

173470

**DEVLETİN SAĞLADIĞI ARAŞTIRMA VE
GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE YÖNELİK
YARDIM VE TEŞVİKLERDE
MUHASEBELEŞTİRMENİN ÖNEMİ**

Fügen ZİBEL
(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir - 2003

Anadolu Üniversitesi
Eskişehir

**DEVLETİN SAĞLADIĞI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME
FAALİYETLERİNE YÖNELİK YARDIM VE TEŞVİKLERDE
MUHASEBELEŞTİRMENİN ÖNEMİ**

Fügen ZİBEL

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Doç.Dr. Saime Önce**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak 2003**

Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eskişehir

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

DEVLETİN SAĞLADIĞI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE YÖNELİK YARDIM VE TEŞVİKLERDE MUHASEBELEŞTİRMEİNİN ÖNEMİ

Fügen ZİBEL

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2003

Danışman: Doç.Dr. Saime Önce

Günümüzde teknolojik yeniliği ön planda tutan işletmeler AR-GE faaliyetlerine büyük kaynaklar ayırmakta, bunun sonucunda oluşan maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. AR-GE hesabı hem bilanço hem de gelir tablosunda gösterilmesi nedeniyle ayrıcalığı olan bir hesaptır. Söz konusu hesabın aktifleştirilmesinin V.U.K'nda ihtiyarilik taşıması nedeniyle, AR-GE yardımı alan ve teşviklerinden faydalanan işletmeler bu hesabı gelir tablosunda göstermeye yönelmişlerdir.

İşletmeler başarılı oldukları AR-GE faaliyetlerinden uzun yıllar boyunca ekonomik fayda sağlamakta ve maddi kazanç elde etmektedir. Bu sebeple özellikle olumlu sonuçlanan geliştirme faaliyetlerinin aktifler arasında gösterilmemesi işletmelerin varlık büyüklüğü ve kârlılıkları hakkında üçüncü kişilere yanıltıcı bilgi verilmesine neden olmaktadır. Yapılan uygulama araştırması sonucunda işletmelerce AR-GE faaliyetlerinin tamamının giderleştirildiği saptanmıştır.

Bu çalışmada, AR-GE maliyetlerinin tamamını gelir tablosunda gösteren işletmelerin, net kârının olması gerekenden az çıkmasına, dolayısıyla ödeyecekleri Kurumlar Vergisinin azalmasına, buna karşılık hak ettikleri AR-GE yardımından daha fazla yararlandıklarına dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

In today's world, the institutions that give importance to technological innovations reserve great amounts of their sources to Research-Development (R&D) activities, as a result of which the problem of accounting of these costs arises. R&D accounts are special ones that should be demonstrated in both Balance Sheet and Income Statement tables. The institutions using R&D funds and taking to spur on have started to include these accounts in their Income Statement due to the voluntary activation of these accounts in Turkish Tax Law (VUK).

The institutions acquire economic benefits during the years that they continue effective R&D activities. Therefore, institutions' not including the positively resulted development activities among assets leads to misinformation of external information users about companys' profitableness and wealth. This study reveals that institutions present all their R&D activities as expenditure.

The purpose of this study is to take the attention on that the net profit of the institutions, which put all their R&D costs in the Income Statement is less than it should be, therefore, the institutional income taxes they should pay decreases and they acquire more benefit from R&D funds than they deserve.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Fügen ZİBEL'in "Devletin Sağladığı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Yardım ve Teşviklerde Muhasebeleştirmenin Önemi" başlıklı tezi 28 Ocak 2003 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Saime ÖNCE

Üye : Prof.Dr.Ferruh ÇÖMLEKÇİ

Üye : Prof.Dr.Ali Atıf BİR

Prof.Dr. Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

İŞLETMELERDE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN KAPSAMI

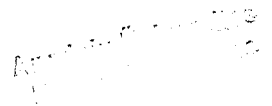
1. İŞLETMELERDE AR-GE FONKSİYONU VE ÖNEMİ	4
2. AR-GE FAALİYETLERİNİN KAPSAMI VE NİTELİKLERİ	7
2.1. Teknolojik Yenilik	8
2.1.1. Teknolojik Yeniliğin Amaçları	9
2.1.2. Teknolojik Yeniliğin Aşamaları	10
2.2. AR-GE Faaliyetleri	11
2.2.1. Araştırma Faaliyetleri	11
2.2.2. Geliştirme Faaliyetleri	12
3. AR-GE FAALİYETLERİNİN ORGANİZASYONU, PLANLAMASI VE DENETİMİ	13
3.1. AR-GE Faaliyetlerinin Organizasyonu	13
3.2. AR-GE Planlaması	15
3.3. AR-GE Denetimi	16
4. TÜRKİYE’NİN BİLİM VE TEKNOLOJİ POLİTİKASI	18
4.1. AR-GE Harcamalarına İlişkin Göstergeler	20
4.2. Türkiye’nin Teknoloji Politikası ile İlgili Durum ve Öneriler	23

İ K İ N C İ B Ö L Ü M
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ SONUCU OLUŞAN
MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. AR-GE FAALİYETLERİNDEKİ MALİYET UNSURLARI	28
2. AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	31
2.1. Araştırma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	32
2.1.1. Araştırma Maliyetlerinin Gider Kaydı	33
2.1.1.1. Hesapların İşleyişi	33
2.1.1.2. Muhasebe Kaydı	35
2.1.2. AR-GE Gider Yansıtma Hesabı	37
2.1.2.1. Hesabın İşleyişi	37
2.1.2.2. Muhasebe Kaydı	37
2.1.3. AR-GE Gider Farkları Hesabı	39
2.1.3.1. Hesabın İşleyişi	39
2.1.3.2. Muhasebe Kaydı	40
2.2. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	41
2.2.1. Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	42
2.2.1.1. Hesabın İşleyişi	45
2.2.1.2. Muhasebe Kaydı	47
2.2.1.3. Değerlemesi ve Envanteri	47
2.2.1.4. Amortismanın Kayda Alınması	48
2.2.2. Geliştirme Maliyetlerinin Giderleştirilmesi.....	50

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİNİN
KANUNLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. VERGİ ERTELEMESİ	55
1.1. Vergi Ertelemeinden Yararlanmanın Usul ve Esasları	59
1.2. Vergi Ertelemeinden Yararlanmak İçin Maliye Bakanlığına Başvuru Esasları	61



1.3. Ertelenecek Verginin Hesaplanması ve Muhasebe Kaydı	64
2. AR-GE YARDIMI	66
2.1. AR-GE Yardımlarının 630 No.lu Hesap ile İlişkisi	71
2.2. AR-GE Yardımlarının 263-750 No.lu Hesaplar İle İlişkisi	73
3. AR-GE HARCAMALARI İLE İLGİLİ OLARAK 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER	77

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE AR-GE TEŞVİKLERİNDEN FAYDALANAN ŞİRKETLERDE, AR-GE HESAPLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA

1. UYGULAMANIN AMACI	79
2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ	79
3. UYGULAMA SÜRECİ	80
3.1. Metasoft Bilgisayar Bilgi İşlem Hizmetleri San. ve Tic. Ltd. Şirketinde Uygulama	80
3.1.1. Metasoft Firması Hakkında Genel Bilgi	80
3.1.2. Firmanın AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı	82
3.1.3. Şirketin AR-GE Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi	83
3.1.4. Şirketin AR-GE Faaliyetleri Sonucu Devletin Sağladığı Teşviklerden Yararlanması	86
3.1.4.1. Vergi Ertelemesi Teşvikinden Yararlanması	86
3.1.4.2. AR-GE Yardımından Yararlanması	86
3.1.4.3. Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Yararlanması ...	87
3.2. Arçelik Buzdolabı Fabrikasında Uygulama	87
3.2.1. Arçelik Firması Hakkında Genel Bilgi	87
3.2.2. Şirketin AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı	88
3.2.3. Şirketin AR-GE Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi	89
3.2.4. Şirketin AR-GE Faaliyetleri Sonucu Devletin Sağladığı Teşviklerden Yararlanması	94

3.2.4.1. Vergi Ertelemesi Teşvikinden Yararlanması	94
3.2.4.2. AR-GE Yardımından Yararlanması	95
3.2.4.3. Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Yararlanması ...	96
3.3. Borsaya Kote Şirketlerde Durum	96
4. UYGULAMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR	97
SONUÇ	98
EKLER	101
KAYNAKÇA	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1. Araştırma ve Geliştirmenin İşletme Fonksiyonlarıyla İlişkisi	4
Şekil 2. Türkiye’de Yıllara göre AR-GE Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı (%oo)	20
Şekil 3. Ükelere Göre AR-GE Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı (2000) (%oo)	21
Şekil 4. Ticari Kesim Tarafından Gerçekleştirilen AR-GE Harcamalarının Toplam İçindeki Payı (1999) (%oo)	21
Şekil 5. Ükelere göre 1000 İktisaden Faal Nüfus Başına Düşen AR-GE Personeli, 1998.	22
Şekil 6. Türkiye’de Yıllara Göre Patent Başvuruları	23
Şekil 7. Vergi Teşvikleri ve Marjinal Sosyal Kazanç Artışı	54

GİRİŞ

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri(AR-GE), işletmelerde yapılan yeni ürün ve üretim süreçlerinin ortaya çıkarılmasına ya da mevcut ürün ve süreçlerin teknolojik yeniliklere uygunluğunun sağlanmasına yönelik sistemli ve yaratıcı çalışmalar topluluğudur. Globalleşen dünyamızda uluslararası ekonominin hızla gelişmesi, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinin ve teknolojik yeniliklerin ön plana çıkmasına neden olmuştur. İşletmeler ağır rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek için AR-GE faaliyetlerine daha çok önem vermeye başlamışlardır. Bu durum beraberinde yüksek maliyetleri getirmiştir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde AR-GE hesaplarının 263 bilanço hesabı ve 630 gelir tablosu hesabı olması nedeni ile diğer hesaplardan bu özelliği ile ayrılmaktadır. AR-GE hesaplarındaki bu farklılık muhasebeleştirilmede sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Kanunlarımızda aktifleştirme konusunda ihtiyariliğin olması şirketleri kendi çıkarları yönünde muhasebeleştirme yapmaya yöneltmektedir. Dolayısıyla şirketlerin tamamına yakın kısmı AR-GE faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerini gelir tablosunda göstermektedir. Çünkü sağlanan yardımlarda ölçü olarak 630/600+601 oranlamasına bakılmaktadır. Bu oranın büyüklüğü sağlanan yardımın da miktarını arttırmaktadır. AR-GE yardımında 263 no.lu bilanço hesabının oranlamaya dahil edilmemesi bu hesabı şirketlerin devre dışı bırakmalarına ve dolayısıyla AR-GE maliyetlerini aktifleştirmeyi tercih etmemelerine sebep olmaktadır. Halbuki başarılı bir şekilde sonuçlandırılan bu faaliyetlerden işletmeler uzun yıllar boyunca ekonomik fayda sağlamaktadır. Bu durumda sosyal sorumluluk kavramı gereği bu faaliyetlerin aktifleştirilmeleri gerekir.

Çıkarılan yasalarda aktifleştirilen AR-GE faaliyetlerinden amortisman ayrılması gibi teşvik edici avantajlar da bulunmaktadır. Böylece şirket yapmış olduğu AR-GE

maliyetlerini kısa sürede finanse edebilecektir. Ayrıca aktifleştirme ile şirketin kârı daha gerçekçi bir şekilde mali tablolara yansıtılmış olacaktır.

AR-GE faaliyetlerinin önemi özellikle KOBİ'ler(küçük ve orta büyüklükteki işletmeler) tarafından tam olarak bilinmemekte, devletin sağlamış olduğu teşvikler ve yardımlar yeterince tanıtılmamaktadır. İleride bu faaliyetlerin öneminin daha da anlaşılması ve yapılan yardımlardan daha geniş bir kitlenin haberdar olması, yardımı sağlayan kuruluşlarda (TÜBİTAK-TTGV) finansman sıkıntısı doğurabilir.

Bu durum AR-GE yardımı sağlayan kamu kurumlarını ileride finansman sıkıntısına düşürebilir. Ayrıca AR-GE maliyetlerinin tamamının gelir tablosunda gösterilmesiyle net kâr olması gerekenden az görüneceği için şirketlerin ödeyecekleri Kurumlar Vergisi de daha az olacaktır. Devlet zaten vergi erteleme teşviki çıkartarak gerekli kolaylığı işletmelere sağlamaktadır. Konuya bu açıdan bakıldığında devletin çıkarmış olduğu yasalardaki boşluklar ya da ihtiyarilikler yine devletin kaybına yol açmaktadır.

.Meslek elemanları AR-GE faaliyetlerinin denetimi sırasında bu bilgilerin doğruluğunu titizlikle araştırarak finansal tabloların güvenilirliğini sağlamalıdır. Devlet de AR-GE yardımı ve vergi teşviki alan işletmeleri etkin bir şekilde denetlemelidir. Bu konudaki mevcut yasaların kesin bir dil kullanılarak daha belirleyici olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir.

Bu çalışmada AR-GE faaliyetleri sonucu Devletin, şirketlere sağlamış olduğu yardım ve teşviklerde AR-GE hesaplarının etkisi ve nasıl muhasebeleştirileceği sorunu incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada birinci bölümde, işletmelerde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin kapsamı ve Türkiye'deki durumu açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümünde araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan maliyetler incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde araştırma ve geliştirme giderleri kanunlar açısından incelenmiştir. Dördüncü bölümde ise, AR-GE faaliyetinde bulunan iki şirket üzerinde uygulama yapılarak kanunlar ışığında AR-GE yardım ve faaliyetlerinden yararlanma durumları incelenmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

İŞLETMELERDE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME

FAALİYETLERİNİN KAPSAMI

Günümüz ekonomik şartlarında rekabet giderek yoğunlaşmaktadır. İşletmeler pazar paylaşımını koruyabilmek ya da arttırabilmek için sürekli olarak kendilerini yenilemek, mevcut ürünlerde değişiklik yapmak zorunluluğu duymaktadırlar. Konuya bu açıdan baktığımızda işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmek için bir varoluş mücadelesinde olduklarını görmekteyiz. İşletmeler başarılı yaşam seyrini yakalayabilmek ve bunun devamlılığını sağlayabilmek için araştırma ve geliştirme (AR-GE) faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırmalı ve önem vermelidir.

Globalleşme sürecinde olan dünyamızda teknolojik üstünlüğe sahip olan gelişmiş ülkeler ekonomik yönden ve buna bağlı olarak siyasi açıdan birleşip büyük bir güç olma yolundadırlar. Bu güçlü birliklere dahil olabilmek için işletmelerin çalıştıkları alanda teknolojik yenilikleri ilk kullanan olmaları ve ürettikleri mallarda ya da sundukları hizmetlerde üstün kaliteyi yakalamaları gerekmektedir.

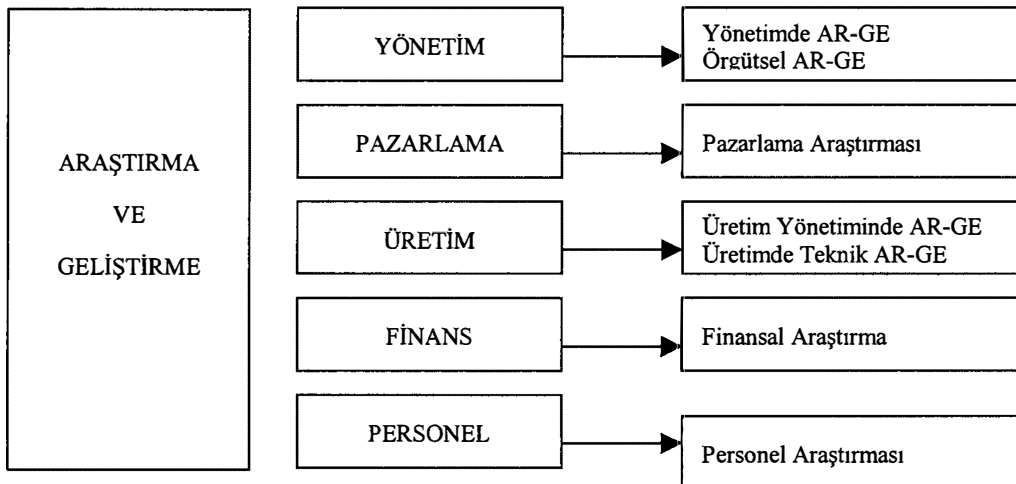
İşletmelerde teknolojik yeniliklerin kaynağı olan AR-GE faaliyetlerinin kapsamı işletmenin iş hacmi, AR-GE elemanları, mali kaynakları değerlendirilerek optimum düzeyde tutulmalı ve gelecekteki ekonomik koşullara göre bu kapsama esneklik kazandırılmalıdır.

Teknolojik yeniliklere önem veren işletmelerde AR-GE faaliyetlerinin diğer işletme fonksiyonları ile birlikte işlerlik kazandığını görmekteyiz. Bu nedenle AR-GE'yi bir işletme fonksiyonu olarak incelememiz uygun olur.

1. İŞLETMELERDE AR-GE FONKSİYONU VE ÖNEMİ

Küresel rekabet; en ileri teknoloji ile üretilen en kaliteli mal ve hizmetlerin, dünyanın her yanındaki müşterilere, rakiplerden daha düşük fiyatlarla ve daha hızlı bir biçimde ulaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmeler, böyle bir ortamda rekabetçi konumlarını sürdürebilmek ve verimlilik performanslarını arttırabilmek için, AR-GE faaliyetlerine gereken önemi vermek durumundadırlar.¹

AR-GE fonksiyonu işletmenin diğer fonksiyonlarında da rol oynamaktadır. İşletmenin değişen koşullar karşısında sorunlara çözüm bulan, canlılığını sürdürüp, büyüme ve gelişmesini sağlayan destekleyici bir özellik göstermektedir. AR-GE'nin, işletmenin öteki temel fonksiyonlarıyla ilişkileri Şekil 1'deki biçimde gösterilebilir.



Şekil 1. Araştırma ve Geliştirmenin İşletme Fonksiyonlarıyla İlişkisi.

İlhan Cemalcılar ve diğerleri. *İşletmecilik Bilgisi* (Eskişehir: İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, 1989). s.293.

¹ Ülkü Ergun, "Araştırma geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi standardının uygulama ilke ve yöntemleri (TMS-15)," *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi*. Sayı no:4, (Mayıs 2001), s.65.

II. Dünya savaşından sonra pek çok ülkenin sanayi devrimini gerçekleştirmeye başlaması işletmeleri teknolojik yenilik yapmaya yönelmiş ve AR-GE departmanının işletme fonksiyonları içine yerleştirilmesine sebep olmuştur.

İşletmelerde AR-GE çabalarına yoğunluk kazandıran en önemli neden, işletmelerin yaşayışları süresince birçok sorunla karşı karşıya kalmasıdır. Ancak sorunları ortaya çıkarmak bile bir araştırma konusu olmakta, sorunlar ne kadar erken tanırırsa çözümleri o kadar zamanında ve etkili biçimde yapılabilir. İşletmenin sorunları çevresinde dönen AR-GE fonksiyonu, çağdaş işletmecilik anlayışında “işletmenin amacı, gelişme ve büyümedir”, biçiminde belirtilen temel düşünceye doğrudan doğruya baēlı kalmaktadır. Başka deyişle, eēer bir işletme sürekli yaşayacaksa, gelişmek ve büyümek zorundadır. Bu amacı saēlayacak tek yol ise AR-GE'dir.²

AR-GE çalışmaları günümüzün yoğun rekabet ortamı içinde işletmelerin adeta bir varoluş mücadelesidir. Gelişmiş ülkelerde bazı modern endüstri dallarındaki işletmelerin AR-GE çalışmalarına mevcut ürünlerin üretiminden daha fazla önem verdikleri görölmektedir.

Bir işletmenin yeni bir ürün geliştirmesi veya yeni bir süreç geliştirerek üretim maliyetlerini düşürmesi, bu işletmeye pazarın önemli bir payını kazandırabilir. Bir işletmenin AR-GE programının kapsamı ve niteliēinin ve örgüt içi çalışma düzeninin uygun olması durumunda yapabileceēi yenilikler endüstriyi de peşi sıra sürükleyerek tümüyle deēiřtirebilir. Böyle bir deēiřlikten ekonomik anlamda en fazla kazancı, şüphesiz yeniliēi pazara sunan işletme saēlayacaktır.

Bir işletmenin, her şeyden önce varlıēının korunması, çalışma düzeninde ve baēlı olarak kârlılıēta sürekliliēin saēlanması ve mevcut kaynakların etkin kullanımı aēısından AR-GE çalışmaları yapması ve yenilikler gerçekleştirmesi gerekli bulunmaktadır.

² Metin Akçin, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Stratejik Yönetimi-Havacılık Sektörünün Teknolojik Yönden İncelenmesi.” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997), s.7.

İşletmelerin toplam satış gelirlerini ve toplam kârlarını sürekli olarak arttırarak pazardaki başarılarını ve güçlerini koruyabilmeleri amacıyla yeni ürünler geliştirmeleri gereği vardır.

Günümüzde işletmelerin AR-GE çalışmalarına büyük önem vermelerinin temel nedenleri dört başlık altında toplanabilir.³

- Pazarla ilgili nedenler: Bunlar, pazarda önde gelen bir durum sağlamak ve bunu korumak, rakip işletmelerin teknik ilerlemelerine karşı koyabilmek, ürün değişikliklerine karşı bir güvence sağlamak ve pazarda bir bilginin tek uygulayıcısı olmaktır.
- Örgütsel nedenler: Endüstride yenilikçi olarak isim yapmak ve bunu sürdürmek, aralarında seçim yapılabilecek alternatif ürünlere sahip olmak, kârlılıkta yükselme umudu vermek, örgütte morali yüksek tutmak ve daha çok yeniliğin yapılacağı bir örgütsel ortam yaratmaktır.
- Sosyal nedenler: Değişiklik bekleyen tüketicileri tatmin etmek, kamu organları karşısında işletmenin toplumsal yararlılığını kanıtlamak sosyal nedenler arasındadır.
- İşgörenlerle ilgili nedenler: Yetenekli ve istekli araştırmacıları işletmeye çekebilmek ve bunların kalmasını sağlayabilmek, örgütteki tüm işgörenlere çalışma zevki ve anlamı kazandırmak ve sorunların çözümüne katılmalarını sağlayarak işgörenlerin güdülerini ve örgütsel çabalarını arttırmak, işletmelerde AR-GE çalışmalarının işgörenlerle ilgili nedenleridir.

AR-GE faaliyetlerinin önemini bu nedenler etrafında incelediğimizde oldukça geniş bir çerçeve ile karşılaşmaktayız. Faaliyetlerin tüm işletme fonksiyonlarına yayılması AR-GE maliyetlerini de gereğinden fazla arttıracığından söz konusu faaliyetlerin kapsamının ve niteliklerinin tanımlanması gerekir.

³ İsmet S. Barutçugil, **Teknolojik Yenilik ve Araştırma-Geliştirme Yönetimi** (Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi, 1981), s.13.

2. AR-GE FAALİYETLERİNİN KAPSAMI VE NİTELİKLERİ

İşletmelerde AR-GE çalışmalarının nerede ve nasıl yürütüleceği, üzerinde önemle durmayı gerektiren bir konudur. Örneğin, işletmede her bölümün ayrı bir AR-GE şubesi mi olacak, yoksa işletmenin tüm AR-GE faaliyetleri tek bir bölümde mi toplanacaktır. AR-GE çabalarının kapsamını etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴

- İşletmenin amaçları: Bu konuda işletmenin çalıştığı endüstri, işletmenin büyüklüğü, kârlılık durumu, örgütsel özellik ve olanakları gibi hususlar da dikkate alınır.
- Sermaye durumu: Sermaye durumunu etkileyen etkenler arasında satışlar, kârlar, sermaye maliyeti, yatırım olanakları ile yeni araştırmalardan beklenen kazançlar yer alır.
- Üretim kaynakları: Üretim kaynakları içinde işgücü, hammadde ve gereçler, enerji, patentler vb. ele alınır.
- Pazarlama durumu: Pazarlama durumuna, pazarlama kanalları, rekabetin gücü, mevsimlik ve dönemlik etkiler, mamul özellikleri, şimdiki ve gelecekteki pazarlar, müşteriler, pazarlama tecrübesi, zamanı ayarlama vb. özellikler girer.
- İşgören durumu: İşletmeyi yönetenler ile yönetilenlerin nitelikleri, işgörenin başarı düzeyi, işgören bulma kaynakları, işgörene yapılan ödemeler vb. hususlar ele alınır.

Günümüzde işletme hayatının sürekliliğinin sağlanması ve işletmelerin büyümeleri, teknolojiyi optimum düzeyde kullanmaları ile gerçekleşebilir. Mevcut teknolojiyi kullanma ve teknolojik yeniliklere açık olma bir işletmeyi başarıya taşıyan en önemli faktörlerden biridir.

⁴ İlhan Cemalcılar, Doğan Bayar, İnal C. Aşkun, Şan Özalp, **İşletmecilik Bilgisi** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1989). s.295.

Teknoloji, toplumun üretime ilişkin bilgi birikimi olarak tanımlanabilir. Bu tanımla ile teknoloji bir taraftan üretimi ilgilendiren fiziksel ve sosyal olguların ilkelerine diğerk taraftan da bu ilkelerin üretime uygulanmasına ilişkin bilgiyi kapsar. Üretimin günlük işlemlerinin sürdürülmesine ilişkin bilgi de yine bu tanımın kapsamı içindedir. Teknolojik yenilik, bu bilginin artışı anlamına gelir ve çoğunlukla varolan ürünlerin yeni üretim yöntemleri, üretimin önemli niteliklerini değıştiren yeni tasarımlar ve yeni örgütlenme, pazarlama ve yönetim teknikleri biçiminde ortaya çıkar.⁵

AR-GE faaliyetleri ile teknolojik yenilik kavramı içiçe geçmiş kavramlardır. Bu nedenle AR-GE faaliyetlerinin kapsamını ve niteliklerini açıklarken teknolojik yenilik kavramını açıklamak yerinde olacaktır.

2.1. Teknolojik Yenilik

İktisat teorisinde teknolojik yenilik terimini ilk ele alan iktisatçılar Adam Smith, Karl Marx ve John Stuart Miller'dir. Veblen ve Schumpeter gibi klasik ve neoklasik iktisatçılar ise yenilik faktörünü, bilim ve teknik tarafından belirlenen bir veri olarak kabul etmişler ve ekonomik faaliyeti sınırlandıran bir dış etmen olarak nitelendirmişlerdir.

Yeniliğin oluşabilmesi için her şeyden önce icat gerekmektedir. İcat etmek mevcut durumu ortadan kaldırarak aynı işi başka bir yöntemle yapmaktır. İcadın yeniliğe dönüşebilmesi için ticarileşmesi ve elde edilecek fayda ile verimin artması gerekmektedir. Her icat, gerek maliyetler ve gerekse alınan riskler bakımından yenilik olarak pratiğe aktarılamaz. Yenilikten söz edebilmek için yapılan icadın uygulanabilirliğinin bulunması gerekmektedir. İcat, daha çok bireysel yaratıcılık ve güdüleme ile yaratıcılık ise, fikir üretme ile ilgilidir ve önceden mevcut bulunan fikirlerden yeni bazı fikirlerin üretilmesidir. Yenilik ise, bir sorunun çözümü için

⁵ "Christopher Freeman, The Economics of Industrial Innovation (England: Penguin 1974, s.24-25" Akçin, 1997, s.2'deki alıntı.

yaratılmış fikirlerden yararlanmadır. İcat ve buluşlar genellikle kişisel merak ve araştırmayla meydana gelen tesadüfler sonucu, yenilik ise planlı, programlı ve bilinçli bir takım sosyal girişimler sonucu ortaya çıkmaktadır.⁶

Teknolojik yenilikler mal ve hizmet üretiminin miktar ve kalitesini arttıran, yeni endüstri dallarının ve yeni iş alanlarının doğmasına yol açan değişimlerdir. Bu nedenle, teknolojik yenilikler, ekonominin gelişmesini, toplumsal refah düzeyinin yükselmesini ve yaygınlaşmasını doğrudan etkiler.

