

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

AR-GE HARCAMALARININ FİNANSAL
TABLOLARA YANSITILMASININ
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ ve ÖRNEK
UYGULAMA

Şeyma AKYILDIZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, 2020

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

AR-GE HARCAMALARININ FİNANSAL
TABLOLARA YANSITILMASININ
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ ve ÖRNEK
UYGULAMA

Şeyma AKYILDIZ
(172008053)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, 2020

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

AR-GE HARCAMALARININ FİNANSAL
TABLOLARA YANSITILMASININ
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ ve ÖRNEK
UYGULAMA

Şeyma AKYILDIZ
172008053

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 23.06.2020

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Zeynep Dina ÇAKMUR YILDIRTAN
(Marmara Üniversitesi)

: Dr. Öğr. Üy. Hüseyin MERT
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Haziran 2020

ÖN SÖZ

Bu çalışmada Ar-Ge faaliyetlerine istinaden gerçekleştirilen harcamaların finansal tablolara yansıtılırken VUK, TFRS/TMS ve BOBİFRS ‘de uygulama boyutu ele alınarak, karşılaştırılmalı incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmamın oluşturulmasında ve geliştirilmesinde katkıda bulunan çok değerli danışmanım Doç. Dr. Hakan TAŞTAN’a teşekkür ediyorum.

Yüksek lisans eğitimi konusunda beni cesaretlendiren Tekno Kauçuk San. Ve Tic. A.Ş.’ye, tez çalışmam süresince bilgi ve tecrübelerini paylaşan SMMM Mehmet NAZLIER’e ve desteğini esirgemeyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışmamın bu alanda faaliyet gösteren kişilere faydalı olmasını dilerim.

Şeyma AKYILDIZ

Haziran, 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR	ix
TABLO LİSTESİ	xi
BÖLÜM 1: GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2: AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	3
2.1. AR-GE ve AR-GE İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	3
2.2. AR-GE FAALİYETİNİN TEMEL AMACI.....	4
2.3. AR-GE FAALİYETİNİN EKONOMİYE KATKISI	6
2.4. AR-GE FAALİYETİNİN OLUMLU VE OLUMSUZ ETKİLERİ.....	12
2.4.1. Ar-Ge Faaliyetinin Olumlu Etkileri.....	12
2.4.2. Ar-Ge Faaliyetinin Olumsuz Etkileri.....	13
2.5. AR-GE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN HARCAMALAR.....	15
2.5.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	15
2.5.2. Amortismanlar	16
2.5.3. Personel Giderleri	16
2.5.4. Genel Giderler	17
2.5.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	18
2.5.6. Vergi, Resim ve Harçlar	19
2.6. AR-GE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMİYEN HARCAMALAR	19
2.7. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK İNDİRİMLER	20
2.7.1. Ar-Ge İndirimi	20
2.7.2. Ek Performans Kriterleri (İlave Ar-Ge İndirimi)	21
2.8. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK İSTİSNALAR.....	21
2.8.1. Damga Vergisi İstisnası	21
2.8.2. Gümrük Vergisi İstisnası	22
2.8.3.KDV İstisnası	22
2.8.4. Hibe ve Desteklerin Vergiye Esas Kazancın Tespitinde Dikkate Alınmaması	24
2.9. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK DESTEK VE TEŞVİKLER	25
2.9.1. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	25
2.9.2. Sigorta Primi Desteği	26
2.9.3. Temel Bilimler Desteği	26

2.9.4. Dışarıda Geçen Zamanlarının Destek ve Teşvik Kapsamına Alınması	26
2.10. VUK AÇISINDAN AR-GE HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	28
2.11. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN AR-GE	40
2.11.1. TFRS/TMS Açısından Ar-Ge	40
2.11.2. BOBİ FRS Açısından Ar-Ge	42
2.11.3. TFRS/TMS İle BOBİ FRS Ar-Ge Harcamaları Karşılaştırması	44
2.11.3.1. Benzerlikler	44
2.11.3.2. Farklılıklar	45
2.12. AR-GE HARCAMALARININ VUK, TFRS/TMS VE BOBİ FRS KARSILAŞTIRMASI	45
BÖLÜM 3: UYGULAMA ÖRNEĞİ	53
3.1. ÖRNEK FİRMAYA İLİŞKİN BİLGİLER	47
3.2. UYGULAMANIN AMACI	47
3.3. UYGULAMANIN KAPSAMI	47
3.4. UYGULAMANIN ÖNEMİ VE KSIITLAR	47
3.5. ÖRNEK UYGULAMA	48
BÖLÜM 4: SONUÇ ve ÖNERİLER	55
KAYNAKLAR	59
ÖZGEÇMİŞ	64

ÖZET

AR-GE HARCAMALARININ FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASININ KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ ve ÖRNEK UYGULAMA

Ar-Ge Faaliyetleri ile ilgili çalışma yapan veya yapacak olan kesimlere yol gösterici olması için hazırlanan bu çalışma, Ar-Ge faaliyetleri uygulaması hakkında bilgi vermeyi, ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerinin ne düzeyde olduğu ve ne yöne doğru ilerleme gösterdiğini ifade etmeyi amaçlamaktadır.

Çalışmada öncelikle Ar-Ge faaliyetinin ne olduğu, hangi harcamaları kapsadığı ve nasıl muhasebeleştirildiği, devlet tarafından sağlanan teşvikler konusunda bilgi verilmiş olup örnekler ile açıklanmıştır. Aynı zamanda Ar-Ge faaliyetine konu olan harcamaların VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS açısından nasıl değerlendirildiği sandarttaki düzenlemelere uygun olarak açıklanmıştır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için verilen bir örneğin, hem VUK hem de Finansal Raporlama Standartları tarafından nasıl ele alındığı değerlendirilerek karşılaştırma yapılmıştır.

Ar-Ge faaliyetleri sonucu teknoloji ve yenilik bazlı, katma değer yaratan ürünlerin oluşturulması, işletmeye içinde bulunduğu piyasada söz sahibi olması açısından önem arz ederken, ülkemizin uluslararası rekabet platformunda gelişmiş ve sürdürülebilir konumu için ülke ekonomisine önemli derecede katkı sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, Ar-Ge Faaliyetleri, VUK, Standart.

Tarih: 01.06.2020

ABSTRACT

COMPARATIVE ANALYSIS OF REFLECTION OF R&D EXPENDITURES TO FINANCIAL STATEMENTS AND EXAMPLE APPLICATION

This study, which is prepared to be a guide for the people who are working or will do related studies, aims to give information about the implementation of R&D activities and to express the level of R&D activities in our country and to which direction they are progressing.

In the study, firstly, information is given about what R&D activity is, what expenses it covers and how it is accounted for, the incentives provided by the government and these information is explained with examples. At the same time, how the expenditures subject to R&D activities are evaluated in terms of VUK, TFRS/TMS and BOBI FRS is explained in accordance with the standard regulations. For a better understanding of the subject, a comparison was made by evaluating how a given example was handled by both VUK and Financial Reporting Standards.

The creation of products based on technology and innovation and creating added value as a result of R&D activities is important in terms of having a voice in the market in which the company operates, also R&D activities contribute significantly to the country's economy for its developed and sustainable position in the international competition platform of our country.

Key Words: R & D, R&D Activities, TMS 38.

Date: 01.06.2020

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
SGDP	: Sosyal Güvenlik Destek Primi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TEYDEB	: Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMMOB	: Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS/IFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları / International Financial Reporting Standards

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

UMSK/IASC : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi / International Accounting Standards Committee

VB : Ve Benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. Türkiye’de Son 10 Yılda Ar-Ge Harcaması ve Ar-Ge Harcamasının GSYİH Oranı	8
Tablo 2.2. 2017 Yılı OECD Ülkeleri Ar-Ge Harcamasının GSYİH Oranı	10
Tablo 2.3. Ar-Ge Harcamalarının Kayıt Edildiği Tek Düzen Hesap Planı Kodları	30
Tablo 2.4. XYZ AŞ.’nin 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcamaları	31
Tablo 2.5. XYZ AŞ.’nin 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcamalarını İçeren Mizan	34
Tablo 2.6. 31.12.2019 Dönem Sonu Ar-Ge Projesinin Aktifleştirilmesi	35
Tablo 2.7. 31.12.2019 Dönem Sonu Tamamlanan Projenin Başarılı Sonuç Vermesi	36
Tablo 2.8. 31.12.2019 Dönem Sonu Tamamlanan Projenin Başarısız Sonuç Vermesi	37
Tablo 2.9. 31.12.2019 Dönem Sonunda Başarılı Sonuç Veren Projenin Amortisman Kaydı ...	37
Tablo 2.10. Ar-Ge İndiriminin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterimi	38
Tablo 2.11. Ar-Ge İndiriminin Muhtasar Beyannamesinde Gösterimi	39
Tablo 2.12. Ar-Ge İndiriminin SGK Bildirgesinde / Tahakkuk Fişinde Gösterimi	39
Tablo 3.1. 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcaması Örnek Veriler	49
Tablo 3.2. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı XYZ A.Ş.’nin 31.12.2019 Dönem Sonu Proje Harcama Tutarı	50
Tablo 3.3. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı XYZ A.Ş.’nin 31.12.2019 Dönem Sonu Proje Harcamalarını Aktifleştirme	51
Tablo 3.4. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı Başarılı Sonuçlanan Projenin Muhasebeleştirilmesi	52
Tablo 3.5. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı Başarılı Sonuçlanan Projenin Amortisman Kaydı	53
Tablo 4.1. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırması Özet Tablo	55

BÖLÜM 1: GİRİŞ ve AMAÇ

Teknolojik gelişmeler ve inovasyon sayesinde sınırsız insan ihtiyacını optimize edecek ürünler, minimum maliyetli üretilebilmektedir. İhtiyaçların teknolojik gelişmelere yön vermesinin yanı sıra gelişen teknoloji hayatı kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla ihtiyaçlar ve teknoloji birbirini destekleyen kavramlardır. Günümüz dünyasında ekonomik güç elde edebilme ya da var olan gücü elde tutabilmek için yaratılan değer teknoloji odaklı olması gereklidir.

İnovasyon hayatın bir parçasıdır. Değişen dünyaya uyum sağlayabilmek için teknolojiye en kısa sürede adapte olup, teknoloji yaratabilir durumda olunmalıdır. Bu adaptasyon sürecinin kısa sürede gerçekleştirilebilmesi için genç yetenek/genç beyin ile yıllarını ilgili çalışmaya vermiş uzmanların iş birliği içerisinde olması gereklidir. Ar-Ge ve inovasyon ciddi yatırımlar isteyen faaliyetlerdir. Kaynak sıkıntısını hafifletip inovasyonu güçlendirmek, rekabet gücünü arttırmak adına Türkiye’de destek ve teşvik mekanizmaları hayata geçirilmiştir.

Ar-Ge yeni bir ürün üretebilmek ya da var olan ürünün iyileştirilerek geliştirilmesi sonucu katma değer yaratan ürünlerin oluşturulması için gerçekleştirilen eylemlerin bütünüdür. Yeniliğin ve büyümenin kaynağı olarak Ar-Ge süreklilik arz eden olgulardır. Ar-Ge yatırımlarının önemini anlayabilmek için hangi ülkelerin Ar-Ge harcamalarına ne kadar bütçe ayırdığını incelediğimizde, gelişmiş ülkelerin bu oranda en büyük paya sahip olduğunu göreceğiz. Teknolojiyi üretmek ve kullanabilmek ülkelerarası rekabet üstünlüğünü belirleyen en önemli unsur olmaktadır. Ülkemizde rekabet ortamının oluşturulmasına katkı sağlayacak Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek için 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun yayınlanmıştır. İlgili kanunun, çalışanlara kendilerini geliştirerek nitelikli insan kaynağı olmaları açısından avantaj sunarken, firma için destek ve teşvikler ile fayda maksimizasyonu sağlamakta ve ülkemizin uluslararası platformda güçlenmesinin yanısıra ülkemize doğrudan yabancı sermaye yatırım girişini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmada Ar-Ge faaliyetlerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı sorusuna cevap aranmaktadır. Dolayısıyla öncelikle Ar-Ge’nin ne olduğunu, hangi faaliyetlerin Ar-Ge kapsamına dahil edildiğini, hangilerin dahil edilemediğini, Ar-Ge faaliyetlerinin finansal

tablolara nasıl yansıtılacağı incelenmiştir. VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS karşılaştırma yaptıktan sonra hangi yöntemin gerçeğe uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Ar-Ge ve Ar-Ge faaliyetleri ile ilişkili kavramaların tanımı üzerinde durulmuş olup, Ar-Ge faaliyetinin temel amacı ve ekonomiye katkısı yorumlanmaktadır. Ar-Ge faaliyetinin olumlu ve olumsuz etkilerinden söz ettikten sonra Ar-Ge faaliyeti sonucunda hak kazanılan indirim, istisna, destek ve teşvikler belirtilmektedir. Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen ve değerlendirilmeyen harcamalar açıklanarak, Ar-Ge harcamalarının VUK açısından nasıl muhasebeleştirileceği detaylı olarak incelenmektedir. Ar-Ge faaliyetinin finansal tablolara yansıtılmasında VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS karşılaştırılması yapılmıştır. Üçüncü bölümde uygulama örneği üzerinden inceleme yapılmış olup, sonuç ve önerilere dördüncü bölümde yer verilmiştir.

BÖLÜM 2: AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. AR-GE ve AR-GE İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Ar-Ge; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade eder.¹ Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 28.02.2008 tarihinde kabul edilip, 12.03.2008 tarihinde 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak 01.04.2008 tarihinde yürürlüğü girmiştir. Bu Kanunun adı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” olarak değiştirilmiştir. Bu Kanunun amacı; Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.²

Ar-Ge Merkezi; işletmenin organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve on beş tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği

¹ 5746 Sayılı Kanun Mad: 2/1.a.

² 5746 Sayılı Kanun Mad: 1/1.

olan, aynı bina veya aynı yerleşke içinde yer alan birimlerdir.³ İşletmelerin, organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge merkezinin bulunması durumunda, her Ar-Ge merkezi için ayrı başvuru yapılır. 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı on beş olarak belirlenmiştir. Ar-Ge merkezi personel sayısı, sektörler itibariyle değişiklik gösterebilmektedir. İlgili sayı Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE Rev.2)'na göre belirtilen sınıflarda otuz olarak uygulanmaktadır.⁴

Ar-Ge Personeli; Ar-Ge merkezi biriminde çalışan, Ar-Ge faaliyetlerine doğrudan katkı sağlayan araştırmacı ve teknisyenlerdir.⁵ Fiziki mekanın ayrıştırıldığı (Ar-Ge merkezinin ayrı bir birim olarak yer alması), Ar-Ge personelinin sadece Ar-Ge merkezinde görev aldığı, Ar-Ge merkeze giriş ve çıkışların kontrol edilebilirliği tam anlamıyla sağlandığı, Ar-Ge merkezinin, Ar-Ge personeli haricinde diğer personeller tarafından serbestçe giriş-çıkışın mümkün olmadığı, personel iş bölümlerinin netleştiği yapı kurulmalıdır.

Ar-Ge Projesi; farklı ve ya benzersiz bir ürün, hizmet yada sistem oluşturma amacı olan, bu amaca ulaşabilmek için ölçülebilir hedefleri olan, belli bir başlangıç ve bitiş noktası olan ve sınırlı kaynaklar kullanmayı gerektiren geçici olarak organize edilmiş faaliyetler bütünüdür.⁶

2.2. AR-GE FAALİYETİNİN TEMEL AMACI

İşletmeler ürünlerini pazara sunduklarında ürünlerinin piyasada uzun süre talep görmesini, pazara sunum için ve sunumdan sonra dahi göstermiş oldukları çabaların ve aldıkları risklerin karlı bir getiriye sahip olmasını amaçlar. Bütçe sınırları içerisinde, yüksek teknoloji içeren, müşteri ihtiyacını karşılayacak, yüksek getirisi olan yeni ürün ve hizmet sunumlarının rakiplerinden önce gerçekleştirilmesi işletmelere rekabet açısından büyük avantaj sağlamaktadır.⁷

³ 5746 Sayılı Kanun Mad: 2/1.c.

⁴ 5746 Sayılı Kanun 4 Seri Nolu Tebliği Mad: 3/2.

⁵ 5746 Sayılı Kanun Mad: 2/1.f.

⁶ WEB_2, ET: 30/11/2019.

⁷ Yıldız, P. (2005), *Yeni Ürün Geliştirme Performansına Etki Eden Faktörler Olarak Pazarlama Ve Ar-Ge Faaliyetleri*, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 16.

Rekabet, teknolojik gelişme, yenilik, çevre korunması, müşteri memnuniyeti vb. konular Ar-Ge faaliyetinin önemini attırmakla beraber doğru Ar-Ge proje seçimi ve çalışmanın başarıya ulaşması da önem arz etmektedir. Uzman ekiplerce yürütülmesi gereken Ar-Ge projelerinde amaç, kapsam, yöntem ve süre belirgin olmalıdır. İşletmenin büyüklüğü, ticari pazar payı, mali kaynakları gibi ivme yaratan değişkenler proje seçiminde ve çalışmanın devamlılığında etkisi oldukça önemli olan faktörlerdir. Ar-Ge projeleri, içinde teknolojiyi barındıran, daha önce olmayan mal ve hizmet üretiminin yanı sıra var olan bir üretimin geliştirilmesine yönelik tasarımlardır. İşletmelerin devamlılığı, rekabet gücüne sahip olabilmesi ve ekonomik olarak büyüebilmesi için ürün sürecinde değişiklik yapabilmesi, var olan ürünlerini iyileştirip geliştirerek veya piyasa ihtiyacına yönelik yeni mal ve hizmet üretebilmesi Ar-Ge faaliyetinin temel amacıdır.⁸

Amacı karşılayacak Ar-Ge projelerinde başarılı sağlayabilmek için, gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilimsel ve teknik çevrelerle kurulan iyi bir haberleşme ağının ve etkin bir işbirliğinin olması gereklidir. Yenilik işletme kültürüne benimsetilmeli, Ar-Ge projesinin başlangıcından yeni ürünün elde edilmesine kadar tüm süreçte Ar-Ge teknik ekibin bulunduğu üretim, pazarlama, muhasebe ve insan kaynakları departmanının etkin iş birliği gereklidir. Ar-Ge stratejisi ve hedefleri ile işletmenin genel stratejisi ve hedefleri ayrılmaz bir parça olarak görülmelidir. Yenilik sürecinin temel niteliği olan belirsizlik, proje seçim aşamasında zorlayıcı faktörlerdendir. Proje seçiminde anlamlı satış tahminleri, ileriye dönük üretim maliyeti ve kontrol teknikleri özenle belirlenmelidir. Ar-Ge projesinin oluşumunda ve tamamlanmasında en önemli etken çalışmayı yürütecek olan Ar-Ge personelleridir. Dolayısıyla Ar-Ge personelleri teknik bilgi ve birikim yönünden donanımlı bireyler olmalıdır. İşletme yetenekli araştırmacı ve teknik elemanlar için çekiciliği sağlamalı, yeniliği ve değişime açık dayanışmaya önem veren zihniyette sahip olmalıdır. Yaratılacak ürün ve hizmetin pazarlanabilmesi için gereksinimi sağlayacak nitelikte olması şarttır. Ürünün pazarlanamaması neticesinde satış sonrası hizmet, kullanıcının eğitimi de projenin başarılı olmasını sağlayan faktörlerdendir.⁹

⁸ Görür, A, (2006), *Ar-Ge Yönetimi Ve KOBİ'lerde Ar-Ge Faaliyetleri*, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 8.

