

# ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MERKEZLERİNE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA SAĞLANAN TEŞVİKLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ\*

Yrd.Doç.Dr. Ayça AKARÇAY ÖĞÜZ\*\*  
Öğr.Gör.Dr. Nevber Zeynep EROĞLU\*\*\*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Mart 2015; 17 (1): 111-136

111

## ÖZ

Ekonomik büyüme ve toplum refahı açısından önemli bir yere sahip olan araştırma geliştirme faaliyetleri aynı zamanda işletmelerin rekabet aracı olarak; başka bir ifade ile rekabet gücünü belirleyici bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin uyguladığı teşvik politikaları ve yasal değişiklikler araştırma geliştirme faaliyetlerine yön vermektedir. Bu çalışmada araştırma geliştirme faaliyetlerinin önemi, araştırma geliştirme merkezlerinin kuruluşu, devlet tarafından araştırma geliştirme merkezlerine sağlanan teşvikler ilgili kanunlar bazında incelenmiştir. Araştırma geliştirme maliyetlerinin tutarları genellikle yüksek ve özellikli konular olduğundan bu giderlerin muhasebeleştirilmesi de çalışmada ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Araştırma Geliştirme, Araştırma Geliştirme Merkezleri, Vergisel Teşvikler

**JEL Sınıflandırması:** M40

## ACCOUNTING FOR INCENTIVES EXTENDED TO RESEARCH AND DEVELOPMENT CENTERS ACCORDING TO TAX LEGISLATION

### ABSTRACT

Research and development activities, which have an important place in terms of economic growth and social welfare, also emerge as a decisive concept for competitiveness of business entities. Incentive policies and legal changes implemented by the state give direction to the research and development activities. In this paper, the importance of the research and development activities, the establishment of the research and development centers, and in-

\* Makale gönderim tarihi: 03.02.2015 ; kabul tarihi: 06.03.2015

\*\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, aakarçay@hotmail.com

\*\*\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, zeroglu@erogluisi.com.tr

centives extended to the research and development centers by the state are examined on the basis of relevant laws. Due to the usually higher amounts and specialty of the research and development costs, accounting for these expenses are also discussed in this paper.

**Keywords:** Research and Development, Research and Development Centers, Tax Incentives

**JEL Classification:** M40

## 1. GİRİŞ

Ticari hayatta sınırların olmadığı, herkesin herkesle ticaret yapabildiği bir dönem sözkonusudur, haliyle rekabet işletmeler arasında hat safhadadır. Rekabet konusunda en belirleyici nokta ise bilgidir. İstenilen zamanda, istenilen yerde, istenilen kalitede doğru ve gerçek bilgiye ulaşabilmek için araştırma geliştirme faaliyetlerine ihtiyaç duyulur. Araştırma geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine gerekli özeni gösteren, yeterince kaynak ayıran işletmeler ise rekabet gücünü sağlamaya dayalı olarak teknolojik liderliği yakalayarak sürdürülebilirliği sağlamaktadırlar.

İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerinin farkındalığında olup yatırımlarda bulunması yeniliğe ve verim artışına neden olacaktır. Bunların sonucunda ortaya çıkan yeni teknolojilerin üretime adaptasyonu ile verimlilik artacak ve böylece ekonomik büyüme sağlanmış olacaktır (Gunaydın ve Can 2008).

Ar-Ge faaliyetlerine yapılan harcamalar ülkelerin gelişmişliklerinin göstergesi olarak değerlendirilse de işletmeler açısından araştırma geliştirme faaliyetleri oldukça maliyetli ve risklidir. İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin karar alırken düşünmeye sevk eden zorluklar ise bu faaliyetlerin uzun süreli olması, sonucundaki belirsizlik ve ticarileştirme riskidir. İşletmelerin Ar-Ge faaliyetleri ve dolayısıyla harcamaları, büyüklük, sermaye yapısı, faaliyette bulunulan sektör gibi faktörlerden önemli ölçüde etkilenmektedir (Çürük ve Türk 2004).

Ar-Ge faaliyetlerinde karşılaşılan zorlukların yanında devlet işlemlerinin büyümesine ve üretilen projelerin yatırım olarak ülke ekonomisine katkıda bulunmasını sağlamak amacıyla Ar-Ge teşvikleri uygulamaktadır. Devletin yanında bazı kuruluşlar da KOSGEB, TÜBİTAK gibi Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmelere destek sağlamaktadır.

## 2. AR-GE MERKEZİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

Ar-Ge merkezinin nasıl kurulacağı ne olduğu konularını incelemeden önce araştırma, geliştirme kavramları ve Ar-Ge faaliyeti kavramı üzerinde durulmuştur.

### 2.1. Araştırma Geliştirme Kavramları

Araştırma; bir ihtiyaçla doğar, bilinmeyenleri açığa çıkarma faaliyettir. Yeni şeyler keşfetmek, bilinmeyen bir durumu ortaya çıkarmak, herhangi bir konu hakkında bilgi edinmek amacıyla sistematik anlamda yapılan çalışmalar bütünüdür. İşletme açısından değerlendirilirse araştırma; üretim ve üretim tekniği, yönetim ve organizasyon, pazarlama, finansman, personel yönetimi gibi tüm birimlere yönelik olarak etkinliği ve verimliliği arttırmak amacıyla hizmet emtekdedir (Ünal ve Seçilmiş 2013, 13)

Geliştirme ise mevcut bilgiyi veya teknolojiyi yeni düzenlemelerle daha ileri düzeye doğru yönlendirme faaliyettir (Öğüt 2001, 172). Teorik ve uygulama sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirerek sonuçta daha iyi malzeme, mamul, üretim süreci ve hizmet elde etmeyi amaçlayan ve yeni bir icadın süreçte araştırma ile üretim arasında etkileşim sağlayan çalışmalar bütünü olarak açıklanabilir (Bezirci 2012, 12).

Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak literatürde birçok tanım mevcuttur nedeni ise bu faaliyetlerin amaç ve uygulama farklılıklarının sonucudur. Tanımlardan bazılarında aşağıda yer verilmektedir;

Araştırma faaliyetleri bilim, geliştirme faaliyetleri ise mühendislik çalışmalarından meydana gelmektedir. Evrendeki bilinmeyenleri açığa çıkarırken bilim; araştırma, gözlem ve deneyden faydalanır. Mühendislik ise evrendeki varlık ve kaynakların, insan için verimli hale getirilmesi ile ilgilenir (Ünal ve Seçilmiş 2013, 13).

Araştırma ve geliştirme; insan kültür ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bu dağarcığın yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır (OECD 2005, 30).

Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalardır (4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Md.1).

Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan Ar-Ge Yardımına ilişkin Tebliğ'de ise Ar-Ge faaliyetleri proje bazında bu gi-

derlerin özelliklerini de içerecek şekilde dolaylı olarak tanımlamıştır. Buna göre; “Yeni bir ürün üretilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici mahiyette yeni tekniklerin uygulanması, üretimle ilgili olarak yeni bir teknoloji uygulanması, geliştirilmesi veya teknolojinin yurt koşullarına uyumu konusunda bilimsel esaslara uygun ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette hazırlanacak ve sonuçlarının faydalı araç, gereç, malzeme, ürün, yöntem, sistem ve üretim tekniklerine dönüştürülmesi veya mevcut teknoloji ile iyileştirmeye yönelik çalışma ve teknoloji uyarlaması” ’nı yerine getirecek faaliyetler bütünü olarak tanımlanmıştır (Argun Sayı:67, 77) .

Ar-Ge, genellikle bilimsel ve teknik bilgi birikimini yükseltmek için sistematik bir biçimde yürütülen yaratıcı faaliyet ve bu bilgi birikiminin yeni uygulamalarda kullanım şekli olarak açıklanmıştır (Ertürk 2000, 409).

Bir başka tanımda ise Ar-Ge, yeni ürünlerin üretilmesi, üretilen ürünlerin kalitesinin ve üretim standartlarının yükseltilmesi, üretim maliyetlerini düşürücü yeniliklerin hayata geçirilmesi, üretimde yeni teknolojilerin kullanılması veya varolan teknolojilerin geliştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar bütünü olarak ifade edilmiştir (İncekara ve diğerleri 2014, 3).

## 2.2. Araştırma Geliştirme Merkezi

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi hakkında Kanun 28.02.2008 tarihinde kabul edilmiş, 12.03.2008 tarihli 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik teknoloji merkezleri (Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması hakkında Kanuna göre kurulan), Türkiye’deki Ar-Ge Merkezleri, Ar-Ge Projeleri, Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri ve Tekno Girişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

Temelde yenilik, araştırma, geliştirme gibi fonksiyonları yerine getirmek üzere kurulan bu merkezler çeşitli yönleri ve hizmet alanları açısından farklılık göstermektedir (Bezirci 2012, 65).

5746 sayılı Kanun’da yer verilen özel sektör bünyesinde kurulacak olan Ar-Ge Merkezinin tanımı; dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimler olarak ifade edilmiştir.

2014 yılının Haziran ayında bu sayı Bakanlar Kurulu kararı ile otuz olarak belirlenmiştir (18.06.2014 tarihli 29034 sayılı Resmi Gazete)

İlgili kanunun 15. Maddesinde ise Ar-Ge merkezi şeklinde kurulacak birimlerin işletmelerin içinde ayrı bir birim olarak örgütlenmeleri gerektiği belirtilmiştir. Yine aynı madde de Ar-Ge Merkezlerinin kurulması için asgari şartlara yer verilmiştir. Buna göre;

- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre (4691 Sayılı Kanun) kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde fiilen çalışan personel sayısı dikkate alınmaksızın, Ar-Ge Merkezlerinde en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi.

- Ar-Ge merkezlerinin kanun kapsamındaki Ar-Ge faaliyetlerinin yurtiçinde gerçekleştirilmesi,

- Başvuru yapan işletmenin; yeterli Ar-Ge yönetimi ile teknolojik varlıklar, Ar-Ge insan kaynakları, fikri haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin bulunması,

- Ar-Ge merkezlerinin, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge merkezinde çalıştığı fiziki kontrolünü yapacak mekanizmalara sahip olması,

- Ar-Ge merkezlerinin konusu, süresi, bütçesi ve personel ihtiyacı tanımlanmış Ar-Ge ve yenilik program ve projelerinin bulunması,

- Ar-Ge merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş ve tek bir yerleşke veya fiziki mekan içinde yer alması,

- Ar-Ge merkezlerinin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre kurulan teknoloji geliştirme bölgeleri dışında yer alması gerekmektedir.

Ar-Ge faaliyetinde bulunmak üzere Ar-Ge merkezi kuracak işletmelerin Türkiye'de ayrıca üretim ya da ticaret ile iştigal eden bir işyerinin olması şartının aranmadığı ve organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge merkezinin bulunması durumunda, her Ar-Ge merkezi için ayrı başvuru yapılması gerektiği ilgili kanunun 15.maddesinde belirtilmiştir.

Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ilan edilen resmi açıklamaya göre Ekim 2014 tarihi itibarıyla 209 işletme Ar-Ge Merkezi kurmak için başvurmuş, bunlardan sadece 186 işletmeye araştırma geliştirme belgesi verilmiştir, 21 işletmenin ise belgesi çeşitli sebeplerle iptal edilmiştir (biltek.sanayi.gov.tr)

Ar-Ge merkezi belgesi almak isteyen işletmelerin izlemesi gereken yol ise şu şekildedir;

- Başvuru Dosyasının Hazırlanması: Başvuru dosyası ve ekleri, biri ıslak imzalı olmak üzere 9 kopya ve 2 adet CD olarak hazırlanır. Başvuru dosyasında yer alması gereken konular altı ana bölüm, tablolar ve eklerden oluşur. İlk olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na ithafen yazılmış Ar-Ge merkezi başvuru dilekçesi yer alır. Kabul taahhüt ve beyanları işletme yetkilisi ve Ar-Ge merkezi sorumlusu tarafından imzalanır. Üçüncü bölüm işletme hakkında genel bilgiler bölümüdür. Burada işletmenin faaliyet alanı, üretilen ürünler, organizasyon yapısı, yurtiçi yurtdışı satışlar, ulusal ve uluslararası işbirlikleri, Ar-Ge stratejileri, toplam Ar-Ge bütçesi ve genel bütçe içerisindeki Ar-Ge harcaması oranı, planlanan Ar-Ge harcamaları, Ar-Ge Merkezi için finansman planı hakkında bilgileri içerir. Dördüncü bölüm Ar-Ge merkezi ile ilgili bilgilerin yer aldığı bölümdür. Kurulacak Ar-Ge merkezi ile ilgili genel proje yönetim kapasitesi bilgileri, insan kaynakları ve yönetimi, cihaz ve ekipman kapasitesi ile ilgili detaylı bilgiler içerir. Bilgi kaynakları yönetimi ve fikri sınai mülkiyet hakları yönetimi ile ilgili bilgiler de diğer iki bölümde ele alınmaktadır. Eklerde ise işletmenin son yıla ait faaliyet raporu, işletmenin kurucu ve yetkililerinin imza sirküleri, Ar-Ge Merkezi yetkilisinin imza sirküleri ve işletmenin son yıla ait bilançosu yer alır ([www.vergiportalı.com](http://www.vergiportalı.com))

- Hazırlanan başvuru dosyası elden veya posta yolu ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na teslim edilir.

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, başvuru dosyasının şekil ve içerik açısından ön incelemesini yapar, herhangi bir eksiklik tespit etmesi durumunda ise bu eksikliğin giderilmesi için 15 gün süre tanır. Başvuru dosyasının bir örneğini Değerlendirme ve Denetim Komisyonu üyelerine iletir.