Teknolojik yeniliklerin ve bu amaçla yapılacak çalışmaların kişiler, işletmeler, endüstriler ve genel anlamda ülkeler açısından ayrı ayrı büyük önemi bulunmaktadır.⁷

2.1.1. Teknolojik Yeniliğin Amaçları

Sadece yeni bir ürün üretmekle tanımlanmayan yeniliğin amaçları iki grup etrafında toplanabilir.

1. Varolan ürün çizgisini korumak;
 - Teknolojik ilerleme sağlamak,
 - Yeni ürünler üretmek,
 - Lisanslar elde etmek,
 - Yenilik üreticilerine avantajlar sağlamak,
2. Yeni işler ve yeni üretim çizgileri elde etmek;
 - Yenilik stratejisinde avantajlar sağlamak,

⁶ Salih Barışık, "Yenilik, Yenilik Oluşumunda Devletin Rolü," **Verimlilik Dergisi**, ISSN 1013-1388, (Nisan 2001), s.8-9.

⁷ Nilgün Kınıkoğlu, "Araştırma ve Geliştirme Düzeni," ODTÜ Yöneylem Araştırması II. Ulusal Kongresinde sunulan bildiri (Ankara 16-17 Haziran 1976), s.2-3.

- Yenilik üreticilerinden lisanslar almak,
- Ortaklık antlaşmaları yapmak,
- Yeni girişimlerde bulunmak,
- Yeni girişim alanlarını çeşitlendirmek.

Yukarıda sıralanan birinci grupta varolan üretim çizgisinin devamı amaçlanmaktadır. İkinci grupta, yeni faaliyetlere girişmek ve sektörde yer alma amaçları vardır. Yeniliğin etkili bir şekilde yönetilmesi için plan oluşturulmasına ihtiyaç duyulur. Amaca ulaşmak için uygun bir organizasyon ve kaynak planlaması yapılmalıdır.

2.1.2. Teknolojik Yeniliğin Aşamaları

Yenilik aşamaları; araştırma geliştirme, dönüşüm, üretim ve piyasaya arz aşamalarından oluşmaktadır.

Araştırma-Geliştirme Aşaması: Teknoloji temin edilmesi ve laboratuvar oluşturma çabalarını içermektedir.

Dönüşüm Aşaması: Üretim için adaptasyonla ilgili faaliyetleri ve bir üretimdeki öncü yetenekleri, üretim modelini içerir. Bunun gerçekleşmesi birinci safhanın başarısına bağlıdır.

Üretim Aşaması: Üretim kapasitesinin oluşturulması ve yapısı ile ilgili düzenlemeleri içermektedir.

Piyasaya Arz Aşaması: Yeni ürünü veya işlemi pazarlamak için gerekli altyapının hazırlığını içerir. Varolan pazarlama hizmetinin yenilenmesi veya var olan alt yapıyı geliştirmeye ilgilidir.⁸

⁸ Barışık, a.g.e., s.11-12.

2.2. AR-GE Faaliyetleri

Araştırma-Geliştirme, yeni doğa ilkelerinin bulunmasından insan gereksinimlerine cevap veren yeni ve yararlı ürünlerin ve üretim araçlarının yapımına ve denenmesine kadar değişen geniş bir dizi insan eylemini kapsar. AR-GE, genellikle, bilimsel ve teknik bilgi birikimini arttırmak amacıyla sistematik bir temele dayalı olarak yürütülen yaratıcı çaba ve bu bilgi birikiminin yeni uygulamalarda kullanımı olarak tanımlanabilmektedir.⁹ İşletmelerde araştırma-geliştirme ise, geniş anlamı ile tüm işletme fonksiyonlarının ekonomik açıdan ve bilimsel yöntemlerle incelenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması ile ilgili faaliyetlerin tümünü ve bu yolla bulunan ekonomik olduğu kanıtlanmış sonuçların ilgili fonksiyonların yürütülmesinde uygulanmasını ifade etmektedir.¹⁰

Araştırma-geliştirme, işletmelerde yeni ürün ve üretim süreçlerinin ortaya çıkarılmasına yönelik sistemli ve yaratıcı çalışmalar topluluğu olarak ifade edilebilir. Bu çalışmaların nitelik ve kapsam bakımından birbirinden farklı, Araştırma ve Geliştirme olmak üzere iki değişik yönü bulunmaktadır.

2.2.1. Araştırma Faaliyetleri

Araştırma: “Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır.”

İşletmeler açısından araştırma fonksiyonu ise, özellikle belirli uygulamalara ve ticari amaçlara yönelik olarak ürünler ve üretim süreçleri üzerinde yapılan ve yeni bilimsel teknik ve bilginin elde edilmesine ve bilimin ilerlemesine yol açan özgün çalışmalardır.

Araştırma faaliyetleri kapsamına giren örnekler aşağıdaki gibi ayrıma bağlı tutularak sıralanabilir:

⁹ Barutçugil, a.g.e., s.13.

¹⁰ Cumhuriyet Ferman, İşletme İktisadi Dersleri (Ankara: AİTİA, 1966). s.120.

- Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması faaliyetleri,
- Yeni ürün tasarımı ya da var olan ürünün veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması.

2.2.2. Geliştirme Faaliyetleri

Geliştirme: “Araştırma bulgularının veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyileştirilmiş veya daha sonra ek geliştirmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmetler, işlemler, sistemler, yöntemler veya teknikler için, ticari üretime geçmeden veya kullanmadan önce bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir.”

Geliştirme faaliyetleri kapsamına giren örnekler aşağıdaki gibi ayrıma bağlı tutularak sıralanabilir:

- Varolan ürün ve üretim yöntemlerinin geliştirme faaliyetleri,
- Yeni ürün modellerinin tasarımı ile deneme üretimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesidir.¹¹

Endüstri işletmelerinde, araştırma ile geliştirme çalışmaları yan yana hatta iç içe sürdürülür. Araştırma konuları çoğunlukla geliştirme çalışmaları sırasında karşılaşılan bilgi yetersizliğinin saptanmasıyla doğar.¹² Geliştirme, araştırmalardan

¹¹ Ergun, a.g.e., s.66-67.

¹² “Erol Eren, İşletmelerde Yenilik Kavramı ve Yenilik Sürecinin Safhaları (Yönetim 1), s.51” Akçin, 1997, s.3.’deki alıntı.

ve/veya uygulamadaki deneyimlerden sağlanan bilgilere dayalı olarak yürütülen sistematik çalışmalardır.

Gerçek yaşamda AR-GE faaliyetlerinin burada tanımlandığı biçimi ile birbirinden ayrı ve birbirini izleyen gruplar olması söz konusu değildir. Bu faaliyetlerin çoğu zaman aynı merkezde ve büyük ölçüde aynı kişiler tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Ayrıca AR-GE çalışma gruplarının amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için kullandıkları yöntemler bakımından aralarında önemli ortak yönler bulunmaktadır. Her şeyden önce bu iki faaliyet yenilik yaratmak amacıyla yürütülmekte ve bu faaliyet süresince bilimsel yöntemler kullanılmaktadır. Diğer bir ortak nokta da her iki faaliyetin sonuçları konusunda olup düzeyleri farklı olmakla beraber genel bir belirsizliğin bulunmasıdır.

3. AR-GE FAALİYETLERİNİN ORGANİZASYONU, PLANLAMASI VE DENETİMİ

AR-GE faaliyetlerinin tıpkı işletme faaliyetlerinde olduğu gibi belli bir düzen dahilinde yürütülebilmesi için organizasyonunun, planlamasının ve denetiminin yapılması gerekir. Özellikle işletme departmanlarına yayılmış bu faaliyetlerin başarılı bir şekilde sonuçlandırılması için işletme politikası içinde gereken önem verilmelidir.

3.1. AR-GE Faaliyetlerinin Organizasyonu

İşletmelerde AR-GE faaliyetlerinin organizasyonu aşağıdaki yollarla gerçekleştirilir.

1. İşletmenin her fonksiyonel bölümünün kendi AR-GE şubesinin olması,
2. İşletmede tüm AR-GE çalışmalarının ayrı bir bölümde toplanması,
3. İşletmenin yalnız belli birkaç bölümünün kendi AR-GE şubesinin olması,
4. İşletmede herhangi bir AR-GE örgütlenmesine gitmeyip, dışarıdan bir danışman kurumuna AR-GE çalışmalarının yaptırılması.

(Faint, illegible text or signature)

Dördüncü madde dışında, diğer bütün türlerde, işletmelerde AR-GE çalışmaları kendine özgü bir yönetim modeli ile yürütülür. AR-GE, destekleyici bir fonksiyon olarak, işletmenin bir yandan tek tek işletmenin öteki fonksiyonlarında işleyişini sürdürecektir, öte yandan da, işletmenin genel AR-GE politikası içinde bunların hepsinin belli bazı amaçlar çerçevesinde uyumlaştırılması gereğini ortaya koyacaktır. Eğer böyle bir uyum, örgütün üst basamağında sağlanamazsa, o zaman AR-GE fonksiyonu yararından çok, işletmeye oldukça yüksek bir masraf yükü getirecektir.¹³

AR-GE faaliyetlerinin örgüt içinde AR-GE bölümünün yürüttüğü görülmektedir. Bu faaliyetlerin işletme içinde örgütlendirilmesinde iki farklı görüş vardır.

Geleneksel görüş; AR-GE faaliyetlerini pazarlama, üretim, finans gibi temel bölümler düzeyinde ve onlarla sürekli etkileşim içinde olduğu, kumanda tipi bir örgüt yapısıdır. Mevcut duruma alışmış ve onu sürdürmeyi tercih eden örgüt tipidir. İkinci görüş ise, yenilik faaliyetlerini pazarlama, üretim, finans gibi temel bölümlerden ayrı bir biçimde düşünür. Yenilik faaliyetlerinin bu temel bölümlerin etkilerinden kurtarılması ve mümkünse onlardan daha üst düzeyde yapılandırılmasını savunur.¹⁴

Geleneksel görüşe sahip olanlar AR-GE faaliyetlerinin, örgütün temel uygulama bölümlerinden soyutlanamayacağını savunmaktadırlar.

Diğer taraftan, AR-GE faaliyetlerinin örgütlendirilmesinde örgütün üretim özellikleri, teknolojisi, çevre koşulları, sanayi içindeki yeri ve kendi sektöründeki konumu mutlaka dikkate alınmalıdır. Bunun yanı sıra aşağıda açıklanan ilkeler de araştırma ve geliştirme fonksiyonunun niteliğinden kaynaklandığı için önemlidir ve göz önünde bulundurulmalıdır.

¹³ Cemalcılar ve diğerleri, a.g.e., s.295.

¹⁴ "Erol Eren, İşletmelerde Yenilik Politikası, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi), 1982, s.113." Akçin, 1997, s.15'deki alıntı.

AR-GE çalışmalarının amaçları, mevcut uygulama bölümlerinin faaliyetlerindeki etkinliği arttırmak ve çabalarını kolaylaştırmaktır. Özellikle pazarlama ve üretim bölümleri ile karşılıklı ilişkilerin varlığı AR-GE çalışmaları için ön koşuldur.

AR-GE faaliyetleri yeni ürünler yaratmaya yöneliktir. Bu nedenle, üretim bölümü gibi mevcut ürünlerin daha verimli ve kalite standartlarına uygun olarak elde edilmesi ile yükümlü bölümlerden bağımsız olarak faaliyette bulunmalıdır. Günlük rutin işlerden arındırılmış, işlerin özelliklerine uygun bir bağımsızlık içerisinde ve kendi plan programlarını yapmalarına olanak sağlayacak bir yapı içerisinde örgütlendirilmelidir.

AR-GE bölümü, üst yönetimin, politika belirleme ve karar verme çalışmalarına kendi konusu ile ilgili olarak katılmalı ve AR-GE çalışmalarının etkinliğini ve gelecek için getireceği sonuçları savunabilmelidir.¹⁵

3.2. AR-GE Planlaması

AR-GE geleceğe dönük bir çalışmadır. Bugünün geçmiş yıllardan farklı olduğu bilindiği gibi, geleceğin de bugünden farklı olacağı açıkça bilinmektedir. Kısa veya uzun dönemde gelecekteki olaylara işletmenin en iyi bir biçimde uyum sağlayabilmesi, önceden bir davranış tarzı benimsemesi ve buna uygun bir eylem planı hazırlaması ile mümkündür. Günümüzdeki önemli değişmelerin temelinde teknolojinin bulunduğu bilindiğine göre, işletmelerde AR-GE'nin planlamasının taşıdığı önem açıkça ortaya çıkar.

Geleceğe dönük çalışmalar ve planlar bugünün kararlarını etkiler. Planların amacı, gelecekte neler yapılabileceğinin belirlenmesi değil, belirsiz bir geleceğe hazır olmak için bugünden neler yapılması gerektiği sorusuna cevap aranması olmalıdır. Sorun, gelecekte neler olacağının önceden bilinmesi değil, bugünkü karar ve eylemlerin gelecekte ilgili hangi faktörleri dikkate alarak yürüteceği, hangi zaman bölümlerinin

¹⁵ Sumru Tümer, "İşletmelerde Yenilik Çalışmaları ile Görevli Bölümlerin Organizasyon İçindeki Yeri," *Verimlilik Dergisi*, Sayı 2 (1992), s.31.

göz önüne alınacağı ve bunların bugünkü kararlara eşzamanlı olarak nasıl yansıtılacağı sorunudur.

Günümüzde işletmeleri beş, on, hatta yirmi yıl ötesini planlamaya yönelten ve hatta zorlayan bir dizi gelişmeden söz edilebilir. Bunların başlıcaları;

- Teknolojik değişim hızının artması ve ürün yaşam dönemlerinin kısalması
- İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin giderek daha karmaşık bir biçim alması,
- Dünya ölçüsünde yoğunlaşan rekabettir.¹⁶

Bu gelişmeler sonucu işletmeler, AR-GE faaliyetlerini planlarken işletme politikalarına uygun şekilde stratejik açıdan değerlendirmelidirler. AR-GE planının etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için AR-GE denetiminin yapılması gerekir.

3.3. AR-GE Denetimi

AR-GE çalışmalarının sürekli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi gerekir. AR-GE'nin yüksek maliyetler gerektiren bir çalışma türü olması ve taşıdığı belirsizlik özelliği, işletmelerin AR-GE'nin denetimi konusuna özel bir önem göstermesine neden olmaktadır.

AR-GE faaliyetlerinde sürekli bir denetim ve değerlendirme yapılmadığı takdirde AR-GE çalışmalarının gerçek yararlarını görerek bunları sürdürmek ve genişletmek için gerekli üst yönetim desteğinin sağlanması güçleşecektir. Aynı şekilde, AR-GE'nin yarar sağlamaması durumunda da gerçek nedenlerin araştırılması ve çalışmaların doğru yöne yöneltilmesi güç olacaktır.

¹⁶ Barutçugil, a,g,e., s.63.

Bilindiği gibi, denetim; belirli çalışmalarda planlanandan sapmaların belirlenmesi, gerçekleşen sonuçların planlanan doğrultuda olması için gereken önlemlerin alınması veya değişen durumların ışığında planın gözden geçirilmesi ile ilgili tüm faaliyetleri kapsar.¹⁷

Başarılı bir denetimin temel koşulu, gerçekçi ve akılcı bir planın yapılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için her şeyden önce, planlama ve denetim sistemine güven duymak ve geleceğe yönelik sağlıklı tahminler yapabilmek gerekir. Buradan hareketle, etkin bir planlama ve denetim sisteminin can damarının tam, doğru ve zamanında sağlanan bilgi olduğu söylenebilir. Eksik, yanlış ve zamanında sağlanamayan bilgiler zayıf tahminlere yol açacaktır. Bunun sonucunda uygulama, plandan önemli sapmalar gösterecek ve ciddi düzeltme çabalarına gerek duyulacaktır. Denetimin etkinliğini yitirmesi, giderek planlama ve denetim sistemine duyulan güveni zayıflatacak ve sonuçta sistemin çökmesine yol açabilecektir. Sonuç olarak, denetim sisteminin etkinliğinin hiçbir şekilde planlamadan ayrı düşünülmemesi gerektiği söylenebilir. Bu nedenle, belirsiz ve risk unsurlarının yüksekliği nedeniyle planlanması son derece güç olan AR-GE çalışmalarının denetiminin de aynı derecede güç olduğu açıktır.

Ekonomik amaçlı endüstriyel işletmelerde AR-GE'nin denetimi konusu üç aşamada ele alınabilir. Bunlardan ilki, çalışmaların bölünebildiği en küçük birim olan AR-GE projesinin denetimidir. İkinci aşama, birbirleriyle ilişkili çeşitli sayıdaki projelerin bir araya gelmesiyle oluşan AR-GE programlarının denetimidir. Son aşama ise, tüm proje ve programları, kapsayan işletmenin genel AR-GE çalışmalarını, diğer bir ifadeyle AR-GE örgütünün genel denetimidir. Bir başka açıdan ifade edilecek olursa, bir AR-GE örgütünde her farklı yönetim düzeyi, farklı kapsamda bir denetim sorunu ile karşı karşıya bulunmaktadır.¹⁸

¹⁷ Barutçugil, a.g.e., s.153.

¹⁸ Ceyhan Aldemir-Alpay Ataoğlu, **Personel Yönetimi** (İzmir: Bilgehan Yayınevi, 1986). s.11.



4. TÜRKİYE’NİN BİLİM VE TEKNOLOJİ POLİTİKASI

Ekonomik kalkınma için bilim ve teknolojinin geliştirilmesi Cumhuriyet sonrası her dönemde gündemde olmuştur. 1930’lu yıllarda bilim ve teknolojinin geliştirilebilmesi için en önemli unsur olan insan kaynağının yetiştirilebilmesi yönünde önemli adımlar atılmıştır. 1940-1960 dönemi, hem II. Dünya Savaşı hem de ilk liberal ekonomi politikası deneyimi sonucu bilimsel ve teknolojik gelişmenin temenniden fazla ileri gidemediği bir dönem olmuştur. 1960-1980 yılları, ithal ikameci sanayileşme politikalarının planlı olarak uygulandığı bir dönemdir. Bu dönemde atılan diğer somut bir adım, 1963 yılında Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)’ın kurulmasıdır. Bu kurum hem bilimsel araştırmalar yapmak hem de teknoloji konusunda politikalar üretebilmek ve hükümete yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur. Bu dönemde iki plan daha uygulanabilmiş ve ithal ikameci sanayileşme konusunda tüketim ve kısmi olarak aramalı üretim aşamaları tamamlanmıştır. Büyük oranda korunan ve iç pazara dayanan sanayi, teknoloji geliştirme konusunda destek ve içsel dinamik bulamamıştır. Bu duruma istisna olan bir örnek elektronik sanayiinde ASELSAN A.Ş.’nin kurulmasıdır. Kendi alanında başarılı olan bu kurum, organize olunabilmesi durumunda Türkiye’nin teknolojik potansiyeli için iyi bir örnektir.

1980’li yıllarda dışa açılan ekonomide bilimsel ve teknolojik gelişme her zaman arzulanmış ve bu yıllık programlara yansımıştır. Fakat, özellikle 1980-90 döneminde somut gelişmeler çok sınırlı kalmıştır.

1990’lı yıllar ise Türkiye’nin teknoloji politikası oluşturma ve uygulaması yönünde daha aktif olduğu bir dönem olmuştur. 1990 yılında küçük ve orta boy sanayiinin özellikle AR-GE faaliyetlerine destek olmak amacıyla KOSGEB kurulmuştur. Bu kuruluş üniversiteler bünyesinde kurulan teknoparkların geliştirilmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Kurumsal anlamda ikinci önemli girişim 1994 yılında Türk Patent Enstitüsü’nün kurulmasıdır. 1990’lar AR-GE faaliyetlerinin daha sistematik desteklenmeye başladığı yıllar olmuştur. Bu amaç doğrultusunda 1991 yılında kurulan Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV)’nin desteklediği özel sektör AR-GE projelerinin, önemli bir finansman kaynağı Dünya Bankası’dır. TTGV Dünya Bankası ile kredi bazında proje anlaşması yapmaktadır. AR-GE desteğine yönelik daha büyük bir oluşum 1995 yılında TÜBİTAK bünyesinde

gerçekleştirilmiştir. TÜBİTAK Teknoloji İzleme ve Değerlendirme Başkanlığı (TİDEB) tarafından yürütülen AR-GE yardımı devlet tarafından Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu aracılığıyla yapılmaktadır. Bu tür fonların bütçe dışında olması nedeniyle kaynak sağlama konusunda daha esnek olunabilmiştir. TİDEB'e başvurusu yapılan ve uygun görülen projelerin maliyetlerinin %60'ına varan oranlarda karşılıksız olarak 3 yıl süreye kadar desteklenebilmesi mümkündür. Gerçek anlamda AR-GE faaliyeti düşünen sanayi ve yazılım geliştiren kuruluşlara böyle bir imkanın olması Türkiye için büyük bir aşamadır.

Kuruluşundan Nisan 2001 dönemine kadar 651 firma 1467 proje ile başvuruda bulunmuştur. Bunlardan desteklenen 1030 proje için 55.5 milyon USD yardımda bulunulmuştur. Ortalama gerçekleşen destekleme oranı proje gerçekleşme maliyetinin % 27'si kadardır. Desteklenen proje sayısı yıllık ortalama 200, bunlara sağlanan yardım ise 10 milyon USD kadardır (TİDEB, 2001). Bu rakam Türkiye'deki AR-GE harcamalarının %1'i kadardır. Toplam AR-GE harcamalarının GSMH içerisindeki payı ise %0.6'dır. TÜBİTAK'ın bu desteğinin varlığı son derece önemli olmakla birlikte, bugüne kadar gerçekleşen destek görece düşüktür.¹⁹

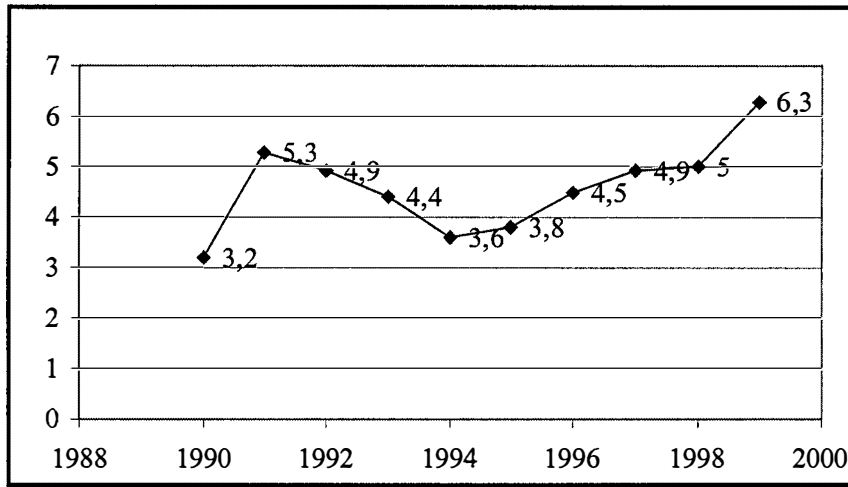
Türk Bilim ve Teknoloji Politikası: 1993-2003'te, Türkiye'nin, sanayileşmiş ülkeler ve yeni sanayileşen ülkeler gibi, başta enformatik (bilgi) ve ileri malzeme teknolojileri ile biyoteknoloji olmak üzere, çağımızın jenerik teknolojilerinde yetenek kazanması gerektiğinin altı çizilmekte ve on yıllık dönem için ulaşılmaması öngörülen hedefler ve alınması gereken önlemler belirlenmektedir. 1993-2003 ile Bilim ve Teknoloji Politikası'nın, ana hatlarıyla, Yürürlükteki Beş Yıllık Kalkınma Planı ve ona bağlı Yıllık Programlar'da da yer alması, bu politikanın Yasama ve Yürütme Organlarınca da karar altına alındığını ve Türkiye'nin Ulusal Bilim ve Teknoloji Politikası haline geldiğini gösterir. Oluşturulan politikaların hayata geçirilmesi sürecinde ise, birbirinden çok farklı ve çok sayıda kurum, kişi ve sektör yer alır. Bu çok aktörlü oyunda başarı, bunlar arasında orkestrasyonun sağlanabilmesine bağlıdır. Orkestrasyonu sağlamada temel görev devletindir. Türkiye gibi, henüz, Ulusal İnovasyon(yenilik/yenile(n)me) Sistemi'ni gerekli bütün

¹⁹ Erhan Aslanoğlu, "Türkiye'de Teknoloji Politikası," *Mülkiye Dergisi*, Cilt no 25, Sayı 230: ISSN 1300-2775, (Eylül-Ekim 2001), s.129-130.

unsurlarıyla kuramamış bir ülke için, devletin yenilenmeye yönelik araçları, uygun ortamı yaratmada oynayacağı rol daha da önem kazanmaktadır.²⁰

4.1. AR-GE Harcamalarına İlişkin Göstergeler

Günümüzün gelişmiş endüstrileri, vazgeçilmez bir rekabet aracı olan AR-GE faaliyetlerine artık büyük kaynaklar ayırmaktadır. 1993 yılında AR-GE harcamalarının GSYİH içerisinde %0.40'lar civarında olan payının 2003 yılında %1'e çıkarılması hedeflenmiştir. Bu anlamda hedefe fazla yaklaşamadığını izliyoruz. 1998 yılı verilerine göre %0.50 seviyelerinde olan bu oran, 1999 yılında %0.63 seviyesine çıkmıştır(Şekil 2). Bir yıl içinde olan bu hızlı artışın bir nedeni reel GSMH %6.1 daralmasıdır. İkinci neden ise, ekonominin daraldığı bir yılda yurtdışından finansmanı sağlanan özel sektör AR-GE harcamalarındaki kısmi artıştır.

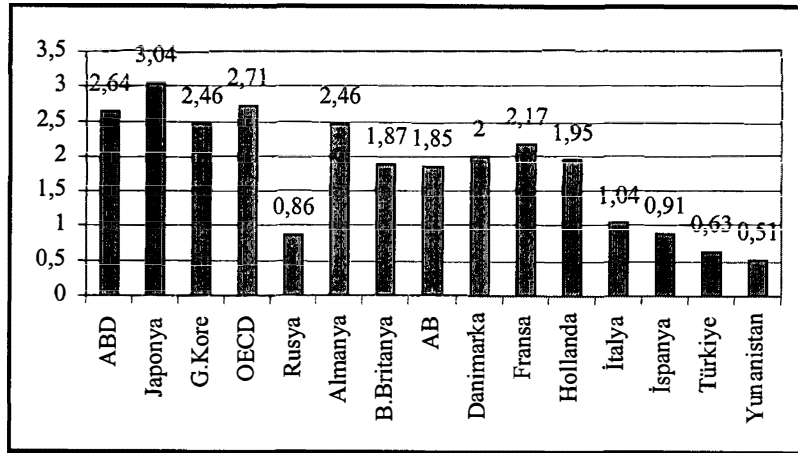


Şekil 2. Türkiye’de Yıllara göre AR-GE Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı (%oo)

DİE, 2001.

Ülkeler itibariyle karşılaştırdığımızda Türkiye ve Yunanistan’ın ortalaması %2.71 olan OECD ülkeleri içinde en düşük paya sahip olduğunu görüyoruz(Şekil 3).

