

## ARAŞTIRMA GELİŞTİRME HARCAMALARININ GİDER VEYA MALİYET OLARAK TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAĞI DÖNEM

### Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider Veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem

Güray ÖĞREDİK  
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2005 sayısı

#### 1- GENEL OLARAK VERGİ VE SERMAYE PİYASASI MEVZUATI AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluşur.

**Araştırma ve geliştirme giderlerinden hangilerinin aktifleştirileceğinin bu tür giderlerin niteliği ve yapılan giderlerin amacına uygun sonuç verip vermeyeceği göz önüne alınarak karar verilmelidir.** Bu konuyla ilgili olarak SPK Tebliğinde de benimsenmiş olan aşağıdaki unsurların varlığına göre karar verilmesi önerilebilir. (Seri XI, No 1 Tebliğ, Md. 35)

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

Görülebileceği üzere SPK Mevzuatına göre **yeni bir ürün imali** amacıyla yapılan araştırma geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Araştırma geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ve itfasıyla ilgili olarak VUK'da doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bu giderler **kuruluş ve örgütlenme giderleri** kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir. Bu bağlamda aktifleştirme işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, **vergi mevzuatı açısından kuruluş örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yada doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.**[1]

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına göre ARGE giderleri **yapıldığı dönemde gider** kaydedilir. Ancak, yapılan harcamalardan **gelecek dönemlerde fayda elde edileceği** bekleniyorsa bu tür ARGE giderlerinin aktifleştirilmesi gerekir. [2]

**Gerek GVK'nda, gerekse KVK'nda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle söz konusu harcamaların gider niteliği genel esaslara göre belirlenecektir.**

**Araştırma ve geliştirme harcamaları sonucunda amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin temin edilmesi temin edilmesi durumunda söz konusu harcamanın gider yazılması amortisman ayırma şeklinde olacaktır.**

Yapılan harcama sonucunda bir iktisadi kıymetin elde edilmesi halinde uygulamanın ne şekilde yapılacağı açık olmakla birlikte herhangi bir iktisadi kıymetin elde edilmemesi durumunda yapılan harcamaların hangi dönemin gideri olacağı hususunda duraksamalar olabilecektir. Nitekim uygulamada "**araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin uygun olacağı**" şeklinde görüş ortaya çıkmıştır. [3] Söz konusu görüşe katılmakla birlikte bu çözüm yönteminin uygulamada bazı duraksamalar yaratacağını düşünenlerde vardır. Hesap Uzmanı Hasan YALÇIN'a göre, "**Yapılan bir araştırma ve geliştirme giderinin etkisi işletmenin bu harcamalardan sonraki bütün dönemlerini de kapsayabilir. Ancak, bu nitelikteki giderlerde dönemsellik ilkesinin uygulanması pratikte zordur. Bu nedenle yapılan harcamaların, yapıldıkları dönemde indirim konusu yapılması uygun olacaktır.**" [4]

Mevcut vergi kanunlarımızda araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem kazancının tespitinde nasıl ve hangi dönemde dikkate alınacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut genel düzenlemeler çerçevesinde düşünülmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi kanunu 13. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir vergisi kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Vergi usul kanunu'nun 269-289. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirme esasları belirtilmiş, 313-321. maddelerinde ise işletmelere dahil kıymetlerin amortismanı ile ilgili belirlemeler yapılmıştır.

**Bu maddelere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortismanına tabi bir iktisadi kıymet iktisap elde edilmesi halinde, bu harcamanın amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortismanına tabi bir iktisadi kıymet iktisap **elde edilmemesi** halinde, Kurumlar vergisi kanunu'nun 13, Vergi usul kanunu'nun 283 ve 287. maddeleri hükümleri dikkate alınarak, **gider ilgili olduğu dönemde kazancın tespitinde dikkate alınmak zorundadır.** Bu maddeler de vergilemede dönemsellik ilkesini belirleyen hükümler içermektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde **araştırma giderlerinin** işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, **geliştirme giderlerinin** ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi uygun olacaktır. [5]

