisman ayrılmasını sağlayan yöntemleri sınırlı ekonomik ömürlü maddi olmayan duran varlığa uygulayabilmek için eğer varsa ikna edici kanıtlar bulunmalıdır.

İtfa dönemi ve itfa yöntemi asgari her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Eğer varlığın beklenen faydalı ömrü önceki dönemlerde beklenenden önemli derecede farklı ise, ekonomik ömrü yeni tahminler doğrultusunda değiştirilir. Amortisman yoluyla giderleştirilme kalıbında önemli bir değişiklik olması durumunda ise amortisman yöntemi değiştirilmelidir.

Bir varlığın yarattığı ekonomik fayda, gideri arttırmak yerine başka bir varlığa ilişkin maliyet unsuru oluşturduğu durumlarda itfa edilen tutar, diğer varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Bunun dışındaki durumlarda ayrılan amortisman payı dönem gideri olarak kayıt altına alınır. Örneğin A maddi olmayan duran varlığı B varlığının oluşması, üretilmesi ya da AR-GE'si için kullanılmaktaysa A varlığının itfa tutarı B varlığının maliyetine eklenmelidir.

3.1.5. Muhasebe Uygulamaları

Maliye Bakanlığı'nın 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, Uluslararası Muhasebe Standartları'nda bulunan araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasındaki ayrım bulunmamaktadır. Tebliğe göre tekdüzen hesap planına göre muhasebeleştirilmesi gereken AR-GE maliyetlerinin hangi durumlarda aktifleştirilip hangi durumda dönem gideri olarak kabul edileceğine ilişkin herhangi bir açıklama da yer almamaktadır. AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, tekdüzen hesap planında yer alan ve bir duran varlık hesabı olan 263 hesap numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, dönem gideri hesabı olan 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı ve bir maliyet hesabı olan 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı kullanılmaktadır.

AR-GE hizmetlerinin işletme dışından sağlandığı ve söz konusu hizmetlerin işletme bünyesinden sağlandığı durumlardaki muhasebeleştirme uygulamaları, tekdüzen hesap planında yer alan gider hesaplarından 7/A seçeneğinin kullanıldığı varsayımıyla aşağıdaki gibi olmalıdır.

3.1.5.1. Araştırma ve Geliştirme Hizmetlerinin İşletme Dışından Sağlanması Durumu

Araştırma ve geliştirme departmanlarına sahip olmayan işletmeler bu hizmetleri dışarıdan edinmek için varlıklarını ve kaynaklarını kullanmaktadırlar. Dolayısıyla gerçekleştirilen harcamalar bu tarz işletmelerin aktifinde yer almaktadır. Herhangi bir araştırma kurumundan ürün geliştirme hizmeti alan işletme, bu hizmetin bedelini peşin olarak ödemiştir. Bu durumda şu şekilde kayıt yapılmalıdır:

_____ / _____		
263 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
100 – Kasa Hesabı		XXX
_____ / _____		

İşletmenin dönem sonunda gerçekleştireceği itfa kaydı ise:

_____ / _____		
750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
750.01 – Amortisman ve Tükenme Payları		
268 – Birikmiş Amortismanlar H.		XXX
_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma H.		XXX
_____ / _____		
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma H.	XXX	
750 – AR-GE Giderleri Hesabı		XXX
_____ / _____		

3.1.5.2. Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme İçerisinden Sağlanması Durumu

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini kendi bünyelerinde bulunan departmanlar aracılığıyla yürüten işletmeler dönem içerisinde gerçekleştirmiş oldukları harcamaları dönem gideri olarak kayıt altına alabilirler.

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse:

A işletmesi, kendi kurmuş olduğu araştırma ve geliştirme departmanında ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, ve amortisman giderlerine katlanmıştır. Bunun yanında bu maliyetlere ilave olarak küçük miktarlarda olan ve çeşitli giderler başlığı altında gruplanan muhtelif giderler oluşmuştur. Gerçekleştirilen bu maliyetlerin ödemeleri peşin olarak gerçekleştirilmiştir.

İlk madde ve malzeme gideri:	X
Direkt işçilik gideri:	X
Amortisman gideri:	X
Çeşitli giderler:	X

Söz konusu AR-GE harcamalarının gider kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

_____ / _____		
750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri H.		XXX
750.01 – İlk Madde ve Malzeme Gideri	X	
750.02 – Direkt İşçilik Ücret Gideri	X	
750.03 – Amortisman Gideri	X	
750.04 – Çeşitli Giderler	X	
100 – Kasa Hesabı		XXX
150 – İlk Madde ve Malzeme H.		XXX
257 – Birikmiş Amortismanlar H.		XXX
_____ / _____		

İşletmenin bu maliyetlerinin tamamı araştırma safhasında gerçekleşmişse ya da araştırma ve geliştirme safhaları birbirinden ayıramıyorsa; gider tutarlarının tümü dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu da şu şekilde olmalıdır:

_____ / _____		
630 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri H.		XXX
751 – Araştır. ve Geliştrm. Gid. Yansıtma H.		XXX
751.01 – İlk Madde ve Malzeme	X	
751.02 – D. İşçilik Ücr. Gid.	X	
751.03 – Amortisman Gideri	X	
751.04 – Çeşitli Giderler	X	
_____ / _____		

Gider kayıtlarının gerçekleştiği durum dışında; eğer geliştirme safhasında katlanılan giderler araştırma safhası giderlerinden ayrılabilirse, geliştirme harcamaları aktifleştirilebilir. Aktifleştirme durumu söz konusu olduğunda gerçekleştirilmesi gereken muhasebeleştirme işlemi şu şekilde olmalıdır:

_____ / _____		
263 – Araştırma ve Geliştirme Gideri Hesabı	XXX	
630 – Araştırma ve Geliştirme Gideri Hesabı	XXX	
751 – Arşt. ve Gelş. Gid. Yansıtma Hesabı		XXX
751.01 – İlk Madde ve Malzeme	X	
751.02 – D. İşçilik Ücr. Gid.	X	
751.03 – Amortisman Gideri	X	
751.04 – Çeşitli Giderler	X	
_____ / _____		

Maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenip aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin dönem sonunda itfa edilmesi gerekmektedir.

_____ / _____		
750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	XXX	
750.03 – Amortisman Gideri	X	
268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX
_____ / _____		

Geliştirme harcamaları aktifleştirildiğinde bu maliyetlerden elde edilen faydalar bazı durumlarda bir diğer varlığın üretimi için kullanılmaktadır. Bu durumda aktifleştirilen geliştirme harcamalarından kaynaklanan amortisman dönem gideri olarak değil, diğer varlığın maliyetine eklenerek kayıt altına alınır. Bu durumda gerçekleştirilmesi gereken kayıt ise:

_____ / _____		
730 – Genel Üretim Giderleri Hesabı		XXX
730.06 – Amortisman Gideri	X	
268 – Birikmiş Amortismanlar H.		XXX
_____ / _____		

olmalıdır.

Yukarıda yer alan örnekte işletmenin, kendi bünyesinde gerçekleştirdiği AR-GE faaliyetleri için fiili maliyetleme sistemi kullandığı varsayılmaktadır. Bununla birlikte söz konusu kayıt işlemlerinde dönem sonu hesapların kapatılması ve AR-GE gideri tutarının dönem karı/zararı hesabına aktarılması işlemlerine değinilmemektedir.

Hesap kapama işlemleri ve fiili maliyetleme sistemine göre gerçekleştirilmesi gereken yevmiye kayıtları, çalışmanın “Maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi” başlıklı bölümünde yer almaktadır.

3.2. AR-GE MALİYETLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

09.02.1994 tarihinde tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (TMUDESK) tarafından tertiplenen ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak adlandırılan bir dizi düzenleme içerisinde yer alan ve 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren 15 numaralı “Araştırma ve Geliştirme

Maliyetleri” hakkındaki standart AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususuyla alakalı bulunmakta idi.

21 maddeden oluşan söz konusu standart hazırlanırken büyük ölçüde 38 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (revize edilmeden önceki 9 numaralı standart)’ndan yararlanılmıştı.

Ancak 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’la ilave edilen Ek-1’inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bu tarihten itibaren TMSK’nin görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Bu görev değişikliği neticesinde Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme ve uygulama görevlerini üstlenen TMSK, 15 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)’ni yürürlükten kaldırmış ve 31.12.2005 yürürlük tarihli 38 numaralı yeni bir standardı uygulamaya koymuştur.

Söz konusu standart doğrudan araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını içermemekle birlikte AR-GE maliyetlerini maddi olmayan duran varlıklarla ilişkilendirmektedir.

38 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarının belirtilmesinde yürürlükten kalkan 15 numaralı standart ile öz olarak aynı esasları barındırmaktadır. Bunun yanında 38 numaralı TMS, maddi olmayan duran varlıklarla alakalı uluslararası düzenlemeler getiren UMS-38 ile de paralellik arz etmektedir.

38 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı’nın 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

muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.⁴⁷

Standartın amacını açıklayan bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, söz konusu standart aynı zamanda araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ne zaman aktif olarak, ne zaman gider olarak yer alacağı hususunda belirleyici kriterlerin düzenlenmesini de gerçekleştirmektedir.

Standartın üzerinde önemle durduğu husus araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tablolarda hangi kriterlere göre değerlendirileceğidir. Değerlendirme kriterleri bakımından ilgili standart genel şartları itibarıyla 38 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ile benzer nitelikler taşımaktadır.

İlgili standardın beşinci paragrafında yer alan husus uyarınca araştırma ve geliştirme harcamaları bir varlık elde edilmesinden ziyade bilgi geliştirilmesine yönelik faaliyetlerle alakalıdır. Bu nedenle herhangi bir AR-GE faaliyeti sonucu elde edilen fiziksel bir varlık, ilgili varlığın geliştirilmesi için gerekli bilgi gibi maddi olmayan unsurun yanında ikincil derecede öneme haizdir.

3.2.1. AR-GE Maliyetlerinin Tespiti

TMS-38'in sekizinci maddesinde, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi esasları ile alakalı bulunan kavramların tanımları yer almaktadır. Bu başlık içerisinde araştırma ve geliştirme terimlerinin anlamları açıklanmaktadır. Ayrıca standardın ilerleyen bölümlerinde, ilgili kavramların tanımları doğrultusunda araştırma ve geliştirme faaliyetleri olarak değerlendirilecek faaliyetler örnekler verilmek suretiyle yer almakta ve çeşitli durumlarda AR-GE

⁴⁷ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) - 38, Paragraf No:1, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/TMS/tms38.doc>, 14 Mart 2007.

projelerinde yer alan harcamaların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği açıklığa kavuşturulmaktadır.

İşletme tarafından ortaya çıkarılan maddi olmayan duran varlığın bir aktif kalemi olarak muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterlerin belirlenmesinde, ilgili varlığın meydana gelme süreci birbirinden ayrı iki safhada incelenmektedir. Söz konusu bu safhalar araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak adlandırılmaktadır.

Gerçekleştirilen AR-GE faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına alınırken araştırma veya geliştirme maliyeti olarak hangi kıstaslara göre değerlendirileceği gerçekleştirilen faaliyetin türüne, faaliyetin ne şekilde örgütlendiğine ve gerçekleştirilen faaliyetin niteliğine göre belirlenmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, 38 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı ile açıklığa kavuşturulan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımları ve bu faaliyetlerin sınırları belirtilmektedir.

3.2.1.1. Araştırma Maliyetlerinin Belirlenmesi

Standardın sekizinci maddesinde araştırma kavramı; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir şeklinde tanımlanmaktadır.⁴⁸

TMS-38'in elli altıncı paragrafında yer alan hususlar araştırma faaliyetinin içeriği hakkında açıklayıcı örnekleri içermektedir. Bu doğrultuda yeni bir bilgi sahibi olmaya yönelik faaliyetler, ürün ya da üretim sürecinin değiştirilmesi ve geliştirilmesi ile alakalı faaliyetler, faaliyet anında üretim kapsamında yer almayan yeni ürünlerin ve halen üretimde bulunan ürünlerle ilgili süreci geliştirmeye yönelik seçeneklerin araştırılması ve söz konusu araştırma faaliyetleri neticesinde elde

⁴⁸ TMS-38, Madde No:8.

edilen bilgilerin üretim faaliyetinde uygulanmasına yönelik işlemler araştırma faaliyetlerinin kapsamında değerlendirilmektedir.

3.2.1.2. Geliştirme Maliyetlerinin Belirlenmesi

Geliştirme teriminin anlamı da standardın sekizinci paragrafında yer almaktadır. Söz konusu bu tanıma göre geliştirme; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler ise şu şekilde belirtilmektedir⁴⁹:

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

TMSK tarafından düzenlenen ilgili standart, maddi olmayan duran varlık kapsamına petrol, gaz ve mineral tortular ile alakalı sektörlerde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme maliyetlerini almamaktadır. Bu kapsam dışı tutulmanın nedeni ise bu tür muhasebe işlemlerinin farklı şekilde ele alınmayı gerektirecek kadar özel olabilme ihtimallerinin söz konusu olmasıdır. Ancak bu standart maden

⁴⁹ TMS-38, Madde No:59.

sanayiinde kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara uygulanabilmektedir. Ayrıca işletmelerce gerçekleştirilen AR-GE faaliyetleri de yukarıda açıklanan örnekler kapsamında değerlendirilebildiği sürece 38 numaralı standart kapsamında bulunmaktadır.

