

ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM HARCAMALARININ VERGİSEL DÜZENLEMELER VE TEŞVİKLER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Arş.Gör. Nur FİDANCI**

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (5): 69-90

ÖZ

Bu çalışmanın amacı; Araştırma ve Geliştirme (Ar- Ge) ve Tasarım giderlerinin kurum kazancından indirimi ve muhasebeleştirilmesinin değerlendirilmesidir. Çalışmada; öncelikle Ar-Ge indiriminin esasları ve harcamaların kapsamına değinilmiş, ardından konuyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunları'ndaki düzenlemeler ele alınmıştır. Bu çerçevede, 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun"daki destek, teşvik ve indirimler karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir. Ayrıca; Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" çerçevesinde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Araştırma Geliştirme, Ar- Ge İndirimi, Ar- Ge Harcamaları

JEL Kodları: M41, K34, O32.

EVALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT (R&D) AND DESIGN EXPENDITURES WITH TAX REGULATIONS AND INCENTIVE AND ACCOUNTING PRACTICES

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the accounting practices about research and development expenses and their 'Reduction Principles' from company profits. Firstly, R&D reduction principles and scope of expenses are discussed in the context of related laws, namely Corporate Tax Law and

* Makalenin gönderim tarihi: 04.05.2016; Kabul tarihi: 11.08.2016

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim elemanı, nur.fidanci@deu.edu.tr

Income Tax Law. This reduction is compared with the regulations about contributions, incentives and reductions determined in the Law No.5746. Finally, applications are given about the accounting of R&D expenses in the frame of Uniform Accounting System and TMS 38- Intangible Assets.

Keywords: Research Development, R&D Reduction, R&D Expenditures

JEL Codes: M41, K34, O32.

1.GİRİŞ

Günümüzde hızla değişen ekonomik koşullar ve teknolojik gelişmeler şirketler için yenilik kavramını ve yenilikçi çalışmaları gündeme getirmektedir. Küresel rekabetin giderek arttığı bu ortamda işletmelerin müşterileri isteklerine ve pazara uygun kaliteli ve düşük maliyetli üretimi gerçekleştirmek için yenilikçi çalışmalar yapmaları ve özgün teknolojiye önem vermeleri gerekmektedir.

Ülkemizin ileri teknolojiye sahip ve bu teknolojileri üreten bir ülke düzeyine gelebilmesi, uzun vadede getirisi yüksek fakat pahalı bir uğraş olan araştırma ve geliştirme (Ar- Ge) faaliyetlerinin başarısına bağlıdır. Ülkemiz gibi kaynakları sınırlı ülkelerde, kaynakların etkin ve doğru kullanılması gerekmektedir. Rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesi, işletmelerin Ar-Ge konusunun önemini kavramasına ve düzenleyici kuruluşların işletmeleri Ar-Ge faaliyetlerine gereken özeni göstermeleri için yeterince desteklemesine bağlıdır. Bu kapsamda, ekonominin bilgi ve teknolojik alt yapısını güçlendirmek, girişimciliği özendirmek ve işletmeleri yatırıma ve üretime odaklamak amacıyla işletmelerin Ar- Ge harcamalarını doğrudan ve dolaylı desteklemeye yönelik bazı teşvik, indirim ve destekler düzenlenmiştir.

Tüm bu çalışmalar, işletmelerin ar- ge harcamalarının irdelenmesini ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunu gündeme getirmektedir. Dolayısıyla, işletmelerin ar- ge faaliyetlerine ilişkin harcamalarını diğer faaliyetlerinden ayırarak, Ar- Ge teşvik, indirim ve desteklerinin doğru hesaplanmasına olanak verecek şekilde ve finansal tablolarının hazırlanmasında dünyada ve Türkiye’de getirilen standartlaştırma düzenlemeleri kapsamında bilgi kullanıcılarına tutarlı ve doğru bilgiyi sunacak şekilde nasıl muhasebeleştirileceği önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada; Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan işletmeleri bilgilendirmek amacıyla konuyla ilgili olarak düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu’ndaki indirim ve 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”daki destek, teşvik ve indirimler incelenmektedir. 26 Şubat 2016 tarihinde yayımlanan 6676

sayılı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile getirilen değişiklikler de dikkate alınarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS- 38 çerçevesinde Ar- Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmektedir.

2. AR- GE VE TASARIM FAALİYETLERİNİN TANIMI

Araştırma- Geliştirme kavramı; sözlük anlamında *“bir ürünün veya bir çalışmanın etkisini, verimliliğini, geliştirilmesini sağlamak için uzmanlarca yapılan ayrıntılı araştırma olarak tanımlanmaktadır”* (TDK). Mesleki terimler sözlüğünde ise; araştırma- geliştirme (ar- ge) *“ticari amaç gütmeyen bilgi üretme ve bir yenilik ortaya koymaya yönelik araştırmalar”* olarak ifade edilmektedir (sozluk.yildiz.edu.tr).

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımı yapılmamıştır. Ar- Ge faaliyetlerinin tanımı; 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”, 4691 sayılı ‘Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’ ve 38 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı’nda yapılmıştır. Ayrıca; 6676 sayılı kanun ile Ar- Ge mevzuatına tasarım faaliyetleri dahil edilerek kapsam genişletilmiştir.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği’nde; Ar-Ge faaliyeti, 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 amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

5746 sayılı Kanun’da; Ar-Ge ve Tasarım faaliyeti; 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 etmektedir.