Baş Hesap Uzmanı sayın Muzaffer KÜÇÜK'de, Tekdüzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan araştırma ve geliştirme giderleri hesabı için; "Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma sonuçlarının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluşur. **Bu giderlerin aktifleştirilmesi zorunlu**

**değildir**" görüşüne yer vermiştir. [6] Bu konuda sayın Hasan YALÇIN ile Sayın Muzaffer KÜÇÜK'ün görüşleri paraleldir. **Araştırma geliştirme harcamalarının yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınması hem pratiktir ve hem de bu harcamaların aktifleştirilmesi zorunlu değildir.**

## 2- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

TMUDESK'in yayınladığı 15 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı "**Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı**" nda [7] "**Araştırma**" ve "**Geliştirme**" kavramları şu şekilde tanımlanmıştır.

**Araştırma:** Yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır. [8]

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

Araştırma ve geliştirme harcamaları ile ilgili olarak TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve UMS'de (Uluslar arası Muhasebe Standartları) bazı düzenlemeler yapılmıştır.[9] Araştırma ve geliştirme harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı umuluyor ve bu fayda ölçülebilir ise aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır. Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır. Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır. Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir. Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılması gerekir. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin gideri olarak yazılır.

Eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve "**fayda sağlanacak**" dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülecektir.

Bu durum 15 numaralı TMS'nin 12. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Madde 12: "ARGE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilir."

Yine aynı standardın 13. maddesine göre de; "Araştırma maliyetleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmeli ve izleyen dönemlerde aktifleştirilmemelidir."

Standardın 14. maddesi ise geliştirme maliyetlerinin olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini ancak aşağıda belirtilen unsurların oluşması halinde geliştirme maliyetlerinin aktifleştirileceğini açıklamıştır.

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

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

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

**Görüldüğü gibi araştırma maliyetleri hiçbir şekilde aktifleştirilmeyecek ve gider yazılacaktır ancak; geliştirme maliyetleri belirli şartlar altında aktifleştirilecektir. Bu durumda araştırma ve geliştirme kavramlarının ayrımı ve tespiti çok önemlidir. Standardın 6. ve 7. maddeleri buna yöneliktir.**

#### **Madde 6-**

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

##### Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler:

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

##### Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler:

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

#### **Madde 7-**

Aşağıdaki faaliyetler ARGE faaliyetleriyle çok yakın ilgili olmasına karşın bunlar ARGE faaliyetleri kapsamında yer almaz:

- a) Satışa yönelik olarak yeni ürün veya yeni modellerle ilgili ilk üretime geçişteki mühendislik maliyetleri
- b) Kalite kontrol maliyetleri
- c) Üretim sırasında oluşan bakım onarım faaliyeti maliyetleri
- d) Varolan ürünlerin kalitesini geliştirmek için yapılan olağan faaliyetlere ilişkin maliyetler
- e) Özel siparişlerle ilgili olarak yapılan faaliyet maliyetleri
- f) Varolan ürünlere ilişkin mevsimsel veya diğer dönemsel tasarım değişikliği maliyetleri
- g) Alet, edevat ve kalıpların tasarımına ilişkin olağan maliyetler.

TMS 18, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardında da [10] yapılan açıklamalar yine 15 numaralı standardı teyit etmektedir. Her ne kadar 18 numaralı standart taslağının 1. maddesinde, "Bu kısmın amacı, diğer kısımların kapsamına dahil edilmeyen maddi olmayan duran varlıkların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektedir." ifadesi yer almakta olsa da özellikle 14, 15 ve 16. maddeleri ARGE harcamalarının gider olarak kaydı yönünden fikir vermesi ve yorumlamada yardımcı olacak niteliktedirler. Madde metinleri aşağıdaki gibidir.

#### **İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar**

**Madde 14.** İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı hususunun belirlenmesinde, bu Kısımdaki genel şartlar yanında, **gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olup olmadığı, varsa bunun ne zaman ortaya çıktığı ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenmesi kapsamında, giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili olanlardan ayrıştırılabilir olup olmadığı hususları,[11]** işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. **Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılmadığı durumlarda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.**

#### **Araştırma safhası**

**Madde 15.** Araştırma safhasında (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında) herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağını belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) **gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.**

Araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

- a) Yeni bir bilgi elde edilmesini amaçlayan faaliyetler,
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirilmesi ve nihai seçimi,
- c) Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin araştırılması,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin olası alternatiflerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Görüleceği üzere bu örnekler TMS 15'in yukarıda yer alan 6. maddesi ile de mutabıktır.