Yukarıda değinilen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımları kapsamında değerlendirilebilseler dahi, faydası veya zararı başka kuruluşlara devredilmek suretiyle gerçekleştirilen AR-GE faaliyetleri de standart kapsamına girmemektedir. İlgili standartta açıkça belirtilmese de, bu şekilde yapılan AR-GE harcamaları, faaliyet sonucu meydana gelecek yarar veya zarara katlanmak durumunda kalan firma tarafından TMS-38’de belirtilen kıstaslar dikkate alınarak muhasebe kayıtlarına alınabilmektedir.

Faaliyetler sonucu ortaya çıkan gider tutarlarının AR-GE maliyetleri kapsamında değerlendirilebilmesi için, söz konusu giderin doğrudan AR-GE faaliyeti ile alakalı bir şekilde oluşması ya da doğrudan ilgili olmasa da alakalı olan tutarın doğru tespit edilmiş olması şartı bulunmaktadır.

Bu kıstastan da açıkça anlaşıldığı üzere; AR-GE faaliyeti ile ilişkili olan ilk madde ve malzeme giderleri, personel ücretleri ve giderleri, işletme dışından edinilen fayda ve hizmet tutarları, tahakkuk eden vergi, resim ve harç tutarları, amortisman tutarları ve AR-GE gider yerlerine diğer gider merkezlerinden sağlanan fayda ölçüsünde aktarımı gerçekleşen gider tutarları ilgili firmanın AR-GE maliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Bunun yanında ilgili AR-GE faaliyeti ile ilgili olsa bile herhangi bir şekilde ortaya çıkan satış maliyetleri söz konusu firma açısından AR-GE maliyeti olarak değerlendirilmeye dahil edilemez.

3.2.2. Maliyetlerin Giderleştirilmesi

Araştırma ve geliştirme maliyetleri arasında yer almakta olan harcamalar ile ilgili uygulanacak temel esas; maliyetlerin ilgili dönemde gider olarak gelir tablosu içerisinde yer alması gerektiğidir. Bunun tek istisnası geliştirme faaliyetleri ile alakalı olan ve bunun yanında gelecek faaliyet dönemlerinde iktisadi yarar getireceği tahmin edilen harcamalardır. Bu tür maliyetler ilgili faaliyet döneminde maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilerek aktifleştirilebilir ve ilgili dönem sonunda işletme bilançosunda varlıklar hesapları arasında yer alabilir.

Yukarıda yer alan açıklama ışığında araştırma faaliyetleri neticesi oluşan maliyetler cari dönemde gider olarak değerlendirilmektedir. Bu sayede araştırma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gibi bir uygulamanın önüne de geçilmiş bulunmaktadır. Araştırma maliyetlerinin gider olarak kabul edilmesi hususu uluslararası muhasebe standartları açısından da benzer şekilde değerlendirilmektedir. Ayrıca ilgili uluslararası muhasebe standardında da belirtildiği üzere araştırma faaliyetleri ile ilgili maliyetlerinin aktifleştirilmemesindeki esas belirleyici nokta; herhangi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yarar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesinin mümkün olmayışıdır.

3.2.2.1. Giderleştirme Esasına Göre Hesapların İşleyişi

Şayet AR-GE faaliyeti gerçekleştiren bir işletmenin faaliyet dönemi içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan bir ilişki kurulamıyorsa, ilgili harcama, araştırma faaliyeti ile ilgili bir harcama olarak kabul edilmeli ve tahakkuk ettiği anda gider olarak yevmiye defterine kayıt edilmelidir.

Aktifleştirilme imkanı bulunmayan araştırma maliyetleri ile ilgili tutarlar, tekdüzen muhasebe sisteminde 7/A seçeneği için 75 gurubu hesaplarını kullanmalıdırlar. İlgili hesap grubu aşağıdaki büyük defter hesaplarından oluşmaktadır:

750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

751 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 – Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

Söz konusu bu hesaplar içerisinde, doğrudan gider kaydedilen tutarlar kayıt altına alınmakla birlikte, aynı zamanda daha önce aktifleştirilmiş olan tutarların itfa edilmesi işlemleri de takip edilmektedir.

Doğrudan gider kaydedilen AR-GE maliyetleri ile aktifleştirilmiş olan tutarların içinde bulunulan faaliyet dönemine isabet eden itfa payları, 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın borç tarafına kaydedilir. Hesap dönemi sonlandığında ise bu hesap, 751 numaralı AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılmak suretiyle 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına devredilerek ilgili tutarın gelir tablosunda yer alması sağlanmalıdır. Yine hesap dönemi içerisinde, fiili AR-GE giderleri ile önceden hesaplanarak kayıt altına alınmış bulunan tutarlar arasında oluşabilecek herhangi bir fark 752 numaralı AR-GE Gider Farkları Hesabı'nda izlenir ve bu hesap da yine dönem sonunda 630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılır.

3.2.2.2. Giderleştirme Esasına Göre Muhasebe Kaydı

Giderleştirme işlemi gerçekleştiği anda, işletme tarafından gerçek maliyetin belirli dönemler sonunda tespit edilmesi esasına dayalı maliyetleme sistemi olan fiili maliyetleme sistemi uygulanmakta ise, gider olarak değerlendirilmesi gereken AR-GE maliyetleri şu şekilde kayıt altına alınmalıdır.

Dönem içerisinde işlemler gerçekleştiği anda yapılması gerekli yevmiye kaydı:

_____ / _____		
750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	İlgili hesap	XXX
_____ / _____		

Faaliyet dönemi sonlarında (fiili maliyetlerin saptandığı anda) ilgili gider tutarıyla alakalı fiili tutar belirlenir ve bu tutar 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri isimli gelir tablosu hesabına aktarılır. İlgili yansıtma işlemi şu şekilde gerçekleştirilir:

_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	751 – AR-GE Giderleri Yansıtma H.	XXX
_____ / _____		

Dönem sonunda 750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı ve 751 - AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı aynı yevmiye kaydında kapatılır:

_____ / _____		
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı	XXX	
	750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX
_____ / _____		

Bu işlemler sonucunda ilgili AR-GE hesapları içerisinde kapatılmamış halde bulunan 630 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı ise, 690 numaralı Dönem

Karlı veya Zararı Hesabı'na devredilmek suretiyle kapatılır. Bu son işlem neticesinde faaliyet döneminde gerçekleştirilmiş AR-GE faaliyetleri de işletmenin finansal tablolarına aktarılmış olmaktadır:

_____ / _____		
690 – Dönem Karı veya Zararı Hesabı	XXX	
	630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX
_____ / _____		

Maliyetlerin önceden tespiti esasına dayanan standart maliyetleme sistemine göre ise fiili maliyet ile standart maliyet tutarı farklı olabilecektir. Böyle bir durumda gerçekleştirilmesi gerekli kayıt ise aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

İşletmenin dönem içerisinde standart maliyet tutarını belirlediği anki kayıt:

_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	751 - AR-GE Giderleri Yansıtma H.	XXX
_____ / _____		

Gerçekleşen maliyetin tespit edildiği anki kayıt:

_____ / _____		
750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	İlgili Hesap	XXX
_____ / _____		

Şayet dönem sonunda standart tutar fiili tutarın altında ise gerçekleştirilmesi gerekli muhasebe işlemi:

_____ / _____		
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı		XXX
752 – AR-GE Gider Farkları Hesabı		XXX
	750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX
_____ / _____		

Bu işlem sonunda 752 - AR-GE Gider Farkları Hesabı'nda ortaya çıkan bu fark olumsuz bir farktır. Eğer söz konusu fark olumlu bir fark olsa idi 752 numaralı AR-GE Gider Farkları Hesabı alacaklandırılacaktı. Ortaya çıkan bu olumlu ya da olumsuz fark tutarı 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na devir işlemi aracılığıyla kapatılmalıdır. Aradaki farkın olumsuz olduğu düşünülürse gerekli muhasebe kaydı:

_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı		XXX
	752 – AR-GE Gider Farkları H.	XXX
_____ / _____		

Şayet aradaki fark olumlu yönde (standart tutar fiili tutarın üzerinde) olsa idi; 752 - AR-GE Gider Farkları Hesabı borçlandırılacak, 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı alacaklandırılacaktı.

3.2.3. Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

Geliştirme maliyetleri de, araştırma maliyetlerinde olduğu gibi olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak bu maliyetlerden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa aktifleştirilebilir.⁵⁰

Bu açıklamadan anlaşılan gelecek dönemler için ekonomik anlamda bir yararın elde edilebilmesi hali aşağıda belirtilen unsurların oluşması durumunda ortaya çıkmaktadır:

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

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

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

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

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

f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması⁵¹

⁵⁰ Ülkü Ergun, “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulama İlke ve Yöntemleri (TMS – 15)”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 4, Mayıs 2001, s. 73.

⁵¹ TMS-38, Paragraf No:57.

Yukarıda sayılan bu kıstasların herhangi birinin varlığı halinde ilgili harcama, bilanço içerisinde maddi olmayan duran varlıklar grubu altında yer alır.

Aktifleştirilme konusunda dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan birisi söz konusu bu aktifleştirme kriterlerinin ispat edilebildiği zamandan (aktifleştirilme şartlarının sağlanmasından) önce yapılmış olan harcamaların gider olarak muhasebeleştirileceğidir. İlgili AR-GE projesi maddi olmayan duran varlık oluşum kriterlerine uysa bile bu uyumun sağlandığı tarihten önce projeye yapılan harcamalar aktifleştirilemez.

Tüm bu kıstaslar yanında şirket birleşmeleri yoluyla elde edilen AR-GE maliyetlerine ve dışarıdan devralınan bir AR-GE projesine dair daha sonra gerçekleştirilecek harcamalar hususlarına da değinen TMS-38, bu konuda da farklı bir yaklaşım getirmemekte ve 57. paragrafta yer alan ve aktifleştirme işlemi açısından belirleyici olan kıstaslara atıfta bulunmaktadır.

Bunun yanında şirket birleşmelerinde devralınan AR-GE projesi, şayet maddi olmayan duran varlık tanımına uymakta ise ve değeri gerçeğe uygun güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, söz konusu bu proje devralının finansal raporlarında şerefiyeden ayrı olarak maddi olmayan varlık olarak yer almalıdır.

Geliştirme safhasındaki harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesinin sebebi geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır. Çünkü geliştirme safhasında işletme üzerinde çalıştığı bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve gelecekte ilgili varlıktan yararlanabileceğini ispat edebilir.

Bununla birlikte AR-GE maliyetlerinin aktifleştirilebilmesinin ön şartı ilgili maliyetlerden gelecek faaliyet dönemlerinde ekonomik anlamda bir yarar elde edilmesi beklentisi idi. Söz konusu bu ekonomik yararların kapsamı da TMSK tarafından ilgili standardın 17. paragrafında açıklanmış bulunmaktadır. Bu açıklamaya göre geliştirme maliyetlerinin işletmelere sağladığı ekonomik yararlar;

ürünlerin satışı, maliyetlerden sağlanan tasarruf ve işletmenin bu amaçla elde ettiği diğer yararlar şeklinde sıralanabilir

Maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınan geliştirme maliyetleri ile alakalı projenin, gelecek dönemler için herhangi bir ekonomik yarar sağlamayacağı düşünülüyorsa ve bu sebeple henüz tamamlanmamış projenin geliştirme işlemleri sonlandırılacaksa, o döneme kadar gerçekleştirilen aktifleştirme tutarları cari dönem sonunda dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

Bunun yanında bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır, ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Bu gibi durumlarda, anılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, işletme birleşmesinin maliyetinin bir parçasını oluşturduğu durumlar hariç, araştırma için yapılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir.⁵²

İşletme tarafından borçlanılan tutarlarla alakalı olan faiz, kur farkı vb maliyetler, kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir bilanço döneminden uzun zaman alan özel nitelikli varlıklara yönelik olarak oluşmadığı takdirde AR-GE maliyetleri kapsamında değerlendirilemez. Özellikle bir varlıkla alakalı AR-GE maliyetleri ise borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususuyla alakalı bulunan 23 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde ilgili AR-GE maliyetiyle birlikte aktifleştirilir.

Aktifleştirilmiş bulunan AR-GE maliyetleri ekonomik ömürleri sürecinde amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Böylece amortisman yolu ile tutarların gidere dönüşmesi de sağlanmaktadır.

⁵²TMS-38, Paragraf No:69.

Geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararlar, bazı durumlarda dönem gideri olarak değil de, diğer varlıkların üretim maliyeti unsuru olarak işlem görür. Bu durumda itfa edilen geliştirme maliyetlerine ilişkin amortisman giderleri diğer varlıkların üretim maliyetinin bir unsuru olarak değerlendirilip bu varlıkların maliyetine yansıtılır.