4691 sayılı Kanun madde 3’de; Ar- Ge ve Tasarım faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar olarak tanımlanmıştır.

TMS 38’de araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Geliştirme ise; tica-

ri 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.

Tüm bu düzenlemelerdeki Ar- Ge faaliyeti tanımlarına bakıldığında; temelde yenilikçi düşünce ve özgün tasarımların ortaya çıktığı ve günümüzde hızla artış gösteren yazılım faaliyetlerinin önemle vurgulandığı görülmektedir. Bunun yanında; düzenlemelere bakıldığında Ar- Ge faaliyetlerinin sınırının ticari faaliyetlerin başladığı noktada son bulduğu ifade edilmektedir. Diğerlerinden farklı olarak TMS 38’de ise Ar- Ge faaliyeti tanımı araştırma ve geliştirme olmak üzere iki ayrı aşamada yapılmaktadır.

3. AR- GE VE TASARIM FAALİYETLERİNİN KAPSAMI

Ar- Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin 2001 yılından 2016 yılına kadar getirilen düzenlemeler, yöntem ve uygulamalar diğerinin gelmesiyle yürürlükten kaldırılmamış, tersine devam etmiştir. Birbirinden bağımsız olarak uygulamada yer alan üç ayrı teşvik sistemi, girişimciler açısından önem taşımaktadır. Çünkü, girişimciler bu üç uygulama yönteminden birini seçebilmekte ya da bir uygulamadan vazgeçip diğerine geçebilmektedir (Tuncer 2009, 4).

Ar- Ge maliyetleri; işletmenin Araştırma, Geliştirme ve Tasarım faaliyetleri kapsamında yer alan çalışmalar ile ilgili katlanılan direkt ve indirekt harcamaların tümüdür. Ar- Ge harcamalarının bu indirim kapsamına girebilmesi için Ar- Ge ve Tasarım faaliyetleri ile direkt ilişkisinin kurulabilmesi gerekmektedir. Ancak, getirilen iki farklı düzenlemede Ar- Ge faaliyetinin kapsamı ve indirim konuları farklı ele alınmıştır.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği madde 10.2’de getirilen Ar- Ge indirimine ilişkin düzenlemede Ar- Ge indirimi mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge’ye yönelik faaliyetlerine ilişkin işletme bünyesinde yapmış oldukları Ar- Ge harcamalarının kurum kazancının tespitinde Ar- Ge indirimi olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Buna göre tebliğ, işletmelerin Ar- Ge indiriminden yararlanabilmesi için kendi bünyelerinde “Ar- Ge Departmanı” kurmaları zorunluluğu getirmektedir. Tebliğe göre, fiili kullanımın tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması koşuluyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar- Ge departmanında yapılan Ar- Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak koşuluyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar- Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar- Ge faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Tebliğe göre; yapılan bir harcamanın Ar- Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar- Ge ve tasarım faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca indirim konusu olacak Ar- Ge projesinin tanımı yapılmıştır. Amacı, kapsamı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/ veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar- Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek özellikte ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeler Ar- Ge projesi olarak tanımlanmıştır. Ar- Ge faaliyetleri kapsam açısından Ar- Ge sayılan faaliyetler ve Ar- Ge sayılmayan faaliyetler olmak üzere iki kısımda ele alınmıştır.

Ar- Ge faaliyetleri; bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin araştırılması olarak sıralanmıştır.

Ar- Ge sayılmayan faaliyetler ise; pazar araştırması, satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler, biçimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin araştırma giderleri, proje sonunda ortaya çıkan fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri olarak sıralanmıştır.

5746 sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 2. bölümünde Ar- Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin indirim esasları açıklanmıştır. Yönetmelikte Ar- Ge sayılan faaliyetler sıralanmamış, ancak Ar- Ge sayılmayan faaliyetler tebliğdekenden daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tebliğde belirtilenlere ek olarak yönetmeliğin 2. Bölüm Madde 6'ya göre Ar- Ge sayılmayan faaliyetler; ilaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar, programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri, üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, yeni süreç ve sistem veya ürün ortaya koymaya yönelik olmayan doğrudan veya gömülü teknoloji transferi eklenmiştir.

Ar- Ge faaliyeti, çalışmaların son bulduğu, ilk üretimin yapılmaya başlanması aşamasında sona ermektedir. Ar- Ge projesi sonucunda elde edilen gayri maddi hak, pazarlanabilir duruma geldiğinde proje bitmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla; bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar- Ge projesi kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak, tamamlanan projenin geliştirilmesi için yeni bir projeye başlanması yeni bir Ar- Ge faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi Ar- Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilirken, satış ve pazarlama faaliyetlerine yönelik üretim sürecine yönelik harcamalar ve üretilip dağıtılan numuneler Ar- Ge faaliyeti olarak kabul edilmemektedir.

4. AR- GE VE TASARIM İNDİRİMİ VE KAPSAMI

Ar- Ge ve tasarım indirimine ilişkin getirilen üç uygulamada birbirinden farklı yaklaşımlarla işletmelerin Ar- Ge faaliyetlerini destekleyen seçenekler sunmaktadır. Yerli, yabancı, sektör ya da faaliyet kolu gözetilmeksizin kanun da yer alan koşullara uyan bütün mükellefler Ar- Ge faaliyetlerine ilişkin getirilen bu düzenlemelerle işletme bünyesinde gerçekleştirdikleri ar- ge faaliyetlerine yönelik harcamalarını gelirlerinden yüzde 100 oranında indirim olarak gösterebilmektedir. Amaç; işletmelerin yenilikçi faaliyetlerini artırmaları için getirilen bu desteklerle Türkiye'nin uluslararası sahada rekabet edebilir seviyeye çıkartılmasıdır.

