

## AR-GE VE YENİLİK FAALİYETLERİNDE TEŞVİKLERİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### *THE EVALUATION AND ACCOUNTING OF INCENTIVES IN R&D AND INNOVATION ACTIVITIES IN TERMS OF ACCOUNTING STANDARDS*

Doç. Dr. Enver BOZDEMİR\*

#### ÖZ

Günümüzde işletmelerin rekabet edebilmeleri ve ülkelerin ekonomik açıdan gelişebilmeleri açısından araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) ve yenilik çalışmalarının önemi büyüktür. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin özelliği gereği işletmelerin teknolojik açıdan güçlü hale gelebilmeleri için bu faaliyetlerin çeşitli politikalarla desteklenmesi ve teşvik edilmesi gerekir. Çalışmanın amacı, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde sağlanan indirim, istisna, hibe ve desteklerin neler olduğunu ortaya koyarak muhasebe standartları açısından ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda ilgili tüm kesimler için açıklayıcı bilgiler sunmaktır.

İnovasyon kapsamında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre araştırma giderleri gelir tablosunda dönem gideri olarak, geliştirme giderleri ise bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilmelidir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri karşılığında devletten elde edilen hibe ve teşvikler, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına ve 5746 Sayılı Kanuna göre özkaynaklarda özel bir fon hesabına kaydedilmesi gerekir.

**Anahtar Sözcükler:** Araştırma ve Geliştirme Giderleri, İnovasyon, Türkiye Muhasebe Standartları, 5746 Sayılı Kanun.

#### ABSTRACT

Today, research and development (R&D) and innovation activities have great importance in terms of the competitiveness of the enterprises and the economic development of the countries. The nature of R&D and innovation activities requires that these activities should be supported and encouraged by a variety of policies in order to enable companies to become technologically

\* Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yöneticiliği Bölümü, enverbozdemir@duzce.edu.tr

strong. The purpose of the study is, by setting out what is discount, exception, grant and support provided in R&D and innovation activities, to provide explanatory information for all interested parties on how accounting of them in terms of the accounting standards.

R&D activities within the scope of innovation, according to Turkish Accounting Standard (TAS) 38 Intangible Assets, research expenses must be accounted as term expense in income statement. Development expenses must be accounted as equity in balance sheet. Grants and incentives obtained from the government in return for R&D and innovation activities, according to TAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance and the Law No. 5746 must be accounted in a special fund account in equity.

**Keywords:** Research and Development Expenditures, Innovation, Turkish Accounting Standards, 5746-Numbered Law.

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde yüksek katma değerli ürünlerin üretilmesini sağlamak, bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji ve yenilikçi şirketlerin ortaya çıkmasını ve gelişimini sağlamak, üniversite-sanayi işbirliğini geliştirmek ve kurumsallaştırmak, ekosistemini güçlendirmek gibi nedenlerden dolayı amacıyla işletmeler tarafından gerçekleştirilen Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) ve yenilik faaliyetleri devlet tarafından bazı hibe ve destek teşvikleriyle desteklenmektedir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin özelliği gereği yapılan yatırımların gelire dönüşüp dönüşmeyeceği hususunda hem önemli belirsizliklerin olması hem de özel kesimin tek başına karşılayamayacağı kadar yüksek maliyetli olması nedeniyle işletmeler tarafından bu faaliyetlere ayrılan kaynaklar yetersizdir. Bu nedenle ülkelerin ekonomik ve teknolojik açıdan güçlü hale gelebilmeleri için Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin çeşitli politikalarla desteklenmesi ve teşvik edilmesi gerekir.

Dolayısıyla ülkemizde de işletmelerin ve girişimcilerin teknolojik gelişme çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla, çeşitli devlet destekleri ile teşvik edilmesi bir politika olarak benimsenmiştir. Bu yöndeki teşvikler vergi kanunlarıyla desteklenen indirim ve istisnalar ile bazı Kurumlar tarafından sağlanan mali hibe ve krediler mevcuttur.

Çalışmanın amacı, Ar-ge ve yenilik faaliyetlerinde sağlanan indirim, istisna, hibe ve desteklerin neler olduğunu ortaya koyarak muhasebe standartları açısından ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda işletme yönetici ve meslek mensuplarına faydalı bilgi ve öneriler sunmaktır.

Bu amaç doğrultusunda çalışmamızda Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin desteklenmesinde vergi kanunlarıyla teşvik edilen indirim ve istisnalar ile bazı Kurumlar tarafından sağlanan finansal hibe ve yardımların neler olduğu açıklanacaktır. Söz konusu faaliyetlere ilişkin teşviklerin 5746 Sayılı Kanun ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından muhasebeleştirilmesi hususu varsayımına dayalı vaka analizi yapılarak gerekli bilgi ve öneriler sunulacaktır.

## 2. AR-GE VE YENİLİK FAALİYETLERİNDE TEŞVİK UNSURLARI

İşletmelerin Ar-Ge ve yenilik (inovasyon) faaliyetlerine yönelik, vergi kanunlarındaki bazı indirimler ile bazı kurumların Ar-Ge destek ve teşvikler olup birbirini bütünleyen ya da birbirinden farklılıklar içeren çeşitli düzenlemelerin olduğu görülmektedir.

Ar-ge ve yenilik faaliyetlerini desteklemek için 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Hakkında Kanun ve diğer çeşitli Kanunlarda yapılan değişiklikler yayımlanmıştır. Ayrıca 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Ar- Ge mevzuatına tasarım faaliyetleri dahil edilerek kapsam genişletilmiştir.

Ar-Ge ve yenilik kavramları 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesinin a ve b bendinde aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

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

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

Latince “innovatio” sözcüğünden türetilen, inovasyon; bir şeyi yeni tasarımı, biçimlendirme, yenileştirme anlamına gelmektedir. İnovasyon, bilim ve teknolojiyi ekonomik ya da toplumsal bir faydaya dönüştürmektir.