⁹ Şenol, C.K, (2001), *Ar-Ge Yönetimi Ve Ar-Ge Personelinde Risk Alma Davranışı*, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 51-53.

2.3. AR-GE FAALİYETİNİN EKONOMİYE KATKISI

İşletmelerin Ar-Ge faaliyeti sonucu elde ettikleri yenilik çıktılarıyla piyasada rekabet gücü elde ederken firma performansı üzerinde olumlu ivme yaratmaktadır. Her ne kadar kar amacı güdüsü ile başlangıç yapılsa da firmanın piyasada tanınması, prestij sahibi olması, performans artışı işletme için önem arz etmektedir. Yeni ürünün piyasada tanıtılması başlangıçta zorlu süreçler getirirse de ihtiyaca cevap vermesi halinde uzun vadede yüksek getiriler sağlayabilecektir. Başlangıçta tekel görüntüsüne sahip olursa da yüksek getiriler rakip firmaların cezbedeceği için zamanla rekabet ortamı oluşacak ve karda düşüş yaşanacaktır. Firmalar düzenli olarak yenilik çıktılarıyla seri olarak karı tekelinde tutabilir. Yenilikçilik ve Ar-Ge yetenekleri ile performans üzerinde olumlu bir ilişki vardır. Yenilikçilik ve yenilikçiliğin beraberinde gelen destek ve teşvikler firmanın büyümesine ve firma karlılığına pozitif etki etmektedir. Pazara istikrarlı olarak yenilik çıktıları sunan firmalar pazarda sürdürülebilir yüksek performans gösterme şansını elde etmiş olacaktırlar.¹⁰

Toplumsal refahın artırılması, ekonomik büyüme, sosyal fayda, prestij, firmaların rekabet ortamında sürdürülebilir yaşamı, ülkelerarası rekabette varlığı koruma, ithalatı azaltıp ihracatı artırarak bağımlılığı en aza indirme, beyin göçünü ülke toprakları içerisinde tutabilme vb. sebepler Ar-Ge faaliyetinin desteklenmesinin temel nedenidir. Dolayısıyla ülkeler rekabette geri kalmamak, gelişmişlik seviyelerini arttırmak amacıyla Ar-Ge çalışmalarını desteklemek adına stratejik planlar oluşturup uygulamaya koymaktadır.¹¹

İşletmeler bazında başlayan Ar-Ge, günümüz ekonomisinde ülkeler bazında değerlendirilmekte ve ortaya çıkan tablo ülkelerin gelişmişlik düzeyini ifade etmektedir. Ar-Ge büyümenin itici gücüdür. Teknolojik gelişme ve yenilik mikro düzeyde işletme karlarını ve pazar payını arttırırken, makro düzeyde ekonominin geneli için azalan getiriyi ortadan kaldırarak artan getiri oluşturmakta böylelikle ekonomik büyümeyi sağlamaktadır. Ar-Ge harcamaları ile GSYİH arasında pozitif yönlü ilişki mevcuttur.

¹⁰ Korkmaz, A, (2015), *Firma Ar-Ge Yeteneklerinin Ürün Yeniliği Ve Firma Performansına Etkisi*, Yüksek Lisans Projesi, Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye, ss. 24.

¹¹ Çavuş, R, (2015), *Türkiye’de KOBİ Ar-Ge Destekleri Ve İyileştirme Önerileri*, Yüksek Lisans Projesi, Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye, ss. 24.

Dolayısıyla Ar-Ge hacaması ekonomik büyümenin dinamizmi olup verimlilik artışını sağlamaktadır.¹²

Ar-Ge faaliyetlerinin önemini kavrayabilmek için; ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımları karşılaştırarak görebiliriz. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımlar doğru orantılıdır. Dünyada en fazla Ar-Ge yatırımı yapan firmaların, en fazla ciro yapan, katma değeri yüksek sektörlerde faaliyet gösteren firmalardır. Düşük sermayeli firmaların Ar-Ge yatırımlarına gerekli kaynak aktaramamasından dolayı ciroları azalmakta, diğer taraftan da fikri mülkiyet hakları bu firmaların yeni ürünler üretmesini zorlaştırmaktadır.¹³ Küreselleşen dünyada gerek ekonomik büyümenin sürdürülebilmesi gerekse rekabet ortamında hayatta kalabilmek için, katma değeri yüksek, bilgi ve teknoloji yoğun üretimin olması gereklidir. Ülkelerin dışa bağımlılığını azaltabilmesi, ihracatını artırarak ekonomik büyüklüğe kavuşabilmesi, refah bir yaşam sağlanabilmesi için kendi teknolojilerini yaratabilmeleri gereklidir. Teknoloji ve inovasyonun beraberinde getirdiği katma değeri yüksek ürünler, ülke kalkınmasında önemli rol oynamaktadır. Bir ülkenin Ar-Ge faaliyetlerine verdiği önemi anlayabilmek için, o ülkenin Ar-Ge harcamalarının GSYİH'ndaki payına bakılmalıdır.

Ülkelerin başarı göstergelerinde Ar-Ge faaliyetlerinin önemi oldukça fazladır. Piyasada varlığımızı sürdürebilmek için ürün geliştirme zorunluluk haline gelmektedir. Ülkemizde Ar-Ge harcamalarına sağlanan destek ve teşvikler ekonominin güçlenmesi ve ülkeler arası başarı potansiyelinin yükselmesi için kritik rol oynamaktadır. Ar-Ge yapış maliyetinin düşmesi firmalara Ar-Ge merkezi olma yönünde teşvik edici rol oynamaktadır. Ar-Ge harcamalarına yapılacak olan destek ve teşviklerin sektör ayrımı yapılmaksızın, yeni yapılandırmalar ile artarak devam edeceği görülmektedir. Ar-Ge indirim tutarının, kazancın vergilendirilmesinde vergi matrahından düşülmesine olanak sağlamasının yanı sıra devredilebilir olması sebebiyle, kazancın yeterli olmaması halinde devreden tutar yeniden değerlendirme oranı ile arttırılarak kullanılabilir. Vergisel avantaj sağlamakla beraber firma adına, gümrükten çekilen malzemelerin Ar-Ge faaliyetine konu olması halinde öncelik kazanacaktır. Firmalara inovasyon aşıl原因 bu

¹² Duman, K., Aydın, K., (2018), *Türkiye’de Ar-Ge Harcamaları ile GSYİH İlişkisi*, Gazi İktisat Ve İşletme Dergisi, ss. 50, 52.

¹³ Mert, H., Karagöz, O., (2016), *Türk Vergi Sisteminde Ar-Ge Teşviklerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, Vergi Dünyası Dergisi, ss. 18, 19.

faaliyetin hem firma ekonomisine hem de ülke ekonomisine katkısı yadsınamaz. Ülkemizde Ar-Ge merkezi sayısında gün geçtikçe artış olmakla beraber, TÜİK verilerini baz alarak son 10 yılı incelediğimizde Ar-Ge faaliyetlerine yapılan yatırımların her yıl artan oranla devam ettiğini görmekteyiz. Ar-Ge harcamasındaki artış, GSYİH tutarında da artış yaratmakta ve bu artışın sürdürülebilirliği için Ar-Ge projelerini destekleyici unsurların varlığına devam ettirilmeli hatta alternatif stratejiler aranmalıdır. Ar-Ge bilinci ülkenin her kesimine aşılanmalı, bütçede mutlaka Ar-Ge için pay ayrılmalıdır. Vergisel açıdan teşvikler ve Ar-Ge proje desteklerinin sektörleri özendirerek, bilgiye yapılan yatırımların artması, katma değeri yüksek ürünlerin geliştirilmesi ve bu ürünlerin ticarileştirilerek ihraç edilmesi beraberinde ülkenin kalkınması ve gelişmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla Ar-Ge faaliyetlerine istinaden yapılan harcamaların artışla devam edeceğini söyleyebiliriz.

Tablo 2.1. Türkiye’de Son 10 Yılda Ar-Ge Harcaması ve Ar-Ge Harcamasının GSYİH Oranı¹⁴

YILLAR	TOPLAM AR-GE HARCAMASI	AR-GE HARCAMASI / GSYİH
2008	₺6.893.048.199,44	0,69
2009	₺8.087.452.599,82	0,81
2010	₺9.267.589.617,35	0,8
2011	₺11.154.149.797,41	0,8
2012	₺13.062.263.394,38	0,83
2013	₺14.807.321.925,98	0,82
2014	₺17.598.117.441,78	0,86
2015	₺20.615.247.953,87	0,88
2016	₺24.641.251.935,23	0,94
2017	₺29.855.477.804,64	0,96
2018	₺38.533.672.884,00	1,03

Kaynak: WEB_9, ET: 16.12.2019.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile Ar-Ge faaliyetlerine yaptığı harcamaların doğru orantı söz konusudur. Burada ülkemizin konumuna değinecek olursak, hali hazırda özendirici ve destekleyici politikalar uygulansa da rekabet koşulları baz alındığında faaliyetlerin yeterli olmadığı açıktır. Burda özel sektöre büyük görev düşmektedir. Devlet desteklerinden yeterince yararlanabilmek adına firma içinde destek araştırmalarına gerekli önem itina ile verilmelidir. Ayrıca sökterlere duyuru yada seminer olarak faaliyetin önemi ve desteklerin varlığı için bilinç ortamı yaratılmalıdır. Bilgi alış verişinin

¹⁴ WEB_8, ET: 16.12.2019.

sağlanması için portalların varlığından bi haberdar olan sektörlere ulaşılmalı ve takip mekanizmasının sağlam oluşturulması gereklidir. Verilen desteğin tutarı kadar, ortaya çıkan ürünün ticarileşip ticarileşmediği de önem arz etmektedir. Globelleşen dünyada teknoloji ve yenilik savaşının var olduğu kaçınılmaz bir gerçektir. Gelişme konusunda yüksek performans gösterirken, yenilik konusunda da başarılı olunmalıdır. 2017 yılı Ar-Ge harcamasının GSYİH oranı göstereci incelendiğinde Türkiye, OECD üye ülkeleri arasında 29'uncu sıradadır. Temel amaç küresel rekabetin var oluşunu kabullenip, bu platformda Türkiye'nin sesinin yükselmesini sağlamak olmalıdır.



Tablo 2.2. 2017 Yılı OECD Ülkeleri Ar-Ge Harcamasının GSYİH Oranı¹⁵

	ÜLKE	GSYİH' nın %'si	Milyon ABD Doları
1	Kore	4,553	84.253,80
2	İsrail	4,545	12.841,10
3	İsveç	3,397	15.449,90
4	İsviçre	3,373	15.705,10
5	Japonya	3,213	155.090,30
6	Avusturya	3,157	12.249,10
7	Danimarka	3,046	8.112,20
8	Almanya	3,038	110.642,20
9	Amerika Birleşik Devletleri	2,788	483.676,30
10	Finlandiya	2,757	6.056,00
11	Belçika	2,702	12.819,70
12	Fransa	2,185	55.512,30
13	İzlanda	2,104	339,50
14	Norveç	2,093	6.400,40
15	Hollanda	1,991	16.259,00
16	Slovenya	1,863	1.167,50
17	Çek Cumhuriyeti	1,791	6.030,10
18	Birleşik Krallık	1,664	43.217,20
19	Kanada	1,588	25.087,80
20	Yeni Zelanda	1,366	2.288,20
21	İtalya	1,352	27.998,50
22	Macaristan	1,349	3.407,90
23	Portekiz	1,328	3.845,60
24	Estonya	1,289	482,00
25	Lüksemburg	1,256	650,80
26	İspanya	1,206	18.907,20
27	Yunanistan	1,131	2.932,50
28	Polonya	1,034	10.386,10
29	Türkiye	0,961	18.925,30
30	Litvanya	0,898	717,00
31	Slovak Cumhuriyeti	0,883	1.435,40
32	Letonya	0,51	238,60
33	Şili	0,355	1.372,00

Kaynak: Saatçioğlu, C., Bildirici, Ü, ss. 54-55

OECD güçlü ekonomiler kurmak, verimlilik artışı sağlamak, serbet ticaret anlayışını yaygınlaştırma, kalkınmayı artırma amaçları doğrultusunda çeşitli çalışmalar yürüten, bilgi toplumu oluşmasını ve inovasyonu destekleyerek politikalar ve stratejiler geliştiren

¹⁵ WEB_9, ET: 17.12.2019.

önemli bir teşkilattır. Gerek devlet gerek özel mekanizmaların yenilik ve teknoloji içerikli faaliyetlere istinaden destek ve teşvik sunumların artışına rağmen Türkiye'nin inovasyon ve teknoloji göstergeleri, OECD üyesi ülkeler ile karşılaştırıldığında bilim, teknoloji, inovasyon ve Ar-Ge konusunda, özellikle Ar-Ge harcamaları, araştırmacı sayısı, patent sayısı, eğitim, katma değer üretimi gibi göstergelerde oldukça geri kaldığı ve ortalamanın altında olduğu gözlemlenmektedir. Son yıllardaki ülke politikaları ve kalkınma planları göz önüne alınırsa Türkiye'nin Ar-Ge, inovasyon, bilgi ve teknoloji ağırlıklı harcamaların artarak devam edeceğinden söz edebiliriz. İnovasyona dayalı sürdürülebilir büyümenin sağlanabilmesi, rekabet avantajı elde edebilme, gelişmiş ülkeler ile var olan ekonomik farkın giderilebilmesi ancak bilgi toplumu olma yönünde istikrarlı adımların atılması, bilim, teknoloji ve inovasyona ilişkin altyapı sorunlarını giderilmesi, etkin ve uygulanabilir politikaların en kısa zamanda uygulamaya konulması ile mümkündür.¹⁶

Türkiye, Ar-Ge yatırım harcamaları bakımından gelişmekte olan ülke konumundadır. 2016-2017 yıllarını kapsayan, Dünya Ekonomik Formu tarafından açıklanan, rekabet gücü sıralamasında Türkiye 138 ülke arasında 55'inci sıradadır. İlk 10 ülke sıralamasında İsviçre, Singapur, ABD, Hollanda, Almanya, İsveç, İngiltere, Japonya ve Hong Kong yer almaktadır. İnovasyon ve teknolojik hazırlık kategorilerinde de oldukça düşük performans gösteren Türkiye, inovasyon kategorisinde 71'inci, teknolojik hazırlık sıralamasında 67'inci olarak yer almaktadır. Katma değeri yüksek teknoloji ürünlerin üretilmesine olanak tanıyacak teknoloji, yenilik, tasarım vb. bilgi üretimine dayanmaktadır. Türkiye bu süreçte düşük-orta teknoloji ürün bandına sıkışmış, nihai ürün veya endüstride uzmanlaşmak yerine, belirli bir üretim aşamasına ait nihai ürün ya da bir endüstride uzmanlaşmak yerine, belirli bir üretim aşamasına ait olan aksam ve parçalarda uzmanlaşmıştır. Dolayısıyla ucuz işgücü ve hammadde de rekabet etmekle sınırlı kalmış, nitelikli bir teknoloji hamlesi atmada başarısız olmuştur. Ar-Ge harcaması yapan şirketler genelde orta ve büyük işletmeler olup, çoğunlukla otomotiv, savunma ve havacılık sektörleridir. Ülkemiz nitelikli bir ekonomiye sahip olabilmesi için toplum refahını ve kalkınmayı merkezine alıp nitelikli bir üretim yapısı inşa etmelidir.¹⁷

¹⁶ Saatçioğlu, C., Bildirici, Ü, (2017), *İnovasyon Göstergeleri Bakımından Türkiye'nin OECD Ülkeleri Arasındaki Yeri: Ekonometrik Bir Uygulama*, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, ss. 54-55.

¹⁷ Aydın, A., Soylu, S, (2018), *Dünyada ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetleri*, TMMOB Makina Mühendisleri Odası Oda Raporu, ss. 14-45.

2.4. AR-GE FAALİYETİNİN OLUMLU VE OLUMSUZ ETKİLERİ

İşletmeler kar amacı olsun olmasın, birden fazla yıl maddi fayda sağlayan varlıkların edinilmesi, bakımı, yenilenmesi, pazarlaması ve elden çıkarılması ile ilgili kararları alırken sermaye bütçelemesi yapmaktadır. Her işletme farklı niteliklerdeki projelerden oluşan bir bütündür. Bu bağlamda işletmenin performansı, bireysel projelerinin performansına bağlıdır. Dolayısıyla proje seçiminin isabetli olması ciddi önem taşımaktadır. Yatırıma istinaden bütçe planlaması yapılırken başlangıçta proje fikrinin üretilmesi, araştırılması, değerlendirilmesi, finans kaynağının seçimi, prototibin gerçek performansının ölçüm süreçleri belirlenmelidir. Paranın zaman değerini gözeten ve gözetmeyen yöntemler ile nakit akışın belirlenmesi işletmelerin finansal değerlendirmelerinde ve proje seçimlerinde avantaj yaratacaktır.¹⁸

2.4.1. Ar-Ge Faaliyetinin Olumlu Etkileri

- Ar-Ge faaliyetleri, işletmelere içinde bulunduğu sektörde rekabet üstünlüğü sağlarken, bölgelerin ekonomik gelişimini arttırıp ülke ekonomisine de katkı sağlamaktadır.
- İşletmeye piyasa hakimiyeti ve pazarda liderlik olanağı sağlarken, ülkeye küresel rekabette sürdürülebilir güç sağlamaktadır.
- Yüksek kar getirisi olup, kar elde etme güdüsü ile kurulan işletmelerde cezbedici rol oynayacaktır.
- Teknoloji yoğun üretim sürecinin gerçekleşmesini sağlayacak ve ülkenin teknoloji bağımlılığını azaltmaya katkı sağlayacaktır.
- İşletmelerin ve beraberinde ülkenin bilgi yoğun oluşumuna katkı sağlayacaktır.
- Katma değeri yüksek ürünlerin varlığı artacak, kaliteli ürünlerin üretilmesi sağlanacaktır.
- İthalatta azalış, ihracatta hacminde artış gerçekleştirecektir.
- Ülkenin refah seviyesinde artış sağlayacak, ekonomik büyüme ve verimlilik artışında katkı sağlayacaktır.
- Yeni teknolojik yapı ve süreçlerin oluşumunda alt yapı görevi görmektedir.
- Yeni sanayi dallarının oluşumuna temel hazırlayacaktır.

¹⁸ Gürsoy, C.T, (2007), *Finansal Yönetim İlkeri*, Doğu Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Türkiye, ss. 478.