KVK'nun 5. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre; kurumların istisna edilen kazançlarına ilişkin harcamalarının istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla; teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar- Ge ve Tasarım faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak istisnadan yararlanılması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik gerçekleştirilen harcamalar Ar- Ge indirimi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak, bu bölgelerde yürütülen Ar- Ge ve Tasarım faaliyetlerinin işletmenin merkez faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunda yer alan kazanç istisnalarına konu olmaması durumunda, işletmelerin gerçekleştirdiği Ar- Ge ve Tasarım faaliyetlerine ilişkin harcamalar indirim kapsamında değerlendirilebilecektir (Şeker 2008, 123).

5746 sayılı kanun ile indirim kapsamı daha geniş tanımlanmıştır. Kanundaki tanıma göre indirimden kimlerin yararlanacağı ayrı ayrı belirtilmiş, ayrıca büyük işletmeler için ilave bir indirim uygulaması eklenmiştir. Buna göre Ar- Ge ve tasarım indirimi; Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge mer-

kezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca; Bakanlar Kurulunca belirlenecek ölçütlere bağlı olarak Ar- Ge ve Tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar- Ge, yenilik ve tasarım harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır şeklinde tanımlanmıştır.

İki düzenlemeye göre de; kazancın yetersiz olması durumunda ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar- Ge indirimi tutarının sonraki hesap dönemine devredebileceği hükmü yer aldığından, hesaplanan Ar- Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin üzerinde hesaplanmış ticari kardan, diğer indirimler başlığı altında ayrıca indirilmek suretiyle uygulanmaktadır (Sefer Kurdoğlu 2008, 241).

Diğer taraftan, tamamlanmamış bir Ar- Ge projesinin başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ayrıca; satın alan kurumun bu projeye yönelik gerçekleştirdiği ilave harcamalar Ar- Ge indirimi kapsamında olup, tamamlanmış bir Ar- Ge projesinin satılması durumunda ise projeyi devralan kurumun indirimden yararlanması söz konusu değilken; 6676 sayılı kanunla getirilen değişikliğe göre; Ar- Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe sayılı olarak yürüttükleri Ar- Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin siparişe dayalı tasarım faaliyetleri belirtilen indirim, istisna destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Siparişe dayalı olarak yapılan bu faaliyetlerde indirimin yüzde 50'si Ar- Ge ve Tasarım merkezi tarafından kullanılabilirken, yüzde 50'si siparişi veren kurum tarafından kullanılabilir. Böylece Ar- Ge veya Tasarım merkezi kurma olanağı olmayan firmalarda yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönlendirilmektedir.

Ayrıca; 5746 sayılı teşvik kanununda 6676 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle; bu kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlan-

nanlar, 193 sayılı kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri, 5520 sayılı kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile 4691 sayılı kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamayacakları belirtilmektedir. Aynı mahiyetteki destek ve teşviklerden sadece birinin seçilmesi gerekmektedir. Böylece; mükerrer indirim uygulaması engellenmektedir.

Yapılan incelemeler sonunda; alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan 'Ar- Ge Projesi Değerlendirme Raporu'nun olumsuz olması halinde, Ar- Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Ar- Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar- Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

5. AR- GE VE TASARIM HARCAMALARININ KAPSAMI

İşletmeler için; bir fikrin ortaya çıkmasından onu ticari hayata geçirinceye kadar katlandığı tüm giderler Ar- Ge harcaması olarak kabul edilmektedir. Ar- Ge giderleri yeni bir ürün veya süreç üretiminde kullanılmak üzere geliştirilen yeni bilgiler için planlanmış araştırmalarda katılan maliyetlerin tümüdür (Hermanson ve diğerleri 1989, 467). Yasada ve yönetmelikte pek belirtilmemekle beraber, girişimcilerin Ar- Ge ve tasarım faaliyetlerine başlamadan önce bir Ar- Ge Projesi tasarımı hazırlamaları ve sonrada bu projeyi yapılan tanımlamalar kapsamında somut hale getirmeleri gerekmektedir. Bu durumda işletmeler için ciddi bir ön çalışmayı zorunlu hale getirmektedir. Dolayısıyla; ciddi bir Ar- Ge projesinin hazırlanması oldukça pahalı olmaktadır (Tuncer 2009, 12).

1 Nolu KVK Genel Tebliğ'inde ve 5746 sayılı kanunla ilgili yönetmelikte işletmelerin Ar- Ge indiriminden yararlanabilmeleri için Ar- Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilecek harcamaların tanımlamaları yapılmıştır. Bu tanımlamalar Aşağıdaki tabloda karşılıklı olarak gösterilmektedir.