İnovasyon (yenilik) sadece yeni ürünlerle veya hizmetlerle sınırlı değil aynı zamanda Kanunda da ifade edildiği üzere yeni bir iş, yeni bir yöntem, yeni bir teknoloji ve yeni iş süreçleri oluşturmak da inovasyon kapsamına girmektedir. İnovasyon süreci bir işletmenin Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkilidir (Gülçubuk, 2006:316).

Gelişmiş ve modern ekonomilerde birçok teknolojik yenilik işletmelerin Ar-Ge faaliyetleri sonucunda oluşturulmaktadır (Uzay, 2007:320). Başka bir ifadeyle yeniliği ortaya çıkarabilmenin yolu Ar-Ge faaliyetlerinden geçmektedir. Yenilik faaliyetinin en önemli kısmı Ar-Ge'dir. İşletmelerin yenilikleri geliştirmek ya da elde etmek için kullanabilecekleri özel inovasyon faaliyetleri Ar-Ge ve diğer pek çok faaliyeti içermektedir. (OECD, 2005:35).

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde de Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin Kanunda ifade edildiği gibi neler olduğu açıklanmıştır. Söz konusu Yönetmelikte Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak genel ifadeler yer almaktadır. Dolayısıyla yapılan her bir faaliyetin kendi içerisinde değerlendirilmesi gerekmekte olup 5746 Sayılı Kanunla ve buna ilişkin Yönetmelikle getirilen özel bir sınırlama bulunmamaktadır (Savcı ve Yayla, 2015:14).

Hibe ve destek olarak ifade edilen devlet teşvikleri ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında "işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları" olarak ifade edilmektedir.

Ülkemizde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerindeki teşvik unsurlarını indirim, istisna, destek ve teşvik unsurları olarak Vergi Kanunlarında yer alan indirim ve istisnalar ile bazı kurumların sağlamış olduğu destek ve teşvikler olarak iki kısma ayırmamız gerekir.

### 2.1. 5746 Sayılı Kanununda Yer Alan İndirim ve İstisnalar

5746 Sayılı Kanunun 3. maddesine göre Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde bulunanlar ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak belirlenen koşulları taşıyanlar aşağıdaki indirim ve istisnalardan yararlanmaktadır.

**1- Ar-Ge ve tasarım indirimi:** İşletmeler bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapmış oldukları harcamaların tamamını 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapabilirler.

Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda ayrı ayrı düzenlemeler yapılmıştır. 193 Sayılı Kanun'daki "Ar-Ge İndirimi" ile ilgili düzenlemeler 31/07/2004 tarihinden, 5520 Sayılı Kanun'da yer alan "Ar-Ge İndirimi" düzenlemeleri ise 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunlarda yer alan Ar-Ge İndirimi oranı 01/04/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5746 sayılı Kanun ile %100'e yükseltilmiştir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan işletmeler, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

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 yapılır (Fidancı, 2017;76).

**2- Gelir Vergisi stopajı teşviki:** 6676 Sayılı Kanunun 28 inci maddesine göre; Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yer alan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'nı ve diğerleri için %80'ni gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

**3- Sigorta primi desteği:** Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yer alan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı devlet tarafından karşılanmaktadır.

**4- Damga vergisi istisnası:** Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

**5- Teknogirişim sermayesi desteği:** Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilmektedir.

## 2.2. Nakit Destek Programları

Ülkemizde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan destek ve hibeler ödemeli veya ödemesiz olarak farklı Kurum ve Kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bunlar özet olarak aşağıdaki gibidir:

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)- Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) Destek Programları:

TÜBİTAK tarafından sanayicilere sağlanan teşvikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (<https://www.tubitak.gov.tr/tr/destekler/sanayi/sanayi-tesvikleri,21/03/2017>);

1512 - Teknogirişim Sermaye Desteği Programı (BİGG)

1301 - Bilimsel ve Tekn. İşblğ. Ağları ve Platf. Kurma Girişimi Proj. (İŞ-BAP)

1501 - TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

1503 - Proje Pazarları Destekleme Programı

1507 - TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı

1511 - TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik P.D. P.

1514 - Girişim Sermayesi Destekleme Programı (GİSDEP)

1602 - TÜBİTAK Patent Destek Programı

1505 - Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı

1515 - Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı

1007 - Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projelerini D.P.

1601 - Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik D.P.

1513 - Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı

Yukarıda sıralanan TÜBİTAK destek programlarındaki teşvikler genellikle nakdi teşviklerdir. Nakdi teşviklerde firmaya teşvik tutarı kadar ödeme yapılır. Bu teşvikler TÜBİTAK'a geri ödemeli ya da geri ödemesiz hibe şeklinde olabilir. Ayrıca danışmanlık ve bilgi transferleri gibi nakdi olmayan desteklerde mevcuttur.

- Kalkınma Bakanlığı ve Kalkınma Ajansları tarafından yapılan çeşitli destek programları,
- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) Destek Programları; KOSGEB tarafından desteklenen programlar aşağıdaki gibidir (<http://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/liste/3/destekler>, 21/03/2017);

Girişimcilik Destek Programı, Genel Destek Programı, İş Birliği Güç Birliği Destek Programı, KOBİ Proje Destek Programı, KOBİGEL - KOBİ Gelişim Destek Programı, AR-GE, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Destek Programı (AR-GE ve İnovasyon Programı, Endüstriyel Uygulama Programı), TEKNOPAZAR - Teknolojik Ürün Tanıtım ve Pazarlama Destek Programı, Uluslararası Kuluçka Merkezi ve Hızlandırıcı Destek Programı, Gelişen İşletmeler Piyasası Kobi Destek Programı Tematik Proje Destek Programı, Kredi Faiz Desteği ve Laboratuvar Hizmetleri.

Yukarıda ifade edilen KOSGEB teşvikleri ağırlıklı olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki (KOBİ) firmalar desteklenmektedir.