- Yeni ürünler geliştirilip yeni pazarların bulunmasıyla üretimde ciddi artışlar meydana getirecektir.
- Yeni üretim yöntemleri ile maliyette azalma sağlanacaktır.
- Yeni ürünlerin oluşumuna katkı sağlarken var olan ürünlerin kalitelerinde artış gerçekleştirecektir.
- Beşeri sermayenin güçlenmesine olanak sağlayacaktır.
- Nitelikli iş gücünün varlığını destekleyecektir.
- Beyin göçünün engellenmesi sağlanacaktır.
- İş bölümüyle beraber bireylere alanında uzmanlaşma imkanı sağlayacaktır.
- Özel ve kamu sektörünün iş birliği için köprü görevi görmektedir.
- Devlet destek ve teşviklerinden faydalanarak işletmeler vergi indirimlerinden, istisnalardan faydalanarak Ar-Ge yapış maliyetlerini düşürecektir. Böylece yerli ve yabancı sermaye girişi özendirilmiş olacaktır.
- Projenin başarısız sonuçlanması halinde zarar tutarı “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” olarak ticari kazançta eklenebilmektedir.
- Ar-Ge faaliyetleri, işletmeye destekleyici fonksiyonları arasında yeni bir departman oluşturacaktır. Ar-Ge merkezleri için yeni istihdam olanağı sağlanacaktır.
- Girişim potansiyelini arttıracak ve yeni girişimcilerin yetişmesi için rol model olacaktır.

2.4.2. Ar-Ge Faaliyetinin Olumsuz Etkileri

Ar-Ge faaliyetlerinin olumlu etkilerini incelerken bu denli yaratıcı fikrin olumsuz etkilerinin de olacağını göz ardı etmemeliyiz. Teknoloji yeni bir buluş çabasıdır. İnovasyon için yenilikçi hareketin temelinde güçlü yatırımlara, yüksek bütçeli risklere, bu faaliyeti gerçekleştirebilecek kapasiteye sahip istihdama ve hatta bu faaliyeti en etkin biçimde örgütleyebilecek yönetim kadrosuna gereksinim duyulacaktır. Ekonomik koşullarının yanı sıra zevk ve tercihler de kişiden kişiye değiştiği gibi farklı ülkelerin yaratmış olduğu farklı kültürlerle göre de şekil almaktadır. Ayrıca sosyal sorumluluğun geride bırakıldığı ve insani değer taşımayan yeniliklerin var oluşları anlam taşımayacaktır. Dolayısıyla her işletme içinde bulunduğu ekonomik, sosyal, hukuki, kültürel ve hatta jeopolitik yapısına göre karar almalıdır.

- Her ülkenin gelişmişlik düzeyi birbirinden farklı olduğu için kimi ülkeler Ar-ge faaliyetine yüksek bütçeler ayırabiliyorken kimi ülkeler bu faaliyeti gerçekleştiren ülkelere bağımlı yaşamaktadır. Dolayısıyla Ar-Ge faaliyetleri teknolojiyi ithal eden ülkelerinin dışa bağımlılığını artıracaktır.
- Teknolojiyi ithal eden ülkeler kendi teknolojilerini yaratamadıkları sürece rekabet ortamında sesi yükselmeyeceği gibi teknoloji bağımlılığında artış oluşacaktır.
- Hammadde ve finans kaynağından yoksun ülkeler için kıt kaynağın varlığı dezavantaj oluşturacaktır.
- İşletme kaynaklarının bir bölümünü yatırıma adayacağı için nakit girişlerinde fırsat maliyeti doğacaktır.
- Ar-Ge faaliyeti rekabet üstünlüğü getireceği için tekelleşme sorununu arttıracaktır.
- Ar-Ge faaliyeti yenilikçi ruha sahip olduğu için modası geçmiş ürünlerin üretimini oldukça azaltacak ve işletmeleri teknoloji yoğun üretime mecbur kılacaktır. Yapı, kaynak, işgücü bakımından yeterli varlık ve birikimden yoksun işletmeler yeni sürece hızlı adapte olamayacaktır.
- Rekabet azlığı sebebiyle ürünlerde yüksek fiyat sorununu neden olacaktır.
- Ar-Ge faaliyeti pahalı teknolojilere, yüksek yatırım harcamalarına gereksinim duyduğu için özellikle küçük işletmeler için bu alana yapılacak yatırımı zorlaştırmaktadır.
- Modern sürece geçemeyen işletmeler için eskime ve yıkım söz konusu olacak, yeni ürünün pazar riski daha yüksek olacağı için tutunamama problemi doğacaktır.
- Küçük işletmelerin sürekliliğini zedeleyecek olup, sürdürülebilir rekabete erişemeyen işletmeler için piyasadan çekilme sorununu yaratacaktır.
- Ar-Ge faaliyetlerinde risk yüksektir ve kazanç uzun vadede karlıdır. Etkin yönetim sisteminin varlığı ve doğru planlamanın yapılması şarttır.
- Güçlü yönetim fonksiyonlarına ve uzun vadeli planlamaya ihtiyaç vardır. Dolayısıyla planlama yetkisinden yoksun işletmeler hataya meyillidir.
- Gelişmiş bilim ve teknoloji yapısına ihtiyaç duyulacağı için yüksek bütçeli yatırımlara gereksinim duyulacaktır.

- Yüksek bütçeli yatırımların söz konusu olduğu gibi proje bitminde katma değer yaratmayan ürünlerin varlığı işletmelere maliyet oluşturmaktadır.
- Yeterli ve nitelikli araştırma süreçlerinin varlığı zorunludur. Aksi halde hızlı kararlar hatalı seçilmiş projelere sebep olacaktır. Ayrıca içinde bulundukları mevcut durumu ihmal etme olasılığı doğacaktır.
- Belirsizlik ortamında var olan yenilikçi ruhun yaratmış olduğu arza karşılık talebin yetersiz hatta hiç olmama olasılığı vardır.
- İşletme içinde etkin bir denetim ve kontrol mekanizmasının kurulmuş ve işler halde olması zorunlu olup, zaman ve enerji harcaması gerektirecektir.
- Nitelikli iş gücüne duyulan ihtiyacın karşılanamama olasılığı vardır.
- Destek ve teşviklerin nihai amacı dışında kullanımı söz konusu olabilir. Kaynak sömürsünün varlığı oluşabilir. Sonuç olarak sırf yazmış olmak için projeler oluşturulabilir.
- Proje çöplüğünü engelleyebilmek ve kaynak israfı yapmamak adına destek ve teşvik sağlayan kurum ve kuruluşlar tarafından denetimi arttıracak etkin mekanizmalarının varlığı söz konusu olup, beraberinde bürokraside artış getirecektir.

2.5. AR-GE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN HARCAMALAR

2.5.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip vb. giderler ile amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi ve gayri maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamında olup, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında izlenir. Stokta mevcut bulunan hammadde ve diğer malzemenin Ar-Ge faaliyeti için kullanılan kısmı ilgili hesaptan mahsup edilmek kaydıyla Ar-Ge faaliyetinin olarak izlenmelidir. Ar-Ge projesine fiilen sarf edilmeyen hammadde ve malzemeler

indirime konu edilemez. Projeye dahil edilen tüm malzemeler fatura, irsaliye, stok kartı vb. şekilde belgelendirilebilir olmalıdır.¹⁹

2.5.2. Amortismanlar

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar bu kapsam dahilindedir. Eğer makina ve teçhizat sadece Ar-Ge faaliyeti için kullanılıyorsa amortisman tutarının tamamı, Ar-Ge dışında faaliyetlerde de kullanımı söz konusu ise Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanan tutar kadarı Ar-Ge indirimine konu edilir.²⁰

Devam eden Ar-Ge projelerinde; sabit kıymetler sadece o proje için kullanılıyorsa, ilgili sabit kıymetin amortisman tutarı sadece o projeye denk gelecek şekilde kayıt edilmeli. Geri kalan ortak kullanımlar, kullanım süresi baz alınarak paylaştırılmalıdır.

Tamamlanan Ar-Ge projesi sonucunda, bir iktisadi kıymet elde edilmesi durumunda projenin başarı ile sonuçlandığını ifade edebiliriz. Başarılı olarak sonuçlan projeler için yüzde yirmi oranında amortisman ayrılmalıdır. Her bir başarılı proje için ayrı ayrı hesaplama yapılmalıdır.

Tamamlanan ama iktisadi bir kıymet elde edilemeyen projeler dönem içerisinde gider yazılacağı için amortisman ayrılmayacaktır.

2.5.3. Personel Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesinde doğrudan çalışan, gerekli nitelikleri taşıyan personeller ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderleri ifade eder. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dahilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge indirimine konu edilebilmektedir. Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personel sayısının %10'unu aşmamak şartıyla, Ar-Ge faaliyetinde çalışan destek personelinin ücretleri de bu mahiyette değerlendirilir. Kısmi çalışma halinde, personelin toplam çalışma zamanı içinde, Ar-Ge faaliyetlerine ayırdığı zaman oranlanarak, Ar-Ge faaliyetinde görev aldığı

¹⁹ Fidancı, N, (2017), *Ar-Ge Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, s. 76.

²⁰ Aygül, E, (2019), “*Ar-Ge Merkezlerinde Ar-Ge İndirimi*”, www.erisymm.com

süreye ilişkin ücreti Ar-Ge harcaması olarak sayılır.²¹ 8 Seri Nolu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği ile “Ancak, Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye ilişkin olarak; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez.” maddesi kaldırılmış olup Ar-Ge personelinin indirimine konu edilecek harcamaları genişletilmiştir.

Ar-Ge personelinin, Ar-Ge projesiyle doğrudan ilişkili olarak Ar-Ge merkezi dışında gerçekleştirdiği laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları, diğer Ar-Ge merkezlerinde yapılan çalışmalar, saha araştırması, prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler, projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler için Ar-Ge merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği süreler (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.²²

Ar-Ge merkezi dışarısında geçirilen, proje amaçlı olan tüm faaliyetler için “Dışarıda Geçirilen Süre Formu” eksiksiz olarak, her Ar-Ge personeli için (Destek personeli kapsam dışındadır.) ayrı ayrı doldurulmalı ve ilgili faaliyetin hangi proje için yapıldığı, projeye istinaden hangi amaç doğrultusunda gerçekleştirildiği açıkça belirtilmelidir.

2.5.4. Genel Giderler

Ar-Ge merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler bu kapsamda değerlendirilir. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. 8 Seri

²¹ 5746 Sayılı Kanun Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği Mad: 7/1.c.

²² 2016/9091 Sayılı Karar Mad: 1.

Nolu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği ile “Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler Ar-Ge veya tasarım indirimi kapsamında değerlendirilmez.” maddesi kaldırılmış olup indirimde dahil edebilmenin önü açılmıştır. Ar-Ge merkezi ve diğer birimlerin söz konusu olduğu ortak kullanımdan doğan ortak genel giderlerden yalnızca kira veya amortisman, su ve enerji giderleri kapsam dahilindedir. Bunların dışındaki ortak giderler indirimde konu edilemez.²³

Ar-Ge Merkezinin tanımı yapılırken ayrı bir birim olması gerektiği belirtilmiştir. Eğer genel giderler direkt hesaplanabiliyorsa yani Ar-Ge merkezi birimine özel ayrı sayaçtan temin edilebiliyorsa, tamamı Ar-Ge projelerinde gider olarak gösterilebilir. Eğer ortak kullanım söz konusu ise bazı kıstaslara göre paylaşım yapılmalıdır.

Kira, su ve enerji gideri için metrekare baz alınarak paylaşım yapılmalıdır. İlgili giderler; Ar-Ge Merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümü (metrekare cinsinden) ile toplam alanın yüzölçümü oranlanarak tespit edilmelidir. Yüz ölçüm hesaplamasında otopark gibi fiilen kullanılan kapalı alanlar da dahil edilmeli ama sosyal tesis gibi fiilen faaliyetlerde kullanılmayan alanlar dahil edilmemelidir.

2.5.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri vb. hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerle bu mahiyetteki diğer ödemeleri kapsar. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.²⁴

Ar-Ge personelleri tarafından yurt içi ve yurt dışı iş gezilerine (gün/süre gözetimi olmaksızın) istinaden gerçekleşen tüm belgelendirilebilir harcamalar (ulaşım, araç kiralama, konaklama vb.) Ar-Ge harcamasına kapsamında değerlendirilebilmekte ve projenin maliyetine dahil edilebilmektedir. Burada önemli olan ilgili seyahatin proje amaçlı olmasıdır. Proje amaçlı olduğu kanıtlanamayan veya belgesiz harcama durumunda olan faaliyetler, Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmemelidir. Ar-Ge merkezi dışarısında geçirilen, proje amaçlı olan yurt içi veya yurt dışı seyahatler için “Dışarıda

²³ Tan, M.; Gümüşay, S.; Erdem, T, (2009), İSMMMO, *Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Teşvikler*, İstanbul, Türkiye, Şubat ss. 20-21.

²⁴ WEB_5, ET: 07/12/2019.

Geçirilen Süre Formu” eksiksiz olarak her Ar-Ge personeli için (Destek personeli kapsam dışındadır.) ayrı ayrı doldurulmalı ve tüm harcamalar belgelendirilebilir olmalıdır.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler grubunda değerlendirilebilecek olan personel taşıma hizmetine ait maliyetler, kilometre hesabı baz alınacağı ve tespitin şüpheli olacağı sebebiyle Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmemesi daha uygun olacaktır.

2.5.6. Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleri ile ilişkili olan, vergi matrahı tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçları, faaliyette kullanılan taşınmazlar için ödenen vergileri kapsar. İthal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri vb. vergi resim ve harçlar 6676 sayılı kanunla müstesna tutulmuştur.²⁵

2.6. AR-GE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMİYEN HARCAMALAR

Pazalama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması, satış promosyonları, kalite kontrol amaçlı faaliyetler, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, ilaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar, bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler, programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri, yazılımlara ilişkin bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler, kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri, bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî

²⁵ Fidancı, N, (2017), “Ar-Ge Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, s. 77.

mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler, kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı tasarım faaliyetleri Ar-Ge ve yenilik olarak sayılmayan dolayısıyla Ar-Ge indirimine konu edilmeyen faaliyetlerdir. Ar-Ge faaliyeti yeniliği teşvik edici bir olgudur. Dolayısıyla inovasyonun olmadığı, araştırmanın yapılmadığı, ürün geliştirme amacından yoksun ve projeye özgü olmayan harcamaları desteklememektedir.²⁶

2.7. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK İNDİRİMLER

2.7.1. Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge merkezine sahip olan ve Ar-Ge faaliyeti kapsamında harcama yapan tüm kurum ve kuruluşlar, Ar-Ge indiriminden faydalanabilmektedir. Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının tamamı ticari kazancın tespitinde Kurumlar Vergisi Matrahı üzerinden indirim konusu yapılır. Ar-Ge indirimi şirketlere; Ar-ge faaliyetlerine istinaden Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirdikleri harcamaların yüzde yüzü kadar Kurumlar Vergisi Matrahı İndirimi sağlamaktadır. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilebilir. Dönem içinde yapılan Ar-Ge harcamaları bir önceki döneme göre artışının yüzde ellisine kadar 5520 sayılı KVK 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı GVK 89'uncu maddesine göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.²⁷

Başarıyla sonuçlanan Ar-Ge projelerine konu edilen, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki harcamalar VUK'a göre aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilir. Kaynak sıkıntısı, yeterli nitelikli personel istihdamının olmayışı vb. zorunlu nedenlerle imkan kalmadığı için tamamlanamayan ya da başarısızlıkla sonuçlanan projelere konu edilen aktifleştirilmiş tutarlar doğrudan gider yazılır. Tamamlanmamış Ar-Ge projelerinin devredilmesi halinde, devreden işletmelerce aktifleştirilen tutar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak ele alınır. Devralan işletmelerce devir tarihinden sonra yapılan Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamında indirime konu edilir. Eğer proje devri için ödeme söz konusuysa;

²⁶ 5746 Sayılı Kanun Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği Mad: 5-6.

²⁷ Güzel, S, (2009), *Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, s. 41.

devr için ödenen tutar indirimine konu edilemez. Tamamlanan Ar-Ge projelerin devredilmesi halinde ise devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.²⁸

Ar-Ge indirimine konu edilecek faaliyetlerin, Ar-Ge ve yenilik içermesi gerekmektedir. Bu hususta Ar-Ge ve yenilik sayılan ve sayılmayan faaliyetler Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği'nde açıkça belirtilmiştir. İlgili yönetmelikte Ar-Ge indirimine tabi alt sınır belirtilmemiş olup, üst sınır sadece dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler grubunda toplam harcamanın yüzde ellisini geçmemesi gerektiği belirtilmiştir.

2.7.2. Ek Performans Kriterleri (İlave Ar-Ge İndirimi)

Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletme uluslararası destekli proje sayısı, toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı, lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı, Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı, Ar-Ge harcamasının toplam ciro içindeki payı, tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı kriterlerinden herhangi birinden, içinde bulunulan dönemden bir önceki döneme göre yüzde yirmi artış göstermiş olması ek performans gösterildiğini ifade eder. İlgili ek performans sonucu, Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi ekstradan ilgili yılda beyanname üzerinden indirim konusu yapabilmektedir. Söz konusu düzenleme ülkemiz açısından Ar-Ge faaliyetine verilen önemi göstermekle beraber, uluslararası rekabet gücünün artırılmasına yönelik olumlu bir ivme niteliğindedir.²⁹

2.8. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK İSTİSNALAR

2.8.1. Damga Vergisi İstisnası

Ar-Ge merkezinin faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz. Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen damga vergisine tabi her türlü kağıtlar, Ar-Ge personeli ücret ödemelerine istinaden düzenlenen kağıtlar ve aylık prim hizmet belgeleri istisna kapsamındadır. İşveren tarafından, bağlı bulunduğu vergi

²⁸ Küçük, Ö.C., (2018), *Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Açısından Denetimine İlişkin Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, ss. 18-19.

²⁹ Demir, İ.C., Özkan, E., (2017), *Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Ar-Ge İndirimi Uygulaması*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGİ/8768A.020, ss. 161.

daresine damga vergisi istisnası ile ilgili bildirim yapılmalıdır. Ar-Ge faaliyetlerine veya Ar-Ge projelerine ilişkin ihale kararlarına ithafen düzenlenecek sözleşmelere damga vergisi istisnası uygulanması mümkün olup, proje neticesinde elde edilecek ürünün ve Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındaki diğer sözleşme ve ihale kararlarına ilgili istisna uygulaması yapılmamaktadır.³⁰

2.8.2. Gümrük Vergisi İstisnası

Ar-Ge projeleri ile ilgili ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır.³¹ İşletmeler başvurularını Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tek Pencere Sistemi E-Başvuru Uygulaması üzerinden Genel Müdürlüğe gönderir. Genel Müdürlük, yerinde tespit ederek uygun bulunması halinde aynı iş günü içerisinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na onayını bildirmektedir.³²

2.8.3. KDV İstisnası

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri 1/5/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır. İstisnadan faydalanabilmek için ilgili vergi dairesinden istisna belgesi almak zorunludur. Alınan makina ve teçhizatın üç yıl içinde elden çıkarılmaması, kiralanmaması veya belirlenen faaliyetler dışında kullanılmaması gereklidir.³³

27.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanunla 3065 sayılı KDV Kanununa göre, Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan ve bu faaliyetlerde kullanılmak üzere temin edilen yeni makina ve teçhizat alımlarında 31.12.2019 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna hakkı tanınmıştır. 24.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7201 sayılı Kamulaştırma Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bahse konu olan 31.12.2019 tarihine kadar olan KDV istisnası hakkı, 31.12.2022 tarihi olarak değiştirilerek istisna uygulama süresi 3 yıl uzatılmıştır. Ayrıca bu süreyi 2 yıla kadar daha uzatmak üzere Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Böyle Ar-Ge merkezlerine projede kullanılmak üzere alınacak yeni makina ve teçhizatlara istinaden

³⁰ WEB_6, ET: 14.12.2019.