Tablo 1. Ar- Ge Gider Türlerinin 5746 Sayılı Kanunla İlgili Yönetmelik ve KVK 1 Sıra Nolu Tebliğ'e Göre Karşılaştırılması

	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik	Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Sıra Nolu Tebliğ
İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve amortismanına tabi olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler	

PERSONEL GİDERLERİ	Faaliyetlerin yürütülmesinde doğrudan çalışan ve gerekli nitelikteki personel ile ilgili tahakkuk ettirilen ücretler	
	Tam zamanlı Ar- Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere doğrudan faaliyetle ilişkili destek personeli ücretleri ile faaliyete ayrılan zaman göz önünde bulundurularak kısmi çalışan personelin ücretleri	Ar- Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile kısmi çalışan personelin ücretleri bu kapsamda değerlendirilmez.
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Normal bakım onarım giderleri hariç, Ar- Ge faaliyetiyle ilgili işletme dışında yerli ve yabancı kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınmasına ilişkin ödemeler	
	Dışarıdan alınan hizmetlere ilişkin toplam Ar- Ge harcamasının %20'sini geçmeme sınırı getirilmiştir.	
ÇEŞİTLİ GİDERLER¹	Elektrik, su, doğalgaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye giderleri gibi faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler, sigorta giderleri, kitap, dergi, vb. bilimsel yayınlar, Büro, kırtasiye gibi sarf malzemeleri ve çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanan paylar bu gider kapsamında değerlendirilmez.	
VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi resim ve harçlar, faaliyetlerde kullanılan taşınmazlara ilişkin vergileri kapsar, ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri vb. vergi resim harçlar 6676 sayılı kanunla müstesna tutulmuştur.	
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Ar- ge faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin iktisap edilen amortisman tabi kıymetlerin amortisman ve tükenme paylarını kapsar.	
	Başka faaliyetlerle ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanı Ar- Ge faaliyeti içinde kullanıldığı süreye göre hesaplanır.	Başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar- Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Yönetmelikte finansman gideri, gider türleri arasında tanımlanmamıştır. 6676 sayılı kanunla teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan projelerin finansmanı için sağlanan sermaye desteklerinin kurum kazancının % 10'u ve özsermayenin % 20 yi aşmaması şartıyla kurum kazancından indirimi sağlanabilecektir. Ayrıca tutarın yıllık 500.000 TL'yi aşmaması şartı getirilmiştir.	Yerli ve yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin giderler, finansman giderleri olarak tanımlanmıştır.

Tablo incelendiğinde iki uygulamada önemli farklılıklar yer almaktadır. Dolayısıyla; işletmelerin indirim tutarlarının eksiksiz ve doğru hesaplanabilmesi için Ar- Ge faaliyeti harcamalarını seçeceği teşvik sisteminin ihtiyaçlarına göre ve ilgili ayrımları göz önünde bulundurularak izlemesi gerekmektedir.

¹ 5746 sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ve 1 Nolu KVK Genel Tebliği'nde 'Genel Giderler' olarak ifade edilmiştir.

6. AR-GE VE TASARIM HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ar- Ge giderlerini kapsayan mevzuat ve uygulamalara göre; Ar- Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde farklı yaklaşımlar yer almaktadır. Ar- Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki zorluklar; farklı faaliyetlerin, projelerin ortak maliyetlerinin ayrılmasındaki güçlükler ve gelecekte ortaya çıkacak faydanın ve araştırma için geçecek sürenin belirsizliği ve öneminin saptanamaması olarak ikiye ayrılabilir (Kieso ve Weygandt 1986, 512). Diğer bir yaklaşımda, bazı muhasebecilere göre; maddi olmayan duran varlıkların en önemli özelliği gelecekte işletme açısından sağlayacağı faydanın belirsizlik derecesinin yüksek olmasıdır. Bunun yanında maddi olmayan duran varlıklar; sadece ait olduğu işletmeye değer katabilir, süresi belirsiz bir ömürde olabilir veya değerinde büyük dalgalanmalar meydana gelebilir. Dolayısıyla; işletme açısından faydasının belirlenmesi güçtür ve bir takım değerlendirme sorunlarına yol açabilir (Kieso ve Weygandt 1986, 495).

Ar- Ge harcamalarının olduğu dönemde gider yazılması, harcamaların olduğu dönemde aktifleştirilmesi, harcamalardan belli şartları taşıyanların aktifleştirilip diğerlerinin dönem gideri yazılması ve Ar- Ge harcamalarının gider yazılarak ileride fayda sağlayacağı durumda aktifleştirilmesi olmak üzere dört farklı yaklaşım uygulanmaktadır (Köse ve Ferhatoğlu 2009, 93). Bu farklılıklar Ar- Ge harcamalarının niteliğine ilişkin yapılan muhasemeden kaynaklanmaktadır.

Ancak, yöntemler incelendiğinde, Ar- Ge faaliyetlerine ilişkin katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşımda harcamalar gerçekleştiği dönemde gider kaydedilir, ikinci yaklaşımda ise; maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilerek gelecek yıllarda itfa yoluyla gidere dönüştürülebilir (Meigs ve Meigs 1990, 406).