Tüm bu bilgilere ilave olarak bir de araştırma ve geliştirme işlemlerinin iç içe geçtiği durumlar hakkında açıklayıcı bilgi vermek gerekmektedir. İlgili AR-GE projesi kapsamında araştırma ve geliştirme işlemleri birbirinden ayırt edilemiyorsa tüm harcama kalemleri ilgili dönemin gideri olarak değerlendirilir. Söz konusu bu uygulama uluslararası muhasebe standartları açısından da bu şekilde değerlendirilmektedir.

3.2.3.1. Aktifleştirme Esasına Göre Hesapların İşleyişi

Aktifleştirilmesi uygun görülen AR-GE maliyetleri maddi olmayan duran varlık kalemlerinden olan 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na borç kaydedilmelidir.

AR-GE işlemi neticesi ortaya çıkan maliyet ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulabiliyorsa ve bu doğrultuda ilgili meblağın aktifleştirilmesine dönem içerisinde ve maliyet ortaya çıktığı anda karar verilmişse ilgili tutar 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın borç kısmına kaydedilir. Bunun tamamlayıcısı olarak da ilgili aktif / pasif hesap alacaklandırılır.

Söz konusu aktifleştirme–giderleştirme kararı AR-GE faaliyetini gerçekleştiren firmalar tarafından bazı durumlarda ise dönem sonlarında verilmektedir. Dönem sonu verilen karar doğrultusunda aktifleştirilmesi uygun görülmeyen ve bunun yanında TMS–38'in 57. paragrafında öngörülen kıstaslara uymayan maliyetler gider olarak kayıt altına alınır. Gider olarak değerlendirilmeyen

AR-GE maliyetlerinin aktifleştirilme işlemi ise, dönem sonunda 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın borç tutarını oluşturan meblağdan gerekli tutarın 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılması ise gerçekleştirilecektir.

Bunun yanında aktifleştirilmiş AR-GE maliyeti tutarı işletme tarafından belirlenen ekonomik ömrü boyunca amortisman tabii tutulur ve bu süre zarfında aktifleştirilmiş tüm meblağ firmanın uygulamakta olduğu amortisman yöntemi uyarınca itfa edilir. Bu itfa işlemi ilgili amortisman tutarının 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na gider kaydedilmesi ve aynı tutarın (AR-GE ile alakalı alt hesap göz önüne alınarak) 268 numaralı Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak kaydedilmesi ile tamamlanır.

İtfa süresinin sonunda yapılması gereken bir başka işlem söz konusu maddi olmayan duran varlık AR-GE hesabının (263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı), o güne kadar oluşan ve söz konusu AR-GE varlığının tutarına eşit olan 268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı'yla karşılıklı olarak mahsup edilmesidir. Bu mahsup işlemi neticesinde ilgili hesaplar kapatılır ve bilançodan çıkarılır.

3.2.3.2. Aktifleştirme Esasına Göre Muhasebe Kaydı

Dönem içerisinde ortaya çıktığı anda aktifleştirilmesine karar verilen geliştirme maliyetinin kayıt altına alınması şu şekilde olmaktadır:

_____ / _____		
263 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	İlgili hesap	XXX
_____ / _____		

Aktifleştirilmesi düşünülen geliştirme maliyetleri tutarının dönem sonunda belirlendiği durumlarda gerçekleştirilmesi gereken işlem ise; daha önceden gider olarak kaydedilmiş tutardan aktifleştirilmek istenen tutarın alınarak maddi olmayan duran varlık hesap grubuna naklinin yapılmasıdır. Bu işlem aşağıda gösterilmektedir:

_____ / _____		
263 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	751 – AR-GE Giderleri Yansıtma H.	XXX
_____ / _____		

Bu işlem sonrasında daha önce gider olarak kaydedilen tutardan aktifleştirilen meblağın düşürülmesi gerekmektedir. Bu mahsup işlemi 751 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı vasıtasıyla gerçekleştirilmelidir:

_____ / _____		
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı	XXX	
	750 – AR-GE Giderleri H.	XXX
_____ / _____		

Aktifleştirilecek tutar bu işlemler neticesinde işletme bilançosundaki yerini almaktadır.

Bilançodaki yerini alan varlık, faaliyet dönemi içerisinde düzenli bir şekilde itfa edilmeli ve bu şekilde giderleştirilmelidir. Cari yıl için işletmenin kullandığı amortisman ayırma yöntemi ile belirlenen tutarın kayda alınması şu şekilde yapılmaktadır:

_____ / _____		
750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	268 – Birikmiş Amortismanlar H.	XXX
	268.01 – AR-GE Giderleri İtfa Payı	
_____ / _____		

Yukarıda yer alan örnekte yer aldığı şekliyle dönem gideri olan amortisman tutarı aynı zamanda bir başka varlığın üretim maliyetine de girebilir. Böyle bir durumda yapılması gereken kayıt:

_____ / _____		
İlgili Varlık	XXX	
	268 – Birikmiş Amortismanlar H.	XXX
	268.01 – AR-GE Giderleri İtfa Payı	
_____ / _____		

şeklinde olmalıdır.

Bu şekilde ekonomik ömrü boyunca amortisman ayırma suretiyle itfa edilen maddi olmayan duran varlık, ekonomik ömrünün sonunda kendisiyle ilgili olan birikmiş amortisman hesabıyla karşılaştırılmak suretiyle bilançodan çıkarılır. Aktifleştirilen bu AR-GE maliyetinin bilanço kapsamından çıkarılma işlemi temsili olarak aşağıdaki şekilde kayda alınır:

_____ / _____		
268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
	268.01 – AR-GE Giderleri İtfa Payı	
	263 – AR-GE Giderleri H.	XXX
_____ / _____		

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri her faaliyet döneminin sonunda gözden geçirilmeli, ileriki dönemlerde ekonomik yarar sağlayıp sağlamayacağı ve TMS-38; Paragraf 57’de yer alan kıstaslara uyumun halen devam edip etmediği hususu değerlendirilmelidir. Şayet dönem sonu incelemesinde ilgili varlıktan ileriki dönemlerde herhangi bir ekonomik fayda elde edilmesi beklenmiyorsa yahut 57. paragrafta belirlenen kriterlere uygunsuzluk ortaya çıkmışsa, henüz itfa edilmemiş ve sonraki dönemlerde giderleştirilmeyi bekleyen tutarın tümü dönem gideri olarak aşağıda yer alan yevmiye kaydı doğrultusunda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır:

_____ / _____		
750 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
	268 – Birikmiş Amortismanlar H.	XXX
	268.01 – AR-GE Giderleri İtfa Payı	
_____ / _____		

Tüm bu kurallar ve örnekler doğrultusunda düzenlenen finansal tablolarında işletme, faaliyet raporları ile birlikte dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştiği araştırma ve geliştirme harcamalarını da kamuoyuna açıklamalıdır.

Bunun yanında işletmeler AR-GE maliyetlerini gider olarak kayıt altına aldıklarında bu tutarı dönem kazancından indirmektedirler. Bu da söz konusu işletmenin dönem karını ve vergi matrahını değiştirmektedir.

Dönem karının daha yüksek gösterilmesini arzulayanların, bir takım araştırma giderlerini aktifleştirerek karları suni olarak artırmaları önlenmelidir. AR-GE maliyetlerinin denetiminde gerekli özen ve titizlik gösterilirse mali tabloların güvenilirliği sağlanabilir.⁵³

⁵³ Nalan Akdoğan, “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları – (TMS-15)”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:1, Nisan 2000, s. 17.

Esasları ve ilgili uygulama örnekleri bu şekilde açıklanabilen 38 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı 38 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Küreselleşmenin bu denli hızlı olduğu ve uluslararası rekabetin son derece çekişmeli sürdüğü ticaret hayatında firmalar küresel rakipleri ile karşılıklı olarak objektif kriterlere göre değerlendirilebilmek için finansal tablolarını tüm dünya ülkelerinde aynı şekilde oluşturmak durumundadır. Bu durum göz önüne alındığında Türkiye Muhasebe Standardı ile Uluslararası Muhasebe Standardının aynı doğrultuda hükümler ve düzenlemeler içermesi de oldukça doğal görünmektedir.

3.3. AR-GE MALİYETLERİN SERMAYE PİYASASI KURULU MEVZUATINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Sermaye Piyasası Mevzuatı'nın Muhasebe Standartları başlıklı beşinci bölümünün Seri: XI, No: 1 sayılı "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"i, firmaların AR-GE harcamalarının muhasebeleştirilmesi esaslarını açıklamaktadır.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını, SPK yönetmeliklerine tabi işletmeler açısından düzenleyen SPK mevzuatı ve SPK muhasebe standartları, Türkiye Muhasebe Standartları'nın 38. maddesi ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.

SPK mevzuatında AR-GE harcamalarına ilişkin olarak araştırma ve geliştirme kavramlarının tanımı, ilgili mevzuatın Seri: XI, No: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Standartlar Hakkında Tebliğ'in 178. maddesinde verilmektedir. Bu tanım uyarınca;

Araştırma: Yeni bilimsel veya teknolojik bilgi veya bulgu elde etmek amacıyla yapılan orijinal ve planlı faaliyetleri,

Geliştirme: Araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin, yeni veya önemli derecede geliştirilmiş malzemeler, araçlar, ürünler, süreçler, sistemler veya hizmetler üretmek için hazırlanmış bir plana ilgili mal veya hizmetin ticari olarak üretimine başlanmadan önce uygulanmasını, ifade eder.⁵⁴

Muhasebe standartları hakkında tebliğin işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar başlığını taşımakta olan bölümünde öncelikle, işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara bir aktif kalemi olarak alınma kriterleri belirtilmektedir. Söz konusu bu varlığın maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilebilmesi için gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olması, varlığın ortaya çıkış zamanının ve maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenebilmesi, ilgili varlığın oluşumuna yönelik gerçekleşen giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili olanlardan ayrıştırılabilir olması gerekmektedir.

İlgili tebliğ, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıkların kapsamında değerlendirmektedir. SPK mevzuatına tabi herhangi bir işletmenin, kendi faaliyetleri vasıtasıyla maddi olmayan varlık oluşturduğu durumlarda bu oluşum faaliyetleri araştırma ve geliştirme faaliyetleri olmak üzere iki safhada gerçekleşmektedir.

3.3.1. Araştırma Safhası

SPK, araştırma safhasında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin mali tablolarda aktif olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir.

⁵⁴ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ; Madde No: 190, (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_NO25.pdf, 28 Mart 2007.

İlgili tebliğin bu konudaki düzenlemesi UMS-38 ve TMS-38 ile uyum göstermektedir.

Araştırma maliyetlerinin aktifleştirilememesinin gerekçesi de, tıpkı UMS-38'de ve TMS-38'de belirtildiği gibi, bu faaliyetler neticesinde maddi olmayan bir varlığın meydana gelmesinin herhangi bir garantisinin olmayışıdır. Bu sebeple araştırma maliyetleri gerçekleştirildiği anda mali tablolarda gider olarak yer almalıdır.

İlgili tebliğin 190 numaralı maddesinde araştırma faaliyetlerini oluşturan işlemler şu şekilde tanımlanmaktadır⁵⁵:

- a) Yeni bir bilgi elde edilmesini amaçlayan faaliyetler,
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirilmesi ve nihai seçimi,
- c) Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin araştırılması,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin olası alternatiflerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Yukarıda yer almakta olan araştırma safhası faaliyetlerinde göze çarpan en önemli nokta; bu faaliyetler neticesinde yeni bir ürün veya üretim hattının geliştirilmesi işleminin bulunmamasıdır. Bu işlemlerin bulunmaması sonucu AR-GE faaliyetlerinin asıl maksadı olan eylemler yerine getirilmemiş olmakta, dolayısıyla araştırma maliyetleri dönem gideri olarak kayıt altına alınmaktadır.

⁵⁵ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25); 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

3.3.2. Geliştirme Safhası

İşletme bünyesinde gerçekleştirilen geliştirme faaliyetleri neticesinde oluşan maliyetlerin işletme bilançosunda aktif olarak yer alabilmesi için aşağıda yer alan koşulların tamamının mevcudiyeti gereklidir.

- İmal edilmekte olan maddi olmayan varlığın üretiminin ve satımının işletme tarafından amaç edinilmesi ve bunun olanaklar dahilinde olması. Bu olanakların bulunmaması veya bulunan olanakların sonradan yitirilmesi, geliştirme maliyetlerinin gider olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurur.

- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma yahut satma amacıyla üretmek istemesi; yani gerçekleştirilen faaliyetin ekonomik açıdan işletme yararına bulunması.

- İşletme tarafından maddi olmayan duran varlık geliştirilmesi amacıyla yapılan harcamalar tutarının güvenilir şekilde, objektif olarak tespit edilebilir olması. Bunun yanında işletme tarafından, geliştirme faaliyetleri doğrultusunda ileride gerçekleştirilecek harcamaların finansmanını sağlama amacıyla yeterli kaynağın tahsis edilmesi de gerekmektedir.