#### **Geliştirme safhası**

**Madde 16.** Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;

- a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağını belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir

piyasaının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,

- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması; ve,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme safhasında yapılan faaliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir.

- a) Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi;
- b) Yeni teknoloji içeren alet, kalıp ve edevatların tasarımı,
- c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekte bir pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; ve,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin seçilen alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi. **[12]**

Bir maddi olmayan duran varlığın gelecekte sağlaması muhtemel olan ekonomik faydalarının belirlenebilmesi için "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Kısmında yer alan hükümler kullanılmalıdır.

Bir maddi olmayan varlığı tamamlamak, kullanmak ve bundan fayda elde etmek için yeterli kaynağın mevcudiyeti, ihtiyaç duyulan teknik, mali ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini açıklayan bir iş planı ile gösterilebilir. Bir işletmenin maliyet sisteminin bu şekilde oluşturulan maddi olmayan varlığın maliyetini güvenilir bir biçimde tespit edecek şekilde oluşturulması gereklidir.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayırlamayacağından maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz.

### **3- ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KONUNUN GENEL OLARAK İNCELENMESİ**

Uluslar arası muhasebe standartları **[13]** içinde ARGE harcamalarının muhasebeleştirilmesine ve mali tablolarda ne şekilde gösterileceğine dair özel bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, 38 numaralı standart, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" içinde yer alan hükümler konumuz açısından faydalıdır. Söz konusu standartta yer alan düzenlemeler, yukarıda yer verdiğimiz henüz taslak aşamasındaki 18 numaralı "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlıklı TMS ile mutabıktır.

Söz konusu düzenleme aşağıdaki gibidir. **[14]**

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.

Araştırma safhasında (ya da işletme tarafından yürütülen bir projenin araştırma safhasında), herhangi bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaz. Yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilmelidir.

Aşağıdaki koşulların **tümünün varlığı halinde, geliştirmeden** (ya da işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır:

- a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı, tamamlama ve kullanma veya satma niyetinin bulunması
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının olması
- d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağıının belirli olması
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak ya da satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, müşteri listeleri ve bu nitelikte benzer kalemler aktifleştirilmez ve maddi olmayan varlık olarak finansal tablolara alınamaz.

Gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilecek olan harcamalara; eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar, bir işletmenin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ve yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar örnek verilebilir.

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 kaydedilemez.

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.

#### **4- 86 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ**

Söz konusu tebliğ ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında, 5228 sayılı Kanunun 28 ve 31. maddeleri ile yapılan değişikliklerle, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran **yenı teknoloji ve bilgi arayışına** yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indiriminin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

Tebliğ metninde Ar-Ge harcamaları şu şekilde tanımlanmıştır.

**Ar-Ge Harcamaları:** Tebliğin "III/A-Ar-Ge Faaliyetleri" bölümünde belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan, bu tebliğ kapsamında Ar-Ge harcaması olarak kabul edilen ve **doğrudan veya amortisman yoluyla gider** olarak kaydedilen harcamalar Ar-Ge harcamalarıdır.

Tanımdan da görüleceği üzere ARGE harcamaları muhasebe kayıtları açısından ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan gider yazılan veya aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla gider yazılan harcamalar.

Yine tebliğ metninde yer alan bazı kavramların tanımları söz konusu ARGE harcamalarının gider yazılabilmesi ya da aktifleştirilmesi hususunda belirleyici olacaktır düşüncesindeyiz.

**Ar-Ge Projesi:** 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 ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje Ar-Ge projesidir.