TDMS’de Ar- Ge maliyetleri ile ilgili olarak maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda ‘263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’, dönem giderlerinde ‘630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’ ve maliyet hesapları içinde ‘750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’ hesaplarına yer verilmiştir. Hesapların niteliğine bakıldığında; satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri Ar- Ge maliyetleriyle ilişkilendirilmemektedir (Akdoğan 2000, 15).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)’nde, ar- ge faaliyetlerinin kapsamıyla ilgili belirgin tanımlamalar ve iki faaliyet arasında bir ayırım yapılmamıştır. TDMS’de yer alan üç hesaptaki tanımlara göre; ar- ge giderlerinin aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlanmasına rağmen, bu maliyetlerin hangi durumda gider yazılıp hangi durumda aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirileceği konusuna değinilmemiştir. Ancak, hesapların niteliğini tanımlayan

açıklamalara bakıldığında; elde edilen sonuçlardan harcamanın yapıldığı dönemden sonra da yararlanılması isteniyorsa aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Aksi durumda dönem gideri olarak yazılabileceği dolaylı olarak ifade edilmiştir. (Akdoğan 2000, 16)

Vergi Usul Kanunu'nda Ar- Ge harcamalarının aktifleştirilmesi konusunda herhangi bir açık hüküm yer almamaktadır. Madde 282'ye göre; 'işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir iktisap olunmayan giderler' ifadesinde yer aldığı söylenebilir. Bu maddede sözü edilen giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu ayrıca belirtilmiştir (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2008, 52).

KVK Genel Tebliği'nde ve 5746 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler de Ar-Ge ve tasarım harcamalarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ ve 5746 sayılı kanunla ilgili yönetmeliğe göre; kurumlar hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları harcamaların tamamını aktifleştirmek zorundadır. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Proje sonucu ortaya bir gayri maddi hak (patent, lisans gibi) çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak, projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına olanak kalmaması durumunda, kurumun Ar- Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarın doğrudan gider yazılması mümkündür.

Diğer taraftan; Ar- Ge giderleri ve faaliyetlerine ilişkin standartlaştırma çalışmalarıyla getirilen düzenlemelerde ne şekilde muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. TMS 38'e göre; bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki maddi olmayan bilgi unsuruna göre ikincil durumda yer alır. Dolayısıyla; işletme maddi ve maddi olmayan unsurlar içeren bir varlığın maddi duran varlık mı yoksa maddi olmayan duran varlık olarak mı ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak yargıda bulunur.

Standarda göre; bir maddi olmayan duran varlık sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Standartın ilgili maddeleri gereğince; eğer işletme bu varlığa ilişkin yaptığı harcamaları aşamalara göre ayıramıyorsa sadece araştırma safhasında gerçekleştirmiş gibi ele alır. Ayrıca, finansman giderlerine ilişkin olarak; 'TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri' standardı hükümlerince; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir şeklinde belirtilmiştir.

7. AR-GE VE TASARIM HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

İşletmeler Ar- Ge faaliyetlerini iki durumda gerçekleştirebilirler. Birinci durumda işletme Ar- Ge faaliyetini kendi bünyesinde gerçekleştirirken, ikinci durumda Ar- Ge faaliyetini dışarıya yaptırabilir. Çalışmanın bu bölümünde; işletmelerin Ar- Ge faaliyetlerine yönelik çalışmalarında karşılaşılabilecekleri durumlar göz önünde bulundurularak TDMS'ye göre örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. (Uygulamalarda ayrıca KDV dikkate alınmamıştır.)

7.1. Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme İçinden Sağlanması Durumu

7.1.1. Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Aktifleştirilmesi (Süreç İyileştirme)

ÖRNEK: Meyve suyu üretimi yapan bir firma olan YAZ A.Ş. üretim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla Ar- Ge departmanında yeni bir teknikle üretim yapabilecek bir sıkma makinesi tasarlamıştır. 2014 yılında başlanan proje 2015 yılında tamamlanmıştır.

Gider Türü	Harcamanın Tutarı
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	80.000
Personel Giderleri	45.000
Çeşitli Giderler	24.000
Vergi Resim ve Harçlar	2.000
Amortisman ve Tükenme Payları	3.500*
TOPLAM	154.500 TL

Projenin ilk yılında yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır.

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	154.500	
263.01 Geliştirme		
263.01.01 Sıkma Makinesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		80.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		71.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		3.500
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		

*Projede yararlanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarı

İşletme projenin 2. Yılında faaliyetlerine devam etmiş ve aşağıdaki harcamaları gerçekleştirmiştir.

Gider Türü	Harcamanın Tutarı
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000
Personel Giderleri	35.000
Çeşitli Giderler	15.000
TOPLAM	75.000 TL

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	154.500	
263.01 Geliştirme		
263.01.01 Sıkma Makinesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		25.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		50.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		

Proje sonucunda ortaya işletmenin uzun dönemde faydalanabileceği bir gayri maddi hak çıkacağı varsayımıyla; işletmenin üretim tekniğini geliştirdiği bu projeyi aktifleştirerek kayda alması gerekmektedir.

7.1.1.1. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının İlgili Aktife Devretmesi Durumu

İşletmenin üretim sürecini iyileştirmeye yönelik kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu yeni teknolojinin tamamlanıncaya kadar 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Proje tamamlandıktan sonra geliştirilen ürün veya teknoloji maddi bir unsur olarak kullanılmaya başlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmalıdır.

7.1.2. Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının Aktifleştirilmesi (Esas Faaliyet Konusuyla İlgili Yenilik Ortaya Koyma- Prototip)

ÖRNEK: GÜZ A.Ş. esas faaliyeti ofset baskı makinesi üretmek olan bir işletmedir. İşletme 2014 yılında daha önce kullanılmamış bir teknikle baskı yapabilecek yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlamıştır. Makinenin tasarlanması aşamasında Ar- Ge departmanında 32.000 TL harcanmıştır. 2015 yılında makine ile ilgili araştırmalar tamamlanmış ve proje geliştirilmek (prototip) üzere 25.000 TL ilk madde ve malzeme, 15.000 TL personel ücreti ve 7.000 TL çeşitli gider gerçekleştirilmiştir.