Devlet tarafından desteklenen diğer hibe ve destek programları ise aşağıdaki gibidir (Çukurova Kalkınma Ajansı, 2014);

- Ekonomi Bakanlığı (Turquality, Marka Desteği, Tasarım Desteği)
- Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Destekleri (San-Tez, Teknogirişim, Teknoyatırım Programları)
- Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) Destekleri (4447 Sayılı Kanun Kapsamındaki Destekler, 4857 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Engelli İstihdam Teşviki)
- Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV) Destekleri (TTGV İleri Teknoloji Projeleri Desteği, TTGV Çevre Proje Destekleri, Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi Hakkındaki Tebliğ ve Destekler, Ar-Ge Akademisi)
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Prim Destekleri, (Sigorta Primleri İşveren Hissesinde Beş Puanlık Kısmının Hazinece Karşılanması, Afet Durumunda 5 Puanlık Prim İndirimi, 6486 sayılı Kanun Kapsamındaki Teşvik Düzenlemeleri, 4447 Sayılı Kanunun Geçici 10. Maddesi Kapsamındaki Düzenleme -Kadın, Genç Ve Mesleki Yeterlilik Belgesi Sahibi Kişilerin İstihdamının Teşviki-, 4857 Sayılı Kanunun 30. Maddesi Kapsamındaki Düzenleme -Özürü Sigortalı İstihdamında İşveren Hissesi Sigorta Prim Desteği-, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar -5510 Ek 2.

Madde) Kapsamındaki Destekler-, 5746 Sayılı Ar-Ge Teşviki -Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerinde Sigorta Prim Desteği-, İşsizlik Ödeneği Alanları İşe Alan İşverenlere Prim Teşviki.

- Uluslararası Programlar: Avrupa Birliği (AB HORIZON 2020 Programı) Eureka ve Eurostars

Ar-Ge faaliyetleri araştırması kapsamında kamu kuruluşları, vakıf üniversiteleri ve ticari kesim anket sonuçları ile devlet üniversitelerinin bütçe ve personel dökümlerine dayalı olarak yapılan hesaplamalara göre Türkiye’de gayrisafi yurtiçi Ar-Ge harcaması 2015 yılında bir önceki yıla göre %17,1 artarak 20 milyar 615 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Bir önceki yıl %1,01 olan gayrisafi yurtiçi Ar-Ge harcamasının gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYH) içindeki payı 2015 yılında %1,06’ya yükselmiştir (Türkiye İstatistik Kurumu, 2016).

### **3. AR-GE VE YENİLİK FAALİYETLERİNE İLİŞKİN HİBE VE DESTEKLERİN TMS VE 5746 SAYILI KANUNUN AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin hibe ve desteklerin Türkiye Muha- sebe Standartları (TMS) açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ile TMS-20 Devlet Teş- viklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Stan- dardında izah edilmektedir.

#### **3.1. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Yapılan Açıklamalar**

TMS-38’de Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, işletme tarafından kontrol edilebilir ve gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen maddi olmayan duran varlık olarak ifade edilmektedir.

Ar-Ge faaliyetleri, ürünler için yeni tasarımlar, süreçler, pazarlama yön- temleri veya örgütsel değişiklikler, teknik bilgi, insan becerileri, ekipman, yazılım vb. unsurlardan oluşur. Frascati Kılavuzunda (OECD, 2002) Ar-Ge terimi üç faaliyete ayrılmaktadır. Bunlar, temel araştırma, uygulamalı araştır- ma ve deneysel geliştirme faaliyetleridir.

Bahsedilen bu inovasyon faaliyetlerinde en sorunlu alan deneysel gelişi- min muhasebeleştirilmesidir. Çünkü araştırma faaliyetleri yapılan harcamalar yalnızca oluştuğu giderleştirilir. Deneysel geliştirme harcamalarının finansal tablolarda gösterilmesi hususunda bazı muhasebe sorunlarını içermektedir (Szilágyı, 2010;140).

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında fiziksel niteliği haiz olmayan çok çeşitli araçları kullanabilir ve bunlardan ekonomik yarar elde edebilir. TMS 38 Standardına göre bu tür kalemlerin maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için bunların belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar elde edebilecek durumda olması gibi belirli bazı kriterlere uyması gerekir.

Ayrıca TMS-38'e göre maddi olmayan duran varlıklar; işletme dışından ayrı olarak elde etme, işletmenin bir parçası olarak iktisap etme, devlet teşviği yoluyla elde etme, parasal olmayan varlıklarla takas yoluyla elde etme ile maddi olmayan duran varlıkların işletme içinden Ar-ge ve yenilik faaliyetleri sonucunda oluşturulabilir.

Maddi olmayan duran varlıklar, ar-ge çalışmalarıyla işletme içinden özel olarak hazırlanan varlıklar, dışarıdan ayrı ayrı satın alınan varlıklar ve işletme birleşmeleri yoluyla elde edilen varlıklar olarak ifade edilmektedir. İşletme tarafından oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar söz konusu olduğunda UMS 38, tanıma kriterlerinin var olup olmadığını değerlendirirken bazı zorluklarla da karşılaşabilmektedir (Moser, 2010).

İşletme içinden geliştirilen maddi olmayan duran varlıklar; İşletme içinden oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığına bakılması gerekir. Örneğin işletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez. Çünkü işletme içinden elde edilen şerefiye, maddi olmayan bir varlığın taşınması gereken (belirlenebilirlik, kontrol edilebilirlik ve gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı beklenmesi) kriterleri taşımadığı için varlık olarak değerlendirilmemektedir (Bozdemir, 2016:235).

TMS (UMS) 38 Standardı işletme içerisinden dahili olarak üretilen varlıklar ile maddi olmayan varlıkların edinimi arasında açık bir ayrım yapmaktadır. Satın alma söz konusu olduğunda, işletme birleşmesi bağlamında ayrı satın alım ve edinme arasında ek bir ayrım yapılmaktadır (Mihai ve diğerleri, 2011;226).

İşletme içinden oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır (TMS 38, prg.52).

**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.

Araştırma safhası genel olarak, işletme içinde oluşturulacak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılan hazırlık çalışmalarını kapsar. Yani, işletme tarafından henüz oluşturulmasına kesin olarak karar verilmiş bir varlık yokken, varlığın oluşturulmasına yönelik olarak alternatiflerin, kaynakların ve bilgilerin araştırılmasına yönelik çalışmalar söz konusudur. Bu aşamada işletme, bir varlığın oluşturulup oluşturulmayacağı ile ilgili fizibilite çalışmaları yürütür (Çalışaneller, 2009:26).