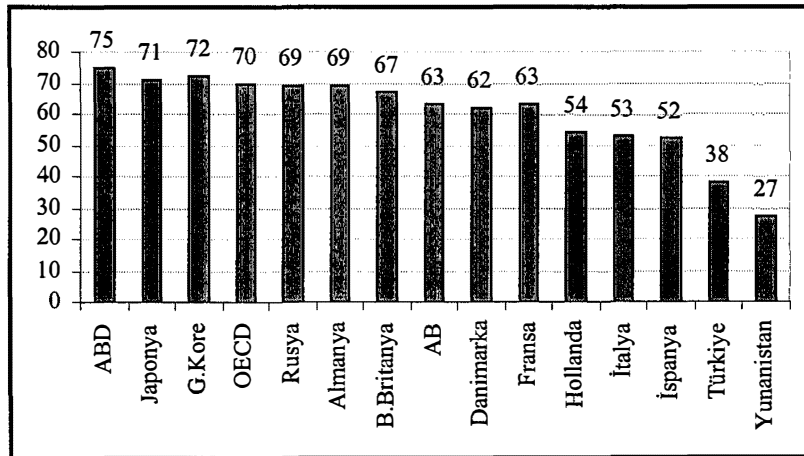
²⁰ Bilim ve Teknoloji Strateji ve Politika Çalışmaları, “Türkiye’nin Bilim ve Teknoloji Politikası,”TÜBİTAK Dergisi, BTP 97/04, (Ağustos-1997), s.12-13.



Şekil 3. Ükelere Göre AR-GE Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı (2000) (%oo)

OECD, 2001.

Bir ülkede AR-GE harcamalarının büyük oranda özel sektör tarafından yapılması beklenir. OECD ülkelerinde özel sektörün AR-GE harcamalarındaki payı %70'dir. Türkiye'de ise AR-GE harcamalarının önemli bir bölümü devlet tarafından (üniversiteler dahil) yapılan harcamalardan oluşur. Bu nedenle OECD ortalamasının tam tersine toplam AR-GE içinde kamunun payı %62'dir(Şekil 4).

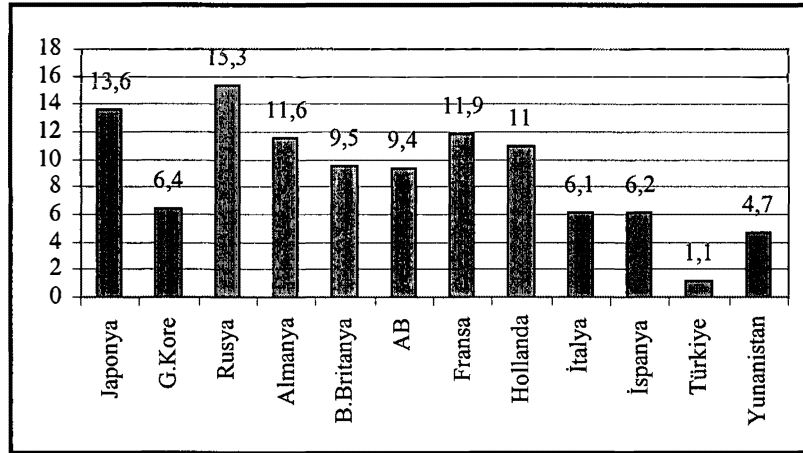


Şekil 4. Ticari Kesim Tarafından Gerçekleştirilen AR-GE Harcamalarının Toplam İçindeki Payı (1999) (%oo)

DİE, 2001.

Bu oran çok yüksek olmakla birlikte 1993 yılında %18 olan özel sektörün payı %38'e çıkmıştır ve bu oran %30 olan 2003 yılı hedefinin aşıldığını göstermektedir. Burada yine vurgulanması gereken bir nokta, özel sektörün payındaki sıçramanın yukarıda bahsettiğimiz nedenlerden dolayı 1999 yılında gerçekleşmesidir. 2003 yılında 1000 iktisaden faal nüfus başına düşen AR-GE personeli hedefi 1.5 olarak belirlenmişti. Son verilere göre bu oran 1.1'dir ve 9.4 olan Avrupa Birliği ortalamasının oldukça altındadır(Şekil 5).

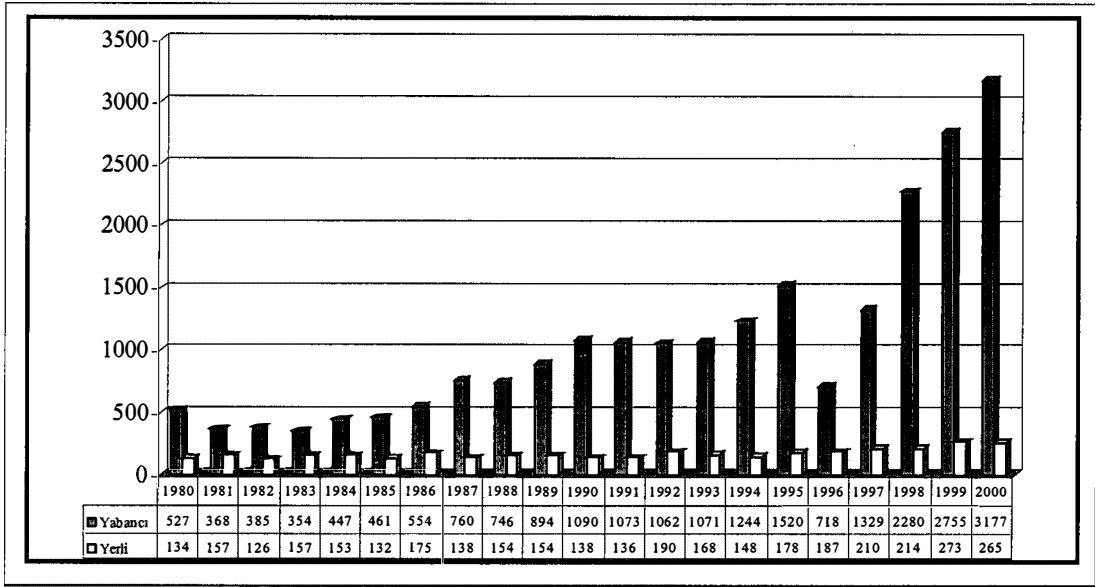
Bir ülkenin teknolojik potansiyelini gösteren diğer bir veri patent başvurularıdır Türkiye'nin dünyada patent başvuruları açısından oldukça gerilerde kalmış bir ülke olduğunu görüyoruz. 2000 yılı itibariyle 36.000 civarında patent başvurusu gerçekleşmiştir. Bunun sadece %10 kadarı yerli üreticilerden gelirken kalanı yabancı firmaların patent başvurularıdır(Şekil 6). Örneğin Güney Kore ve Almanya'da yıllık yerli patent başvurusu 120 binin üzerindedir, Türkiye'de ise bu oran ortalama 200'dür. Türkiye, Meksika ve Polonya, Çekoslovakya gibi ülkelerle beraber dünyada en yüksek yabancı patent olan ülkeler arasındadır. OECD ülkeleri ortalamasının %8 olması Türkiye'nin teknoloji üretmedeki zayıflığını açıkça ortaya koymaktadır.²¹



Şekil 5. Ülkelere göre 1000 İktisaden Faal Nüfus Başına Düşen AR-GE Personeli, 1998.

OECD, 2001.

²¹ Aslanoğlu, a.g.e., s.137-141.



Şekil 6. Türkiye’de Yıllara Göre Patent Başvuruları

TÜBİTAK, 2001.

4.2. Türkiye’nin Teknoloji Politikası ile İlgili Durum ve Öneriler

Türkiye önümüzdeki ilk 10 yıl içinde ekonomik vizyon çerçevesinde hedeflediği ekonomik ve beşeri gelişmeyi sağlamak için hızlı bir ekonomik büyüme sürecini gerçekleştirmelidir. Hızlı ekonomik büyüme sürecinin temini ise emek ve özellikle sermaye verimliğindeki artış ile sağlanacaktır. Emek ve sermaye verimliliğindeki artış Türkiye’nin sanayi ve hizmetler sektörü de daha ileri teknoloji içeren ürünler üretmesi ile mümkündür. İleri teknoloji ve bilgi üretimi Türkiye’nin önümüzdeki 10 yıl için bilim ve teknoloji politikasının temel hedefi olmalıdır.

İleri teknoloji ve bilgi üretiminin sağlanacağı sektörler, ekonomik vizyon içinde yer alan yeni sanayileşme ve ihracat stratejilerinde öncelik verilecek ve uluslararası rekabet gücü kazanılacak sektörler ile uyumlu yanı olmalıdır. Eğitim, bilim ve sanayi politikaları yeni sanayileşme politikalarını destekler nitelikte düzenlenmelidir.²²

²² Türkiye Genç İşadamları Derneği, “Cumhuriyetin 100. Kuruluş Yıldönümüne Doğru Genç Vizyon Arayışları, -Sosyal Yapısal Dönüşümler,” TÜGİAD Dergisi, Cilt no 2, (Ekim-1998), s.31.

Türkiye'nin teknoloji politikası ile ilgili önerileri aşağıdaki biçimde sıralayabiliriz;²³

- a) Bugünkü global dünya ekonomisi yapısı içinde uygulanabilir teknoloji politikalarına en iyi örneklerden biri İsrail deneyimidir. Piyasa merkezli ve oldukça başarılı İsrail'den önemli dersler çıkarılabilir.
- b) Bugüne kadar teknoloji politikası yönünde alınan kararlar genel olarak oldukça yeterlidir. Bu kararların gerçekleştirilmesi yönünde hızlı çaba sarfedilmesi ve bunun etkin bir biçimde duyurularak kamuoyu oluşturulması gerektiğini düşünüyoruz.
- c) Bugün AR-GE'ye sağlanan maddi destek TÜBİTAK ve TTGV tarafından gerçekleşmekte ancak seçici olarak verilmemektedir. Kaynakların daha etkin kullanımı için Türkiye'nin görece avantajı ve ileride kritik olabilecek sektörlerle öncelik verilmesi daha doğru olacaktır. Uçak, optik cihazlar, iletişim araçları, bilgisayar ürünleri gibi yüksek teknoloji ürünlerin hangilerinin üretiminde uzmanlaşmanın Türkiye için avantajlı olacağı tespit edilmelidir. AR-GE desteği verilecek projelerin ve sektörlerin bu karar ile koordineli olması etkinliği arttıracaktır.
- d) Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye ekonomisi dış kaynak yaratmak zorundadır. İhracat bunun en sağlam kaynağıdır. İhracatta avantaj yaratacak yüksek teknoloji ürünlerin payı Türkiye'de çok düşüktür. Teknolojik öngörü yapılırken ve desteklenecek projeler belirlenirken ihracata yönelik olanlara öncelik verilmesinin doğru olacağını düşünüyoruz.
- e) Türkiye'de üniversite-sanayi işbirliği sınırlı bir düzeydedir. Fen bilimleri dalında bilimsel atıf endeksinde (SCI) taranan dergilerde yer alan Türkiye adresli yayınların sayısında hızlı bir artış vardır. Buna karşın alınan yerli patentler çok sınırlıdır. Küçük ve orta boy işletmelerle üniversite arasındaki işbirliği teknoparklar sayesinde gelişecektir. Büyük işletmelerle üniversiteler arasındaki işbirliğinin artırılması daha çok teşvik edilmelidir.

²³ Aslanoğlu, a.g.e., s.148-150.

- f) AR-GE desteği sadece projelere değil firmaların ve üniversitelerin oluşturacağı konsorsiyumlara da verilmelidir. Bazı projeler tek bir firmanın kaldıramayacağı boyutlarda olabilir. İlgili firmaların ve o konuda uzmanlaşmış üniversitelerin oluşturacağı konsorsiyumlara verilecek AR-GE desteği bu tür teknolojilerin geliştirilmesine olanak sağlayabilir.
- g) Üniversite bünyelerinde kurulan teknoparkların özellikle küçük ve orta boy işletmelerin AR-GE faaliyetlerine önemli katkıda bulunacağı kesindir. Fakat geliştirilen bir ürün kadar bunun pazarlanması da önemlidir. Türkiye’de firmaların bu konuda aldığı sistematik bir destek bulunmamaktadır. AR-GE desteğinde olduğu gibi TÜBİTAK-TİDEM ile koordineli çalışan daha kapsamlı bir organizasyon da oluşturulabilir. AR-GE desteği verilen bazı projelere geçici olarak pazarlama hatta hukuk ve muhasebe alanlarında danışmanlık hizmeti verilebilir.
- h) Türkiye’nin eksiklerinden biri girişimci ya da risk sermayesi şirketlerinin yokluğudur. Yeni fikir ya da projeleri olan fakat bunu hayata geçirecek kaynağı bulamayan kişi ya da kurumlar olabilir. Devletten AR-GE desteği alsın ya da almasın böyle bir sermayeye ihtiyaç her zaman duyulabilir. Özel finans kurumlarının da bu alana girmesi gerekmektedir. Riskli bir alana yatırım yapmak, zaten yeniden yapılanma içinde olan finans kesiminde çok kolay değildir. Bu alanda da devletin daha hızlı bir şekilde öncülük yapması gerekir.
- i) Teknoloji üretiminde en büyük kaynak çok uluslu firmalar ve bunların gerçekleştirdiği doğrudan yatırımlardır. Türkiye’ye geçtiğimiz yıllarda gelen doğrudan yatırım 1 milyar doların altında kalmıştır. Türkiye’nin büyük miktarda ve teknolojiye katkıda bulunabilecek yatırım alabilmesi için enflasyonu düşürmesi, gerçek anlamda bir hukuk düzeni kurması, şeffaflaşması ve yolsuzlukları önlemesi gerekmektedir. Böyle bir ortamda, içerideki yatırımlar ve yabancı firmalarla ortaklıklar da artacaktır. Bir başka ifade ile ekonomik istikrar ve kalıcı büyüme teknolojik gelişme için bir ön koşul niteliğindedir.

10/10/2013

İşletmelerde AR-GE faaliyetlerinin kapsamı gün geçtikçe büyümekte ve buna paralel olarak da maliyetleri artmaktadır. Artan maliyetler AR-GE faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki önemini de arttırmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde kullanılan tüm hesaplar bilanço ve gelir tablosu hesapları olarak iki ana gruba ayrılmasına karşın AR-GE faaliyetleri muhasebeleştirilirken değişen şartlara göre ya bilanço ya da gelir tablosunda gösterilmektedir. İşletmelerin mali durumunu büyük ölçüde etkileyen bu kritik nokta dönem kârının gerçeğinden daha fazla ya da daha az çıkmasına sebep olmaktadır. Bu nedenlerden dolayı AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini incelememiz yerinde olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ SONUCU OLUŞAN MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Günümüzün gelişmiş endüstrileri, vazgeçilmez bir rekabet aracı olan AR-GE faaliyetlerine artık büyük kaynaklar ayırmakta buna bağlı olarak da söz konusu faaliyetler sonucu oluşan maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği sorunu gündeme gelmektedir. AR-GE faaliyeti harcamaları, özellikle kalite güvence sistemini kurmuş ve kurmakta olan işletmeler için en önemli faaliyet gideri kalemini oluşturmaktadır. Böylesine önemli büyüklüğe sahip harcamaların; gerçeğe uygun, doğru bir biçimde kayıtlara alınıp raporlanması da sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorunlardan biri, bu maliyetlerin hangi durumlarda gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanacağı, hangi durumlarda ise bilançoda maddi olmayan duran varlıklar olarak sunulacağı hususudur. İşletmeler, AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, ne tüm AR-GE maliyetlerini dönem gideri olarak kaydedip net kârın büyük ölçüde azalmasına, ne de gereksiz aktifleştirmeler yaparak söz konusu kârın yapay bir şekilde yüksek gösterilmesine meydan vermelidir.

Üretim işletmelerinde ve teknolojik yeniliği yakından takip eden işletmelerde çok sayıda AR-GE faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Yapılan ve yapılmakta olan faaliyetlerin işletmeye olan maliyetleri çeşitlilik arz etmektedir. Söz konusu maliyetler aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

1. AR-GE FAALİYETLERİNDEKİ MALİYET UNSURLARI

AR-GE maliyetleri; işletmenin araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen ya da doğrudan ilişkilendirilmeyip uygun dağıtım ölçüleriyle bu faaliyetlere yüklenen giderleri kapsar(T.M.S.-15, Madde 8). Diğer bir ifadeyle, işletmenin araştırma geliştirme gider yerlerinin direkt giderleri ile diğer hizmet gider yerlerinden dağıtım yolu ile aktarılan giderleri kapsar.

AR-GE maliyetlerinin kapsamında yer alan gider çeşitleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

AR-GE faaliyetleriyle ilgili olmak kaydıyla:

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçi ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman giderleri
- AR-GE gider yerlerine, diğer gider merkezlerinden sağlanan fayda ölçüsünde aktarılan gider payları.

Satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri AR-GE maliyetleriyle ilişkili değildir. Finansman giderlerinden AR-GE maliyetlerine pay verilmemelidir. Ancak istisnai olarak; “TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” standardı hükümleri çerçevesinde özellikli bir varlıkla ilgili geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde finansman giderlerinden istenilirse pay verilebilir.²⁴

²⁴ Nalan Akdoğan, “Araştırma geliştirme maliyetlerinin kapsamı ve muhasebeleştirilme esasları (TMS-15),” *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ Dergisi*. Sayı no:1, (Nisan 2000), s.14-15.

İşletmelerde gerçekleştirilen AR-GE faaliyetleri sonucu ortaya çıkan maliyetlerin yönetimi ve muhasebeleştirilmesi sorun olmaktadır. AR-GE'nin önemine karşın, her yeni fikrin başarılı bir biçimde hayata geçirildiğini söylemek mümkün değildir. AR-GE projelerinin çoğu, ticari bir ürüne dönüşmeden rafa kaldırılmakta, ticari bir ürüne dönüşenlerin %33-60'ından ise, yeterli gelir elde edilememektedir.²⁵ Bu durum, yeni ürün geliştirme süreçlerinin uygun maliyetlerle ve başarılı bir şekilde piyasaya sürülmesi hususunda daha büyük çaba sarfedilmesini gerekli kılmaktadır.

Ancak literatür üzerinde yapılan bir inceleme, yeni ürün tasarımı aşamasında kullanılan tekniklerin başarısı için muhasebenin taşıdığı potansiyelin ve muhasebe uygulamalarının ürün geliştirme süreçlerinin başarısına yapacağı katkının yeterince anlaşamadığını ortaya koymaktadır. Kültürel saplantının bir sonucu olarak muhasebeciye tasarrufta bulunmak için tasarım bütünlüğünü tehlikeye atan bir bürokrat olarak bakılmaktadır.²⁶ Halbuki muhasebecilerin ürünlerin geliştirilmesi sırasında yapılan tasarım seçimlerinin maliyetler üzerindeki etkilerinin belirlenmesi ve ürün başarısı için bu maliyetlerin yönetilmesinde önemli bir rolü vardır.

AR-GE maliyetleri özde maddi olmayan duran varlık değildir. Fakat belirli bazı maddi olmayan duran varlıklar, AR-GE yolu ile işletme içinde geliştirilir, bazı maddi olmayan duran varlıklar da AR-GE faaliyetlerinde kullanılır. Ayrıca söz konusu faaliyetleri çoğunlukla patent ve telif hakkı alınmasını gerektiren yeni bir ürün, süreç, formül, kompozisyon ya da edebi yapıt vb.nin geliştirilmesi, maddi olmayan duran varlıkların muhasebesi ile yakından ilgilidir.²⁷

İşletme içinde geliştirilmiş maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın geliştirilmesi, üretilmesi ve niyet edilen kullanıma hazırlanması için ona direkt olarak

²⁵ Melissa Schilling A. ve Charles W.L.Hill, **The Academy of Management Executive** (Managing the New Product Development Process: Strategic Imperatives, August 1998), s.67.

²⁶ Shannon W. Anderson ve Karen Sedatole, **Accounting Horizons** (Designing Quality into Products: The Use of Accounting Data in New Product Development, September 1998), s.220.

²⁷ Özgül Cemalcılar ve Saim Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1999). s.461.

bağlanabilen veya makul ve tutarlı bir esas üzerinden dağıtılabilen tüm harcamaları içerir. Bu maliyet, eğer uygulanabilirse şunları kapsar.²⁸

- Maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılan veya tüketilen materyaller ve hizmetler için yapılan harcamalar;
- O varlığın geliştirilmesinde direkt olarak çalıştırılan personelin aylıkları, ücretleri ve diğer ilgili istihdam maliyetleri;
- Yasal bir hakkın tescili ücretleri gibi o varlığı yaratmaya direkt olarak bağlanabilen herhangi bir harcama ve o varlığın geliştirmesinde kullanılan patentlerin ve lisansların amortismanı;
- O varlığı geliştirmek için gerekli olan ve o varlığa makul ve tutarlı bir esas üzerinden dağıtılabilen genel üretim giderleri ;

Aşağıdakiler işletme içinde geliştirilen maddi olmayan bir duran varlığın maliyetinin unsurları değildir;

- O varlığın kullanıma hazırlanması ile direkt olarak ilişkilendirilemeyen satış, yönetim ve diğer genel gider harcamaları;
- Bir varlığın planlanan başarımına ulaşmadan önce meydana gelen başlangıç işleyiş zararları ve açık olarak tanımlanan randıman düşüklükleri (verimsizlikler);
- O varlığı çalıştıracak personelin eğitimi için yapılan harcamalar.

AR-GE maliyetleri, özellikle teknolojik yenilikleri kullanarak üretim yapan, rekabet koşullarına uyum sağlayan işletmeler için en önemli faaliyet gideri kalemini oluşturmaktadır. Söz konusu harcamaların diğer işletme giderlerinden ayrıştırılarak kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesi de bir sorun olarak karşımıza

²⁸ “Türkiye Muhasebe Standardı (1.Taslak) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı,” **MÖDAV Dergisi**. Sayı no:4, (Aralık 2000), s. 131.

çıkmaktadır. Bu nedenle AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini incelememiz yerinde olacaktır.

2. AR-GE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Araştırma faaliyetleri ile ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi esasları ile geliştirme faaliyetleri ile ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilme esasları farklılık göstermektedir.

TMS-15'in 20. maddesine göre, araştırma geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak uygulanan muhasebe politikaları, cari dönemde gider olarak kaydedilen AR-GE maliyetlerinin tutarı, AR-GE maliyetlerinde kullanılan amortisman yöntemleri ve amortisman oranları ile cari dönemde aktifleştirilen ve dönem gideri olarak kaydedilen geliştirme maliyetlerinin tutarı, finansal tablolarda açıklanmalıdır. Böylece finansal tablo bilgilerini kullananlar, AR-GE maliyetleri ile ilgili politikaları görme olanağına sahip olur.²⁹

Tekdüzen hesap planında bir birinden ayrı ancak birbiri ile ilişkili üç adet araştırma ve geliştirme giderleri hesabı mevcuttur. Bunlar,

263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabıdır.³⁰

AR-GE Maliyetleri tek bir kavram gibi görünse de maliyetlerin muhasebeleştirilmesinin farklılık arz ettiğini görmekteyiz. Bu nedenle araştırma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ayrı ayrı incelememiz yerinde olacaktır.

²⁹ Akdoğan, a.g.e., s.15-16.

³⁰ Dilek Sevimkan, "Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın İşleyişi," **Vergi Raporu**. Sayı no: 53, (Haziran-Temmuz 2001), s.56.

2.1. Araştırma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Araştırma maliyetleri hiçbir şekilde aktifleştirilmeyip, oluştukları dönemde gider yazılarak muhasebeleştirilir ve gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanırlar (TMS 15-Madde 13).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 7/A seçeneği için 75 grubu hesapları AR-GE maliyetlerine ayırmıştır. Doğrudan gider yazılan AR-GE giderleri ile aktifleştirilmiş olanların tükenme paylarının izlendiği 75 grubu, aşağıdaki büyük defter hesaplarını kapsamaktadır.

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı

Giderleştirilen araştırma maliyetleri 750 no.lu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, 751 no.lu hesapla karşılaştırılarak "630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI"na devredilir. Fiili araştırma giderleri ile önceden saptanmış olanlar arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar ise 752 no.lu hesapta izlenip dönem sonunda yine 630 no.lu hesaba aktarılır.

AR-GE faaliyetleri yoğun olan işletmelerde, bu faaliyete ilişkin giderlerin planlanması, kontrolü ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılabilmesi ayrıntılı bilgiyi gerektirir. Bu nedenle, büyük defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenen AR-GE giderleri, eş zamanlı kayıt yöntemi esasına göre, yardımcı defterlerde hem gider çeşitleri hem de gider yerleri açısından da izlenebilmektedir.³¹

³¹ Ergun, a.g.e., s.68.

2.1.1. Araştırma Maliyetlerinin Gider Kaydı

Araştırma maliyetlerini giderleştirirken (750–630) Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesapları ile bu hesapların 7/A, 7/B seçeneklerinde incelenmesi karşımıza çıkmaktadır.

Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesap 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'dır. Araştırma giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI” ile karşılaştırılarak kapatılır.³²

2.1.1.1. Hesapların İşleyişi

750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'nın, gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir..

70-79-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER YERLERİ

70-Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI ise fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, tek hesap altında büyük defter seviyesinde veya aşağıdaki şekilde bölümlenebilir.

³² Ahmet Demir, **Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre: Tekdüzen Muhasebe Sistemi** (Dördüncü basım. İstanbul: Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Ltd., 1998), s.890.

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

6301-Mamuller Araştırma Geliştirme Giderleri

6302-Üretim Teknolojisi Araştırma ve Geliştirme Giderleri

veya

6301-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

Standart maliyet yönteminin uygulanmasında ise aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

6301-Standart Araştırma ve Geliştirme Giderleri

6302-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Farkı³³

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili, işletmenin fiili maliyet yönteminin uygulanmasında; giderler yapıldıkça, 7/A seçeneğinde;

750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

(0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider çeşitleri

(70-79) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

hesabına, fonksiyonel gider nevi, gider çeşidi ve gider yeri olarak borç kaydedilir..

Bu hesapta toplanan araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili maliyet unsurları dönem sonlarında, gider yerleri gider dağıtım tablosuna yerleştirilir.

Çıkartılan maliyetler, 751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI.

(0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider çeşitleri

³³ Demir, a.g.e., s.707.

(70-79) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

hesabının alacağı, mukabili, 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ Hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap alacağı mukabili 690- no.lu Dönem kârı veya zararı hesabına aktarılarak kapatılır.

7/B seçeneğinde ise, dönem içerisinde giderler yapıldıkça, 79-GİDER ÇEŞİTLERİ grubundaki hesabının alacağı mukabili, 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI Hesabında toplanan farkların tutarları, bu hesabın alacağı mukabili, 630-no.lu hesabın borcuna kaydedilir.

İşletmede standart maliyet yöntemi uygulanıyorsa yansıtma hesabının alacağına gelen standart tutarlar, bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, fiili maliyetlerin çıkartılmasında, dönem sonunda 752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI hesabında toplanan farkların tutarları, bu hesabın alacağı mukabili, 630-no.lu hesabın borcuna kaydedilir.³⁴

2.1.1.2. Muhasebe Kaydı

Araştırma maliyetlerinin gider kaydı yapılırken, cari dönem için gerçekleşen AR-GE giderleri önce 750 no.lu hesabın borcunda toplanır daha sonra 751 no.lu yansıtma hesabı aracılığı ile 630 no.lu hesaba aktarılır.

İşletme(A)'nın dönem içinde yapmış olduğu araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili giderleri aşağıdaki gibi olduğunda şu kayıt yapılabilir.³⁵

³⁴ Demir, a.g.e., s.708.

³⁵ Demir,a.g.e., s.890-891.

AR-GE GİDERLERİ
F

750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		XXX
0623-Küçük Alet ve Edevat Giderleri	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1511-Zaman Esasına Göre Ödenen İşçilik	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1542-SSK Primi İşveren Hissesi	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
2001-Personel Maaşları	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
2222-SSK Primleri İşveren Hissesi	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
3002-Telefon Giderleri	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
4101-Bina Kiraları	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
5104-Damga Vergisi	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
6005-Araştırma ve Geliştirme Amortisman Giderleri	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
191-İNDİRİLECEK KDV		XXX
1911-İndirilecek KDV		
100-KASA		XXX
150-İLK MADDE VE MALZEME		XXX
1509-Diğer Malzeme Giderleri		
15093-Alet, Edevat, Takım ve Teçh. Stok.		
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		XXX
36021-Gelir Vergisi	xxx	
36022-Damga Vergisi	xxx	
361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		XXX
3611-SSK Primi Şahıs Hissesi	xxx	
3612-SSK Primi İşveren Hissesi	xxx	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		XXX
3811-Ödenecek Ücretler		
373-MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI		XXX
3734-Amortisman Karşılığı		

Araştırma ve geliştirme giderlerinin kaydı.