2014 yılında makinenin araştırılmasına ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi şu şekilde olacaktır:

/ /	32.000	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
100 KASA		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		32.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
/ /		

2015 yılında makinenin araştırması tamamlanmış ve prototipin üretilmesi için gerçekleştirilen harcamalar ilgili aktife alınmıştır.

/ /	47.000	
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		25.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		22.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
100 KASA		
/ /		

7.1.2.1. Ar- Ge ve Tasarım Faaliyetleri Sonucu Oluşan Gayri Maddi Hakkın Tescil Edilmesi

Mevcut düzenlemelerde, 260- Haklar Hesabı'nın ve 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın farklı itfa sürelerine tabi olması işletmelerin bilançolarında içsel geliştirdikleri ve patentini aldıkları haklarını muhasebe kayıtlarında nasıl gösterecekleri sorusunu gündeme getirmektedir. Ar- Ge giderleri sonucunda patenti alınabilecek bir buluşun yapılması durumunda yapılan harcamalar patent maliyeti olarak değerlendirilmemelidir. Katlanılan tüm Ar- Ge harcamaları gerçekleştiğinde giderleştirilmelidir (Flesher ve diğerleri 1987, 358). Çünkü; gayri maddi hakların iktisabına (edinme maliyeti) sadece satın alma maliyetleri eklenmektedir. Edinme maliyeti içsel geliştirme ya da kendi kendine üretme maliyetlerini içermemektedir.

Haklar hesabı sözleşme süresi, yararlanma süresi veya bu süre belirlenmemişse 5 yılda itfa edilirken, Araştırma ve Geliştirme Giderleri 5 yılda itfa edilmektedir. Bu iki hesabın itfa süresinin farklı olması uygulamada çeşitli yaklaşımlara neden olmaktadır. Bir yaklaşımda, işletmenin Ar- Ge projesinin başarı ile sonuçlanmış olması durumunda patent veya lisans alınması için başvuru yapılmaya dahi 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda aktifleştirilen tutarın bilançoda 260- Haklar hesabına aktarılması ifade edilmiştir (Şeker 2009, 34). Diğer bir yaklaşımda ise; tamamlanan Ar- Ge projesi sonucu mamul ya da teknoloji elde edilmesiyle patent ya da lisans alınması durumunda aktifleştirilen Ar- Ge harcamalarının 260- Haklar hesabına alınması gerektiği belirtilmiştir (Özulucan 2003, 142).

Bunun yanında vergisel açıdan incelendiğinde; KVK 1 Sıra Nolu Tebliği'nin 'Ar- Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi' ile ilgili maddesinde kurumların harcamalarının tamamını aktifleştirmeleri ifade edilmiştir. Ancak, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar Ar- Ge sayılmayan faaliyetler arasında tanımlanmış ancak, fikri mülkiyet hakkının edinimine ilişkin bir bilgi verilmemiştir. 5746 sayılı kanunla ilgili Yönetmeliği'nin İkinci Bölüm Madde 6'nın (ı) bendine göre, Ar- Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar Ar- Ge sayılmayan faaliyetler olarak tanımlanmış dolayısıyla, gayri maddi hakka yönelik patent alımı için yapılan harcamalar Ar- Ge indiriminin konusuna dahil edilmiştir. Ayrıca; 6676 sayılı kanunla getirilen yenilikle Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecek ölçütlere uygun tasarım yarışmalarında sergilenenlerin tescil giderleri bakanlık bütçesi ödeneği olanakları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilecektir.

Sonuçta, işletmeler Ar- Ge faaliyetlerinin başarıyla tamamlanması sonucu oluşan gayri maddi hakkı patent enstitüsüne başvurarak tescil ettirebilirler. Bu süreç içinde fikri mülkiyet hakkının tescil edilmesine ilişkin gerçekleştirilen tüm harcamalar geliştirilen fikrin tamamlayıcı bir unsuru olması ve işletme açısından uzun dönemde yararlanabilecek bir fayda sağlayacağından dolayı harcamaların 263- Araştırma ve Geliştirme Hesabı'nda aktifleştirilip, itfasının da ilgili hesap aracılığıyla yapılması uygun görülmektedir.

7.1.3. Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının Dönem Gideri Yazılması

7.1.3.1. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının, İtfa Süresinden Önce Özelliğini Kaybetmesi Durumu

Gayri maddi bir hak ortaya çıkmaması ya da projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına olanak kalmaması durumunda, kurumun Ar- Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda

aktifleştirilmiş olan tutarın doğrudan gider yazılması mümkündür. Bu durumda işletme aktifleştirdiği tüm tutarı doğrudan gider hesabına aktararak kapatır.

7.1.3.2. Gayri maddi Hakka Yönelik Olmayan Ar- Ge Harcamaları

İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirmiş oldukları Ar- Ge faaliyetlerinin hangi koşullarda dönem gideri olarak yazılabileceği TDMS’de açıkça ifade edilmemiş olsa da bulunan hesaplar çerçevesinde işletmenin uzun dönemde faydalanabileceği gayri maddi bir hakkın doğduğu yenilikçi faaliyetlerin aktifleştirilmesi gerektiği zımnen ortaya çıkmaktadır.