TMS-38, prg. 56’da araştırma safhasında yürütülen faaliyetlerle ilgili bazı örnekler verilmiştir. Buna göre; yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler, araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması, malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi örnek olarak verilebilir.

TMS 38, prg. 52-67’de araştırmadan başka bir ifadeyle araştırma safhasından (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Başka bir ifadeyle standarda göre araştırma giderleri, işletmeler için gelecekte ekonomik yarar sağlayacağı konusunda belirsizlik olmasından dolayı yapılan giderler aktifleştirilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 38, prg. 57-59’a göre geliştirme safhası; Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi, yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı, ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi işlemleri bu safhaya örnek verilebilir. Standarda göre, geliştirme safhasında ortaya çıkan harcamaların gelecekte ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olmasından dolayı aktifleştirilir.

Standart, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık olarak sadece yeni ürün geliştirme faaliyetlerini dikkate alarak aktifleştirirken, işletme içi oluşturulan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, prg.64).

TMS (UMS) 38 uyarınca, araştırma harcamaları gider olarak muhasebeleştirildiği için araştırmadan veya bir iç projenin araştırma aşamasından kaynaklanan herhangi bir varlık, maddi olmayan varlık olarak tanımlanmamaktadır. İşletme içinden geliştirilen veya gelişim aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlık, yalnızca aşağıdaki durumlarda varlık olarak ifade edilebilir (Gornik ve Millan, 2005);

- Maddi olmayan duran varlığın tamamlanması veya kullanılmasının veya satılmasının mümkün olacağı teknik fizibilitesi;
- Maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve kullanma veya satma niyeti;
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma kabiliyeti;
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecekteki ekonomik faydaları nasıl üreteceği;
- Maddi olmayan duran varlığın gelişimini tamamlamak ve satmak veya satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların bulunması;
- Maddi olmayan duran varlığın gelişimi sırasında atfedilen harcamaları güvenilir bir şekilde ölçme kabiliyetinin olması gerekir.

İşletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Ayrıca yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir (TMS-38, prg.65-66).

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, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-38, prg. 97).

**Devlet teşviki yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar;** Bazı durumlarda maddi olmayan duran varlıklar devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havalanı inış hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğler sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur.

İşletme, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle (TMS 20’nin izin verdiği diğler bir uygulama) muhasebeleştirilir (TMS-38, prg. 44).

### **3.2. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Yapılan Açıklamalar**

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında devlet teşviklerinin ve yardımlarının hangi şartlar altında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Devlet teşvikleri; İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır (TMS-20, prg. 3). Bazı durumlarda devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılmaktadır.

Devlet teşvikleri, kullanılan araçlara göre geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, koşulsuz yapılan teşvikler ve koşullu yapılan teşvikler olmak üzere kendi içinde üç grup altında toplamak mümkündür (Örten ve diğlerleri, 2007, 315).

Koşullu yapılan teşviklerde, işletmelerin belli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeği taahhüt etmeleri istenir. İşletmelerin yerine getirecekleri yükümlülük türüne göre bu tür teşvikler de ikiye ayrılır.

**Varlıklara İlişkin Teşvikler;** Devlet bu teşviki işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapmaktadır. Devlet, çoğunlukla varlığa ilişkin koşulları kendi belirler. Bu teşvikteki amaç, işletmenin belirli nitelikteki duran varlık edinmesini sağlamaktır.

Gelire İlişkin Teşvikler; Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler gelire ilişkin teşvik türüdür. Bu teşviklerdeki amaç, işletmeyi katlanacağı giderlerin tamamını ya da bir kısmını karşılamayı amaçlamaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” olmak üzere iki genel yaklaşım bulunmaktadır (TMS-20, prg.13-15).

- Sermaye yaklaşımında; Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilânço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir.

Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

- Gelir yaklaşımında; Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.

Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre teşvik (TMS-20, prg.29-31);

- Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında (Brüt Yöntem),

- İlgili giderlerden düşülerek gösterilir. (Net Yöntem)

Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelire ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir. Mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek

açıklanmalıdır. Ancak finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında bir alt başlıkta izlenmesi daha uygun bir muhasebe kaydı olacaktır. Yani netleştirme yönteminin tercih edilmesinden ziyade brüt yöntemin tercih edilmesi finansal tabloların sunumundaki ilkelere daha uygun olacaktır (Bozdemir, 2010:111).

### 3.3. Vergi Mevzuatında ve 5746 Sayılı Kanununda Yapılan Açıklamalar

Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmesi ve itfasıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK)’da doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) bu giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri ile aynı kapsamda değerlendirilerek aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir. Bu bağlamda aktifleştirme işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için mümkün bulunmaktadır (Bozdemir, 2016:230).

İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirmiş oldukları Ar-Ge faaliyetlerinin hangi koşullarda dönem gideri olarak yazılabileceği Tekdüzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) açıkça ifade edilmemiş olsa da bulunan hesaplar çerçevesinde işletmenin uzun dönemde faydalanabileceği gayri maddi bir hakkın doğduğu yenilikçi faaliyetlerin aktifleştirilmesi gerektiği zımnen ortaya çıkmaktadır (Fidancı, 2017:84).

Başka bir ifadeyle eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve MSUGT’ne göre normal amortisman yöntemine göre 5 yılda eşit şekilde gidere dönüştürülecektir.