- Bu komisyon tarafından başvuru incelenir en geç iki ay içinde bir karara bağlanır. Karar olumlu ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı ve başvuru sahibi işletme yedi iş günü içerisinde bilgilendirilir.

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından işletmeye Ar-Ge Merkezi Belgesi verilir.

- Ar-Ge Merkezi Belgesini alan işletme, belgenin düzenlendiği tarihten itibaren Kanunda belirtilen destek ve teşviklerden yararlanır.

- Değerleme ve Denetim Komisyonu kararının olumsuz olması durumunda ise sonuç Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından işletmeye yazılı olarak bildirilir.

### 3. AR-GE MERKEZLERİNE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Teşvik, ülkelerin ulaşmak istedikleri belirli ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda özellikle gelişmesi istenilen iktisadi faaliyetlere yönelik, kamu tarafından uygulanan maddi veya hukuki destek ve yardımlardır (İncekara ve diğerleri 2014, 5).

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerini ve bunlara sağlanan teşvikleri konu olan iki kanun düzenlemesi bulunmaktadır ki bunlar 4691 sayılı ve 5746 sayılı kanunlardır. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve diğeri 5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Kanunu’dur. Araştırma Geliştirme Merkezi kavramı ise 5746 sayılı kanunla düzenlenmiştir.

#### 3.1. 5746 Sayılı Kanun’da Yer Alan Teşvikler

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ülkelerin sürdürülebilir kalkınmalarının devam etmesi için ihtiyaç duyulan bilim ve teknoloji merkezlerinin kurularak teknoloji temelli bilgi üretilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, bilginin ticari bir araç olarak kullanılmasını, rekabetçi üstünlük sağlamasını, ulusal ve uluslararası sermaye hareketinin hızlanmasını, Ar-Ge personeli istihdamının artırılmasını desteklemek amacı ile çıkarılmıştır (Küçük 2008).

Kanun kapsamındaki teşvik unsurları ana başlıklar halinde ele alınırsa; Ar-Ge İndirimi, Gelir Vergisi Stopajı, Sigorta Primi Desteği, Damga Vergisi İstisnası ve Teknogirişim Sermayesi Desteği olarak beş başlık altında karşımıza çıkmaktadır. Fakat çalışmanın konusu Ar-Ge Merkezlerine sağlanan teşvikler olduğu için sadece ilk dört başlık çalışmada açıklanmıştır.

##### 3.1.1. Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman ve eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 10. Maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 89. Maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Kazancın yetersiz olması durumunda indirim konusu yapılamayan tutar bir sonraki hesap dönemine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa (VUK) göre her yıl belirlenen yenden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınır.

Yapılan bu harcamalar VUK'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi, kıymetin oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır (5746 sayılı kanun, madde 3/1).

Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge indiriminden faydalanmak için YMM tasdik raporunun vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. YMM tasdik raporunun içeriğinde;

- Ar-Ge merkezi belgesi,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,
- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar halinde yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,
- Ar-Ge merkezi çalışanlarının projeler itibariyle sayıları ve nitelikleri, personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,
- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, alının hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı ve KDV tutarına ilişkin liste de yer almalıdır (PWC)

### 3.1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Ar-Ge merkezlerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, yaptıkları çalışmalar karşılığında elde ettikleri ücretler için gelir vergisi stopajı teşviki getirilmiştir. Çalışanların içinde doktora ünvanına sahip olanların ücretinden yüzde doksan, diğerlerinin ise yüzde seksen oranında gelir vergisinden müstesnadır (5746 sayılı kanun, madde 3/2).

Ar-Ge merkezlerinin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabilmesi için sözkonusu personelin ar-ge merkezinde istihdam etmiş olması gerekmektedir. Ar-Ge merkezinde, en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmelidir.

### 3.1.3. Sigorta Primi Desteği

Ar-Ge merkezlerinde çalışan ücreti gelir vergisinden istisna olan Ar-Ge ve destek personelinin çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı devlet tarafından karşılanır. Ar-Ge merkezinde bu şartlara uygun her bir çalışmanı için beş yıl süre ile Maliye Bakanlığı tarafından bütçesine konulacak fondan karşılanır. Ar-Ge merkezinde çalışsa dahi kamu personeli bu teşvikten yararlanamaz (5746 sayılı kanun, madde 3/3).



### 3.1.4. Damga Vergisi İstisnası

5746 sayılı kanun kapsamında yer alan her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar, Damga Vergisine göre istisna kapsamında olup, damga vergisi alınmaz (5746 sayılı kanun, madde 3/4)

Düzenlenen kağıdın Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olması, değerlendirme raporunun olumlu olması kağıtların damga vergisinden istisna olması için yeterlidir. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren (Ar-Ge merkezleri için başvuru yapılan) kamu kurum ve kuruluşlarınca onaylı listenin işlem esnasında işlemi yapan kurum ve kuruluşlara (noter, resmi daire, diğer kamu kurumu ve kuruluşları) ibraz edilmesi gerekli ve yeterlidir (PWC)

### 3.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-a, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği İle Sağlanan Teşvikler

193 sayılı GVK'nun "İndirimler" başlıklı 89. Maddesinin 9. fıkrasına göre, "mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Aynı maddenin devamında, "Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" denilmektedir. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, Gelir Vergisi mükellefleri vergi matrahının tespitinde, beyanname üzerinde bildirecekleri gelirlerden Ar-Ge indirimi tutarını düşebilirler. İlgili yıl içerisinde faydalanılmayan indirim izleyen yıla devredemez.

5520 sayılı KVK'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. Maddesinin 1. Fıkrası a bendine göre, "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak «Ar-Ge indirimi» kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Söz konusu madde şu şekilde devam etmektedir: "Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarların-

dan verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” İşletmeler kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca belirtmek şartıyla Ar-Ge harcamalarını dönem karından indirebilirler. Faydalanılamayan indirim izleyen yıla devredebilir.

Ar-Ge harcamalarına ilişkin vergi mevzuatında yer alan bir başka düzenleme ise 5520 sayılı KVK’na ilişkin yayımlanan 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVGTT)’dir. Söz konusu Tebliğ’de Ar-Ge harcamalarının tanımı, bu harcamaların hangi kalemlerden oluştuğu, nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Yine Ar-Ge sayılmayacak faaliyetler, Ar-Ge projeleri için istenecek belgeler de Tebliğ kapsamında açıklanmıştır. Çalışmamızın 3. bölümünde bu konuya uygulama kapsamında daha ayrıntılı ele alındığından burada detaylı bir şekilde değinilmemiştir.

### **3.3. TÜBİTAK Tarafından Sağlanan Teşvikler**

TÜBİTAK, (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu), Türkiye’nin bilim ve teknoloji politikalarının belirlenmesinde hükümete yardımcı olan, toplumda bilimsel, teknolojik ve yenilik faaliyetlerine yönelik farkındalığın ve bilim okuryazarlığının artırılması için çalışan bilimsel ve teknolojik alanlarda araştırma ve teknolojik gelişmeyi ulusal öncelikler doğrultusunda destekleyen idari ve mali özerkliğe sahip bir kurumdur.