Maddi olmayan varlığın geliştirme safhasında yapılan faaliyetler ise ilgili tebliğde şu şekilde belirtilmektedir⁵⁶:

a) Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi,

b) Yeni teknoloji içeren alet, kalıp ve edevatların tasarımı,

⁵⁶ a.e., Madde No: 191.

c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekte bir pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; ve,

d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin seçilen alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi.

İşletme tarafından meydana getirilen marka, müşteri listesi gibi unsurlar SPK mevzuatı tarafından maddi olmayan varlık olarak nitelendirilmemektedir. Dolayısıyla işletmenin araştırma ve geliştirme faaliyetleri esnasında düzenlemiş oldukları bu işlemler, maliyetlerinin tam olarak belirlenememesinden dolayı, maddi olmayan varlık kapsamında değerlendirilmemekte ve bu faaliyetler neticesinde oluşan maliyetler ise aktifleştirilememektedir. Bu kıstas maddi olmayan varlıkların incelendiği UMS-38’de de aynı doğrultuda hükümler içermektedir.

3.3.3. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

Araştırma ve geliştirme giderleri SPK mevzuatında muhasebe standartları başlığı altında incelenmiş bulunmaktadır.

SPK muhasebe standartlarının araştırma ve geliştirme giderleri başlığını taşıyan 35. maddesinde öncelikle AR-GE giderlerinin kapsamı belirtilmekte, sonrasında ilgili giderlerin aktifleştirilebilme şartları sıralanmaktadır.

Söz konusu madde uyarınca araştırma ve geliştirme giderlerinin tanımı ve bu faaliyetlerin içeriği şu şekilde belirtilmektedir⁵⁷:

Araştırma ve geliştirme giderleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler,

⁵⁷ SPK Muhasebe Standartları; Madde No:35.

varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluşur.

Araştırma ve geliştirme maliyeti;

- a) Araştırma ve geliştirmeye ilgili olarak ödenen ücretlerle araştırma ve geliştirme personeline ilişkin diğer giderleri,
- b) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde tüketilen malzeme ve işçilik giderlerini,
- c) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ayrılan araç - gereçlerin amortismanlarını,
- d) Araştırma ve geliştirmeye ilişkin diğer giderleri, içerir.

Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilme esasları da ilgili standart maddesinde belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; gerçekleştirilebilir bir projenin somut bir şekilde planlanması gerekmektedir. Bunun yanında söz konusu varlığın imal, pazarlama veya kullanma amacıyla firma çalışanları tarafından hayata geçirilme isteğinin mevcut olması ve böyle bir projenin gerçekleştirilebilir olması da aranan şartlar arasında yer almaktadır. Ayrıca firma tarafından ilgili projeye yeterli kaynak tahsisinin yapılmış olması gereklidir.

Görülebileceği üzere SPK Mevzuatına göre yeni bir ürün imali amacıyla yapılan araştırma geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.⁵⁸

AR-GE faaliyetleri sonucu varlığın oluşması neticesinde ilgili varlık için yapılan satış, pazarlama ve yönetim giderleri, personelin eğitim maliyetleri ve varlığın planlandığı şekilde kullanılmasından önce ortaya çıkan ve açık bir şekilde

⁵⁸ Güray Öğredik, "Araştırma geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem (I)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz 2005, s. 94.

tanımlanabilen verimsizlik veya başlangıç faaliyet zararları varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilemez.

Ancak maddi olmayan varlığın imali sırasında ilgili varlığa ait yasal hakkın tesciline ilişkin harçlar, varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları gibi varlığın oluşturulması ile doğrudan ilişkili diğer harcamalar ve personelin üretim sürecindeki (eğitim harcamaları hariç olmak üzere) tüm giderleri ilgili varlığın maliyeti kapsamında değerlendirilmelidir.

Bu noktaya kadar ilgili SPK standardı, UMS-38 ve TMS-38'den herhangi bir farklılık arz etmemektedir. SPK standardının TMS-38'den ayrıldığı tek nokta, aktifleştirilen AR-GE maliyetlerinin itfa yönteminin ve süresinin farklılığıdır. TMS-38'de itfa süresi ile ve amortisman yöntemiyle alakalı herhangi bir kısıt olmamakla birlikte, SPK tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerde itfa süresi 5 yıldır ve söz konusu itfa eşit paylarda gerçekleştirilmelidir.

Bu açıklama doğrultusunda SPK mevzuatına tabi olan işletmeler aktifleştirdikleri geliştirme maliyetlerini eşit paylı amortisman yöntemiyle 5 yıl içinde itfa etme mecburiyeti altında bulunmaktadır. Bunun yanında bu süre içerisinde aktif varlık özelliğini yitiren bir geliştirme maliyeti, o faaliyet dönemi için itfa tutarına bakılmaksızın, doğrudan faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmeli ve finansal tablolarda bu şekilde yer almalıdır. Dönem içerisinde faaliyet gideri olarak hesaplanan net tutarın mali tablolarda AR-GE giderleri başlığı altında yer alması da SPK mevzuatının getirmiş olduğu bir zorunluluktur.

3.4. AR-GE MALİYETLERİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, tekdüzen hesap planında araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla farklı işlemlere

sahip 3 ayrı hesaba yer vermektedir. Bu hesaplar hesap numaraları ile birlikte Şu Őekildedir:

263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

750 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı (7/A seçeneğinde yer almaktadır).

Söz konusu bu hesaplar aynı hesap isimlerine sahip olsalar da AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklı görevler üstlenmektedir. Söz konusu farklılık AR-GE maliyetlerinin aktifleştirilme veya giderleştirilme işlemleri dolayısıyla ortaya çıkmaktadır.

263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, AR-GE maliyetlerinin aktifleştirilmesi durumunda kullanılmalıdır. 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı ise giderleştirilen AR-GE maliyetlerinin dönem sonunda devredileceği hesabı oluşturmaktadır.

Bunun yanında 75 numaralı hesap grubunda, AR-GE harcamaları için ayrılmış iki hesap daha bulunmaktadır:

751 – Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Yansıtma Hesabı,

752 – Araştırma ve Geliştirme Maliyet Farkları Hesabı.

75 numaralı hesap grubu, doğrudan gider yazılan AR-GE maliyetleri ile aktifleştirilen AR-GE maliyetlerinin amortisman yoluyla itfa edilmiş tutarlarının kayıt altına alınmasında görev üstlenmektedir.

AR-GE faaliyetleri yoğun olan işletmelerde, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin planlanması, kontrolü ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılabilmesi ayrıntılı bilgiyi gerektirir. Bu nedenle, büyük defterlerde fonksiyon esasına gire belirlenen AR-GE giderleri, eř zamanlı kayıt yöntemi esasına göre, yardımcı defterlerde hem gider

çeşitleri hem de gider yerleri açısından incelenebilmektedir. AR-GE giderleri bünyesinde yer alabilecek gider çeşitleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi bölümlenebilir.⁵⁹

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

⁵⁹ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 4. Baskı, Ankara, Cem Ofset, 1998, s.22.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilme veya giderleştirilmesine dair uygulanacak ilkeler açık bir şekilde belirtilmemektedir. Bununla birlikte ilgili tebliğin hesap planı açıklamaları bölümünde yer alan bu hesapların niteliklerini belirten açıklamalarda aktifleştirilme ve giderleştirmeye dair şu açıklamalar yer almaktadır⁶⁰:

263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri: İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalar bu hesapta izlenir.⁶¹

İşleyişi: Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

630 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-): Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır. Bu fonksiyonla ilgili olan ve 7. grupta izlenen giderler 7/A seçeneğinde "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı", 7/B seçeneğinde "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacak tarafı ile bu hesabın borç tarafına devredilir.

75 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri: Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

750 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı: Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim

⁶⁰ 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

⁶¹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 11. bs. Ankara, Gazi Kitabevi, 2003, s. 455.

çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borç tarafına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

751 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı: Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma ve geliştirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "750- Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı"nın borç tarafına kaydedilen tutarlar bu hesabın alacak tutarı karşılığı, sonuç hesaplarında "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"yla kapatılır.

752 - Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları: Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borç tarafına, olumlu farklar ise alacak tarafına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Tekdüzen hesap planında yer alan ilgili hesapların açıklamalarından çıkarılabilecek netice, araştırma maliyetlerinin ilgili dönemde gider olarak kaydedileceği; geliştirme maliyetlerinin ise niteliklerine göre değerlendirileceğidir.

3.4.1. Araştırma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde AR-GE faaliyetlerinin özellikleri araştırma ve geliştirme işlemleri açısından açık bir biçimde ayırıma tabi tutulmamaktadır. Bu konuda belirleyici fark, harcamanın gerçekleştiği dönemden sonra herhangi bir yarar sağlayıp sağlamayacağıdır. Sağlanacak bu yararın tespiti neticesinde harcamanın gider yahut aktif olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gerçekleştirilen AR-GE faaliyetinin ileriki dönemlerde yarar sağlayıp sağlamayacağını tespit edilmesi işlemi, tebliğde belirgin kriterlere bağlanmasa da araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin nitelikleri göz önüne alındığında, bizleri araştırma faaliyetleri neticesinde oluşacak maliyetlerin giderleştirileceği sonucuna ulaştırmaktadır. Bunun nedeni ise araştırma safhasında, gerçekleştirilen faaliyetin herhangi bir maddi olmayan duran varlık oluşumuyla neticelenmesinin belirlenememesidir.

Halen üretilmekte olan ürünlerin maliyetlerini düşürmek, bu mamullerin üretim tekniklerinde iyileştirmeler gerçekleştirmek, üretim teçhizatlarının geliştirilmesini sağlamak ve satış - pazarlama faaliyetlerini düzenlemek amacıyla firmaların giriştikleri işlemler sonucu oluşan maliyetler gider niteliğine sahip bulunmaktadır. Bu tür faaliyetler neticesinde ortaya çıkacak tutarlar öncelikle 750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın borç tarafına kaydedilecektir. Dönem sonunda ise bu hesabın bakiyesi 751 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılmak sureti ile kapatılmalıdır. Söz konusu bu yansıtma hesabı vasıtasıyla gerçekleştirilen AR-GE gider tutarı, 630 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılmak suretiyle ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılır.

Tekdüzen hesap planında AR-GE maliyetlerinin giderleştirilmesine yönelik muhasebeleştirilme yöntemi esas olarak, çalışmamızın “Maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi” konu başlığı altında yer

alan “Maliyetlerin Giderleştirilmesi” bölümündeki ilkelerden herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus işletmenin muhasebe sisteminde 7/A yahut 7/B seçeneğinden hangisinin tercih edildiğinin saptanmasıdır.

İşletme, muhasebe sisteminde 7/A seçeneğinin uygulamakta ise, gerçekleşen AR-GE maliyetleri 750 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 751 - AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı ve 630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı’nda hareketliliğe yol açmaktadır.

Şayet işletme muhasebe sisteminde maliyet hesaplarında 7/B seçeneğine yönelik kayıt sistemini benimsemişse; faaliyet dönemi içerisinde AR-GE gideri gerçekleştiğinde 79 – Gider Çeşitleri grubunda yer alan ilgili hesabın borç tarafına kaydedilir. Dönem sonunda 798 numaralı Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı, ilgili dönemde tahakkuk eden AR-GE gideri tutarı kadar alacaklandırılır ve bu tutar 630 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı’na devredilir. Daha sonrasında 798 numaralı hesap borçlandırılmak suretiyle, ilgili gider çeşitleri grubu hesabı ile aynı yevmiye kaydında kapatılmalıdır.

7/A seçeneğine göre gerçekleşmesi gereken muhasebe kaydı çalışmamızda “AR-GE Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi” başlığını taşıyan bölümde ayrıntılarıyla açıklanmış bulunmaktadır.

Tekdüzen hesap planında işletmelerin 7/B seçeneğine göre gerçekleştirmeleri gereken muhasebe kaydı, fiili maliyetleme ve standart maliyetleme sisteminde farklı ilkeler barındırmaktadır.