VUK’da Ar-Ge’ye yer verilmediğinden bu giderlerin aktifleştirilmesi kuruluş ve örgütlenme giderleri gibi işletmelerin isteğine bırakılmıştır. VUK’un ilgili maddelerine istinaden işletmelere dahil kıymetlerin amortismanı ile ilgili belirlemeler yapılmıştır. Bu maddelere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortismanı tabi bir iktisadi kıymetlerin elde edilmeleri halinde, yapılan harcamaların aktifleştirilmesi gerekir. Aksi durumda dönem gideri olarak “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilmelidir.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/a maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimine ilişkin olarak Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi 1 Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklan-

maktadır. Buna göre, Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi (patent) hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Kısaca vergi mevzuatında, Ar-Ge giderleri yeni bir ürün meydana getirilmesine veya mevcut ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan yeni bir üretim yönteminin geliştirilmesine yönelik olması durumunda bu harcamaların işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlanacağı beklentisi varsa ve bu fayda ölçülebiliyor ise aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır.

İşletmelerin maddi duran varlık üretimine dair yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının muhasebe kaydındaki tutarı maliyet olarak kabul edilecektir. Ar-Ge harcamaları sonucunda amortismanına tabi bir iktisadi kıymet elde edildiğinde, Ar-Ge harcamalarının gider yazılması amortisman ayırma şeklinde olacaktır (Tan ve Erdem, 2010:36).

5746 Sayılı Kanun kapsamında olan bir işletmeye sağlanan hibe ve desteklerin ne şekilde muhasebeleştirileceği 3. maddenin 7. bendinde açıklanmaktadır. Buna göre; “Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır” ifadesi yer almaktadır.

Kanunda ifade edilen hibe desteği tutarının, Vergi Kanunları açısından kurum kazancına dahil edilmeyip, “549 Özel Fonlar” hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, kazanca dahil edilmeyen bu tutar, Ar-Ge indirimi tutarının hesaplanması aşamasında Ar-Ge indirimi matrahından mahsup edilmelidir.

Yine 5746 Sayılı Kanununun 3. maddesinin 1. bendine göre, işletmeler tarafından yapılan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamalar,

VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir.

Ancak, ister Vergi Kanunları kapsamında ister 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde edilen teşviklerden yararlanılsın, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle veya iktisadi bir varlığın oluşmaması durumunda, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

5746 sayılı Kanun uyarınca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan nakdi desteklerin ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin açıklamalar Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 24. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“a- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe şeklindeki destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izlenmesi gerekmektedir.

b- Bu hesapta yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilecektir.

c- Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi zıyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

d- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir” hükmü yer almaktadır.

Frascati Kılavuzuna göre (OECD, 2002) Ar-Ge'ye harcamaları cari giderler (işletme giderleri) ve sermaye giderleri olarak iki kısma ayrılmaktadır. İşletme giderleri: Ar-Ge personelinin işçilik masrafları (yıllık ücretler, maaşlar vb. ilgili tüm giderler) diğer cari giderler, (belirli bir yılda Ar-Ge'yi des-

tekleme için malzeme, malzeme ve ekipman satın alınması gibi) ve dolaylı olarak ödenen cari giderlerden (örneğin: araştırma için işyeri kira gideri gibi) oluşmaktadır. Sermaye harcamaları ise, sabit varlıklar için yapılan yıllık brüt harcamalar, (tadilat, tamirat ve onarımlar da dahil olmak üzere inşa edilen veya satın alınmış binalar), Ar-Ge'nin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere elde edilen alet ve ekipmanlar ve Ar-Ge için ayrı olarak tanımlanabilir bilgisayar yazılımlarının ediniminden oluşmaktadır.

### 3.4. Uygulama Örnekleri

Örnek 1: İşletme A.Ş. tarafından 01/02/2016 tarihinde başvurusu yapılan “Çok Fonksiyonlu XYZ Yönetim Sistemi” konulu toplam maliyet bedeli 1.000.000 TL değerindeki 8 ay süreli projenin KOSGEB Destek Programları Yönetmeliği Araştırma-Geliştirme, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Programı Destek Programı çerçevesinde 400.000 TL'si 12 ay vadeli sıfır faizli geri ödemeli kredi diğer kalanı ise geri ödemesiz (hibe) kapsamında destekleneceği bildirilmiştir.

İşletme A.Ş.'nin KOSGEB'e sunmuş olduğu iş planında yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

Ar-Ge, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Destek Programı	İşletme Tarafından Yapılan Gider Tutarı (TL)	KOSGEB Destek Oranı (%)	Toplam Destek Tutarı (TL)
Kira Gideri	30.000	75	22.500
Makine-Teçhizat, Donanım, Hammadde, Yazılım ve Hizmet Alımı Gideri	250.000	75	187.500
Makine-Teçhizat, Donanım, Hammadde, Yazılım ve Hizmet Alımı Giderleri (Geri <b>Ödemeli</b> )	400.000	75	300.000
Personel Gideri	200.000	75	150.000
Başlangıç Sermayesi Desteği	20.000	100	20.000
Proje Danışmanlık Gideri	25.000	75	75.000
Eğitim Desteği	5.000		
Sınai ve Fikri Mülkiyet Hakları Desteği	25.000		
Proje Tanıtım Desteği	5.000		
Fuar, Kongre, Konferans, Teknolojik İşbirliği Desteği	15.000		
Test, Analiz, Kalibrasyon Desteği	25.000		
<b>TOPLAM</b>	<b>1.000.000</b>		<b>755.000</b>

Söz konusu yapılan proje giderlerinin 900.000 TL'si araştırma gideri olduğu ve bu giderlerin 650.000 TL'lik kısmına ayrıca %18 KDV hariç (117.000 TL) ödeme yapıldığı tespit edilmiştir. Projenin 100.000 TL ve %18 KDV hariç kısmının ise proje geliştirme gideri olduğu tespit edilmiştir. Tüm ödemeler işletmenin A bankasındaki vadesiz mevduat hesabından yapılmıştır.

KOSGEB kendisine sunulmuş alan tüm gider kalemlerine ait fatura ve diğer belgeleri inceledikten sonra yukarıda belirtilen oranlar dahilinde destek sağlayacağını bildirmiş olup toplam 755.000 TL'yi 30/09/2016 tarihinde işletmenin banka hesabına yatırmıştır.