³¹ WEB_3, ET: 02/12/2019.

³² WEB_7, ET: 13.12.2019.

³³ 3065 Sayılı Kanun 18 Seri Nolu Tebliğ Mad: 10/14.

31.12.2022 tarihine kadar KDV'siz alım hakkı 24.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İstisna kapsamında alım yapacak işletmeler, satın alacakları makina ve teçhizata istinaden Ar-Ge faaliyetinde kullanacaklarına dair ilgili birimden alacakları belge ile bağlı bulundukaları vergi dairesine bildirerek, istisna belgesi almaları gerekmektedir. Aynı zamanda istisna kapsamında alınan yeni makina ve teçhizatlar teslim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren 3 yıl içinde Ar-Ge faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde işletmelere vergi ziyaı cezası uygulanacağı ve cezanın gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği bildirilmiştir.³⁴

İşletme istisna kapsamında alım yapacak ise, ilgili birimlerden temin ettiği belge ile KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunan işletme aynı zamanda istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesini elektronik ortamda sisteme girer. Vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra uygun bulunması halinde elektronik ortamda sisteme girilen makina ve teçhizat ile sınırlı olmak şartıyla istisna belgesi verilir. Vergi dairesi tarafından verilen istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilmeli ve satıcılar tarafından 213 Sayılı Kanun muhafaza ve ibraz hükümlerince saklanır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında makina ve teçhizat satan mükellef, istisna belgesi ekinin ilgili bölümlerine fatura tarihi, numarası, mal miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylarak bir örneğini alır. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcı bilgileri elektronik ortamda sisteme girilir. İstisna kapsamındaki makina ve teçhizat ithalat yoluyla temin edilecek ise, söz konusu belge ilgili gümrük idaresine ibraz edilmeli ve istisna belgesindeki ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.³⁵

Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere alınan, sabit kıymet niteliği taşıyan makina ve cihazların amortismanları projede kullanıldığı gün sayısı baz alınarak Ar-Ge indirimine konu edilebilmektedir. Satın alınan ATİK'in amortismanı tek seferde değil amortismanına tabi süresi dikkate alınarak proje maliyetine ve indirimine konu edilebilir. Proje bitiminden sonra normal faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Bilimsel ve teknolojik belirsizliğe odaklanma olan Ar-Ge projesinin başarılı olarak tamamlanması sonucunda

³⁴ Ecovis Değer Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi, (2019), *Mali Mevzuat Sirküleri*, No: 2019/133, ss. 1-2.

³⁵ Mert, H.; Karahan, B. D., Atın, F, (2020), *Ar-Ge Teşvikleri Ve Muhasebe Uygulamaları*, Nobel Yayınları, İstanbul, Türkiye, ss. 68-69.

gayrimaddi hakkın ortaya çıkması kabul görür ve amortisman süresi 5 yıl olarak normal amortisman yöntemi ile hesaplanır. Ortaya çıkan gayrimaddi hakkın satışı söz konusu olduğunda, proje maliyeti ilgili satışın maliyeti olarak kabul edilmelidir. Satış tarihine kadar hesaplanan amortisman söz konusu ise proje maliyeti iktisadi kıymetin net defter değeri olarak hesaplanır. Siparişe dayalı Ar-Ge faaliyeti sonucunda elde edilen gayrimaddi haklar, Maliye Bakanlığı özelemlerine göre şirkete ait olmadığından proje bitimine kadar gerçekleşen harcamaların aktifleştirilmesi mümkün olmayıp, stok hesaplarında izlenmelidir ve üçer aylık dönemlerle ilgili firmaya fatura edilerek elde edilen kazancın ilgili geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde kurum kazancına dahil edilip, harici olarak Ar-Ge indirimi beyannamesinde gösterilerek indirim konusu yapılabilir.³⁶

2.8.4. Hibe ve Desteklerin Vergiye Esas Kazancın Tespitinde Dikkate Alınmaması

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna göre, Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak, Ar-Ge projelerini geliştirmek amacıyla kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak olup, Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde de dikkate alınmaz. İlgili fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi halinde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılmaktadır. İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarının yüzde yüzü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafınca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, Ar-Ge çalışmaları için alınmış olan borç/kredi ve ya geri ödenecek destekler, hibe ile aynı kapsamda değerlendirmemek gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarından alınan hibeler, özel fon hesabına konu edilerek tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmelidir. Tahsil edilen hibe tahakkuktan farklı ise düzeltme beyannamesi verilmelidir. Alınan

³⁶ Öğredik, G. (2019), *Ar-Ge Veya Tasarım Projesi Sonunda Elde Edilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman Süresi Ve Bu İktisadi Kıymetlerin Satılması Halinde Ar-Ge İndirimi*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGİ/8742A.015, ss. 187.

hibeler gelir veya kurum kazancına dahil edilmeyecek olup, hibe karşılığı yapılan harcamalar Ar-Ge harcamalarına dahil edilebilir ama Ar-Ge indirimine konu edilemez. Ar-Ge merkezlerindeki temel bilimler desteği, rekabet öncesi işbirliği projeleri, teknoloji girişim sermaye destek tutarları, San-Tez projeleri, AB fonları ve AB fonları ile yapılan projeler başlıca hibe uygulamaları arasındadır.³⁷

2.9. AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK DESTEK VE TEŞVİKLER

2.9.1. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki

Ar-Ge merkezlerinde görev alan Ar-Ge personeli ücretlerine istinaden uygulanan önemli bir teşvik unsurudur. Ar-Ge personeli içinde doktoralı olanlar ile temel bilimler (matematik, fizik, kimya, biyoloji) alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beş, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan ve diğer tüm çalışanlar için yüzde seksen gelir vergisi teşviği uygulanmaktadır. Ücretlerin vergi matrahından öncelikle AGİ indirilmeli, sonrasında kalan vergi belirtilen oran dahilinde indirim tabi tutulmalıdır. Vergi indirim hesaplaması için muhtasar beyannamesinde yer alan tablo kullanılmalıdır. Burada değinilmesi gereken en önemli konu desteğin kimin tarafından faydalanılacağıdır. Ar-Ge kanunu genel itibarıyla işverenlere yönelik destek ve teşvik sağlamaktadır. Fakat Kanunun 3. maddesinin 2. bendinde gelir vergisi indirimden işçinin faydalandırılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Uygulanmada bu teşvik tutarının muhtasar beyanname üzerinden terkin edilmektedir. Bu durum indirimden işverenin faydalanacağı algısına neden olabilmektedir. Tıpkı Asgari Geçim İndiriminde mevcut olan durum burada da geçerlidir. Nasıl ki Asgari Geçim İndirimi işçiye ödenerek muhtasar beyannamesinde terkin ediliyorsa gelir vergisi indirimi de işçiye faydalandırılarak, işveren tarafından muhtasar beyannameye terkin edilmelidir. Aksi halde işveren, işçiden vergiyi kesip devlete ortalama yüzde seksen ile yüzde doksan beş eksik ödeme yapmış durumda olur.³⁸

³⁷ Yılmaz, E.A., (2019), 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Hibe Uygulamaları, İSMMMO Mali Çözüm, ss. 291-303.

³⁸ Sezer, A., (2017), Ar-Ge Çalışanlarına İlişkin SGK ve Vergi Teşvikleri, Çalışma Barışı, s. 1.

2.9.2. Sigorta Primi Desteği

Ar-Ge merkezleri, 2023 yılına kadar Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten, Ar-Ge ve destek personellerinin ücretleri üzerinden hesaplanan her bir çalışana istinaden sigorta primi işveren hissesinin yarısı kadar destekten faydalanabilmektedir. İşveren işsizlik primi ve SGDP’li çalışanlar (emekliler) ile stajyerler kapsam dışındadır. Yüksek ücret ödemelerin varlığı göz önüne alınırsa, ilgili destek ile şirketlerin yüksek getiriye sahip olacağı aşıkardır. Ücret dışında yapılan ödemeler kapsam dışındadır. Şirketler yasal süreler içerisinde destek kapsamına giren personellerin aylık prim ve hizmet belgelerini Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine vermeleri şarttır. Aksi halde destekten faydalanma söz konusu olmayacaktır.³⁹

2.9.3. Temel Bilimler Desteği

Matematik, fizik, kimya, biyoloji alanlarından, en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.⁴⁰ Ancak ilgili ayda Ar-Ge merkezine istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçmemesi gerekir ve destek için istihdam edilen kişinin 01.03.2016 tarihinde ve ya sonrasında işe alınmış ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi şart koşulmuştur. Aynı zamanda destekten faydalanabilmek için Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü’ne kişilerin SGK bildirgesi, maaş bordrosu, onaylı banka ödeme dekontu ve diploma örneği gönderilme şartı mevcuttur.⁴¹

2.9.4. Dışarıda Geçen Zamanlarının Destek ve Teşvik Kapsamına Alınması

Ar-Ge personelleri laboaratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları, prototip geliştirme, saha araştırması, bilimsel etkinlikler, lisansüstü eğitim süreci vb. sebeplerle Ar-Ge merkezi dışında faaliyet göstermek zorunda olabilirler. Ar-Ge personellerinin dışarıda geçirdikleri süreleri, destek ve teşvik kapsamında olabilmesi için dışarıda geçirilen

³⁹ Aslan, H, (2018), “Ar-Ge Personeli SGK İşveren Desteği”, Kapsam Denetim, s. 1.

⁴⁰ WEB_4, ET: 02/12/2019.

⁴¹ Küçük, C.Ö, (2018), 5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Teşvik Ve Desteklerin Hesaplanmasında Güncel Ve Özellikli Konular, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGİ/8754A.044, ss. 175.

sürenin Ar-Ge projesi ile ilişkilendirilebilir olması gerekir. Dışarıda geçirilen sürenin tamamı indirim konusuna edilebilmektedir. Lisansüstü eğitim sürecinde, dışarıda geçirilen süre tespit edilirken üniversitenin haftalık ders programı baz alınır. Ar-Ge personelinin gerek eğitim süreci gerekse diğer süreçler için dışarıda geçireceği yol süresine istinaden 4 Seri Nolu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tarasım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği 12'inci maddesinde yer alan "Gerçek yol giderleri dahil olmak üzere, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmeyecektir." hükmü 7 Seri Nolu Tebliğ ile kaldırılmıştır. İşveren tarafından , Ar-Ge personelinin dışarıda geçirilen süre formu projelere atıfta bulunularak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na portal aracılığıyla bilgilendirilmelidir. Dışarıda geçirilen süre formu destek personelleri için doldurulmamaktadır. İlgili destekten yararlanabilmek için Ar-Ge personelinin en az bir yıl süreyle çalışan olması gereklidir. Yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yıl, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek şartıyla dışarıda geçirdikleri süreye tabi ücretlerin tamamını gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilebilmektedir. Lisans üstü eğitimde aylık ders saati baz alınacak olup, kayıt dondurma kapsamındaki süre kapsam dışında tutulacaktır.⁴²

Ar-Ge faaliyetine yönelik indirim, istisna, destek ve teşvikler firma bazlıdır. Tüm destek ve teşvikler kanun gereği firmaya yapılmaktadır. Destek ve teşviklerden faydalanabilmek için sadece Ar-Ge merkezi olmak yeterli değil, Ar-Ge merkezi olmanın getirdiği görev ve sorumlulukların da yerine getirilmesi gereklidir. İlgili görev ve sorumluluklar olarak; üniversite iş birliğinin sağlanması (akademik sözleşme), Ar-Ge projelerine istinaden bilimsel makale yayımlanması, onaylanmış TEYDEB projesine sahip olmak, Ar-Ge personeli tarafından firmayı temsilen yurtiçi yada yurtdışı konferans gerçekleştirilmesi, Ar-Ge personellerine yönelik performans ödül mekanizmasının kurulması olarak sıralayabiliriz.

Görev ve sorumluluklar arasında bulunan üniversite iş birliği ile üniversite ve sanayi bağlarının güçlendirilmesi hedeflenmiştir. Böylece Ar-Ge projelerinde tecrübeli öğretim görevlileri ile çalışma imkanı sağlanmış olup, teorik ve pratik bilginin daha hızlı kaynaşmasına olanak tanınmıştır. Üniversite iş birliği aynı zamanda bilimsel makale

⁴² Türkay, İ, (2017), *Ar-Ge / Tasarım / Destek Personeline Ödenen Ücretlerde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8765A.015, ss. 164.

yazımında firmalara ivme kazandırmaktadır. Yapılan her bir proje için izlenen yolun bilimsel makale haline dönüştürülmesi firmanın Ar-Ge merkezi olma sorumluluğunu yerine getirmesinin yanı sıra firmaya prestij kazandıracaktır. Bilimsel makale de ilgili projenin faydaları belirtilirken teknik ve teknolojik problemler de belirtilmeli, çıktının varsa benzerleri ile karşılaştırılmasına yer verilmelidir. Tüm bunlara ek olarak, firmanın patent sayısını da önem arz etmektedir. Daha önce üretilmemiş, sanayide kullanılabilir, hayali teknoloji olmayan, radikal inovasyon içeren patenlerin varlığı firmaya değer katacaktır. Ar-Ge personeline yönelik performans ödüllendirme mekanizmasının kurulması ve işler halde olma şartı ise çalışanların hem nitelikli personel yetkinliğine ulaştırılması hem de motivasyon olarak güçlendirilmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla firma destek ve teşviklerden faydalanırken, kurulmuş olan performans ödüllendirme mekanizması ile personeller de gerek eğitim gerekse nakdi olarak ödüllendirilmiş olacaklardır.

Bakanlık tarafından gerek heyet ataması ile gerekse bizzat gözlem ve inceleme yoluyla Ar-Ge merkezlerini yıl sonu denetimine tabi tutmaktadır. Bu denetimde Ar-Ge merkezinin işlerliği, firmanın Ar-Ge merkezi olma şartlarını taşıyıp taşımadığı, görev ve sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği, Ar-Ge harcamalarının kanunun gerektirdiği şekilde muhasebe kayıtlarına alınıp alınmadığı incelenmektedir. Dolayısıyla kanıt dökümanının her zaman şart olduğu bilinmeli ve dijital hafızanız güçlü yapıda olmasının önemi firma içinde benimsenmeli hatta firma kültürü haline getirilmelidir. Gerek fiziki gerekse mali olarak kontrol ve denetim mekanizmasının şirket nezninde sağlam kurulmuş olması gereklidir. Departmanlar arasında koordinasyon şarttır. İnsan kaynakları, satınalma, muhasebe ve teknik ekibin koordineli çalışması gereklidir ve yapılan tüm işlerden haberdar olunmalıdır. Böylece destek ve teşviklerden yararlanılması muhtemel olan faaliyetler gözden kaçırılmamış olacaktır. Aynı zamanda olası denetim sırasında gelecek sorulara departman ayrımı yapılmaksızın cevap verilebilir ortam sağlanmış olacaktır.

2.10. VUK AÇISINDAN AR-GE HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe bir kayıt tekniği olarak para ile ifade edilebilen, işlemler ve olaylar ile ilgili bilgi ve belgeyi toplayıp saklamakta, belirli prensipler dahilinde kayıtlara geçirmekte, kaydedilen bilgileri belirli başlıklar altında toplayarak gruplamakta, belirli dönemlerde

elde ettiği verileri mali tablolarda özetlemekte, böylece yöneticilere, işletme sahiplerine ve finansal veri kullanıcılarına işletmenin karlılığı, finansal yapısı ve sahip olduğu değerler hakkında bilgi vermektedir. Ülkemizde muhasebe Cumhuriyet dönemine kadar basit kayıt usullerine dayandırılmış olup, uygulama daha çok devlet söktörlerinde görölmüştür. Cumhuriyet döneminden 1960 yılına kadar Alman etkisi görölmüş olup, 1972 yılından itibaren KİT’de Tek Düzen Muhasebe sistemi uygulanmıştır. SPK, kendine tabi işletmeler için 1983 yılı başında Mali Tablo formları ve 1984 yılı başında Genel Hesap Planı yayınlamış olup, böylece muhasebe uygulamasında tek düzen sisteminin oluşumuna katkı sağlanmıştır. 1993 yılı başından itibaren de Maliye Bakanlığı’nın yayınladığı Tek Düzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe girmiştir.⁴³

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde işletmenin bünyesinde gerçekleştirdiği yenilik, teknoloji ve bilgi arayışına yönelik gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri adına yapılan harcamalar, işletmenin diğer üretim faaliyetlerine istinaden yapılan harcamalardan ayrı tutularak, temel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosunda gösterilmelidir. 213 sayılı VUK 333 sıra nolu genel tebliğde belirtildiği üzere, özün önceliği ilkesi gereği Araştırma Geliştirme Giderleri hesabında sınıflandırılıp, kayıt edilmektedir. Ar-Ge harcamaları işletme için dönem içerisinde gider niteliği taşımakta olup, faaliyet giderleri arasında yer alan “75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına ait kırılımlarda kayıt edilmelidir. Ar-Ge projelerine istinaden dönem içi harcamalar “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabı altında izlenmekte, oluşan maliyet aylık veya üç aylık dönemler itibariyle “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı” kullanılarak, proje bitiminde gayrimaddi hak doğacağı için MODV sınıflandırılmasında bulunan “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında aktifleştirilmelidir. Değerleme sonucu oluşan farklar “752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları” hesabında kayıt edilmeli, olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise ilgili hesabın alacağına kayıt edilerek dönem sonlarında bu hesap “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesap kodu kullanılarak kapatılmalıdır. Tamamlanan Ar-Ge projesi katma değeri yaratıyorsa başarılı olunmuş varsayılır ve 263 kodlu hesapta tutulmaya devam edilerek beş yıl süreyle normal amortisman yöntemi kullanarak itfa edilir ve “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesap kodu kullanılarak gelir tablosu hesaplarına alınmalıdır. Tamamlanan ve çıktıya

⁴³ Tokaç, A. (2006), *Uygulamacı Gözüyle Yöneticiler İçin Muhasebe Ve Finans*, Tunca Kitap Evi Yayınları, İstanbul, Türkiye, ss. 27.

dönüşen Ar-Ge projesi satışa konu edilirse, MDV hesabındaki taşıt, demirbaş, makina ve teçhizat gibi kalemlerin satışında izlenilen yöntemin aynısı uygulanmaktadır. Eğer projenin tamamlanmasına imkan kalmaması söz konusuysa veya tamamlandıktan sonra herhangi bir iktisadi kıymet ortaya çıkmıyorsa başarısız olduğu varsayılır ve 750 hesap kodu altında direkt gider yazılmaktadır. Aynı zamanda ilgili Ar-Ge faaliyetine istinaden yapılan toplam harcamaların yüzde yüzü 5746 sayılı kanun hükmünü taşıması şartıyla Kurumlar Vergisi'nde Ar-Ge indirimine konu edilebilmektedir. Ayrıca kazancın yetersiz olması halinde ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devreden indirim tutarı Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı kullanılarak arttırılmaktadır.

Tablo 2.3. Ar-Ge Harcamalarının Kayıt Edildiği Tek Düzen Hesap Planı Kodları⁴⁴

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
63 FAALİYET GİDERLERİ 630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

Kaynak: WEB_11, ET: 19.12.2019.

Yönetmelik uyarınca, Ar-Ge faaliyeti sonucu işletmenin hak ettiği Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmesi, hesap kodlarına ait kırılımlarda projelerin net şekilde anlaşılabilmesi yöntemi uygulanması, verilerin mali tablolarda gerçeğe uygun şekilde gösterilmesi ve beyan edilmesi zorunludur. Beyannameyi imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında defter kayıtlarına ve bu kayıtlara kanıt niteliğinde olan bilgi ve belgelere uygunluğu bakımından ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludur. İlgili hüküm ülkemiz muhasebe sisteminin gelişmesine, vergi sisteminin amacına uygun işlemesine, vergilendirme konusunda sorumluluk almaya, öngörülen

⁴⁴ WEB_10, ET: 19.12.2019.

hedeflere ulaşmaya katkı sağlayan önemli yapı taşlarından biridir. Böylece vergi beyannamelerinin SM, SMMM ve YMM tarafından imzalanması, beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğuna dair kanıt teşkil edecek bilgi ve belgelere dair hem ön denetim hem de uygunluk denetimi iş dünyasına kazandırılmış olmaktadır.⁴⁵

Bu bölümde Vergi Usul Kanu'na göre Ar-Ge harcamalarını hangi hesap kodlarını kullanarak nasıl muhasebeleştireceğimizi, nelerin harcamaya dahil olup olmadığını, olumlu proje için nasıl amortisman ayıracağımızı ve olumsuz projeyi nasıl gider hesabına aktacağımızı, tamamlanan projenin satışa konu edilmesi halinde yapılacak muhasebe kaydını bir örnek ile inceleyeceğiz.

Tablo 2.4. XYZ AŞ.'nin 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcamaları

P10000 Projesi		
1.	İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	300.000,00
2.	AMORTİSMANLAR	35.000,00
3.	PERSONEL GİDERLERİ	145.000,00
3.1.	Ücret	145.000,00
4.	GENEL GİDERLER	12.700,00
4.1.	Kira	6.000,00
4.2.	Su	250,00
4.3.	Enerji	1.500,00
4.4.	Bakım-Onarım	500,00
4.5.	Haberleşme	-
4.6.	Nakliye	1.450,00
4.7.	Makine Techizata İlişkin Bakım-Onarım	3.000,00
4.8.	Sigorta Giderleri	-
4.9.	Kitap, Dergi vb. Bilimsel Yayınlar Ait Giderler	-
5.	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER	73.000,00
5.1.	Mesleki / Teknik Destek	3.000,00
5.2.	Test, Laboratuvar ve Analiz Hizmetleri	15.000,00
5.3.	Personel Yemek Giderleri	20.000,00
5.4.	Personel Taşıma Giderleri	-
5.5.	Seyahat Giderleri-Uçak Bileti	35.000,00
6.	VERGİ, RESİM ve HARÇLAR	-
GENEL TOPLAM :		₺ 565.700,00

İlk madde ve malzeme olarak nitelendirilen giderler sadece P10000 kodlu proje için kullanılacak malzemeleri ifade etmektedir. Eğer ilgili malzemelerin alımları projenin başlangıç tarihinden önce ise kullanıldığı tarihte, bulunduğu stoktan ilgili proje hesabına

⁴⁵ Aksoy, T, (2006), *Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Yetkin Yayınları, Ankara, Türkiye, ss. 1280-1281.

çekilerek kayıt edilmelidir. Yani alınan malzemenin fatura tarihi yada malzemenin alım tarihi proje başlangıç tarihi ile aynı yada proje başlangıç tarihinde sonra olmalı şartı yoktur. Örneğin X hammadde için 15.09.2019 tarihinde sipariş açılmış ve malzeme 30.09.2019 tarihinde firmaya teslim edilmiş olduğunu varsayalım. İlgili malzemenin faturası 30.09.2019 de düzenlenmiş olup, ilgili hammadde firmanın 150 İlk Madde Ve Malzeme hesabına kayıt edilmiş olsun. Malzeme P10000 kodlu proje için 15.11.2019 tarihinde kullanıldığını varsayarsak, 15.11.2019 tarihinde stoklardaki hesap alacak çalıştırılarak projenin bağlı olduğu 750 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı borç çalıştırılmalıdır. Böylece hammadde stoklardan çıkartılmış ve projenin maliyetine eklenmiş olacaktır.

Amortisman gideri olarak bahsedilen kalemdede; şirketin bünyesinde bulunan ve hali hazırda kullanımda olan, projeler için yada proje dışında mevcut üretim için kullanılan makine ve teçhizatın faydalı ömründen bahsedilmektedir. Burada makine ve teçhizatın P10000 kodlu proje için kullanıldığı süre önemlidir. Eğer ortak kullanım söz konusu ise sabit kıymetin ilgili dönemdeki amortisman tutarı, projelerdeki kullanım süresine göre pay edilmelidir. İlgili makine ve teçhizat sadece P10000 kodlu proje için kullanılıyorsa, ilgili makine ve teçhizatın, döneme intikal eden amortisman tutarı direkt projenin maliyetine eklenebilir.

Ücret giderlerinde belirtilen tutar; Ar-Ge personelinin P10000 kodlu proje için harcadığı zamana denk gelen hakedişini göstermektedir. Projede çalışan Ar-Ge personeli mesaisinin tamamını sadece P10000 kodlu projede geçirmek zorunda olmayıp, diğer projelerde de görev alabilir. Burada önemli olan Ar-Ge personelinin sadece Ar-Ge faaliyetlerinde görev alması ve görev aldığı projelerde harcadığı zamana karşı elde ettiği tutarın, projelere gerçeği yansıtacak şekilde dağıtılmasıdır. Dolayısıyla şirketin her projeye istinaden Ar-Ge personelinin çalıştığı süreyi belirten proje matrisleri olmalıdır. Diğer önemli bir husus, buradaki ücret sadece Ar-Ge personelinin ücretidir. Diyelim ki, P10000 kodlu proje için Ar-Ge personeli olmayan ama işletmenin diğer üretim bölümünde görev alan kişiden proje aşamasında destek alındı ise kişinin harcadığı zaman proje maliyetine eklenebilir ama indirim konusu edilemez. Burada maliyete konu olan giderler ile indirim konusu olan giderler birbirine karıştırılmamalıdır. Dolayısıyla yıl sonunda proje maliyeti ile projenin indirim konusu tutarı arasında fark oluşabilir. Önemli olan bu farkın açıklanabilir ve kanıtlanabilir nitelikte olmasıdır. Yinelemek

gerekirse P10000 kodlu projenin indirimine tabi olan harcamaları, projede yer alan Ar-Ge personelleri tarafından yapılmış ve sadece o projede kullanılmış harcamaları ifade etmektedir. Ayrıca Ar-Ge merkezleri için üç ayda bir on bes tam zaman eş değeri sayısının yerine getirildiği takip edilmelidir.

Genel giderler hesabında bulunan tüm giderler P10000 kodlu proje için dağılım yöntemi baz alınarak kayıt edilen tutarlardır. Eğer firma sadece Ar-Ge merkezi binasına kira ödüyorsa, kira tutarının tamamını indirimine konu edebilir. Eğer firma Ar-Ge merkezi ya da idari birim vb. ayrımı olmaksızın bulunduğu yerleşkeye kira ödüyorsa, m2 cinsinden hesaplayarak Ar-Ge merkezine ait olan m2 tutarına denk gelen kısmını indirimine konu etmelidir. Ar-Ge merkezine denk gelen kira bedelini dönem içindeki devam eden projelere eşit bölerek her projenin maliyetine eklemeli ve indirimine konu etmelidir. Tamamlanan projelere tamamlandığı süre sonrasında hiç bir gider pay edilemez. Ar-Ge merkezinde ayrı bir sayaç varsa, sayaç bedeli (elektrik, su vb.) direkt projelere pay edilebilir. Ama yerleşkenin tamamına sayaç bedeli kesiliyorsa; m2 baz alınarak maliyet hesaplanmalıdır. Genel giderler arasında hatalı hesaplama söz konusu olabilecek en önemli kalem haberleşme gideridir. Burada haberleşme gideri olarak kargo, posta, iletişim vb. giderler ifade edilmektedir. İletişim giderleri olarak telefon faturalarını baz alırsak, genel santrale düzenlenen haberleşme gideri varsa, diğer bir deyişle Ar-Ge merkezi ayrımı yapmaksızın haberleşme gideri mevcut ise projelerin maliyetine konu edilmemelidir. Ar-Ge merkezinin dahili hat sayısı belirlenebilir olsa dahi haberleşme giderinden pay verilmemesi kanıtlanabilirlik açısından daha sağlıklı olacaktır. Nakliye, bakım onarım, sigorta, kitap, dergi vb. bilimsel yayınlar ise konu edildikleri projelerin indirimine konu edilecek maliyetlerine eklenmelidir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için de diğer giderlerde mevcut olan kural geçerlidir. Giderin ilgili proje için yapıldığı kanıtlanabilir olmalı ve projelere pay edilirken 5746 sayılı kanunun ön gördüğü yöntemler kullanılmalıdır. Danışmanlık gideri yıl içinde düzenlenen ve düzenlenecek olan tüm projeleri kapsıyorsa, danışmanlık tutarı dönem içinde devam eden proje sayısına bölünerek tüm projelere eşit miktarda pay edilmelidir. Başarılı yada başarısız ayrımı yapmaksızın tamamlanan projelere, tamamlandıkları süreden sonra pay verilmez. Personel yemek gideri hesaplamasında tüm fabrika çalışanlarına Ar-Ge personeli yada değil ayrımı yapmaksızın gider yapılıyorsa, ilgili tutar Ar-Ge personeli tam zaman eş değeri sayısına oranlanmalıdır. Böylece Ar-Ge

projelerine dağıtılacak tutar belirlemiş olacaktır. Belirlenen tutar kişilerin proje matrisine yani hangi projede ne kadar saat çalıştığı oranlanarak projelere pay edilmelidir. Personel taşıma faaliyeti sadece Ar-Ge personeline yapılıyor ve sadece Ar-Ge personeli taşındığı için fatura ediliyorsa kanıtlanması mümkün olduğu için direkt devam eden projelere pay verilebilir. Ama taşıma faaliyeti Ar-Ge personeli ya da değil ayrımı yapılmaksızın tüm personelleri içeriyorsa, km hesabı baz alınmalıdır. İlgili hesaplama kanıtlanabilirliği zayıf olması sebebiyle maliyete konu edilmemesi daha sağlıklı olacaktır. Seyahat giderlerinde Ar-Ge personeli, Ar-Ge projesi amaçlı seyahatini gerçekleştirdiyse direkt projenin maliyetine eklenebilir. Uçak biniş biletleri ekinde, organizasyon firmasından alınan kaşe imzalı e-bilet görüntüsü ve dışarıda geçirilen süre formu ekinde seyahate konu fatura bedeli ilgili projenin indirimine konu olacak maliyetine direkt eklenebilir. Buradaki amaç harcamanın proje için gerçekleştiğini kanıtlayabilmektir. Ar-Ge personeli ile destek personelinin de aynı proje için yapmış olduğu gider söz konusu olabilir. Bu durumda destek personelinin yapmış olduğu gider proje maliyetine eklenebilir ama indirimine konu edilemez. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin toplam tutarı, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez. Dolayısıyla yüzde elliye geçen kısmı indirimine konu edilmemelidir.

Vergi, resim ve harçlar Ar-Ge merkezi kurulumu sırasında ya da sonrasında ödenen emlak vergisi vb. giderleri kapsamı gerekmektedir. Örneğimizde vergi, resim ve harç gideri sıfır varsayılmıştır.

Örneğimizde XYZ AŞ.'nin P10000 kodlu projesi için indirimine konu olacak Ar-Ge harcamalarının mizan ile gösterimi aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2.5. XYZ AŞ.'nin 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcamalarını İçeren Mizan

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Bakiye Borç	Bakiye Alacak	Bakiye
750.010.P10000	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	300.000,00		300.000,00		300.000,00
750.020.P10000	Amortisman Giderleri	35.000,00		35.000,00		35.000,00
750.030.P10000	Personel Giderleri	145.000,00		145.000,00		145.000,00
750.040.P10000	Genel Giderler	12.700,00		12.700,00		12.700,00
750.050.P10000	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	73.000,00		73.000,00		73.000,00
750.060.P10000	Vergi, Resim ve Harçlar	-	-	-	-	-
				GENEL TOPLAM : ₺ 565.700,00		

İndirime konu edilecek projelerin mali verilerinin daha sağlıklı gösterimi ve takibinin kolay yapılabilmesi için indirime konu edilecek tutarlar ile indirime konu edilmeyecek tutarlar farklı kırılımlar oluşturularak takip edilmelidir. İndirime tabi hesap kodlarında proje kodu mutlaka belirtilmelidir. Projelerin maliyetleri 750 kodlu hesapta takip edilmeli ve her dönem (3, 6, 9, 12'inci ay) sonunda 751 kodlu yansıtma hesabı kullanılarak, 263 kodlu hesapta aktifleştirilmelidir. Böylece proje tamamlanana kadar indirime konu edilecek tüm maliyet 263 kodlu hesapta kümülatif olarak belirtilmiş olacaktır.

Tablo 2.6. 31.12.2019 Dönem Sonu Ar-Ge Projesinin Aktifleştirilmesi

/ 31.12.2019 /				
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
751.001.001	Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	565.700,00	
750.010.P10000	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		300.000,00
750.020.P10000	Amortisman Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		35.000,00
750.030.P10000	Personel Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		145.000,00
750.040.P10000	Genel Giderler	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		12.700,00
750.050.P10000	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		73.000,00
750.060.P10000	Vergi, Resim ve Harçlar	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		-
			₺ 565.700,00	₺ 565.700,00
/ 31.12.2019 /				
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
263.010.P10000	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	300.000,00	
263.020.P10000	Amortisman Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	35.000,00	
263.030.P10000	Personel Giderleri	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	145.000,00	
263.040.P10000	Genel Giderler	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	12.700,00	
263.050.P10000	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	73.000,00	
263.060.P10000	Vergi, Resim ve Harçlar	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi	-	
751.001.001	Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	2019-12 Proje Aktifleştirilmesi		565.700,00
			₺ 565.700,00	₺ 565.700,00

Görüleceği üzere aktifleştirme işlemi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Önce yansıtma hesabı kullanılarak gider hesabı bakiyesi kapatılmakta, daha sonra yansıtma tutarı aktive alınacak hesaba virman yapılmaktadır. Dikkat edilmesi gereken önemli kriterlerden biri hesap kodlarının sonunda proje kodunun var olmasıdır. Birden fazla projenin var olduğunu düşünürsek takip kolaylığı için yapılan kırılım önem arz edecektir. Yukarıda belirtilen işlem projenin devam ettiği süreye isabet eden, aylık yada üçer aylık olarak her dönem sonu yineleneyecektir. Proje tamamlandığında ortaya çıkan prototibin katma değer yaratan ürün olup olmadığına bakılarak yada projenin devam etmesine imkan kalmayan durumun varlığı söz konusu olduğunda, duruma uygun olarak proje ya MODV olarak kabul edilerek amortisman yoluyla itfa edilir ya da hesaplarda direkt gider olarak gösterilir.

Projenin 31.12.2019 tarihinde tamamlandığını ve ortaya çıkan prototibin katma değer yarattığını varsayalım. Bu durumda başarılı yada olumlu sonuç elde ettiğimizden söz edebilir ve MODV niteliğinde beş yıl süreye tekabül edecek şekilde yüzde yirmi oranında normal amortisman yöntemini kullanarak itfa etmeye başlayabiliriz. Projenin başarılı sonuçlanması ve amortisman ayrılmaya başlanması sonrasında proje için yapılan yenileme, bakım onarım vb. harcamalar projenin maliyetine dahil edilebilir ancak indirim konusu edilemez.

Tablo 2.7. 31.12.2019 Dönem Sonu Tamamlanan Projenin Başarılı Sonuç Vermesi

/ 31.12.2019 /				
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
263.002.001	Başarılı-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Başarılı Tamamlanan	565.700,00	
263.010.P10000	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Başarılı Tamamlanan		300.000,00
263.020.P10000	Amortisman Giderleri	Başarılı Tamamlanan		35.000,00
263.030.P10000	Personel Giderleri	Başarılı Tamamlanan		145.000,00
263.040.P10000	Genel Giderler	Başarılı Tamamlanan		12.700,00
263.050.P10000	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Başarılı Tamamlanan		73.000,00
263.060.P10000	Vergi, Resim ve Harçlar	Başarılı Tamamlanan		-
			₺ 565.700,00	₺ 565.700,00

Projeye 31.12.2019 tarihinde finansal sıkıntılardan dolayı devam edilemeyeceğine, projenin seri üretime geçebilecek ürün oluşturmayacağına veya iktisadi kıymetin oluşmayacağına karar verdiğimiz varsayalım. Bu durumda başarısız yada

olumsuz sonuç elde ettiğimizden söz edebilir ve projeye ait kümülatif bakiyeyi direkt gider olarak kayıtlara alabiliriz. Projenin başarısız sonuçlanması sonrasında direkt gider olarak muhasebeleştirildiği için proje için yapılan sonraki harcamalar da projenin maliyetine eklenmesi hususunda anlam taşımayacağı için direkt gider olarak yazılmalıdır.

Tablo 2.8. 31.12.2019 Dönem Sonu Tamamlanan Projenin Başarısız Sonuç Vermesi

/ 31.12.2019 /				
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
750.090.001	Başarısız-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Başarısız Tamamlanan	565.700,00	
263.010.P10000	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Başarısız Tamamlanan		300.000,00
263.020.P10000	Amortisman Giderleri	Başarısız Tamamlanan		35.000,00
263.030.P10000	Personel Giderleri	Başarısız Tamamlanan		145.000,00
263.040.P10000	Genel Giderler	Başarısız Tamamlanan		12.700,00
263.050.P10000	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Başarısız Tamamlanan		73.000,00
263.060.P10000	Vergi, Resim ve Harçlar	Başarısız Tamamlanan		-
			₺ 565.700,00	₺ 565.700,00

Başarılı sonuçlanan proje için tamamlandığı süreden itibaren beş yıl boyunca yüzde yirmi oranında amortisman ayrılmaya başlanır. Amortisman yöntemi olarak, normal amortisman yöntemi haricinde diğer yöntemler uygulanamaz. Başarılı sonuçlanan P10000 projesinin kümülatif bakiyesi 565.700,00 TL olduğunu varsaymıştık. Dolayısıyla projenin döneme isabet eden amortisman tutarı $(565.700,00 \text{ TL} \times 0.20)$ 113.140,00 TL'dir.