7.2. Ar- Ge ve Tasarım Hizmetinin Dışarıdan Satın Alınması Durumu

Kendi bünyesinde Ar- Ge departmanına sahip olmayan işletmeler, bu hizmetleri işletme dışında bulunan uzman kurum veya kuruluşlardan sağlayabilirler. İşletme dışarıdan satın alma yoluyla elde ettiği, araştırma ve geliştirme sonucu ortaya çıkan gayri maddi hakkı aktifleştirerek varlıklarında gösterebilir (Saban ve Genç 2005, 130).

ÖRNEK: Kozmetik işiyle uğraşan bir firma üreteceği yeni ürünü geliştirmek üzere bir araştırma ve geliştirme kurumuna çalışma yaptırmıştır. Söz konusu araştırma ve geliştirme bedeli olan 12.000 TL banka hesabından ödenmiştir.

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	12.000	
102 BANKALAR		12.000

7.3. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının İtfa Edilmesi

İşletmelerin amortisman ayrılabilmesi için varlığın ‘kullanmaya hazır hale gelmesi ve yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunması’ gerekmektedir (Şeker 2009, 34). Dolayısıyla; aktifleştirilen bu tutar proje tamamlandıktan sonra 268- Birikmiş Amortismanlar hesabı aracılığıyla itfa edilmeye başlanır. Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dolayısıyla; aktifleştirilen tutar üzerinden amortisman ayrılmasına harcamaların yapıldığı dönemde değil, proje sonucu ortaya bir iktisadi kıymetin çıkması durumunda başlanması gerekmektedir (Tekşen 2008, 236).

389 Sayılı Vergi Usul Kanunu Ek Listesi’nde belirtilen dipnota göre; mükelleflerin 5220 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, “mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları” kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri ar-ge faali-

yetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, yaptıkları ar- ge harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin “55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler” sınıfı uyarınca itfa edilecektir.

Dolayısıyla; işletme dışından sağlanan gayri maddi haklar için 15 yıllık faydalı ömür esasına göre, işletme bünyesinde gerçekleştirilen gayri maddi hak niteliğindeki harcamalar için 5 yıllık faydalı ömür esasına göre amortisman hesaplanacaktır (Şeker 2009, 34).

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri için hesaplanan itfa payı iki şekilde gider olarak yazılabilir. Birincisinde, tamamlanan Ar-Ge çalışması başka bir varlık hesabına aktarılmıyorsa hesaplanan itfa payı tutarı dönem gideri olarak “750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilir. İkincisinde ise; hesaplanan itfa payı tutarı varlık üretiminde üretim maliyetinin bir unsuru olarak kabul edilir ve o varlığın maliyetine yansıtılır (Özulucan 2003, 136). Maddi olmayan duran varlığın kullanımına göre ilişkilendirilebilen ilgili fonksiyon hesapları aracılığıyla gider yazılması, ilişkilendirilemeyenlerin 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabında izlenmesi gerekmektedir (Tek 2010, 517).

7.4. Ar- Ge ve Tasarım İndiriminden Yararlanılması

Mükelleflerin Ar- Ge veya Tasarım projesi kapsamındaki harcamalarını muhasebeleştirirken, Ar- Ge indiriminin doğru hesaplanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. İşletme Ar- Ge veya Tasarım projesine başladığı yıldan itibaren Ar- Ge ve Tasarım harcamalarının yüzde 100’ünü gelirlerinden indirebilir. İşletme bu projesine ilişkin katlandığı Ar- ge ve Tasarım harcamalarını kurum kazancında indirim olarak gösterebileceği onaylanmışsa, toplam Ar- Ge harcamalarını Nazım Hesaplar’da izlemesi yerinde olacaktır (Bağrıaçık ve Yıldırım 2008, 177).

İndirim hakkı olan Ar- Ge ve Tasarım harcaması tutarının yıl bazında yararlanılacak Ar- Ge ve Tasarım indirimi olarak nazım hesaplarda izlenmesinin yanında, kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen Ancak dönemsel olarak indirim hakkı doğan Ar- Ge ve Tasarım indirim tutarı ‘Gelecek Yıllarda Yararlanılacak Ar- Ge ve Tasarım İndirimi’ gibi isimlerle Nazım Hesaplarda izlenmesi yerinde olacaktır (Tekşen 2008, 163).

7.5. TMS 38'e Göre Ar- Ge ve Tasarım Faaliyetleri

TMS 38'e göre araştırma ve geliştirme olarak iki safhaya ayrılan Ar- Ge kapsamı geliştirme safhasının aktifleştirilip, araştırma safhasının dönem giderine yazılması gerektiğini belirtmektedir. Md. 53'e göre; Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Örneğin; işletmenin 2014 yılında tasarlamaya başladığı bir makine için, henüz maddi olmayan bir duran varlık ortaya çıkmadığından Ar- Ge harcamaları ilgili dönemin gideri olarak yazılacaktır. Araştırma aşamasından sonra makinenin geliştirilebileceğine ilişkin bulgular elde edilip, gayri maddi hakkın oluşmasının muhtemel olması durumunda işletme bu maddi olmayan hakla ilgili harcamalarını aktifleştirecektir. TMS 38 md. 71 uyarınca daha önceden gider yazılmış harcamalar sonradan aktifleştirmeye tabi tutulmayacaktır.