İşletme tarafından gerçekleştirilen giderler TMS 38 Standardına göre KOSGEB'den alınan destekler ise 5746 Sayılı Kanuna ve TMS 20 Standardına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

.../.../2016		
750 ARAŞTIRMA GİDERLERİ	250.000	
Kira Gideri : 30.000		
Personel Gideri :200.000		
Başlangıç Sermayesi Gid.: 20.000		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	650.000	
Makine-Teçhizat Alımı		
260 HAKLAR	25.000	
Sınai ve Fikri Mülkiyet Hakları		
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	75.000	
Proje Danışmanlık Gideri :25.000		
Eğitim Gideri : 5.000		
Proje Tanıtım Gideri : 5.000		
Fuar, Kongre Gideri : 15.000		
Test ve Analiz Gideri :25.000		
191 İNDİRLECEK KDV	135.000	
102 BANKALAR		1.135.000
KOSGEB Ar-Ge, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Programı Destek Programı çerçevesinde yapılan giderlerin kaydı.		
30/09/2016		
102 BANKALAR	400.000	
336 DIĞ. ÇEŞİTLİ BORÇLAR		400.000
336.01. KOSGEB Proje		
12 ay vadeli faizsiz geri ödemeli kredi teşvik kaydı.		
/		
102 BANKALAR	355.000	
549 ÖZEL FONLAR		355.000
549.01. KOSGEB Hibesi.		
Geri ödemesiz KOSGEB'den alınan hibenin kaydı.		
/		

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabii bir iktisadi kıymetin iktisap elde edilmesi halinde, bu harcamanın amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir (Karşlıoğlu, 2015:109).

5746 Sayılı Kanun çerçevesinde, proje bazında nakit destek sağlayan kurumlardan alınan hibe şeklindeki parasal desteklerin Ar-Ge harcamalarından tenzil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle dönem içerisinde Ar-Ge giderleri kapsamında yapılan harcama tutarlarından dönem içerisinde bu giderler için alınan hibe gelirleri düşülür ve ulaşılan tutar, Ar-Ge indirim tutarı olarak dikkate alınır (Karşoğlu, 2015:144). Söz konusu örnekte İşletme A.Ş. tarafından yapılan 1.000.000 TL değerinde yapılan Ar-Ge giderlerine karşılık KOSGEB’den alınan geri ödemesiz hibe gelirinin 355.000 TL’lik kısmı düşülerek kalan 645.000 TL’lik kısmı Ar-Ge indiriminde kullanılır.

Örnek 2: Bozdemir İlaç Sanayi ve Ticaret A.Ş. bir bitki özünden X hastalığı için ABC adında bir ilaç geliştirmektedir. İşletmeye göre söz konusu ilaç X hastalığına karşı oldukça etkili olacağı gibi yeni ürünlerin geliştirilmesi için de kullanılabilir. İşletmenin Ar-Ge merkezinde yapılan ürünün tasarım çalışmaları tamamıyla bitirilmiş ve test çalışmalarına başlanılmıştır. Bu işlemler için ürünün araştırma aşamasında 500.000 TL harcama yapılmıştır. (KDV dikkate alınmamıştır.)

İşletme söz konusu ürünün tasarımı ile ilgili olarak “1511 - TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı” çerçevesinde proje için yapmış olduğu giderlerin %60’ı oranında geri ödemesiz destek almıştır.

Söz konusu projenin geliştirme aşamasında ürün ile ilgili test çalışmaları, pazarlama ve markalama çalışmaları için 800.000 TL harcama yapmıştır. Buna karşılık olarak TÜBİTAK’dan yine %60’ı oranında geri ödemesiz destek almıştır.

Söz konusu ABC ilacının satışının yapılabilmesinin teknik olarak mümkün olduğu ve işletmenin bunu satma niyetinde olduğu, kendisine ait bir piyasasının olduğu, geliştirme safhasını tamamlayarak satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve geliştirme sürecinde yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olduğu görülmüştür.

ABC ilacıyla ilgili yapılan tüm Ar-Ge çalışmaları tamamlanarak söz konusu ilacın başkalarının bu yararları erişimini kısıtlayabilmesi, bu varlık üzerinde kontrol gücünü elde tutabilmesi, kullanma, üretme, satma ve devredebilmek için patent olarak Türk Patent Enstitüsü’ne tescil ettirmiştir. Ayrıca yasal hakkın tesciline yönelik 3.500 TL nakit olarak ödenmiştir.

/			
750 ARAŞTIRMA GİDERLERİ	500.000		
102 BANKALAR		500.000	
ABC ilacı için yapılan araştırma giderlerinin kaydı.			
/			
102 BANKALAR	300.000		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		300.000	
649.01. TÜBİTAK Proje Hibesi			
ABC ilacı için 1511-TÜBİTAK Projesi geri ödemesiz hibenin gelir yaklaşımına göre kaydı.			
/			
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	800.000		
102 BANKALAR		800.000	
ABC ilacı için yapılan geliştirme giderlerinin kaydı.			
/			

Geliştirme giderleri için alınan hibe yardımının TMS 20 Standardına göre sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı;

/			
102 BANKALAR	480.000		
549 ÖZEL FONLAR		480.000	
549.11. TÜBİTAK Hibesi.			
Geri ödemesiz TÜBİTAK'dan alınan hibenin öz-kaynaklar içerisindeki özel fon hesabına alınması kaydı.			
/			

Söz konusu muhasebe kaydında 549 Özel Fonlar hesabı yerine sermaye yedeği olan “529 Diğer Sermaye Yedekleri” hesabı da kullanılabilir.

Geliştirme giderleri için alınan hibe yardımının TMS 20 Standardına göre gelir yaklaşımındaki brüt yönteme göre muhasebe kaydı;

/			
102 BANKALAR	480.000		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		480.000	
649.01. TÜBİTAK Proje Hibesi			
ABC ilacı için 1511-TÜBİTAK Projesi geri ödemesiz hibenin gelir yaklaşımındaki brüt yönteme göre kaydı.			
/			

Geliştirme giderleri için alınan hibe yardımının TMS 20 Standardına göre gelir yaklaşımındaki net yönetime göre muhasebe kaydı;

/		
102 BANKALAR	480.000	
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ		480.000
ABC ilacı için 1511-TÜBİTAK Projesi geri ödemesiz hibenin gelir yaklaşımındaki net yönetime göre kaydı.		
/		

Eğer gelir yaklaşımındaki net yöntemin uygulanması durumunda 800.000 TL değerindeki tutar 320.000 TL olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak bu yöntemde mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek açıklanmalıdır.