Teknolojinin toplumsal faydaya dönüşme sürecine katkıda bulunan TÜBİTAK, birçok destek programı yürütmektedir. Bu destek programları akademik, kamu, sanayi, girişimcilik, bilimsel etkinlik, uluslararası, ulusal ve bunlar gibi çok çeşitlidir.

TÜBİTAK tarafından sağlanan bu çeşitli destekleme programları içinde Ar-Ge merkezlerine uygun olan ise 1501 TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Destekleme Programıdır. Bu program işletme düzeyinde katma değer yaratan kuruluşların Ar-Ge çalışmalarını desteklemek ve Türk sanayisinin Ar-Ge yeteneğinin yükseltilmesini sağlamak üzere oluşturulmuştur. Bu program ile, sanayi kuruluşlarının Ar-Ge projelerine % 60’a varan oranlarda hibe şeklinde başka bir ifade ile geri ödemesiz destek sağlamaktadır (tubitak.gov.tr)

#### **4. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN MUHA- SEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmamızın bu bölümünde bünyesinde bir Ar-Ge merkezi bulunan işletmenin, bu faaliyet kapsamında gerçekleşen işlemlerini, VUK ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında nasıl kayıt altına aldığı incelenmiştir.

##### **4.1. Harcamaların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**

26/12/1992 tarihli, 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) düzenlenmiş olan Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) Ar-Ge harcamalarının kayıt edilmesi sırasında aşağıda belirtilen hesaplar kullanılmaktadır:

- a) 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- b) 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- c) 751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA
- d) 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

##### **4.1.1 Giderlerin İncelenmesi**

Araştırma ve geliştirme giderleri, bu işlerle ilgili malzeme, işçilik, personel ücretleri, bu alandaki araç ve gereçlerin kullanım giderleri, amortismanları ve diğer benzer kalemlerden oluşur (Gökçe ve Telliöglü 2014). VUK'na göre bu giderler proje bazlı izlenmektedir.

İlk madde ve malzeme giderleri; direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri, amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Henüz Ar-Ge faaliyetinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan, elden çıkarılan malzemelerin stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

İşçilik giderleri ise Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmelerin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ve Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda sayılmaktadır. Burada KVK/GVK ve 5746 sayılı Kanun arasında farklılık mevcuttur. 5746 sayılı Kanuna göre, kısmi çalışma halinde, personelin

Ar-Ge faaliyetine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınır.

Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, doğalgaz gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, haberleşme, nakliye ve Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için katlanılan giderlere genel giderler adı verilir. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler bu kapsamda sayılmaktadır. Büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. Genel giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin içerisinde ayrıca; Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli ve yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması ve bunlara yaptırılan analizler için yapılan ödemeler de sayılmaktadır. KVK/GVK kapsamında dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin tümü kabul edilmektedir. 5746 sayılı Kanuna göre ise dışarıdan alınan teknik destek ve danışmanlık harcama toplamı Ar-Ge ve yenilik harcamasının %20'sini aşamaz. 5746 sayılı Yönetmeliğin ilgili maddesinde yer alan "toplam harcama tutarının % 20'sini geçemez" ibaresi önem taşımaktadır. Zira söz konusu ifadede belirlenen azami tutarın hesabında 'toplam harcama' olarak her bir dönem itibariyle oluŖacak proje harcaması toplam tutarının mı yoksa projenin tamamına ilişkin oluŖacak proje harcaması toplam tutarının mı dikkate alınması gerektiği anlaşılamamaktadır. Eğer projenin tamamına ilişkin oluŖacak proje harcaması toplam tutarının dikkate alınması gerekiyor ise harcamalara baslanacağı dönemde proje harcaması toplam tutarı tam olarak bilinemeyecektir. Düzenlemeler bu şekilde kaldığı takdirde, mükellefler proje tamamlandığı dönemde geçmişte fazla Ar-Ge indiriminden yararlandıklarını tespit ettikleri dönemlere ilişkin beyan ettikleri kurumlar vergisini düzeltmek durumunda kalacaklardır ki bu durum da beraberinde zaman ve iş gücü kaybı getirecektir. Söz konusu tereddütleri önlemek adına bir düzenleme yapılmalıdır (TÜSİAD 2009).

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi duran varlıklar ve yine doğrudan Ar-Ge faaliyetleri için kullanılan maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve itfa payları da Ar-Ge giderleri arasın-

da yer almaktadır. İktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir. Burada da KVK/GVK ve 5746 sayılı Kanun uygulamasında farklılık mevcuttur. KVK/GVK uygulamasında amortisman ve itfa payları için kısmi uygulama geçerli değildir, ancak 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına göre hesaplanır. Bina giderleri 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu KVG'T'nde "amortisman ve tükenme payları" tanımını içerisinde yer almış olup, doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan binalar için ayrılan amortisman ve tükenme payları Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmıştır. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan binalar için ayrılan amortisman giderleri Ar-Ge harcaması kapsamında sayılmamıştır. 5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte ise, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmış, ancak Ar-Ge ve yenilik faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de kullanılan binalar için ayrılan amortisman giderleri için açık bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu yönetmelikte, Ar-Ge faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanacağı belirtilmiş, burada binaların amortismanına yer verilmiştir (TÜSİAD 2009).

Kira giderleri 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu KVG'T'nde "genel giderler" tanımı içerisinde yer almış ve Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmıştır. 5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte ise kira giderlerinin Ar-Ge harcaması olup olmadığına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği'nde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin kira giderleri açıkça belirtilmiş olmasa da Kanundaki "bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler" ifadesinden hareketle kira giderlerinin de Ar-Ge harcamaları kapsamında yer alabileceği düşünülebilir (TÜSİAD 2009).

Ar-Ge harcamaları içerisinde yukarıda sayılanların dışında gerçekleşen başka kalemler de yer alabilir. Bunlara örnek olarak; doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir ve kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi resim ve harçlar (dpğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler,

Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar) verilebilir.

Yine Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleri de KVK/GVK kapsamında yukarıda sayılanların dışında kalan ancak Ar-Ge harcaması olarak sayılabilecek diğer giderlerdendir. 5746 sayılı Kanun kapsamında bu tür finansman giderleri kabul edilmez.

#### **4.1.2 Giderlerin Aktifleştirilmesi Veya Doğrudan Gider Yazılması**

5746 sayılı Kanunda yer alan hükümler çerçevesinde Ar-Ge harcamaları aktifleştirilir, amortisman yoluyla itfa edilir.

1 no'lu KVGT'ne göre yapılan Ar-Ge harcaması sonucunda bir değer elde ediliyorsa ve bu değerden işletmenin gelecek yıllarda da yararlanması kuvvetle muhtemel ise o harcama Ar-Ge niteliğinde olsun veya olmasın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Yapılan araştırmanın sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkması durumunda yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilen bu giderler amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Bu iki uygulama arasında muhasebeleştirme açısından fark bulunmaktadır, dolayısıyla işletmelerin hangi kanundan faydalanacaklarının seçimini baştan yapmaları gerekmektedir.

Aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken Ar-Ge harcamaları TDHP'da 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabında izlenmektedir. Doğrudan gider yazılabilecek Ar-Ge harcamaları ise 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabında izlenecektir. Aktifleştirilmeyen Ar-Ge harcamaları ve aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ veya ilgili aktif hesaplara (263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ) borç kaydedilir. Ar-Ge projesi sonucunda patent alındığı takdirde harcama tutarının 260 HAKLAR hesabına aktarılması gerekir.

Amortisman konusuna ilişkin olarak en son yayımlanan 389 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde (VUKGT) Ar-Ge harcamalarının tabi olacağı amortisman oranlarıyla ilgili bazı açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, işletme bünyesinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde bir gayrimaddi hak çıkması durumunda yapılan harcamaların aktifleştirilerek, 333 Sıra No'lu VUKGT'nin eki listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" bölümünde yer alan % 20 oranıyla (5 yıl) itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

#### 4.1.3. KVK / GVK Ve 5746 Sayılı Kanun Uygulaması Arasındaki Farklar

| FARKLILIKLAR                             | KVK VE GVK UYGULAMASI   | 5746 SAYILI KANUN UYGULAMASI   |
|--|---|--|
| İNDİRİMİN KAPSAMI                        | İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalar  | Teknoloji ve Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri Teknogirişim Sermaye Destekleri  |
| AR-GE FAALİYETLERİNİN KAPSAMI            | Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamı konusunda her iki kanunda da farklı ifadelere yer verilmiştir.  | A-Ge tanımları konusunda her iki kanunda farklı tanımlara yer verilmiştir.   |
| EK AR-GE İNDİRİMİ                        | Yok   | 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde bir önceki yıla göre yapılan harcama artışının yarısı kadar ilave indirim yapılır.  |
| İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ | Süre sınırı olmaksızın devir mümkündür.   | Süre sınırı olmaksızın devir mümkündür, ancak devreden tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında arttırılacaktır.   |
| DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER     | Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır. | Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, KVK'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. |

|                                       |  |   |
|---------------------------------------|--|---|
| PERSONEL GİDERLERİ                    | Destek personeli kapsama dahil değildir. Kısmi çalışma süreleri de dikkate alınmamıştır.   | Destek personeli kapsama dahil değildir. Kısmi çalışma süreleri dikkate alınmıştır. |
| DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER | Sınır yok  | Danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımları Ar-Ge harcamalarının %20'sini geçemez. |
| AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI         | Kısmi çalışma esası geçerli değil  | Kısmi çalışma esası geçerli   |
| FİNANSMAN GİDERLERİ                   | Yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleri bu kapsamdadır.  | Finansman giderleri kapsama dahil değildir.   |
| HARCAMALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ     | Gayri maddi hakka yönelik yapılan harcamaların aktifleştirilmesi zorunludur. Diğer harcamaların aktifleştirilmesi veya doğrudan gider yazılması isteğe bağlıdır. | Ar-Ge harcamaları VUK'na göre aktifleştirilir.                                      |

#### 4.2. Harcamaların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi

Ar-Ge giderleri TMS içerisinde maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemelerin olduğu standart ise TMS 38: "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardıdır.

Standartın "Tanımlar" başlıklı 8. Paragrafında araştırma ve geliştirme kavramlarına yer verilmiştir. Buna göre; (kgk.gov.tr)

- Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir,
- Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

TMS 38 hükümleri Ar-Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesinde araştırma ve geliştirme kavramlarını ayrı olarak ele almıştır. Standartın bu kavramlara ait muhasebeleştirme hükümleri 54 ve 64. prg. arasındadır. Standart hükümlerinde; araştırma projesine ilişkin harcamaların



doğrudan gider yazılması gerektiği, geliştirme safhasının, araştırma safhasına göre daha ileri bir safha olması ve ilgili varlığın işletmeye gelecekte muhtemel ekonomik yarar sağlayacağı muhtemelse işletme bünyesinde yürütülen harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Standartta geliştirme safhasının da aktifleştirilmesine ilişkin birtakım şartlar sayılmıştır. Konuya ilişkin standardın 57. Paragrafı aşağıda belirtildiği gibidir: (kgk.gov.tr)

“Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

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

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

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

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

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

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.”

### **4.3. Ar-Ge Merkezi Harcamalarına Dair Muhasebe Süreçleri**

Çalışmamızın bu bölümünde Ar-Ge merkezlerinde gerçekleşen faaliyetlerin muhasebe süreci incelenmiştir. Öncelikle işletme hakkında genel bir bilgi verilmiş, daha sonra süreç sayısal veriler ile desteklenmiştir.

#### **4.3.1. İşletmenin Ar-Ge Faaliyetleri Hakkında Genel Bilgiler**

Çalışmamızın uygulama kısmında ele aldığımız işletme Türkiye’de ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İlaç sektöründe araştırma ve geliştirme çalışmaları zahmetli, uzun ve pahalı süreçlerdir. Ar-Ge süreci; bir ilaç molekülünün keşfinden, bu keşfin hekimlik hizmetine sunulmasına kadar geçen yaklaşık 12-15 yıllık geliştirme süresini ve

bu molekül için yapılan milyon dolarlık yatırımları kapsamaktadır. İşletme, yıllık cirosunun %5'ini Ar-Ge faaliyetlerine ayırarak ürün portföyünü geliştirmeye ve daha nitelikli hale getirmeye odaklanmaktadır. Şirket, çalışmalarını 140'ın üzerinde uzmanın istihdam edildiği Ar-Ge merkezinde yürütmektedir. Kurum içinde yürütülen projelere ek olarak firma, yurt içi ve yurt dışındaki bilimsel kuruluşlarla da ortak projeler geliştirerek ürün kalitesini artıracak know-how transferi gerçekleştirmektedir, Türkiye'de ilaç sektöründe TÜBİTAK'la ortaklaşa en fazla proje yürüten şirket konumundadır. İşletme, inovatif yaklaşımlarını şirketin tüm iş süreçlerinin odağına yerleştirerek Ar-Ge yatırımlarını istikrarlı bir şekilde yürütmektedir.