Dönem içinde 750 no.lu hesabın borcunda izlenen araştırma giderleri maliyet çıkarma döneminde (ay, üç ay, altı ay, yıl); 630 no.lu gelir tablosu hesabına fonksiyonel maliyetler şeklinde yansıtılmış olur.

19/05/2016

2.1.2. AR-GE Gider Yansıtma Hesabı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma ve geliştirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda “750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI”nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında “630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ” veya ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında “750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI”yla kapatılır.

Hesap 750 no.lu hesap paralelinde bölümlenir.

2.1.2.1. Hesabın İşleyişi

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının borcunda gider çeşitleri ve gider yerleri olarak biriktirilmiş giderler, bu hesabın gider çeşitleri ve gider yerleri olarak alacağı mukabili 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ veya aktifleştirilerek ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir.

Önceden saptanmış maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde ise, yine bu hesabın gider çeşitleri ve gider yerleri olarak standart giderlerle alacağı mukabili, 630 no.lu dönem gideri olan araştırma ve geliştirme giderlerine veya aktifleştirilerek ilgili aktif hesaplara kaydedilir.

Bu hesap, dönem sonunda, 750 no.lu hesapla karşılaştırılmak suretiyle kapatılır³⁶

2.1.2.2. Muhasebe Kaydı

İşletmenin AR-GE giderlerini yansıtma hesaplarına aktarması seçmiş olduğu maliyet yöntemine göre farklılık arz eder. Konuya bu açıdan baktığımızda “Fiili maliyet

³⁶ Demir, a.g.e., s.892.

yöntemi” ve “Önceden saptanmış maliyet yöntemi”nde yansıtma hesaplarının işleyişini incelememiz yerinde olur.

Fiili maliyet yönteminde: İşletme (A) 7/A seçeneğine göre kayıtlarını tutuyorsa, dönem içinde 750 no.lu hesabın borcunda izlediği giderleri dönem sonunda aşağıdaki kayıta olduğu gibi yansıtma hesapları aracılığı ile sonuç hesaplarına aktarır.

<hr/>	
630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX
751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANSITMA HS.	XXX
0623-Küçük Alet ve Edevat Giderleri	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
1511-Zaman Esasına Göre Ödenen İşçilik	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
1542-SSK Primi İşveren Hissesi	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
2001-Personel Maaşları	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
2222-SSK Primleri İşveren Hissesi	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
3002-Telefon Giderleri	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
4101-Bina Kiraları	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
5104-Damga Vergisi	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	
6005-Araştırma ve Geliştirme Amortisman Giderleri	xxx
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri	

Araştırma ve Geliştirme giderlerinin, yansıtma hesapları aracılığı ile sonuç hesaplarına kaydı.

Fiili maliyet yönteminde: İşletme (A) 7/B seçeneğine göre kayıtlarını tutuyorsa dönem sonunda aşağıdaki kayıta olduğu gibi yansıtma hesapları aracılığı ile sonuç hesaplarına aktarır.

<hr/>	
630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX
798-GİDER ÇEŞİTLERİ	
YANSITMA HESABI	XXX
(790, 791, 792, 793, 794, 795,	
796, 797) gider çeşitleri	

Araştırma ve geliştirme giderlerinin sonuç hesaplarına kaydı.

Önceden saptanmış maliyet yönteminde: İşletme (A)’nın tahmini veya standart maliyet giderlerinin belirlendiğini varsayarsak, bu standart giderler, 751 no.lu

hesabın alacağı mukabili 630 no.lu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında da 750 ve 751 no.lu hesaplar arasındaki farklar 752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI hesabına devredilir.

Dönem sonunda, 750 ve 751 no.lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.³⁷

751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANSITMA HS.	XXX
(0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri	
(70-79) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	
750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.	XXX
(0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri	
(70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	

Fonksiyonel Araştırma ve Geliştirme gider nevi hesaplarının ve yansıtılmalarının kapatılması.

2.1.3. AR-GE Gider Farkları Hesabı

Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap “630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI”na aktarılarak kapatılır.

Ülkemizde, araştırma ve geliştirme giderlerinin standart değerlerle kayıtlara alan pek işletme bulunmamaktadır.

2.1.3.1. Hesabın İşleyişi

Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, fiili araştırma ve geliştirme faaliyet giderlerinin kaydedildiği 750 no.lu hesap ile standart giderlerin kaydedildiği 751 no.lu hesapların karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan fiili faaliyet giderlerine göre, olumsuz farklar 752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

³⁷ Demir, a.g.e., s.708-893.

hesabının borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap, 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabına devredilerek kapatılır.

2.1.3.2. Muhasebe Kaydı

İşletme fiili maliyet giderleri ile standart giderleri arasındaki olumsuz farkı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir.

752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	XXX
751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	XXX

Olumsuz gider farklarının kaydı.

Olumsuz gider farklarını dönem sonunda sonuç hesabına şu şekilde devreder.

630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 2631-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	XXX
752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	XXX

Olumsuz gider farklarının sonuç hesaplarına kaydı.

Fiili maliyetlerin, standart maliyetlerden düşük olması halinde, olumlu fark meydana gelmektedir. Bu durumda araştırma ve geliştirme giderlerine fazla gider yüklenmiş olduğundan tenzil edilmesi gerekir.

751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ XXX
 YANSITMA HESABI
 (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri
 (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME XXX
 GİDER FARKLARI
 (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri
 (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Olumlu gider farklarının kaydı.

İşletme olumlu gider farklarını dönem sonunda şu şekilde muhasebeleştirir.

752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME XXX
 GİDER FARKLARI
 (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6) Gider Çeşitleri
 (70-79)-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

630-ARAŞTIRMA VE XXX
 GELİŞTİRME GİDERLERİ

Olumlu farkların sonuç hesaplarına kaydı.

630 no.lu gelir tablosu hesabına aktarılan 752-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI'nın muhasebeleştirilmesi sonuçlandırılır.³⁸

2.2. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Temel ilke olarak geliştirme maliyetleri de olduğu dönemde gider kaydedilerek muhasebeleştirilir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı beklentisi varsa aktifleştirilebilir. Bu nedenle Geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini, aktife alınması ve gider kaydedilmesi açısından incelememiz yerinde olur.

³⁸ Demir, a.g.e., s.893-895.

Arşiv

2.2.1. Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi

Geliştirme faaliyetlerinden sağlanacak ekonomik yararlar; ürünlerin satışı, maliyetlerden sağlanan tasarruf ve işletmenin bu amaçla sağladığı diğer yararlar oluşur. Projenin yararları ile projenin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri karşılaştırılır ve kalan tutar kadar geliştirme maliyetleri aktifleştirilir.

Aynı şekilde, geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiç gelir sağlanamayacağı belirlendiği dönemden geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı, aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine karar verildiğinde tutar, bilanço hesabı olan 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'na borç kaydedilir. Böylece AR-GE giderleri bilançonun aktifinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda yer alır.

Geliştirme giderleri ve maddi olmayan varlıklar grubunda yer alan diğer hesap kalemleri aşağıdaki durumlarda ve sadece o durumlara mahsus olmak üzere maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmelidir.

- O varlığa bağlanabilen gelecek ekonomik yararların o işletmeye akması olası ise; ve
- Varlığın maliyeti güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa.

Bir işletme, gelecekte ekonomik yarar sağlama olasılığını, varlığın faydalı hayatı boyunca var olacak ekonomik şartlar setini en iyi şekilde tahmin edebilecek makul ve desteklenebilir varsayımlar kullanarak takdir etmelidir. İlk kayıt anında, bir varlığın kullanılmasıyla ilişkilendirilen gelecek ekonomik yarar akışının ilişkilendirilen kesinlik derecesini takdir edebilmek için daha çok dış kanıtlara bakılarak hüküm verilir.³⁹

³⁹ "Türk Muhasebe Standartları (1.Taslak) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı," **MÖDAV Dergisi**. Sayı no: 4, (Aralık 2000), s.124-125.

263 no.lu hesap işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

Geliştirme giderlerinin hangilerinin aktifleştirileceğine bu tür giderlerin niteliği ve yapılan giderlerin amacına uygun sonuç verip vermeyeceği göz önüne alınarak karar verilmelidir. Bu konuyla ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliğinde de benimsenmiş olan aşağıdaki unsurların varlığına göre karar verilmesi uygun olacaktır(SPK XI No: 1 Tebliğ Md. 35).

- Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrıca belirlenebilmesi,
- Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları,
- Ürün veya projenin gerçekleştirilebilir olması,
- Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması

Yukarıda sıralanan koşullar gerçekleştiğinde geliştirme maliyetleri aktifleştirilebilir.

İşletmelerde, geliştirme faaliyetlerinin yararının tükendiği dönemi belirlemekte objektif ölçütlerin oluşturulması güç olabilir: Geliştirme maliyetlerinin izleyen satışlar, beklenen kazançlar ve endüstri satışları içerisindeki payının ölçülmesi ve anlamlı bir ilişkinin kurulması güç olmakla birlikte bu ölçümün yapılması harcamaların aktifleştirilebilmeleri açısından önemlidir.

Geliştirme maliyetlerinin fayda maliyet analizi yapılabilmesi bir kısım koşullara bağlıdır: Özellikle cari geliştirme harcamaları ile gelecekte beklenen yararlar arasındaki ilişkiyi kurmak güçtür. Çünkü gelecekte beklenen yararların tutarları ve bu faydanın hangi dönemlerde gerçekleşeceği belirli bir ürününün geliştirmesine yönelik olanlar dışında, belirsizdir.⁴⁰

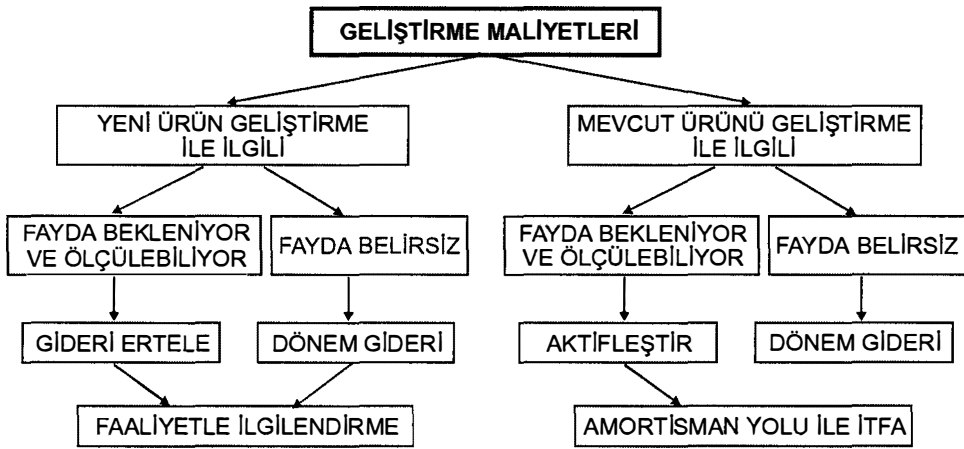
⁴⁰ Serap S.Yanık ve Ganite Kurt, "AR-GE Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP Açısından Değerlendirilmesi," *Yaklaşım Dergisi*. Sayı no:74, (Şubat-1999), s.126.

TMS-15(Türk Muhasebe Standartları) ve IAS-9(International Accounting Standards)'da geliştirme maliyetlerinin aktif yazılmasındaki kriter; gelecekte ekonomik faydanın sağlanacağı tahmin edilmesi koşuluna bağlanmıştır. Eğer yapılan bu harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve fayda sağlanacak dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülecektir. SSAP-13(Statements of Standard Accounting Practice)'te geliştirme maliyetlerinin gelecekte bir dönemle veya bir üretim faaliyeti ile ilişkilendirilmesi konusunda önemli bir yaklaşım farklılığı vardır. Söz konusu düzenlemede aktifleştirmeden başka erteleme kavramından söz edilmektedir. Buna göre;

- Geliştirme faaliyeti sonucu ortaya çıkan maliyetler; mevcut bir ürünün, işlemin, sistemin veya hizmetin geliştirilmesi amacıyla yapılıyor ve bu çabalardan gelecekte fayda bekleniyorsa ve bu fayda ölçülebiliyorsa aktifleştirilmeli ve ilgili olduğu dönemde amortisman yolu ile itfa edilmelidir. Bu durumda aktifleştirilen giderler “MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR”hesabında izlenebilir.
- Geliştirme faaliyeti sonucu ortaya çıkan maliyetler; yeni hedeflerin(işlem, sistem, hizmet) oluşturulmasına yönelik ise bu nedenle katlanılan maliyetin gelecekteki bir faaliyet ile doğrudan ilişkilendirilmesi söz konusu ise, bu gibi giderler “ertelenmiş gider” olarak nitelendirilir. Ertelenmiş gider peşin ödenmiş bir gider olarak gelecek dönemlere aktarılır. Aktifleştirmeden farklı olan bu durum ertelenmiş giderler, “GELECEK YILLARA/AYLARA AİT GİDERLER hesabına alınarak izlenebilir. Bu tür harcamaların amortisman yolu ile değil, peşin ödenmiş bir giderin faaliyetle ilgilendirilmesi yolu ile gidere dönüştürülmesi söz konusu olacaktır.

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirme, erteleme veya gider yazma koşulları aşağıda şematize edilmiştir.⁴¹

⁴¹ Yanık, a.g.e., s.128.



Vergi Usul Kanunu(V.U.K.)'nın 326. maddesinde geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi konusunda kurumlara bir ihtiyarilik tanınmıştır. Ancak kanunda tanınan aktifleştirme konusundaki ihtiyarilik kısmen kullanılamaz. Bu giderler ya tamamen aktifleştirilir yada gider yazılır. Diğer taraftan kanunda aktifleştirme konusunda tanınan bu ihtiyarilik Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde tanınmamıştır. Geliştirme giderleri sadece bir dönemin giderleri olmadığı için sonraki dönemin giderlerinin bu giderin fiilen yapıldığı döneme yüklenmesi, faaliyet sonuçları bakımından gerçek durumu yansıtmayacaktır, dolayısıyla gider yazılmayıp aktifleştirilmelidir.⁴²

2.2.1.1. Hesabın İşleyişi

Bu hesap defter-i kebir seviyesinde ve onun alt hesabı olarak, geliştirme için yapılan giderlerin toplamı bir birim kabul edilerek bölümlenebilir.

263 – ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

2631 – Araştırma ve Geliştirme Giderler

⁴² Sevimkan, a.g.e., s.55-56.

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir. AR-GE giderleri, (V.U.K.)’da açık olarak belirtilmiş olmasına rağmen, bu giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında olduğundan; (V.U.K.)’nın 282. maddesi kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu çerçevede bu giderlerin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması, kurumların ihtiyarına bırakılmıştır.

Geliştirme giderleri, yapıldıkları dönemlerde giderlere atılabileceği gibi, aktifleştirildikleri taktirde, aktifleştirildikleri dönemden itibaren beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilirler. Aktifleştirme yönünde tercih yapıldığı taktirde, müteakip yıllarda amortisman yoluyla itfadan vazgeçip, defaten giderlere kaydedilmesi mümkün değildir. Tekdüzen hesap planında, AR-GE giderleri için, 7/A seçeneğinde 750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ olarak fonksiyonel gider nevi hesabı ve gider yeri olarak da, araştırma ve geliştirme gider yerleri hesaplarına yer verilmiştir. Bu nedenle, dönem içerisinde araştırma geliştirme faaliyetleri ile ilgili tüm harcamalar, 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ FONKSİYONEL MASRAFI hesabı başlığında ilgili 0-9 gider çeşitleri ve 70-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER YERLERİ hesaplarına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesaplarda toplanan, araştırma ve geliştirme giderlerinin maliyet unsurları, gider yerleri, gider dağıtım tablosu aracılığı ile, 751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI’nın alacağı mukabili 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabının borcuna aktarılır. Araştırma geliştirme giderleri, 7/B seçeneğinde ise bu faaliyetlerle ilgili harcamalar önce, 79-GİDER ÇEŞİTLERİ hesapları içinde (790-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ, 791-İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ, 792-PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ, 793-DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER, 794-ÇEŞİTLİ GİDERLER, 795-VERGİ RESİM VE HARÇLAR, 796-AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI, 797-FİNANSMAN GİDERLERİ hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında, gider yerleri gider dağıtım tablosunda fonksiyonlarına dönüştürülen ve ait olduğu gider yerlerine aktarılan gider çeşitlerinden, araştırma ve geliştirme gider yerinde toplanan giderler, 798-GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI alacağı mukabili 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

hesabına borç verilir. Bu giderler, aktifleştirilmediği takdirde, ilgili dönemin giderlerine kaydedilir.⁴³

2.2.1.2. Muhasebe Kaydı

İşletme, dönem içinde yapmış olduğu geliştirme giderlerini aktifleştirmeye karar verdiğiğinde 263 no.lu hesabı borçlandırır ilgili hesaba ise alacak kaydeder.

<hr/>	
263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX
2631-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
191-İNDİRİLECEK K.D.V.	XXX
1912-Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere Ait K.D.V.	
100-KASA	XXX
Ulusal Paralar	

Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktife alınmasının kaydı.

263 no.lu hesabın borcuna kaydedilen geliştirme giderleri dönem sonunda bilançonun aktifinde, maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda gözüktür.

2.2.1.3. Değerlemesi ve Envanteri

Araştırma ve geliştirme giderleri; Vergi Usul Kanununun 282 ve 326. maddelerine göre mukayyet değerle, Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliğine göre ise, maliyet değerleri ile değerlendirilir. Beş yıl içinde eşit taksitler halinde amortisman ayrılır. Yeniden değerlendirme işlemlerine tabi tutulmazlar. (V.U.K. Mükerrer 298'inci Md). Ülke genelinde yerleşik uygulama Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda değerlendirilmesi mukayyet değerle yapılmaktadır.⁴⁴

⁴³ Demir, a.g.e., s.460.

⁴⁴ Demir,a.g.e.,s.459-460-461.

2.2.1.4. Amortismanın Kayda Alınması

Aktifleştirilen ve maddi olmayan duran varlıklar grubunda raporlanan geliştirme maliyetleri amortismanına tabi olup, yarar sağladıkları dönemde bir gider unsuru olarak dikkate alınır. Bu maliyetler, en fazla beş yılda amortismanına bağlı tutularak gidere dönüştürülür.

Geliştirme maliyetleri üzerinden hesaplanan amortisman tutarları faaliyet giderleri arasında yer alan AR-GE giderlerine kayıt edilebileceği gibi, diğer varlıkların üretim maliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilip, bu varlıkların maliyetine de yansıtılabilir.⁴⁵

Geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen gelecekte ekonomik yarar sağlayacağı beklentisi devam ettiği sürece bu maliyetler bilançoda maddi olmayan duran varlıklar grubunda gösterilerek amortisman ayrılmasına devam edilir. Maddi olmayan bir duran varlığın faydalı hayatını etkileyen hem ekonomik hem de yasal faktörler olabilir; ekonomik faktörler; gelecek ekonomik yararların alınacağı süreleri saptar; yasal faktörler işletmenin bu yararları kontrol edeceği süreyi sınırlar. Faydalı hayat bu faktörler tarafından saptanan sürelerin daha kısa olanıdır. Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesinde ve dolayısıyla amortismanın hesaplanmasında faydalı hayatın süresinin işletme tarafından iyi tahmin edilmesi gerekir.

Ayrıca kullanılan amortisman yöntemi, o varlığın ekonomik yararlarının işletme tarafından tüketileceği modeli aksettirmelidir. Eğer o model güvenilir şekilde saptanmazsa, doğrusal amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Bir varlığın amorti edilebilir tutarını onun faydalı hayatına sistematik bir esas üzerinden dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılır. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemini, azalan kalanlar yöntemini ve üretim birimi yöntemini içerir. Bir varlık için kullanılan yöntem, ekonomik yararların beklenen tüketim modeline dayandırılarak seçilir ve o varlıktan sağlanacak ekonomik yararların beklenen

⁴⁵ Ergun, a.g.e., s.75.

tüketim modelinde bir değişme olmadıkça dönemden döneme değiştirilmeksizin uygulanır. Maddi olmayan duran varlıklar için doğrusal yöntemle bulunan birikmiş amortisman tutarından daha düşük birikmiş amortisman tutarı ile sonuçlanacak bir amortisman yöntemini destekleyecek ikna edici delil nadiren varolacak, belki de hiç olmayacaktır.

Amortisman dönemi ve amortisman yöntemi en az her finansal yılın sonunda tekrar gözden geçirilmelidir. Eğer o varlıktan beklenen ekonomik yarar modelinde önemli derecede değişme olmuş ise, amortisman dönemi ve yöntemi buna uygun olarak değiştirilmelidir.⁴⁶

Aktifleştirilmesine karar verilen ve amortisman ayrılacak olan geliştirme maliyetleri muhasebeleştirilirken aktifleştirilecek tutarın %20'si hesaplanarak 268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI alacaklandırılır, 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI veya 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI gibi ilgili gider merkezleri borçlandırılır. Beşinci yılın sonunda 268 no.lu hesap borçlandırılarak, 263 no.lu hesap ise alacaklandırılarak kapatılır.

Aktifleştirilen geliştirme giderlerine ait itfa payları, 268-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA AİT BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR hesabına alacak, 7/B seçeneğinde 796-AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI, 7/A seçeneğinde, 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ FONKSİYONEL MASRAF NEVİ hesabının alt hesabı olan 6504-Araştırma ve Geliştirme Amortisman Giderleri hesaplarının borçlarına kaydedilir.⁴⁷

Aktifleştirilmeyen geliştirme maliyetleri giderleştirilir. Bu durumu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

⁴⁶ Türkiye Muhasebe Standartları (1.Taslak) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, **MÖDAV Dergisi**. Sayı no: 4, (Aralık 2000), s.138-139.

⁴⁷ Demir, a.g.e., s.460.

2.2.2. Geliştirme Maliyetlerinin Giderleştirilmesi

Geliştirme maliyetlerinin direkt olarak giderleştirilmesi ile araştırma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde(gider kaydı) aynı işlem sırası izlenmektedir.

Geliştirme maliyetlerinin hiç aktifleştirilmeyip giderleştirilmesine karar verildiğinde söz konusu bu maliyetler dönem içinde 750 no.lu hesabın borcunda toplanır, 751 no.lu yansıtma hesabı aracılığı ile 630 no.lu sonuç hesabına aktararak gelir tablosunda faaliyet gideri olarak gösterilir. Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri her muhasebe dönemi sonunda gözden geçirilerek, daha önce sıralanan aktifleştirme ölçütlerine aykırı bir durum söz konusu olduğunda, henüz itfa edilmemiş geliştirme maliyetleri tutarı dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Dönem sonu yapılacak bu kayıta 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI alacaklandırılarak kapatılır. 750 no.lu veya 730 no.lu gider hesabına borç kaydedilir.

IAS-9(International Accounting Standards) ve TMS-15(Türk Muhasebe Standartları)'de, geliştirme maliyetlerinin gider yazılması koşulları, SSAP-13(Statements of Standard Accounting Practice)'e göre daha sınırlı tutulmuştur. SSAP-13'te geliştirme maliyetlerinin gider yazılabilme koşullarını FASB(The Financial Accounting Standards Boards)'a dayandırmıştır. FASB'nin dayandığı varsayımlar şunlardır.⁴⁸

- Gelecekteki faydanın belirsizliği: Gelecekte faydası ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır.
- Harcama ve fayda arasındaki nedensel ilişkinin kurulamaması: Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır.

⁴⁸ Yanık, a.g.e., s.127-128.

- Geliştirme harcamalarının varlık tanımına girmemesi: Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir. Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılır.
- Gelir ve giderlerin eşleştirilememesi: Geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin gideri olarak yazılır.

Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiçbir yarar sağlanamayacağı belirlendiği dönemden, geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak kaydedilir. Örneğin aktifleştirilen ve üç yıl amortisman payı ayrıldıktan sonra dördüncü yılda projeden artık bir yarar sağlanamayacağı belirlendiğinde, geriye kalan itfa payının tamamı dördüncü yılın sonunda 750 no.lu hesabın borcuna aktararak gider kaydedilir. O tarihe kadar 268 no.lu hesabın alacağında birikmiş olan amortisman tutarı da borçlandırılarak kapatılır. Buna karşılık olarak daha önceden aktifleştirilen 263 no.lu hesap alacaklandırılır.⁴⁹

AR-GE faaliyetleri, TMS-15'de belirtilen kapsamlar dikkate alınarak doğru bir biçimde ayrılmalı ve gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılmasına özen gösterilmelidir. Meslek elemanları da denetim sırasında AR-GE maliyetlerine ait bilgilerin doğruluğunu titizlikle araştırarak finansal tabloların güvenilirliğini sağlamalıdır.

Yoğun küresel rekabet, işletmeleri bilimsel ve teknolojik gelişmeleri izleme konusunda geçmişe göre daha özenli olmaya zorlamaktadır. Bu nedenle devlet, işletmeleri AR-GE faaliyetlerini arttırmaya yönelten teşvik edici bazı düzenlemeler getirmiştir. İşletmelerin devletin sağlamış olduğu bu düzenlemelerden

⁴⁹ Ergun, a.g.e., s.75.

yararlanabilmeleri için özellikle muhasebe sistemleri içinde AR-GE hesaplarına yer vermeli ve bu hesapları(263-750-630) titizlikle seçmelidirler. Teknolojik büyümeyi teşvik eden, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin(KOBİ) gelişimini hızlandıran söz konusu hakların, muafiyetlerin ve yardımların açıklanması, bu teşviklerin AR-GE hesapları ile ilişkisinin incelenmesine üçüncü bölümde yer verilmiştir.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİNİN KANUNLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

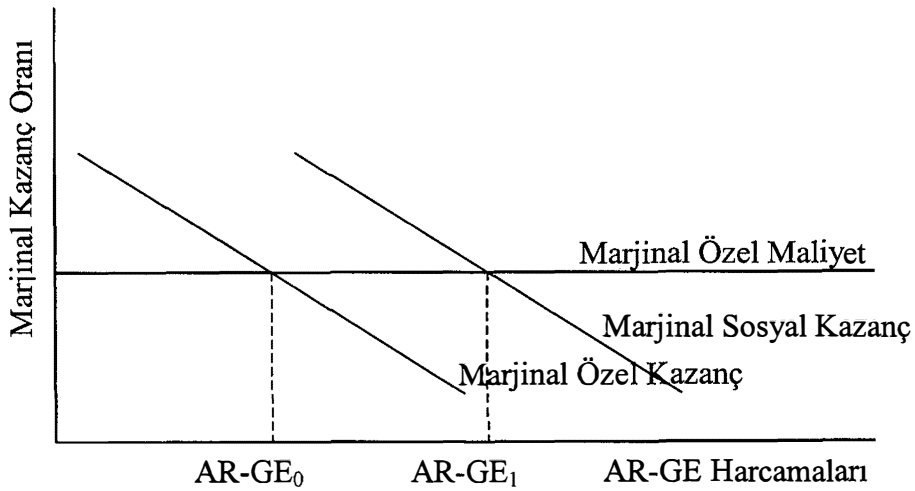
Tüm dünyada globalleşme eğilimlerinin artışıyla sağlanan serbestleşme sonucu kamunun ekonomideki varlığını azaltma çabalarındaki artış dikkati çekmektedir. Kamu, ekonomideki varlığını azaltırken, verimliliğin artırılması ve özel sektörün kamunun çekilmesi ile oluşan boşluğu doldurabilmesi için teknolojik değişim doğrultusunda politikalarını artırmaya çalışmaktadır. Teknolojik değişim aşamalarından yeniliğin artırılmasına yönelik olarak devlet piyasaya müdahalelerde bulunabilmektedir. Bu müdahaleler; serbest piyasa mekanizmasının işletilmesi, AR-GE yatırımlarında kaynakların etkin kullanımının sağlanmasıyla birlikte yeniliğin artırılmasına yönelik politikaların şekillendirilmesi, patent sisteminin işletilmesi, vergi teşviklerinin sağlanması ve uygun AR-GE ortamının yaratılması şeklinde olmaktadır.

Devletin AR-GE'ye verdiği önem ve buna bağlı olarak mevcut AR-GE politikaları işletmelerin teknolojik yenilik alanındaki başarılarını da arttırmaktadır. Son yüzyılda ortaya çıkarılan teknolojik yeniliklerle hızlı bir teknolojik değişim yaşanmakta bu değişimle sağlanan avantajlarla monopol kârlar elde edilerek rekabet üstünlüğü sağlanmaktadır. Böylece ülkeler ekonomik gelişimlerini hızlandırmaktadırlar.

Fiyat rekabetinden daha çok teknolojik değişimle rekabet üstünlüğü sağlamak için özel sektör teknolojik yenilik üzerinde yoğunlaşmaktadır. Özel sektörün artan ilgisiyle birlikte devlet, AR-GE faaliyetlerini kendisi yapabildiği gibi hem bu faaliyetlere doğrudan destek sağlamakta hem de teknolojik yenilik politikalarına yön vererek yenilik oluşum sürecinde etkin rol oynamaktadır.

Devlet AR-GE politikaları çerçevesinde özel sektöre vergi erteleme imkanı sağlayarak teşvikte bulunur.

AR-GE harcamalarını artırmaya yönelik politikalardan birisi olan vergi teşviklerinin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Avantajları; diğer politikalardan daha az devlet müdahalesi gerektirmesi, daha az kırtasiyecilik gerektirmesi, doğrudan yardım ihtiyacında olan firmalara hitap etmesi, psikolojik avantajlar sağlaması ve süreklilik arz etmesidir. Dezavantajları; uygulamanın başarısız olması durumunda teşvikin geri alınmasının söz konusu olmaması, istenmeyen haksızlıklara yol açması, teşviklerin hazine üzerine yük getirmesi, kamu şeffaflığını azaltması ve teşviklerin etkinliğinin işin türüne göre değişmesidir. Vergi teşviklerinin sağladığı sosyal kazancı aşağıdaki grafikte açıklayabiliriz.



Şekil 7. Vergi Teşvikleri ve Marjinal Sosyal Kazanç Artışı

Feldman, 2001.

Her iki marjinal kazanç eğrisi negatif eğilimlidir ve her yeni AR-GE harcama artışının kazancının azaldığını göstermektedir. Firma marjinal kazançlarının marjinal maliyetlerine eşit olduğu noktada AR-GE₀ kadar harcama yapacaktır. Sağlanan vergi teşviki ile firma özel kazancını artıramasa bile yenilik sonrası yayımlar nedeniyle marjinal sosyal kazanç artacak ve AR-GE₁ kadar harcama yapacaktır.⁵⁰

Türkiye'nin gelişmiş ülkeler ile kıyaslandığında AR-GE harcamaları konusunda oldukça geri kaldığı, devlet ve özel sektörün AR-GE harcamaları için yeterli kaynağı ayırmadığı görülmektedir. AR-GE harcamalarının yeterli düzeye çıkarılması için, harcama yapacak kişi/kurumları teşvik edici kanuni ve idari düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye'nin de gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşması amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından da, bilimsel AR-GE harcamalarının artırılmasının teşvik edilmesi amacıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine vergi erteleme imkanı tanınmıştır. Bu imkan, Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 89 ve Kurumlar Vergisi Kanununun (K.V.K.) 14. maddelerinde düzenlenmiştir.⁵¹

1. VERGİ ERTELEMESİ

G.V.K.'nın 89. ve K.V.K.'nın 14. maddesinde yer alan düzenlemeler ile işletmelerin AR-GE faaliyetlerinde bulunmaları teşvik edilmiştir. Gelir Vergisi mükelleflerinin AR-GE harcamalarına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca bugüne kadar bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak Gelir Vergisi mükelleflerinin kişisel olarak bu teşviktan yararlanmak için Maliye Bakanlığından görüş almaları ve bu görüşe göre hareket etmeleri mümkündür. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin AR-GE

⁵⁰ Barışık, a.g.e., s.18-19.

⁵¹ Selahattin Gökmön, "Bilimsel Amaçlı AR-GE Harcamalarında Vergi Erteleme-1," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no:111, (Mart 2002), s.152.

harcamalarına bağılı vergi ertelemesinden yararlanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 31, 40 ve 67 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almıştır.⁵²

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 maddesinin 6. bendi; "Mükelleflerin, yılı içinde yaptıkları kendi AR-GE harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden verginin üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebileceği, ertelenen bu verginin ise üç yıl içinde Kurumlar Vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödeneceği" hükmündedir.

Bu düzenleme, bilimsel ve ekonomik anlamda artık küçüldüğü varsayılan günümüz dünyasında AR-GE harcamalarına, kanun koyucunun verdiği önemin bir göstergesidir. Yapılan bu düzenleme ile AR-GE harcamalarına para ayıran şirketlerin bu tür harcamalarının yükünün bir nebze de olsa rahatlatılması ve gelişen dünyaya, teknoloji yaratarak uyum sağlama konusunda desteklenmeleri ve bu yolla ülke insanının refahına katkıda bulunmaları amaçlanmıştır.

Burada ertelenecek vergi tutarının hesabında "mahsuplardan önceki Kurumlar Vergisi"nin mi, yoksa "mahsuplardan sonraki Kurumlar Vergisi"nin mi esas alınacağı uygulamanın ilk yıllarında tartışma konusu olmuştur. Ancak Danıştay'ın müstekar hale gelen kararlarından sonra konu netleşmiştir. Buna göre Kurumlar Vergisi ertelemesi hesaplamasına esas olacak tutarın, mahsuplardan önceki kurumlar vergisi olduğu kabul edilmiştir. Maliye Bakanlığı da Danıştay'ın bu kararlarından sonra görüşünü değiştirerek hesaplamanın mahsuplardan önceki kurumlar vergisinden yapılmasını kabul etmiştir. Bu uygulamadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına yapılan müracaatlara ilişkin olarak Bakanlıkça verilen yazıların son paragraflarında "ertelenecek verginin kurumun ilgili dönemde mahsuplardan önceki hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacağı" belirtilmektedir.

⁵² Levent Gençyürek, "AR-GE Harcamalarına İlişkin Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 106, (Ekim 2001), s.92.

Şirketlerin Maliye Bakanlığına yaptığı müracaatlarda Kurumlar Vergisi erteleme talebi uygun görülüş ve mahsuplardan önceki Kurumlar Vergisi tutarının esas alınması yazılı olarak belirtilmişse de “geçici vergi” ve “kesinti suretiyle ödenen vergiler” sebebiyle kurumlar vergisi beyannamesinde ödenecek Kurumlar Vergisi yoksa vergi daireleri mükellefleri bu imkandan faydalandırmamaktadırlar. Vergi daireleri buna gerekçe olarak mükellefin geçici vergi veya kesilen vergiler nedeniyle zaten alacaklı konumda olduğunu ileri sürmektedirler.

Mahsuplardan önceki ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi tutarının %20 si olan ertelenecek Kurumlar Vergisinin ödenecek Kurumlar Vergisi olmadığı gerekçesiyle vergi dairesi tarafından uygulanmaması yasaya, hukuka ve anayasaya uygun değildir. Çünkü gerek Danıştay kararlarında ve gerekse Maliye Bakanlığınca gönderilen yazılarda, hesaplamanın mahsuplardan önceki tutardan yapılacağı açıkça belirtilmektedir. K.V.K.’da, Danıştay kararlarında ve Maliye Bakanlığı yazısında “mahsuplardan sonra ödenecek kurumlar vergisi yoksa vergi erteleme yapılamaz” diye bir ibare yoktur.

Kurumlar vergisinden mahsup edilen geçici vergi ve kesinti suretiyle ödenen vergiler mükellefin vergi dairesinden alacağıdır. Bu alacağın ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Böyle bir alacak var diye ve bu alacağın vergi beyannamesine yazılıyor olması nedeniyle AR-GE vergi ertelemeinden yararlandırılmamak hukuka aykırıdır.

AR-GE harcamalarına dayalı kurumlar vergisi erteleme 1986 yılında mevzuatımıza girmiştir. Bu tarih itibariyle mevzuatımızda geçici vergi uygulaması bulunmamaktadır. Geçici kurumlar vergisi uygulamasının mevzuatımıza girmesiyle de değişen bir şey olmaması gerekir. Zira geçici vergi de bir kurumlar vergisi ödemesidir. Sadece dönem içinde yapılan bir peşin ödemedir. Dolayısıyla fark söz konusu olmamalıdır.

Danıştay’ın vermiş olduğu kararlarda da bu husus dikkate alınmaktadır. Bir kararda aynen; *“kurumlar vergisine mahsuben yapılan peşin vergi ödemelerinin ve vergi kesintilerinin mükellefin vergilendirme dönemine ilişkin vergisinin bir kısmını teşkil ettiğini, yıllık beyandan önce tahsilinin sağlanarak sadece bu bölümünün ödeme*

zamanının değiştirildiğini, ödeme zamanının değişik olması, peşin vergi ve vergi kesintisi yoluyla ödenen vergilerin kurumlar vergisinin bir bölümünün teşkil ettiği gerçeğini ortadan kaldıramayacağından, peşin vergi ve vergi kesintilerinin mahsuptan önceki verginin ödenmesi gereken kurumlar vergisi olarak kabul edilmesi ve ertelenecek verginin bu tutar üzerinden hesaplanması gerektiği” denilmektedir.

Ödenecek kurumlar vergisi çıkmadığı gerekçesiyle Kurumlar Vergisi erteleme fiilen ortadan kaldırılması, AR-GE harcamalarını teşvik amacıyla getirilen K.V.K.’nın ilgili hükmünü işlemez hale getirmekte ve böylece hem önceden peşin Kurumlar Vergisi ödemesi yapmış olmak, hem de yararlanılması gereken Kurumlar Vergisi ertelemeinden yararlandırılmamak uygulamasına muhatap olmak suretiyle iki defa mağduriyet söz konusu olmaktadır.

Vergi idaresinin bu uygulaması Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi” ilkesine de aykırıdır. Yapılan uygulamaya benzer şartları taşıyan iki şirketten birinin önceden geçici vergi ödemiş olması hali ele alındığında, geçici vergi ödemeyen şirket adeta ödüllendirilerek AR-GE vergi ertelemeinden faydalanmakta, buna karşılık önceden peşin vergi ödemesi yapan şirket cezalandırılarak vergi ertelemeinden yararlandırılmamaktadır. Bu ise peşin vergi ödemesi yapan mükellef aleyhine, peşin vergi ödemesi yapmayan şirket lehine vergi yükü oluşmasına neden olmaktadır. Böyle hakkaniyete aykırı bir sonucu da kanun koyucunun amaçlamayacağı açıktır.

4369 sayılı yasa ile getirilen yeni geçici vergi sisteminde yıl içinde yapılan geçici vergi ödemeleri üçer aylık (01.01.2000 tarihinden sonra altı ayda bir) dönem kârları üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla hesaplanan yıllık Kurumlar Vergisi beyannamelerinde birçok şirkette ödenecek Kurumlar Vergisi çıkmaması ihtimali dahilindedir. Bu durumda hesaplanan Kurumlar Vergisi olan ve bu tutarı yıllık Kurumlar Vergisi olarak tahakkuk ettiren şirketleri bu imkandan yararlandırmamak demek yasanın getirdiği imkanı fiilen ortadan kaldırmak anlamına gelecektir.⁵³

⁵³ Mehmet Bingöl, “Araştırma Ve Geliştirme Vergi Erteleme Mahsuplarından Önceki Kurumlar Vergisinden Hesaplanmalıdır,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı no 87, (Mart 2000), s.215-216.

AR-GE teşvikleri kapsamındaki vergi ertelemeleri 3 Nisan 1986 ve 5 Eylül 1990 tarihli resmi gazetelerde yer alan tebliğlere göre uygulanmaktadır. İlgili mevzuata göre, vergi ertelemesine konu faaliyetin, bilimsel ve teknolojik kriterlere göre AR-GE kapsamına girip girmediği TÜBİTAK tarafından belirtilmektedir.

1.1. Vergi Ertelemesinden Yararlanmanın Usul ve Esasları

K.V.K.'nın 14.maddesinin 6 numaralı bendinin son paragrafına eklenen hüküm ile kurumların işletme içi AR-GE faaliyetlerinde bulunmaları teşvik edilmiştir. Getirilen hükümlerle; kurumların, yıl içinde yaptıkları AR-GE harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık Kurumlar Vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilecektir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde Kurumlar Vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde geri ödenecektir.

Maddede sözü edilen AR-GE harcamalarının neler olduğu yönünde kanun maddesinde bir açıklama yapılmamıştır. Kanun maddesinin uygulamasını belirlemek amacıyla yayımlanan 31 seri no.lu tebliğin 4-b bölümünün 2. paragrafında, AR-GE faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olması gerektiği, bunun aksi durumda mükelleflerin vergi ertelemesinden yararlanmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Aynı tebliğde, vergi ertelemesinden yararlanmak isteyen kurumların AR-GE faaliyetlerine ilişkin müracaatlarını, yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı açısından incelenmek üzere, TÜBİTAK'a ve/veya üniversitelerle kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettireceği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi yapılan harcamaların yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığına TÜBİTAK, üniversiteler ve kurumun araştırma yaptığı konuda

uzmanlaşmış kuruluşlar karar verecektir. Bu kuruluşlar kararlarını ekspertiz raporu ile Maliye Bakanlığı'na bildireceklerdir.⁵⁴

Bu konu ile ilgili olarak verilen bir Danıştay Kararı'nda, "Kurumun vergi ertelemesinden yararlanması için AR-GE harcamalarının yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olması icap ettiği, bu hususta uzmanlaşmış kuruluşların olumlu görüş vermesi gerektiği" belirtilmiştir.⁵⁵

Aynı karar metninde "TÜBİTAK tarafından düzenlenen inceleme raporunda; mükellef kurumun AR-GE kapsamında yapmış olduğu faaliyetlerinin genellikle mevcut ürünlerin geliştirilmesi ve müşteri tarafından sipariş edilen ürünlerin fabrikada mevcut üretim teknolojisi üretilebilirliğinin araştırılması olarak yoğunlaştığı görülerek bu çalışmaları bilimsel araştırmaya yönelik faaliyetler ve yeni malzeme ve yeni teknoloji araştırma ve geliştirme konusunda yeterli olmadığı" görüşü belirtilmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesi, mükellefin TÜBİTAK tarafından düzenlenen inceleme raporuna yapmış olduğu itirazları da yukarıdaki gerekçelerle reddetmiştir.

Bu durumda, satışa yönelik yeni ürün veya modellerle ilgili ilk üretim aşamasındaki mühendislik giderleri, kalite kontrol maliyetleri, üretim sırasında yapılan bakım onarım giderleri, var olan ürünlerin kalitesini geliştirmek, özel siparişler ile ilgili harcamalar, alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan harcamalar ile moda değişikliklerine ilişkin tasarımlar AR-GE faaliyeti ile ilgili olmakla birlikte AR-GE gideri sayılmamaktadır.⁵⁶ İlgili şartları gerçekleştiren işletmeler vergi ertelemesinden yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na müracaat eder.

⁵⁴ Gökmen, a.g.e., s.154.

⁵⁵ Dn.3. D.'nin 11.12.1995 tarih ve E.1995/1845, K: 1995/4142 sayılı Kararı.

⁵⁶ Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri** (İkinci Basım. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002), s.603.

1.2. Vergi Ertelemesinden Yararlanmak İçin Maliye Bakanlığına Başvuru Esasları

Vergi ertelemeinden yararlanmak isteyen kurumların, ilgili yıl Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce, 31 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan belgelerle Maliye Bakanlığı'na (Gelirler Genel Müdürlüğü'ne) başvurmaları gerekmektedir.

Bakanlık, bu kurumların AR-GE faaliyetlerine ilişkin müracaatlarını, yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı açısından incelenmek üzere, TÜBİTAK'a ve/veya üniversitelerle kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

Bu haktan yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları tevsik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir:

- İşletme içinde kurulan AR-GE ünitesinin amaçları,
- AR-GE ünitesinde çalışan personelin sayısı ve kadroları ile eğitim durumu,
- AR-GE faaliyeti ile ilgili projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumu,
- Varsa AR-GE ünitesine ait Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesinin noterden onaylı bir örneği,
- AR-GE harcamalarının kalemleri (Personel giderleri, yatırım harcamaları ve işletme giderleri olarak),
- Araştırma alet ve teçhizat imkânları.

Söz konusu belgelerin Bakanlığa ibrazından sonra; ilgili bakanlık veya kuruluşların olumlu görüşü üzerine, AR-GE faaliyetleri nedeniyle vergi ertelemeinden yararlanmak için başvuran kuruma, yıl içinde yaptığı yeni teknoloji arayışına yönelik AR-GE harcamaları tutarının %5'ini, incelemeyi yapacak olan ilgili kuruluşun veznesine yatırması için ayrıca bir yazı göndereceği, bu tutarın 1990 yılı için 20

milyon lirayı aşamayacağı daha sonraki yıllar için esas alınacak azami tutarın bir önceki yılda uygulanan azami tutarın, yine bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.⁵⁷

K.V.K.'nın 14. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 1999 yılı kazançları ile ilgili vergi erteleme başvurularında uygulanmak üzere azami tutar 2,5 milyar lira olarak belirlenmiş olup daha sonraki yıl kazançları ile ilgili olarak vergi erteleme başvurularında esas alınacak azami tutar bir önceki yılda uygulanan azami tutarın bu önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamada 100 milyon liraya kadar küsuratlar dikkate alınmayacaktır.⁵⁸

Buna göre 1999, 2000, 2001 yılı kazançları ile ilgili vergi erteleme başvurularında uygulanmak üzere ilgili kuruluşların veznelere yatırılacak azami tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Yeniden Değerlenmemiş Tutar (TL)	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Araştırmayı Yapacak Kurulaşa Yatırılacak Azami Tutar (TL)
1999	2 500 000 000		2 500 000 000
2000	2 500 000 000	56	3 900 000 000
2001	3 900 000 000	53,2	5 974 800 000

Maliye Bakanlığı, söz konusu ekspertiz raporunun ve ilgili kuruluşun görüşünün olumlu olması halinde, kurumun yıl içinde yaptığı ve ekspertiz raporunda yeni teknoloji arayışına yönelik olduğu belirtilen AR-GE harcamaları tutarını geçmemek

⁵⁷ Gökmen, a.g.e., s.155.

⁵⁸ 06.02.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

üzere, ilgili dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisini üç yıl içinde dokuz eşit taksitte ödenmek üzere erteleyebilecektir.⁵⁹

Yasal düzenlemenin getiriliş amacı son derece iyi niyetli ve geleceği kavramaya katkıda bulur niteliktedir. Ancak düzenlenişi itibariyle yeterince kavrayıcı değildir. Bir üst paragrafta da görüldüğü gibi “yeni teknoloji arayışına yönelik AR-GE harcamaları” ifadesi kullanılmaktadır. Örneğin; yeni teknoloji arayışına yönelik olmasa bile üretilen ürünün kalitesini artırmaya, maliyetini düşürmeye yönelik yatırım harcamalarının bu madde kapsamına girip girmediği pek net değildir. 31 Seri Numaralı Genel Tebliğ, yasadaki AR-GE kavramını iyice daraltmış ve konuyu sadece “yeni Teknoloji arayışı”na indirgemıştır.

Uygulamada söz konusu harcamalara ilişkin vergi erteleme için yasada belirlenen 3 yıllık sürenin hangi yıldan itibaren başlayacağı tartışma yaratmaktadır. 31 Seri Numaralı Genel Tebliğe göre, bu süre ödenmesi gereken kurumlar vergisinin yılı ile aynı yılda başlayacağı yönündedir. Bazı uygulamacılar haklı olarak ilk üç taksit için herhangi bir ertelemenin söz konusu olmadığını; dolayısıyla, yasa ile hükme bağlanmış olan kurumlar vergisi tutarının %20 oranının bu uygulama ile %13.33’e düşürüldüğünü; bunun da yasaya aykırı olduğunu ileri sürmektedirler.⁶⁰

Söz konusu yasa ile AR-GE’yi özendirmek amacıyla getirilmiş, son derece çağdaş ve yararlı düzenlemenin işlevsel hale getirilmesi; bu düzenlemenin gerçek anlamda AR-GE’yi özendiren bir hüküm olmasının sağlanması gerekir. Bu ise, sınırlayıcı ve kısıtlayıcı bir anlayışla değil; gerçekleri kavrayan, konulara geniş bakan bir yaklaşımla olanaklıdır. Bu bakış açısı ile konuya ilişkin düzenlemelerin tümüyle yenilenmesinde ülkemizin gelişmesi açısından çok büyük yararlar vardır.

⁵⁹ Gökmen, a.g.e., s.156.

⁶⁰ Zeki Gündüz, “AR-GE Teşviği Neden Mükellef Aleyhine?”, **Power Aylık Ekonomi Dergisi**, Sayı 85, (Eylül 1999), s.140.

1.3. Ertelenecek Verginin Hesaplanması ve Muhasebe Kaydı

Kurumların vergi ertelemesinden yararlanabilmeleri için harcama yapılan yıl için verilecek olan Kurumlar Vergisi beyannamesinde hesaplanan Kurumlar Vergisinin çıkması gerekmektedir. Aksi durumda bu teşvik uygulanamaz. Ertelenecek olan verginin hesaplanması ve ödenmesi aşağıdaki örnekte olduğu gibidir.

ÖRNEK:

(A)Anonim şirketinin 2001 yılı beyannamesine göre ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi 120 milyar liradır. Kurumun 2001 yılı içinde yaptığı bilimsel AR-GE harcamaları tutarı ise 22,5 milyar liradır.

Ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi	120 000 000 000 TL.
Kurumlar Vergisi'nin %20'si	24 000 000 000 TL.
Ertelenecek vergi tutarı	22 500 000 000 TL.

Örnekte görüldüğü üzere, yıl içinde yapılan AR-GE harcamaları tutarını Kurumlar vergisinin %20'sini aşmadığından dolayı, ertelenecek tutar olarak 22,5 milyar lira dikkate alınacak ve ertelenen verginin ödemeleri aşağıdaki tarihlerde yapılacaktır:

Yıllar	Nisan	Temmuz	Ekim
2002	2 500 000 000	2 500 000 000	2 500 000 000
2003	2 500 000 000	2 500 000 000	2 500 000 000
2004	2 500 000 000	2 500 000 000	2 500 000 000

(A)Anonim Şirketinin ertelenen vergisinin ilk taksiti normal Kurumlar Vergisi beyannamesinin verildiği döneme rastlamaktadır. Bu durum kanun maddesi ile çelişkili gözükmemektedir. Çünkü kanun maddesinde verginin 3 yıl süre ile faizsiz olarak erteleneceği belirtilmektedir. Ancak 31 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel

tebliğindeki örnekte ertelenen vergilerin vadeleri yukarıdaki örnekte olduğu gibidir. Burada 2002 yılı içinde ödenecek olan toplam 7 500 000 000 TL tutarındaki taksitler vergi ertelemesinden yararlandırılmamaktadır. Çünkü bu taksitlerin ödeme tarihleri normal Kurumlar Vergisi taksit ödeme tarihleridir. Mükellef vergi ertelemesinden yararlanmamış olsaydı ertelemeye konu edilen vergi tutarını bu tarihlerde ödeyecekti. İlk taksitin normal Kurumlar Vergisi beyanname verme döneminden başlatılması, mükellefleri teşvik etmek amacıyla getirilen düzenlemenin amacına aykırı bir sonuç doğurmaktadır. Vergi ertelemesinden yararlanan kurum erteleyeceği vergiyi muhasebe kayıtlarında aşağıdaki gibi gösterecektir:⁶¹

360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	22 500 000 000
368-VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ DİĞER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER HS.	7 500 000 000
368.01-Ertelenmiş Vergi ve Diğ. Yük. 2002/4, 7, 10. aylar	
438-KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HS.	15 000 000 000

İşletme Nisan ayında 2,5 milyar liralık ilk taksidi ödeyeceği zaman 368 no.lu hesap borçlandırılır, 360 no.lu hesap alacaklandırılır. Ödeme zamanları geldiğinde aynı kayıtlar yapılarak hesaplar kapatılır. Böylece ertelenen vergi ile işletmelere finans kaynağı sağlanmış olur. Devletin AR-GE ile ilgili teşviklerinden bir diğeri de AR-GE yardımıdır.

⁶¹ Gökmen, a.g.e., s.182-183.

2. AR-GE YARDIMI

1995 yılı içinde Türkiye’de AR-GE çalışmaları açısından önemli bir gelişme olmuş ve AR-GE’ye devlet yardımı kararı 1 Haziran 1995 tarihli resmi gazetede yayınlanmıştır.

AR-GE yardımı kararında araştırma, ürün geliştirme ve üretim yöntemlerinin geliştirilmesine yönelik projeler kapsamaktadır. Projelerin giderlerinin belli bir bölümünün (%50’ye kadar) karşılanması veya sermaye desteği sağlanması öngörülmektedir. Proje giderleri kavram geliştirme safhasından deneme üretimine (dahil) kadarki safhaları ve patent ve lisans çalışmalarını ve satış sonrası sorun giderme hizmetlerini kapsamaktadır. Projelerin destek için uygunluğunu ve destekleme oranını belirleme yetkisi TÜBİTAK’a verilmiştir. AR-GE sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerin şirketin cirosuna oranı arttıkça proje harcamalarının %50’sini aşmamak kaydıyla destek oranı artmaktadır. Aynı şekilde projelerde doktoralı eleman istihdam edilmesi de destek oranını arttırmaktadır. VII. Beş Yıllık Kalkınma Planında AR-GE’de teknoloji üzerinde önemle durulmuştur. Bilim ve Teknolojide atılım ve bunu destekleyecek bir eğitim öğretim altyapısı oluşturulması VII. Beş Yıllık Planın ana başlıkları arasında yer almıştır. Bu kararların yaşama geçirilmesi için; kaynakların ayrılması ve bunu sağlayacak siyasi iradenin gösterilmesi gerekir.⁶²

Sanayi ve yazılım geliştirme faaliyeti ile uğraşan kuruluşların yararlanacağı AR-GE yardımı; araştırmaya, yeni ürün, üretim yöntemi ve teknolojisi geliştirmeye yönelik projelerin uluslararası kurallara uygun olarak; giderlerinin belirli bir oranının karşılanması anlamına gelmektedir.⁶³

AR-GE projeleri kapsamında yapılan giderlerin tamamının devlet yardımından yararlanabilmesi mümkün değildir. 98/10 sayılı tebliğin 10.maddesi uyarınca AR-GE

⁶² Araştırma-Geliştirme Ve Üniversite-Sanayii İşbirliğinin Teşvikine Yönelik Politikalar Çalışma Grubu, “Araştırma-Geliştirme Sistemi Yapısı ve Çerçevesi,” **TÜBA-TÜBİTAK-TTGV Bilim-Teknoloji-Sanayi Tartışmaları Platformu**, (Mart 1996), s.10-11.

⁶³ “AR-GE Yardımı” **tubitak.gov.tr**

projesi kapsamında yapılan harcamalardan sadece aşağıda belirtilenler destek uygulamalarından yararlanabilecektir.

- Araştırmacılara ve münhasıran araştırma faaliyetinde istihdam edilen teknisyenlere ilişkin personel giderleri,
- Münhasıran araştırma faaliyeti için kullanılan alet, teçhizat, yazılım giderleri,
- Münhasıran araştırma faaliyeti için kullanılan danışmanlık hizmeti ve buna eşdeğer hizmet alım giderleri,
- Ülke içindeki üniversiteler, TÜBİTAK'a bağlı AR-GE birimleri, özel sektör AR-GE kuruluşlarına yaptırılan AR-GE hizmet ve giderleri,
- Türk Patent Enstitüsü'nden alınacak patent, faydalı model ve endüstriyel tasarım tescili ile ilgili giderleri,

AR-GE yardımından yararlanabilmesi için söz konusu harcamaların ölçülebilir ve faturalandırılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde faturalandırılmayan ve ölçülebilir nitelikte olmayan harcamaların AR-GE yardımından yararlanması mümkün değildir.⁶⁴

Desteklenmesi istenen giderlerin AR-GE yardımı kapsamına girip girmeyeceği TİDEB(Teknoloji İzleme ve Değerlendirme Başkanlığı) tarafından yapılacak proje inceleme ve değerlendirme sonucunda belirlenir

AR-GE yardımından yararlanmak için AR-GE Yardımı Proje Öneri Formu'nun (AGY 100) doldurularak, 4 kopya olarak TÜBİTAK-TİDEB'e başvurulması gerekmektedir. Başvurunun sanayi kuruluşu veya yazılım geliştirmeye yönelik faaliyet gösteren kuruluş tarafından yapılması gerekmektedir.

⁶⁴ Tekin, a.g.e., s.95.

AR-GE yardımından sanayi kuruluşları ile yazılım geliştirme faaliyeti ile uğraşan kuruluşlar faydalanabilir. Sektörel bir ayırım söz konusu değildir. Temmuz 1998 tarihi itibarıyla Birleşmiş Milletler-Seri M No.4, Rev2 uluslararası sanayi sınıflaması standardına göre tanımlı 12 ayrı sektörden proje başvurusu bulunmaktadır.

Proje konusunda herhangi bir kısıtlama getirilmemektedir. Projenin AR-GE yardımı uygulama esasları içinde istenilen, AR-GE kategori (hedef), sonuç ve aşamalarına uygun olması beklenmektedir.

Proje süresi en çok 36 ay olabilmektedir. 36 aydan kısa süreli projeler için proje önerisinde öngörülen hedeflere ulaşmasında bir gecikme olması halinde, TİDEB'in değerlendirmesine bağlı olmak kaydıyla proje süresi ile ilgili uzatma talebinde bulunulabilir. Uzatma talebi uzatma süresindeki faaliyetleri kapsayan bir Proje Öneri Formu (AGY100) hazırlanarak gerekçesi ile birlikte sunulmalıdır. 36 aylık projelerde süre uzatımı yapılmamaktadır.

Alet / Makine / Teçhizat / Yazılım / Donanım alımlarının desteklenmesinde aşağıdaki üç kural gözetilir:

1. Gider kalemi tümüyle AR-GE amaçlı ise tamamı,
2. (*)Gider kalemi AR-GE projesi aşamasında ve proje bitiminde üretimde de kullanılacaksa belli bir kısmı desteklenir, ancak
3. Gider kalemi yalnızca üretime yönelikse destek kapsamı dışında tutulur.

(*) Gider kalemi hem AR-GE aşamasında hem de üretim faaliyetinde değerlendirilecekse; 5 yıllık amortisman tabii olduğu varsayımı ile proje süresi oranındaki kısmı desteklenir. Söz konusu alet/teçhizat alımlarının 12 aya kadar olan projelerde %20'si; 24 aya kadar olan projelerde %40'ı; 36 aya kadar olan projelerde %60'ı destek kapsamına alınır.⁶⁵

⁶⁵ "AR-GE Yardımı" www.tubitak.gov.tr

AR-GE Faaliyetlerinin proje bazında desteklenmesinde 3 yıl mümkün olmakta, projelere sermaye desteği 2 şekilde sağlanmaktadır.⁶⁶

- Ürün geliştirme projelerine sermaye desteğinde 2 yıl (Azami 1 milyon USD)
- Stratejik odak konuları projelerine sermaye desteğinde 2 yıl (Azami 100.000 USD).

Yurtdışından satın alınacak danışmanlık ve hizmet alımları destekleme kapsamına alınabilmektedir. Ancak, AR-GE faaliyetinin tamamının yurt içinde yapılması gerektiğinden, önemli bir kısmı yurt dışında gerçekleştirilecekse, yardımın Türk firmalarını geliştirmeye yönelik olduğu göz önüne alınarak projenin desteklenmemesi söz konusu olabilmektedir.

Yapılan çalışma AR-GE yardımı kapsamında değerlendirilebilecek bir proje altında, proje kapsamında ilintilendirilerek yürütülecek bir faaliyet ise ilgili giderler destekleme kapsamına alınmaktadır. Ancak firma mevcut ürünlerini uluslararası standartlara uygun hale getirmek için bu ürünlerde bir değişiklik (modifikasyon) yapıyorsa bu faaliyet desteklenmemektedir.

Yurtdışı patent başvuru giderleri desteklenmemektedir. Sadece AR-GE yardımı kapsamında değerlendirilen proje çerçevesinde Türk Patent Enstitüsü'ne yapılacak patent başvuru giderleri desteklenmektedir.⁶⁷

AR-GE yardımını uygulayan kuruluşlar:⁶⁸

- AR-GE faaliyetlerinin proje bazında desteklenmesi ile ilgili TÜBİTAK-Teknoloji İzleme ve Değerlendirme Başkanlığı(TİDEB)
- Projelere Sermaye Desteği sağlanması ile ilgili Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı(TTGV).

⁶⁶ “İhracata Yönelik Devlet Yardımları” www.ttgv.org.tr

⁶⁷ “İhracata Yönelik Devlet Yardımları/ Destekleme Şartları” www.tideb.tubitak.gov.tr

⁶⁸ “AR-GE Yardımı/Uygulamacı Kuruluşlar” www.ttgv.org.tr

Proje süresi 36 ayı geçmediği sürece gecikme gerekçeleri kabul edilirse proje süresi uzatılabilir. 6 ay ve daha fazla uzatmalarda uzatma talep edilen döneme ilişkin faaliyetlerin anlatıldığı ve ilgili maliyet formlarının doldurulduğu bir AGY100 formu hazırlanır ve uzatma talebi olarak TİDEB'in onayına sunulur.

Projenin patent başvurusu kabul edilmezse AR-GE yardımı için olumsuz bir etkisi olmaz. Patent alınması AR-GE yardımı uygulaması altında teşvik edilmektedir, ancak bağlayıcı değildir.⁶⁹

Projelerinin sözleşme hükümlerine uygun olarak yürütülmesine rağmen başarısızlıkla sonuçlanması halinde, sözleşme hükümlerine göre proje tasfiye edilir. Tasfiye gelirleri Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na ve proje sahibine katılımları oranında iade edilir. Tasfiye sonunda, proje için yapılan harcamalarla satın alınmış makine, teçhizat ve malzemeler nakde dönüştürülerek destek oranında anılan Fona iade edilir. Nakde dönüştürülemeyen harcamalar, TTGV Yönetim Kurulu Kararı ve Müsteşarlığın onaylaması halinde, proje zararı olarak kabul edilerek hibe haline dönüştürülür.

AR-GE Yardımından yararlanan kuruluşların muhasebe kayıtlarında yanıtıcı bilgi ve belge verilmesi nedeniyle haksız ödeme yapıldığının tespit edilmesi durumunda, yapılan ödemeler anılan yardımdan yararlanan kuruluşlardan 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca geri alınır.⁷⁰

Bu nedenden dolayı AR-GE yardımı ile AR-GE hesaplarının muhasebeleştirilmesi arasında direkt bir ilişkisi vardır. Söz konusu hesapların uygulamada muhasebeleştirilirken hiç kullanılmaması yada geliştirme maliyetlerinin ayrımı sırasında gereksiz aktifleştirmelerin yapılması veya giderleştirilmelerin yapılması sonucu işletme AR-GE yardımından yararlanamamakta yada gereğinden fazla yararlanmaktadır. Bu nedenle ilgili hesapların AR-GE yardımlarıyla ilişkisini incelememiz yerinde olacaktır.

⁶⁹ "AR-GE Yardımı". www.tubitak.gov.tr

⁷⁰ Tekin, a.g.e., s.99.

2.1. AR-GE Yardımlarının 630 No.lu Hesap İle İlişkisi

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 1.6.1995 tarih ve 22300 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 95/2 sıra nolu AR-GE Yardımına İlişkin Kararın 6. maddesine göre kuruluşun yapmış olduğu faaliyetin AR-GE olup olmadığı, harcama miktarının söz konusu faaliyete uygunluğu ve destekleme oranı ve destekleme tutarları T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı ve TÜBİTAK tarafından tespit edilen kriterler çerçevesinde yapılmaktadır. Bu kriterlerin en önemlilerinden biri de kurumların vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu'nda yer alan Tekdüzen Hesap Planında "630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.(-)"ne karşılık gelen AR-GE Giderlerinin, Satış Hasılatı (Yurtiçi Satışlar ve Yurtdışı Satışlar toplamı)'na oranı sonucu bulunan değerdir. Bu oransal değer, uygulanacak destekleme oranlarını etkilemektedir.

Ancak mali mevzuat ve muhasebe sistemimizce henüz eksiksiz ve yeterince uygulanmayan Tekdüzen Hesap Planında, maliyet hesaplarını 7/A seçeneğini kullanarak oluşturan firmalardan büyük bir kısmı bütün sene boyunca yaptıkları AR-GE giderlerini "770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS."nın alt gruplarında değişik isimler altında (AR-GE Müdürlüğü Giderleri, Kalite Kontrol Müdürlüğü Giderleri, Mühendislik Hizmetleri Müdürlüğü Giderleri gibi...) toplamakta, sene sonunda ilgili yansıtma hesapları ile Ayrıntılı Gelir Tablosu'nda "632-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.(-)"na aktarmaktadırlar. Bu durumda firmaların vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosunda görünmeyen fakat gerçekleştiği herkesçe bilinen AR-GE giderleri, sistemin tam olarak uygulanmaması sonucu yukarıda belirtilen vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu'nda "630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS."nda görünmemektedir. Bu durum söz konusu bu firmaların yukarıda bahsi geçen AR-GE Giderlerinin Satış Hasılatına oranının düşük olmasına neden olmakta, dolayısıyla firmaların AR-GE giderlerine uygulanacak devlet yardımında kayıplara yol açmaktadır. Bu duruma son vermek için 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS." içerisinde sehven yer almış AR-GE giderlerini, "750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS." içerisinde takip etmeleri, dönem sonlarında biriken toplamları yansıtma hesapları kanalı ile Ayrıntılı Gelir Tablosu'nda yer alan "630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME

GİDERLERİ HS.”na aktarılması suretiyle firmaların muhasebe kayıtlarında gerekli olan düzenlemeyi yapmaları gerekmektedir.⁷¹

İşletmelerin AR-GE giderlerini 630 no.lu hesapta göstermeleri sonucu 632 no.lu GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.’da rakamsal açıdan gereğinden fazla görünmeyecektir. Bu durum mali tabloların güvenilirliğini arttıracaktır.

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından tespit edilen kriterlerin en önemlilerinden biri de kurumların vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu’nda yer alan Tekdüzen Hesap Planında “601-YURDIŞI SATIŞLAR HS.”na karşılık gelen İhracat Değeri ile İhracat Değeri’nin Satış Hasılatı (Yurtiçi Satışlar ve Yurtdışı Satışlar Toplamı)’na oranı sonucu bulunan değerdir. Bulunan bu oransal değerler uygulanacak AR-GE destekleme oranlarını etkilemektedir.

Ancak mali mevzuat ve muhasebe sistemimizce henüz eksiksiz ve yeterince uygulanmayan Tekdüzen Hesap Planında, bazı kamu ve özel kurumların direkt ihracat yapmayarak aracı kurum ya da grup şirketlerinden birini kullanarak gerçekleştirdikleri ihraç kaydıyla yaptıkları mal ve hizmet teslimleri, alıcısının yurtiçinde olması nedeniyle bu türden satışların “601-YURTDIŞI SATIŞLAR HS.” yerine “600-YURTIÇİ SATIŞLAR HS.”nda toplanması sistemin işleyişine yeni bir önem kazandırmaktadır. Dolayısıyla bir kısım firmaların vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu’nda görünmeyen fakat gerçekleştiği herkesçe bilinen ihraç kaydıyla mal ve hizmet satışları, sistemin tam olarak uygulanmaması sonucu yukarıda belirttiğimiz vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu’nda “601-YURTDIŞI SATIŞLAR HS.”nda görünmemektedir. Bu durum söz konusu bu firmaların bu tür satışlarına karşılık gelen USD değerine ve İhracat Değerinin Satış Hasılatı’na oranına uygulanacak destekleme oranlarının düşük olmasına neden olmakta, dolayısıyla firmaların AR-GE giderlerine uygulanacak devlet yardımında kayıplara yol açmaktadır. Bu duruma son vermek için “600-YURTIÇİ SATIŞLAR HS.” içerisinde sehven yer almış ihraç kaydıyla mal ve hizmet teslimlerine ait

⁷¹ “AR-GE Yardımının Mali Yönü” www.tideb.tubitak.gov.tr.

satışlarını “601-YURTDIŞI SATIŞLAR HS.” içerisinde takip ederek firmaların muhasebe hesaplarında gerekli olan düzenlemeyi yapmaları gerekmektedir.⁷²

II. Bölümde detaylı bir şekilde incelediğimiz 263 ve 750 no.lu hesapların uygulamada işlerliğinin olmadığını görmekteyiz. Oysa bu hesapların kullanılmasıyla işletme kârını olduğundan ne fazla ne de az gösterecektir. Dolayısıyla hem devlete ödemesi gereken vergi adil olacak hem de AR-GE yardımından yararlanacaktır.

2.2. AR-GE Yardımlarının 263-750 No.lu Hesaplar İle İlişkisi

İşletmelerin Ayrıntılı Gelir Tabloları'nın pek çoğunda yukarıda sözü edilen hesapların açılmamış olduğu, yani AR-GE giderlerini Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla “263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.” veya “750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.”na kaydetmedikleri görülmüştür. Kurumların yaptıkları AR-GE faaliyetinin hem sunuş aşamasında hem de izleme aşamasında teknik değerlendirilmesinin somut bir şekilde yapılması sağlanırken bu faaliyetin mali yansımalarının hiç olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Uygulamada işletmelerin 263 ve 750 no.lu hesaplara yer vermemeleri sonucu AR-GE yardımından yararlanmamalarına sebep olmuştur.

Oysaki, AR-GE proje desteğinden yararlanan projelerin dönemsel destek oranlarının hesaplanmasında AR-GE hesaplarına ("263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS." veya "750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.") kaydedilen ve yıl sonunda Ayrıntılı Gelir Tablosu'na yansımış 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri'nin Toplam Satışlar (Yurtiçi Satışlar+Yurtdışı Satışlar)'a oranı da bir ölçüt olarak alınmaktadır. Bu oran ne kadar yüksek olursa kurumun alacağı AR-GE yardımı da o kadar yüksek olmaktadır. Ayrıca, firmalar her yıl sonunda tahakkuk eden Kurumlar Vergisi'nin %20'sini geçmemek üzere AR-GE nitelikli

⁷² AR-GE Yardımının Mali Yönü” [www. tideb.tubitak. gov. tr.](http://www.tideb.tubitak.gov.tr)

harcamaları için üç yıllık faizsiz erteleme isteyebilmektedirler. AR-GE harcamalarının söz konusu ilgili hesap başlıkları altında toplanması, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne yapılan başvuruların TÜBİTAK Teknoloji İzleme ve Değerlendirme Başkanlığı'nca değerlendirilmesini kolaylaştıracaktır. TÜBİTAK tarafından yapılacak mali değerlendirme ve incelemelerde, kuruluşun yapmış olduğu faaliyetin mali anlamda da AR-GE olup olmadığına, yapılan tüm AR-GE kapsamındaki alımların ve harcamaların “263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.” veya “750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.”na kayıt edilmiş olup olmadığına bakılarak daha bir önem verilecektir. Bu nedenle özellikle 01.Ocak.1997 tarihi sonrasında kurumlar, AR-GE faaliyeti kapsamındaki sarf evraklarının yanında buna ilişkin firmanın mali işler yöneticileri tarafından imzalanmış yevmiye fişi (muhasabe fişi)'ni de eklemek suretiyle beyan edeceklerdir. Böylece, kurumların AR-GE yardımından daha yüksek oranda yararlanmaları sağlanacaktır. AR-GE giderlerinin maliyet unsurları, bu işlemlerle ilgili personel giderleri (araştırmacılara ve özellikle arz eden bazı AR-GE projelerinde deneme üretimi sırasında gerekli olan işçilik giderleri), münhasıran araştırma faaliyeti için kullanılan alet, teçhizat, yazılım, yayın giderleri, münhasıran araştırma faaliyeti için kullanılan danışmanlık hizmeti ve buna eşdeğer hizmet alımı giderleri, Ülke içindeki AR-GE kurum ve kuruluşlarına (üniversiteler, TÜBİTAK'a bağlı AR-GE birimleri, özel sektör AR-GE kuruluşları v.b.), patent başvuru giderleri ve doğrudan AR-GE birimleri, özel sektör AR-GE kuruluşları v.b.alım giderleri ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan sabit kıymet niteliğindeki bina, araç, gereç ve demirbaşların kullanım giderleri ve amortismanları ve diğer araştırma ve geliştirme gider kalemlerinden oluşmaktadır.⁷³

Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi konusunda V.U.K'da ihtiyarilik tanınması işletmelerin 263 no.lu hesabı kullanmamalarına yol açmaktadır. Bu durum kârlarının olduğundan daha az gözükmeye neden olmakta dolayısıyla devlete ödemeleri gereken verginin de daha az çıkmasına sebep olmaktadır.

⁷³ “AR-GE Yardımının Mali Yönü”www.tideb.tubitak.gov.tr.

AR-GE giderleri temelde cari dönem giderleridir. Cari dönem giderleri de cari dönemin sonuç hesapları ile ilişkilendirilirler. Bununla birlikte cari giderlerin aktifleştirilmesinin uygulamada mümkün olduğu da görülmektedir. Ancak bu konu Vergi Usul Kanunu'nda açıkça belirtilmemiştir. Vergi kanunları açısından ise aktifleştirme bir ihtiyarilik unsuru taşıdığı görülmekle birlikte, bu giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında olduğundan ve Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesi kapsamında da değerlendirilir. Dolayısıyla bu çerçevede bu giderlerin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması, kurumların ihtiyarına bırakılmıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin uygulamasına benzer bir şekilde tercih yapıldıktan sonra izleyen yıllarda bu usulden dönülerek bir defada gider yazılmaması gerekir. Herhangi bir nedenle itfa süresi tamamlanmadan faaliyetlerini durduran işletmelerde itfa edilmeyen tutarlar bir defada yok edilir.

Görüldüğü gibi vergi kanunları açısından aktifleştirmenin kurumların ihtiyarına bırakılması bir yerde bu kurumlara da daha rahat hareket edebilme olanağı vermektedir. Yukarıdaki paragrafta da belirtildiği üzere AR-GE giderlerinin temelde cari dönem giderlerinden oluştuğu göz önüne alınırsa cari dönem giderlerinin de cari dönemin sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesi muhakkaktır.

Bu da kurumların 750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.'nı kullanmaları anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu durum birinci paragrafta sözü edilen kurumların vergi dairesi onaylı Ayrıntılı Gelir Tablosu'nda yer alan Tekdüzen Hesap Planında "630-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HS."na karşılık gelen AR-GE Giderlerinin, Satış Hasılatı (Yurtiçi Satışlar ve Yurtdışı Satışlar toplamı)'na oranı sonucu bulunan değerin yüksek çıkmasına ve bu oransal değere uygulanacak destekleme oranını da yüksek çıkmasına neden olarak söz konusu kurumların Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun AR-GE yardımına ilişkin Kararı gereğince verilen AR-GE yardımının tutarının olumlu yönde değişmesine neden olmaktadır.⁷⁴

⁷⁴ "AR-GE Yardımının Mali Yönü" www.tideb.tubitak.gov.tr.

İşletmelerin AR-GE giderlerinin tamamını 750 no.lu hesapta izleyerek dönem sonunda 630 no.lu hesaba aktarmaları da kanımca sosyal sorumluluk kavramı ile ters düşmektedir. Çünkü 263 no.lu hesapta aktifleştirilebilen geliştirme giderleri ile bilançonun aktifinde de artış olacak dolayısıyla gerçek kâr ortaya çıkacaktır. Ayrıca aktifleştirilen geliştirme giderlerinden 5 yıl gibi bir zaman içinde amortisman sağlanması da aktifleştirme konusunda işletmenin herhangi bir kaybı olmadığı anlamına gelir.

AR-GE giderlerinin tamamının 630 no.lu hesaba aktarılmasıyla gelir tablosunda yer alan faaliyet giderlerinin olduğundan fazla çıkmasına sebebiyet verilir. Söz konusu bu durum işletmelerin lehine olurken devletin aleyhine olur. Çünkü tamamı 630 no.lu hesapta gösterilen AR-GE giderleri sayesinde işletme alması gerektiği AR-GE yardımının çok daha fazlasını alacak, aktifleştirme yapmadığı içinde ödemesi gereken verginin çok daha azını ödeyecektir.

Aktifleştirme konusundaki yasal düzenlemeden ihtiyariliğin kaldırılması ya da mali tabloların çok sıkı denetlenmesi kanımızca yerinde olur.

Devletin AR-GE faaliyetleri ile ilgili düzenlemiş olduğu Vergi Ertelemesi Teşviki Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun çıkarmış olduğu AR-GE yardımına ilişkin kararı ve T.M.S.-15 ile getirilen düzenlemeler, işletmeleri AR-GE faaliyetleri konusunda teşvik edici niteliktedir. Ancak söz konusu düzenlemelerin uygulamada çıkardığı aksaklıklar nedeniyle işlerliğin zayıfladığını görmekteyiz. Bu nedenle günün şartlarına uygun daha geniş kapsamlı düzenlemelerin çıkarılması ülkemizin teknolojik gelişimi açısından da oldukça önemlidir.

3. AR-GE HARCAMALARI İLE İLGİLİ OLARAK 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER

06.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4691 sayılı Kanun ile üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ve üretim sektörlerinin işbirliğini sağlamak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek ürün ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini ve standardını yükseltmek ve teknolojik yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek için teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulması ön görülmüştür.

4691 sayılı Kanununun 3. maddesinde, *“Teknoloji geliştirme Bölgesi; Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü yada AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gerçekleştirdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü yada AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik ve sosyal yapının bütünleştiği veya bu özelliklere sahip teknopark.”* Şeklinde tanımlanmıştır. Diğer taraftan, anılan Kanunun yine 3.maddesinde, Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nin işletilmesi ve yürütülmesinden anonim şirket olarak kurulan bir “Yönetici Şirketin” sorumlu olacağı ifade edilmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu'nun 8. maddesinde, bölgeye ve bölgede faaliyette bulunan firmalara sağlanan destek ve muafiyetler yer almaktadır. Bu kanuna göre “Yönetici Şirket” anılan Kanunun uygulanması ile ilgili yapılan işlemler nedeniyle vergi, resim ve harçtan muaf olacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren 5 yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacak. Bakanlar Kurulu belirlenen teknolojik alan ve ürünler için bu süreyi 10 yıla kadar uzatabilecektir. Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin görevleri ile ilgili ücretleri, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10

yıl süre ile her türlü vergiden istisna olacaktır. Diğer taraftan, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince Teknoloji Geliştirme Bölgesinde AR-GE faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımların toplamının gelir vergisi mükelleflerince o yıla ait gelirin % 5'ini kurumlar vergisi mükelleflerince kurum kazancının % 5'ini aşmayan kısmı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden veya kurum kazancından indirebilecektir.⁷⁵ Sanayi kuruluşu belli bir proje bazında Türkiye'deki bir üniversite ve/veya TÜBİTAK'a bağlı kurumlardan AR-GE hizmeti satın alınmışsa veya söz konusu kuruluş AR-GE faaliyetini anılan kurumları eksen alan bir teknopark bünyesinde gerçekleştirmişse, bu tür hizmet alımları ya da teknoparkta gerçekleştirilen AR-GE faaliyeti giderleri için sağlanan destek oranı % 30 oranında artırılır.⁷⁶

Ülkemizin gelişmesine ve gelişmiş ülkelerin rekabet koşullarına uyum sağlamak adına 2001 yılında yürürlüğe giren 4691 sayılı kanun işletmelerde AR-GE faaliyetlerini teşvik edici niteliğinde olması sebebiyle oldukça olumludur. Ancak bu kanuna daha etkin bir işlerlik kazandırılmasında kanımca üniversitelere çok fazla görev düşmektedir. Çünkü ülkemizde yüksek teknoloji enstitüsü, AR-GE merkez veya enstitüsü gibi kurumlar yaygınlaşmamıştır. Oysa üniversiteler tüm ülke çapına yayılmış durumdadır. Bu nedenle üniversiteler bünyesinde kurulacak teknokentlerle teknoloji geliştirme bölgeleri oluşturularak üniversite-sanayii işbirliği sağlanmalı ve bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler AR-GE faaliyetlerini arttırarak teknolojik ilerlemeye katkıda bulunmalıdır.

İşletmelerin uygulama koşullarında AR-GE faaliyetlerine ilişkin hesaplara muhasebe sistemi içinde ne şekilde yer verdiğini incelememiz, işletmelerde yapılacak uygulama ile pekişmiş olacaktır.

⁷⁵ Gençyürek, a.g.e., s.93-94.

⁷⁶ Cem Tekin, "İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kapsamında Yapılacak AR-GE Desteği," *Diyalog Dergisi*. Sayı no:172, Ağustos 2002, s.97.

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRKİYE’ DEAR-GE TEŞVİKLERİNDEN FAYDALANAN ŞİRKETLERDE, AR-GE HESAPLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA

1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamada AR-GE yardımı alan ve vergi ertelemesinden yararlanan iki şirketin AR-GE faaliyetleri incelenerek, bu şirketlerin söz konusu faaliyetlerini ne şekilde muhasebeleştirdikleri, aldıkları yardım ve vergi erteleme ile ilgili olarak AR-GE hesaplarının muhasebeleştirme süreci arasındaki ilişki ve etkisi araştırılmaya çalışılmıştır.

2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Eskişehir’de üretim yapan iki firmanın AR-GE faaliyetlerinin ele alındığı çalışmada söz konusu firmalarla ilgili veriler, şirketlerle yapılan görüşmeler ve elektronik posta yoluyla yapılan yazışmalar sonucu elde edilmiştir.

Uygulamaya alınan işletmelerde AR-GE faaliyetleri ve maliyet unsurları tanıtılarak, AR-GE hesaplarının muhasebeleştirilmesi tezin amacına uygun olarak ortaya konmaya çalışılmıştır.

Ancak, işletmeler AR-GE'nin en gizli departman olması sebebi ile bu faaliyetleri ile ilgili rakamsal veriler vermekten kaçınmışlardır.

3. UYGULAMA SÜRECİ

Uygulama her şirket için 4 ayrı bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde şirket hakkında genel bilgi verilmekte, ikinci bölümde AR-GE faaliyetlerinin kapsamı tanıtılmakta, üçüncü bölümde AR-GE maliyetleri ve muhasebeleştirilmesi açıklanmakta, dördüncü bölümde ise şirketin söz konusu faaliyetler sonucu devletin sağlamış olduğu teşviklerden yararlanması açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. Metasoft Bilgisayar Bilgi İşlem Hizmetleri San. ve Tic. Ltd. Şirketinde Uygulama

Şirket Anadolu Üniversitesi Teknokent bünyesinde faaliyet göstermektedir.

3.1.1. Metasoft Şirketi Hakkında Genel Bilgi

Metasoft Bilgisayar Bilgi İşlem Hiz. San. Tic. Ltd. Şti. Faaliyetlerine 1986'da başlayan şirket Eskişehir'de kurulmuş olup 15 yıllık Bilgi İşlem tecrübesine sahiptir.

Şirket Bilgisayar Yazılım, Proje Geliştirme, Danışmanlık ve Eğitim konusunda faaliyet göstermek üzere kurulmuştur, deneyimli kadrosu ve ERP (Kurumsal Kaynak Planlama) konusunda bilgi birikimiyle Üretim, Ticari, Hizmet ve Hastane Otomasyonu vb. konularda faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli kuruluşlara yönelik anahtar teslimi komple çözümler üretmektedir.

Şirketin verdiği tüm hizmetlerde en önemli unsur hizmet kalitesidir.

Şirketin misyonu: Koşulsuz müşteri memnuniyetidir.

Şirketin vizyonu: 2000'li yıllarda seçmiş olduğu konularda lider olmaktır.

Şirket hedefi: Müşterilere teknolojinin son imkanlarını sunmak, konusunda teknolojinin getirdiği avantajlar ile rakiplerinin önüne geçmesini sağlamak ve müşterilerle birlikte gelişmektir.

Metasoft Şirketi sektörün lider kuruluşları olan Microsoft, Arena, Compaq, Hewlett Packard, Epson, Mitac, Fujitsu-Siemens, Vestel, Bardes, Bilden gibi firmaların Eskişehir bayisidir.

Şirketin merkezi Eskişehir’de olup, İstanbul ve Samsun’da şubeleri vardır.

Yazılım Konuları

Yakamoz 2000 Finans

- Genel Muhasebe
- Kasa İşlemleri (On-line)
- Alınan /Verilen Senet Sistemi
- Bordro Sistemi
- Demirbaş Takip ve Yeniden Değ. Amortisman
- Özel Maliyet Muhasebesi Çözümleri
- Döner Sermaye Saymanlık Muhasebesi
- Bütçe
- Hisse Senetleri Takibi
- Adres/Etiket Programı

Yakamoz 2000 Üretim

- Sipariş/Satınalma
- Hammadde/Mamul Stok Takip
- Üretim Takip/Kalite Kontrol
- Pazarlama/Satış Dağıtım
- Bilgisayar Destekli Bakım
- Yönetim Muhasebesi

Microsoft ürünleri yetkili eğitim merkezi olan şirket yazılım ve donanımda olduğu gibi eğitim konusunda da yetişmiş uzman kadrosu ile hizmet vermektedir.

Eğitim Konuları

- İşletim Sistemleri
- Windows 3.X
- Windows 95-Windows 98
- MS-DOS

Microsoft Office Programları

- Word
- Excel
- Power Point
- Access
- Front Page
- İnternet Explorer

Yazılım Programları

- Visual Basic
- İleri Acces
- Bilgisayar ve çevre birimlerinin yanında, eğitim ve yardımcı yazılım satışı da yapmaktadır.

3.1.2. Firmanın AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı

Metasoft şirketinin AR-GE faaliyetlerini araştırma faaliyetleri ve geliştirme faaliyetleri olarak ayırmaktadır. Şirket başlangıçtan günümüze kadar, sürekli yeni yazılım, üretim teknolojilerini araştırmış ve bir çok sektör için farklı platformlarda çözüm paketlerini uygulamaya geçirmiştir. Gerek mevcut yazılımların, gerekse bugünden sora hedeflenen projelerin bu gelişmeye paralelliği için katettiği uzun araştırma ve geliştirme döneminin sonucunda Microsoft Windows İş İstasyonları

üzerinde, Clie/Server mimariyi destekleyen ve veri tabanı ağırlıklı uygulamaları geliştirmeyi hedeflemiş ve bu doğrultuda ürettiği yeni yazılımları piyasaya sunmuştur. Microsoft tabanlı bu yazılımlar tüm Microsoft ürünleriyle entegre olarak çalışabilecek nitelikte üretilmiştir.

Şirketin Teknik Servis Hizmetleri Bölümünde yapılan AR-GE faaliyetleri ise satış öncesi ve sonrası Müşteri Destek Hizmetleri'ni sunmak, teknolojik gelişmeleri takip ederek çözüm maliyetlerini düşürmek ve çözümlerin performansını arttırmak, şirket içerisindeki diğer bölümlere teknolojik altyapıyı hazırlamaktır. Şirketin teknik servisi, kendi pazarlamış olduğu ürünlere destek hizmeti verdiği gibi tüm bilgisayar ve yazıcı markalarının da desteğini vermektedir.

Şirketin Genel Müdürlüğe bağlı ayrı bir AR-GE departmanı vardır. Amacı müşterilerin isteği doğrultusundaki yazılımları yeni teknolojiler kullanarak üretmesi ve satış sonrası kusursuz servis hizmetlerinin sağlanmasıdır. Oluşan piyasa şartları ve rekabet koşulları şirketin AR-GE stratejisini belirlemede rol oynamaktadır. Şirketin AR-GE planlamasını AR-GE çalışanları ve Yönetim Kurulu yapmaktadır. Şirket cirosunun %2 veya %3'ü AR-GE'ye aktarılmaktadır ve denetimi Yönetim Kurulu tarafından sağlanmaktadır.

Şirketin AR-GE departmanında elektrik mühendisi, bilgisayar programcısı ve işletmeci olmak üzere 3 kişilik bir ekip çalışmaktadır. İçlerinde doktoralı eleman yoktur.

3.1.3. Şirketin AR-GE Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi

Şirket yeni yazılımlar üzerinde araştırma faaliyetleri yapmakta ve mevcut yazılımları güncelleştirerek hizmet verdikleri işletmelere yönelik geliştirme faaliyetleri yapmaktadır. Araştırılan AR-GE projelerinin 4/1 uygulanmakta geri kalan projeler araştırma safhasında kalmaktadır.

Şirketin AR-GE maliyet kalemlerini,

- Yazılım geliştirici araçlar
- Visual studio

- Elektronik araçlar
- Veri tabanı
- Personel harcaması

oluşturur.

Şirketin muhasebesinde AR-GE maliyetleri araştırma maliyetleri ve geliştirme maliyetleri olarak ayrıştırılmıyor. Tüm AR-GE maliyetleri “750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HS”de toplanıyor. Dönem sonunda ise 630 no.lu hesaba aktarılarak gelir tablosunda gösteriliyor. Dolayısıyla şirket geliştirme maliyetlerini aktifleştirmiyor. Şirket AR-GE hesaplarını aşağıdaki şekilde muhasebeleşirmektedir.

750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.		XXX
0623-Elektronik araç giderleri	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
0624-Yazılım geliştirici araç giderleri	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1511-Zaman esasına göre ödenen işçilik	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1542-SSK Primi işveren hissesi	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
2001-Personel maaşları	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
5104-Damga Vergisi	xxx	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
191-İNDİRİLECEK KDV HS.		XXX
1911-İndirilecek KDV		
100-KASA HS.		XXX
150-İLK MADDE VE MALZEMELER HS.		XXX
1509-Diğer Malzeme Giderleri		
15093-Alet ve Teçhizat Stokları		
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		XXX
3601-Gelir Vergisi	xxx	
3602-Damga Vergisi	xxx	
361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		XXX
3611-SSK Primi İşçi Hissesi	xxx	
3612-SSK Primi İşveren Hissesi	xxx	
381-GİDER TAHAKKUKLARI HS.		XXX
3811-Ödenecek ücretler		

Şirket AR-GE maliyetlerini yansıtmaya hesapları aracılığı ile sonuç hesaplarına aşağıdaki yevmiye kaydı ile devretmektedir.

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.		XXX
751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXX
0623-Elektronik araç giderler	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Ye		
0624-Yazılım geliştirici araç giderleri	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1511-Zaman esasına göre ödenen işçilik	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1542-SSK Primi işveren hissesi	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
2001-Personel maaşları	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
5104-Damga Vergisi	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		

Şirket dönem sonunda 750 ve 751 no.lu hesaplarını karşılıklı olarak kapatmaktadır.

751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXX
0623-Elektronik araç giderleri	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
0624-Yazılım geliştirici araç giderleri	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1511-Zaman esasına göre ödenen işçilik	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
1542-SSK Primi işveren hissesi	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
2001-Personel maaşları	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
5104-Damga Vergisi	XXX	
70-(A) Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri		
750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.		XXX

630.no.lu hesap şirketin gelir tablosunda faaliyet giderleri bölümünde gösterilmektedir.

3.1.4. Şirketin AR-GE Faaliyetleri Sonucu Devletin Sağladığı Teşviklerden Yararlanması

Konuyu Vergi Ertelemesi Teşviki, AR-GE Yardımı ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunundan Yararlanma olarak 3 açıdan inceleyebiliriz.

3.1.4.1. Vergi Ertelemesi Teşvikinden Yararlanması

Şirket Anadolu Üniversitesi bünyesinde bulunan teknokentte kurulu olduğu için AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren 5 yıl, azami 10 yıla kadar Kurumlar Vergisinden muaf olması gerekir. Fakat teknokent bünyesinde henüz bu uygulama başlamamıştır. Dolayısıyla şirket ve çalışanları vergi muafiyetinden faydalanamamaktadır. Şirket yetkilileri teknokent Yönetici Şirketinden bu yönde çalışmaların hızlandırılmasını talep etmektedir. Ayrıca şirket Kurumlar Vergisini öderken Devletin sağladığı vergi ertelemeinden de yararlanmamaktadır. Böyle bir vergi erteleme avantajının olduğunu bilmediklerini belirtmişlerdir.

3.1.4.2. AR-GE Yardımından Yararlanması

Şirket TUBİTAK'dan AR-GE yardımı almaktadır. Bu yardım projeye başlanmadan önce alındığı için 630/Satış hasılatı oranına bakılmamıştır. TUBİTAK yardımı projeye başlandıktan sonra da vermektedir eğer böyle bir durum söz konusu olsaydı oranlamaya bakılarak gereken destek sağlanmış olurdu. Şirket yetkilileri AR-GE yardımının hiç gecikmeden banka hesap numarasına yatırıldığını belirtmektedir. Şirketin muhasebesinde 263 no.lu hesaba yer verilmemiştir. Neden olarak da alınan yardımda bu hesabın etkin bir rol oynamaması ve kanundaki ihtiyarilik olarak açıklanmıştır.

3.1.4.3. Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Yararlanması

Yazılım Şirketi Anadolu Üniversitesi'nde kurulmuş olan teknokent bünyesinde faaliyet gösterdiği için 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun sağlamış olduğu avantajlardan yararlanmaktadır. Şirketin teknokentte kurulmasının avantajlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- Şirketin elektrik, su, temizlik, ısınma giderleri üniversite tarafından karşılanmaktadır.
- Eleman ihtiyacı çabuk karşılanmaktadır.
- Üniversite sayesinde şirket iş bağlantılarını çok sayıda ve çabuk kurmaktadır.
- Şirket çalışanları üniversitenin yemekhanesi, otoparkı vb. yerlerinden faydalanmaktadır..
- Yönetici ATAP A.Ş.'ye çok az denilebilecek miktarda kira ödenmektedir.
- Vergi muafiyetinin de sağlanması ile hem işveren hem de işçi açısından avantajlı bir ücret politikası gerçekleşecektir.

3.2. Arçelik Şirketi'nin Buzdolabı Fabrikasında Uygulama

Şirket Eskişehir Organize Sanayii Bölgesi'nde faaliyet göstermektedir.

3.2.1. Arçelik Şirketi Hakkında Genel Bilgi

Şirket İstanbul'da çamaşır makinesi fabrikasını kurarak 1955 yılında faaliyete başlamıştır. Bu fabrikayı sırasıyla 1975 yılında kurulan Eskişehir buzdolabı fabrikası yine aynı yıl kurulan İzmir Elektrikli süpürge fabrikası, 1993 yılında Ankara bulaşık makinesi fabrikası ve 1996 yılında kurulan İstanbul klima fabrikası izlemiştir. .

2001 yılı Türkiye Beyaz Eşya Pazarı, yaşanan ekonomik ve siyasal krizin etkisiyle küçülerek 2,3 milyon adet seviyelerine gerilemiş, adetsel olarak yaklaşık %35

küçülmüştür. Şirket ise pazardaki payını geçen yılki seviyesinde korumuştur. Şirket dış pazarlarda varlığını güçlendirme stratejisi doğrultusunda ihracatını önceki yıla göre adetsel olarak %21 arttırmıştır. Ayrıca 2001 yılı toplam net satış cirosu 1,2 katrilyon TL, brüt kârı 377 trilyon olarak gerçekleşmiştir.

Şirketin misyonu: Gelişmiş ürün ve üretim teknolojileri kullanarak iç ve dış pazar paylarını arttırmak ve ülke ekonomisine katkı sağlamak.

Şirketin vizyonu: Beyaz eşya üretiminde dünya çapında lider olmaktır.

Şirket önümüzdeki yıllarda Türkiye pazarında liderliğini sürdürmeyi, temel ürünlerinin yanında eve hitap eden ürün ve hizmetler sunmayı, uluslararası pazarlarda varlığını, doğal büyüme veya şirket satın alma yolu ile artırmayı hedeflemektedir.

3.2.2. Şirketin AR-GE Faaliyetlerinin Kapsamı

İşletmede sürekli yeni teknoloji ön planda olduğu için AR-GE faaliyetleri yapılmaktadır. Söz konusu faaliyetler araştırma faaliyetleri ve geliştirme faaliyetleri olarak ayrıştırılmaktadır. Araştırma faaliyetleri İstanbul merkez işletmede yapılmakta, geliştirme faaliyetleri ise Eskişehir ve diğer illerdeki fabrikalarında yapılmaktadır. Araştırma faaliyetleri yeni teknolojiler denenerek yapılmakta, rakiplerin kullandığı teknolojiler değerlendirilmekte, bu doğrultuda prototipler üretilmektedir. Çeşitli araştırmalar sonucu üretime karar verilen buzdolapları Eskişehir fabrikasında, müşterinin kullanımına yönelik ergonomik, daha az enerji sarf eden, bakteri üretmeyecek vb, şekilde geliştiriliyor. Geliştirme faaliyetleri yapılırken yurtdışındaki rakiplerin üretimlerine bakılıyor, iç ve dış pazardaki buzdolabı talepleri inceleniyor. Ürün geliştirmede şirketin önem verdiği 3 temel nokta bulunmaktadır. Bunlar maliyet, zaman ve kalitedir. Geliştirme süreci tamamlanmış bir malın seri üretimine geçilmeden önce patentler araştırılıyor, müşteri anketleri yapılıyor, gelir seviyesine göre tespitler yapılıyor, onların onayları alındıktan sonra üretime geçiliyor.

Şirketin AR-GE departmanının amacı günün koşullarına ve teknolojiye uygun yeni ürün tasarlamaktır. Dünyanın ilk 5 şirketinden biri olduğu için dünya standartları doğrultusunda ve şirket politikasına paralel AR-GE stratejisi belirleniyor.

AR-GE planlaması ürün geliştirme yöneticisi, ürün direktörü ve pazarlama müdürü tarafından yapılmaktadır. Bu planlamada yeni ürünün planlaması yapılır.

AR-GE bütçesini, ürün geliştirme yöneticisi hazırlar.

AR-GE denetimini, ürün direktörü, ürün geliştirme müdürü ve genel müdür yapmaktadır.

Ürün geliştirmede 40 mühendis çalışmakta bunların içinde doktora yapmış elemanlar da bulunmaktadır.

3.2.3. Şirketin AR-GE Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi

Şirketin İstanbul merkezde gerçekleştirilen araştırma faaliyetleri sonucu çeşitli projeler üretilmektedir, bu projelerin %30'u uygulanmamakta dolayısıyla araştırma safhasında kalmaktadır. Şirket gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında güçlenmeyi sağlayacak yeni ürün ve model yatırımlarına devam etmektedir. Bu amaçla yatırımlarının %44'ü yeni ürün ve modeller için yapılmıştır.

Şirketin İstanbul merkez, araştırma maliyetlerini,

- Prototip ürün maliyetleri
- Laboratuvar çalışmaları
- Ajans çalışmaları
- Rakip firmaların ürün takibi maliyetleri
- Personel giderleri
- Yurtiçi ve yurtdışı seyahat giderleri

Şirketin Eskişehir fabrikasındaki, geliştirme maliyetlerini,

- Sabit kıymet tamir bakım maliyetleri
- Teknolojik dergi aboneliği

- Yurtiçi ve yurtdışı seyahat giderleri
- Yurtdışı standartları giderleri
- Prototip buzdolabı üretimi
- Laboratuvar malzemeleri
- Ajans çalışmaları oluşturmaktadır.

Şirketin Eskişehir fabrikasında sadece geliştirme faaliyetleri yapıldığı için araştırma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yapılmıyor. Geliştirme maliyetleri de 750 no.lu hesapta toplanarak, dönem sonunda 630 no.lu gelir tablosu hesabında gösteriliyor. Dolayısıyla geliştirme maliyetlerinde aktifleştirme tercih edilmiyor. Böylece 630/600+601(Satış hasılatı) oranlaması ile daha fazla AR-GE yardımı alınmış oluyor. Ayrıca ihracat yapıldıkça bu satışların 601 no.lu hesapta toplanması ile yine AR-GE yardımının alınmasında etkili olan malların ihracat değerlerinin(USD değerinden)/Satış hasılatına oranı ile bulunacak sonuç üzerinden alacağı yardım da artmaktadır. Şirket AR-GE maliyetlerini aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmektedir.

750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS

XXX

7500102000-İdari işçilikler	xxx	
7500102000-Memur maaşları	xxx	
7500201010-Fazla mesai işçiliği	xxx	
7500201020-Fazla mesai zammı	xxx	
7500201030-Kanuni tatil ve Pazar işçiliği	xxx	
7500201040-Senelik izin işçisi	xxx	
7500201050-İkramiye ve primler	xxx	
7500201060-İzin harçlığı	xxx	
7500201070-Bayram harçlığı	xxx	
7500201080-Yakacak yardımı	xxx	
7500201090-Tahsil yardımı	xxx	
7750201100-Çocuk Yardım.	xxx	
7500201110-SSK İşveren hissesi	xxx	
7500201120-Vakıf aidatı işveren hissesi	xxx	
7500201130-İşsizlik sigortası İşveren hissesi	xxx	
7500201150-Gece zammı vardiya farkı	xxx	
7500201160-Diğer izinler	xxx	
7502020040-İkramiye ve primler	xxx	
7500202090-Yakacak yardımı	xxx	
7500301000-İşçi eğitim giderleri	xxx	
7500302000-Memur eğitim giderleri	xxx	
7500502010-Sabit kıymet tamir bakım giderleri	xxx	
7500502030-Temizlik giderleri	xxx	
7500503000-Küçük demirbaş giderleri	xxx	
7500701000-Mekanizasyon giderleri	xxx	
7500703000-Kırtasiye giderleri	xxx	
7500704000-Yurtiçi seyahat giderleri	xxx	
7500705000-Yurtdışı seyahat giderleri	xxx	
7500706000-Şehir içi yol giderleri	xxx	
7500707000-PTT giderleri	xxx	
7500711000-TSE giderleri	xxx	
7500712000-Etüd proje giderleri	xxx	
7500719000-Diğer AR-GE giderleri	xxx	
7500750110-İşçi taşıma giderleri	xxx	
7500750120-İşçi yemek giderleri	xxx	
7500750130-İşçi teçhizatları	xxx	
7500750150-İşçi tedavi ilaç giderleri	xxx	
7500750210-Memur taşıma giderleri	xxx	
7500750220-Memur yemek giderleri	xxx	
7500750230-Memur teçhizatları	xxx	
7500750250-Memur tedavi ilaç giderleri	xxx	
191-İNDİRİLECEK KDV HS.		XXX
100-KASA HS.		XXX
150-İLK MADDE VE MALZEMELER HS.		XXX
1509-Sabit kıymet tamir bakım Giderleri		
15093 Sabit kıymet Stokları		
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		XXX
3601-Gelir Vergisi	xxx	
3602-Damga Vergisi	xxx	
361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		XXX
3611-SSK Primi İşveren Hissesi	xxx	
3612-SSK İşsizlik Sig. İşveren Hissesi	xxx	
3613-Vakıf Aidatı İşveren Hissesi	xxx	
381-GİDER TAHAKKUKLARI HS.		XXX
3811-Ödenecek Ücretler	xxx	

Şirket AR-GE maliyetlerini yansıtma hesabı aracılığı ile sonuç hesaplarına aşağıdaki şekilde devretmektedir.

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.	XXX
751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ.	XXX
YANSITMA HS.	
7510102000-İdari işçilikler	xxx
7510102000-Memur maaşları	xxx
7510201010-Fazla mesai işçiliği	xxx
7510201020-Fazla mesai zammı	xxx
7510201030-Kanuni tatil ve Pazar işçiliği	xxx
7510201040-Senelik izin işçiliği	xxx
7510201050-İkramiye ve primler	xxx
7510201060-İzin harçlığı	xxx
7510201070-Bayram harçlığı	xxx
7510201080-Yakacak yardımı	xxx
7510201090-Tahsil yardımı	xxx
7510201100-Çocuk Yardım.	xxx
7510201110-SSK İşveren hissesi	xxx
7510201120-Yakıf aidatı işveren hissesi	xxx
7510201130-İşsizlik sigortası İşveren hissesi	xxx
7510201150-Gece zammı vardiya farkı	xxx
7510201160-Diğer izinler	xxx
7512020040-İkramiye ve primler	xxx
7510202090-Yakacak yardımı	xxx
7510301000-İşçi eğitim giderleri	xxx
7510302000-Memur eğitim giderleri	xxx
7510502010-Sabit kıymet tamir bakım giderleri	xxx
7510502030-Temizlik giderleri	xxx
7510503000-Küçük demirbaş giderleri	xxx
7510701000-Mekanizasyon giderleri	xxx
7510703000-Kırtasiye giderleri	xxx
7510704000-Yurtiçi seyahat giderleri	xxx
7510705000-Yurtdışı seyahat giderleri	xxx
7510706000-Şehir içi yol giderleri	xxx
7510707000-PTT giderleri	xxx
7510711000-TSE giderleri	xxx
7510712000-Etüd proje giderleri	xxx
7510719000-Diğer AR-GE giderleri	xxx
7510750110-İşçi taşıma giderleri	xxx
7510750120-İşçi yemek giderleri	xxx
7510750130-İşçi teçhizatları	xxx
7510750150-İşçi tedavi ilaç giderleri	xxx
7510750210-Memur taşıma giderleri	xxx
7510750220-Memur yemek giderleri	xxx
7510750230-Memur teçhizatları	xxx
7510750250-Memur tedavi ilaç giderleri	xxx

Şirket dönem sonunda 750 ve 751 no.lu hesaplarını karşılıklı olarak kapatmaktadır.

751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ.	XXX
YANSITMA HS.	
7510102000-İdari işçilikler	xxx
7510102000-Memur maaşları	xxx
7510201010-Fazla mesai işçiliği	xxx
7510201020-Fazla mesai zammı	xxx
7510201030-Kanuni tatil ve Pazar işçiliği	xxx
7510201040-Senelik izin işçisi	xxx
7510201050-İkramiye ve primler	xxx
7510201060-İzin harçlığı	xxx
7510201070-Bayram harçlığı	xxx
7510201080-Yakacak yardımı	xxx
7510201090-Tahsil yardımı	xxx
7510201100-Çocuk Yardımı.	xxx
7510201110-SSK İşveren hissesi	xxx
7510201120-Vakıf aidatı işveren hissesi	xxx
7510201130-İşsizlik sigortası İşveren hissesi	xxx
7510201150-Gece zammı vardiya farkı	xxx
7510201160-Diğer izinler	xxx
7512020040-İkramiye ve primler	xxx
7510202090-Yakacak yardımı	xxx
7510301000-İşçi eğitim giderleri	xxx
7510302000-Memur eğitim giderleri	xxx
7510502010-Sabit kıymet tamir bakım giderleri	xxx
7510502030-Temizlik giderleri	xxx
7510503000-Küçük demirbaş giderleri	xxx
7510701000-Mekanizasyon giderleri	xxx
7510703000-Kırtasiye giderleri	xxx
7510704000-Yurtiçi seyahat giderleri	xxx
7510705000-Yurtdışı seyahat giderleri	xxx
7510706000-Şehir içi yol giderleri	xxx
7510707000-PTT giderleri	xxx
7510711000-TSE giderleri	xxx
7510712000-Etüd proje giderleri	xxx
7510719000-Diğer AR-GE giderleri	xxx
7510750110-İşçi taşıma giderleri	xxx
7510750120-İşçi yemek giderleri	xxx
7510750130-İşçi teçhizatları	xxx
7510750150-İşçi tedavi ilaç giderleri	xxx
7510750210-Memur taşıma giderleri	xxx
7510750220-Memur yemek giderleri	xxx
7510750230-Memur teçhizatları	xxx
7510750250-Memur tedavi ilaç giderleri	xxx
750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS	XXX

Şirket 630 no.lu hesapta toplamış olduğu AR-GE maliyetlerinin tamamını giderleştirerek gelir tablosunun FAALİYET GİDERLERİ bölümünde göstermektedir.

3.2.4. Şirketin AR-GE Faaliyetleri Sonucu Devletin Sağladığı Teşviklerden Yararlanması

Konuyu Vergi Ertelemesi Teşviki, AR-GE Yardımı ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunundan Yararlanma olarak 3 açıdan inceleyebiliriz.

3.2.4.1. Vergi Ertelemesi Teşvikinden Yararlanması

Şirket vergi erteleme teşvikinden yararlanmaktadır. Böylece ödemesi gereken Kurumlar Vergisi'nin %20'sini 3 yıl süre ile faizsiz olarak 9 eşit taksitte ödemektedir.

Şirketin AR-GE vergi erteleme sonucu yapmış olduğu yevmiye kaydında, 2001 yılında ödeyeceği vergi ve diğer yasal yükümlülükleri 5.500.000.000.000 TL. olarak görmekteyiz. Bunun 5.000.000.000.000 TL'si 2001 Kurumlar Vergisi, 500.000.000.000 TL'si da Kurumlar Vergisinden ayrılan fon payıdır.

Şirketin Kanunlar çerçevesinde 2001 yılı Kurumlar Vergisinin %20'si üzerinden AR-GE vergi erteleme hakkı doğmaktadır. Bu durumu aşağıdaki şekilde hesaplayarak, tablo şeklinde gösterebiliriz.

2001 Yılı Kurumlar Vergisi 5.000.000.000.000 TL

Kurumlar Vergisinin %20'si 1.000.000.000.000 TL AR-GE vergi erteleme

$1.000.000.000.000 / 9 = 111.111.111.111$ TL taksitlendirilmiş AR-GE vergi erteleme tutarı.

Yıllar	Nisan	Temmuz	Ekim
2001	111.111.111.111	111.111.111.111	111.111.111.111
2002	111.111.111.111	111.111.111.111	111.111.111.111
2003	111.111.111.111	111.111.111.111	111.111.111.111

Şirket 2001 Yılında toplam $111.111.111.111 \times 3 = 333.333.333.333$ TL Kurumlar Vergisi ödeyecektir kalan $1.000.000.000.000 - 333.333.333.333 = 666.666.666.666$ TL'yi ise 2 yılda 6 eşit taksitte ödeyecektir. Şirketin vergi erteleme ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	5.500.000.000.000
360.0201000 2001 Yılı Kurumlar Vergisi	5.000.000.000.000
360.0204000 2001 Yılı Kurumlar Vergisi	500.000.000.000
368-VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ DİĞER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER HS	411.111.111.111
368.0105000 1999/7 AR-GE	100.000.000.000
368.0103000 2000/4 AR-GE	200.000.000.000
368.0104000 2001/1.AR-GE	111.111.111.111
812-ÖDENECEK AR-GE DAMGA VERGİSİ HS	11.900.000
812.0200000 Damga Vergisi	
130-AR-GE VERGİ ERTELEMESİNDEN ALACAKLAR HS	1.000.000.000.000
13.0201000 AR-GE Erteleme	
368-VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ DİĞER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER HS	333.333.333.333
368.0104000 AR-GE Erteleme	
438-KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HS	666.666.666.666
438.0103000 AR-GE Erteleme	
193-PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİ VE FONLAR HS	5.500.000.000.000
193.0101000 2000 Yılı Peşin Vergisi	
130-AR-GE VERGİ ERTELEMESİNDEN ALACAKLAR HS.	411.123.011.111
130.0201000 Kesinti Yoluyla Ödenen Fon	

3.2.4.2. AR-GE Yardımından Yararlanması

Arçelik Şirketi olarak AR-GE Yardımı alınmaktadır. TUBİTAK'tan gelen teknik heyetin incelemeleri sonucu söz konusu yardıma değer yeni bir teknolojinin ortaya çıkarılacağı ve mevcut teknolojilerin geliştirileceği görüşü bildirilmiştir. Bu görüş çerçevesinde gereken yardım TUBİTAK ve TTGV tarafından hem proje bazında hem sermaye desteği bazında sağlanmıştır. İlgili kuruluşlar tarafından belirlenen AR-

GE yardımının tutarı şirketin gelir tablosunda gösterilen 630 no.lu hesabın, 600+601 no.lu hesaplara oranlaması ile tespit edilmiştir.

3.2.4.3. Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Yararlanması

Şirket Eskişehir Organize Sanayi Bölgesinde kurulmuş olduğu için teknokent, yüksek teknoloji enstitüsü veya AR-GE merkez/enstitüsü gibi faaliyet alanlarının getirdiği faydalardan yararlanamamaktadır. Buna karşılık fabrikanın organize sanayi bölgesinde kurulması nedeniyle bu bölgenin avantajlarından yararlanmaktadır.

3.3. Borsaya Kote Şirketlerde Durum

Bu çalışmada Borsaya kote 270 şirketin 9 aylık bilanço ve gelir tabloları incelenerek AR-GE hesaplarının mali tablolardaki sunuluş şekli üzerinde istatistiksel bir araştırma yapılmıştır. 270 şirketin 30'u sigorta sektöründe olduğu için AR-GE faaliyeti ile ilişkileri bulunmamakta bu nedenle çalışma 240 şirkete indirgenmiştir.

Borsa şirketleri üzerinde yapılan çalışmada 145 şirketin AR-GE faaliyeti yapmadığını, 95 tanesinin bu faaliyeti gerçekleştirdiğini ancak bu şirketlerden 6'sının sadece bilançoda(Afyon Çimento, Alkim Kimya, Arat Tekstil, Makine Takım, Milliyet Gazetecilik, Penguen Gıda)⁷⁷ 80 tanesinin sadece gelir tablosunda, 9 tanesinin de hem bilanço hem de gelir tablosunda(Deva Holding, Eczacıbaşı Yapı, Ford Otosan, Goldaş Kuyumculuk, Link Bilgisayar, Raks Elektronik, Raks Ev Aletleri, Tansaş, Vestel)⁷⁸ AR-GE hesaplarına yer verdiği görülmüştür.

⁷⁷ Borsa Şirketlerinin 9 Aylık Karşılaştırmalı Bilanço ve Gelir Tabloları, **Ekonomist Dergisi**. 10 Kasım 2002, s.2-63.

⁷⁸ Borsa Şirketleri, **a.g.e.**, s.2-63.

4. UYGULAMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR

Şirketlerde yapılan uygulamalar sonucunda AR-GE faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde gelir tablosu hesabı olan 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS'na yer verildiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla AR-GE faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerde aktifleştirme yapılmamıştır.

Teknokent bünyesinde bulunan şirketin Kurumlar Vergisinden muaflığı henüz sağlanmasa bile kısa süre içinde teknokent yönetici şirket yasal prosedürü tamamlayacaktır. Böylece şirket ve çalışanlarına vergi muafiyeti sağlanmış olacak dolayısıyla büyük bir finansman kaynağı yaratılacaktır.

Organize Sanayi bölgesinde bulunan şirket belirli bir üniversitenin veya ileri teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsünün bünyesinde kurulmadığı için 4691 sayılı Kanundan yararlanamamakta bunun yerine vergi ertelemeşi teşvikinden faydalanmaktadır. Bu durum şirketin yeni AR-GE projelerine başlaması, yarım kalan projelerinin tamamlanması için kaynak teşkil etmektedir.

Her iki şirket de AR-GE yardımı almakta ve aldıkları bu yardımların hiç aksamadan hesaplarına yattıklarını ve hibe şeklinde gerçekleştiğini ifade etmektedir. TUBİTAK ve TTGV tarafından yapılan bu yardımlar şirketlerin AR-GE faaliyetlerine daha fazla önem vermelerine neden olmaktadır.

Metasoft ve Arçelik şirketleri AR-GE faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerinin tamamını gelir tablosunda göstermekle her iki şirkette milyon dolarla ifade edilen AR-GE yardımını ilgili kuruluşlardan almışlardır. Eğer şirketler AR-GE maliyetlerinin bir bölümünü gelecekte ekonomik fayda sağlayacaksa, aktifleştirdikleri takdirde alacakları yardım tutarı da daha azalmış olur. Şirketler kanundaki ihtiyarilikten faydalanarak söz konusu giderlerin tamamını gelir tablosunda göstermektedir. Borsa şirketlerinde yapılan araştırma bu durumu kanıtlar niteliktedir. Oysa şirketlerin yapmış oldukları AR-GE faaliyetleri sonucunda bazen uzun yıllar faydalanabilecekleri varlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu varlıkların da bilançoda gösterilmesi genel kabul görmüş muhasebe prensipleri açısından uygun olacaktır.

SONUÇ

Gelişen dünya ticaretinden daha fazla pay almayı amaç edinen ülkelerin, sanayi devrimini gerçekleştirmiş olan gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşmaları için AR-GE faaliyetlerine gerekli yatırımları yapmaları ile sağlanmış olur. Günümüzde ülkeler arasındaki gelişmişlik göstergesinin en önemlileri kişi başına düşen gayri safi milli gelir ile kişi başına AR-GE yatırımlarına ayrılan paydır. AR-GE harcamalarının GSMH'ye oranının %2 ve üstü olması gelişmişliği, bu oranın %1-2 arasında bulunması orta düzeyde gelişmişliği, %1'in altında kalması da az gelişmişliği ifade etmektedir. Ülkemizde bu oranın %0,4 seviyesinde olması, teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilikleri geliştirmek, ürün kalitesini ve standardını yükseltmek ve verimliliği artırmak suretiyle üretim maliyetlerini azaltmak amacıyla yapılan AR-GE harcamalarının gelişiminde ülkemizin istenen noktada olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Son yıllarda devletin AR-GE faaliyetlerini teşvik edici şekilde çıkarmış olduğu kanunlar teknolojik açıdan gelişmemiz için son derece önemlidir. Ancak hizmete sunulan AR-GE teşviklerinin işletmeler tarafından tam anlamıyla bilinmemesi bu yöndeki çalışmaların produktivitesini azaltmaktadır. İlgili kuruluşların söz konusu teşvikleri iller bazında tüm işletmelere, özellikle KOBİ'lere duyurması çıkarılan teşviklerden çok sayıda işletmenin yararlanmasına sebep olacaktır.

AR-GE faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi hem işletmeler için hem de devlet açısından sorun teşkil etmektedir.

İşletmeler açısından konuya baktığımızda; genellikle işletmelerin muhasebe sistemlerinde AR-GE hesaplarına yer vermedikleri görülmektedir. Söz konusu faaliyetleri yapsalar bile ortaya çıkan maliyetleri 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.'de toplamaktadırlar. Halbuki sağlanan teşvikler AR-GE hesaplarının tutarına bakılarak yapılmaktadır.

Ülkemizin teknolojik ilerlemesinde ve özellikle KOBİ'lerin gelişmesinde son derece yarar sağlayan ve sağlayacak olan kanunların çıkarılması memnuniyet vericidir. Ancak çoğu hibe şeklinde yada faizsiz geri ödemeli yapılan bu yardımların amacından saptırılmadan gerçekleştirilmesi yarar sağlayacaktır. Özellikle işletmelerin AR-GE maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde titizlik göstermesi mali tabloların güvenilirliğini sağlayacaktır. Ayrıca denetçilerin AR-GE maliyetlerinin denetimini diğer faaliyetlerin denetiminden ayrı tutarak yapmaları da daha sağlıklı sonuçlar verecektir. İlgili kuruluşların(TUBİTAK-TTGv)işletmelere sağlamış olduğu yardımlarda oranlamaya sadece 630 no.lu hesabın değil 263 no.lu hesabında katılması ile AR-GE'nin giderleştirilmesinin yanında aktifleştirilmesi de sağlanmış olur. Kanunlarda aktifleştirme konusunda özendirici maddeler konulabilir. Örneğin %20'lik amortisman arttırılabilir. AR-GE konusunda yapılacak bu ve benzeri girişimlerle çıkarılan kanunlar daha işlerlik kazanacak, böylece işletmeler teknolojik açıdan gelişim sürecine hızla girmiş olacaklardır.

EKLER

EK 1: TÜRK MUHASEBE STANDARDI-15 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ STANDARDI

I-AMAÇ

Madde 1:

Bu standardın amacı, araştırma ve geliştirme (AR-GE) maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaların açıklanmasıdır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorun, bu maliyetlerin aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak mı raporlanacağı yoksa gelir tablosunda bir dönem gideri olarak mı raporlanacağı hususudur.

Bu standart; araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ne zaman aktif olarak ne zaman gider olarak raporlanacağı konusundaki esasları belirler. Ayrıca bu esasların nasıl uygulanacağı bu standartta açıklanır.

II-TANIMLAR

Madde 2:

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

- a) Araştırma: Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır.
- b) Geliştirme: Araştırma bulgularının veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyileştirilmiş veya daha sonra ek geliştirmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmetler, işlemler, sistemler, yöntemler veya teknikler için, ticari üretime geçmeden veya kullanmadan önce bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir.

III-STANDARDIN İÇERİĞİ

Madde 3:

Bu standart araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

Madde 4:

Bu standart petrol, doğal gaz ve maden arama ve geliştirme maliyetlerini kapsamaz. Ancak bu standart benzer endüstrilerde diğer araştırma ve geliştirme maliyetlerine uygulanır.

Madde 5:

AR-GE faaliyetleriyle risk ve getirilerin üçüncü kişilere devrinin söz konusu olmadığı durumlarda AR-GE faaliyetleri ile ilgili maliyetler bu standart doğrultusunda muhasebeleştirilir.

Bir işletme diğer bir kuruluşun araştırma ve geliştirme faaliyetlerini bir sözleşme ile üstlenebilir. Bir sözleşmeye bağlı olarak diğer kurumlar adına yürütülen, riski ve getirisi onlara ait olan araştırma ve geliştirme faaliyetleri bu standart kapsamında yer almaz.

AR-GE faaliyetlerinin risk ve getirilerinin üçüncü kişilere devredilmesinin göstergeleri şunlardır:

- a) AR-GE faaliyetlerini yöneten kuruluşun diğer girişimlerden elde ettiği fonları, AR-GE faaliyetlerinin sonuçlarını göz önünde bulundurmaksızın, geri ödemek zorunda olduğu durumlarda,
- b) (a)'da belirtilen geri ödeme yükümlülüğünün bulunmamasına karşın fon veren kuruluşun koşulları ve opsiyonları gereği fonları geri ödeme olasılığının bulunduğu durumlarda.

AR-GE faaliyetleriyle ilişkilendirilen risk ve getirilerin üçüncü kişilere devrinin söz konusu olduğu durumlarda TMS-13 Stoklar standardı ve TMS-18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri standardındaki ilkeler dikkate alınır.

Madde 6:

AR-GE faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesi, yapılan faaliyetin türüne, faaliyetin nasıl örgütlendiğine ve yürütülen projenin niteliğine göre belirlenir. Araştırma ile geliştirme faaliyetlerinin belirlenmesinde yardımcı olacak örnekler aşağıda verilmektedir:

Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler;

- a) Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- b) Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- c) Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
- d) Yeni ürün tasarımı ya da varolan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması,

Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler;

- a) Varolan ürün ve üretim yöntemlerini geliştirme faaliyetleri,
- b) Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ile deneme üretimlerinin yapılması,
- c) Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- d) Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi.

Madde 7:

Aşağıdaki faaliyetler AR-GE faaliyetleriyle çok yakın ilgili olmasına karşın bunlar AR-GE faaliyetleri kapsamında yer almaz:

- a) Satışa yönelik olarak yeni ürün veya yeni modellerle ilgili ilk üretime geçişteki mühendislik maliyetleri
- b) Kalite kontrol maliyetleri
- c) Üretim sırasında oluşan bakım onarım faaliyeti maliyetleri

- d) Varolan ürünlerin kalitesini geliştirmek için yapılan olağan faaliyetlere ilişkin maliyetler
- e) Özel siparişlerle ilgili olarak yapılan faaliyet maliyetleri
- f) Varolan ürünlere ilişkin mevsimsel veya diğer dönemsel tasarım değişikliği maliyetleri
- g) Alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler.

IV-AÇIKLAMALAR

a) AR-GE Faaliyetlerindeki Maliyet Unsurları

Madde 8:

AR-GE maliyetleri, AR-GE faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen ya da doğrudan ilişkilendirilmeyip uygun dağıtım ölçüleriyle bu faaliyetlere yüklenen giderleri kapsar.

Madde 9:

AR-GE maliyetlerinin kapsamında aşağıdaki gider çeşitleri yer alır:

- a) AR-GE faaliyetleri ile ilgili ilk madde ve malzeme giderleri,
- b) AR-GE faaliyetlerine ilişkin personel ücret ve giderleri,
- c) AR-GE faaliyetlerine ilişkin dışardan sağlanan fayda ve hizmetler,
- d) AR-GE faaliyetlerine ilişkin yapılan çeşitli giderler,
- e) AR-GE faaliyetlerine ilişkin vergi, resim ve harçlar,
- f) AR-GE faaliyetlerine ilişkin amortisman giderleri,
- g) AR-GE gider yerlerine diğer gider merkezlerinden sağlanan fayda ölçüsünde aktarılan gider payları

Madde 10:

Satış maliyetleri AR-GE maliyetleri ile ilişkili değildir.

Madde 11:

Borçlanma maliyetleri AR-GE maliyetleriyle ilişkili değildir. Ancak özellikli bir varlıkla ilgili geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi standardı hükümleri uygulanır.

b) AR-GE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**Madde 12:**

AR-GE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilirler.

c) Araştırma Maliyetleri**Madde 13:**

Araştırma maliyetleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmeli ve izleyen dönemlerde aktifleştirilmemelidir.

d) Geliştirme Maliyetleri**Madde 14:**

Geliştirme maliyetleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak aşağıda belirtilen unsurların oluşması durumunda aktifleştirilirler:

- a) Proje veya ürün açıkça tanımlanmış ve proje ve ürünle ilgili giderler gerçeğe uygun olarak ölçülebildiği durumlarda,
- b) Proje veya ürünün teknik bakımdan yapılabilirliğinin mümkün olduğu durumlarda,
- c) İşletmenin proje veya ürünle ilgili üretim yapmayı ve hedeflediği piyasada pazarlamayı amaçladığı veya işletme içi faaliyetlerde kullanmayı düşündüğü durumlarda,

- d) Geliştirilen ürün için pazarın bulunduğu veya işletme içi faaliyetlerde kullanılmasının yararlı olduğu durumlarda,
- e) Proje ve ürünü tamamlamak için yeterli kaynakların var olduğu veya sağlanabildiği durumlarda.

Bir projenin aktifleştirilen geliştirme maliyetleri; o projeye ilgili gelecekte beklenen gelirlerden projeye ilişkin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri düşüldükten sonra geriye kalan tutardan daha fazla olamaz Ayrıca geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiç bir gelir sağlanamayacağı belirlendiği dönemden geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Madde 15:

Geliştirme faaliyetlerinden işletmeye akışı beklenen ekonomik yararlar; ürünlerin satışı, maliyetlerden sağlanan tasarruf ve işletmenin bu amaçla sağladığı diğer yararlarından oluşur.

e) Geliştirme Maliyetlerinin Amortismanı

Madde 16:

Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri amortismanına tabi olup yarar sağladıkları dönemde bir gider unsuru olarak dikkate alınır. Bu maliyetler en fazla 5 yılda amortismanına tabi tutularak gidere dönüştürülür.

Madde 17:

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

Madde 18:

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri her dönem sonunda Madde 15'deki esaslara göre tekrar değerlendirilir. Günlük olay ve koşulların gelecekteki ekonomik yararları değiştirdiği durumlarda bu giderlerin beklenen gelirleri aşan kısımları o dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

Madde 19:

Ayrıca geliştirme maliyetlerinin yapıldığı proje ve üründen artık hiçbir yarar sağlanamayacağı belirlendiği dönemden geriye kalan geliştirme maliyetlerinin tamamı aktifleştirme süresinin sonunu beklemeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

f) Raporlanacak Bilgiler**Madde 20:**

Finansal tablolarda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a) AR-GE maliyetlerine uygulanan muhasebe politikaları,
- b) Dönemde gider olarak kaydedilen AR-GE maliyetlerinin tutarı,
- c) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- d) Kullanılan amortisman oranı,
- e) İlgili dönemde aktifleştirilen ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilen geliştirme maliyetlerinin tutarı.

V-YÜRÜRLÜK TARİHİ**Madde 21:**

Bu Türkiye Muhasebe Standardı 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe girer.

EK 2: AR-GE YARDIMINA İLİŞKİN KARAR

Madde 1:

Bakanlar Kurulu'nun 27.12.1994 tarih ve 9416401 sayılı "İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı"nın 4. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, sanayi kuruluşlarının, araştırmaya ve yeni ürün ile üretim yöntemi ve teknoloji geliştirmeye yönelik projelerinin uluslararası kurallara uygun olarak desteklenmesidir.

Madde 2:

Bu destek ile sadece AR-GE projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belirli bir oranının karşılanması veya bu projelere sermaye desteği sağlanması amaçlanmaktadır.

Madde 3:

Bu Kararda geçen:

Sanayi Kuruluşları: Tüm sanayi kuruluşları ile yazılım geliştirmeye yönelik üretken hizmet alanında faaliyet gösteren kuruluşlardır.

Araştırma-Geliştirme Projeleri: Amacı, kapsamı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek miktarları, sonuçta doğacak iktisadi haklarının ilgililer arasındaki paylaşım esasları belirlenmiş, yeni bir ürün üretilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici mahiyette yeni tekniklerin uygulanması, üretimle ilgili olarak yeni bir teknoloji geliştirilmesi veya yeni teknolojinin yurt koşullarına uyumu konusunda bilimsel esaslara uygun ve AR-GE faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette hazırlanacak ve sonuçlarının faydalı araç, gereç, malzeme, ürün, yöntem, sistem ve üretim tekniklerine dönüştürülmesi veya mevcut teknoloji ile iyileştirilmeye yönelik çalışma ve teknoloji uyarlamasını ifade eder.

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

Yeni Teknoloji: Türkiye için yeni olan teknolojilerdir.

Yenilik: Bir fikri, satılabilir, yeni ya da geliştirilmiş bir ürün ya da mal ve hizmet üretiminde kullanılan yeni ya da geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürmek demektir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma/yaratma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik/teknik, mali ve ticari etkinliği içerir. Bütünüyle estetik alana yönelik değişiklikler ile ürünün yapı ya da niteliğini (performansını) teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ya da görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, yeni ya da geliştirilmiş ürünlerin üretilmesinde veya halen üretilmekte olan ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Madde 4:

Bu karar kapsamındaki destekten faydalanarak AR-GE faaliyet aşamaları aşağıdadır;

- a) Kavram geliştirme
- b) Teknolojik, teknik ve ekonomik yapılabilirlik etüdü
- c) Geliştirilen kavramdan tasarıma geçiş sürecinde yer alan laboratuvar çalışmaları v.b çalışmalar
- d) Tasarım ve çizim çalışmaları
- e) Prototip üretimi
- f) Pilot tesisin kurulması

- g) Deneme üretimi
- h) Patent ve lisans çalışmaları
- i) Satış sonrası sorun giderme hizmetleri

Madde 5:

Bünyesinde veya bünyeleri dışında (Türkiye’de) AR-GE faaliyetinde bulunan kuruluşların 4. maddede belirtilen faaliyetlerine ilişkin harcamaları bu Karar kapsamında belirtilen esaslar çerçevesinde en fazla %50’ye kadar desteklenir. Destek süresi proje bazında en çok 3(üç) yıldır.⁷⁹

⁷⁹ Araştırma-Geliştirme ve Üniversite –Sanayi İşbirliğinin Teşvikine Yönelik Politikalar Çalışma Gurubu, “Araştırma-Geliştirme Sistemi Yapısı ve Çerçevesi,” TÜBA-TÜBİTAK-TTGV Bilim-Teknoloji-Sanayi Tartışmaları Platformu, (Mart-1996), s.55-56.

KAYNAKÇA

- Akçin, Metin. “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Stratejik Yönetimi-Havacılık Sektörünün Teknolojik Yönden İncelenmesi.” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- Akdoğan, Nalan. “Araştırma geliştirme maliyetlerinin kapsamı ve muhasebeleştirilme esasları (TMS-15)”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**. Sayı:1, Nisan 2000.
- Aldemir, Ceyhan ve Alpay Ataol. **Personel Yönetimi**. İzmir: Bilgehan Yayınevi, 1986.
- Anderson, Shannon W. ve Karen Sedatole, **Accounting Horizons**. Designing Quality into Products: The Use of Accounting Data in New Product Development, September 1998.
- Araştırma-Geliştirme ve Üniversite-Sanayii İşbirliğinin Teşvikine Yönelik Politikalar Çalışma Gurubu, “Araştırma-Geliştirme Sistemi Yapısı ve Çerçevesi”, **TÜBA-TÜBİTAK-TTGV Bilim-Teknoloji-Sanayi Tartışmaları Platformu**. Ankara: Mart-1996.
- Aslanoğlu, Erhan. “Türkiye’de Teknoloji Politikası”, **Mülkiye Dergisi**. Sayı:25, Eylül-Ekim 2001.
- Barışık, Salih. “Yenilik, Yenilik Oluşumunda Devletin Rolü”, **Verimlilik Dergisi**. Sayı:3, Nisan 2001.

- Barutçugil, İsmet S. **Teknolojik Yenilik ve Araştırma-Geliştirme Yönetimi**. Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi, 1981.
- Bilim ve Teknoloji Strateji ve Politika Çalışmaları Grubu. "Türkiye'nin Bilim ve Teknoloji Politikası", **TÜBİTAK Dergisi**. Sayı: 4, Ağustos 1997.
- Bingöl, Mehmet. "Araştırma Ve Geliştirme Vergi Ertelemesi Mahsuplardan Önceki Kurumlar Vergisinden Hesaplanmalıdır", **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:87, Mart 2000.
- Birdal, İlker ve Nilgün Aydemir. **Yönetim Teorileri**. İstanbul: Sistem Yayıncılık ve Matbaacılık A.Ş., 1992.
- "Borsa Şirketlerinin 9 Aylık Karşılaştırmalı Bilanço ve Gelir Tabloları", **Ekonomist Dergisi**. Kasım 2002.
- Cemalcılar, İlhan., Doğan Bayar, İnal C. Aşkun, Şan Özalp. **İşletmecilik Bilgisi**. Eskişehir: İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınevi, 1989.
- Cemalcılar, Özgül., Saime Önce. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1999.
- Danıştay.3. Dairesi'nin 11.12.1995 tarih ve E.1995/1845, K: 1995/4142 sayılı Kararı.
- Demir, Ahmet. **Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre: Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Dördüncü basım. İstanbul: Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Ltd., 1998.
- "Eren Erol. İşletmelerde Yenilik Politikası. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1982" (Akçin, 1997, s.3-15'deki alıntı).
- "_____. İşletmelerde Yenilik Kavramı ve Yenilik Sürecinin Safhaları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1981" (Akçin, 1997, s. 3.'deki alıntı).
- Ergun, Ülkü. "Araştırma geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi standardının uygulama ilke ve yöntemleri (TMS-15)", **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**. Sayı:4, Mayıs 2001.

- Ferman, Cumhur **İşletme İktisadı Dersleri**. Üçüncü basım. Ankara: AİTİA yayınevi, 1966
- "Freeman Cristopher. The Economics of Industrial Innovation England: Penguin, 1974"(Akçin, 1997, s. 2'deki alıntı).
- Gençyürek, Levent. "AR-GE Harcamalarına İlişkin Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 106, Ekim 2001.
- Gök, Aslı Gül. "Araştırma-Geliştirme Faaliyet ve Projelerini Değerlendirme Yöntemleri", **TÜBİTAK Dergisi**. Sayı:1, Mart 1995.
- Gökmen, Selahattin. "Bilimsel Amaçlı AR-GE Harcamalarında Vergi Ertelemesi-I", **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 111, Mart 2002.
- _____. "Bilimsel Amaçlı AR-GE Harcamalarında Vergi Ertelemesi-II", **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 112, Nisan 2002.
- Gündüz, Zeki. "AR-GE Teşviği Neden Mükellef Aleyhine?", **Power Aylık Ekonomi Dergisi**. Sayı: 85, Eylül 1999.
- Kınıkoğlu, Nilgün. "Araştırma ve Geliştirme Düzeni,"ODTÜ Yöneylem Araştırması II. Ulusal Kongresinde sunulan bildiri. Ankara: 16-17 Haziran 1976
- "Quinn, James Brian. Buggeting For Research (Handbook of Industrial Research Management) Reinhold, 1964" (Akçin, 1997, s.14'deki alıntı).
- "_____. Long Range Planning of Industrial Research. Harvard Bussiness Review, 1961" (Akçin, 1997, s.10 'daki alıntı).
- Schilling, Melissa A. ve Charles W.L.Hill, **The Academy of Management Executive**. Managing the New Product Development Process: Strategic Imperatives, August 1998.
- Sevimkan, Dilek. "Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın İşleyişi", **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:53, Haziran-Temmuz 2001.

Şeker, Sakıp.**Dönem Sonu İşlemleri**. İkinci Basım. Ankara: Yaklaşım Yayınları 2002,

Tekin, Cem."İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kapsamında Yapılacak AR-GE Desteği", **Diyalog Dergisi**. Sayı:172, Ağustos 2002.

Tümer, Sumru. "İşletmelerde Yenilik Çalışmaları ile Görevli Bölümlerin Organizasyon İçindeki Yeri", **Verimlilik Dergisi**. Sayı:2, Mart 1992.

"Türk Muhasebe Standardı (1.Taslak) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı", **MÖDAV Dergisi**. Sayı:4, Aralık 2000.

Türkiye Genç İşadamları Derneği, "Cumhuriyetin 100. Kuruluş Yıldönümüne Doğru Genç Vizyon Arayışları, -Sosyal Yapısal Dönüşümler", **TÜGİAD Dergisi**. Sayı:2, Ekim1998.

Yanık, Serap S. ve Ganite Kurt, "AR-GE Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP Açısından Değerlendirilmesi," **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:74, Şubat 1999.

06.02.2000 tarih ve23956 sayılı **Resmi Gazete**'de yayımlanan 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

İnternet Adresleri:

"İhracata Yönelik Devlet Yardımları" www.ttg.gov.tr

"AR-GE Yardımı/Destekleme Şartları" www.tideb.tubitak.gov.tr

"AR-GE Yardımı/Uygulamacı Kuruluşlar" www.ttg.gov.tr

"AR-GE Yardımı" www.tubitak.gov.tr.

"AR-GE Yardımının Mali yönü" www.tideb.tubitak.gov.tr.