Eğer devlet teşviği alınmadığı zaman böyle bir harcama olmayacaksa ilgili gider hesabından düşülerek sadeleştirmek uygun olabilir. Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelirle ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir (Bozdemir, 2010:11).

Başka bir ifadeyle her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması uygun bir durumdur (Örten ve diğerleri, 2007, 323).

Tamamlanan proje için patent hakkının alınması kaydı;

/		
260 HAKLAR	803.500	
-Patent oluşturma gideri:800.000		
-Patent tescil gideri : 3.500		
100 KASA		3.500
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ		800.000
ABC ilacı için patent alınması kaydı.		
/		

TMS 38 Standardına göre işletme içinden oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın maddi olmayan duran varlığı oluşturma kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Söz konusu varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir (TMS 38, prg.65-66). Ayrıca söz konusu maddi olmayan duran varlığın yasal hakkın tesciline yönelik yapılan ödemeler de maliyete ilave edilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarını 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 (TMS 38, prg.97). Patent gibi haklarda yararlı ömrü işletmenin söz konusu varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama veya sözleşmelerin bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar söz konusu olabilir.

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan patent ve lisanslar işletme içinden oluşturulabileceği gibi işletme dışından sözleşmeye bağlı olarak da elde edilebilir. İşletme içinden oluşturulan patentlerin belirli bir araştırma ve geliştirme sonucunda elde edilen çalışmalar neticesinde olumlu olarak sonuçlandırılan faaliyet giderlerini kapsamaktadır. Bu faaliyet giderlerin araştırma kısmında yapılan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Bir patentin ortaya çıkarılabilmesi için geliştirme aşamasında yapılan harcamaların tamamı ise patentin maliyetini oluşturur.

Başka bir ifadeyle yukarıdaki örnekte olduğu gibi işletmenin Ar-Ge projesinin başarı ile sonuçlanmış olması durumunda patent veya lisans alınması durumunda aktifleştirilen 263 Araştırma Giderleri hesabı 260 Haklar hesabına devredilmesi gerekir.

İşletme içinden geliştirilen maddi olmayan duran varlığın, varlık olarak kabul edilebilmesi için getirilen kriterler varlık tanımını uygun şekilde işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlama ihtimalinin olması, tanımlanabilir bir varlık olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (Özerhan ve Yanık, 2012:275).

İşletme dışından elde edilen patent ve lisans hakları ise başkaları tarafından elde edilen bir patentin işletme tarafından belli bir süreyle sözleşmeye bağlı olarak kullanım hakkının belli bir bedel karşılığında elde edilmesidir.

#### 4. SONUÇ

İşletmeler tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilmek istenen yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla yapılan araştırma faaliyetleri gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağı konusunda önemli belirsizliklerin veya risklerin olması nedeniyle bu faaliyetlere yapılan harcamaların devlet tarafından desteklenmesi gerekir. Bu nedenle devlet hem ekosistemin güçlenmesini sağlamak hem de girişimcilerin teknolojik gelişme çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla, çeşitli destek ve hibe yardımıyla bulunmaktadır.

Ar-Ge ve yeniliklere ait destek ve indirimlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için Ar-Ge ve yenilik çalışmalarına ait yapılan harcamalarının, işletmelerin diğer üretim faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılması gerekir. Ayrıca muhasebe standartları açısından bu faaliyetler için yapılan harcama unsurlarının araştırma ve geliştirme giderleri olarak ikiye ayrılması gerekir.

TMS 38 Standardı açısından araştırma giderleri işletmeler için gelecekte ekonomik yarar sağlayacağı konusunda belirsizlik olmasından dolayı kar ve zararla ilişkilendirilerek dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Geliştirme safhasında ortaya çıkan ve işletmedeki mevcut bir ürün veya hizmetin üretilmesiyle ilgili yapılan harcamaların gelecekte ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına belirli olmasından dolayı aktifleştirilir.

Başka bir ifadeyle işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık olarak sadece yeni ürün geliştirme faaliyetlerini dikkate alarak aktifleştirir. İşletme içi oluşturulan bir (örneğin bir patent hakkı) maddi olmayan duran varlığın maliyeti ise ilgili varlığın muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamından oluşur. İşletme içinden oluşturulan ve aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıklar ekonomik ömrü boyunca her yıl itfa edilmesi gerekmektedir.

İşletmeler tarafından yapılan Ar-ge ve yenilik faaliyetlerle bunlara ilişkin çeşitli Kurum ve Kuruluşlar tarafından sağlanan mali destekler, hibe ve yardımların muhasebeleştirilmesi TMS 20 Standardına istinaden sermaye ve gelir yaklaşımı olarak iki ayrı yöntemle göre kaydedilir.

Sermaye yaklaşımına göre bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finans ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla ve geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler bilanço ile ilişkilendirilerek doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir. Bu yaklaşıma göre özkaynaklar grubu içerisinde sermaye yedeği olarak ya “529 Diğer Sermaye Yedekleri” ya da kar yedeği olarak “549 Özel Fonlar” hesabına muhasebeleştirilmez.

Ar-ge ve yenilik faaliyetler için yapılan harcamaların işletmeyi katlanacağı giderlerin tamamını ya da bir kısmını karşılamayı amaçlayan teşvik türleri ise gelir yaklaşımına göre eğer elde edilen destekler bir varlık edinimi şeklinde değil ise dönem kar ve zararı hesap grubu içerisinde brüt veya net yöntemle göre muhasebeleştirilmez.

Brüt yöntemde teşvikler “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise, teşvik teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir.