Fiili maliyetleme sistemini uygulamakta olan bir işletme AR-GE giderinin gerçekleştiği anda şu kaydı yapmalıdır:

_____ / _____		
79 – İlgili Gider Çeşitleri Hesabı	XXX	
(790,791,792,793,794,795,796 veya 797)		
İlgili hesap		XXX
_____ / _____		

Dönem sonunda ilgili faaliyetle alakalı fiili gider tutarı belirlenir ve bu tutar 630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılır:

_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
798 – Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı		XXX
(790,791,792,793,794,795,796 veya 797)		
_____ / _____		

Bu yevmiye kaydının ardından ilgili 79 grubu hesabı 798 numaralı hesap ile karşılıklı olarak kapatılmalıdır:

_____ / _____		
798 – Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı	XXX	
(790,791,792,793,794,795,796 veya 797)		
79 – İlgili Gider Çeşitleri Hesabı		XXX
(790,791,792,793,794,795,796 veya 797)		
_____ / _____		

Söz konusu bu işlemler başarılı bir şekilde neticlendiği takdirde gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken AR-GE maliyetlerinin yevmiye defteri kaydı doğru biçimde gerçekleşmiş olacaktır. Bu işlemler neticesinde yapılması gereken kayıt ise

630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın bakiyesinin 690 hesap numaralı Dönem Karı veya Zararı Hesabı'na aktarılmasıdır. Söz konusu bu kayıt da şu şekilde gerçekleştirilmelidir:

_____ / _____		
690 – Dönem Karı veya Zararı	XXX	
	630 – AR-GE Giderleri H.	XXX
_____ / _____		

3.4.2. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Cari dönem içerisinde gerçekleştirilen geliştirme işlemleri sonucu ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilme süreci, bu faaliyetlerden ileriki dönemlerde herhangi bir fayda beklenip beklenmediğine göre değerlendirilmelidir.

Şayet cari dönemde gerçekleştirilen geliştirme maliyetlerinin, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı ümit edilmekte ise söz konusu bu maliyet tutarları aktifleştirilmelidir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, geliştirme maliyetlerin ne şekilde muhasebe kaydına alınacağına dair açıklayıcı bir hüküm yer almamaktadır. Ancak geliştirme kavramının tanımından anlaşılacağı üzere; gelecek dönemlerde belirlenen amaçlar doğrultusunda fayda sağlaması beklenen, tutarı doğru bir şekilde saptanabilen maliyetlerin, aktifleştirilmek suretiyle maddi olmayan duran varlıklar grubu içerisinde yer alması sağlanmalıdır.

Ancak söz konusu geliştirme maliyetinin ileride herhangi bir fayda sağlamayacağı belirginse yahut bu tür harcamaların firma tarafından yeni ürün ve teknolojilerin geliştirilmesi esnasında kullanılacağı objektif kriterlere göre

ispatlanamıyorsa ilgili geliştirme maliyeti dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Geliştirme maliyetlerinin giderleştirilme esasları araştırma harcamalarının giderleştirilmesi ile aynı doğrultuda, aynı kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Çalışmanın bu kısmında geliştirme maliyetlerinin tekdüzen muhasebe sistemine göre aktifleştirilme esasları incelenecektir.

Aktifleştirilmesi için herhangi bir engel bulunmayan ve aktifleştirilme şartlarını taşımakta olan geliştirme maliyetleri tutarı Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre aktifleştirme anında 263 hesap numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na borç kaydedilmelidir.

263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, firma tarafından yeni ürün ve teknolojilerin geliştirilmesi esnasında gerçekleşen harcamaların aktifleştirilmesi sırasında kullanılması gereken, aktif karakterli bir bilanço hesabıdır.

Ancak aktifleştirilen AR-GE maliyetlerinin 263 – Araştırma ve Giderleştirme Giderleri Hesabı'nda izlenmesi yanlış bir uygulamadır. “Çünkü yaratılan apayrı bir gayri maddi duran varlıktır. Tamamlanmadan amortisman ayrılmamalıdır”⁶².

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi esnasında aktifleştirme işlemi gerçekleştirilmekte olan meblağ maliyet değeriyle değerlenmek suretiyle kayıt altına alınmalıdır.

Dönem içerisinde giderleştirilen AR-GE maliyetleri dönem sonunda aktifleştirilme işlemine tabi tutulabilmektedir. Bu yöntemi benimseyen işletmeler dönem içerisinde AR-GE maliyetlerini dönem içerisinde, 7/A seçeneğine göre, 750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda takip etmelidirler.

⁶² Süleyman Yükçü, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçerisinde Oluşturulması (Bilgisayar Programı Örneği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, Ekim 2000, s. 46.

Şayet işletme muhasebe işlemlerinde 7/B seçeneğine göre faaliyetlerini kayıt altına almakta ise dönem içerisinde AR-GE maliyetlerini gider olarak takip edebileceği hesaplar şu şekilde olmaktadır:

- 790 – İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- 791 – İşçi Ücret ve Giderleri,
- 792 – Memur Ücret ve Giderleri,
- 793 – Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
- 794 – Çeşitli Giderler,
- 795 – Vergi, Resim ve Harçlar,
- 796 – Amortismanlar ve Tükenme Payları,
- 797 – Finansman Giderleri.

Dönem sonlarında aktifleştirilmesi planlanan meblağ 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na 798 – Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı kullanılmak suretiyle devredilir. Bu işlem sonrasında ilgili gider çeşidi hesabı (790, 791, 792, 793, 794, 795, 796 veya 797 numaralı hesaplar) 798 numaralı hesap vasıtası ile karşılıklı olarak kapatılmak suretiyle kayıtlardan çıkartılır.

İşletme şayet geliştirme işlemini gerçekleştirdiği anda bu faaliyet maliyetinin aktifleştirilebileceğini kanıtlayabilmekte ise bu durumda aktifleştirmeyi kayıt altına alabilmek için dönem sonunu beklemeksizin ve dönem sonunda herhangi bir yansıtma işlemine gerek kalmaksızın direkt olarak 263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nı kullanabilmektedir.

Aktifleştirilme işleminde dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan birisi; aktifleştirilme kararının verilmesi işleminin dönem içi veya dönem sonu gerçekleştirilmesi durumlarında, yukarıda da değinildiği üzere, farklı şekilde prosedür uygulanması gerekliliğidir.

Tekdüzen hesap planına göre aktifleştirilen bu tutar, kayıt altına alınmasını takip eden 5 yıl içerisinde amortisman yoluyla itfa edilmelidir. İtfa sürecinde uygulanması gereken yöntem eşit paylı amortisman yöntemi olmalıdır.

Bu 5 yıllık itfa süresi ve eşit paylı amortisman yönteminin uygulanması gerekliliği ilkeleri 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Bununla birlikte şayet aktifleştirilmiş olan AR-GE maliyetleri, itfa süresi dolmadan evvel ekonomik fayda sağlama özelliğini kaybederse yapılması gerekli olan işlem aktif halde bilançoda yer alan meblağın tümünün itfa süresinin bitmesi beklenmeden dönem gideri olarak kayıt altına alınması olacaktır.

Amortisman yöntemi ile itfa edilmiş ve giderleştirilmiş olan söz konusu maddi olmayan duran varlık itfa süresinin sonunda kendisine ait olan ve defter değeriyle aynı tutarda bulunan birikmiş amortisman hesabıyla karşılıklı olarak kapatılacaktır.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarının incelendiği bu bölümde uluslararası muhasebe standartları, Türkiye muhasebe standartları, Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatı ve tekdüzen muhasebe sisteminin ortak görüşü; AR-GE harcamalarının gider yahut maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesindeki belirleyici unsurun, ilgili harcama ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan bir ilişki kurulup kurulamayacağı olduğudur.

Gerçekleşen AR-GE harcaması ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulabiliyor veya fayda ölçülebiliyorsa AR-GE harcaması aktifleştirilmelidir. Şayet söz konusu ilişki mevcut değilse ilgili harcama giderleştirilmelidir.

Bu bilgiler ışığında, dönem içerisinde gerçekleştirilen araştırma faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan maliyetler gider olarak kayıt altına alınmalıdır. Geliştirme maliyetleri ise gelecekte fayda yaratması bekleniyorsa aktifleştirilecek, beklenmiyorsa ilgili dönemin giderine kaydedilecektir.

Geleneksel kayıt sisteminde tutuculuk ilkesinin etkisinde kalınarak araştırma ve geliştirme maliyetlerini gider yazma çok yaygındır. Fakat tutuculuk ilkesi dönemsellik ilkesini bozmaktadır. Dönemsellik ilkesine göre, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve yararlı olacağı dönemde amorti edilmelidir. Tutucu uygulama, ürün maliyetinin önemli bir kısmının gider yazılmasına neden olarak ürün maliyetlerinin de bozulmasına neden olmaktadır.⁶³ Bu sorunun çözümü için geleneksel kayıt sisteminden uzaklaşmak gerekmektedir.⁶⁴

Yürürlükte olan düzenlemeler çerçevesinde AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususu aşağıda yer alan tablo yardımıyla özetlenebilmektedir.⁶⁵

⁶³ Nurten Erdoğan, “Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli?”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 1 – 2, S. 100 – 103.

⁶⁴ Feriştah Sönmez, “Türkiye Muhasebe Standardı – Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 264, Ağustos 2003, s. 193.

⁶⁵ Abitter Özulucan, “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı – 9, Türkiye Muhasebe Standardı – 15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı’na Göre Muhasebe İşlemleri”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, C: V, Sayı: 4, Aralık 2003, s.144.

AR-GE GİDERLERİ	UMS	TMS	SPK	TEKDÜZEN MUH. SİST.
Hangi durumda dönem gideridir?	Araştırma ile ilgili harcamalar daima dönem gideridir. Geliştirme ile ilgili harcamalar ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulamıyorsa veya fayda ölçülemiyorsa, geliştirme harcamaları da dönem gideri olarak kabul edilir.	Araştırma faaliyetleri ile ilgili harcamaların, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi, temel ilke olarak kabul edilmiştir. Geliştirme harcamaları ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulamıyorsa veya fayda ölçülemiyorsa bu tür maliyetler de giderleştirilir.	AR-GE harcamalarının gider olarak kaydedilmesi esasları TMS-38'den farklılık arz etmemektedir.	Tebliğde bu konuda açıklık yoktur. Fakat, sonuçlarından harcamanın yapıldığı dönemden sonra yararlanılması beklenmeyen AR-GE ile ilgili harcamaların tamamı dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
Hangi durumda aktifleştirilebilir?	Geliştirme harcamaları ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulabiliyor veya fayda ölçülebiliyorsa.	Geliştirme harcamaları ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulabiliyor veya fayda ölçülebiliyorsa.	Geliştirme harcamaları ile gelecekte beklenen fayda arasında doğrudan ilişki kurulabiliyor veya fayda ölçülebiliyorsa.	Tebliğde bu konuda açıklık yoktur. Fakat, sonuçlarından harcamanın yapıldığı dönemden sonra yararlanılması beklenen AR-GE ile ilgili harcamaların tamamı aktifleştirilebilir.
Satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yapılan harcamalar AR-GE maliyeti midir?	Hayır	Hayır	Hayır	Evet
Hangi değer ile değerlendirilir?	Maliyet	Maliyet	Maliyet	Maliyet
İtfa süresi nedir?	Sınırsız faydalı ömre sahip varlık itfa edilmez. Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfa süresine dair herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.	Sınırsız faydalı ömre sahip varlık itfa edilmez. Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfa süresine dair herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.	Aktifleştirilen tutar, eşit paylı amortisman yöntemine göre 5 yıl içinde itfa edilmelidir.	Aktifleştirilen tutar, eşit paylı amortisman yöntemine göre 5 yıl içinde itfa edilmelidir.
Aktifleştirilen AR-GE maliyetleri, itfa süresinden önce özelliğini durumunda nasıl muhasebeleştirilir?	Dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Tablo 4: AR-GE maliyetlerinin mevcut düzenlemelere göre muhasebeleştirilme esaslarının karşılaştırılması.

3.5. VERGİ KANUNLARINA GÖRE AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Mükellefler muhasebe kayıtlarını, AR-GE projesi kapsamında yer alan harcamalarını, işletme bünyesinde gerçekleşen diğer harcamalarından ayırarak AR-GE indirim tutarının gerçeği yansıtır şekilde hesaplanmasına olanak sağlayacak doğrultuda düzenlemekle yükümlü bulunmaktadır.

Bu noktada karşımıza çıkması muhtemel problem dönem içerisinde gerçekleşen harcamaların muhasebe kayıtlarında ne suretle yer alacağı hususudur.

86 Seri Numaralı K.V.K. Genel Tebliği'nde "AR-GE Harcamalarında Kapsam Dahilinde Olan Faaliyetler" isimli bölümde AR-GE faaliyetleri olarak belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ve 86 Seri Numaralı K.V.K. Genel Tebliği kapsamında AR-GE harcaması olarak kabul edilen doğrudan veya amortisman yoluyla gider kaydedilen harcamaların AR-GE harcamaları olarak isimlendirileceği belirtilmiştir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere AR-GE harcamaları muhasebe kayıtları açısından ikiye ayrılmaktadır. AR-GE harcamaları ya doğrudan ilgili dönemin gideri olarak kayda alınır, ya da aktifleştirmek suretiyle amortisman yoluyla ekonomik ömrü süresince itfa edilir.

Bu bilgiler ışığında; tebliğ tarafından belirlenen AR-GE faaliyetleri kapsamında yer alan harcamalar aktifleştirilmeli, kapsam dışı kalan harcamalar ise gerçekleştiği dönemde gider yazılmalıdır.

Bunun dışında AR-GE harcamalarının hangilerinin aktifleştirilmesi gerektiğine harcamanın niteliği ve gerçekleşen giderlerin amaca uygun netice verip vermeyeceği kıstası göz önüne alınarak da karar verilebilir.