TMS 38 Md. 5'e göre; Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır. Dolayısıyla; proje tamamlandıktan sonra ortaya çıkan maddi varlık, maddi olmayan özelliğiyle izlenmeye devam eder.

TMS 38 Madde 66'ya göre; işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Buna örnek olarak verilen kalemlerde yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler de işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla; geliştirilen projenin patentinin alınmasına yönelik harcamalar proje maliyetlerine ek olarak aktifleştirilir.

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri için hesaplanan itfa payının belirlenebilmesi için öncelikle varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi gerekmektedir. MD. 88'e göre; işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. Md. 89'e göre; bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı

bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

MD. 97'e göre; sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Madde 98 B'ye göre; örneğin, işletmenin maddi olmayan duran varlığın kullanımı üzerindeki haklarını düzenleyen sözleşme, işletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanımını belirli bir yıl sayısı (yani zaman), üretilen birim sayısı veya elde edilen sabit bir toplam hasılat tutarı olarak belirleyebilir. Böyle bir baskın, sınırlayıcı etkenin belirlenmesi, uygun itfa esasının belirlenmesinde başlangıç noktası olabilir ancak ekonomik yararların beklenen kullanım şeklini daha iyi yansıtmaması durumunda başka bir esas kullanılabilir.

8. SONUÇ

Ülkemizde getirilen vergisel avantajlarla Ar- Ge ve Tasarım faaliyetleri tüm işletmeler için cazip hale getirilmiş ve teşviklerle işletmelerin katkıda bulunmaları desteklenmiştir. TDMS ve TMS- 38 göz önünde bulundurularak gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılabilmesi açısından giderlerin doğru hesaplanıp kayıtlanması gerekmektedir. Ar- Ge faaliyetlerinde beklenen sonuçların ve işletmeye yararlılığının göz önünde bulundurularak araştırma ve geliştirme olarak ayrıma tabi tutulması önemle üzerinde durulması gereken konulardandır. Araştırma faaliyetlerinin sonucunun belirsiz olması nedeniyle işletmeler öngörülemez sonuca ilişkin katlandığı harcamaları aktifleştirmemeli, doğrudan gider kaydetmelidir. Ancak, bu tür bir öngörülemezlik bulunurken harcamalarını aktifleştirerek dönem kârını yüksek göstermek isteyen ya da gider yazarak giderlerini yüksek göstermek isteyen işletmelerin kârlarını kasıtlı olarak etkilemeleri önlenmelidir.

Sonuç olarak; mevcut uygulamada işletme muhasebe kayıtlarını TDMS'ye göre hazırlayıp, raporlarını TMS- 38'e göre yeniden düzenlerken ilaveten vergisel açıdan bir takım düzenlemeler yapıp indirimini doğru ve güvenilir şekilde hesaplmalıdır. Dolayısıyla; işletmelerin ayırt edilmesi güç olan

Ar- Ge harcamalarını uymak zorunda oldukları düzenleme kapsamını göz önünde bulundurarak ayrıştırıp aktifinde ya da dönem giderlerinde izlemesi gerekmektedir. Kayıtların doğru hesaplar aracılığıyla yapılması, işletmenin varlık yapısını ve dönem kârını doğru bir şekilde görmesini sağlayacak ve Ar- Ge faaliyetlerine ilişkin indirimi doğru hesaplayarak avantajlardan verimli bir şekilde yararlanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu, Resmi Gazete No: 24454.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 26205.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 26814.

5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 24454.

6676 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete No: 29639.

Akdoğan, N. (2000). Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları-(TMS-15). *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1(1), 13- 17.

Bağrıaçık, A. ve Yıldırım, M. (2008). *Maliyet Muhasebesi Ar- Ge Destekleri ve Muhasebe Uygulama Örnekleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Flesher, D. L., Kreiser, L. A. ve Flesher, T. K. (1987). *Introduction to Financial Accounting*. USA: Kent Publishing.

Hermanson, R. H., Edwards, J. D. ve Salmonson, R. F. (1989). *Accounting Principles*. 4E. USA.

Kieso, D. E. ve Weygandt, J. J. (1986). *Intermediate Accounting*. 5E. USA: Wiley.

Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar- Ge İndirimi ve Ar- Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(3), 79- 112.

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 26482.

Meigs, R. ve Meigs, W. (1990). *Accounting: The Basis For Business Decisions*. Singapur: McGraw Hill.

Özulucan, A. (2003). Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Satandardı-9, Türkiye Muhasebe Standardı-15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(4), 127-147.

Saban, M. ve Genç, M. (2005). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 70(1), 123-133.

Sefer Kurdoğlu, F. (2008). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 31(241), 30- 44.

şeker, S. (2008). Ar- Ge İndirimi Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*, 16(181), 121-129.

şeker, S. (2009). Ar- Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245, 31- 39.

Tek, N. (2010). *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Tekşen, Ö. (2008). Ar- Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 31(236), 154- 164.

TMS-23 Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No: 46.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No:26.

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

Türk Dil Kurumu, http://www.tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazim_ay&kelimesec=003858, ET: 15.04.2016.

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V. (2008). Araştırma –Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 85(1), 43-58.

Yıldız Teknik Üniversitesi, Bilim ve Mühendislik Terimleri Sözlüğü, <http://sozluk.yildiz.edu.tr/Main.jsp>, ET: 15.04.2016.