#### 4.3.2. Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Sürecin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde Ar-Ge harcamaları proje bazlı muhasebeleştirilmektedir. Bunun için öncelikle çalışılacak olan projeler belirlenmeli ve bunlar için bir "yatırım proje kodu" tayin edilmelidir. Örneğin elimizde üç yeni proje olduğunu düşünelim;

1) **Proje A:** TÜBİTAK desteği alınabilecek nitelikte bir proje (**Proje kodu: PK100**)

2) **Proje B:** Başarıyla tamamlanan ve bir gayri maddi hak elde edilen proje (**Proje kodu: PK200**)

3) **Proje C:** Başarısızlıkla tamamlanan ve bir gayri maddi hak elde edilemeyen proje (**Proje kodu: PK300**)

Aşağıda, bu üç proje süresince gerçekleşen harcamaların sırasıyla nasıl kayıt edileceği, TDHP'da hangi hesaplarda izleneceği belirtilmiştir. Gider çeşitlerinin tamamı burada gösterilmemiştir. Sadece belli başlı giderler esas alınmış, rakamlar küçük tutulmuştur. Bu projelere ilişkin harcamaların dönem sonlarında ne şekilde işlem görmesi gerektiği açıklanmıştır. 3 projenin hepsi farklı özelliklere sahip olduğundan dönem sonu işlemleri de farklı şekilde olacaktır.

Ar-Ge çalışmaları boyunca yapılan harcamaları genel olarak üç başlık altında toplayabiliriz:

a) **Direkt Harcamalar:** Doğrudan proje ile ilişkilendirebilen harcama kalemleri,

b) **Endirekt Harcamalar:** Ar-Ge merkezi bünyesinde yapılan ve ancak bir dağıtım anahtarı ile projelere verilebilecek harcamalar,

c) **İlk Madde Malzeme Harcamaları (Hammadde & Ambalaj Malzemesi vb.):** Stoklu takip edilip, ilgili proje çalışmalarına bir iş

emri ile yapılan harcamalar.

#### □ Masraf Girişleri

\* Ücretler: Öncelikle bir işletmenin Ar-Ge merkezi olabilmesi için çalışmanın içerisinde de belirtildiği gibi tam zamanlı en az 30 Ar-Ge personeli istihdam etmesi gerekmektedir. Devlet bu merkezde çalışanlar için hem gelir vergisi, hem de SGK İşveren Primi desteği sağlamaktadır. Bunlar:

**a) Gelir Vergisi:** Doktoralı olan çalışanlara ait hesaplanan gelir vergisinin %90'ı, diğer Ar-Ge personellerine ait gelir vergisinin ise %80'i istisna tutulmuştur.

**b) SGK İşveren Primi:** Tüm Ar-Ge merkezi çalışanları için hesaplanan SGK İşveren Prim tutarının ise %50'si istisna kapsamındadır.

**c) Ücret Bordrolarının Muhasebeleştirilmesi:** Örneğin brüt toplamı 100.000 TL ve tamamı doktoralı çalışanlardan oluşan bir Ar-Ge merkezi olsun. İlgili Muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olur:

Hesaplama asgari geçim indirimi gözardı edilmiştir.

\* **Direkt Harcamalar:** Bu harcamalar doğrudan projeye yönelik olup, ilgili proje kodu referans gösterilmek kaydıyla muhasebeleştirilir. Örneğin PK100 için, 1.000 TL, PK200 için 1.500 TL, PK300 için de 2.000 TL tutarında sarf malzemesi alınmış olsun. İlgili muhasebe kayıtları;

|                                 | BORÇ    | ALACAK  |
|---------------------------------|---------|---------|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GD. |         |         |
| 750.60 Ar-Ge Merkezi            | 4.500.- |         |
| 750.60.4 Çeşitli Giderler       |         |         |
| 750.60.4.00 PK100 1.000.-       |         |         |
| 750.60.4.01 PK200 1.500.-       |         |         |
| 750.60.4.02 PK300 2.000.-       |         |         |
| 320 SATICILAR                   |         | 4.500.- |

\* **Endirekt Harcamalar:** Bu tip harcamalar gerçekleştiği esnada herhangi bir proje ile ilişkilendirilemeyeceği için, daha sonra bir dağıtım anahtarı ile projelere pay verilir. Örneğin Ar-Ge merkezine ait 150.000 TL elektrik faturası ve Ar-Ge Binasının 15.000 TL tutarında amortisman gideri olsun. İlgili muhasebe kayıtları;

|  | BORÇ      | ALACAK    |
|--|-----------|-----------|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GD.                |           |           |
| 750.60 Ar-Ge Merkezi                           | 150.000.- |           |
| 750.60.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler |           |           |
| 750.60.3.00 Elektrik Gideri                    | 15.000.-  |           |
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GD.                |           |           |
| 750.60 Ar-Ge Merkezi                           |           |           |
| 750.60.6 Amortisman ve Tükenme Payları         |           |           |
| 750.60.6.00 Bina Amortismanı                   |           | 150.000.- |
| 320 SATICILAR                                  |           |           |
| 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR                     |           | 15.000.-  |

\* **Stoklu Alımlar (İlk Madde Malzeme):** Stoklu takip edilip, pilot üretimler için iş emri ile üretimde kullanılan malzemelerle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Örneğin, 50.000 TL tutarında hammadde ve 5.000 TL tutarında ambalaj malzemesi alınsın ve bunların %20'si iş emri ile üretime çekilsin. Bu durumda muhasebe kayıtları;

a) İlk alım sırasında kayıt aşağıda belirtilen şekilde gerçekleşecektir:

|                          | BORÇ     | ALACAK   |
|--------------------------|----------|----------|
| 150 İLK MADDE VE MALZEME |          |          |
| 150.01 Hammadde          | 50.000.- |          |
| 150.05 Ambalaj Malzemesi | 5.000.-  |          |
| 320 SATICILAR            |          | 55.000.- |

b) Üretime çıkış sırasında kayıt aşağıda belirtilen şekilde gerçekleşecektir:

|                                 | BORÇ     | ALACAK   |
|---------------------------------|----------|----------|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GD. |          |          |
| 750.60 Ar-Ge Merkezi            | 11.000.- |          |
| 750.60.0 İlk Madde ve Malzeme   |          |          |
| 750.60.0.00 Hammadde            |          |          |
| 750.60.0.05 Ambalaj Malzemesi   |          |          |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME        |          | 11.000.- |

#### • Dönem Sonu İşlemleri

**Endirekt Giderlerin Projelere Dağıtılması:** Yukarıdaki örneklerden hareketle Ar-Ge merkezinin toplam 245.000 TL dağıtımına tabi tutulması gereken gideri gerçekleştirmiştir. Bunlar;

Araştırma ve Geliştirme Merkezlerine Vergi Mevzuatı Kapsamında Sağlanan  
Teşvikler ve Muhasebeleştirilmesi

|                      |          |                |
|----------------------|----------|----------------|
| Ücretler             | :        | 120.000        |
| Ücret Destekleri (-) | :        | (51.000)       |
| Endirekt Alımlar     | :        | 165.000        |
| Üretime Çıkış        | :        | 11.000         |
| <b>Toplam</b>        | <b>:</b> | <b>245.000</b> |

Bu tutarın projelere dağıtılması için bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulur. Dağıtım anahtarı olarak çalışma sürelerini alalım. Örneğin ilgili dönem boyunca üç projemizle ilgili toplam çalışma süresi aşağıdaki gibidir:

|               |          |                 |
|---------------|----------|-----------------|
| PK100         | :        | 80 Saat         |
| PK200         | :        | 120 Saat        |
| PK300         | :        | 150 Saat        |
| <b>Toplam</b> | <b>:</b> | <b>350 Saat</b> |