Tablo 2.9. 31.12.2019 Dönem Sonunda Başarılı Sonuç Veren Projenin Amortisman Kaydı

/ 31.12.2019 /				
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak
750.010.001	Başarılı-P10000 Projesi	2019-12 Dönem Amortismanı	113.140,00	
268.010.001	P10000 Nolu Ar-Ge Proje Amortismanı	2019-12 Dönem Amortismanı		113.140,00
			₺ 113.140,00	₺ 113.140,00

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kazancın tespitinde, Ar-Ge indirim tutarının tamamını indirim konusu edebileceği gibi, kazancın olmaması halinde yine tutarın tamamını devreden indirim olarak kullanabilmektedir. Devreden tutar, takip eden

yıllarda 213 sayılı kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikakte alınır. İşletmeler KV beyannamesi hazırlarken kazanç söz konusu olduğunda, beyannamede yer alan “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünden 409, 410, 454, 454 kodlarından kendilerine uygun olanı seçerek Ar-Ge indirim tutarını beyanname üzerinde gösterebilirler. Ayrıca “Ekler” sekmesinde yer alan “Ar-Ge/Tasarm Bilgileri” alanı tüm projeleri gösterecek şekilde doldurulması zorunludur. Kazancın olmaması durumunda yada devreden indirimin söz konusu olduğu durumlarda “Ek Bilgiler” sekmesinde işletmeye uygun olan “Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi” alanının doldurulması zorunludur.

Tablo 2.10. Ar-Ge İndiriminin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterimi

Ticari Bilanço Karı :	₺ 10.000.000,00
Ar-Ge İndirimi :	₺ 565.700,00
KV Matrahı :	₺ 9.434.300,00
Hesaplanan KV :	₺ 2.075.546,00

Ar-Ge personellerinin ücretlerine ilişkin, gelir vergisi stopaj teşviki muhtasar beyannamesinde terkin edilmektedir. Burada personellerin eğitim düzeyi lisans, yüksek lisans, doktora olmasına göre belirlenen oranlar çerçevesinde gelir vergisi teşviki uygulanmaktadır. Gelir vergisi stopaj teşviki, muhtasar beyanannmesinde “Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5746 Say. Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı” alanında doldurulması gerekir. İlgili alana rakam “Ekler” sekmesinde yer alan “Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopaj Teşvikine İlişkin Bildirim” alanında her bir personel için terkin edilecek tutarın ayrı ayrı doldurulması sonucu otomatik olarak gelmektedir. Burada önemli olan hesaplamanın muhtasar beyanname üzerinde yapılması gerekliliğidir. Ar-Ge personellerine ilişkin ücret damga vergisi istisnası için “Vergiye Tabi İşlemler” sekmesinde yer alan “Matrah ve Vergi Bildirimi” alanında 302 numaralı kod seçilerek kayıt yapılmalıdır. Aynı zamanda ilgili tutar “Tevkifata İlişkin Damga Vergisi” alanına da kayıt edilmelidir. Bu konuda hatırlamamız gereken en önemli husus; ilgili gelir stopaj teşviki Ar-Ge personelinin faydalandırılacağı teşviktir, işletmeler ise beyanname üzerinde terkin etmeyle yükümlüdür. Aşağıda örnek amaçlı bazı rakamlar verilmiştir. Burada amaç, Ar-Ge personeline ait gelir vergisi stop teşvikinin aynı AGİ indirimi gibi ödenecek vergi tutarından düşülerek terkin edildiğini görebilmektir. Ar-Ge personellerinin yetkinlikleri ve donanımları sonucu almış olduğu yüksek ücretler aynı

zmaanda işveren için gelir vergisi stopaj teşvikini beyananemede terkin gösterebilmesi sebebiyle yüksek vergi avantajı sağlamaktadır.

Tablo 2.11. Ar-Ge İndiriminin Muhtasar Beyannamesinde Gösterimi

Matrah :	2.000.000,00	(Ödemelerin gayrisafı tutarını ifade eder.)
Vergi Kesinti Tutarı :	400.000,00	(Ödeme türüne istinaden toplam stopaj tutarını ifade eder.)
5746 Say. Kanun Gereği Terkin Tutarı :	25.000,00	(Ar-Ge personeli gelir vergisi stopaj teşvikini ifade eder.)
Tahakkuk Eden :	375.000,00	(Toplam stopajdan, gelir vergisi stopaj teşviğinin terkin edilmesi sonucu kalan tutardır.)
Mahsup :	75.000,00	(Mahsup edilecek AGİ tutarını ifade eder.)
Ödenecek :	300.000,00	(Tahakkuk eden tutardan AGİ tutarının indirilmesi sonucu kalan tutardır.Tahakkuk üzerinde 0003 STPJ ödemesini ifade eder.)
Ödenecek DV :	15.000,00	(302 kodlu, tevkifata ilişkin DV tutarını ifade eder. Tahakkuk üzerinde 1046 TDMG ödemesini ifade eder.)

Tablo 2.12. Ar-Ge İndiriminin SGK Bildirgesinde / Tahakkuk Fişinde Gösterimi

No	Açıklama	Prime Esas Kazanç Tutarı	Prim Oranı %	Prim Tutarı	
1	Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	200.000,00	2,00	4.000,00	
2	Malüllük Yaşlılık Ve Ölüm Sig. Primi	200.000,00	20,00	40.000,00	
3	Genel Sağlık Sigorta primi	200.000,00	12,50	25.000,00	
4	İşsizlik Sigorta Primi	200.000,00	3,00	6.000,00	
Toplam Prim :					69.000,00 (1,2,3 Nolu prim tutarlarının toplamını ifade eder.)
05510 Sayılı Kanundan Doğan İndirim %5 :					10.000,00 (Prime esas kazanç tutarın yüzde beşini ifade eder.)
05746 Sayılı Kanundan Doğan İndirim :					15.500,00 (Genel sigorta primi ile işsizlik sigorta priminin toplam tutarının yarısını ifade eder.)
Net Prim Tutarı :					43.500,00 (Toplam primden 5510 ve 5746 sayılı indirimlerin gerçekleşmesi sonrasında kalan net tutarı ifade eder.)
İşsizlik Tutarı :					6.000,00 (İşsizlik sigorta primini ifade eder.)
Ödenecek Net Tutar :					49.500,00 (Net prim ile işsizlik tutarının toplamını ifade eder.)

SGK Hizmet dökümünde her bir Ar-Ge ve destek personelleri için ücret, ikramiye ve çalışılan gün bildirimi aylık olarak yapılmaktadır. SGK İşveren Payı Desteği, tahakkuk fişi üzerinde “5746 Sayılı Kanundan Doğan İndirim” sekmesinde toplu olarak gösterilmekte olup, Ar-Ge ve destek personellerinin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısına denk gelmektedir.

2.11. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN AR-GE

2.11.1. TFRS/TMS Açısından Ar-Ge

Ar-Ge faaliyetleri, TFRS/TMS’de “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartına konu edilmiştir. İlgili standartta araştırma ve geliştirme, bilginin geliştirilmesine yönelik faaliyetler olup, bu faaliyetler için yapılan harcamaları konu edinmektedir. Burada ivedilikle bilmemiz gerekir ki, çalışma sonucunda prototip gibi fiziksel bir varlık oluşsa dahi varlığın fiziksel unsuru, içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre ikincil plandadır. Standarta göre maddi olmayan duran varlığın, belirlenmiş kriterlere uyum sağlaması şartıyla muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu kriterler belirlenebilirlik (İşletmeden ayrı satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilme ve takas edilebilme özelliğine sahip olması.), kontrol edilebilir olma (Güvenilir bir biçimde maliyetinin ölçülebilir olması.), gelecekte ekonomik fayda sağlamadır (Ürün satışından sağlanan gelir olabileceği gibi maliyeti düşürücü etkinin olması.). Kriterlere uymayan durumun söz konusu olması halinde, MODV elde etme yada işletme içinde yaratma amacıyla katlanılan tüm harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. Ar-Ge faaliyeti işletme içi yaratılan MODV niteliğinde olup, ilgili varlığın oluşumunu araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak iki farklı süreç olarak değerlendirir. Araştırma ve geliştirme tanımları yapılmış olmasına rağmen araştırma safhası ve geliştirme safhası daha kapsamlı anlam taşımaktadır.⁴⁶

Yeni bir bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanma amacıyla gerçekleştirilen planlı ve özgün incelemeye araştırma denir. Geliştirme ise; yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem yada hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin uygulanmasını ifade eder. Yeni bilgi elde etmeye yönelik faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin araştırma bulgularının

⁴⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2010), *Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, ss. 778-790.

uygulanmasına yönelik değerlendirme ve nihai seçim araştırması, malzeme, aygıt, ürün, sistem, süreç veya hizmetler için alternatif araştırma ve alternatifleri oluşturma, tasarlama, değerlendirme ve nihai seçimi araştırma safhasını ifade eder. Geliştirme safhası ise; yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıplar ile üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi, pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması, yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, sistem, süreç veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denemesi faaliyetlerini kapsamaktadır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere geliştirme safhası, araştırma safhasında daha ileri bir safhadır.⁴⁷

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayımladığı TMS 38'e göre araştırma harcamaları doğrudan gider yazılırken, kriterleri taşıyan geliştirme harcamaları MODV olarak aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulur. Araştırma safhası faaliyetlerinin gelecekte ekonomik fayda sağlayacağını ön görmek mümkün olmadığı için MODV olma kriterinden yoksun olduğu varsayılır ve harcama gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Geliştirme safhası faaliyetlerinin kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda yaratabilir ve güvenilir bir biçimde maliyetinin ölçülebilir olmasından dolayı MODV niteliğinde muhasebeleştirilebilmektedir. İşletme araştırma safhası ile geliştirme safhasını ayırt edemiyor ise, tüm harcamalarını araştırma safhasında yapmış varsayarak giderleştirir.⁴⁸

İşletme içi yaratılan MODV diğer bir deyişle Ar-Ge projelerinin maliyetine varlığın oluşumu için kullanılan veya tüketilen malzemeler, hizmetler, paten ve lisansların itfa payları ve çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler dahil edilebilir. Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgisi olmayan satış ve yönetim giderleri ile varlığın amaçlanan performansa ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler, ilk faaliyet zararları, varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları ve başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar daha sonraki bir tarihte MODV maliyetine dahil edilmez.⁴⁹

MODV maliyetleri defter değerine göre muhasebeleştirilir ve varlığın planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi halinde tamamlanmış varsayılır. Dolayısıyla

⁴⁷ Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (2009), UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Türkiye, ss. 929-951.

⁴⁸ Bozkurt, Ü., Sürmeli, Y. (2018), *Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi Ve Diğer Önemli Hususlar*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8750A.016, ss. 179.

⁴⁹ TMS 38 Hakkında 26 Seri Nolu Tebliğ Mad: 66, 67, 71.

kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler defter değerine dahil edilmez. İşletmeler maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak benimseyebilirler. Maliyet yönteminde MODV maliyetinden tüm itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenirken, yeniden değerlendirme yönteminde aktif piyasada, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgi ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar baz alınır. Ancak Ar-Ge harcamalarında aktif piyasa mevcut olmayacağı için maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.⁵⁰

2.11.2. BOBİ FRS Açısından Ar-Ge

Ar-Ge faaliyetleri, BOBİ FRS’de “Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartına konu edilmiştir. Varlığı maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içermesi durumunda varlık için hangisi unsurun daha önemli olduğu dikkate alınarak MDV yada MODV olarak kayda alınır. Bu standartta Ar-Ge harcamaları, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ayrı ayrı ele alınır ve her ikiside maddi olmayan duran varlıklar sınıfında değerlendirilir. Maddi olmayan duran varlıklar; fiziki varlığı olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlıkları içerir. Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğal gaz vb. nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler maddi olmayan duran varlık kapsamına dahil edilmez. Yeni bilimsel ve teknolojik bilgi elde etmek amacıyla gerçekleştirilen özgün ve planlı faaliyetler, araştırmayı ifade eder. Araştırma amacıyla yapılan incelemeler araştırma safhasını oluşturur. Bu safhada yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak kar veya zarara yansıtılır. Araştırma bulgularının ve diğer bilgilerin yeni ve geliştirilmiş malzeme, araç, ürün, süreç, sistem veya hizmet üretmek için hazırlanan plana, ilgili mal veya hizmetin ticari olarak üretimine başlanmadan önce uygulanan aşama, geliştirmeyi ifade eder. Geliştirme sürecinin planlanması veya tasarımın uygulanması geliştirme safhasını oluşturur.⁵¹

Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez iken, geliştirme safhasında yapılan harcamalar; MODV’nin kullanımı ve satışa hazır hale gelebilmesi için

⁵⁰ Demir, Ş., (2018), Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TFRS/TMS VUK Değerleme Yaklaşımı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 155-170.

⁵¹ Karapınar A., Eflatun A.O, (2007), *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, ss. 245-238.

tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması, varlığı tamamlama ve kullanma yada satma niyetinin ve imkanının var olması, varlığın gelecekte fayda sağlaması ve piyasasının var olması veya işletme bünyesinin ilgili varlığı kullanıma elverişli olması, varlığın maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilir olması halinde MODV maliyetine eklenerek aktifleştirilebilir. MODV maliyetine eklenebilecek unsurlar; kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, ödenen ücretler, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve kullanılan varlığa ilişkin amortisman ve itfa paylarıdır. İşletme içi yaratılan Ar-Ge projesinin araştırma safhası ile geliştirme safhası ayırt edilemiyorsa, ilgili faaliyet araştırma safhasında yapılmış kabul edilmelidir. MODV ile doğrudan ilişki kurulabilen ve gelecekte değerini arttıracak olan harcamalar varlığın defter değerine eklenir. MODV faydalı ömrü işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak beş ile on yıl arasında bir ömür işletme tarafından makul olacak şekilde serbestçe belirlenir. Faydalı ömrün sonunda elden çıkarmanın tahmini maliyeti, elden çıkarma sonucu elde edilmesi beklenen tutardan çıkarılarak tahmini kalıntı değere ulaşılır. Eğer varlığın faydalı ömrü sonunda satın alınacağına dair taahhüt bulunuyorsa ve varlığın faal bir piyasası mevcut ise kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Döneme ilişkin itfa gideri başka bir varlığın defter değerine eklenmediği sürece kar veya zarara yansıtılarak, Kar veya Zarar Tablosunda ilgili varlığa ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir.⁵²

Aşağıda belirtilen hususlara istinaden kamuoyuna, açıklayıcı dipnotlar sunulur.

- Yararlı ömür veya kullanılan itfa oranı , itfa yöntemi, brüt defter değeri ve değer düşüklüğünü kapsayacak şekilde birikmiş itfa payları,
- İtfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemleri,
- Raporlama dönemi başı ve sonu itibarıyla defter değerlerinde eklemeler, elden çıkartmalar, işletme birleşme yoluyla iktisap edilenler, itfalar, değer düşüklüğü zararları ve diğer değişiklikler,
- Finansal tablo için önem arz eden herhengi bir MODV'nin tanımı, defter değeri, kalan itfa dönemine ilişkin açıklama,
- Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı açıklanmalıdır.⁵³

⁵² KKG, (2019), *Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, BOBİ FRS Sunumu, ss. 96-99.

⁵³ Karapınar, A., Eflatun, A.O, (2017), *BOBİ FRS Uygulama Ve Yorumları*, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, ss. 252-253.

2.11.3. TFRS/TMS İle BOBİ FRS Ar-Ge Harcamaları Karşılaştırması

BOBİ FRS ile TFRS'den birini uygulayan işletmeler iki yıl boyunca tercih ettikleri standartı uygulamak zorundadırlar. İki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak standartlar arası geçiş yapamazlar. BOBİ FRS'den TFRS'ye ya da TFRS'den BOBİ FRS'ye geçiş yapabilmeleri için en az iki yıl belirlemiş oldukları standarta uygun raporlama hazırlayıp, sunmuş olmaları gerekmektedir.⁵⁴

2.11.3.1. Benzerlikler

- Araştırma safhasında yapılan giderler direkt gider yazılarak kar veya zarara yansıtılırken, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmektedir.
- Faaliyetin araştırma veya geliştirme safhası olduğu belirlenemiyorsa, harcamalar araştırma safhasında yapılmış varsayılır.
- 5746 Sayılı kanun gereği projenin tamamlanması sonucu elde edilen varlık beş yıl süre ile amortisman yoluyla itfa edilir.
- Varlığın gelecekte fayda sağlaması, maliyetinin güveilir biçimde ölçülebilmesi, kullanım ve satış konusunda varlık üzerinde işletme kontrolünün bulunması şarttır.
- Varlığın değerini arttıracak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar varlığın defter değerine eklenir.
- Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları maliyete dahil edilemez.
- Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi için katlanılan satış ve yönetim giderleri maliyete dahil edilmez.
- Hedeflenen performansa ulaşmadan önce meydana gelen, varlıkla ilişkili verimsizlik ve faaliyet zararları varlığın maliyetine dahil edilmez.
- Daha önceki dönemlerde gider yazılan harcamalar tekrar muhasebeleştirilmez.
- BOBİ FRS yada TFRS uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe standartlar arası geçiş yapamazlar.
- Varlıklar ilk kayda alınması sırasında maliyet bedeli dikkate alınır.

⁵⁴ İSMMMO, (2019), *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, İSMMMO Yayınları 175, ss. 3.

- Bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından kullanılır.
- Açıklayıcı dipnotlar talep edilmektedir.

2.11.3.2. Farklılıklar

- Varlığın sonraki ölçümlerinde TFRS’de birkimiş itfa ve birikmiş değer dikkate alınırken, BOBİ FRS’de sadece maliyet yöntemi dikkate alınmaktadır.
- TFRS’de dipnotlara ilişkin ayrı bir standart bulunmamaktadır. Her standartın içinde dipnot bölümü vardır. BOBİ FRS’de ayrıntılı dipnot açıklamaları ön görülmektedir.

2.12. AR-GE FAALİYETLERİNDE VUK, TFRS/TMS VE BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI

VUK uyarınca; yeni ürün ve teknoloji oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi vb. amaçlarla yapılan her türlü harcamalar doğrudan 750 hesap sınıfı altında gider yazılmaktadır. Proje tamamlanana kadar her dönem sonlarında gider hesabında biriken tutar aktifleştirilerek 263 hesap kodu altında Araştırma ve Geliştirme Gideri olarak izlenmektedir. Aktifleşme sonucu elde edilen varlığın yararlı ömrünün bir yıldan uzun olduğu varsayılmaktadır. VUK uyarınca maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi zorunludur. Araştırma ve geliştirme ayrımı yapmaksızın tek bir çatı altında Ar-Ge harcamasını maddi olmayan duran varlıklar arasında izlemekte ve başarıyla sonuçlanan projeleri yüzde yirmi oranıyla amortismanına tabi tutmaktadır. Ancak TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde aktifleştirme konusunda durum farklıdır. Maddi olmayan duran varlıklar arasında araştırma ve geliştirme kavramları bilginin geliştirilmesine yönelik gerçekleştirilen yenilik faaliyetlerini ifade etmesinin yanı sıra ayrı birer safha olarak ele alınıp, ayrı tanımlamalar ile gösterilmektedir. Araştırma giderleri ilgili dönemde gider yazılmakta ve kesinlikle MODV arasında gösterilmeyorken, geliştirme giderleri gelecekte önemli bir fayda sağlanması bekleniyorsa ve maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa MODV olarak aktifleştirilmelidir.⁵⁵

TFRS ve BOBİ FRS Ar-Ge projelerini satın alınabilir yada işletme içi yaratılabilir MODV olarak kabul etmektedir. İşletme içi MODV yaratma sürecinde araştırma ve geliştirme safhaları, satın alma durumunda da geliştirme safhası önemli rol oynamaktadır.

⁵⁵ Ergin, E, (2015), *21.Yüzyılda Finansal Muhasebe Teoriden Uygulamaya Genel Muhasebe*, Beta Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, ss. 196-197.

Projelere istinaden harcamaların muhasebeleştirilmesi, duran varlığın itfa payı ayırma yöntemleri açıklanırken yeniden değerlemesi yapılabileceği de belirtilmiştir. Türkiye’de daha önce MODV için yeniden değerlendirme yapılmadığı için Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yeniden değerlendirme sonucu oluşacak farkların kaydedileceği bir hesap mevcut değildir. Standardın işleyişi açısından Özkaynaklarda, MODV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı açılması yerinde olacaktır.⁵⁶

VUK’da projenin başarılı sonuçlanması halinde MODV olarak aktifleştirilip amortisman yoluyla itfa edilmesi ön görülmekte ve enflasyon düzeltmesi ile yeniden değerlendirme vergi kanunlarından çıkarılmıştır. BOBİ FRS’de de birikmiş itfa, birikmiş değer dikkate alınırken, TFRS’de itfa söz konusu değildir. TFRS’de her dönme sonunda varlığın faydalı ömrü yeniden gözden geçirilir.

VUK’da başarılı sonuçlanan projeye istinaden, tamamlanma tarihinden sonraki harcamalar indirimine konu edilmemek şartıyla projenin maliyetine konu edilebilirken, TFRS ve BOBİ FRS sonraki harcamaların maliyete dahil edilemez.

Projenin sonucunda ortaya çıkan varlığın kullanımına dair katlanılan veya varlığın oluşturulması için gerçekleştirilen personel eğitim giderleri VUK’da projenin dolayısıyla MODV’nin maliyetine eklenirken, TFRS ve BOBİ FRS’de maliyete dahil edilmeyip direkt gider olarak yazılmaktadır.

Ar-Ge faaliyetine ilişkin dipnotlar VUK’da gelir tablosu ve bilanço dipnotlarında gösterilirken, standartlarda daha detaylı olarak dipnotlara konu edilmektedir. TFRS de dipnotlara ilişkin bir standart bulunmamakla beraber, her standartın içinde dipnotlar bölümüne yer verilmektedir. Dolayısıyla BOBİ FRS’de ayrıntılı dipnot açıklamaları ön görülmektedir.

⁵⁶ Sağlam, N., Şengel, S, (2009), *UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Türkiye, ss. 979-980.

BÖLÜM 3: UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde, Ar-Ge harcamalarının finansal tablolara yansıtılmasının karşılaştırmalı incelenmesi yapılarak, işletmelerin hangi yöntemi seçmelerinin makul olduğu ve gerçekçi finansal raporlara nasıl ulaşabilecekleri detaylı bir şekilde anlatılmış bulunmaktadır.

3.1. ÖRNEK FİRMAYA İLİŞKİN BİLGİLER

2001 yılında kurulan, otomotiv sektöründe yer alan, yedek parça üretimi yapan firma 2018 yılında Ar-Ge Merkezi olarak faaliyetine devam etmektedir. Firmada ortalama otuz Ar-Ge personeli dahil olmak üzere toplam iki yüz elli personel çalışmaktadır. Aktif büyüklüğü 180 MTL olan bu işletmenin brüt satışlarının yüzde altmışı yurt dışı satışlarından oluşmaktadır. Firmanın vizyonu; katma değer yaratan yeni ürün ve teknolojiler üreterek, sektörde lider konumunda olabilmektir. Firmanın misyonu; İnsana ve doğaya saygılı inovasyon ile firma değerini arttırmaktır.

3.2. UYGULAMANIN AMACI

Uygulama Ar-Ge faaliyetlerine yönelik yapılan harcamaların VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS çerçevesinde nasıl değerlendirildiğini gösterebilmek ve işletmelerin gerçekçi finansal tablolara ulaşabilmesi için hangi yöntemi uygulamaları gerektiğini belirtmek amacıyla hazırlanmıştır.

3.3. UYGULAMANIN KAPSAMI

Uygulamadaki veriler, işletmenin 2019 yılı son üç aylık harcama verilerinin maskelenmesi sonucu oluşturulmuştur. VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS açısından inceleme yapılırken aynı uygulama örneği kullanılmıştır.

3.4. UYGULAMANIN ÖNEMİ VE KISITLAR

Uygulama, işletmelerin Ar-Ge harcamalarını finansal tablolara yansıtırken gerçeğe uygun sunum gerçekleştirebilmeleri için önem arz etmektedir. Aynı zamanda hem işletme hem de finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolarda Ar-Ge harcamalarını sağlıklı yorumlayabilmeleri adına önemlidir. Örnek uygulamadaki firmada

Ar-Ge personellerine istinaden gerçekleştirilen ücret ödemeleri saklı tutulmaktadır. Firmanın Bilanço ve Gelir Tablosu verileri, doğrudan kullanımına izin verilmediği için maskeleme yapılarak kullanılmıştır.

3.5. ÖRNEK UYGULAMA

XYZ Anonim Şirketi P12345 kodlu proje ile yeni bir ürün üretmeyi amaçlamaktadır. 01.10.2019 proje başlangıcı ve 31.12.2019 proje bitiş tarihi olarak planlamaktadır. İlk ay araştırmaya yapılıp son iki ay içinde prototip oluşturma hedeflenmektedir. İlgili projeye istinaden Ekim sonuna kadar personel ücreti 8.000 TL, yurt dışı seyahat gideri 10.000 TL, danışmanlık gideri olarak 1.000 TL araştırma amacıyla harcama gerçekleştirilmiştir. Ekim ayı sonrasında projenin gerçekleştirilmesi için 35.000 TL ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, projede çalışan Ar-Ge personellerine 22.000 TL ücret ödemesi gerçekleştirilmiştir. Prototipin oluşumu için şirket bünyesindeki Ar-Ge merkezinde mevcut olan makina ve cihazlar kullanılmıştır. İlgili makina ve cihazların dönemsel amortisman tutarı 62.000 TL olup , ilgili proje için iki aylığına kullanılmıştır. Prototipin oluşumu için personellere 2.500 TL tutarında eğitim harcaması gerçekleştirilmiştir ve ABC Danışmanlık şirketinden 3.000 TL bedelli teknik ve mali danışmanlık hizmeti temin edilmiştir. Prototipin testi amacıyla yurt dışı seyahati gerçekleştirilmiş olup, seyahat için 2.000 TL ve test bedeli için 3.500 TL ödeme gerçekleştirilmiştir. İlgili projenin kira, su ve enerji kapsamlı genel giderlerden aldığı pay 750 TL'dir. 31.12.2019 tarihinde ilgili prototipin tamamlandığına, seri üretime geçileceğine ve maddi olmayan duran varlık niteliği kazandığına karar verilmiştir.

Tablo 3.1. 01.10.2019-31.12.2019 Tarih Aralığında Ar-Ge Harcaması Örnek Veriler

P12345 Projesi			ARAŞTIRMA SAFHASI	GELİŞTİRME SAFHASI
1.	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	35.000,00		35.000,00
2.	AMORTİSMANLAR	10.333,33		10.333,33
3.	PERSONEL GİDERLERİ	30.000,00	8.000,00	22.000,00
3.1.	Ücret	30.000,00	8.000,00	22.000,00
4.	GENEL GİDERLER	750,00	-	750,00
4.1.	Kira			
4.2.	Su	750,00		750,00
4.3.	Enerji			
4.4.	Bakım-Onarım	-		
4.5.	Haberleşme	-		
4.6.	Nakliye	-		
4.7.	Makine Techizata İlişkin Bakım-Onarım	-		
4.8.	Sigorta Giderleri	-		
4.9.	Kitap, Dergi vb. Bilimsel Yayınlar Ait Giderler	-		
5.	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	22.000,00	11.000,00	11.000,00
5.1.	Mesleki / Teknik Destek	6.500,00	1.000,00	5.500,00
5.2.	Test, Laboratuvar ve Analiz Hizmetleri	3.500,00		3.500,00
5.3.	Personel Yemek Giderleri	-		
5.4.	Personel Taşıma Giderleri	-		
5.5.	Seyahat Giderleri-Uçak Bileti	12.000,00	10.000,00	2.000,00
6.	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	-	-	-
GENEL TOPLAM : ₺ 98.083,33			₺ 19.000,00	₺ 79.083,33

Örnekte verilen tüm harcamalar proje ile ilişkilendirilebilir harcamalardır. Amortisman oranını hesaplarken makina ve techizatın sadece son iki ay projede kullanılmasından dolayı, cari döneme tekabül eden tutarın iki aylık kısmı alınmıştır.

(62.000 TL /12 AY *2 AY = 10.333,33 TL). Personellere verilen 2.500 TL eğitim harcaması Mesleki / Teknik Destek kalemine dahil edilerek gösterilmiştir.

Tablo 3.2. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı XYZ A.Ş.'nin 31.12.2019 Dönem Sonu Proje Harcama Tutarı

		VUK	TFRS/TMS & BOBI FRS
Hesap Kodu	Hesap Adı	Bakiye	Bakiye
750.010.P12345	İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	35.000,00	35.000,00
750.020.P12345	Amortisman Giderleri	10.333,33	10.333,33
750.030.P12345	Personel Giderleri	30.000,00	30.000,00
750.040.P10000	Genel Giderler	750,00	750,00
750.050.P12345	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	22.000,00	22.000,00
750.060.P12345	Vergi, Resim ve Harçlar	-	-
		₺ 98.083,33	₺ 98.083,33

VUK'a göre Ar-Ge harcamalarında evre gözetmeksizin proje ile ilişkilendirilebilen tüm harcamalar ilgili projenin maliyetine dahil eilmektedir. Dolayısıyla VUK'a göre projeni toplam maliyeti 98.083,33 TL'dir TFRS ve BOBI FRS'de ise proje harcamaları araştırma ve geliştirme safhası olarak iki ayrı evrede takip edilmektedir. Araştırma safhasında yapılan toplam 19.000 TL'lik harcama ve 79.083,33 TL'lik geliştirme safhası olmak üzere toplam 98.083,33 TL gider kaleminde takip edilmektedir. Görüldüğü üzere 750 kodlu hesapta takip edilen rakamlar birebir aynıdır. Buradaki fark aktifleştirme aşamasına geçildiğinde ortaya çıkacaktır.

Tablo 3.3. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı XYZ A.Ş.'nin 31.12.2019 Dönem Sonu
Proje Harcamalarını Aktifleştirme

			VUK		TFRS/TMS & BOBI FRS	
/ 31.12.2019 /						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak	Borç	Alacak
751.001.001	Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	Proje Akt.	98.083,33		76.583,33	
750.010.P12345	İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	Proje Akt.		35.000,00		35.000,00
750.020.P12345	Amortisman Giderleri	Proje Akt.		10.333,33		10.333,33
750.030.P12345	Personel Giderleri	Proje Akt.		30.000,00		22.000,00
750.040.P12345	Genel Giderler	Proje Akt.		750,00		750,00
750.050.P12345	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	Proje Akt.		22.000,00		8.500,00
750.060.P12345	Vergi, Resim ve Harçlar	Proje Akt.		-		-
			₺ 98.083,33	₺ 98.083,33	₺ 76.583,33	₺ 76.583,33
			VUK		TFRS/TMS & BOBI FRS	
/ 31.12.2019 /						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak	Borç	Alacak
263.002.001	Başarılı-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Proje Akt.	35.000,00		35.000,00	
263.020.P12345	Amortisman Giderleri	Proje Akt.	10.333,33		10.333,33	
263.030.P12345	Personel Giderleri	Proje Akt.	30.000,00		22.000,00	
263.040.P12345	Genel Giderler	Proje Akt.	750,00		750,00	
263.050.P12345	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	Proje Akt.	22.000,00		8.500,00	
263.060.P12345	Vergi, Resim ve Harçlar	Proje Akt.	-		-	
751.001.001	Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	Proje Akt.		98.083,33		76.583,33
			₺ 98.083,33	₺ 98.083,33	₺ 76.583,33	₺ 76.583,33

VUK'a göre projenin maliyetine denk gelen 750 hesapta toplanan maliyetin tamamı aktifleştirilecek tutara aktarılmıştır. Böylece 263 hesap toplamı 98.083,33 TL olarak sonuçlanmıştır. TFRS ve BOBI FRS'de ise araştırma safhasının tamamı direkt gider olarak bırakılmakta ve geliştirme safhası sırasında gerçekleşen eğitim harcaması haricindeki 76.583,33 TL'lik (79.083,33 TL - 2.500 TL = 76.583,33 TL) tutarın tamamı aktifleştirilmek üzere 263 hesaba aktarılmaktadır. Burada eğitim harcaması VUK tarafınca, projenin oluşumu için gerekli görülen faaliyet olarak kabul edilmekte ve MODV'nin maliyetine dahil edilebilirken, TFRS ve BOBI FRS açısından konu edilemez.

Tablo 3.4. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırmalı Başarılı Sonuçlanan Projenin Muhasebeleştirilmesi

			VUK		TFRS/TMS & BOBI FRS	
/ 31.12.2019						
/						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak	Borç	Alacak
263.002.001	Başarılı-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Başarılı	98.083,33		76.583,33	
263.010.P12345	İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	Başarılı		35.000,00		35.000,00
263.020.P12345	Amortisman Giderleri	Başarılı		10.333,33		10.333,33
263.030.P12345	Personel Giderleri	Başarılı		30.000,00		22.000,00
263.040.P12345	Genel Giderler	Başarılı		750,00		750,00
263.050.P12345	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	Başarılı		22.000,00		8.500,00
263.060.P12345	Vergi, Resim ve Harçlar	Başarılı		-		-
			₺ 98.083,33	₺ 98.083,33	₺ 76.583,33	₺ 76.583,33

Proje bitiş tarihinde prototipin seri üretime geçilmesine karar verilmesi ilgili projenin başarılı olarak sonuçlandığını ifade etmektedir. Dolayısıyla dönem sonunda aktifleştirme yapılan tutar üzerinden yüzde yirmi oranında, beş yıl süreyle amortisman ayrımı yapılmalıdır.

Tablo 3.5. VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS Karşılaştırmalı Başarılı Sonuçlanan Projenin Amortisman Kaydı

			VUK		TFRS/TMS & BOBİ FRS	
/ 31.12.2019						
/						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Borç	Alacak	Borç	Alacak
750.010.001	Başarılı-P12345 Projesi	2019-12 Dönem Amortismanı	19.616,67		15.316,67	
268.010.001	P12345 Nolu Ar-Ge Proje Amortismanı	2019-12 Dönem Amortismanı		19.616,67		15.316,67
			₺ 19.616,67	₺ 19.616,67	₺ 5.316,67	₺ 15.316,67

Projenin başarılı sonuç vermesi sonrasında 263 hesapta bulunan tutarın tamamı üzerinden amortisman hesaplanarak kayıt altına alınmaktadır. Amortisman hesaplamasında izlenilen yol her iki karşılaştırmada da aynıdır. Aktifleştirilen rakamın farklı olması sebebiyle amortisman tutarında farklı çıkmaktadır. Giderleştirme konusunda farklılık bulunmuyorken, giderleşen kalemin aktifleştirilmesi konusunda farklılıklar yaşanmaktadır. TFRS de gerek safha ayrımının yapılması gerekse araştırma safhasının ve eğitim harcamasının MODV maliyetine dahil edilememesi sebebiyle dönem sonunda amortismanına tabi olacak tutarda farklılık yaşanmaktadır.

VUK'a göre araştırma ve geliştirme giderleri, safha ayrımı yapılmaksızın bir bütün olarak aktifleştirilir ve projenin sonuçlanmasına göre ya duran varlık olarak takip edilir ya da direkt gider olarak yazılır. Ancak standartlarda araştırma gideri ile geliştirme gideri ayrı ayrı belirlenmeli ve araştırma safhasında gerçekleşen harcamalar direkt gider olarak yazılırken, geliştirme safhasında gerçekleşen harcamaların aktifleştirilerek duran varlık mahiyetinde takip edilmelidir. Dolayısıyla VUK'a göre harcamaları tespit edip muhasebeleştirilen işletmeler TFRS/TMS veya BOBİ FRS uygulamasında tezatla karşılaşacaklardır. Ar-Ge faaliyetlerine istinaden yapılan araştırma harcamaları gerçekleştikleri andan itibaren gider olarak yazılmalı ve Gelir Tablosunda, Araştırma Gideri olarak kendi adıyla ayrı bir kalemden gösterilmelidir. Geliştirme aşamasına geçildiği andan itibaren harcamalar gider yazılmamalı ve aktifleştirilerek Bilanço'da MODV altında, Geliştirme Gideri olarak gösterilmelidir. Aktifleştirilen tutar vergi

matrahından indirilecek, indirilemeyen kısım ise döneme tekabül eden yeniden değerlendirme oranında arttırılarak devredilecektir. Böylece Ar-Ge faaliyetinin toplam harcama tutarının muhasebe değeri geliştirme giderinin tutarı kadar olup, vergi değeri sıfır olacaktır. İlgili tutarın etkin vergi oranı çarpımı sonrası elde edilen tutar kadar Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü muhasebeleştirilecek ve 691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler hesabında borç kaydedilirken , 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabında alacak kaydı yapılacaktır. Geliştirme faaliyeti sonucu elde edilen varlık amortismanına tabi tutularak, amortisman gideri kadar tutarın ertelenmiş vergi etkisi, daha önce pasife alınmış Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabından düşülecek olup bu hesaba borç kaydı yapılırken 691 Dönem Vergi Geliri / Gideri hesabına alacak kaydı yapılmalıdır. Böylece VUK ile TFRS/TMS ve BOBİ FRS uyumu sağlanmış olacaktır.⁵⁷

⁵⁷ Örtten, R., Kaval, H., Karapınar, A, (2018), Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, ss. 247-248.

BÖLÜM 4: SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmenin yaptığı harcamaları VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS açısından Ar-Ge harcaması olarak nitelendirebilmek için yenilik, teknoloji, bilgi içeren, gelecekte fayda sağlayacağı öngörülebilir, maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği, kullanım ve satış konusunda varlık üzerinde işletme kontrolünün bulunduğu projeden söz edilebilmelidir. Harcamaların ilgili projeye istinaden yapıldığı kanıtlanabilir olmalıdır. Ar-Ge faaliyeti için yapılan harcamalar diğer üretim faaliyetlerine istinaden yapılan harcamalardan ayrı olarak takip edilmeli ve muhasebe hesaplarında proje isimleriyle takip edilebilir olmalıdır. Uygulama örneğinde de görüleceği üzere, harcamalar proje ismi baz alınarak muhasebeleştirilmiştir.