Bu konuyla ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu (S.P.K.) Tebliği'nde yer alan ve çalışmamızın “Maliyetlerin Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına Göre Muhasebeleştirilmesi” konu başlığı altında da ayrıntılı bir şekilde açıklanan aşağıdaki hususlar aydınlatıcı nitelik taşımaktadır⁶⁶:

- Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrı belirlenebilmesi,
- Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları,
- Ürünün veya projenin teknik olarak gerçekleştirilebilir olması,
- Yeni ürünün veya hizmetin pazarlanma veya işletme için yararlı olma imkânının bulunması,
- Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.

AR-GE harcamalarının aktifleştirilmesi ve gider kaydedilmesi hususunda Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nda doğrudan bir belirleme kriteri yer almamaktadır. Ancak uygulamada bu giderler “kuruluş ve örgütlenme giderleri” kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmekte ve 5 yıl içerisinde eşit paylı amortisman yöntemi ile itfa edilmektedir. Anlaşıldığı üzere AR-GE harcamalarının aktifleştirilmesi kurumlar vergisi mükellefleri açısından mümkün bulunmaktadır.

Çelişkili bir husus olmakla birlikte AR-GE giderlerinin dönem kazancının tespitinde nasıl ve hangi dönemde dikkate alınacağına yönelik bir düzenleme yürürlükte bulunan vergi kanunlarında yer almamaktadır. Bu nedenle ilgili husus vergi mevzuatının genel düzenlemeleri çerçevesinde ele alınmalıdır.

⁶⁶ Sermaye Piyasası Mevzuatı, Seri No: XI No:1, Madde:35, 29.01.1989 tarih ve 20064 Sayılı Resmi Gazete.

Bu çerçeve doğrultusunda; AR-GE faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet elde edilmesi halinde, K.V.K.'nın 13. maddesi ve V.U.K.'un 313 – 321 maddeleri doğrultusunda, bu harcamaların amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmekte; aktifleştirme işlemi neticesi itfası uygun görülmektedir. Bununla birlikte AR-GE faaliyeti sonucu ortaya çıkan harcamalar aktifleştirilmediyse (amortisman tabi bir iktisadi kıymet elde edilmemesi halinde) K.V.K.'nın 13, V.U.K.'un 283 ve 287. maddeleri doğrultusunda gerçekleşen gider ilgili dönemde dönemsellik ilkesi gereği kazancın tespitinde dikkate alınmak durumundadır.

Yukarıda yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere araştırma faaliyetleri ilgili dönemde gider olarak kayıt altına alınacak, geliştirme giderleri ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu değerlendirme neticesinde ilgili harcama giderleştirilecek yahut aktifleştirilecektir.

Araştırma uygulamaları esnasında gerçekleşen harcamaların aktifleştirilmesinin hatalı olmasının sebepleri şu şekilde açıklanabilir:

Araştırma faaliyetleri neticesinde işletmenin mevzuatta belirtilen yeni bir ürün ya da üretim yöntemi geliştirmesinin herhangi bir garantisi bulunmamaktadır. Keza araştırma sürecinde işletmenin faydalanmadığı bir iktisadi kıymet oluşturma durumu da mevcut değildir. Bunun yanında geliştirme aşamasına geçebilmek için gerçekleştirilen araştırma faaliyetleri çok uzun yıllar sürebilmektedir. Bu sürenin belirsiz olmasının sonucu olarak da amortisman hesaplama esaslarının tespiti mümkün olmamaktadır.

Bu bilgiler ışığında araştırma harcamalarının ilgili dönemde gider olarak kaydedileceği aşikar gözükmektedir.

Bunun yanında yukarıda yer alan açıklamalar geliştirme faaliyetleri açısından değerlendirilip göz önüne alındığında, geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Ancak geleneksel kayıt sisteminde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasında yer alan tutuculuk (ihtiyatlılık) ilkesinin itkisi kendini çok fazla hissetmektedir. Bu ilke ışığında dönem içerisinde yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları, ilgili dönem finansal tablolarına gider olarak yansımaktadır. Ancak olması gereken, dönemsellik ilkesi ışığında, gerçekleşen AR-GE harcamalarının gerekli olan kısmının aktifleştirilmesi ve ilgili dönem içerisinde amorti edilmesidir.

AR-GE harcamalarını aktifleştirilme yahut ilgili dönemde gider olarak kaydedilme hususunun Tekdüzen Hesap Planı'nda ne şekilde ele alındığı da incelenmesi ve üzerinde önemle durulması gereken bir husustur. Bu konuya kısaca değinmek faydalı olacaktır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda yer alan "Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"; hesap numarasından da anlaşılacağı üzere bir maddi olmayan duran varlık kalemidir ve bu hesaba kaydedilen harcamalar ilgili dönemde giderleştirilmektedir.

4 - AR-GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA ÇALIŞMASI

Çalışmamızın bu bölümünde araştırma ve geliştirme işlemleri gerçekleştiren bir firmanın AR-GE faaliyetleri incelenerek söz konusu faaliyetlere ilişkin meydana gelen maliyetlerin mevcut düzenlemeler çerçevesinde ne şekilde muhasebe kayıtlarına alınacağı ve bu düzenlemelerin işletme finansal tablolarında ne gibi değişikliklere yol açtığı açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

Söz konusu bu farklılıklar açıklanmadan önce firma hakkında genel bir bilgilendirme yapılacak, söz konusu firmanın faaliyet alanına yönelik olarak gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme işlemleri belirtilecek, bu perspektif çerçevesine AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi esasları ortaya konmaya çalışılacak ve söz konusu işletmenin AR-GE faaliyetleri neticesinde devletin sağlamış olduğu teşviklerden yararlanıp yararlanmadığı açıklanacaktır.

Uygulama çalışmamızın ayrıntılarına değinilmeden önce belirtilmesi gereken en önemli husus; incelenen işletmenin reel olarak faaliyet göstermediği ve dolayısıyla herhangi bir tüzel kişiliğinin bulunmadığıdır.

4.1. Firma Hakkında Genel Bilgi

Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi 1990 yılında İstanbul ilinde kurulmuş bulunan ve 17 yıldır ambalaj üretimi sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma, üretimini tek bir fabrikada gerçekleştirmekte ve tüm ticari ilişkilerini fabrikanın da içinde bulunduğu işletme merkezinden yürütmektedir.

Söz konusu firma bir aile şirketidir ve SPK mevzuatına tabi değildir. Bu nedenle finansal olaylarını Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı'na göre raporlamamaktadır. Hammadde ithalatı ve ürün ihracatı işlemleri nedeniyle yurtdışında bulunan firmalarla da yakından ilişki içinde bulunan işletme, finansal raporlarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'na göre hazırlamaktadır. İşletme aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olmasından ötürü de muhasebe kayıtlarını Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin de kaynağı olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen esaslara göre gerçekleştirmektedir.

Şirket tek ve çok katlı, baskılı ve baskısız polietilen film, tek kat veya lamine edilmiş ambalaj malzemeleri ve baskılı poşet ve çöp torbası üretiminde bulunmaktadır.

Şirketin misyonu; müşteri ve çalışanları ile birlikte ülke için sürekli değer yaratan ve her zaman müşteri memnuniyetini en üst seviyede tutan bir firma olabilmektir.

İşletmenin vizyonu ise müşterinin gelecekteki ihtiyaçlarını öngörmek ve bu ihtiyaçlar doğrultusunda en kaliteli ürünü en düşük maliyetle üreterek sektör liderliğine ulaşmaktır.

4.2. İşletmenin AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı

İşletme araştırma ve geliştirme faaliyetlerine gereken önemi, son yıllarda kurumsallaştırmaya çalıştığı ve 2004 yılında oluşturduğu, AR-GE departmanı vasıtası ile verme gayreti içerisinde. Geçmiş yıllarda AR-GE departmanına sahip olmayan işletme, tecrübe eksikliği nedeniyle halen araştırma ve geliştirme faaliyetlerini aynı perspektifte değerlendirmekte ve bunun sonucu olarak da AR-GE departmanında araştırma ve geliştirme faaliyetlerini birbiriyle iç içe sürdürmektedir.

Şirket kuruluşundan itibaren ürün yelpazesini sürekli olarak yenilemekte ve ürünlerinde gerekli olan teknolojik geliştirmeleri de düzenli olarak gerçekleştirmiş bulunmaktadır. Ancak AR-GE departmanının bulunmaması ve AR-GE faaliyetlerinin gerektiği titizlikle değerlendirilmemesi dolayısıyla 2004 yılı öncesinde bu işlemlerin muhasebeleştirilme işlemleri esnasında olması gerektiği gibi kayıt altına alındığı söylenemez.

Halen işletmenin genel müdürlüğüne bağlı olarak çalışan AR-GE departmanı, firmanın sektördeki konumunu sürekli olarak yukarıya taşımayı ve ürün yelpazesini sürekli olarak yenilemeyi hedeflemektedir. Bu amaçlar doğrultusunda işletmenin AR-GE stratejileri ve AR-GE planlaması araştırma ve geliştirme departmanı çalışanları ve yönetim kurulu üyeleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

2007 yılı için öngörülen AR-GE harcamaları yaklaşık olarak 200.000 YTL olmakla birlikte bu tutar işletme cirosunun yalnızca %1'lik bir kısmına tekabül etmektedir. Gerçekleşen AR-GE harcamaları 2006 yılı için 150.000 YTL olarak kayıt altına alınmıştır. 2006 yılı için cironun yine %1'lik kısmı AR-GE'ye aktarılmış bulunmaktadır. Meydana gelen ve gelmesi hedeflenen bu tutarların işletme cirosuna oranları, aktif bir şekilde AR-GE faaliyeti gerçekleştiren firmaların söz konusu oranları ile kıyaslandığında işletmenin AR-GE faaliyetlerine gereken önemi vermediği ortaya çıkmaktadır.

İşletmenin AR-GE departmanında 2'si lisans, 3'ü ise önlisans mezunu olmak üzere 5 kişilik bir ekip çalışmalarını sürdürmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde de işletmenin araştırma ve geliştirme faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürmesi için bu konuya daha fazla önem vermesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

4.3. İşletmenin AR-GE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, kuruluşundan bu yana uzunca bir süredir yalnızca plastik ambalaj sanayinde faaliyette bulunması nedeniyle bu alanda yeterli bilgi ve deneyime sahip bulunmaktadır.

Yukarıda sayılan avantajlara sahip olmasına rağmen; çok hızlı gelişmekte olan ambalaj sektöründe, Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin ürün geliştirme konusunda rakiplerinden daha iyi bir konumda olduğu kanısına varılamamaktadır.

Söz konusu işletme, AR-GE departmanının yeni kurulması ve tam kapasite ile çalışmaması nedeniyle yeni ürün meydana getirilmesi işlemleri için genellikle diğer rakip firmalardan teknoloji transferi gerçekleştirmektedir.

Bunun dışında AR-GE departmanında yürütülen çalışmalar neticesinde meydana gelen projelerin hayata geçirilme başarısı, sınırlı miktarda araştırma ve geliştirme çalışması yürütülmesine rağmen, oldukça yüksek bulunmaktadır. AR-GE çalışması gerçekleştirilen faaliyetlerin üretim safhasına aktarılma başarısı yaklaşık olarak %60'lık bir orana tekabül etmektedir.

Söz konusu işletme dönem içerisinde gerçekleştirdiği AR-GE faaliyetleri neticesinde oluşan maliyetleri araştırma maliyetleri ve geliştirme maliyetleri olarak ayırtmamakta, tüm maliyetleri finansal tablolarında gider olarak değerlendirmekte ve 750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı altında raporlamaktadır. Bunun nedeni ise plastik sektörünün çok hızlı şekilde gelişim gösteren bir faaliyet alanı olması ve geliştirilen teknolojilerin de aktifleştirilmek suretiyle bilançoda gösterilmesine degecek nitelikte uzun ömürlü olmamasıdır.

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi yöntemini uygulamayan işletme, faaliyet dönemi sonunda ise 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Hesabı'nda oluşan tutarı 630 numaralı Faaliyet Giderleri Hesabı'na aktarmak suretiyle gelir tablosunda göstermektedir.

İşletme, dönem içerisinde AR-GE faaliyetleri neticesinde giderleştirdiği tutar üzerinden vergi indirimi uygulamasından faydalanabilmek amacıyla gerekli olan başvuruyu süresi içerisinde Gelirler Genel Müdürlüğü'ne ulaştırmış bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın ve TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşların incelemesi sonucunda, Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi AR-GE vergi indirimi uygulamasından yararlanmaya hak kazanmıştır.

İşletmenin araştırma ve geliştirme departmanında gerçekleştirmekte olduğu ve Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımı Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 9811 Numaralı Tebliğ, 95/2 sayılı Araştırma ve Geliştirme Yardımına İlişkin Karar ve 86 Numaralı K.V.K. Genel Tebliği hükümleri doğrultusunda kapsam dahilinde kabul edilen faaliyetler şu şekilde sıralanabilmektedir:

- Üretim amacıyla yeni bilgilerin edinilmesine yönelik laboratuvar çalışmaları,
- Üretilen yeni ürünlerin ya da sistemlerin kullanılabilirliğinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen testler,
- Mevcut ürünlerin geliştirilmesine yönelik gerçekleştirilen çalışmalar,
- AR-GE departmanı çalışanlarına ödenen ücretler ve sosyal yardımlar,
- Prototip olarak üretilen mamullerin maliyetleri,

- AR-GE departmanı tarafından kullanılmak üzere tedarik edilmiş ilk madde ve malzeme alımları.