Buna göre projelerin alacağı pay aşağıdaki gibi olacaktır:

|               |          |                |
|---------------|----------|----------------|
| PK100         | :        | 56.000         |
| PK200         | :        | 84.000         |
| PK300         | :        | 105.000        |
| <b>Toplam</b> | <b>:</b> | <b>245.000</b> |

Kısaca 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının ilgili dönem sonundaki toplamının projelere dağılımı aşağıdaki gibidir:

| Projeler | Direkt | Endirekt | <b>Toplam</b>  |
|----------|--------|----------|----------------|
| PK100    | 1.000  | 56.000   | <b>57.000</b>  |
| PK200    | 1.500  | 84.000   | <b>85.500</b>  |
| PK300    | 2.000  | 105.000  | <b>107.000</b> |
|          | 4.500  | 245.000  | <b>249.500</b> |

Tüm bu hesaplamaların ardından yapılan harcamaların tamamı bir yansıtma kaydı ile 266 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabına transfer edilir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

|  | BORÇ      | ALACAK    |
|--|-----------|-----------|
| 266 YAPILMAKTA OLAN AR-GE YATIRIMLARI    | 249.500.- |           |
| 266.01 PK100 57.000.-                    |           |           |
| 266.02 PK200 85.500.-                    |           |           |
| 266.03 PK300 107.000.-                   |           |           |
| 750.60.6 Amortisman ve Tükenme Payları   |           |           |
| 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GD. YANSITMA |           | 249.500.- |

266 YAPILMAKTA OLAN AR-GE YATIRIMLARI hesabı, 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR hesap grubu altında boş bırakılmış olan bir hesabın oluşturulması ile tarafımızdan önerilmektedir. Uygulamada işletmeler bu şekilde hesap açmak yerine 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR hesap grubu altında yer alan 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabını kullanmaktadırlar. Bu hesabın kullanımını TDHP’da yer alan hesabın açıklaması ile uygun düşmemektedir. 258 hesabın açıklamasında, ”...yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan...” ibaresi yer almaktadır. Bu olayda herhangi bir maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan bir kıymet oluşmamaktadır. Yatırımın sonunda, ortaya bir gayrimaddi hak çıkması durumunda ise yapılan harcamalar zaten 260 HAKLAR hesabına aktarılacaktır. Bu süre zarfı içerisinde önerdiğimiz 266 YAPILMAKTA OLAN AR-GE YATIRIMLARI hesabı üzerinden amortisman ayrılmayacaktır. Hesabın mantığı ve işleyişi 258 kodlu hesap ile aynıdır, tek fark burada maddi olmayan bir duran varlık olan, Ar-Ge yatırımları izlenmektedir.

- **TÜBİTAK Destekleri**

Örneğimizde PK100 kodlu proje TÜBİTAK desteği kapsamındadır. Yapılan harcamalara karşılık 12.000 TL tutarında destek sağlanmış olsun. Bu durumda muhasebe kaydı;

|                           | BORÇ     | ALACAK   |
|---------------------------|----------|----------|
| 102 BANKALAR              | 12.000.- |          |
| 549 ÖZEL FONLAR           |          | 12.000.- |
| 549.05 TÜBİTAK Destekleri |          |          |

Dikkat edilecek hususlar:

I. Örneğimizde de görüleceği üzere, TÜBİTAK’tan gelen paralar gelir kaydedilmez. Bilançonun pasifinde ÖZKAYNAKLAR hesap sınıfı altında, 549 ÖZEL FONLAR hesabında takip edilir. Burada biriken tutarlar takip eden üç yıl içinde sermayeye ilave edilir.

II. Ar-Ge merkezi bünyesinde yapılan tüm harcamalar kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Ancak TÜBİTAK'tan alınan destek tutarları vergi matrahından düşülemez. Bizim örneğimizde şirketin kurumlar vergisi matrahının 1.000.000 TL olduğunu düşündüğümüzde hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır:

|                                 |          |                  |
|---------------------------------|----------|------------------|
| Kurumlar Vergisi Matrahı        | :        | 1.000.000.-      |
| Ar-Ge Giderleri                 | :        | (249.500.-)      |
| TÜBİTAK Destekleri              | :        | 12.000.-         |
| <b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b> | <b>:</b> | <b>762.500.-</b> |

### **Aktifleştirme / Amortisman Yoluyla İtfa Etme / Doğrudan Gider Yazma**

- **Aktifleştirme:** Proje B (PK200) ile ilgili tüm geliştirme ve ruhsatlandırma süreçleri başarıyla tamamlandığını ve gayri maddi bir hak elde edildiğini düşünelim. Bu proje için harcanan toplam tutar (85.500 TL), 266 YAPILMAKTA OLAN AR-GE YATIRIMLARI hesabından, 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabına transfer edilerek, 5 yılda amortisman yoluyla itfa edilir. İlgili muhasebe kayıtları;

|  | <b>BORÇ</b> | <b>ALACAK</b> |
|--|-------------|---------------|
| 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ<br>263.05 PK200  | 85.500.-    |               |
| 266 YAPILMAKTA OLAN<br>AR-GE YATIRIML.<br>266.02 PK200 |             | 85.500.-      |

5 yıl boyunca da aşağıdaki şekilde amortisman yoluyla itfa edilir:

|   | <b>BORÇ</b> | <b>ALACAK</b> |
|---|-------------|---------------|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ<br>750.60 Ar-Ge Merkezi<br>750.60.6 PK200 İtfa Payı | 17.100.-    |               |
| 268 BİRİKMiŞ<br>AMORTİSMANLAR   |             | 17.100.-      |
| 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ<br>751 ARAŞTIRMA VE<br>GELİŞTİRME<br>GD.YANSITMA    | 17.100.-    |               |
|   |             | 17.100.-      |

- **Tek Seferde Gider Yazmak Suretiyle İtfa Etme:** Proje C (PK300) ile ilgili Ar-Ge süreçlerinin başarısızlıkla sonuçlanması ve herhangi bir hak elde edilememesi durumunda yapılan harcamalar tek seferde gider yazmak suretiyle itfa edilebilir. Başarısızlığa ilişkin Ar-Ge merkezi ta-

rafından imzalı bir tutanak, tekrar denenmeyeceğine dair bir taahhütname ve YMM görüşü ve onayı alınması önemlidir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

|  | BORÇ      | ALACAK    |
|--|-----------|-----------|
| 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR<br>659.10 PK300     | 107.000.- |           |
| 266 YAPILMAKTA OLAN<br>AR-GE YATIRIML.<br>266.03 PK300 |           | 107.000.- |