Tablo 4.1. VUK, TFRS/TMS ve BOBI FRS Karşılaştırması Özet Tablo

	VUK	TFRS/TMS	BOBI FRS
SAFHA AYRIMI	Yapılmaz.	Yapılır.	Yapılır.
ARAŞTIRMA SAFHASI	MODV maliyetine dahil edilir.	Direkt gider yazılır.	Direkt gider yazılır.
GELİŞTİRME SAFHASI	MODV maliyetine dahil edilir.	MODV maliyetine dahil edilir.	MODV maliyetine dahil edilir.
İTFA DURUMU	5 yıl.	Her dönem sonunda faydalı ömür gözden geçirilir.	5 yıl – 10 yıl.
TAMAMLANMA TARİHİNDEN SONRAKİ HARCAMALAR	İndirime konu edilmemek şartıyla maliyete konu edilebilir.	Maliyete dahil edilmez.	Maliyete dahil edilmez.
VARLIĞIN OLUŞUMU İÇİN PERSONEL EĞİTİM GİDERLERİ	MODV maliyetine dahil edilir.	Maliyete dahil edilmez.	Maliyete dahil edilmez.
DİPNOTLAR	Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotlarında gösterilir.	TMS 38 Standardının içinde dipnot bölümüne yer verilir.	Ayrıntılı dipnot açıklamasına yer verilir.

Projenin başlama ve tamamlanma süresi boyunca araştırma ve geliştirme safhası net olarak belirlenebilir olmalıdır. TFRS/TMS ve BOBI FRS’de VUK’tan farklı olarak araştırma safhası boyunca yapılan harcamalar MODV maliyetine dahil edilmemektedir.

Eğer yapılan harcamanın safhası tam olarak belirlenemiyor ise araştırma safhasında yapılmış olarak varsayılmaktadır. Uygulama örneğinde projenin gerçekleştirilmesi için kullanılan makina ve teçhizat, şirket bünyesinde hali hazırda var olduğu için projede kullanım süresine denk gelen amortisman tutarı maliyetine dahil edilmiştir. Eğer yeni bir makina ve teçhizatın alımı söz konusu olsaydı işlem değişmeyecek ve projede kullanıldığı süreye denk gelen amortisman tutarı proje maliyetine dahil edilecektir. VUK ve TFRS/TMS arasındaki en temel fark aktifleştirme aşamasında görülmektedir. Çünkü VUK'a göre safha gözetmeksizin proje ile ilişkilendirilebilen tüm harcamalar MODV maliyetine dahil edilerek toplam tutarı aktifleştirilir. TFRS/TMS ve BOBİ FRS'de ise araştırma safhası direkt gider yazılırken, sadece geliştirme safhasında yapılan harcamalar MODV'nin maliyetine dahil edilmektedir. Finansal raporlama standartlarına göre harcama geliştirme safhasında olsa dahi varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları maliyete dahil edilemez. Örnek uygulamada yer alan projenin başarılı sonuçlanmasından dolayı, MODV olarak nitelendirilen projeye istinaden amortisman ayırma süreci VUK'a göre projenin toplam maliyet tutarı üzerinden beş yıl süre boyunca yüzde yirmi oranında iken, TFRS/TMS'ye göre her yıl faydalı ömrü gözden geçirilmekte, BOBİ FRS'ye göre ise beş yıl ile on yıl arasında işletmenin uygun gördüğü süre baz alınmaktadır. VUK ve standartlar arasında diğer önemli fark ise projenin tamamlanması sonrasında yapılan harcamaların MODV maliyetine konu edilip edilmemesidir. VUK'a göre tamamlanma sonrasında yapılan harcamalar maliyete konu edilip indirimle konu edilemiyorken, standartlarda maliyete de konu edilemez. Ar-Ge harcamalarına ilişkin dipnotlar VUK'ta Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotlarında gösterilirken, TFRS/TMS'de TMS 38 Standardının içinde dipnot bölümünde belirtilir. BOBİ FRS'de ise ayrıntılı dipnot açıklamasına yer verilir.

Günümüz küresel ekonomisinde rekabet her geçen gün artış göstermektedir. Rekabetçi piyasanın önemini dile getirirken görünen parametrelerin yanı sıra iş modelinin verimliliği gibi görünmeyen parametrelerin varlığı da önem arz etmektedir. Geçmişte var olan iş modelleri günümüz şartlarında ihtiyacı yeterli düzeyde karşılayamamakta ve gelecekte tamamen ihtiyacı karşılayamayacak durumda olacaktır. Nitelikli bir üretim yapısına sahip olmak, nitelikli ekonomik yapının oluşumuna zemin hazırlayacaktır. İşletmeler istihdam kararlarını nitelikli iş gücüne dayandırmalıdır. Bilim, teknoloji ve inovasyon temelli eğitim sistemi oluşturulmalı, üretken faaliyetler deteklenmeli,

kalkınma ve büyüme stratejileri teknoloji odaklı olmalıdır. Kısaca Ar-Ge iklimi oluşturulmalıdır. Gerek devlet gerekse özel kuruluşlar tarafından sağlanan destek ve teşvikler iyi araştırılıp, kaynaklar israf edilmeden fayda maksimize edilmelidir. Ar-Ge faaliyetleri riskli ve yüksek bütçeli sermaye yatırımlarının varlığını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla işletmeler swot analizlerini gerçeğe uygun şekile gerçekleştirip faaliyete girişim konusunda en makul kararı vermelidir. Finansal tablo kullanıcıların ihtiyacına cevap verecek gerçekçi finansal tabloların varlığı için kanunun yeterli olmadığı alanların varlığı sebebiyle uluslararası standartlara paralel standartlar oluşturulmaktadır. İlgili standartlar belirli şartları taşıyan firmalar için zorunlu hale getirilmiştir. Bu durum aslında bir nevi değişim için piyasanın nabzını ölçmek ve alıştırma evresi olarak adlandırılabilir. İlerleyen süreçlerde tüm işletmeler için zorunlu hale gelebilme ihtimali ön görülmeli ve bu doğrultu da şu an için zorunlu olmasa dahi vergi bazlı hazırlanan gelir tablosu, kar zarar tablosu vb. finansal tablolar düzenlenirken standartların ön gördüğü tablolar da hazırlanmalıdır. Böylece işletmeler uluslararası standartlar bazında durum analizlerini yapabileceklerdir. Bu süreçte üm mali tabloların hesap verilebilir nitelikte, gerçeğe uygun şekilde sunularak, bilgi ve belgelere dayandırılarak oluşturulması gereği unutulmamalıdır. Firmalar fırsatlarını ve tehditlerini iyi derecede bilmeli ve eleştiriye açık şekilde kimliğini tespit etmelidir. Küresel rekabet ortamında pastadan pay almak isteniyorsa; ürün geliştirme, ürün satışı ve hatta satınalma konusunda yenilikçi ve ileri görüşlü düşünceye sahip olunmalı ve teknoloji yakından takip edilmeli, benimsenen iş modelinin sağlıklı işleyip işlemediği sorgulanmalıdır. Doğru insan kaynağı ve doğru finansal kaynak, doğru alanlarda temin edilebilmelidir. Araştırma ruhundan ödün verilmeden ürün geliştirme konusunda hızlanılmalıdır.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetleri vergileme açısından Ar-Ge İndirimi olarak özel bir rejime sahip olup, Ar-Ge faaliyetlerine istinaden direkt ilişki kurulabilen harcamaların %100'ü dönem zararla kapanmış olsa dahi vergi matrahından indirilebilmektedir. İşletmeler Ar-Ge faaliyetleri sonucu elde ettikleri vergi indirimini amaç değil araç olarak görülmelidir. Asıl amaç kar güdüsünün yanı sıra ülke ekonomisine katkı sağlayacak, istikrarlı büyüme hedefli, rekabet ve teknoloji odaklı, katma değer yaratan ürünlerin piyasaya kazandırılması olmalıdır. Dolayısıyla Yaptım-Oldu-Bitti projesi yerine teknoloji geliştirmeyi gerçekleştirmemiz gerekmektedir. Çıktıya dönüşmeyen, seri üretime geçmeyen projeler bir süre sonra proje çöplüğüne sebep olacaktır. Çıktıya

dönüşebilen, seri üretime geçen ve arzı talep bulacak projelere ağırlık verilmelidir. Yurt içi desteklerden faydalanmanın yanı sıra uluslararası destek ve teşvikler de yakından takip edilmelidir. Uluslararası destek ve teşviklerin hedef haline getirilmesi yüksek tutarlı getiri elde etmeyi sağlayacaktır. Horizon2020, Turquality, Küresel Tedarik Zinciri, Tasarım ve Ürün Geliştirme vb. destekler firmalara farkındalık yaratacak olup, aynı zamanda network ağının genişletilmesi için fırsat yaratacaktır. Ülkemizde Ar-Ge faaliyetine verilen önem gün geçtikçe artan seyir göstermektedir. Bunun en önemli göstergelerinden biri Ar-Ge Merkezi sayısıdır.

Sonuç olarak, VUK, TFRS/TMS ve BOBİ FRS'yi Ar-Ge harcamalarının finansal tablolara yansıtılmasında muhasebe standartların VUK'a göre daha gerçeğe uygun olduğunu söylenilebilir. Çünkü Ar-Ge'nin oluşumu için araştırma safhasının gerekli olmasının yanı sıra Ar-Ge'nin bel kemiğini oluşturan asıl safha geliştirme safhasıdır. İlgili proje için yapılan araştırma süreci başka bir projenin ortaya çıkmasını tetikleyebilir. Dolayısıyla ilgili projenin maliyetine gitmesi gereken safha sadece geliştirme safhasında yapılan faaliyetler olmalıdır. Aynı zamanda varlığın oluşumu için personele verilen eğitim, farklı projelerin oluşumunda veya devamlılığında da katkı sağlayabilir nitelikte olacaktır. Eğitim, personelin nitelikli insan kaynağı olmasında etkin faktör olurken, sadece ilgili projenin maliyetine dahil etmek yerine direkt gider olarak baz alınması gerçeğe uygun olacaktır. Ayrıca itfa süresi incelendiğinde, beş yıl ile sınırlı tutulmak yerine işletme kararına bırakılması daha gerçekçidir. Çünkü ortaya çıkan ürün her kesim için aynı sürede itfa edilmeyebilir ve sürenin her yıl yeniden gözden geçirilmesi kararı makul olacaktır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Akbulut, A, (2013), “*TFRS’ye İlk Geçiş Uygulaması (TFRS 1:Türkiye’nin Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması)*”, Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd.Şti, İstanbul, Türkiye.

Aksoy, T, (2006), “*Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*”, Yetkin Yayınları, Ankara, Türkiye.

Demir, Ş., (2018), “*Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları TFRS/TMS VUK Değerleme Yaklaşımı*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Demir, V, (2009), “*TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar*”, Nobel Yayıncılık, Ankara, Türkiye.

Ergin, E, (2015), “*21.Yüzyılda Finansal Muhasebe Teoriden Uygulamaya Genel Muhasebe*”, Beta Yayıncılık, İstanbul, Türkiye.

Gürsoy, C.T, (2007), “*Finansal Yönetim İlkeri*”, Doğu Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Türkiye.

Karapınar A., Eflatun A.O, (2007), “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları*”, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye.

Karapınar, A., Eflatun, A.O, (2017), “*BOBİ FRS Uygulama Ve Yorumları*”, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye.

Mert, H.; Karahan, B. D., Atın, F, (2020), “*Ar-Ge Teşvikleri Ve Muhasebe Uygulamaları*”, Nobel Yayınları, İstanbul, Türkiye.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A, (2018), “*Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları*”, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye.

Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B, (2009), “*UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Türkiye.

Tan, M.; Gümüşay, S.; Erdem, T, (2009), İSMMMO, “*Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Teşvikler*”, İstanbul, Türkiye.

Tokaç, A, (2006), “*Uygulamacı Gözüyle Yöneticiler İçin Muhasebe Ve Finans*”, Tunca Kitap Evi Yayınları, İstanbul, Türkiye.

MAKALELER / BİLDİRİLER

- Aslan, H, (2018), “*Ar-Ge Personeli SGK İşveren Desteği*”, www.kapsamdenetim.com.
- Aydın, A., Soylu, S, (2018), “*Dünyada ve Türkiye’de AR-GE Faaliyetleri*”, TMMOB Makina Mühendisleri Odası Oda Raporu, ss. 14-45.
- Aygül, E, (2019), “*Ar-Ge Merkezlerinde Ar-Ge İndirimi*”, www.erisymm.com
- Bozkurt, Ü., Sürmeli, Y, (2018), “*Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi Ve Diğer Önemli Hususlar*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8750A.016, ss. 179.
- Demir, İ.C., Özkan, E, (2017), “*Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Ar-Ge İndirimi Uygulaması*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8768A.020, ss. 161.
- Duman, K., Aydın, K, (2018), “*Türkiye’de Ar-Ge Harcamaları ile GSYİH İlişkisi*”, Gazi İktisat Ve İşletme Dergisi, ss. 50-52.
- Fidancı, N, (2017), “*Ar-Ge Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ss. 76-77.
- Güzel, S, (2009), “*Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu*”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, ss. 41.
- Küçük, C.Ö, (2018), “*5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Teşvik Ve Desteklerin Hesaplanmasında Güncel Ve Özellikli Konular*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8754A.044, ss. 175.
- Mert, H., Karagöz, O, (2016), “*Türk Vergi Sisteminde Ar-Ge Teşviklerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, ss. 18, 19.
- Öğredik, G, (2019), “*Ar-Ge Veya Tasarım Projesi Sonunda Elde Edilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman Süresi Ve Bu İktisadi Kıymetlerin Satılması Halinde Ar-Ge İndirimi*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8742A.015, ss.187.
- Saatçioğlu, C., Bildirici, Ü, (2017), “*İnovasyon Göstergeleri Bakımından Türkiye’nin OECD Ülkeleri Arasındaki Yeri: Ekonometrik Bir Uygulama*”, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, ss. 54-55.
- Türkay, İ, (2017), “*Ar-Ge / Tasarım / Destek Personeline Ödenen Ücretlerde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, MDERGI/8765A.015, ss. 164.
- Yılmaz, E.A, (2019), “*5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Hibe Uygulamaları*”, İSMMMO Mali Çözüm, ss. 291-303.

İNTERNET YAYINLARI

WEB_1, (2019), Ar-Ge Merkezleri Hakkında, <https://agtm.sanayi.gov.tr/Agm/ArgeDetay>.

WEB_2, (2019), http://tubitak1000.org/files/proje_yazma_egitimi-1._bolum.pdf.

WEB_3, (2019), <http://www.iso.org.tr/ar-ge-pazari/ar-ge-merkezi-avantajlari.html>.

WEB_4, (2019), <https://www.pwc.com.tr/turkiye-de-ar-ge-ve-tasarim-tesvikleri>.

WEB_5, (2019), https://www.sistemglobal.com.tr/images/ARGE_ISLEMLERININ_MUHASEBELESTIRILMESI.

WEB_6, (2016), <https://www.gib.gov.tr/ar-ge-faaliyetlerinde-gelir-vergisi-stopaj-tesviki-ve-damga-vergisi-istisnasi>.

WEB_7, (2019), http://www.istanbulproje.net/Hizmetler/11/ar-ge-merkezi-kurulmasi-ve-finansal-raporlama?gclid=EAIaIQobChMIvOmSoPbc5AIVB-h3Ch14pg7vEAAYASAAEgIAK_D_BwE.

WEB_8, TÜİK, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1082.

WEB_9, <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>.

WEB_10, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ek/muhsisteb1ekmuh5b.htm>.

DİĞER YAYINLAR

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, R.G. 12.03.2008.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği, R.G. 30.09.2019.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği, R.G. 10.08.2016.

Ar-Ge Veya Tasarım Merkezleri İle Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Ar-Ge Veya Tasarım Personelinin Merkez Ya Da Bölge Dışındaki Faaliyetlerine İlişkin Ücretlerin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında Karar, R.G. 01.08.2016.

Çavuş, R, (2015), “*Türkiye’de KOBİ Ar-Ge Destekleri Ve İyileştirme Önerileri*”, Yüksek Lisans Projesi, Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye, ss. 24.

Ecovis Değer Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi, (2019), “*Mali Mevzuat Sirküleri*”, No: 2019/133, ss. 1-2.

Görür, A, (2006), “*Ar-Ge Yönetimi Ve KOBİ’lerde Ar-Ge Faaliyetleri*”, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 8.

İSMMMO, (2019), “*İlk Uygulama Yılında Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*”, İSMMMO Yayınları 175, ss. 3.

Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Kurul Kararı, R.G. 15.01.2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumundan Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, R.G. 29.07.2019.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, R.G. 05.06.2018.

KGK, (2019), “*Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*”, BOBİ FRS Sunumu, ss. 96-99.

Korkmaz, A, (2015), “*Firma Ar-Ge Yeteneklerinin Ürün Yeniliği Ve Firma Performansına Etkisi*”, Yüksek Lisans Projesi, Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye, ss. 24.

Küçük, Ö.C, (2018), “*Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Açısından Denetimine İlişkin Bir Uygulama*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, ss. 18-19.

MÜSİAD, (2012), “*Araştırma Raporları 76 : Küresel Rekabet İçin Ar-Ge Ve İnovasyon*”, www.musiad.org.tr.

Özer, G, (2013), “*İstanbul Ve Kocaeli İllerinde Faaliyet Gösteren Küçük-Orta Ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Kurumsallaşma Göstergeleri Açısından İncelenmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 1-12.

Sezer, A, (2017), “*Ar-Ge Çalışanlarına İlişkin SGK ve Vergi Teşvikleri*”, www.calismabaris.com.

Sistem Global Danışmanlık, Bağımsız Denetim Ve YMM. A.Ş., (2018), “*Ar-Ge Merkezi Genel Değerlendirme Raporu*”, Ocak-Aralık 2018, ss. 3-10.

Şenol, C.K, (2001), “*Ar-Ge Yönetimi Ve Ar-Ge Personelinde Risk Alma Davranışı*”, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 51-53.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2010), “*Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*”, ss. 778-790.

TÜRMOB, (2019), “*Mali Mevzuat Sirküleri*”, www.turmob.org.tr.

Yıldız, P, (2005), “*Yeni Ürün Geliştirme Performansına Etki Eden Faktörler Olarak Pazarlama Ve Ar-Ge Faaliyetleri*”, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli, Türkiye, ss. 16.

ÖZGEÇMİŞ

Şeyma AKYILDIZ

1991 Üsküdar doğumlu olan Şeyma Akyıldız 2010 yılında üniversite eğitimine Nevşehir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü’nde başlamıştır. Nevşehir Üniversitesi İktisat Bölümü’nden bölüm birincisi olarak 2012 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisat Bölümü’ne yatay geçiş yapmıştır. Eskişehir Anadolu Üniversitesi’nden 2013 yılında mezun olmuştur. 2020 yılında İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim ana bilim dalında yüksek lisansını “Ar-Ge Harcamalarının Finansal Tablolara Yansıtılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Örnek Uygulama” konulu tez ile tamamlamıştır. Tekno Kauçuk San. A.Ş. firmasında Takım Lideri olarak çalışmakta olup, aynı zamanda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir stajyeridir.