Yukarıda sayılan faaliyetler neticesi oluşan maliyetler 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda izlenmekte ve dönem sonunda 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na aktarılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan işletme, vergi matrahının belirlenebilmesi amacıyla muhasebe kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esasları uyarınca gerçekleştirdiğinde söz konusu bu faaliyetler sonucu oluşan giderleri AR-GE faaliyetleri kapsamında değerlendirmektedir.

Yine aynı şekilde yukarıda yer alan AR-GE faaliyetleri, TMS ve UMS açısından değerlendirildiğinde, bu faaliyetler neticesi oluşan maliyetler de finansal raporlarda gider olarak yer almalıdırlar.

Yukarıda sayılanlar dışında yürürlükte olan düzenlemeler çerçevesinde AR-GE faaliyeti olarak kabul edilmeyen ancak işletme tarafından AR-GE departmanında gerçekleştirilen faaliyetler ise aşağıdaki gibidir:

- Önemli sayılabilecek son kontrol işlemleri (rutin son kontrol işlemleri kalite kontrol departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir),
- Sektördeki diğer firmalarca meydana getirilen yeni teknolojilerin ve ürünlerin takip masrafları,
- Mevcut ürünlerin şekil, renk ve boyut değişikliklerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetler.

Söz konusu bu gider kalemleri ise yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde 750 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda takip edilememekle birlikte 730

numaralı Genel Üretim Giderleri Hesabı altında yer almaktadır. Bu nedenle yukarıda sıralanan faaliyetlerle alakalı olan maliyetler AR-GE vergi indirimi uygulaması kapsamında değerlendirilemeyecektir.

2006 faaliyet yılı içerisinde gerçekleştirilen AR-GE işlemleri için katlanılan maliyetler, Tekdüzen Hesap Planı'nda 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın alt hesapları olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- 750.01 - AR-GE ilk madde ve malzeme gideri,
- 750.02 - Personel maaşları,
- 750.03 - Personel eğitim giderleri,
- 750.04 - İkramiye ve primler,
- 750.05 - Personele ödenen sosyal yardımlar,
- 750.06 - Personel fazla mesai ücretleri,
- 750.07 – Personel sigorta gideri
- 750.08 - Proje araştırma ve değerlendirme giderleri,
- 750.09 - Diğer AR-GE giderleri.

Tahakkuk eden bu tutarlar firma tarafından aktifleştirilmemekle birlikte söz konusu maliyetler gerçekleştiği anda şu şekilde muhasebeleştirilmektedir:

_____ / _____		
750 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri H.		XXX
750.01 – AR-GE İlk Madde ve Malzeme Gid.	x	
750.02 – Personel Maaşları	x	
750.03 – Personel Eğitim Giderleri	x	
750.04 – İkramiye ve Primler	x	
750.05 – Personele Ödenen Sosyal Yardımlar	x	
750.06 – Personel Fazla Mesai Ücretleri	x	
750.07 – Personel Sigorta Gideri	x	
750.08 – Proje Araşt. ve Değerlendirme Gid.	x	
750.09 – Diğer AR-GE Giderleri	x	
191 – İndirilecek KDV Hesabı		XXX
100 – Kasa Hesabı		XXX
150 – İlk Madde ve Malzeme H.		XXX
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar H.		XXX
361 – Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri H.		XXX
_____ / _____		

Dönem içerisinde bu yevmiye maddesi ile kayıt altına alınan AR-GE maliyetleri, dönem sonunda 751 numaralı AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı yardımı ile sonuç hesaplarına, gelir tablosunda gider kalemi olarak yer almasının sağlanması amacıyla şu şekilde yansıtılmaktadır:

_____ / _____		
630 – AR-GE Giderleri Hesabı	XXX	
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma H.		XXX
751.01 – AR-GE İlk Mad. ve Malz. Gid.	x	
751.02 – Personel Maaşları	x	
751.03 – Personel Eğitim Giderleri	x	
751.04 – İkramiye ve Primler	x	
751.05 – Pers. Ödenen Sosyal Yardımlar	x	
751.06 – Personel Fazla Mesai Ücretleri	x	
751.07 – Personel Sigorta Gideri	x	
751.08 – Proje Araşt. ve Değerl. Gid.	x	
751.09 – Diğer AR-GE Giderleri	x	
_____ / _____		

Bu kayıt sonrasında 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı ve 751 numaralı AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılmalıdır:

_____ / _____		
751 – AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı	XXX	
750 – AR-GE Giderleri Hesabı		XXX
_____ / _____		

630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda yer alan AR-GE giderleri tutarı gelir tablosunda faaliyet giderleri başlığı altında yerini almaktadır.

2006 yılı için giderleştirilen toplam AR-GE maliyetleri tutarının 150.000 YTL olduğu bilinmektedir.

Cari yıl içinde gerçekleşen ve faaliyet giderleri başlığı altında yer alan bu tutarın vergi indiriminde kullanılacak kısmı finansal raporlama süreci neticesinde ortaya çıkan faaliyet karı üzerinde herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır. AR-GE giderlerinin %40'ı oranında hesaplanan vergi indirimi tutarı, işletmenin faaliyet karı neticesinde ödemek durumunda olduğu kurumlar vergisi matrahında 60.000YTL'lik bir azalma meydana getirecektir.

Söz konusu AR-GE maliyetlerinin TMS-38 ve UMS-38 ilkeleri uyarınca muhasebeleştirilmesi de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına uygun şekilde gerçekleştirilen yukarıdaki neticelerden herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Bu nedenle, faaliyet dönemi içerisinde gerçekleştirilen kayıtlar sonucunda ortaya çıkacak olan faaliyet karı, AR-GE maliyetlerinin yürürlükte olan farklı düzenlemeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesi işlemlerinden etkilenmemektedir.

4.4. İşletmenin Muhtelif AR-GE Teşviklerinden Faydalanma Durumu

4.4.1. Vergi İndirimi Uygulamasından Faydalanması

Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Maliye Bakanlığı'na kendisine tanınmış bulunan vergi indirimi uygulaması olanağından faydalanmaktadır. Bu uygulama çerçevesinde işletmenin 2006 faaliyet yılı içerisinde gerçekleştirmiş olduğu 150.000 YTL tutarındaki AR-GE maliyetlerinin %40'ını ilgili dönemin vergi matrahından mahsup etme hakkı bulunmaktadır.

İşletme 60.000 YTL tutarındaki AR-GE indirim tutarını, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde "Tablo 5 – Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün ilgili satırına yazarak kazançtan indirmektedir.

İlgili tutar dönem sonu envanter kayıtları sonrası hesaplanmaktadır. Hesaplanan AR-GE vergi indirimi tutarının kazançtan mahsup edilebilmesi için kurumlar vergisi beyannamesine eklenecek belge dışında herhangi bir işlem gerekmemektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere indirim işleminin tahakkuk edebilmesi için herhangi bir yevmiye kaydı gerekli bulunmamaktadır.

4.4.2. Diğer Kanunlar Çerçevesinde Sağlanan Teşviklerden Faydalanması

Firma herhangi bir teknoloji geliştirme bölgesi dahilinde faaliyet göstermemektedir. Bu sebeple teknoloji geliştirme bölgelerine ve bölgede faaliyette bulunan firmalara sağlanan avantajlardan faydalanmamaktadır.

Bunun dışında firma Dış Ticaret Müsteşarlığı, TÜBİTAK ve TTGV tarafından sağlanmakta olan mali avantajlardan da faydalanmamaktadır. Bu imkanlardan yararlanamamasının en önemli sebebi, söz konusu kuruluşların herhangi bir AR-GE projesine destek sağlamaları için ilgili projenin en az 3 ay süreyle devam etmesini şart koşmalarıdır. Bu koşulun gerçekleşmesi ise çok hızlı bir teknoloji değişimine sahne olan plastik ambalaj sektöründe faaliyet gösteren bir firma açısından çok da müsait görünmemektedir.

Bu nedenle Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, araştırma ve geliştirme faaliyetleri nedeniyle AR-GE vergi indirimi uygulaması dışında herhangi bir vergisel avantajdan faydalanmamaktadır.

4.5. Uygulama Çalışmasından Elde Edilen Sonuçlar

Uygulama çalışmamızda incelemiş olduğumuz Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin araştırma ve geliştirme faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürdüğünü söylemek güçtür. Bu yargıya varmamızın nedeni, her şeyden önce, işletmenin araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ayrı kriterlere göre tasnif etmemesi ve ilgili faaliyetlerinin tümünü araştırma faaliyeti olarak değerlendirmesidir. Bu değerlendirme sonucunda ilgili faaliyetler neticesi oluşan maliyetlerin kayıt altına alınması yürürlükte bulunan uygulamalar ile getirilmiş bulunan değerlendirme kriterlerine aykırı bulunmaktadır. Halbuki gerçekleştirilen AR-GE faaliyetleri arasında aktifleştirilmesi gereken tutarlar da yer almaktadır. Oysa işletme bu olguyu göz ardı etmekte, araştırma maliyeti olarak değerlendirdiği tutarı giderleştirmekte ve bunun sonucu olarak da faaliyet karının olduğundan düşük görünmesine neden olmaktadır.

Meydana gelen bu yanlışlığın ana nedeni ise söz konusu işletmenin AR-GE departmanını çok yakın zamanda faaliyete geçirmesi ve bu sebeple de araştırma ve geliştirme işlemlerine gereken önemin henüz verilmemiş olmasıdır.

AR-GE çalışmalarına gereken önemin henüz verilmediğinin diğer bir göstergesi de işletmenin bu faaliyetler için ayırmış olduğu tutarın boyutudur. Yıllık işletme cirosunun %1'lik kısmının AR-GE faaliyetlerine ayrıldığı ve bu oranın kurumsal şekilde AR-GE faaliyeti gerçekleştiren işletmelere dair oranlarla karşılaştırılması hususları göz önüne alınacak olursa Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin AR-GE faaliyetlerinde neden başarısız bir performans gösterdiği de açıklığa kavuşmuş olacaktır.

Bu durumda, uygulama çalışmamızda incelemiş olduğumuz işletmenin faaliyet gösterdiği plastik ambalaj sektöründe uzun soluklu bir başarı yakalaması, pazar payını arttırması ve rakiplerinden önde olabilmesi, ürünlerinde yenilikçi bir strateji izlemesine bağlı olmaktadır. Bu sektörde faaliyette bulunan bir firmanın ürünlerini yenileyebilmesi ve gerçek manada bir pazar başarısı yakalayabilmesi ise

ancak ve ancak AR-GE faaliyetlerinin sürekli ve başarılı bir yapıya kavuşturulması ile mümkündür.

Yapılan incelemeler neticesinde Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin AR-GE faaliyetlerini kurumsallaştırma ve daha etkin şekilde çalışmasını sağlama amacını taşıdığı anlaşılmaktadır. Bunu gerçekleştirmek içinse şirket öncelikle AR-GE departmanı çalışanlarını ürün geliştirme konusunda eğitmeyi planlamaktadır. Bunun yanında söz konusu departmanda çalışan uzman sayısında da artışa gitme düşüncesi mevcuttur.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde başarının sağlanabilmesi için işletmenin gerçekleştirmeyi planladığı işlemler son derece isabetli görünmektedir. Ancak tüm bunların yanında işletme, faaliyet göstermekte olduğu sektörle alakalı yurtiçi ve yurtdışında gerçekleşen yenilikleri yakından takip etmeli, sektörde gelecekte ortaya çıkması muhtemel ihtiyaçları iyi saptayabilmek amacıyla müşterilerin isteklerinden faydalanmalı, yıllık cirosunda AR-GE faaliyetleri için çok daha fazla pay ayırmalı, AR-GE faaliyetlerini gereken gizlilikte ve özenle devam ettirmeli ve AR-GE faaliyetleri neticesi ortaya çıkan maliyetleri de gerektiği gibi muhasebeleştirmelidir.

Şayet işletme araştırma ve geliştirme maliyetlerini mevcut muhasebe ilkeleri doğrultusunda, olması gerektiği gibi kayıt altına alırsa hem genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasında yer alan dönemsellik ilkesine aykırı davranmamış olacak, hem de ileride fayda sağlamayı umut ettiği AR-GE faaliyetlerini finansal tablolarında olması gerektiği tutarda takip etme olanağına kavuşacaktır.

Kaldı ki ihtiyatlılık ilkesi gereği tüm AR-GE maliyetlerini giderleştiren işletme, bu maliyetlerden ileride fayda sağlamayı umduğu kısmı aktifleştirdiğinde ve daha sonrasında bu faaliyetten herhangi bir fayda sağlayamayacağını anladığında aktifleştirdiği ilgili tutarın tümünü, içinde bulunduğu faaliyet dönemi içerisinde giderleştirebilme imkanına da sahip durumdadır.

Bunun yanında yürürlükte olan vergi kanunlarının getirmiş olduğu istisnalar ve kamu kuruluşlarınca sağlanmış olan AR-GE destekleri de işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmasında önemli birer teşvik edici unsurdur. Mevcut teşvik uygulamalarından yalnızca vergi ertelemesinden faydalanan Pelit Plastik Ambalaj Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, AR-GE faaliyetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla teknoloji geliştirme bölgelerinden, dış ticaret müsteşarlığının sağladığı maddi destekten ya da TÜBİTAK'ın sağladığı teşvik olanaklarından da yararlanabilme imkanına sahiptir.

Ancak tüm bu yeni teknoloji geliştirmeyi teşvik edici olanaklardan faydalanabilmesi için söz konusu işletmenin AR-GE departmanının oluşumunu tamamlaması ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerini belirli düzen içerisinde gerçekleştirmeye başlaması gerekmektedir.

AR-GE departmanında gerçekleştirilen çalışmaların maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde yürürlükte olan düzenlemelere uyulması, işletmenin yeni ürün geliştirmesindeki başarısını rakip firmalarla karşılaştırmasında ve neticelerin değerlendirmesinde objektif sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Yukarıda değinilen tüm hususlar neticesinde söz konusu işletmenin araştırma ve geliştirme 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.

SONUÇ VE ÖNERİLER

AR-GE desteklerinin asıl amacı ülkemizin uluslararası pazarlarda rekabet gücünü arttırmaktır. Bu amaçla devlet tarafından araştırma ve geliştirme faaliyeti gerçekleştiren işletmelere çeşitli vergisel kolaylıklar ve doğrudan maddi destek sağlanmaktadır. Söz konusu bu desteklerden faydalanabilmek için işletmelerin yapması gereken araştırma ve geliştirme faaliyetlerini organize bir şekilde gerçekleştirmeleri ve bu hususun da uzman kuruluşlarca tasdik edilmesidir.

AR-GE maliyetleri yeni teknolojinin üretilip seri şekilde kullanılmasına kadar olan süreci kapsamaması ve fiziksel olarak herhangi bir varlığa sahip olmaması dolayısıyla maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bu tür faaliyetlerin her zaman yeni teknoloji icadı ile sonuçlanmasının da herhangi bir garantisi bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise AR-GE faaliyetlerinin çoğu zaman uzunca bir süreci kapsamaması veya AR-GE faaliyeti devam ederken üretilmesi planlanan teknolojinin rakiplerce bir başka teknoloji üretilmesi dolayısıyla atıl hale gelmesidir. AR-GE faaliyetlerinin bu tür bir karakteristiğe sahip olması dolayısıyla muhasebeleştirilmesi esnasında çeşitli problemler yaşanması olasıdır.

Yaşanan bu sorunlar genellikle gerçekleştirilmekte olan AR-GE faaliyetinin muhasebeleştirilmesi esnasında ne şekilde değerlendirilmesi gerektiğini etkilemektedir.

Halbuki meydana gelen söz konusu bu maliyetlerin bir kısmı aktifleştirilmeli; bir kısmı ise giderleştirilmelidir. Bu ayrımın ne şekilde yapılacağı, aktifleştirilmesi ve giderleştirilmesi gerekli tutarların hangi kriterlere göre belirleneceği hususu çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı şekilde ele alınmış bulunmaktadır.

Yapılan çalışmalardan elde edilen sonuç; meydana gelen araştırma maliyetlerinin giderleştirilmesi, geliştirme maliyetlerinin ise aktifleştirilmesi gerektiği hususudur.

Herhangi bir AR-GE faaliyetinden gelecek dönemde fayda sağlanması beklenmekteyse söz konusu faaliyetten oluşan maliyetler aktifleştirilmelidir. Ancak gerçekleştirilen faaliyetten herhangi bir fayda beklenmemekteyse bu maliyetin giderleştirilmesi gerekmektedir.

İşletmeler AR-GE maliyetlerinin değerlendirmesini doğru olarak yapmadıkları ve değerlendirme kriterlerinin de bilhassa Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ilişkin tebliğlerde açık olarak belirtilmediği için bu maliyetleri gider olarak kayıt altına almaktadır. Ayrıca söz konusu maliyetlerin aktifleştirilmesi yerine gider kaydedilmesi, vergi mükellefi olan işletmelere avantaj sağlamaktadır. Gider kaydedilen tutarın büyüklüğü gelir tablosunda ortaya çıkan faaliyet karının düşük çıkmasına ve dolayısıyla ödenecek verginin de düşük çıkmasına neden olmaktadır.

Bu tür hataların ve yanlışlıkların önlenmesi amacıyla öncelikle yürürlükteki uygulamalarda AR-GE maliyetlerinin kayıt altına alınması hususunda objektif ve açık şekilde anlaşılabilir hükümler yer almalıdır. TMS, UMS ve SPK mevzuatlarında açık şekilde yer alan AR-GE maliyetlerinin değerlemesi hususunun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de objektif kriterlerle yer alması gerekmektedir.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilecek tutarının maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi yerinde bir karardır. Bu maliyetlerin aktifleştirilmesinde göze çarpan en büyük yanlış; aktifleştirilen ancak henüz neticelenmeyen AR-GE işlemlerine dair maliyetlerin itfa edilmesi hususudur.

Söz konusu maliyet kalemleri 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir. İzlenmekte olan bu uygulama finansal tablolarda gerçeği yansıtmaya açıktır. Çünkü bu hesap kullanıldığında henüz tamamlanmayan bir AR-GE faaliyetine ait maliyetler itfa edilmektedir. Oysa bu yanlış bir uygulamadır. Yapılması gereken; söz konusu varlık tamamlanıncaya kadar ilgili maliyet tutarlarının farklı bir hesapta izlenmesinin sağlanması ve bu hesabın mamul meydana gelinceye kadar itfa uygulamasından muaf tutulmasıdır.

Ayrıca 263 hesap numarası ile maddi olmayan duran varlıklar arasında yer almakta olan Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın isminin de değiştirilmesi yerinde olacaktır. Çünkü bu hesap bir gelir tablosu hesabı değil, bir varlık hesabıdır ve bilançoda yer almaktadır.

Yukarıda da değinildiği gibi Türkiye'de bilim ve teknolojinin ilerleyebilmesi ve işletmelerin yeni ürünler meydana getirebilmesi, dolayısıyla ürünlerimizin rekabet gücünün artmasının tek yolu araştırma ve geliştirme maliyetlerinin işletmeler tarafından benimsenmesi ve layıkıyla yerine getirilmesidir. Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi işletmelerin çok büyük maliyetlere katlanmak durumunda kalmalarına yol açmaktadır. Bu büyük maliyetler yanında AR-GE faaliyetlerinin başarıyla sonuçlanması oranları da çok yüksek değildir. Faaliyetin başarısız olması riskinin bulunması işletmeleri AR-GE faaliyeti gerçekleştirme konusunda isteksiz kılmaktadır.

Bu nedenle ekonominin gelişmesini ve üretimin artmasını arzulayan devlet, çeşitli teşvik edici unsurlar yardımıyla AR-GE faaliyetlerini artırmak durumundadır. Bunun bilincinde olan idarenin getirmiş olduğu teşvikler son derece yerindedir. Ancak AR-GE maliyetleri konusunda TMS ve SPK kriterlerine uygun değerlendirme yapılmadığı müddetçe maliyetlerin işletmeler tarafından çeşitli kişisel çıkarlar doğrultusunda muhasebeleştirilmesinin önlenmesi zor görünmektedir. Bu nedenle ürün geliştirme faaliyetlerinden maksimum verim alınabilmesi için ülkemizde uygulanan çeşitli muhasebeleştirme ilkeleri arasındaki farkın aradan kaldırılması gerekmektedir.

Muhasebe ilkeleri arasındaki fark ortadan kalktığında araştırma maliyetleri gider, geliştirme maliyetleri ise maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilerek kayıt altına alınacaktır. Bu şekilde işleyen bir uygulama ise AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hale getirmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan: “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, Nisan 2000, s.13-17.
- Akdoğan, Nalan: **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 4. bs., Ankara, Cem Ofset, 1998.
- Akyol, Mehmet Emin: “Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Yeni Teşvik Sistemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 16, Nisan 2005, s.43-62.
- Atay, Tezcan: “AR-GE İndirim Uygulamasının Son Değişiklikler Paralelinde İrdelenmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 16, Nisan 2005, s. 50 – 62.
- Aygören, Fatih: “Vergi Sistemimizde Artan Teknoloji Geliştirme Teşviklerinde Son Durum: AR-GE İndirimi Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 24, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 93-104.
- Aygün, Fethi: “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin AR-GE İndiriminde Uyacakları Usul ve Esaslar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 204, s. 68-78.
- Bayrak, Serbülent: “AR-GE İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, s. 75-86.
- Bayram, Salih: “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 269, Ocak 2004, s. 86-91.
- Cemalcılar, Özgür,
Önce Saime **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir, 1999.

- Çankaya, Mehmet: “AR-GE Harcamalarına Yönelik 5228 Sayılı Yasa’yla Getirilen Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 142, Ekim 2004, s. 109-112.
- Doğan, Zeki: “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Sağladığı Vergisel Avantajlara İlişkin Son Değişikliklerin Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 24, Sayı: 281, Ocak 2005, s. 94-100.
- Engin, Rıfat: “AR-GE İndirimine Konu Olacak Harcamaların Hesaplanması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 209, Eylül 2005, s. 86-92.
- Erdoğan, Nurten “Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli?” , **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C: XIV, Sayı: 1 – 2, 1998, s. 100 – 103.
- Ergun, Ülkü: “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulama İlke ve Yöntemleri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 4, Mayıs 2001, s. 65-79.
- Eyimaya, Üzeyir: “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde AR-GE İndirimi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:203, Mart 2005, s. 9-13.
- Gümüşay, Serdar: “Araştırma Geliştirme Harcamaları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 207, Temmuz 2005, s. 145-153.
- Günaydın, İhsan: “Türkiye’de AR-GE Faaliyetleri ve Teşviki”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 150-187.
- Öğredik, Güray: “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem (I)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz 2005, s. 94-104.

- Öğredik, Güray: “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem (II)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 20, Ağustos 2005, s. 163-172.
- Özülcan, Abitter: “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı – 9, Türkiye Muhasebe Standardı – 15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı’na Göre Muhasebe İşlemleri”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, C: V, Sayı: 4, Aralık 2003, s: 127-147.
- Saban, Metin,
Genç Murat: “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Mart 2005, s. 123-133.
- Sevilengül, Orhan: **Genel Muhasebe**, 11. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2003.
- Sönmez, Feriştah: “Türkiye Muhasebe Standardı – Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 264, Ağustos 2003, s. 187-193.
- Tuncer, Selahattin: “Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında AR-GE İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 161, Mayıs 2006, s. 9-13.
- Tek, Nergis: **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar**, İzmir, 1996.
- Üçdoğruk, Yeşim: “Türkiye’de AR-GE Destekleri ve Araştırmacı Talebi”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 238, Ocak 2006, s. 51-72.
- Yurttutan, Beytullah: “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 133, Ocak 2004, s. 173-180.

İnternet Adresleri:

“Türkiye Muhasebe Standardı 38”, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/>, 25 Mart 2007.

“Uluslararası Muhasebe Standardı 38 (IAS)-38”, (Çevrimiçi) <http://www.iasplus.com>, 18 Şubat 2007.

“Uluslararası Muhasebe Standardı 38 (IAS)-38”, (Çevrimiçi) <http://www.iasb.com>, 18 Şubat 2007.

“AR-GE İndirimi”, (Çevrimiçi) <http://www.tubitak.gov.tr>, 23 Mart 2007.

“AR-GE İstatistikleri”, (Çevrimiçi) <http://www.tuik.gov.tr>, 25 Mart 2007.

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No: 25, (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr>, 28 Mart 2007.

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, (Çevrimiçi) <http://rega.basb.gov.tr>, 30 Mart 2007.

“1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, (Çevrimiçi) <http://rega.basbakanlik.gov.tr/>, 13 Nisan 2007.

“5228 Sayılı Kanun”, (Çevrimiçi) <http://rega.basbakanlik.gov.tr>, 10 Şubat 2007.

“4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu”, (Çevrimiçi) <http://rega.basbakanlik.gov.tr>, 15 Kasım 2006.

“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği”, (Çevrimiçi) <http://rega.basbakanlik.gov.tr>, 7 Ocak 2007.

“5228 Sayılı Kanun’un Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri”, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr>, 12 Şubat 2007.

“5035 Sayılı Kanun”, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr>, 18 Kasım 2006.

“Kurumlar Vergisi Sirküleri/1”, (Çevrimiçi) <http://www.alomaliye.com>, 20 Kasım 2006.

“Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü”, (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html, 25 Ekim 2006.