## 5. SONUÇ

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri değerlendirilirken ve kıyaslama yapılırken en önemli göstergeler Ar-Ge faaliyetleri ve Ar-Ge harcamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkeler gelişmişlik düzeylerini ancak üretimi özendirerek, bu konuda bir artışı sağlayarak yukarı çekebilirler. Üretimin artırılması ise Ar-Ge faaliyetlerine yapılacak yatırımların payının yükseltilmesi ile mümkün olacaktır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya daha farklı, daha gelişmiş ürünler çıkmaktadır, dolayısıyla üretimde katma değer yaratılmış olmaktadır. Bu ürünlerin ihraç edilmesi halinde ise ülkelerin dış ticaret açıklarının kapanmasına olumlu bir katkı sağlanmış olunacaktır. Başka bir ifade ile Ar-Ge faaliyetlerine dayalı olarak üretilen ürünlerin dışarıya satılması halinde, cari işlemler açığı azalacak, ülkenin döviz girdisine katkı sağlanacaktır. Dünyada Ar-Ge faaliyetlerine yapılan yatırımlar hızla artarken, ülkemiz de küreselleşen ekonomilerin gerisinde kalmamak, ekonomik refahı arttırmak ve yukarıda sayılan tüm olumlu katkıların sağlanması amacıyla, bu tür faaliyetleri desteklemeye başlamıştır. Ülkemizde işletmeler, genel olarak, bu tür faaliyetlere yapılan yatırımların kısa vadede gelir getirmeyeceğine odaklanarak yatırım payını az tutmaktadır. Oysaki, orta veya uzun vadede yatırımların getirisi hem işletmeler, hem toplum hem de ekonomi açısından yüksek olacaktır. Bu amaç doğrultusunda ülkemizde de birtakım vergisel teşvikler düzenlenmiştir. Bu teşvikler sayesinde Ar-Ge yatırımlarının payı arttırılmış, üretim desteklenmiştir.

Araştırma geliştirme faaliyetleri için uygulanacak vergisel teşvikler hazırlanırken mutlaka araştırma geliştirme faaliyeti gerçekleştiren işletmelerle işbirliği içerisinde, onların ihtiyaçları ve kamu mali imkanları birlikte değerlendirilerek bu teşviklerin içeriği ve özellikleri düzenlenmelidir. Teşviklerin amacı bu tür faaliyetlerin devamı ve artması, hacinin gelişmesini sağlamaktır. Eğer beraber çalışılmazsa bu teşviklerin uygulama süresi sona erdiğinde araştırma geliştirme düzeyinde herhan-



gi bir değişme olmayabilir (Sarısoy 2012, 81).

İşletmelerde, Ar-Ge yatırımlarının artmasıyla, bu harcamaların muhasebeleştirme esasları da önemlilik arz etmeye başlamıştır. Türkiye’de 1994 yılından beri kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, Ar-Ge faaliyetleri için kullanılan hesaplar yönünden, yürürlükte olan TMS/TFRS hükümleri çerçevesinde yeniden gözden geçirilerek revize edilmelidir. Uygulamada, işletmeler Ar-Ge harcamaları için “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabını kullanmaktadır. Oysa ki bu hesap 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR hesap grubunun altında yer alan bir hesaptır ve yatırımın sonunda ortaya bir maddi duran varlık çıkacaktır. Ancak Ar-Ge yatırımı sonucunda ortaya maddi olmayan bir varlık çıkacağı için, 26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR hesap grubu altında açılacak olan “266 YAPILMAKTA OLAN AR-GE YATIRIMLARI” hesabının, hesap planına eklenerek hesap planında yer alan açıklamalarla örtüşmesi sağlanabilir.

Bir diğer önerimiz ise Ar-Ge merkezlerinin bulunduğu binaların, her ne kadar Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında kullanılsa da amortisman paylarının Ar-Ge giderleri arasında yer alması gerektiğidir. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğine göre diğer faaliyetlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanacağı belirtilmiş fakat binaların amortismanına yer verilmemiştir. Ar-Ge merkezinin bulunduğu binada diğer faaliyetler de gerçekleşiyor ise burada merkeze ait metrekare hesabı veya başka bir parametre belirlenerek ilgili amortisman payının dağıtılması gerektiği ilgili bir değişiklik ile yönetmeliğe eklenebilir.

Çalışmamız sırasında rastladığımız bir başka çelişkili nokta ise Ar-Ge faaliyeti sonucunda ortaya çıkan maddi olmayan duran varlıkları itfası sırasında ortaya çıkmaktadır. VUK’nun ilgili Tebliği’nde maddi olmayan bir duran varlık olarak nitelendirilen bilgisayar yazılımlarının faydalı ömürlerinin 15 yıl olduğu belirtilmiştir. Oysa bu yazılım bir Ar-Ge çalışması sonucunda ortaya çıkmış olsa idi itfa süresi 5 yıl olacaktır. Bu durumun da değerlendirilmesi gerektiği görüşünderiz.

## KAYNAKÇA

Argun, D. 1998. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Tanımı, İtfası, Araştırma ve Geliştirme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi, Mükellefin Dergisi, Sayı:67, Temmuz.

Bezirci, M. 2012. Ar-Ge Teşvikleri, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

- Çürük T. ve Türk Z. 2004. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri, Nobel Kitabevi, Adana.
- Ertürk, M. 2000. İşletme Biliminin Temel İlkeleri, II.Baskı Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Gökçe, N., Tellioglu, T.: “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması”, [http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15\\_1/6.pdf](http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/6.pdf),
- Günaydın, İ. ve diğerleri. 2008. Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri, Vergi Dünyası, sayı:318.  
<https://biltek.sanayi.gov.tr/>  
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf>  
<https://okul.pwc.com.tr/>
- İncekara, A. ve diğerleri. 2014. “Ar-Ge Harcamalarına Yapılan Teşviklerin Etkinliği: Türkiye BRICS Ülkeleri Karşılaştırmalı Analizi”, İktisat Politikası Araştırmaları Dergisi, Cilt.2, Sayı:2.
- Küçük, M. 2008. “Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi”, Vergi Dünyası.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1
- Öğüt, A. 2001. Bilgi Çağında Yönetim. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Sarısoy, İ. 2012. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine İlişkin Teşvikler. Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa.
- Ünal, T. ve Seçilmiş, N. 2013. Ar-Ge Göstergeleri Açısından Türkiye ve Gelişmiş Ülkelerle Kıyaslaması, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, Cilt:1, Sayı:1.  
[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)  
[www.oecd.org/2005](http://www.oecd.org/2005)  
[www.tubitak.gov.tr/tr/destekler/akademik/ulusal-destek-programlari](http://www.tubitak.gov.tr/tr/destekler/akademik/ulusal-destek-programlari)  
[http://www.tusiad.org.tr/\\_\\_rsc/shared/file/InovasyonGorusBelgesi-Aralik2009.pdf](http://www.tusiad.org.tr/__rsc/shared/file/InovasyonGorusBelgesi-Aralik2009.pdf),
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 333 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun
- 26953 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği.