

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

AR GE HARCAMALARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ AÇISINDAN
DENETİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZDEMİR CAN KÜÇÜK

100017076

Danışman: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul, Temmuz 2018



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim

Yüksek Lisans programı öğrencisi ÖZDEMİR CAN KÜŞÜK
Ar. Ge. Hen. cam. larının Muhasebe Bilmesi ve Vergi Açısından Değerine
İbraz Bir Uygulama başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

UNVANI, ADI SOYADI

Prof. Dr. Ahmet H. DURMUŞ

TEZ DANIŞMANI

İMZA

JÜRİ ÜYESİ

Prof. Dr. Faruk Paçenkesen

JÜRİ ÜYESİ

Öğr. Gör. Ali Altuğ Biser

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

Hazırlanmış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

İçindekiler

Özet	vii
Tablolar Listesi.....	viii
Kısaltmalar.....	ix
Giriş.....	1
1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	2
1.1. Amaç ve Kapsamı:.....	2
1.2. Tanımlar.....	3
2. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL TEŞVİKLER	7
2.1. Vergisel Teşvik Kavramı.....	7
2.2. Türkiye’de Ar Ge Faaliyetlerine Uygulanan Teşvikler.....	8
2.2.1. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ile Ar Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri	11
2.2.1.1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri ile Tasarım Faaliyetlerine İlişkin Unsurlar	12
2.2.1.2. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti İle Tasarım Faaliyeti Kapsamında Değerlendirilen Harcamalar	13
2.2.2. 5746 Sayılı Kanun da Yer Alan Teşvikler İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulama Esasları	17
2.2.2.1. Ar-Ge Merkezleri ve Tasarım Merkezleri	17
2.2.2.2. İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları	18
i. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi.....	18
ii. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	19
iii. Sigorta Primi Desteği	21
iv. Damga Vergisi İstisnası.....	22
v. Gümrük Vergisi İstisnası.....	23
vi. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	23
vii. Temel Bilimler Desteği	24
viii. Artırımlı Ar Ge ve Tasarım İndirimi	25
ix. KDV İstisnası	25
2.2.3. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda Yer Alan Teşvikler.....	28
2.2.4. 5746 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanunların Karşılaştırması	30

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI KAPSAMINDA AR GE FAALİYETLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 30

3.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı İle İlgili Genel Bilgiler	30
3.1.1. Standartın Amacı ve Kapsamı	30
3.1.2. 38 No.lu Standartta Yer Alan Tanımlar	32
3.1.3. Ar-Ge Faaliyeti ve 38 No’lu Standartta Yer Verilen Örnekler	35
3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Aktifleştirme Koşulları	36
3.2.1. Genel Koşullar	36
3.2.2. Özel Koşullar	37
3.3. 38 No’lu Standarda Göre Muhasebeleştirme	38
3.3.1. Ar-Ge Giderlerinin İşletme İçinden Sağlanması Durumunda	38
3.3.2. Ar-Ge Giderlerinin İşletme Dışından Sağlanması Durumunda	42
3.3.3. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme	43
3.4. 38 No’lu Standarda Göre Değerleme (Ölçme)	44
3.5. 38 No’lu Standarda Göre Ar-Ge Maliyetlerinin İtfası	47
4. VERGİSEL DENETİMDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN ADIMLAR	51
4.1. Ar Ge Merkezi Asgari Şartlarının Değerlendirilmesi	51
4.2. Hesap Planı ve Muhasebe Kayıt Sistem Analizi	55
4.3. İndirim ve Teşviklerin Uygulaması	57
4.3.1. Ar-Ge İndirim Tutarını Oluşturan Kalemlerin İncelenmesi	57
4.3.1.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin Kontrolü	57
4.3.1.2. Amortisman Giderlerinin Denetimi	58
4.3.1.3. Personel Giderlerinin Denetimi	59
4.3.1.4. Genel Giderlerin Denetimi	63
4.3.1.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Denetimi	64
4.3.1.6. Siparişe Dayalı Ar Ge İndirim Tutarının Denetimi	65
4.3.1.7. Artırımlı Ar Ge ve Tasarım İndirimi Tutarının Denetimi	66
4.4. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi	67
4.5. Kamu Kurum Kuruluşlarından Alınan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi	68
4.6. Teşviklerin VUK Kapsamında Beyanname Üzerinde Gösterimi	68
4.6.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Ar-Ge İndiriminin Gösterimi	68
4.6.2. Geçici Vergi Beyannamesinde Ar Ge İndiriminin Gösterimi	68

4.6.3. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin ve DV İstisnasının Muhtasar Beyannamede Gösterimi.....	69
4.6.4. SGK İşveren Payı Desteğinin Hizmet Döküm Listesinde Gösterimi.....	69
5. AR GE MERKEZLERİ VERGİSEL DENETİMİ UYGULAMA ÖRNEĞİ	70
6. SONUÇ:.....	80

Özet

Yeni teknolojilerin üretimi ya da var olan ürünlerin geliştirilerek pazar paylarının artırılması kapsamında katlanılan maliyetler, firmalara rekabet ortamında ciddi avantaj veya dezavantaj sağlayabilmektedir.

Katlanılan bu maliyetler sonucu olumlu projelerin elde edilmesi pazarda rekabet gücünü artıracak ve katlanılan maliyetlerin geri dönüşleri alınmaya başlanacaktır. Olumsuz sonuçlanan her deneme ise firmalara ilave maliyet ve zaman kaybı olarak geri dönecektir.

Bu süreçte Ar-Ge faaliyetleri kapsamında sağlanan teşvik ve destekler, firmaların üzerlerindeki maliyet yükünün azaltılmasında ve yeni projelerin oluşturulmasına destek olmak adına imkan sağlamaktadır.

Bu çalışma ile mevzuatta yer verilen teşvik ve desteklerin günlük hayatta uygulanması, teorisinin pratiğe aktarılmasına dikkat edilmesi gereken hususlara örnekler ile yer verilmeye çalışılmıştır.

Abstract

The costs incurred, within the scope of the production of new technologies or increasing the market shares by developing existing products, can provide significant advantages or disadvantages to the companies in the competitive environment.

As a result of these costs, obtaining the positive projects will increase the competitiveness in the market and the return of the cost incurred will be received accordingly. On the other hand, each experiment has negative result will cause additional cost and loss of time for the companies.

Within the process, incentives and supports provided within the scope of R&D activities, offer opportunities to reduce the cost burden on the companies and to support the creation of new projects.

In this study, the implementation of incentives and supports specified in the legislation in daily life, and points that should be considered in transferring theory into practice are explained with examples.

Tablolar Listesi

Sayfa No

Tablo:1	(5746 Sayılı Kanunun 3/1 ve 3/A maddelerinin karşılaştırılması	8
Tablo:2	Ar-Ge, Destek ve Tasarım Personelleri İçin Gelir Vergisi Stopajı Teşvik Oranları	19
Tablo:3	5746 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanun karşılaştırması	30
Tablo:4	Elde etme yöntemine göre maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi	45
Tablo:5	Ücretlerin GV ve DV teşvikleri kapsamında sınıflandırılması	60
Tablo:6	SGK İşveren primi hesaplamasında Matraha dahil olan ücretler	62

Kısaltmalar.

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.y.	Adı Geçen Yayın
AB	Avrupa Birliği
AGİ	Asgari geçim indirimi
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
DV	Damga Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting)
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	Kurumlar Vergisi
KVGT	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKGT	Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığını
MB	Maliye Bakanlığı
Md.	Madde
s.	Sayfa
SANTEZ	Sanayi Tezleri Projeleri
TEKMER	Teknoloji Geliştirme Merkezleri
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TUBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu
Vb.	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

Giriş.

İçinde bulunduğumuz dönemde, ülkeler arası rekabetin ve gelişmişliğin göstergesi, teknoloji ve ticarete endekslenmiştir. İnsan gücünün yerini makine ve bilgisayarların aldığı günümüzde uluslararası piyasalarda söz sahibi olabilmek yeni teknolojileri geliştirebilmekle doğru orantılıdır.

Her üretimin bir maliyeti olduğu gibi yeni bir ürün veya teknoloji geliştirmenin de maliyeti yüksektir. Keşif edilmişin dışında, olumlu sonuçlanarak yoktan var edilen yeni teknolojilerde harcanan emek, kaynak ve zamanın maliyetinin yüksekliği hali hazırda fabrikasyon dönmüş bir ürüne göre bir hayli yüksek olması kaçınılmazdır. Bu duruma her projenin olumlu sonuçlanmadığı ve her seferinde yeniden başlanması maliyetleri katlanılmaz hale getirecektir.

Ülkemizde bahse konu maliyetlerin azaltılması ve teknolojiye dayalı pazarda söz sahibi olunmasına bir nebze katkı sağlamak adına bazı destek ve teşvikler getirilmiştir. Bu çalışmamızda sağlanan teşvik ve desteklerin kanun ve mevzuata uygunluğunun vergisel açıdan denetimini uygulamalarıyla açıklamaya çalışılmaktadır.

Çalışmamın ilk iki bölümünde Ar-Ge kavramının mevzuattaki yeri tanımı kapsamı ve teşviklere ilişkin teoride yer alan açıklamalara değinilmiş olup, Türk mevzuatında Ar-Ge merkezleri için yararlanılabilecek teşvik ve desteklerin mevzuatımızdaki yerine ilişkin genel bilgilere değinilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde Türkiye de Ar-Ge kapsamında 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında kanun ile 4671 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna, indirim, destek ve teşvik unsurları detaylarıyla açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümünde Ar-Ge faaliyetlerinin TMS kapsamında açıklanarak 38 no.lu TMS'nin amacı, kapsamı, işleyişi ve uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Mevzuat ve teorideki konuların genel hatlarıyla açıklandığı ilk bölümden sonra dördüncü bölüm vergisel açıdan yapılan denetimlerde mevzuatın getirdiği uygulama ve denetim prosedürlerinin nasıl işleyeceği kontrollerde nelere dikkat edilmesi gerektiği ve hesaplamaların nasıl yapılacağına ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Örnek uygulamanın yer aldığı beşinci bölümde bir dönem içinde yapılan tüm Ar-Ge harcamalarının nasıl tespit edileceği, Kanunlarda yer alan vergisel teşvik ve desteklerin nasıl hesaplanması gerektiği ile beyanname üzerinde gösterimine ilişkin detaylı hesaplamaların yer aldığı örnek yer almaktadır.

1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Amaç ve Kapsamı:

Vergisel teşviklerin kapsamını oluşturan başlıca iki kanunun amaçları aşağıdaki gibidir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda (4691 Sayılı Kanun) amaç; *üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.*¹ Şeklinde açıklanmıştır.

Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da(5746 Sayılı Kanunun) amacı ise; *Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.*²

Yukarıda yapılan açıklamalarda görüldüğü üzere her ne kadar farklı yapılar olsalar da her iki kanunda da aynı hedefler ve birbiri ile paralel bir gaye içerisinde olduğu görülmektedir. Kanunların kapsamlarını incelediğimizde 4691 Sayılı Kanun, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını kapsarken, 5746 Sayılı Kanunda; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/4/1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsadığı görülmektedir.

¹ 06.07.2001 tarihli 24454 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun

² 12.03.2008 tarihli 26814 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

1.2. Tanımlar

5746 Sayılı Kanun da yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti (Ar-Ge):

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri, ifade eder.

Yenilik:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda yenilik; Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini, ifade eder.

Ar-Ge Merkezi:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda, Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri, ifade eder.

Ar-Ge Projesi:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda, Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen projeyi, ifade eder.

Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine yönelik olarak yapılan işbirliği anlaşması kapsamındaki bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri, ifade eder.

Teknogirişim Sermayesi:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini ifade etmektedir.

Ar-Ge Personeli:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri, ifade eder.

Araştırmacı:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları, ifade eder.

Teknisyen:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri, ifade eder.

Destek Personeli:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli, ifade eder.

Kamu Personeli:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinde, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşlarda, üyelerinin tamamı köylerden oluşan birlikler dışındaki mahalli idare birliklerinde, döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 5018 sayılı Kanun kapsamı dışındaki özel bütçeli kamu idarelerinde çalışan memurlar ile diğer kamu görevlilerini ve diğer personeli (Bu kamu görevlilerinin ilgili mevzuat kapsamında sahip oldukları özlük haklarına sahip olmayanlardan geçici olarak ve proje süresiyle sınırlı olarak istihdam edilenler bu Kanun uygulamasında kamu personeli sayılmaz.).

TÜBİTAK:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu, ifade eder.

Tasarım Faaliyeti:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü, ifade eder.

Tasarım Merkezi:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleri, ifade eder.

Tasarım Personeli:

Ar Ge kanununda yer alan tanımda Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri, ifade eder.

Tasarımcı:

Ar-Ge kanununda yer alan tanımda Tasarım faaliyetleri kapsamındaki projelerin gerçekleştirilmesi ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan, üniversitelerin; mühendislik, mimarlık veya tasarım ile ilgili bölümlerinden mezun en az lisans derecesine sahip kişiler ile tasarım alanlarından herhangi birinde en az lisansüstü eğitim derecesine sahip diğer kişileri, ifade eder.

Tasarım Projesi:

Ar-Ge kanununda yer alan tanımda Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen projeyi, ifade eder.

Temel Bilimler:

Ar-Ge kanununda yer alan tanımda Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını, ifade eder.

Bakanlık:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını, ifade eder.

Değerlendirme ve Denetim Komisyonu:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Ar-Ge merkezi, tasarım merkezi ve rekabet öncesi işbirliği projelerinin değerlendirme ve denetimini yapmak üzere 19 uncu maddeye göre oluşturulan ve sekretaryasını Bakanlığın yürüteceği Değerlendirme ve Denetim Komisyonunu, ifade etmektedir.

Genel Müdürlük:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Bilim ve Teknoloji Genel Mdrlgn, ifade etmektedir.

Girişimci:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalanmak üzere başvuran kişileri, ifade etmektedir.

İşletme:

Yönetmelikte yer alan tanımda, 3624 sayılı Kanun kapsamında desteklenen teknoloji geliştirme merkezleri ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilecek gerçek ve tüzel kişileri, ifade etmektedir.

İzleyici:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Ar-Ge merkezi, tasarım merkezi ve rekabet öncesi işbirliği proje desteğinden yararlanan işletmelerin başvuru veya faaliyetlerinin izlenmesi, denetimi ve raporlanması amacıyla Bakanlıkça görevlendirilen alanında uzman kişileri veya akademisyenleri, ifade etmektedir.

Kamu Kurum ve Kuruluşları:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Kuruluş kanunlarında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerini destekleme görevi verilen ve yılı btçelerinde bu amaçla konulmuş denegi bulunan kurum ve kuruluşları, ifade etmektedir.

KOSGEB:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Küçük ve Orta lekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığını, ifade etmektedir.

Teknisyen:

Yönetmelikte yer alan tanımda, Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri, ifade etmektedir.

Teknogirişim Sermayesi:

Yönetmelikte yer alan tanımda, örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki ğrenci, yüksek lisans veya doktora ğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini n başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini, ifade eder.

Teknoloji Merkezleri (Teknoloji merkezi işletmeleri):

Yönetmelikte yer alan tanımda, 3624 sayılı Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER), ifade eder.

Tek Pencere Sistemi:

Yönetmelikte yer alan tanımda, 20/3/2012 tarihli ve 28239 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/6 sayılı Başbakanlık Genelgesi çerçevesinde gümrük işlemlerine konu olan eşyaya ilişkin olarak farklı kurumlarca düzenlenmesi gereken izin, onay ve belgelere ilişkin başvuruların tek bir noktaya yapılarak (e-başvuru) ilgili kuruma iletildiği ve ilgili kurumca düzenlenen belgelerin doğrudan gümrük işlemlerinde kullanılmak üzere elektronik ortamda (e-belge) gönderildiği, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kurulan ve yürütülen sistemi, ifade eder.

2. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL TEŞVİKLER

2.1. Vergisel Teşvik Kavramı

Ekonomi terimi olarak teşvikleri, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır³. Bu özellikleri itibarıyla teşvikler özel ve seçici olmak zorundadır.

İşletmelerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik, vergi kanunlarındaki bazı indirimler ile bazı kurumların Ar-Ge destek ve teşvikler olup birbirini bütünleyen ya da birbirinden farklılıklar içeren çeşitli düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini desteklemek için 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Hakkında Kanun ve diğer çeşitli kanunlarda yapılan değişiklikler yayımlanmıştır. Ayrıca bazı kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun ile Bakanlar kurulu kararlarıyla Ar-Ge mevzuatına tasarım faaliyetleri dahil edilerek kapsam genişletilmiştir.⁴

³ DURAN, M. Sungur , *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Ankara, Hazine Müsteşarlığı Araştırma Dizisi:33.

⁴ Bozdemir Enver Mali Çözüm Dergisi Şubat 2018/145 Ar Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi sf 13

Takip eden bölümde çalışma konumuz olan Ar-Ge kapsamında uygulanan teşvikler detaylarıyla ele alınacaktır.

2.2. Türkiye’de Ar Ge Faaliyetlerine Uygulanan Teşvikler

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak yararlanılan teşviklerde 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklikle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 uncu maddesinin 1 nci fıkrasının (9) numaralı bendi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, **09.08.2016 tarihi itibarıyla** yürürlükten kaldırılarak, 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna 3/A maddesinin eklenmiştir. Son düzenleme sonrasında Destekler 5746 Sayılı Kanun ve 4691 Sayılı kanun çevresinde şekillenmiş bulunmaktadır.

Ayrıca 5746 Sayılı Kanunun 3/ A maddesi ile aynı Kanunun 3/1 inci maddesinde düzenlenmiş olan Ar-Ge indirimine alternatif başka bir Ar-Ge indirimi uygulamasının getirilmiştir. Birbirine alternatif olan bu iki düzenleme (5746 Sayılı Kanunun 3/1 ve 3/A maddesi) karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo:1 5746 Sayılı Kanunun 3/1 ve 3/A maddelerinin karşılaştırılması

Açıklama	5746 SAYILI KANUN Md. 3/A	5746 SAYILI KANUN Md. 3/1
İndirimin Adı	Ar-Ge indirimi	Ar-Ge ve tasarım indirimi
İndirim kapsamına giren harcamalar	Ar-Ge ve yenilik harcamaları	Ar-Ge ve yenilik harcamaları ile tasarım harcamaları
Proje şartı var mı?	Evet	Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde ve tasarım merkezlerinde yok
Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi matrahından indirim şartı	Ar-Ge indiriminden faydalanılmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Bakanlıkça belirlenecek formata uygun şekilde projeye ilişkin hazırlanacak başvuru formunun, Bakanlığa elektronik veya yazılı olarak gönderilmesi gerekir. Bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve projenin uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilir, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmaz.	Ar-Ge faaliyetinin teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde veya tasarım merkezlerinde yapılması ya da projelerin kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenmesi

İndirimden yararlanabilmek için vergi dairesine verilmesi gereken belgeler	a)TÜBİTAK tarafından hazırlanan ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca başvuru sahibine gönderilen sonuç yazısının bir örneği, b) Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler, c) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste, d) Ar-Ge ve yenilik projelerinde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile temel bilimler mezunlarının sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,	a)"Ar-Ge Merkezi Belgesi", "Tasarım Merkezi Belgesi", proje esaslı Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olanlardan teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu", "Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi, (Ancak, bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge ve tasarım indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.) b) Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince imzalanmış proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler, c) Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste, d) Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile temel bilimler mezunlarının sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler, e) Dışarıdan alınan test, laboratuvar,
--	--	---

		analiz danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste, f) Sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge ve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarını gösteren liste, g) Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge veya tasarım işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde TÜBİTAK onayı. Yukarıdaki belgeleri de içeren YMM tasdik raporunun süresi içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi halinde, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez. Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri haricinde kalan projeler ve Kanun kapsamında destek ve teşviklerden yararlananlar için ayrıca yeminli malî müşavir tasdik raporu aranmaz.
İndirimden Yararlanılmaya Başlanılacak Dönem	Proje tamamlanmadan başvuruda bulunulması ve projenin uygun bulunması şartıyla, <u>başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren</u> yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilir.	-Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla -Uluslararası Ar-Ge işbirliği programlarınca desteklenen Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projelerinde TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği tarih itibarıyla -KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerde Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projesinin onaylandığı tarihten itibaren -Teknogirişim sermayesi desteğinden

		yararlanan işletmelerde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren -Rekabet öncesi işbirliği projelerinde sözleşme tarihinden itibaren -Ar-Ge Merkezi Belgesi veya Tasarım Merkezi Belgesi almaya hak kazanan işletmelerde, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu karar tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren
İndirim Oranı	%100	%100 (Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisi ayrıca indirim konusu yapılır)
Yeniden Değerleme Oranı ile Endeksleme	Var	Var

2.2.1. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ile Ar Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri

5746 Sayılı Ar-Ge kanunu ile amaçlanan hedefler aşağıdaki gibidir.

- AR-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesi
- Üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılması
- Ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesi
- Verimliliğin artırılması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi
- Teknolojik bilginin ticarileştirilmesi
- Rekabet öncesi iş birliklerinin geliştirilmesi
- Teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılması
- Ar-Ge personeli ve nitelikli iş gücü istihdamının artırılması

Olarak sayılmıştır.⁵

⁵ Cem Arslan, Ar Ge Teşvikleri İle Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları 1. Baskı Aralık 2015 Sf.25

2.2.1.1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri ile Tasarım Faaliyetlerine İlişkin Unsurlar

Ar Ge Kanunu kapsamında indirim ve teşvikler kapsamında detaylı bilgilere değinmeden önce hangi faaliyetlerin vergisel teşviklerden yararlanıp, hangilerinden yararlanılamayacağı konusu netleştirilmelidir. İlk olarak aşağıdaki bölümde Ar Ge ve yenilik faaliyeti sayılmayan durumlara yer verilmiştir.

2.2.1.1.1. Ar-Ge ve Yenilik Sayılmayan Faaliyetler

Yönetmeliğin uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bu başlık altında yer alan faaliyetler için yapılan harcamalar ileri ki bölümlerde değineceğimiz teşvik hesaplamalarına konu edilmeyecektir.

Bu faaliyetler aşağıdaki gibidir.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere, internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler.⁶

Yukarıda sayılan faaliyetler Ar Ge faaliyeti olarak değerlendirilmediği gibi bu faaliyetlere ilişkin personelin Ar Ge personeli sayılmadığı da unutulmamalıdır.

⁶ 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin uygulama ve denetim yönetmeliği

2.2.1.1.2. Tasarım Sayılmayan Faaliyetler

Tasarım merkezleri bünyesinde gerçekleştirilen aşağıdaki faaliyetler teşvik kapsamında değerlendirilemeyecektir.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- Tasarım faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler,
- Paris Sözleşmesinin 2'nci mükerrer 6'ncı maddesi kapsamında yer alan hükümlerle alametleri ile bu kapsam dışında kalan ancak kamuyu ilgilendiren, dini, tarihi ve kültürel değerler bakımından halka mal olmuş ve ilgili mercilerin tescil izni vermediği işaretlerin, armaların, amblemlerin, nişanların veya adlandırmaların uygunsuz kullanımını içeren tasarım faaliyetleri,
- Kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı tasarım faaliyetleri.⁷

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri kapsamında yukarıda belirtilen faaliyetler için yapılan harcamaların teşvik tutarlarının hesaplanmasında dikkate alınamayacağından aktifleştirilmesi söz konusu olmayacaktır. İlgili faaliyetlere ilişkin tutarlar sadece gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.2.1.1.2. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti İle Tasarım Faaliyeti Kapsamında Değerlendirilen Harcamalar

Ar-Ge İndirimi uygulaması açısından dikkate alınacak Ar-Ge harcamalarının kapsamı 5746 Sayılı Kanun Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde sayılmıştır. Madde uyarınca kabul edilecek harcamalar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Vergisel teşviklerin hesaplanmasında büyük önem arz eden ve hesaplamaların ana unsurlarını oluşturan Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalara ilişkin açıklamalar genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

⁷ A.g.y

a. İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Üretim işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetler ile Ar Ge yenilik ve tasarım faaliyetlerinde yapılacak faaliyetlerde kullanılacak madde ve malzemelerin sınıflandırılması önem arz etmektedir.

Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismanla tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.⁸

b. Amortismanlar:

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde matrahtan indirilecek tutarın hesabında dikkate alınabilecektir.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır. Diğer bir ifadeyle başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı kıst hesaplama ile dikkate alınabilir.

c. Personel Giderleri:

Teşvik unsurlarını oluşturan ve indirim kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan ve Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir. Ancak, Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye ilişkin olarak; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler Bakanlığın onayı sonrası Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmektedir.

28/2/2008 tarihli ve 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

⁸10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin uygulama ve denetim yönetmeliği

- a) Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları.
- b) Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar.
- c) Saha araştırması.
- ç) Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler.
- d) Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.⁹

5746 Sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.(Madde 5)

Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınır.

d. Genel Giderler:

İlgili yönetmelikte genel giderlere ilişkin yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Bu kapsamda dikkate alınabilecek giderler, münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan yerlere ilişkin katılan giderler ile bu faaliyetlerle doğrudan ilgili diğer giderlerdir. Dolayısıyla, kiralanmak suretiyle edinilen ve münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan taşınmazlara ilişkin kira giderleri de bu kapsamdadır.¹⁰

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme (posta, kargo, kurye ve benzeri giderler dahil¹¹), nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.¹²

Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

⁹ 1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁰ A.g.y.

¹¹ 30.09.2016 tarih ve 29843 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5746 sayılı araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun genel tebliği (seri NO: 6)

¹² 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 14.2.2017 R.G. tarihli Yönetmelik ile eklenmiştir.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin kira veya amortisman, su ve enerji giderlerinin doğrudan hesaplanarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi esastır. Bu giderlerin doğrudan hesaplanmasının mümkün olmaması halinde, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği 1/3/2016 tarihinden itibaren, Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile ilgili ortak genel gider niteliğindeki kira veya amortisman, su ve enerji giderlerinden çeşitli kıstaslara göre hesaplanacak tutarlar, mükelleflerce Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.

Enerji ve su giderlerinin, işletme içerisinde Ar-Ge ve tasarım merkezlerine ilişkin giderleri ölçebilen sayaç veya benzeri cihazlarla ayrıştırılabilmesi durumunda da bu suretle tespit edilen tutarlar Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecektir. Bu suretle söz konusu ayrıştırma işleminin yapılamaması halinde ise, bu mahiyetteki giderlerden;

- Enerji giderleri, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam kapalı alanının yüzölçümüne olan oranına göre,
- Su giderleri, Ar-Ge ve tasarım merkezinde çalışan personel sayısının bu merkezlerin bulunduğu binada çalışan toplam personel sayısına olan oranına göre dağıtım tabi tutulacaktır.
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin bulunduğu binaların toplam yüzölçümünün tespitinde, faaliyetlerde kullanılmaya mahsus kapalı alanlar dikkate alınacak olup, otoparklar (kapalı olanlar dahil) ve sosyal tesisler gibi fiilen faaliyetlerde kullanılmaya mahsus olmayan alanlar dikkate alınmayacaktır.

e. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemeleri kapsar. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen kabul edilebilir toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.¹³

f. Vergi, Resim ve Harçlar:

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile

¹³ A.g.y Mad7/d

Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için damga vergisi alınmaz.¹⁴

2.2.2. 5746 Sayılı Kanun da Yer Alan Teşvikler İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulama Esasları

2.2.2.1.Ar-Ge Merkezleri ve Tasarım Merkezleri

Kanunda öngörülen destek ve teşviklerden yararlanmak üzere Ar-Ge Merkezi Belgesi veya Tasarım Merkezi Belgesi almak için yapılan başvurularda aşağıda belirtilen asgari şartlar aranır.

- Ar-Ge merkezlerinde en az elli ya da Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sayıda tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi,
- Tasarım merkezlerinde ise en az on ya da Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sayıda tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam edilmesi,
- Ar-Ge merkezleri ve tasarım merkezlerinin Kanun kapsamındaki Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerinin yurt içinde gerçekleştirilmesi,
- Başvuru yapan işletmenin; yeterli Ar-Ge veya tasarım yönetimi ile teknolojik varlıkları, insan kaynakları, fikrî haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin bulunması,
- Ar-Ge merkezi ve tasarım merkezlerinde çalışan personelin, bu merkezlerde çalıştığının fiziki kontrolünü yapacak mekanizmaların bulunması,
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin konusu, süresi, bütçesi ve personel ihtiyacı tanımlanmış program ve projelerinin bulunması,
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş ve tek bir yerleşke veya fiziki mekân içinde yer alması,
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde kurulması halinde, bu merkezlerde yürütülen faaliyetlere ilişkin olarak sadece Kanunda yer alan destek ve teşvik hükümleri uygulanır.

İşletmelerin, organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge veya tasarım merkezinin bulunması durumunda, her Ar-Ge veya tasarım merkezi için ayrı başvuru yapılır.

Münhasıran Ar-Ge veya tasarım faaliyetinde bulunmak üzere Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi kuracak işletmeler için Türkiye'de ayrıca üretim ya da ticaretle iştigal eden bir işyerinin olması şartı aranmaz.

Ar-Ge merkezleri veya tasarım merkezlerinde, 27.2.2003 tarihli ve 4817 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde,

¹⁴ A.g.y. Mad7/e

yabancı uyruklu Ar-Ge veya tasarım personeli çalıştırılabilir. Bu fıkra kapsamında çalışacak yabancıların çalışma izni başvuruları, bu kişileri çalıştıracak işletmelerce Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına yapılır ve Bakanlığın uygun görüşü doğrultusunda karara bağlanır.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında Ar Ge ve Tasarım merkezlerinin genel hataları ile kuruluş yeter şartlarına değinilmiş olup, ilerleyen bölümlerde belirtilen teşviklerden yararlanılabilmesi için bu şartların gerçekleştirilmesi ve ilgili bakanlığın kabulü gerekmektedir.

2.2.2.2.İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları

i. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı 13.6.2006 tarihli ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31.12.1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterlere haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimden yararlanacak işletmelerin, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterler doğrultusunda faaliyet raporu ve ekinde Bakanlıkça istenen belgeleri ibraz etmeleri esastır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.¹⁵

Hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirimi, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılır. Kanun kapsamında Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlananlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile 26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

¹⁵ 12.03.2008 tarihli 26814 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Mad:3

Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devrine ilişkin uygulamalar tamamlanma durumuna göre farklılık göstermekte olup, ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Tamamlanmamış Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi hâlinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez.¹⁶

Tamamlanmış bir Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi durumunda Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletme Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanamaz. Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge ve tasarım indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.

ii. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin teşvik oranları aşağıdaki gibidir.

Tablo 2:Ar-Ge, Destek ve Tasarım Personelleri İçin Gelir Vergisi Stopajı Teşvik Oranları

Doktora	95%
Yüksek Lisans	90%
Temel Bilimler	
Yüksek Lisans	95%
Lisans	90%
Diğerleri	80%

Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin

¹⁶ A.g.k. mad:5

süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 Sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir.

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz. Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmayacaktır.¹⁷

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere ve Bakanlığın onayının alınması şartıyla merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.¹⁸

Bu madde kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerden; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmeye başlanmıştır¹⁹.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan destek personeline ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

Destek personeli tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Küsurlu sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi yöneticisi, görev tanımı ve niteliğine göre Ar-Ge personeli, tasarım personeli veya destek personeli olarak dikkate alınır.²⁰

Muhtasar beyanname üzerinde terkin edilecek tutara ilişkin hesaplamanın, Ar-Ge veya tasarım personeli ile destek personelinin her biri için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamaya ilişkin bilgiler, Maliye Bakanlığınca belirlenen bildirim tablosunda gösterilir ve muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilir.

¹⁷ 30 Eylül 2016 tarih ve 29843 sayılı Resmi Gazete’de bu hükme ilişkin açıklamaların yer aldığı 4 Seri No.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğ

¹⁸ A.g.y.

¹⁹ 7 nolu tebliğ ile değiştirildi

²⁰ 4 seri no’lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun genel tebliği Mad:3/17

iii. Sigorta Primi Desteği

Gelir vergisi teşvikiinde olduğu gibi Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Kûsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.²¹

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden, Kanunda aranılan şartların taşındığına ve bu Yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirket tarafından düzenlenen belgenin alındığı tarihi takip eden ay başından itibaren yararlanılır.

İşverenlerin, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmeleri için kapsama giren sigortalıların çalışmalarına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine vermeleri zorunludur. Söz konusu belgenin yasal süresi dışında verilmesi hâlinde, Kanunda belirtilen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılamaz.

Kapsama giren sigortalılara ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde verilmesi hâlinde, tahakkuk eden sigorta primi işveren hissesinin yarısı ile sigortalı hissesinin işverenlerce ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, sigorta primi işveren hissesinin diğer yarısı Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında, bu kapsamdaki personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır.

Kapsama giren personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili çalışmalarının haftalık kırk beş saati doldurması hâlinde çalışılan haftaya ilişkin hafta tatili, sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınır. Kapsama giren personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olması hâlinde yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 Sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu destek kapsamında değerdendirilir.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanan işyerlerinin sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmek için gerekli şartları taşımadıklarının anlaşılması hâlinde, daha önce Maliye Bakanlığınca karşılanmış olan sigorta primi işveren hissesi tutarları, sosyal güvenlik mevzuatının ilgili hükümleri gereğince hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammıyla birlikte işverenlerden tahsil edilir.

Tamamlanmamış bir Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletme, gerekli şartları taşıması hâlinde sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanır. Buna karşın, tamamlanmış bir Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletme, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanamaz.

²¹ A.g.y. Mad:11

Hizmetleri ve ücretleri daha önce Kanuna göre bildirilmiş olan sigortalılara, işverenlerince, toplu iş sözleşmelerine istinaden ücret farkı ödenmesine karar verilmesi ve Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili çalışmalara ait ücret farklarına ilişkin ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinin toplu iş sözleşmesinin imzalandığı ayı takip eden ayın sonuna kadar Kuruma verilmesi hâlinde, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilir.

Kanun kapsamına giren sigortalılara ücret dışında yapılan ödemeler, Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan prime esas kazançta dâhil edilmez. Bu ödemeler, destek kapsamına girmeyen aylık prim ve hizmet belgesiyle Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilir.

iv. Damga Vergisi İstisnası

Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için; Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, rekabet öncesi işbirliği ile Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projeleri için başvuru yapılan ve desteği veren kamu kurumundan veya Kanunda belirtilen vakıflardan, teknoloji merkezi işletmeleri için TEKMER müdürlüğünden, uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projeleri için TÜBİTAK'tan alınan veya bunlar tarafından onaylanan; kâğıda konu işlemin Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleri ile ilgili olduğunu gösteren proje öneri bilgileri formu veya destek karar yazısı ya da proje sözleşmesi veya bu mahiyetteki belgenin işlem esnasında noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup, işlem yapan kurum veya kuruluşlarca başka belge aranmaz.²²

İşlem esnasında, söz konusu belgelerin herhangi bir sebeple ibraz edilememesi durumunda, kâğıtlara ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenir.

Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için damga vergisi alınmaz.

Destek ve teşvik unsurlarının amacı dışında kullanılması, şartların ihlali veya projelere yönelik değerlendirme raporlarının olumsuz olmasının tespit edilmesi hâlinde, istisna uygulamasına konu olan damga vergisi 34'üncü madde kapsamında işletmelerden tahsil edilir. İşlem esnasında istisna uygulanırken, söz konusu belgelerin ibraz edilmiş olması bu uygulamayı etkilemez.

Kanun kapsamında damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kurum ve kuruluşlar, istisna sebebiyle ilgililerine ödettirilmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergisine ilişkin olarak içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenen bildirimi, işlemin yapıldığı tarihi izleyen bir ay içinde ilgililerin gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

²² 5 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği Mad/5

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle, tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgeler, kâğıtların düzenlendiği tarihi takip eden yılın başından itibaren beş yıl muhafaza edilir ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edilir.

v. Gümrük Vergisi İstisnası

Kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır.

Ar-Ge Merkezi veya Tasarım Merkezi Belgesine sahip işletmeler ile destek kapsamına alınmış olan rekabet öncesi işbirliği projeleri kapsamında ithal edilen eşya; Ar-Ge, yenilik veya tasarım ile ilgili faaliyetlerde kullanılmak üzere Bakanlığın uygun göreceği eşyalardan oluşur.

Bu istisnadan yararlanacak ikinci fıkra kapsamındaki işletmeler, başvurularını Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tek Pencere Sistemi E-Başvuru Uygulaması üzerinden Genel Müdürlüğe gönderir.

Genel Müdürlük başvuruyu değerlendirir, uygun bulması halinde söz konusu başvuruyu aynı iş günü içinde onaylayarak gümrük işlemlerinde kullanılmak üzere Tek Pencere Sistemi üzerinden Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bildirir. Genel Müdürlük gerekli görmesi halinde başvuru hakkında görüş almak üzere konusunda uzman en az bir izleyici görevlendirebilir.

İkinci fıkroda belirtilmeyen ancak Kanun kapsamındaki Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri sahibi işletmeler, desteği veren kurum veya kuruluşa ya da Kanunda belirtilen vakıflara, uluslararası fonlar tarafından desteklenen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri için ise TÜBİTAK'a başvuru yapar. İşletmeler, başvuru yaptıkları kurum veya kuruluşun belirleyeceği uygulama süreçlerine göre bu istisnadan yararlandırılır.

vi. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri

6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile Siparişe dayalı Ar Ge desteğinden yararlanma imkanı getirilmiş olup, konuya ilişkin tebliğ açıklamaları aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri Kanunda belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.²³

Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.

²³30/09/2016 tarih 29843 sayılı T.C. Resmi Gazete de yayınlanan 6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği

Bu uygulama, 1/3/2016 tarihinden sonra verilen siparişler dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.

Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Bu kapsamda, Türkiye'de verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ar-Ge ve tasarım indirim hakkına sahip olmayan kişilerce verilen sipariş üzerine yapılan projelerde, indirim hakkının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından kullanılır. Sipariş verenler, Ar-Ge ve tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışında kalanlara bu Kanun kapsamındaki diğer teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilir.

vii. Temel Bilimler Desteği

Yönetmeliğin 15. maddesinde Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, kamu personeli hariç olmak üzere iki yıl süreyle, Bakanlık bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı belirtilmiştir.²⁴

Bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezinde destekten yararlanacak personel sayısı, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemeyecek olup, bu sayının küsuratlı çıkması halinde tama iblağ edilmesi gerekir.

Bu destekten yararlanılabilmesi için istihdam edilecek personelin 1/3/2016 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi gerekir.

İşletme, bu destek kapsamında istihdam ettiği personelin işe alınması ve işten ayrılması durumları ile ilgili hususları Bakanlığa yazılı veya elektronik ortamda bildirmekle yükümlüdür. Bu desteğe ilişkin yapılacak ödemeler, destek kapsamındaki personele ilişkin sigorta prim gün sayısı dikkate alınarak Bakanlıkça aylık dönemler halinde gerçekleştirilir.

Bu madde kapsamında ödemelerin yapılabilmesi için, yukarıdaki şartların sağlandığını ve işletme tarafından ilgili personele dönem ücretlerinin ödendiğini gösteren raporun Bakanlığa sunulması gerekir. Bakanlıkça uygun görülen tutar, raporun teslim edildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar işletmenin bildirdiği banka hesabına ödenir.

Bu desteğe ilişkin tanzim edilecek raporda bulunması gereken asgari bilgiler ile diğer hususlar, Bakanlıkça belirlenir. Bakanlık tarafından ödenen destek tutarı, işletme açısından 33'üncü maddede belirtilen özel fon uygulamasına tabi tutulur.

Yukarıda yapılan açıklamalar da ve Kanunun 3'üncü maddesinin 10'uncu Bendinde *Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin*

²⁴ A.g.y mad:15

aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı belirtilmiştir.

Ancak bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu destekten yararlanılabilmesi için istihdam edilecek personelin **1/3/2016 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi** esastır.

Destek kapsamına alınabilmesi için personel adına SGK prim dökümü, maaş bordrosu ödemenin yapıldığına ilişkin işletme onaylı banka dekontu ve Diploma örneğinin Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü yollanması gerektiği unutulmamalıdır.

viii. Artırımlı Ar Ge ve Tasarım İndirimi

Aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31/12/2023 tarihine kadar, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilaveten 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

- a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- c) Uluslararası destekli proje sayısı.
- ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

ix. KDV İstisnası

7103 Sayılı Kanunla, KDV Kanununa eklenen geçici 39'uncu madde uyarınca, 6948 Sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz katma değer vergisi mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere 31.12.2019 tarihine kadar yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

Ayrıca, 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 6550 Sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılacak yeni makina ve teçhizat teslimleri 31.12.2019 tarihine kadar KDV'den istisna olacaktır. Anılan düzenleme, 1 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Getirilen düzenlemeyle birlikte; imalat ile Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan mükellefler üzerindeki katma değer vergisinden kaynaklı finansman yükünün azaltılması amaçlanmaktadır.

Madde kapsamında vergiden istisna edilen makine ve teçhizat teslimlerini yapan mükellefler, istisna edilen söz konusu teslimler nedeniyle yüklendikleri KDV'yi öncelikle indirim olarak dikkate alırlar. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre iade edilir.

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri veya imalat sanayii dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Diğer taraftan, imalat sanayiinde kullanılmak üzere istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizatı belirlemeye Bakanlar Kuruluna, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

05/06/2018 Tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 No.lu Tebliğ de yer alan uygulama esasları aşağıdaki gibidir.

İstisnadan yararlanacak alıcılar;

- 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde,
- 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde,
- 6550 Sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlar yararlanır.

İstisna Kapsamına Giren Teslimler

İstisna, ilgili Tebliğin (II/B-14.1.1.) ayrımında sayılanların, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanmak üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanır.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde bulunanlara istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizatın, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde kullanılması gerekir. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

İstisna “yeni” makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Makina ve teçhizatın nitelik ve kapsamı, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makina ve teçhizat teslimlerinde istisna uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ilgili Tebliğin (II/B-5.1.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

İstisnanın Uygulaması

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen alıcılar,

Faaliyet durumuna göre, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulunduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi düzenlenir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilir. Söz konusu istisna belgesi kapsamında makina ve teçhizat satan mükellef, istisna belgesi ekinin ilgili bölümünü gerekli bilgileri belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcının, alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme girmesi gerekir.

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

İstisnada dikkat edilmesi gereken husus, istisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Ödenmeyen verginin beyan şekli tebliğde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

İstisna kapsamında hesaplanmayan KDV, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kısmında, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 331 kod numaralı satırda beyan edilir.

İstisna kapsamında mal alanlar, belgenin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

İstisnadan kaynaklı iade tutarı nakden ve mahsuben olmak üzere gerekli belgelerin ibrazı ile mahsuben iadede miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Nakden iade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna iade edilir.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşeli suretini mal tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, zıya uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olduğu unutulmamalıdır.

2.2.3. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Teşvikler

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'ne sağlanan destek ve teşvikler aşağıda belirtilmiş olup, söz konusu destek ve teşviklerden yararlanabilmek için, Şirketlerin 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda belirtilen Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunması (yeni bir şirket kurmak/ mevcut şirketlere bağlı bir şube açmak suretiyle) gerekmektedir.

Bölgelerde yararlanılabilecek teşvik ve istisnalara ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

i. Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji geliştirme bölgelerinde Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır²⁵.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamayacaktır.

ii. Gelir Vergisi İstisnası (Ücretlerde Damga Vergisi İstisnası)

6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin her türlü vergiden 31.12.2023 tarihine kadar müstesna tutulacağı hükme bağlanmıştır. 5746 Sayılı kanunun aksine damga vergisi istisnası teknokentlerde sadece ücrete ilişkin damga vergisini kapsamaktadır.

iii. Sigorta Primi Desteği

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda sigorta primleri ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da teknokent bünyesinde faaliyet gösteren şirketlerin Ar-Ge ve yazılım

²⁵ 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici Madde 2

faaliyetleri personelinin ücretlerine ilişkin sigorta primi işveren hissesi desteğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda, 4691 Sayılı Kanun çerçevesinde ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır.

iv. KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 20'nci Madde kapsamında "4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve **sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı** şeklindeki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinden müstesnadır. Bununla birlikte, 6170 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanun'da yer alan KDV istisnasına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, Kanun'da hali hazırda yer alan düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir.

v. Gümrük Vergisi İstisnası:

Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesna edilmiştir.

vi. Temel Bilimler Alanlarından Mezun Personel İçin Sağlanan Ek Destek:

Yönetmeliğin 35'inci maddesinin A bendinde temel bilimler personeli desteğine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Temel bilimler alanlarında (matematik, fizik, kimya, biyoloji) en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

Bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu sayının küsuratlı çıkması halinde tama iblağ edilir. Bu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeline de aynen uygulanır. Bu destekten yararlanabilmesi için istihdam edilecek personelin 1/7/2017 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında ilk kez istihdam edilmesi esastır.²⁶

Teknoloji Geliştirme Bölgesi yönetici şirketleri, bu destek kapsamında istihdam edilen personelin işe alınması ve işten ayrılması durumları ile ilgili hususları Bakanlığa yazılı veya elektronik ortamda bildirmekle yükümlüdür.

Bu destekten yararlanacak işletmeler taleplerini Bölge yönetici şirketine bildirir. Bölge yönetici şirketi talebin uygun olup olmadığını değerlendirir. Bölge yönetici şirketi bu kapsamda

²⁶ 10.08.2016 tarih 29797 sayılı T.C. Resmi gazetesinde yayınlanan Teknoloji geliştirme bölgeleri uygulama yönetmeliği

uygun gördüğü başvuruyu portal üzerinden Bakanlığa iletir. Bakanlık başvuruyu değerlendirir, uygun bulması halinde söz konusu başvuruyu onaylar.

Bu desteğe ilişkin yapılacak ödemeler, destek kapsamındaki personele ilişkin sigorta prim gün sayısı dikkate alınarak Bakanlıkça aylık dönemler halinde gerçekleştirilir. Bu destek kapsamında ödemelerin yapılabilmesi için yukarıdaki şartların sağlandığını ve firma tarafından ilgili personele dönem ücretlerinin ödendiğini gösteren raporun Bakanlığa sunulması gerekmektedir. Bakanlıkça uygun görülen tutar, raporun teslim edildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar firmanın bildirdiği banka hesabına ödenir.

Bu destek kapsamında düzenlenecek raporda bulunması gereken asgari bilgiler ve ilgili diğer hususlar, Bakanlıkça belirlenir.

2.2.4. 5746 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanunların Karşılaştırması

İki kanunun destek ve istisna tutarlarının detayları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: 5746 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanun karşılaştırması

Açıklama	5746 sayılı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
KV	Tamamı Ar ve Tasarım indirimi istisnası	Tamamı KV istisnası
GV	Eğitim durumuna göre %80-%90-%95	100%
DV	DV tüm kağıtlarda	Sadece bordro kapsamındaki dv
KDV	Sabit kıymet alımları vb.	İstisna
SGK	50%	50%
Temel Bilimler desteği	2 yıl	2 yıl

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA AR GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı İle İlgili Genel Bilgiler

3.1.1. Standartın Amacı ve Kapsamı

Standartın ilk parafında amacı; başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir. Şeklinde açıklanmıştır.

Çoğu bilançoda bu hesap kalemi ile ilgili rakam bulunmaz. Ancak bazı işletmelerde oldukça önemli bir varlık kalemi olarak dikkat çeker. Teknolojik gelişmeler ölçüsünde bu hesap grubunun önemi ve kullanım sıklığı artmaktadır. Özellikle yeni ekonomi şirketleri diye de adlandırılan ve bilişim teknolojileri üreten (Microsoft, Unix, HP gibi) şirketler ile dünya çapında markalaşmasını gerçekleştirmiş şirketlerde (Coca Cola, BP, Shell, GM gibi) şirketin piyasa değeri ile öz sermayesinin defter değeri oldukça önemli oranlarda farklılık göze çarpmaktadır.

Bu farklar değişik şekillerde açıklanmaktadır. Bu fark bilim dünyasında Entelektüel sermaye ismi ile girmiş olmakla birlikte, tamamen bu kapsamda açıklanamayacağı da açıktır. Ancak bu durum işletmelerin bilançolarının anlamlı olabilmesi için maddi olmayan varlık grubunun daha dikkatli oluşturulmasını, bu kapsamda hangi varlıkların yer alacağını, hangilerinin yer almayacağını, aktive giriş ve çıkış zamanlarının nasıl belirleneceğini daha önemli hale getirmektedir. İşte standart bu gibi konularda açıklamalar getirmektedir. Standartta;

- Maddi olmayan varlıklar kapsamında nelerin gireceğini veya nelerin girmeyeceğini
- Bunların ne zaman ve hangi değerler ile bilançonun aktifine alınacağı
- Aktife alındıktan sonraki dönemlerde değerlemelerinin nasıl yapılacağını
- Finansal tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını kurala bağlamak amaçlanmaktadır.²⁷

Ayrıca standardın kapsamı aşağıdaki gibidir.

Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;
- “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi) ve
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standart yerine söz konusu Standardı uygular. Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

- Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklara (TMS 2 Stoklar ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri).
- Ertelenmiş vergi varlıklarına (TMS 12 Gelir Vergileri).
- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı kapsamındaki kiralamalara.
- Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklara (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
- TMS 32’de tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esaslarına (“TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar”, “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” ve “TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardı kapsamındadır.)
- Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (bakınız: TFRS 3 İşletme Birleşmeleri).

²⁷ A.g.e. sf 599

- “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. TFRS 4, ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları belirler, ancak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken herhangi bir açıklamayı içermez. Bu nedenle, bu Standarttaki açıklamalara ilişkin zorunluluklar, bu tür maddi olmayan duran varlıklara da uygulanır.
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilen) maddi olmayan duran varlıklar.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

Bu Standart, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdur.

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu Standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17’nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu Standartın kapsamına alınmıştır.

Faaliyet veya işlemlerin bir Standardın kapsamı dışında tutulmaları, farklı şekilde ele alınması gereken muhasebe konularının oluşmasına neden olacak kadar özel olmaları durumunda söz konusu olabilir. Anılan durumlar, petrol, gaz ve mineral tortularının araştırma ya da geliştirme ve çıkarılma harcamalarının muhasebesinde ve sigorta sözleşmelerinde ortaya çıkar. Bu nedenle, bu Standart anılan tür faaliyetlere ilişkin harcamalar ve sözleşmeler için uygulanmaz. Ancak, bu Standart, maden sanayiinde veya sigortacılar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) uygulanır.

3.1.2. 38 No.lu Standartta Yer Alan Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Aktif piyasa:

Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- (a) Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;
- (b) Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur ve
- (c) Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

İtfa:

Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık:

- (a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve
- (b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değeri:

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda (*bilançoda*) muhasebeleştirilen tutarıdır.

Maliyet:

Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı).

Amortismanına tabi tutar:

Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Geliştirme:

Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer:

İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri:

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı:

Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi olmayan duran varlık:

Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar:

Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma:

Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri:

İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

- (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
- (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri;

bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

3.1.3. Ar-Ge Faaliyeti ve 38 No’lu Standartta Yer Verilen Örnekler

Standartta yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

3.1.3.1.Araştırma Faaliyeti ve Standartta Yer Verilen Örnekler

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

- (a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- (b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- (c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- (d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

3.1.3.2.Geliştirme Faaliyeti ve Standartta Yer Verilen Örnekler

Geliştirme faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

- (a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

3.1.3.3.Yayımlanan Raporlarda Yer Alan Muhasebe Politikası Örneği

TMS 38 Kapsamında yayımlanmış raporda gösterime ilişkin örnek muhasebe politikası açıklaması aşağıdaki gibidir.

TMS38) uyarınca, araştırma ve geliştirmeye yapılan harcamalar, araştırma aşamasına ilişkin veya geliştirme aşamasına ilişkin olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırma aşamasına ilişkin tüm harcamalar gelir tablosuna yansıtılır. Geliştirme harcamaları ise (ağırlıklı olarak Sivil Havacılık motor programları ile ilgili olmak üzere), işletme içinde üretilen maddi olmayan duran varlık (program varlığı) olarak, ancak teknik fizibilite ve gelecekteki ekonomik faydaların

yaratılması ile ilgili katı kriterleri karşılaması durumunda aktifleştirilir. Daha spesifik olarak, geliştirme maliyetleri aşağıdaki koşulların yerine getirildiği durumlarda aktifleştirilir:

- programın tamamlanmasına ilişkin teknik fizibilitesinin bulunması ve program varlığını tamamlamak ve kullanmak veya satmak için niyet ve yeterliliğin (teknik, mali ve diğer kaynaklar) bulunması,
- program varlıklarından gelecekte ekonomik fayda elde etme olasılığının bulunması ve
- geliştirme aşaması süresince program varlığına atfedilebilen harcamaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Aktifleştirme, program varlığının başlangıçta taahhüt edilen teknik şartnameyi karşıladığı noktaya (varlığın, işletme tarafından yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebileceği nokta olarak tanımlanır) kadar devam eder.

Daha sonraki harcamalar, program varlığının işlevselliğini artırdığı ve kanıtlanabilir bir şekilde, Grup'a ekonomik bir fayda sağladığı durumlarda aktifleştirilir. Program varlıklarına ilişkin diğer tüm harcamalar gerçekleştiği gibi giderleştirilir.

Aktifleştirilen geliştirme harcamaları, program varlığının hizmete girmesinden itibaren, en fazla 15 yıl olmak üzere, doğrusal olarak itfa edilmektedir. UMS 38 uyarınca, program varlıklarının itfa bazını yıllık olarak değerlendirmekteyiz. 2017 yılı sonu itibarıyla, program varlıklarının itfasını, üretilen tahmini birim adedine göre 15 yıllık bir süreyi baz alarak yapacağımızı onaylamış bulunmaktayız. Bu yaklaşımı 1 Ocak 2018'den başlamak üzere ileriye dönük olarak uygulayacağız.²⁸

3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Aktifleştirme Koşulları

Tüm TMS herhangi bir varlığın, varlık olarak nitelenip, aktife alına bilmesi için genel koşullar getirmektedir. Ancak bu standart önemi nedeniyle ek koşullarda getirmektedir.

3.2.1. Genel Koşullar

Standartta genel koşullar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

- Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması.
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

²⁸ <https://www.rolls-royce.com/~media/Files/R/Rolls-Royce/documents/annual-report/2017/2017-full-annual-report.pdf>

3.2.2. Özel Koşullar

3.2.2.1. Ayrılabilir Olma ve Belirlenebilir Olma

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.

Standarda göre Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

- (a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasıdır.
- (b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

3.2.2.2. Kontrol Edilebilir Olma

İşletmelerin varlıklardan ileri zaman dilimlerinde sağlayacağı faydayı yönetebilme ve bu faydalara üçüncü şahısların sahip olmasına mani olma kudretini belirtmektedir.²⁹

Bir İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan vasıflı çalışanlarından

²⁹ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması
Emel Bingöl

ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir.

Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakatini) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.

3.2.2.3. Gelecekte Ekonomik Fayda Sağlama Potansiyeli Olması

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.

3.3. 38 No’lu Standarda Göre Muhasebeleştirme

3.3.1. Ar-Ge Giderlerinin İşletme İçinden Sağlanması Durumunda

3.3.1.1.Araştırma Safhası

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Araştırma faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması, ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası
- Alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Konuya ilişkin uygulama örneği aşağıdaki gibidir.

ABC İlaç firması, çölde yetişen bir kaktüsün özlerini kullanarak mucizevi bir losyon geliştirmektedir. ABC'nin iddiasına göre losyon tamamlandığında, içeriğinde kullanılan kaktüs özü saç dökülmesine karşı oldukça etkili olacağı gibi yeni ürünlerin geliştirilmesi için de kullanılabilir. Kendini işine adanmış bilim adamlarından oluşan bir ekip son üç aydır sözü edilen bu ürün üzerinde çalışmaktadır.³⁰

Aşağıda belirtilen faaliyetler araştırma safhasının bir parçasını oluşturmaktadır:

- Kaktüs özünün tedavi edici değerlerini içeren bilginin elde edilmesi,
- Söz konusu kaktüsün dünya üzerindeki çeşitli çöllerde mevcut olup, olmadığının araştırılması,
- Saç ürününün formülasyonu ve tasarımı.

Altı ay sonra ürünün tasarımı tamamıyla bitirilmiş ve test çalışmaları başlamıştır. Bu nedenle, proje geliştirme safhasına gelmiştir. Ürünün araştırma safhasında katlanılan tüm masraflar hemen gider olarak kaydedilmelidir.

3.3.1.2. Geliştirme Safhası

Standartta sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

³⁰ http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf

- Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve işletilmesi,
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Konuya ilişkin uygulama örneği önceki bölümdeki örnekten hareketle;

Aşağıdaki faktörler bir önceki örnekte bahsedilen projenin geliştirme safhasında olduğunu ifade eder:

- ABC İlaç firması, ürünün satış için uygun olacağını kanıtlayan teknik bir fizibilite çalışması yapmıştır,
- ABC, şampuanın reklamına başlamak suretiyle ürünü satmak niyetinde olduğunu gösterir,
- Saç ürünü ile ilgili bir piyasanın bulunup, bulunmadığına dair piyasa araştırması yapılır ve buna göre işe yarayan çok az sayıda ürünün olduğu görülür. Bu nedenle ürün için bir piyasa bulunmaktadır.
- ABC, ürün ile ilgili test çalışmaları, pazarlama ve markalama çalışmalarına devam edebilmek için 1.000.000 YTL tutarında kaynak ayırır,
- Ürünün farklı safhalarında katlanılan tüm maliyetler ayrı olarak kaydedilir.

Ürünün geliştirme safhasında katlanılan tüm masraflar, muhasebeleştirme kriterlerinin tamamı karşılanmış olduğundan maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir.

3.3.1.3.Ar-Ge Safhaları Birbirinden Ayrılamıyorsa

Herhangi bir maddi olmayan varlığın oluşturulmasına dair bir dahili proje ile ilgili olarak, araştırma aşaması ile geliştirme aşamasının birinden diğerine ayırt edilmesi gerekmektedir. Araştırma gideri, bir harcama olarak kabul edilmektedir.

İşletme bir varlığa ilişkin safhaları araştırma geliştirme safhaları olarak ayırt edemiyorsa, standardın 53. paragrafı gereğince varlıklar ilgili harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi kabul etmelidir. Eğer bir projede araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri birbirinden ayrılamıyorsa araştırma gideri yapılmış sayılır ve aktifleştirilmez. TMS-38'in 57.

paragrafında belirtildiği gibi, eğer araştırmalar sonucunda maddi olmayan bir varlığın;³¹

³¹ Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Teşvikler Ve Ar-Ge Giderlerinin UMS-TMS Kapsamında Mali Tablolara Yansıtılması Konulu Yüksek Lisans Tezi Betül YAVUZ – İstanbul 2010

- Kullanıma hazır hale getirilebilirliği teknik açıdan görülmekte ise,
- Bunun işletmede kullanılabilir veya satılabilir hale getirilmesi için niyet varsa,
- Bunun kullanma veya satma olanakları varsa,
- Sağlayacağı ekonomik faydanın nasıl oluşacağı veya işletmede kullanımda ne tür faydalar sağlayacağı belirli ise,
- İşletme bunu tamamlamak ve kullanmak için yeterli teknik, finansman ve diğer kaynaklara sahipse,
- Geliştirme safhasında yapılan harcamalar diğer harcamalar ile karıştırılmadan rahatça belirlenebiliyor ise, geliştirme harcaması olarak

aktifleştirilebilir.

3.3.1.4.Ar-Ge Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar

İşletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilirken devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir. Araştırma harcamaları, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.

Geliştirme harcamaları ise maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamıyor ise gerçekleştiği zaman gider, gerekli kriterleri sağlıyor ise devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenmek suretiyle aktifleştirilir.

İşletme tarafından önceki dönem yıllık veya ara dönem finansal tablolarında gider olarak kaydedilen maddi olmayan bir duran varlığa ilişkin harcamalar, daha ileriki bir tarihte, maddi olmayan bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak kaydedilmez. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin sonradan yapılan harcamalar, bu varlıklardan elde edilecek faydanın artması ve harcama tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması ve yapılan harcamanın ilgili varlık ile ilişkilendirilebilmesi durumunda aktifleştirilebilir ve yapılan harcamalar maddi olmayan varlığın maliyetine dahil edilir. Aksi durumda ise, harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilmelidir.

3.3.1.5.İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

Standardın 66. Paragrafında işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerdiği belirtilmektedir. Ayrıca standartta varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Standardında belirtildiği biçimde);

- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

TMS 23 Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri belirlemiştir.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası sayılmayan kalemler aşağıdaki gibidir.

- Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
- Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ve
- Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

3.3.2. Ar-Ge Giderlerinin İşletme Dışından Sağlanması Durumunda

Standartta Ar-Ge giderlerinin işletme dışından sağlanması durumuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

Normalde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır. Diğer bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını beklemektedir. Bu nedenle standartta 21'inci paragrafının a bendindeki olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir.

Ek olarak, ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturan kalemler aşağıdaki gibidir.

- İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
- Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;

- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve
- Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve
- Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez:

- Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler ve
- İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, ancak söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar, geliştirme faaliyetleri öncesinde veya söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığından, ilgili gelir ve giderler derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve kendi gelir ve gider sınıflarına dahil edilir.

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı uyarınca aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

3.3.3. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

“TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtabacaktır. Başka bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını

beklemektedir. Bu nedenle, standardın 21'inci maddesinin a bendinde yer alan olasılığa ilişkin muhasebeleştirme kriterinin, işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından daima sağlandığı kabul edilir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur. Bu nedenle güvenilir ölçüm kriterinin, bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman sağlandığı düşünülür.

Bu Standart ve TFRS 3 (2008 yılında yayımlanan)'e uygun olarak, işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir. Bunun anlamı, eğer proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa, devralanın devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesini şerefiyeden ayrı olarak bir varlık olarak muhasebeleştireceğidir.³²

Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyar:

- (a) Varlık tanımına uyması ve
- (b) Belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

3.4. 38 No'lu Standarda Göre Değerleme (Ölçme)

Genel hatlarıyla maddi olmayan duran varlıkların türlerine göre değerlendirme kriterleri aşağıdaki gibidir.

³² TMS 38 no.lu standart

Tablo :4 Elde Etme yöntemine göre maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi

Maddi Olmayan Duran Varlığın Elde Edilme Yöntemi	İlk Değerlemesi
Satın Alınan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli
İşletme Birleşmesi Neticesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer (Güncel fiyat teklifi, En Son Benzeri İşlem Fiyatı, Piyasa Koşullarına Uygun İşlem, Diğer Teknikler)
Devlet Teşviki Neticesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer veya Varlığın Amaçlanan Kullanımına Hazır Hale Getirilmesi ile Doğrudan İlişkili Giderler Dahil Nominal Tutarı
İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli (İlgili Varlığın Gelecekteki Ekonomik Yararlarının İşletme İçin Gerçekleşmesinin Muhtemel Olması, Maliyetinin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülebilmesi ve Geliştirme Safhasındaki Koşulların Tamamını İlk Defa Sağladığı Tarihten İtibaren Yapılan Harcamaların Toplamı). Araştırma Safhası Harcamaları Gerçekleştiğinde Gider Olarak Muhasebeleştirilir.
Takas Yoluyla Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer (Eğer Takas İşlemi Ticari İşlem Niteliğine Haiz ise veya Elde Edilen Varlığın veya Vazgeçilen Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri Güvenilir Bir Şekilde Ölçülebiliyorsa) yoksa Bırakılan Varlığın Defter Değeri

Bir maddi olmayan duran varlık başlangıçta (ilk muhasebeleştirme esnasında) maliyet bedeliyle ölçülür.

Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemini seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerlendirme işlemleri TMS 16 Maddi duran varlıklar standardında yapılan açıklamalar ile paraleldir.³³

Aktifleştirme sonrası standart mali tablolarda bulunan kalemleri değerlemede kullanılacak yöntemleri belirtmiş ve seçimi şirketlere bırakmıştır. Bu yöntemler özetle aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yöntemi

Faydalı yaşamı kısıtlı olan parasal olmayan duran varlık, TMS 38'de 74'üncü maddeye göre, ilk muhasebesel işlemin yapılmasından sonra, varlığın maliyetinden birikmiş borçlar ve kıymet azalmasından doğan zararlar eksiltilmiş bir şekilde takip edilir. Bir varlığı satın almak için ödenen bedel, ithal ediliyorsa ödenen harçlar ve vergiler ve varsa başka giderler eklenerek parasal olmayan duran varlıkların toplam maliyeti belirlenir.³⁴

Defter değeri= Maliyet değeri – Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları

³³ Volkan Demir , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar” İstanbul 2008, s.149.

³⁴ Emel Bingöl TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması

http://abmyod.aydin.edu.tr/makaleler/sayi_43/tms-38-maddi-olmayan-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-halka-acik-sirkette-uygulamasi.pdf

Yeniden Değerleme Yöntemi

Standart, daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine veya maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez.

Fiziki olmayan duran varlık, yapılan ilk muhasebesel işlemten sonra yeniden değerlendirme zamanındaki asıl kıymetinden biriken borçlar ve kıymet azalması zararlarının bütünü indirilerek bulunan değer yeniden değerlendirilmiş tutar üstünden takip edilir. Asli değer, faal bir pazarda ilişkili olmalı ki yeniden değerlendirme işlemi yapmak olanaklı olsun. Yeniden değerlemenin yapılması için gerekli işlemler, rapor sunma zamanında söz konusu aktifin defterde belirtilen değerinin asıl değerinden değişik olarak çıkmaması amacıyla tertipli şekilde gerçekleştirilir. Buna göre yeniden değerlendirme yönteminde defter değeri aşağıdaki gibidir.

Defter değeri= Gerçeğe uygun değer – GUD üzerinden Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları

Duran varlık, yapılan ilk muhasebesel işlemten sonra yeniden değerlendirme zamanındaki asıl kıymetinden biriken borçlar ve kıymet azalması zararlarının bütünü indirilerek bulunan değer yeniden değerlendirilmiş tutar üstünden takip edilir. Duran varlık yeniden değerlendirme metodu ile değerlendirildiğinde ortaya çıkan değerlendirme sonucu gelir tablosu yerine bilançoda Yeniden Değerleme fonu kısmında gösterilir.³⁵

Uygulama:

Yeniden değerlendirme yöntemi, yalnızca maddi olmayan duran varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın **tamamına** uygulanır.

Yeniden Değerleme İşleminin Sıklığı:

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli ve değişken hareketler yaşanır, dolayısıyla yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılması gerekir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir.

Yeniden Değerleme İşleminin Muhasebeleştirilmesi:

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya:

³⁵ a.g.m sf 14

- ilgili varlığın brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir, ya da
- ilgili varlığın brüt defter değerinden çıkartılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Aktif Piyasanın Mevcut Olmaması:

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda varlık, maliyetinden her türlü birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle izlenmelidir. Daha sonraki bir ölçüm tarihinde varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenmesi durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır.

Aktif Piyasanın Daha Fazla Mevcut Olmaması:

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle tespit edilemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri, en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları **düşülmek** suretiyle hesaplanır.

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve UMS 36: *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir.³⁶

3.5.38 No’lu Standarda Göre Ar-Ge Maliyetlerinin İtfası

Yararlı Ömür

Standardın 88’inci paragrafında yararlı ömür; işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde belirleyici belli başlı kalemler aşağıdaki gibidir.

³⁶

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%B0%20_2_.pdf

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran varlıkların itfa süresi ve yöntemi

Standardın 97'nci paragrafında şu şekilde açıklanmıştır. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibarıyla durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.

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

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim

sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir. (bakınız: TMS 2 Stoklar).

İtfa Yöntemi

Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır ve gelecekte beklenen ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme tutarlı biçimde uygulanır. Kullanılabilecek olan itfa yöntemleri aşağıdakileri içerir:

- a) Ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemi
 - doğrusal itfa yöntemi,
 - azalan bakiyeler yöntemi, ve
- b) Üretim esaslı amortisman yöntemi.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumunda itfa payı diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.

a) Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman Yöntemi

Üretim esaslı amortisman yöntemi uygulanmıyor ise, ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntemde göre eğer varlığın faydalı ömrü baştan tahmin edilebiliyor ise bu süreye uygun şekilde planlı amortisman ayrılacaktır. Yani azalan kalıntılar veya düz amortisman yöntemlerinden birine göre yıllık paylar halinde yok edilecektir. Eğer maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrü baştan tahmin edilemiyor ise, her yılın sonunda yeniden değerlendirme yapılacak ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır. Amortisman paylarının hesaplanmasında hurda değerlerin(örneğin taksi plaka fiyatları, kotalarda olduğu gibi) dikkate alınması gerekir. Bir varlığın ekonomik ömrünün tahmin³⁷ edilememesi ile süresinin sonsuz olmasını birbirinden ayırmak gerekir. Bir duran varlığın süresinin sonsuz olduğu zaman amortisman konusu edilmezler. Ancak ömrünün tahmin edilememesi her dönem sonunda onun eskime veya değerden yitirme durumunda ve daha ne kadar süre fayda sağlayabileceğine ilişkin tahmin yapmayı gerektirir.

Her bilanço döneminde, ister maliyet bedeline, ister yeniden değerlendirilmiş değerine göre değerlemeye tabi tutulsun varlıklarda değer azalma testine tabi tutulması zorunludur. Varlığın hurda değeri, geri kalan kullanım süresinin gerçekliği (itfa oranı) gözden geçirilir. Eğer hurda değerinde veya makul değerinde azalmalar varsa bunlar için değer düzeltim karşılıkları ayrılır. Böylece varlığın kullanım şekli amortismanlara yansır.³⁸

b) Üretim Esaslı Amortisman

Bu metoda göre amortisman maliyeti, duran varlığın tahmin edilen üretme veya kullanma miktarı üstünden belirlenir.

³⁷ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.613

³⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.613

Amortisman giderlerinin dönemlik tutarı; üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi, önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa bu yöntem uygulanır. Bu sözleşme hükümlerine göre kanıtlanabildiği ölçüde vergi yasalarına da uygun bir amortisman yöntemidir.³⁹

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı⁴⁰

Defter Değerinin Geri Kazanılabilme Durumu Değer Düşüklüğü Zararı

Standartın 111’inci paragrafındaki açıklama aşağıdaki gibidir.

Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, işletme, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular. Anılan Standart, işletmenin varlıklarının defter değerlerini ne zaman ve nasıl incelenmesi, geri kazanılabilir tutarlarının nasıl belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini gösterir.

Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar

Standartta göre bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır:

- (a) Elden çıkarıldığında veya
- (b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi.

Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından kaynaklanan kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir (satış ve geri kiralama işlemleri açısından “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı başka bir işlem gerektirmedikçe). Kazançlar, gelir olarak sınıflandırılmaz. (Paragraf 113)

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması çeşitli yollarla (örneğin satılması, finansal kiralama işlemine konu olması ya da bağışlanması) gerçekleşebilir. Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarma tarihi, teslim alan kişinin TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*’ta yer alan bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. TMS 17, satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde uygulanır. (Paragraf 114)

Muhasebeleştirme ilkesine göre, işletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (*bilanço*) dışında bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen

³⁹ Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.613

⁴⁰ http://abmyod.aydin.edu.tr/makaleler/sayi_43/tms-38-maddi-olmayan-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-halka-acik-sirkette-uygulamasi.pdf

parçanın satın alındığı ya da işletme içinde yaratıldığı zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir. Bir işletme birleşmesinde bir hakkın yeniden edinilmesi durumunda, söz konusu hak sonradan üçüncü bir tarafa yeniden ihraç edilmişse (satılmışsa) ilgili defter değeri, eğer varsa, yeniden ihraçtan kaynaklanan kazanç ya da zararın belirlenmesinde kullanılır. (Paragraf 115)

Bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından ortaya çıkan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15 te yer alan işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir. (Paragraf 116)

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz. (Paragraf 117)

4. VERGİSEL DENETİMDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN ADIMLAR

Önceki bölümlerde mevzuat kapsamında ve teoride dikkat edilmesi gereken kurallara değinilmiş olup, bu bölümde uygulamanın nasıl olacağına ilişkin detaylara değinilecektir. Ar-Ge merkezlerinin vergisel denetimde dikkat edilmesi gereken asgari konular aşağıdaki gibidir.

4.1.Ar Ge Merkezi Asgari Şartlarının Değerlendirilmesi

5746 Sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge Merkez'lerinin taşıması gereken asgari şartlar Kanun ve ilgili yönetmelikte açıklanmıştır. Yapılan açıklamalara göre Ar-Ge Merkez'lerinin taşıması gereken asgari şartlar şunlardır.

i. Ar-Ge Merkezlerinde en az 15 Tam Zaman Eşdeğer Ar-Ge Personeli İstihdamı

1/8/2016 tarih ve 2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Ar Ge merkezinde istihdam edilecek Ar Ge personel sayısı **on beş** olarak belirlenmiştir. Söz konusu sayı Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflandırması (Nace Rev 2)'na göre kararda yer alan sektörler için 30 olarak uygulanır.⁴¹

Söz konusu sektörlerin güncel halleri aşağıdaki gibidir.

a) C - İmalat başlığı altında yer alan:

29.10. Motorlu kara taşıtlarının imalatı

⁴¹ 03/07/2017 tarih 2017/10609 Sayılı B.K. Kararnamesi

29.10.01. Kamyonet, kamyon, yarı römorklar için çekiciler, tankerler vb. karayolu taşıtlarının imalatı

29.10.02. Otomobil ve benzeri araçların imalatı

29.10.03. Motorlu kara taşıtlarının motorlarının imalatı (motorların fabrikada yeniden yapımı dahil)

29.10.04. Minibüs, midibüs, otobüs, trolleybüs, metrobüs, vb. yolcu nakil araçlarının imalatı

29.10.07. Özel amaçlı motorlu kara taşıtlarının imalatı (amfibi araçlar, çöp kamyonu, yol temizleme araçları, zırhlı nakil araçları, mikserli kamyon, vinçli kamyon, itfaiye aracı, ambulans, motorlu karavan vb.)

30. Diğer ulaşım araçlarının imalatı

30.30. Hava taşıtları ve uzay araçları ile bunlarla ilgili makinaların imalatı

30.40. Askeri savaş araçlarının imalatı

30.99. Başka yerde sınıflandırılmamış diğer ulaşım ekipmanlarının imalatı

Bu noktada 15 (on beş) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı; fiilen çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibariyle toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Ancak, haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri, 15 (on beş) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmayacaktır. Buna göre, haftalık maksimum 45 saat çalışılması Ar-Ge personel sayısının tespiti yönünden, 15 tam zaman eşdeğer hesabında dikkate alınmalıdır.

Desteklerden yararlanmanın koşullardan olan tam zaman eşdeğer personel sayısı hesabını, Yönetmelik'in 23. maddesinin birinci bendinde. *Ar-Ge veya tasarım merkezinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının; fiilen çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibariyle toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle hesaplanacağı* (Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personel sayısı= Ar –Ge personelinin 3 aylık prim ödeme gün sayısı / 90), *haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerinin bu hesaplamada dikkate alınmayacağı* şeklinde belirtmiştir.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri dışında geçirilen ve gelir vergisi stopajı teşvikine konu olan süreler ile öğretim elemanlarından Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde tam zamanlı görevlendirilenlerin geçirdikleri süreler, tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısı hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Maddede ayrıca, üçer aylık dönemlerin, Ar-Ge veya tasarım merkezini bünyesinde bulunduran işletmenin geçici vergilendirme dönemleri olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla, eşdeğer Ar-Ge personel sayısı, Üç aylık (Ocak – Mart, Nisan – Haziran, Temmuz- Eylül, Ekim – Aralık) ortalamalara göre hesaplanmalıdır. Diğer taraftan, Ar-Ge merkezi belgesinin alındığı tarih, geçici vergi dönemlerinin ilk günü değil ise (10 Şubat 2017) , ilk geçici vergi döneminin

başına kadar olan aya kadar, ayrı ayrı hesaplanır. Örneğin belge Şubat 2017’de alınırsa, Şubat / 2017 ve Mart / 2017 ayları için ayrı ayrı eşdeğer hesabı yapılmalıdır. İlerleyen dönemlerde, 3’er aylık ortalamalara göre hesaplama yapılır.

Aylar İtibariyle Ar-Ge Personeli İçin Ödenen Primler					
Açıklama	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Toplam prim günü	285	450	475	430	453
Gün	20*	30	30	30	30
Ortalama	14,25	15,00	15,83	14,33	15,10

(*)Şubat ayında belgenin alım tarihinden sonra kalan gün sayısı 20 olduğundan

Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personel sayısı $(285/20\text{gün})= 14,25$ olduğundan, belirtilen sektörler hariç olmak üzere Ağustos 2016 itibariyle yeter kişi sayısı koşulu olan 15’u(Tasarım merkezlerinde 10^{42} kişi) yerine getiremediği için 5746 sayılı Kanunda öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanamayacaktır.

Buna göre, üçer aylık ortalamalara göre hesaplama yapılan dönemlerde, yıllık izin ve raporlar sebebiyle bir ayda ortalamanın altında kalırsa dahi, diğer iki ayda ortalamanın üstünde kalarak neticede 15 eşdeğer sağlanır ise, ilgili personel giderlerinin indirim olarak dikkate alınmasında sakınca olmayacaktır. $(475+430+453=1358)$ $1358/90= 15,08$ asgari olan 15 tam eşdeğer Ar-Ge personel şartını sağlaması sebebiyle ikinci üç aylık dönemde Ar-Ge kanunu kapsamında öngörülen destek ve teşviklerden yararlanabilecektir.

Destek personeli sayısının toplam tam zamanlı Ar-Ge personel sayısının % 10’undan fazla olması halinde, sigorta primi işveren hissesi desteğinden, ilgili aydaki brüt ücreti en az olan destek personelinin başlayarak yararlanılabilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılacak destek personelinin tespitinde, destek personelinin tamamının brüt ücretlerinin aynı olduğu veya brüt ücreti en az olan destek personeli sayısının, destekten yararlanılacak toplam destek personeli sayısından fazla olması halinde, sigorta prim desteğinden yararlanılacak destek personeli, işverence belirlenecektir.

Ar-Ge merkezi bulunan işletmeler, bu merkezlerde çalışan personel listesini her bir ay bazında ayrı ayrı olmak üzere, geçici vergilendirme dönemlerini izleyen ayın sonuna kadar bağlı bulundukları vergi dairesine ve ilgili Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine verilmesi gerekmektedir⁴³.

Ar- Ge ve tasarım personelinin merkezler dışında geçirdikleri süreler, yayınlanan BKK⁴⁴ ile birlikte aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin, yönetici şirketin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki aşağıdaki faaliyetlere ilişkin ücretlerin tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

⁴² 26.06.2016 tarih 2016/9093 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

⁴³ 10.08.2016 tarih 29797 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği

⁴⁴ 26.06.2016 tarih 2016/9091 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

- a) Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları.
- b) Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar.
- c) Saha araştırması.
- ç) Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler.
- d) Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

Aynı kararda ilave olarak Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım **personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere** merkez ve bölge dışında geçirdiği sürelerle (üniversiteden onaylı aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin ve yönetici şirketin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

Ayrıca bu sürelerle ilişkin destek ve teşviklerden yararlanılabilmesi için gerekli bildirimlerin düzenli olarak <https://agtm.sanayi.gov.tr/> adresinden online işlemler altında yapılarak onayların alınması gerekmektedir.

- ii. **Ar-Ge merkezlerinin, Kanun kapsamındaki Ar-Ge faaliyetlerini yurt içinde gerçekleştirmesi gerekmektedir.**

Yurt dışında kurulmuş Ar Ge merkezlerinde yapılan harcamalar Kanun kapsamındaki indirim ve teşvikler içinde değerlendirilemez.

- iii. **Başvuru yapan işletmenin; yeterli Ar-Ge yönetimi ile teknolojik varlıklar, Ar-Ge insan kaynakları, fikrî haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin bulunması gerekmektedir.**

Ekonomi Bakanlığı'nın Ar-Ge merkezlerine yönelik yaptıkları incelemeler sonucu değiştiği unsurların başında Ar-Ge yetkinliklerinin artırılması gelmektedir.

Konuya ilişkin olarak denetimlerde Ar-Ge merkezlerine yapılan başlıca uyarı maddeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Ar-Ge Merkezinin faaliyet alanı ile ilgili olarak uluslararası düzeyde ki muhtemel gelişmeler de dikkate alınarak daha yenilikçi, Ar-Ge yönü yüksek, özgün teknoloji içeren, ürüne yönelik projelerin gerçekleştirilmesi, ulusal ve uluslararası destek programlarından daha fazla yararlanılması,
- Ar-Ge Merkezinde çalışan yüksek lisans/doktoralı ve özellikle temel bilimler bölümünden mezun ve deneyimli araştırmacı sayısının artırılması,
- Üniversite sanayi işbirliğine daha fazla önem verilerek San-Tez v.b. programlardan desteklenen proje sayısının artırılması,

- Ar-Ge Merkezinde yürütülen projeler sonucunda ortaya çıkacak fikri ve sınai mülkiyet hakları ile uluslararası yayın ve patent sayısının arttırılmasının sağlanması,
- Ulusal ve uluslararası bilimsel faaliyetlere katılımın teşvik edilmesi,
- Ar-Ge merkezinde çalışan personelin meslek içi eğitimi ile ilgili sistematik yöntemlerin geliştirilmesi ve gerçekleştirilmesi.

Ayrıca 5746 Sayılı Kanun, Ar-Ge projelerinin sahip olduğu Ar-Ge niteliğinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak herhangi bir kurumdan onay istememektedir. Firmanın Ar-Ge personeli yapısı ve Ar-Ge kabiliyeti esas kabul edilmektedir.

Yukarıda yapılan tüm açıklamalarla birlikte denetimlerde Ar-Ge yeteneğinin başka bir kurum (örn. TÜBİTAK) tarafından onaylanması yetkinliğin tescil edilmesi açısından önemlidir. Bu sebeple, söz konusu destek programlarına yapılan başvuru sayının fazla olması önerilmektedir

iv. Ar-Ge merkezlerinin, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge merkezinde çalıştığının fiziki kontrolünü yapacak mekanizmalara sahip olması gereklidir.

Ar-Ge Merkezi için fabrika içerisinde ayrı bir lokasyon oluşturulması, belirtilen bu alan içerisinde fiziki bir ayırım yapılmış ve kapı girişinde bulunan kartlı geçiş sistemi ile kontrollerin gerçekleştirilmesi tespitlerin ve hesaplamaların sağlıklı yapılabilmesi için önem arz edecektir.

Ar-Ge Merkezi olmanın en temel şartı olan fiziki kontrol sistemlerinin kurulması, denetçi için Ar-Ge merkezi giriş-çıkış sistemleri asgari şartlar arasında hassasiyetle üzerinde durulması gereken konuların başında gelmektedir. Çünkü hem asgari şartlardan biri olan 15 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısının hesaplanmasına hem de Gelir Vergisi Stopajı Desteği ve SGK İşveren Hissesi Teşviki'nin hesaplanmasına veri oluşturmaktadır.

Bu sebeple giriş-çıkış sistemlerinin doğru bir şekilde izlenmesi önemlidir. Hesaplamalarda veri kabul edilen bu sistemi, SGK hizmet dökümlerine veri olarak kullanıldığı unutulmamalıdır. Giriş çıkış sisteminden alınan veriler ile kamera görüntüleri arasında yapılacak çapraz kontroller hesaplamaların doğruluğu hakkında denetçiye yeterli kanıt sunmuş olacaktır.

- v. Ar-Ge merkezlerinin konusu, süresi, bütçesi ve personel ihtiyacı tanımlanmış Ar-Ge ve yenilik program ve projelerinin bulunması gereklidir.**
- vi. Ar-Ge merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş ve tek bir yerleşke veya fiziki mekân içinde yer alması gereklidir.**

4.2.Hesap Planı ve Muhasebe Kayıt Sistem Analizi

5746 Sayılı Kanun yönetmeliğinin 8/11.maddesinde “*Ar-Ge ve yenilik harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru*

hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.” hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Ar-Ge Merkezi’nde yürütülen faaliyetlere ilişkin harcamalar işletmenin diğer faaliyetlerinden ayrıştırılarak takip edilmelidir. Şayet proje başarılı ise bu hesap vasıtasıyla aktifleştirilen tutarlar % 20 oranında amortismanına tabi tutulmaktadır. Diğer taraftan, proje başarısız ise 263 - Araştırma ve geliştirme giderleri hesabından çıkartılıp, 630 – Ar-Ge Gideri hesabı vasıtasıyla doğrudan gider olarak dikkate alınmaktadır.

Ar-Ge Merkezi’nde yürütülen faaliyetlere ilişkin harcamalar, projenin devamı süresince öncelikle 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda izlenmelidir. Söz konusu hesaba ilgili proje bazında alt hesaplar açılmalıdır. Proje tamamlandığından, ilgili harcamalar 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri yahut 260 - Haklar hesabına aktarılabilir. Gerek 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında, gerekse de 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri / 260 – Haklar hesabında yapılacak kayıtlar; ilgili her bir projenin takip edilebilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Bir diğer ifadeyle, her bir Ar-Ge projesinin takibinin sağlanması için, ayrı ayrı alt hesaplar oluşturulması gerekmektedir.

Bir Ar-Ge projesine ilişkin harcama tutarlarının hangi hesaplarda takip edileceğine ve gider unsurlarına karar verilebilmesi için projenin amacı önemlidir.

Her proje için yukarıda belirttiğimiz değerlendirmeler yapılmalı ve projenin sonucuna göre hesap planı uygulamalarına karar verilmelidir. Proje devam ettiği sürece 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda takip edilip, proje tamamlandıktan sonra ise ilgili olduğu sabit kıymet hesabına (263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri / 260 – Haklar) alınması gerekmektedir.

İlgili proje tamamlandıktan sonra, 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri yahut 260 – Haklar hesabında takip edilen Ar-Ge harcamaları 5 yıl süreyle (% 20 oranında) amortismanına tabi tutulmalıdır.

Ayrıca, proje maliyetlerinin muhasebede takip edilmesi ile ilgili olarak 5746 Sayılı Kanun Yönetmeliğinin 8. maddesinde *“Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, projenin tamamlanmasının mümkün olmaması yahut projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde, ilgili harcama tutarları 630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı vasıtasıyla doğrudan gider olarak dikkate alınmalıdır.

4.3.İndirim ve Teşviklerin Uygulaması

Önceki bölümlerde detaylarıyla açıklanan, Ar-Ge Merkezi bünyesinde yürütülen faaliyetlere ilişkin faydalanılan destekler aşağıdaki gibidir.

- Ar-Ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
- Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
- Damga Vergisi Desteği

4.3.1. Ar-Ge İndirim Tutarını Oluşturan Kalemlerin İncelenmesi

4.3.1.1.İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin Kontrolü.

Mevzuatın izin verdiği harcamalar, hesaplanarak kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirme imkanı sağlamaktadır. Bu harcamaların denetiminde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge merkezleri kuruluş amacı itibariyle üretmek, geliştirmek veya tasarlamak amacıyla kuruldukları için bu aşamalarda kullanılmak üzere ilk madde malzemeye ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde her türlü;

- Doğrudan ilk madde, yardımcı madde,
 - İşletme malzemesi, ara mamul,
 - Yedek parça, Prototip ve benzeri giderler
 - Vergi Usul Kanununa göre amortismanı tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler
- kapsamdadır.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu nedenle denetimlerde dikkat edilmesi gereken, henüz Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlendiğinin kontrolü gerekir. Buna göre, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde fiilen sarf edilmeyen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerin Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

İlave olarak alınan ilk madde ve malzemelerin belgelenmesi önem arz etmektedir. Belge düzeni için yapılan harcamanın hangi proje için yapıldığının tespiti için fatura açıklamasında ilgili projenin detayına yer verilmesi gerekir. Bütçe ve dağıtım anahtarı ile toplam tutarlardan pay

verilmesi harcamanın tespitinde kabul edilmeyecek olup, indirim hesabında dikkate alınmayacaktır.

4.3.1.2.Amortisman Giderlerinin Denetimi

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Denetimlerde Ar-Ge merkezlerinde bir fiil kullanılan sabit kıymetlerin tespiti ve denetimi kolay olmakla birlikte, asıl dikkat edilmesi gereken kalemler Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlardır.

Bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır. Ayrıca Ar-Ge veya tasarım indirimine konu edilecek kira veya amortismanların, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün (metrekare cinsinden), bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam yüzölçümüne (metrekare cinsinden) oranına göre belirlenmektedir.

7103 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 30.maddesiyle, “Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez” firmalara Ar-Ge merkezine alınan sabit kıymetlerin faydalı ömürlerinde seçimlik hak tanınmaktadır. Bu durumda isteğe bağlı olarak kanundaki şartların sağlanması durumunda faydalı ömürler değiştirilebilir.⁴⁵

Konuya ilişkin örnek açıklama aşağıdaki gibidir.

İmalat sektöründe faaliyet gösteren Ece San. A.Ş.’nin aktifinde 300.000 TL bedelle kayıtlı makine, 2017 hesap döneminde 90 gün süre ile şirketin gerçekleştirdiği Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere tanımlanmıştır.

Söz konusu makinenin faydalı ömrü beş yıl olup Ece San. A.Ş. normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Açıklamalar kapsamında Ece San A.Ş.’nin makine için yıllık olarak hesaplamış olduğu $(300.000 \times \%20=)$ 60.000 TL tutarındaki amortismanın $[60.000 \times (90/360)=]$ 15.000 TL’lik kısmı, Kurumlar vergisi matrahından indirilecek Ar-Ge indirim tutarı olarak dikkate alınabilmektedir.

Denetimlerde firmaların indirim tutarını artırmak için merkez dışından bulunan makinelerin amortismanlarından pay verdiği görülmektedir. Her makinenin bir operatörü olduğu

⁴⁵ 7103 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu

varsayımında kıst suretle hesaplanan amortisman gideri uğruna operatörün yıllık personel ücretini, bu ücretten hesaplanan gelir vergisi ve SGK işveren hissesi desteğinin tehlikeye gireceğinin unutulmaması gerekmektedir.

4.3.1.3. Personel Giderlerinin Denetimi

İlgili yönetmelikte Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderler olarak tanımlanmaktadır. Harcamanın indirim olarak dikkate alınmasının yanı sıra kabul edilebilir tutar, gelir ve damga vergisi ile SGK kapsamındaki teşviklerin hesaplamasında matrahın tespitinde önemli bir yere sahiptir. Önceleri sadece merkez bünyesinde geçirilen sürelerle isabet eden ücretlerde ilgili teşviklerden ve indirimden yararlanılabiliyorken, son yayınlanan 2016/9091 Sayılı BKK ile dışarıda geçirilen kanunun kabul ettiği sürelerle ilişkin ücretlerde indirim kapsamında alınmıştır.

Denetimlerde dikkat edilmesi gereken hususlar, merkez içinde geçirilen sürelerin sağlıklı bir şekilde tespiti ile dışarıda geçirilen kabul edilebilir sürelerin belgeler ile tutarlı olduğunun teyidinin yapılabilmesidir. Merkez içinde geçirilen süreler merkeze girişte kullanılan kartlı sistem ile kamera kayıtlarından kontrol edilebilir. Dışarıda geçen süreler içinde bakanlığa düzenli olarak yapılması gereken bildirimlerin kontrolü yeterli olacaktır. Yapılan kontrollerde personelin tam zamanlı veya kısmi zamanlı çalıştığının tespiti, ileri ki bölümlerde detayları verilecek olan SGK İşveren primi, GV ve DV teşviklerinin hesaplanmasında önem arz edecektir.

Anılan şekilde Ar-Ge merkezi dışında geçirilecek sürelerle ait yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler gerek Ar-Ge indirimi, gerekse de gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanır.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

Personelin Gelir Vergisi stopaj desteği ve SGK İşveren payı desteği hesaplanırken haftalık maksimum 45 saat çalışıldığına dikkat edilmelidir. Personelin haftalık 45 saatlik süreyi tamamlayamadığı durumda kısmi zamanlı olarak dikkate alınacak olup, bu durumda Gelir Vergisi ve SGK desteği ay içerisindeki hafta sonu ve resmi tatillerden yararlanamamaktadır.

Ayrıca 45 saatin aşılması durumunda personelin ek çalışma sürelerine ilişkin ücretlerde Gelir Vergisi stopaj desteğinden yararlanamayacaktır.

5746 Sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi ve damga vergisi teşviği ile SGK işveren hissesi desteği kapsamında faydalanan destek tutarları Ar-Ge indirimi tutarının hesaplanması aşamasında, personel giderleri tutarından düşülmelidir. Personel giderleri, yalnızca proje

kapsamında çalışan personellere ilişkin olmalı ve projede çalıştıkları adam/ay oranları dikkate alınarak hesaplama yapılmalıdır.

6676 Sayılı Kanun'un 28'inci maddesinin 10'uncu bendi kapsamında temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı belirtilmiştir. Bu destekten yararlanılabilmesi için istihdam edilecek personelin 1/3/2016 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi esastır (Yönetmelik mad.15-3).

Ayrıca aynı yönetmelik kapsamında Yabancı personele ilişkin olarak Ar-Ge merkezleri veya tasarım merkezlerinde, 27/2/2003 tarihli ve 4817 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, yabancı uyruklu Ar-Ge veya tasarım personeli çalıştırılabilir.

Yukarıda dikkat edilmesi gereke hususlar açıklanmış olup,

Gelir vergisi stopaj teşvikine tabi matrahı oluşturan ücretlerin terkin matrahına kabulüne ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo: 5 Ücretlerin GV ve DV teşvikleri kapsamında sınıflandırılması

Açıklama	GV		DV	
Ödeme çeşitleri	Olanlar	Olmayanlar	Olanlar	Olmayanlar
Normal çalışma	X		X	
Hafta tatili	X		X	
Genel tatiller	X		X	
Yıllık ücretli izinler	X		X	
Ücret farkı	X		X	
Prim – ikramiye	X		X	
Bayram - yemek – kira	X		X	
İzin harçlığı	X		X	
Kıdem zammı	X		X	
Çocuk zammı	X		X	
Yakacak yardımı	X		X	
Fazla mesai ücreti	X		X	
Doğum izni		X		X
Süt izni		X		X
Evlilik izni		X		X
Ölüm izni		X		X
Mazeret izni		X		X
Raporlu olan süreler		X		X

Yapılan açıklamalara ilişkin örnek uygulama aşağıdaki gibidir.

Ece Anonim Şirketi'ne ait Ar-Ge merkezinde 17 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli bulunmaktadır. Doktora, yüksek lisans ve temel bilimler mezunu personeller çalışmaktadır. İlgili personellere ilişkin açıklamalar ve hesaplama aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Hesaplamalarda dikkat edilmesi gereken başlıca konular, Ar-Ge merkezinde geçirilen sürelerin sağlıklı bir şekilde

tespiti ve dışarıda geçirilen sürelerin Bakanlığa düzenli olarak bildiriminin yapılmadığıdır. Bildirime konu süreler, Ar-Ge ve tasarım merkezinde geçirilen süreler kapsamında sayıldığından destek ve teşviklerden yararlanılmasında sakınca olmayacaktır.

Firmanın yapacağı ücret ödemelerine ilişkin olarak doktoralı ve diğer çalışanlar için uygulanacak istisnaya ilişkin hesaplama aşağıdaki gibi olup, ilgili tablo ay içinde verilecek muhtasar beyannamenin ekler bölümünde yer alan “Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajına İlişkin Bildirim” de, terkin edilecek tutara ilişkin bilgiler kısmında aşağıda gösterildiği şekilde beyan edilecektir. Hesaplamaya ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajına İlişkin Bildirim ve Hesaplanalar	Doktora	Temel Bilimler Lisans(*)	Diğer	Toplam
Brüt ücret	9.600,00	20.000,00	37.000,00	66.600,00
Hafta sonu tatil izinler ve ek ücretler(**)	400,00	2.000,00	3.000,00	5.400,00
(o)Ar-Ge Çalışma Günü Oranı (Adam/ay)(***)	1,00	0,77	0,85	
(a) Çalışmaya ilişkin brüt ücret toplamı	10.000,00	22.000,00	40.000,00	72.000,00
(b) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahı (a-(a x SGK ve işsizlik işçi payı toplamı)) x o	8.500,00	14.399,00	28.900,00	51.799,00
(c) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin hesaplanan vergi tutarı (b x ortalama vergi oranı0,20)	1.700,00	2.879,80	5.780,00	10.359,80
(d) Mahsup edilebilecek AGİ	266,62	666,55	1.333,10	2.266,27
(e) AGİ Mahsubu sonrası vergi tutarı (c- d)	1.433,38	2.213,25	4.446,90	8.093,53
(f)Terkin oranı	0,95	0,90	0,80	
(g)Terkin edilecek tutar (e x f)(****)	1.361,71	1.991,93	3.557,52	6.911,16

(*)Bir adet temel bilimler lisans mezunu personeli dışındakiler yüksek lisans mezunudur.

(**) Haftada 45 saati geçmeyen ek ücretler dikkate alınmıştır. 45 saatin altında kaldığı durumlarda ilgili haftanın hafta sonu tatilleri dikkate alınmamıştır

(***)Personelin Ar Ge merkezinde geçirdiği sürelerle ilişkin oranlardır

(****) Terkin edilecek tutar miktarı toplamı muhtasar beyannamenin Tablo 1 “Matrah ve Vergi Bildirimi” bölümünün (18/c) no’lu satırında “Ücret ödemeleri üzerinden yapılan tevkifatın 5746 sayılı Kanun gereği terkin edilen tutarı gösterecektir. İlgili tutar gelir vergisi kesintisi toplamından indirilecektir.

Terkine konu 6.911,16 TL için, tutarın kayıtlarda gelir olarak dikkate alınması durumunda ilgili teşvikin personel giderlerinden düşülmemesi sebebiyle Ar-Ge indirim tutarının hatalı hesaplanacağı göz önünde bulundurulması ve indirim tutarından ilgili gelir kaleminin düşülmesi gerektiği unutulmamalıdır. Hesaplama sadece merkezde geçen sürelerle ilişkin ücretler teşvik kapsamında değerlendirilmiştir.

Denetim sürecinde ikinci öneme sahip teşvik tutarı olan SGK işveren primi teşvikine ilişkin matrahın hesaplanmasında dikkate alınacak ücretlere ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo:6 SGK İşveren primi hesaplamasında Matraha dahil olan ücretler

Açıklama	SGK İşveren Primi	
	Olanlar	Olmayanlar
Normal çalışma	X	
Hafta tatili	X	
Genel tatiller	X	
Yıllık ücretli izinler	X	
Ücret farkı	X	
Prim – ikramiye		X
Bayram - yemek - kira		X
İzin harçlığı		X
Kıdem zammı		X
Çocuk zammı		X
Yakacak yardımı		X
Fazla mesai ücreti		X
Doğum izni		X
Süt izni		X
Evlilik izni		X
Ölüm izni		X
Mazeret izni		X
Raporlu olan süreler		X

Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden işsizlik sigortası primleri hakkında sigorta primi işveren hissesi desteği uygulanmaz.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde doğan sigorta prim desteği tutarları, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bildirilir.

Kanun kapsamında sigorta prim desteğinin hesaplanmasına ilişkin örnek çalışma aşağıdaki gibidir.

Ar Ge Kapsamında Sigorta Prim Desteğinin Hesaplanması	Doktora	Temel Bilimler Lisans	Diğer	Toplam
Çalışmaya ilişkin brüt ücret toplamı (*)	9.600,00	20.000,00	37.000,00	66.600,00
SGK İşveren Payı	1.968,00	4.100,00	7.585,00	13.653,00
İşsizlik İşveren	192,00	400,00	740,00	1.332,00
5510 Sayılı %5	480,00	1.000,00	1.850,00	3.330,00
SGK İşveren Desteği(%50)(**)	744,00	1.193,50	2.437,38	4.374,88

(*) Matrahta ek ücretler dikkate alınmamıştır.

(**)[(SGK İşveren Payı -5510 sayılı indirim%5) x %50 x merkezde geçen süreye oranı(o)]

Terkine konu 4.374,88 TL için, tutarın kayıtlarda gelir olarak dikkate alınması durumunda ilgili desteğin personel giderlerinden düşülmemesi sebebiyle Ar-Ge indirim tutarının hatalı hesaplanacağı göz önünde bulundurulması ve indirim tutarından ilgili gelir kaleminin düşülmesi gerektiği unutulmamalıdır.

4.3.1.4.Genel Giderlerin Denetimi

Önceki bölümlerde detayları verilen genel giderlere ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken konular aşağıdaki gibidir.

Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Bu kapsamda dikkate alınabilecek giderler, münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan yerlere ilişkin katlanılan giderler ile bu faaliyetlerle doğrudan ilgili diğer giderlerdir. Dolayısıyla, kiralanmak suretiyle edinilen ve münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan taşınmazlara ilişkin kira giderleri de bu kapsamdadır.

Ar-Ge yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez iken 14.02.2017 tarih ve 29979 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ile; Ar Ge merkezinde faaliyetler ile ilgili büro ve kırtasiye harcamaları, posta, kargo, kurye ve benzeri giderler de Ar Ge indirimine konu edilebilir hale gelmiştir.

Giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Konulara ilişkin örnek uygulama aşağıdaki gibidir.

Örnek 2: Güneş enerjisi panelleri üretimi yapan (A) A.Ş.’nin, fabrika binası içinde Ar-Ge merkezi de bulunmaktadır. Ar-Ge merkezinin yüzölçümünün fabrika binasının toplam yüzölçümüne oranı %30; Ar-Ge merkezinde çalışan personel sayısının fabrikada çalışan toplam personel sayısına oranı ise %25’tir. Fabrika binasının mülkiyetine sahip olan (A) A.Ş., bu fabrika binasına ilişkin olarak 2016 yılı için 100.000 TL amortisman hesaplamıştır. Ayrıca şirketin, bu fabrika binasına ait ortak genel gider niteliğinde 20.000 TL su; 50.000 TL’de elektrik harcaması bulunmaktadır⁴⁶.

Ar-Ge merkezi ayrı bir binada bulunmayan ve bu nedenle Ar-Ge merkezinin amortisman, su ve elektrik giderlerini doğrudan belirleyemeyen (A) A.Ş., yukarıda belirtilen kıstaslar çerçevesinde, amortisman, su ve elektrik giderlerini aşağıdaki hesaplamaya göre Ar-Ge indirimine konu edebilecektir.

Amortisman= Toplam amortisman x Ar-Ge merkezinin fabrikadaki m2 bazındaki payı
100.000 x %30 = 30.000 TL

Elektrik = Toplam elektrik gideri x Ar-Ge merkezinin fabrikadaki m2 bazındaki payı

⁴⁶ A.g.y.sf7

$$= 50.000 \times \%30 = 15.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Su} &= \text{Toplam su gideri} \times \text{Ar-Ge merkezi çalışanlarının toplam çalışan sayısına oranı} \\ &= 20.000 \times \%25 = 5.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre (A) A.Ş., ortak genel giderlerle ilgili hesapladığı (30.000 + 15.000 + 5.000=) 50.000 TL'yi Ar-Ge indirimine konu edebilecektir.

4.3.1.5.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Denetimi

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kalemlerinin denetiminde dikkate edilmesi gereken özellikli konular aşağıdaki gibidir.

Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Ar-Ge Yönetmeliği'nde 10.08.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile birlikte, belirtilen şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına dair harcamalar ilişkin Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecek % 20'lik sınır, % 50'ye çıkartılmıştır. Alınan hizmetin proje bazlı olarak değerlendirilmesi ve projenin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamaları hariç kabul edilebilir harcama tutarına oranı dikkate alınmalıdır. Mevzuatta toplam harcama olarak geçse de toplam harcamaların içinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerinde dikkate alınması durumunda hesaplamada mükerrerlik olacağından %50'lik hesaba dışarıdan alınan fayda ve hizmet tutarının dahil edilmediğine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Açıklamalara ilişkin örnek uygulama aşağıdaki gibidir.

Örnek

Ece San A.Ş. 2017 dönemi kabul edilebilir Ar Ge giderleri toplamı dağılımı aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Dönem Gideri
İlk madde ve malzeme gideri	483.355,03
Amortismanlar	89.468,67
Personel giderleri	2.282.462,07
Genel giderler	613.176,52
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	1.777.464,00
Vergi, resim ve harçlar	263,78
Toplam	5.246.190,07

Tabloda yer alan dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler hariç kabul edilebilir indirim tutarının %50 si için oran 3.468.726,07 TL olduğundan 1.777.464,00 TL'nin tamamı indirim olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.1.6.Siparişe Dayalı Ar Ge İndirim Tutarının Denetimi

Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak 10.08.2016 tarihinde yayınlanan yönetmelik ile;

- Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri Kanunda belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.
- Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.
- Bu uygulama, 1/3/2016 tarihinden sonra verilen siparişler dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.
- Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin **olmaması** halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının **tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir**. Bu kapsamda, Türkiye’de verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ar-Ge ve tasarım indirim hakkına sahip olmayan kişilerce verilen sipariş üzerine yapılan projelerde, indirim hakkının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından kullanılır. Sipariş verenler, Ar-Ge ve tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışında kalan bu Kanun kapsamındaki diğer teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.
- Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilir.

5746 Sayılı kanun yönetmeliğinin 8’incimaddesinde “Hesaplanan Ar-Ge indirimi, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılacağı hükmüne yer verilmiştir. Denetimlerde dikkat edilmesi gereken konular özetle aşağıdaki gibidir.

İlk olarak sipariş kapsamında sözleşmenin olup olmadığının tespitinin yapılması gerekmektedir. Sözleşme kapsamındaki sipariş projelerin maliyet kalemlerinin yarısı indirim olarak dikkate alınacağından bu durum hizmeti alan tarafın aleyhine olacağı unutulmamalıdır. Artırımlı Ar-Ge indirimi ile birlikte dikkate alındığında kabul edilebilir sipariş tutarının sadece %50 si dikkate alınan Ar-Ge harcaması diğer dönemle karşılaştırılmalıdır.

4.3.1.7.Artırımlı Ar Ge ve Tasarım İndirimi Tutarının Denetimi

Önceki bölümlerde belirtilen kriterlerden **herhangi birinde** bir önceki yıla göre **en az yüzde yirmi artış** sağlanmış ise Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilaveten ayrıca indirim konusu yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, siparişe dayalı Ar Ge tutarının hesaplamaya dahil olduğu durumlarda kabul edilebilir Ar Ge harcaması hesaplanırken sipariş kapsamında yapılan harcamanın sadece %50'sinin dikkate alınması gerektiğinin unutulmaması gerekir.

Konuyu örnek ile açıklayacak olursak

X A.Ş.'nin bünyesinde bulunan Ar-Ge merkezindeki faaliyetlerle ilgili olarak, 2015 ve 2016 yılında gerçekleşen ilgili tutarlar şu şekildedir:⁴⁷

Açılama		2015	2016
Toplam Ar-Ge Harcaması	A	3.000.000	4.000.000
Toplam Ciro	B	120.000.000	130.000.000
Ar-Ge Harcamasının Ciro İçindeki Payı	C=A/B	2,50%	3,08%

Buna göre X A.Ş.'nin 2016 yılında Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, Ar-Ge harcamalarının toplam ciro içerisinde payı $\{0,0308 \times 100 / 0,025 =\}$ % 23 oranında artmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere, Bakanlar Kurulunca belirlenen ilgili şartlardan herhangi birisinin sağlanması halinde, artırımı Ar-Ge indirimi uygulanır.

X A.Ş.'nin 2016 yılında yararlanabileceği toplam Ar-Ge indirimi şu şekildedir:

Açıklama		2015	2016
Ar-Ge İndirimi Harcaması	A	3.000.000	4.000.000
Artırılmış Ar-Ge İndirimi $\{(4.000.000 - 3.000.000) \times \% 50\}$	B	-	500.000
Toplam Ar-Ge İndirimi	C=A+B	3.000.000	4.500.000

Ciro içindeki %20 üzeri artış sebebiyle Ar Ge indirim tutarı 4.500.000 TL olarak hesaplanmıştır.

⁴⁷ Lebib Yalkın Dergisi Sayı 160 Nisan 2017 M. Emek Kurt Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Artırımı Ar-Ge indirimi uygulaması

4.4.Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi

5746 Sayılı Kanun yönetmeliğinin 8'inci maddesinde yer alan “*Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.*” ifadesi ile Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda / aylarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

Tamamlanmamış Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi hâlinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Ayrıca, projenin devamı süresince yapılan harcamalar öncelikle 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda da izlenebilir. Söz konusu hesaba ilgili proje bazında alt hesaplar açılmalıdır. Proje tamamlandığından, ilgili harcamalar 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri yahut 260 – Haklar hesabına aktarılmalıdır. Gerek 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında, gerekse de 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri / 260 – Haklar hesabında yapılacak kayıtlar; ilgili her bir projenin takip edilebilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Bir diğer ifadeyle, her bir Ar-Ge projesinin takibinin sağlanması için, ayrı ayrı alt hesaplar oluşturulması gerekmektedir.

Başarıyla sonuçlanıp aktifleşen projelere 5 yıl süreyle amortisman ayrılması gerekmektedir.

Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi sonucu ortaya çıkan önemli bir unsurdur, aktifleştirilen bu harcamaların ne zaman itfa edilmeye başlanacağıdır. 5746 sayılı kanunun yönetmeliğinin 8.maddesinde “*Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.*” denilmiş ancak ne zaman itfaya başlanacağına dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Konuya ilişkin mevzuatta yazılı bir açıklama olmadığından itfa zamanı ile ilgili farklı uygulamalar yapılmaktadır. Uygulamada, bazı firmaların Ar-Ge projesinin tamamlandığı dönemde itfa etmeye başlayacağını, bazılarının ise aktifleştirdiği dönemde itfaya başladığını görülmektedir.

Ar-Ge harcamalarının ruhu gereği ve 213 Sayılı VUK. 333 Sıra No.lu genel tebliğinde belirtildiği üzere, özün önceliği ilkesinden hareketle Araştırma Geliştirme Giderleri hesabında takip edilen Ar-Ge harcamalarının, ilgili projeler tamamlandığında itfa edilmek suretiyle giderleştirilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Örneğin ilgili projeye 2017 yılının Aralık ayında başladığını ve projenin 2018 yılının mart ayında tamamlandığını varsayalım. Bu durumda yapılan harcamalar öncelikle 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilir. 2018 yılının Mart ayında, 258 - Yapılmakta Olan

Yatırımlar hesabına kaydedilen harcamalar, 263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri yahut 260 – Haklar hesabına aktarılarak, amortisman ayrılmaya başlanılır.

4.5.Kamu Kurum Kuruluşlarından Alınan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarından sağlanan desteklerin Ar-Ge İndirimi uygulaması açısından nasıl dikkate alınacağı ile ilgili olarak 5746 sayılı kanun yönetmeliğinin 8.Maddesinde “Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hibe tutarları; öz kaynakların altında, 549 – Özel Fonlar hesabında takip edilmelidir. Diğer taraftan, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilecek Ar-Ge indirim tutarı hesaplanırken, indirim tutarında söz konusu hibe tutarları düşülmelidir.

4.6.Teşviklerin VUK Kapsamında Beyanname Üzerinde Gösterimi

Ar-Ge merkezi kapsamında yararlanılan teşvik ve desteklerin gösteriminde dikkat edilmesi gerekenler beyanname ve teşvik bazında aşağıdaki gibidir.

4.6.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Ar-Ge İndiriminin Gösterimi

Hesaplanan indirim tutarı beyanname düzenleme programında ekler bölümündeki Ar-Ge/ Tasarım bilgileri altında Ar-Ge indirimi türüne göre (5746 Sayılı kanun Mad.3,3/A) türü seçilerek proje numarası, önceki yıllarda yararlanılan tutar, cari yılda yararlanılan tutar ve devreden tutarlar olmak üzere proje bazlı bilgiler girilmelidir.

Kazancın bulunması halinde; Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler sekmesinde türe göre 409, 410, 454 veya 455 numaralı kodlardan uygun olanını seçerek Örnek (410 Ar-Ge indirimi 5746 sayılı kanun Mad 3) ekler kısmında detaylandırılan Ar-Ge indirim tutarı toplam tutarı yazılıp matrahtan düşülmelidir.

Kazancın bulunmaması veya devir Ar-Ge indirim tutarının çıkması halinde, Beyannamenin Ek bilgiler sekmesinde türüne göre örneğin Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge indirimi (5746 sayılı kanun mad 3) satırında devir tutar gösterilmelidir.

4.6.2. Geçici Vergi Beyannamesinde Ar Ge İndiriminin Gösterimi

Ar-Ge yönetmeliğinde, Ar Ge indiriminden geçici vergi dönemlerinde de yararlanılacağı belirtilmiştir⁴⁸. Geçici vergi beyannamesi yıllık, beyannameye göre daha basit şekilde

⁴⁸ Cem Arslan, Ar Ge Teşvikleri İle Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları 1. Baskı Aralık 2015

oluşturulmaktadır. Kazancın bulunması halinde; Beyannamenin matrah bildirimi sekmesinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünde, türe göre 104, 106, 454 veya 455 numaralı kodlardan uygun olanını seçerek Örnek (106 Ar-Ge indirimi 5746 sayılı kanun Mad 3) ekler kısmında detaylandırılan Ar-Ge indirim tutarı toplam tutarı yazılıp matrahtan düşülmelidir.

4.6.3. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin ve DV İstisnasının Muhtasar Beynamede Gösterimi

Gelir vergisi stopaj teşviki tutarı kişi bazlı olarak hesaplanarak muhtasar beyannamenin ekler bölümünde yer alan “Ar Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim” kısmında terkin edilecek tutara ilişkin bilgilerde matraha ve terkin tutarına ilişkin detaylar beyan edilecektir. Detayı ekler bölümünde verilen toplam terkin tutarı “Vergiye tabi işlemler” bölümünde “Ücret ödemeleri üzerinden yapılan tevkifatın 5746 Say. Kanun gereği terkin edilen tutarı” bölümünde toplam olarak görünecektir.

Ücretler üzerinden yararlanılan DV istisnası tutarı için beyanname üzerinde ayrı bir bölüm olmamakla birlikte DV istisnası düşülmüş tutarın muhtasar beyannamenin “Vergiye tabi işlemler” bölümünde “matrah ve vergi bildirimi” kısmında yer alan 302 numaralı ödeme kodunda vergi kesinti tutarı kısmına hesaplanan DV istisna tutarı düşüldükten sonraki tutarın yazılması suretiyle yararlanılması aynı tutarın “Mahsup edilen vergiler” kısmındaki Tevkifata ilişkin Damga Vergisi satırına eklenmesi gerekmektedir.

4.6.4. SGK İşveren Payı Desteğinin Hizmet Döküm Listesinde Gösterimi

SGK İşveren payı desteğine ilişkin bildirimler kişi bazlı olarak 5746 (5110) kanun kapsamında “sigortalı hizmet listesi” ile kişinin ücret ve ikramiyeleri, merkezde çalıştığı gün sayısının bildirimi aylık olarak yapılacaktır. Yararlanılan indirim tutarı toplamı tahakkuk fişinin “5746 Sayılı Kanundan Doğan İndirim” sekmesinde toplu olarak gösterilecektir.

5. AR GE MERKEZLERİ VERGİSEL DENETİMİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Ece Anonim Şirketi, bünyesinde kurmuş olduğu Ar-Ge merkezinde 35 tam zamanlı personel çalışmaktadır. Merkezin onay tarihi 10 Ocak 2016'dır. Temel bilimler mezunu personel sayısı 2'dir. Merkez kapsamında yapılan Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderlerin dağılımı yılsonu itibarıyla aşağıdaki gibidir.

750 01	MEMUR MAAŞ VE GİDERLERİ	3.782.962,94
750 01 001	MEMUR ÜCRETİ	1.624.800,00
750 01 002	FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ	1.157.400,00
750 01 003	YILLIK İZİN ÜCRETİ	385.800,00
750 01 004	SİGORTA İŞVEREN PAYI	333.084,00
750 01 005	İŞSİZLİK PRİMİ İŞVEREN PAYI	32.496,00
750 01 006	PRİM GİDERLERİ	33.442,94
750 01 007	İKRAMİYE	120.000,00
750 01 008	ÇOCUK ZAMMI	50.000,00
750 01 009	YAKACAK YARDIMI	23.000,00
750 01 010	EVLENME YARDIMI	2.400,00
750 01 011	BAYRAM HARÇLIĞI	17.000,00
750 01 012	AYNI YARDIMI	2.340,00
750 01 013	ÖLÜM YARDIMI	1.200,00
750 03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	4.650.863,80
750 03 001	DIŞ.SAĞ.DİĞER FAY.VE HİZMETLER	4.600.067,20
750 03 002	DENETİM VE DANIŞMANLIK GİDERLERİ	38.036,60
750 03 003	TERCÜME GİDERLERİ	12.760,00
750 04	GENEL GİDERLER	685.407,28
750 04 001	NAKİL VASITA YAKIT GİDERİ	28.800,00
750 04 002	TEMSİL AĞIRLAMA GİDERİ	11.200,00
750 04 003	YURT İÇİ YOL-KÖPRÜ OTOPARK GİDERİ	420,00
750 04 004	YURTIÇI SEYAHAT GİDERİ	18.400,00
750 04 005	BİLGİ SİSTEMLERİ BAKIM GİDERİ	48.000,00
750 04 006	ENDİREKT ELEKTRİK	390.000,00
750 04 007	KARGO	2.400,00
750 04 008	KIRTASIYE-MATBUA GİDERİ	4.200,00
750 04 009	MAKİNE CİHAZ BAKIM GİDERLERİ	34.800,00
750 04 010	PERSONEL İÇECEK VE OTOMAT GİDERİ	9.870,00
750 04 011	PERSONEL TAŞIMA	12.099,68
750 04 012	PERSONEL YEMEK	16.167,60
750 04 013	SU GİDERİ	68.300,00
750 04 014	TEMİZLİK HİZMETİ	24.000,00
750 04 015	YURT İÇİ EĞİTİM SEMİNER KONGRE GİDERLERİ	3.250,00
750 04 016	YURTDIŞI SEYAHAT GİDERİ	13.500,00
750 06	AMORTİSMAN GİDERLERİ	300.963,27
750 06 001	BİNA AMORTİSMANI	97.680,19
750 06 003	DEMİRBAŞ AMORTİSMANI	4.062,53
750 06 005	TESİS MAKİNE CİHAZ-KALIP VE APARAT AMORTİSMANI	184.060,82
750 06 007	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI - YAZILI	15.159,73
750 05 001	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	73.400,00

1: Ar-Ge Merkezi Yeter Şartlarının Kontrolü:

Aylar itibariyle eşdeğer birim personel dağılımı aşağıdaki tablodaki gibi olup,

Aylar İtibariyle Ar-Ge Personeli İçin Ödenen Primler						
Açıklama	Ocak	Şubat	Mart	Q2	Q3	Q4
Toplam prim günü	420	1050	1100	3340	3210	3195
Gün	30	30	30	90	90	90
Ortalama	14	35	36,66667	37,11111	35,66667	35,5

Buna göre, üçer aylık ortalamalara göre hesaplama yapılan dönemlerde ortalamanın üstünde kalarak netice itibariyle asgari olan 15 tam eşdeğer Ar-Ge personel şartını sağlaması sebebiyle Ar-Ge kanunu kapsamında öngörülen destek ve teşviklerden yararlanabilecektir.

İndirim Olarak Dikkate Alınacak Ar-Ge Harcamalarının Tespiti

1. Personel Giderleri ve İlgili Teşviklerin Hesaplanması

Doktora mezunu 4, Lisans mezunu 26, yüksek lisans ve temel bilimler mezunu 5 personel bulunmaktadır. yıllık ücretleri toplamı ve Ar Ge merkezinde geçen süreler oranı aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajına İlişkin Bildirim *	Doktora	Temel Bilimler Lisans	Diğer	Toplam
Brüt ücret	230.400,00	240.000,00	1.154.400,00	1.624.800,00
Hafta sonu tatil izinler ve ek ücretler	249.600,00	264.000,00	1.029.600,00	1.543.200,00
Ar-Ge Çalışma Günü Oranı (Adam/ay)	1,00	0,85	0,80	
(A) Çalışmaya ilişkin brüt ücret toplamı	480.000,00	504.000,00	2.184.000,00	3.168.000,00

Doktora personeli dönem boyunca Ar Ge merkezinde bir fiil çalıştığından oranı %100 olarak alınmıştır. Temel bilimler ve yüksek lisans mezunu personelin dönem içinde %85'i, Lisans mezunlarının ise %80'i Ar Ge merkezinde çalışmıştır.

Gelir vergisi stopaj teşviki hesabında kullanılacak Matrahın hesaplanmasında Ar Ge merkezinde geçen sürelerin toplam süreye oranlanmasıyla bulunan matrahtan SGK ve işsizlik işçi payları düşülerek aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Doktora mezunu personeller için GV matrahın hesabı

$$[480.000,00 \text{ TL} - (480.000,00 \text{ TL} \times 0,15(\text{SGK işveren payları}))] \times \%100 = 408.000,00 \text{ TL}$$

Temel bilimler ve yüksek lisans mezunu personeller için GV matrahın hesabı

$$[504.000,00 \text{ TL} - (504.000,00 \text{ TL} \times 0,15(\text{SGK işveren payları}))] \times \%85 = 364.140,00 \text{ TL}$$

lisans mezunu personeller için GV matrahın hesabı ise aşağıdaki gibidir.

$$[2.184.000,00 \text{ TL} - (2.184.000,00 \text{ TL} \times 0,15(\text{SGK işveren payları}))] \times \%80 = 1.485.120,00 \text{ TL}$$

Yukarıda yer alan hesaplamada 3.168.000,00 TL olan brüt ücret toplamından hesaplanan Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahları toplamı 2.257.260,00 TL olarak hesaplanmaktadır.

Gelir Vergisi Teşviki:

Terkine konu olacak gelir vergisi tutarlarının hesabı aşağıdaki gibidir.

Doktora mezunu personeller için vergi tutarının hesabına ilişkin özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Açıklama	Doktora
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahı (a)	408.000,00
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin hesaplanan vergi tutarı (b) (a x 0,35)	142.800,00
Mahsup edilebilecek AGİ (c)	6.398,88
AGİ Mahsubu sonrası vergi tutarı (d) (b-c)	136.401,12
(e)Terkin oranı	0,95
Terkin edilecek tutar (d x e)	129.581,06

[408.000,00 TL x 0,35 = 142.800,00 TL hesaplanan vergiden 4 personelin yıllık AGİ tutarları 6.398,88 TL düşüldükten sonra 136.401,12 TL ile doktora mezunu personel terkin oranı olan %95 ile çapılarak toplamda 129.581,06 TL GV terkin edilmiştir.

Temel bilimler ve yüksek lisans mezunu personeller için vergi tutarının hesabına ilişkin özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Açıklama	Temel Bilimler Lisans
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahı (a)	364.140,00
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin hesaplanan vergi tutarı (b) (a x 0,27)	98.317,80
Mahsup edilebilecek AGİ (c)	7.998,60
AGİ Mahsubu sonrası vergi tutarı (d) (b-c)	90.319,20
(e)Terkin oranı	0,90
Terkin edilecek tutar (d x e)	81.287,28

[364.140,00 TL x 0,27 = 98.317,80 TL hesaplanan vergiden 5 personelin yıllık AGİ tutarları 7.998,60 TL düşüldükten sonra 90.319,20 TL ile temel bilimler ve yüksek lisans mezunu personel terkin oranı olan %90 ile çapılarak toplamda 81.287,28 TL GV terkin edilmiştir.

Lisans mezunu personeller için vergi tutarının hesabına ilişkin özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Açıklama	Diğer
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahı (a)	1.485.120,00
Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin hesaplanan vergi tutarı (b) (a x 0,20)	297.024,00
Mahsup edilebilecek AGİ (c)	41.592,72
AGİ Mahsubu sonrası vergi tutarı (d) (b-c)	255.431,28
(e)Terkin oranı	0,80
Terkin edilecek tutar (d x e)	204.345,02

[1.485.120,00 TL x 0,20 = 297.024,00 TL hesaplanan vergiden 26 personelin yıllık AGİ tutarları 41.592,72 TL düşüldükten sonra 255.431,28 TL ile lisans mezunu personel terkin oranı olan %80 ile çapılarak toplamda 204.345,02 TL GV terkin edilmiştir.

SGK İşveren Primi desteği:

SGK işveren primi desteği doktora mezunu personeller için özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Ar-Ge Kapsamında Sigorta Prim Desteğinin Hesaplanması	Doktora
Çalışmaya ilişkin yıllık brüt ücret toplamı (a)	230.400,00
SGK İşveren Payı (b) (a x 0,205)	47.232,00
İşsizlik İşveren Payı (c) (a x 0,02)	4.608,00
5510 Sayılı % 5'lik indirim (d) (a x 0,05)	11.520,00
SGK İşveren Desteği (b-d) x %50 x Ar Ge çalışma oranı	17.856,00

4 adet doktora mezunu Ar Ge personelinin yıllık toplam brüt ücreti 230.400,00 TL olup, SGK İşveren payı (230.400,00 TL x 0,205 =) 47.232,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan % 5'lik indirim tutarı olan 11.520,00 TL düşüldükten sonra 35.750,00 TL'nin yarısı, 17.856,00 TL doktoralı personelin SGK terkin tutarı olarak hesaplanmıştır. İşsizlik işveren payı SGK işveren prim desteği kapsamında olmayıp, 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır.

Temel bilimler ve yüksek lisans mezunu personeller için SGK işveren primi desteğinin tutarının hesabına ilişkin özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Ar-Ge Kapsamında Sigorta Prim Desteğinin Hesaplanması	Temel Bilimler Lisans
Çalışmaya ilişkin yıllık brüt ücret toplamı (a)	240.000,00
SGK İşveren Payı(b) (a x 0,205)	49.200,00
İşsizlik İşveren Payı (c) (a x 0,02)	4.800,00
5510 Sayılı % 5'lik indirim (d) (a x 0,05)	12.000,00
SGK İşveren Desteği (b-d) x %50 x Ar Ge çalışma oranı	15.810,00

5 adet temel bilimler ve yüksek lisans mezunu Ar-Ge personelinin yıllık toplam brüt ücreti 240.000,00 TL olup, SGK İşveren payı (240.000,00 TL x 0,205 =) 49.200,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan % 5'lik indirim tutarı olan 12.000,00 TL düşüldükten sonra 37.200,00 TL'nin yarısı, (18.600,00 TL x 0,85 =) 15.810 TL, SGK terkin tutarı olarak hesaplanmıştır. İşsizlik işveren payı SGK işveren prim desteği kapsamında olmayıp, 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır.

Lisans mezunu personeller için SGK işveren primi desteğinin tutarının hesabına ilişkin özet tablo ve açıklama aşağıdadır.

Ar-Ge Kapsamında Sigorta Prim Desteğinin Hesaplanması	Diğer
Çalışmaya ilişkin yıllık brüt ücret toplamı (a)	1.154.400,00
SGK İşveren Payı(b) (a x 0,205)	236.652,00
İşsizlik İşveren Payı (c) (a x 0,02)	23.088,00
5510 Sayılı % 5'lik indirim (d) (a x 0,05)	57.720,00
SGK İşveren Desteği (b-d) x %50 x Ar Ge çalışma oranı	71.572,80

26 adet lisans mezunu Ar-Ge personelinin yıllık toplam brüt ücreti 1.154.400,00 TL olup, SGK İşveren payı (1.154.400,00 TL x 0,205 =) 236.652,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan % 5'lik indirim tutarı olan 57.720,00 TL düşüldükten sonra 178.932,00 TL'nin yarısı, (89.466,00 TL x 0.80 =) 71.572,80 TL, SGK terkin tutarı olarak hesaplanmıştır. İşsizlik işveren payı SGK işveren prim desteği kapsamında olmayıp, 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır.

Yapılan hesaplamalar sonucu GV stopaj indirimi ve SGK işveren desteği kapsamında hesaplanan yıllık terkin tutarlarının detayı aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Doktora	Temel Bilimler Lisans	Diğer	Toplam
Gelir vergisi stopaj teşviki	129.581,06	81.287,28	204.345,02	415.213,36

Açıklama	Doktora	Temel Bilimler Lisans	Diğer	Toplam
5510 Sayılı %5 indirim	11.520,00	12.000,00	57.720,00	81.240,00
SGK İşveren Desteği	17.856,00	15.810,00	71.572,80	105.238,80

Gelir vergisine ilişkin tutarlar yıl boyunca ilgili aylara ait muhtasar beyannamenin ücret ödemeleri üzerinden yapılan tevkifatın 5746 Sayılı Kanun gereği terkin edilen tutar bölümünde, Ar-Ge personeline ilişkin bilgiler ise “Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim” bölümünde beyan edilmiştir.

Personel giderleri ve teşviklere ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

750.01	Personel Giderleri Hesabı	3.533.580,00	
750 01 001	Memur ücreti	1.624.800,00	
750 01 002	Fazla çalışma ücreti	1.543.200,00	
750 01 003	Yıllık izin ücreti		
750 01 004	Sigorta işveren payı	333.084,00	
750 01 005	İşsizlik primi işveren payı	32.496,00	
136	Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	55.990,20	
335	Personeler Borçlar Hesabı		2.350.519,50
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		629.750,70
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		609.300,00

12 aylık bordro kayıtları teşvik tutarları dikkate alınmadan atılmıştır.

Ar Ge merkezi dışında geçirilen sürelerin personel giderlerinden çıkartılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

750.01	Personel Giderleri Hesabı	559.104,00
760	Pazarlama Satış Giderleri	559.104,00

Yararlanılan SGK işveren primi desteği ve GV stopaj teşvikine ilişkin tutarların indirim tutarından düşülmesine ilişkin netleştirme kaydı aşağıdaki gibidir.

360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	415.213,36
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	186.478,80
361.01	5510 Sayılı Kanun kapsamında %5 lik indirim	81.240,00
361.02	5746 Sayılı Kanun SGK İşveren Desteği	105.238,80
750.01	Personel Giderleri Hesabı	601.692,16

258	Ar Ge Giderleri Hesabı	2.372.782,11
258.01	x porjesi	
750.01	Personel Giderleri Hesabı	2.372.782,11

Beyanname üzerinde 5746 Sayılı Kanun kapsamında indirim olarak dikkate alınacak personel gideri tutarı 2.372.782,11 TL'dir.

2. Amortisman Giderleri :

Amortisman giderlerine ilişkin olarak Ar Ge merkezinde kullanılan sabit kıymetlerin detayları aşağıdaki gibidir.

Hesap No	Demirbaş Açıklaması	Amortisman Oranı	Satın alma Tarihi	Aktif Değeri	Amortisman Giderleri
252	Ar-ge merkezi cam ve kapı yapımı	25	7.03.2016	42.712,15	10.678,04
252	Fabrika binası	40	7.03.2016	3.907.207,60	15.628,83
253	Er makinası	10	14.10.2008	49.226,38	4.922,64
253	Hidrolik ünite iyileştirme ve yazılım	10	28.03.2011	26.218,65	2.621,87
253	CNS	10	14.02.2013	275.558,88	27.555,89
253	Hidrolik test ünitesi	10	26.02.2013	326.141,12	32.614,11
253	Hidrolik test ünitesi	10	6.11.2013	23.612,98	2.361,30
253	Is istasyonu	33,33	17.07.2014	19.570,15	6.522,73
253	Test sistemleri bakım bedeli	25	27.07.2015	4.803,20	1.200,80
253	Elektro dinamik sarsıcı	10	11.11.2016	256.511,12	25.651,11
253	Vidalı mil burç	25	15.11.2016	5.223,36	1.305,84
260	md2 lisans program	6,66	7.10.2015	43.124,47	2.872,09
260	Data vib system	33,33	1.11.2015	43.902,72	14.632,78
260	Kontrol fixtür	20	23.02.2016	23.005,45	4.601,09
260	Yazılım	6,66	6.04.2016	104.813,60	6.980,59
260	Bilgisayar	25	26.04.2016	16.250,13	4.062,53
260	Hidrolik aktüatör	10	1.10.2016	455.007,00	45.500,70
260	Metalografik numune kesme cihazı	16,66	10.11.2016	23.360,95	3.891,93
260	Ar-ge merkezi Catia lisans alımı	6,66	8.12.2016	40.149,86	2.673,98
260	Yazılım lisans bedeli	33,33	21.12.2016	7.900,00	2.633,07
Toplam				5.694.299,77	218.911,91

Ar-Ge merkezi kapsamında kullanılan sabit kıymetler için hesaplanan amortisman giderleri toplamı 218.911,91 TL olup, ilgili tutar beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ar Ge merkezi, fabrika binası içinde bulunduğundan toplam m2'nin %16 una

isabet kısmın amortisman gideri indirim tutarında dikkate alınmıştır. Hesaplamaya ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

750 06	Amortisman Giderleri Hesabı	300.963,27	
750 06 001	Bina amortismanı	97.680,19	
750 06 003	Demirbaş amortismanı	4.062,53	
750 06 005	Tesis makine cihaz-kalıp ve aparat amorti	184.060,82	
750 06 006	Gayri maddi haklar	15.159,73	
257	Birikmiş Amortisman		285.803,54
268	Birikmiş Amortisman		15.159,73

Toplam fabrikası binasına ilişkin yıllık amortisman gideri tutarı (3.907.207,60 / 40) 97.680,19 TL'nin Ar Ge merkezi m2 ne isabet eden kısmı (%16 x 97.680,19=) 15.628,83 TL indirim olarak dikkate alınacağından diğer giderler ile birlikte aktifleştirilmiştir. İlgili işleme ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

258 02	Amortisman Giderleri Hesabı	218.911,91	
750 06	Amortisman Giderleri Hesabı		218.911,91
750 06 001	Bina amortismanı		15.628,83
750 06 003	Demirbaş amortismanı		4.062,53
750 06 005	Tesis makine cihaz-kalıp ve aparat amort.		184.060,82
750 06 006	gayri maddi haklar		15.159,73

3. Genel Giderler:

İlgili dönem genel giderlerinin detayı aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Tutar	Açıklama
Nakil vasıta yakıt gideri	28.802,76	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Temsil ağırlama gideri	11.201,35	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Yurt içi yol-köprü otopark gideri	420,00	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Yurtiçi seyahat gideri	18.400,00	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Bilgi sistemleri bakım gideri	48.000,00	Ar Ge merkezinde bulunan bilgisayarların bakım giderleri
Endirekt elektrik	390.180,45	M2 Kapsamında gelen enerji faturasından %10 pay verilmiştir
Kargo yurtiçi	2.400,00	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Kırtasiye-matbua gideri	4.200,00	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Makine cihaz bakım giderleri	34.805,30	Ar Ge merkezinde bulunan tesis makine cihazların bakım giderleri
Personel içecek ve otomat gideri	9.870,00	Ar Ge kapsamında indirim olarak dikkate alınmayan gider
Personel taşıma	12.099,68	Kişi sayısı dikkate alınarak ayrı fatura edilen servis gideri
Personel yemek	16.167,60	Kişi sayısı dikkate alınarak ayrı fatura edilen yemek gideri
Su gideri	68.300,00	Kişi sayısı dikkate alınarak ayrı fatura edilemeyen su gideri
Temizlik hizmeti	24.000,00	Kişi sayısı dikkate alınarak ayrı fatura edilemeyen temizlik gideri
Yurt içi eğitim seminer kongre giderleri	3.250,00	Dışarıda geçen süre bildirimi kapsamında kabul edilen gider
Yurtdışı seyahat gideri	13.500,00	Dışarıda geçen süre bildirimi kapsamında kabul edilen gider
Toplam	685.597,14	

Giderlerin 58.824,11 TL'lik kısmı indirim olarak dikkate alınmadığından sadece 626.773,03 TL si aktifleştirilmiştir. Enerji giderleri ayrı saat ile tespit edilemediğinden m2 ye, su giderleri ise çalışan personel sayısına göre oranlanarak kayıtlara alınmıştır. Beyanname üzerinde dikkate alınacak indirim tutarı 626.773,03 TL'dir.

4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin olarak yıl içinde yapılan harcamaların detayı aşağıdaki gibidir.

Dışarıdan sağlanan diğer fayda ve hizmetler	4.600.067,20
Denetim ve danışmanlık giderleri	38.036,60
Tercüme giderleri	12.760,00
Toplam	4.650.863,80

Diğer fayda ve hizmetler tutarının tamamına yakını prototipler için yaptırılan test giderlerinden oluşmaktadır. Dışarıdan alınan hizmetlere ilişkin olarak %50'lik üst sınırın hesaplaması aşağıdaki gibi olup çalışmada proje bazlı hesaplama yapılmalıdır.

A %50'lik Sınırın Matrahı $= (1.634.233,53 / 0,50)$	3.268.467,05
B Dışarıdan alınacak tutar üst sınır $(A * 0,50)$	1.634.233,53
Dışardan alınan hizmet	4.650.863,80

Dışarıdan alınan hizmet tutarı görüleceği üzere üst sınır olan kabul edilebilir toplam Ar-Ge harcamalarının %50'lik kısmını aştığı için indirim olarak dikkate alınabilecek dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet tutarı 1.634.233,53 TL'dir.

258	Dışarıdan Sağlanan Fayd. Ve Hiz. Giderleri Hesabı	1.634.233,53	
750	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler Hesabı		1.634.233,53

5. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlgili dönem içinde Ar-Ge merkezinde kullanılmak üzere alınan ilk madde ve malzeme giderleri toplamı 73.400,00 TL'dir. Yıl sonu itibariyle stoktan çıkan toplam ilk madde ve malzeme gideri 50.000,00 TL olup, fiilen kullanılan bu tutar beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

258	İlk Madde ve Malzeme . Giderleri Hesabı	50.000,00	
150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı		50.000,00

6. Devlet Destek Teşvik ve Hibe Tutarları

Dönem içinde x projesi için TUBİTAK tan alınan destek tutarı 145.000,00 TL olup, kaydı aşağıdaki gibidir.

102	Bankalar Hesabı	145.000,00	
549	Özel Fonlar Hesabı		145.000,00

7. Siparişe Dayalı Ar Ge İndirimi

X firması iye yapılan sözleşme kapsamında sözleşmeye dayalı Ar Ge harcama tutarı 200.000,00 TL olup ilgili tutarın %50'lik kısmı indirim tutarına eklenmiştir.

Hesaplamalar kapsamında cari dönem beyannamesi üzerinde dikkate alınabilir Ar-Ge indirim tutarlarının dağılımı aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Kayıtlardaki Ar-Ge İndirim Gideri	Hesaplanan Ar-Ge İndirim Gideri
İlk Madde Ve Malzeme Gideri	73.400,00	50.000,00
Amortismanlar	300.963,27	218.911,91
Personel Giderleri	3.782.962,94	2.372.782,11
Genel Giderler	685.407,28	626.773,03
Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	4.650.863,80	1.634.233,53
Toplam	9.493.597,29	4.902.700,58

Kazancın bulunması halinde indirim olarak dikkate alınabilir tutar 4.902.700,58 TL'den TÜBİTAK'tan gelen hibe tutarı 145.000,00 TL ve tenziller düşüldükten sonra kalan 4.657.701 TL İndirilebilir Ar Ge harcaması hesaplanmaktadır. Detaya ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

CARİ DÖNEM					
Yapılan Ar-Ge Harcamaları (a)	Proje maliyetinin %50'sini Geçen Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler(b)	Temel Bilimler Desteği ve Hibe Destek Tutarları(c)	Siparişe Dayalı Proje Tenzili(d)	Kapsam Dışı Değerlendirilen Harcamalar (e)	Ar-Ge İndirim Tutarı (f = a-b-c-d-e)
9.493.597,29	3.016.630,27	145.000,00	100.000,00	1.574.266,43	4.657.701

Dönemler itibariyle Ar Ge harcamalarının ciro içindeki paylarına ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Önceki Dönem	Cari Dönem
Toplam Ar-Ge Harcaması (a)	3.000.000	4.657.701
Toplam ciro (b)	120.000.000	130.000.000
Ar-Ge Harcamasının ciro içindeki Payı (c) = (a/b)	2,50%	3,56%

Şirketin cari dönemde Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, Ar-Ge harcamalarının toplam ciro içerisindeki payı $\{0,0356 \times 100 / 0,025 =\}$ % 43 oranında artış olduğu görülmektedir.

Açıklama	Önceki Dönem	Cari Dönem
Ar-Ge İndirimi Harcaması	3.000.000	4.657.701
Artırılmış Ar-Ge İndirimi {(4.657.701 - 3.000.000) x % 50 =}	-	828.850
Toplam Ar-Ge İndirimi	3.000.000	5.486.551

Cari Dönemde Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcaması Tutarı	(a)	4.657.701,00
Önceki Dönemde Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcaması Tutarı	(b)	3.000.000,00
Hesaplanan Artırımlı Ar-Ge İndirimi Tutarı	c=(a-b)/2	828.850,50
Cari Dönemde Hak Kazanılan Ar-Ge İndirimi	(d)	4.657.701,00
Cari Dönemde Toplam Yararlanılacak Ar-Ge İndirimi	(e)=(c)+(d)	5.486.551,50

Artırımlı Ar Ge indirim tutarının dikkate alınmasıyla birlikte 5.486.551,50 TL Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünde 454 No.lu 5746 Sayılı Kanun Madde 3/A sekmesinde dikkate alınabilir.

KV Beyannamesine ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir.

Dönem Ticari Karı	3.005.197,27
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	534.109,10
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)	169.722,65
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)	3.369.583,72
<i>AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3/1)</i>	<i>3.369.583,72</i>
Kurumlar Vergisi Matrahı	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00

Beyanname üzerinde yararlanılamayan 2.116.967,78 TL İndirim tutarı, endeksenerek sonraki döneme devredecektir. Takip eden yıl kullanılabilecek indirim tutarı aşağıdaki gibidir.

Sonraki yıla devreden Ar-Ge İndirim tutarı	YDO	Ar-Ge İndirim Tutarı
2.116.967,78	14,47	2.423.293,02

6. SONUÇ:

Yeni teknolojilerin üretimi ya da var olan ürünlerin geliştirilerek pazar paylarının artırılması kapsamında katlanılan maliyetler, firmalara rekabet ortamında ciddi avantaj veya dezavantaj sağlayabilmektedir.

Katlanılan bu maliyetler sonucu olumlu projelerin elde edilmesi pazarda rekabet gücünü artıracak ve katlanılan maliyetlerin geri dönüşleri alınmaya başlanacaktır. Olumsuz sonuçlanan her deneme ise firmalara ilave maliyet ve zaman kaybı olarak geri dönecektir.

Bu süreçte Ar-Ge faaliyetleri kapsamında sağlanan teşvik ve destekler, firmaların üzerlerindeki maliyet yükünün azaltılmasında ve yeni projelerin oluşturulmasına destek olmak adına imkan sağlamaktadır.

Çalışmamızda mevzuatta yer verilen teşvik ve desteklerin günlük hayatta uygulanması, teorisinin pratiğe aktarılmasına dikkat edilmesi gereken hususlara örnekler ile yer verilmeye çalışılmıştır.

Yapılan hesaplamalarda teşvik ve destek tutarlarında dikkat edilmesi gereken hususlar incelendiğinde tutarın büyük bir bölümünün personel giderlerinden oluştuğu görülmektedir.

Personel giderlerinin başka bir önemli yanı ise GV destekleri ile SGK işveren paylı teşviklerinin hesaplamasında matrahın belirlenmesinde büyük öneme sahip olmasıdır. İlgili destek ve teşvik matrahı indirilebilir tutar ile paralel olmalıdır.

Son yapılan değişiklikler ile Ar-Ge dışında geçirilen Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili süreler önceden bildirilmek şartıyla destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmektedir. Muhasebe politikası gereği firmaların uygulamada iki yöntemi kullandığı görülmektedir. Bunlardan ilki yararlanılan GV ve SGK İşveren primi destek tutarlarının personel giderlerinden düşüldüğü (netleştirildiği) diğerinin ise ilgili destek ve teşvik tutarlarının gelir kalemlerinde izlendiği yöntemdir. Gelir olarak dikkate alınan bu tutarların beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacak tutardan terkin edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Diğer önemli kalemlerden olan dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için indirimden yararlanılabilecek tutar %20 den %50 ye çıkartılmıştır. Oran aşımı kontrol edilirken hesaplamanın proje bazlı yapılması dikkat edilmesi gereken konulardan bir tanesidir.

Genel gider kalemleri her ne kadar hesap adı itibarıyla genel olsa da mevzuatta her gider indirim olarak dikkate alınamamaktadır. Son güncellemeler ile sınırlı sayıda kabul edilen gider kalemlerine ofis kırtasiye nakliye vb. gibi yeni kalemler eklenmiştir. Ayrıca enerji ve ısınma giderlerinden ayrı bir saat olmasa da metre kare hesabı yapılarak toplam tutardan pay verilmek suretiyle indirim tutarından yararlanılabilmek imkanı getirilmiştir.

Giderler dışında temel bilimler alanından mezun personel istihdamının desteklenmesi amacıyla toplam Ar-Ge personel sayısının %10 aşılmamak kaydıyla bu personelin kanunda belirtildiği ücretinin 2 yıl süreyle Bakanlık tarafından karşılanmaktadır. İlgili tutarların indirim tutarından

düşölmesi gerekmekte olup, GV ve SGK işveren primi desteklerinin hesabında dikkate alınabilmektedir.

Yine TÜBİTAK, SANTEZ, TEYDEP vb. kapsamında proje bazlı alınan desteklerin özel fon hesabında izlenmesi gerektiği kanunda açıkça belirtilmiş olup bu tutarlarında indirim tutarından düşölmesi unutulmamalıdır.

Kaynakça

Kanunlar

12.03.2008 tarihli 26814 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

06.07.2001 tarihli 24454 sayılı T.C. Resmi Gazetede yayınlanan 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun

6676 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7103 Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6728 Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Tebliğler

4 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği

5 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği

6 seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği

8 seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (seri no: 6)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

Yönetmelik

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

Bakanlar Kurulu Kararları

2016/9091 Sayılı Ar-Ge Veya Tasarım Merkezleri ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Ar-Ge veya Tasarım Personelinin Merkez ya da Bölge Dışındaki Faaliyetlerine İlişkin Ücretlerin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında Karar

016/9092 Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Harcamalarının Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılması Hakkında Karar

2016/9093 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Karar

2016/9094 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Karar

Kitaplar

Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları,4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s.153

Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Destekleri ve Uygulamaları Kitabı Denge Akademi

Hasan Kaval, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi

Cem Arslan, Ar Ge Teşvikleri İle Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları 1. Baskı Aralık 2015

Volkan Demir , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar”

Makaleler

Lebib Yalkın Dergisi 2018/175 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Teşvik ve Desteklerin Hesaplanmasında Güncel ve Özellikli Konular

Lebib Yalkın Dergisi 2018/173 İmalat Yatırım ve Ar-Ge faaliyetlerinde Bulunanlara 7103 ve 7104 Sayılı Kanunlarla(Son torba kanunlarla) Sağlanan Teşvikler

Lebib Yalkın Dergisi 2017/160 Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Artırımlı Ar-Ge İndirimi Uygulaması

DURAN, M. Sungur , *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Ankara, Hazine Müsteşarlığı Araştırma Dizisi:33.

Bozdemir Enver Mali Çözüm Dergisi Şubat 2018/145 Ar Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi sf 13

Tezler

AR-GE YÖNETİMİ VE KOBİ'LERDE AR-GE FAALİYETLERİ

AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER VE RAPORLANMASI

AR-GE FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TEŞVİKLER VE AR-GE GİDERLERİNİN UMS-TMS KAPSAMINDA MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE (TEKNOKENTLERDE) AR-GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE BUNA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE HALKA AÇIK ŞİRKETTE UYGULAMASI

İnternet

<https://www.rolls-royce.com/~media/Files/R/Rolls-Royce/documents/annual-report/2017/2017-full-annual-report.pdf>

http://abmyod.aydin.edu.tr/makaleler/sayi_43/tms-38-maddi-olmayan-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-halka-acik-sirkette-uygulamasi.pdf

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf

<http://www.denet.com.tr/tr/emekkurtmakaleleri.php>