Ancak finansal tabloların sunumundaki ilkelere, finansal tabloların tam anlaşılması ve finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi için netleştirme yönteminden ise brüt yöntemin tercih edilmesi daha uygun olacaktır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların 5746 Sayılı Kanun kapsamında bir işletmeye sağlanan hibe ve destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi mümkün değildir. Aksi halde Vergi Kanunlarına göre zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi hükmünde değerlendirilmektedir.

Ar-ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili elde edilen devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 Standardındaki sermaye yaklaşımı ile 5746 Sayılı Kanun hükümleri birbiriyle örtüşmektedir. Her iki uygulamada elde edilen devlet hibe ve yardımları finansal durum tablosunda özkaynaklar grubu içerisinde özel bir fon hesabında tutulmasını öngörmektedir.

Ayrıca Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili elde edilen devlet teşviklerinin devlet tarafından tam olarak desteklenmesine ve ilgili Kanunlarla gerekli düzenlemelerin yapılmış olmasına rağmen işletmelerin bu hibe ve yardımlardan Türkiye İstatistik Kurumu 2015 yılı verilerine göre GSYH içindeki payının sadece 20.615.000.000 TL ile %1,06 oranında kalması, işletmelerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yeterince önem vermedikleri ve istenen yardım ve desteği alamadıkları görülmektedir.

Yapılan bu çalışma ile hem küçük ölçekli (KOBİ) hem de büyük ölçekli işletmelerin ar-ge ve yenilik faaliyetlerinin muhasebeleştirme kriterlerinin Muhasebe Standartlarına göre nasıl yapılması gerektiği hususu ile bu faaliyetler için devlet tarafından sağlanan teşvik ve hibelerin neler olduğu ve bu teşviklerin hem Vergi Kanunları hem de Muhasebe Standartları açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda ilgili tüm taraflara fayda sağlayacağı öngörülmektedir.

### KAYNAKÇA

Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (10.08.2016) **Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği**. Ankara, Resmi Gazete (29797 sayılı).

Bozdemir, Enver, (2010), “İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-20)

Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 3, 3 (2010): 93-138.

Bozdemir, Enver, (2016), **Genel Muhasebe Uygulamaları**. Ankara : Gazi Kitapevi.

Çalışaneller, Altar, (2009), **KOBİ’ler İçin Ar-Ge Rehberi, Ar-Ge Destek ve Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi**. İstanbul : Mazars

Çukurova Kalkınma Ajansı, (2014), **Türkiye’de Uygulanan Temel Devlet Destekleri Raporu**, Eylül 2014.

Fidancı, Nur, (2017), “Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 1, (2017): 69-90.

Gornik-Tomaszewski, Sylwia ve Millan, Miguel A. (2005), “Accounting for research and development costs: a comparison of U.S. and international standards”, **Review of Business**26 (2005).

Gülçubuk, Ali, (2006), “Küreselleşme Sürecinde Yeni Ürün Geliştirme, İnovasyon ve Stratejik İşbirliklerinin Artan Önemi ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, GOÜ İİBF İşletme Bölümü, **5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, 15-17 Haziran 2006 tarihinde Tokat’ta sunulan bildiri.

Karşlıoğlu, Hüseyin, (2015), “Ar-Ge Ve Teknokent Teşviklerinin Vergisel Boyutu Ve Muhasebe Uygulamaları” **IX. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 11-15 Ekim 2015 tarihinde Ankara’da sunulan bildiri s. 89-144.

Maliye Bakanlığı (03.04.2007) **1 Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı).

Moser, Ulrich, (2010), “Reporting R&D Activities in Accordance with IFRS”, **Innovation Performance Accounting, Financing Decisions and Risk Assessment of Innovation Processes**, In: Schmeisser W., Mohnkopf H., Hartmann M., Metze G. (eds) published by Springer-Verlag, Berlin Heidelberg 2010. ss.167-202.

Mihai, Iuliana Oana, Mihalciuc, Camelia ve Mihai, Cosmin (2011), “Accounting Treatment For R&D Activities In Accordance With IFRS and Romanian Legislation”, **The Annals of The “Ştefan cel Mare” University of Suceava, Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration**, 11,(2011) : s.226-236.

OECD, (2002), **Frascati Manual, The Measurement of Scientific and Technological Activity, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development**, OECD.

OECD, (2005), **Oslo Manual, Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data**, OECD.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, (2007), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları -TMS-TFRS**. Ankara : Gazi Kitabevi

Özerhan Yıldız Ve Yanık Serap, (2012), **TMS/TRFS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı**. Ankara : TÜRMOB

Özulucan, Abitter, (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, (2003): 127-147.

Savcı, A. Şahin ve Yayla, Emre, (2015), “Ar-Ge Merkezlerinde 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 407, (Temmuz 2015): 13-22.

Szılágyı, Kata T., (2010), “Accounting Problems of Research and Development”, **Periodica Oeconomica**, October: 140-148.

Şeker, Sakıp, (2009), “Ar- Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 245, (2009): 31- 39.

Tan, Mustafa ve Erdem, Tahir (2010), **Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme Teşvikleri**. İstanbul : İTO.

Türkiye İstatistik Kurumu, (2016), Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, 2015, **Haber Bülteni**, Sayı: 21782, 18 Kasım 2016. (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21782>, Erişim tarihi:06/04/2017).

Uzay, Şaban (2007), **Türk Vergi Sisteminde Teknoloji Geliştirme Teşvikleri, Üniversitelerdeki Araştırma ve Uygulama Merkezlerinin İşlevselliği: Üniversite-Sanayi İşbirliğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereklikleri**. Ankara : Detay Yayınevi

T.C. Yasalar, (06.01.1961) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı).

T.C. Yasalar, (06.07.2001) **4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Hakkında Kanun**. Ankara : Resmi Gazete (24454 sayılı).

T.C. Yasalar, (21.06.2006) **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı).

T.C. Yasalar, (12.03.2008) **5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun**. Ankara : Resmi Gazete (26814 sayılı).

T.C. Yasalar, (26.02.2016) **6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara : Resmi Gazete (29636 sayılı).