**Yenilik:** Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal / hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

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

**Üretim Yöntemlerinde Yenilik:** Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

ARGE faaliyetleri kapsamında değerlendirilecek ve değerlendirilmeyecek faaliyetler ile ARGE faaliyetlerinin sınırı Tebliğin III/A , B ve C bölümlerinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

#### **A. Ar-Ge Faaliyetleri**

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.

- 1- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak **yeni** teknik bilgilerin elde edilmesi.
- 2- **Yeni** üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin bulunması veya geliştirilmesi.
- 3- **Yeni** ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak **yeni** yöntemler geliştirilmesi veya **yeni** teknikler üretilmesi.
- 4- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici **yenitekniklerin** / teknolojilerin bulunması.
- 5- **Yeni** ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri.

Bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için, yukarıda yer alan amaçlardan en az birine yönelik olması gerekmektedir.

#### **B. Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler**

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez.

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin III-A bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp test amaçlı dağıtılması ve tüketici testleri.

#### **C. Ar-Ge Faaliyetinin Sınırı**

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde



edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, **ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.**

Tebliğin III-A bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, **mevcut teknolojinin kullanılması ile elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler** Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

Ayrıca tebliğe göre, ARGE indiriminden faydalanmak isteyen mükelleflerin tebliğe ekli 1 numaralı formata uygun olarak hazırlanacak raporu Maliye Bakanlığına gönderecek, Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek, **münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının** tespit edilmesi amacıyla, projeyi TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

**Bize göre;** 86 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğini konumuz açısından inceleyecek ve referans olarak kabul edecek olursak; tebliğin tanımlar kısmında yer alan Ar-Ge Projesi, Yenilik, Üründe Yenilik ve Üretimde Yöntemlerinde Yenilik kavramlarının tanımlamasına uygun olarak ve yine tebliğin III/A. Ar-Ge Faaliyetleri başlıklı bölümünde belirtilen amaçlara uygun olarak gerçekleştirilen ARGE harcamaları **gider yazılmamalı ve aktifleştirilmelidir.**

Tebliğ bir bütün olarak incelendiğinde görülecektir ki; ARGE indiriminden faydalanacak harcamalar için en önemli ve birinci kıstas faaliyetlerin (harcamaların)**YENİ** bir ürün, üretim yöntemi, yazılım, sistem..v.b.'ne yönelik olarak yapılmasıdır. Bu kapsamda değerlendirilecek harcamalarda gider yazılmamalı ve harcamanın yapıldığı dönemde aktifleştirilmelidir.

Halihazırda üretimi ve satışı devam eden ürünlere yönelik olarak ya da bu ürünlerin üretim yöntemlerine ilişkin **YENİLİK GETİRMEYEN**, biçimsel değişiklikler, mevcut sürecin (yöntemin) iyileştirilmesi...v.b. harcamalar doğrudan gider olarak kayıtlara alınmalıdır.

Tebliğ metni incelendiğinde görülecektir ki; kavram tanımları, ARGE faaliyeti kapsamında değerlendirilen ve değerlendirilmeyen faaliyetler ile ARGE faaliyetlerinin sınırının açıklanması hususundaki düzenlemeler TMS 15 ve taslak TMS 18 ile benzerlikler göstermektedir.

TMS'larında yer alan ve ilgili dönemde **gider** olarak kayıtlara alınması gerektiği açıklanan **Araştırma faaliyetleri** ile **tebliğin ARGE faaliyetleri kapsamı dışında tuttuğu faaliyetler** arasında benzerlikler vardır.

**Bizim görüşümüzde bu kapsamdaki faaliyetlerin doğrudan gider olarak kayıtlara alınmasıdır.**

Yine TMS'larının **Geliştirme faaliyetleri** olarak örnek verdiği faaliyetleri ile **Tebliğin Ar-Ge faaliyetleri kapsamında gördüğü faaliyetler** yönünden yine benzerlikler göstermektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere TMS'ları belirli bazı şartların mevcudiyeti durumunda **Geliştirme faaliyetlerinin aktifleştirilmesini** öngörmektedir.

**Yukarıda da açıkladığımız gibi bizim görüşümüzde bu kapsamdaki faaliyetlerin aktifleştirilmesidir.**

## **5- TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ**

Araştırma geliştirme giderlerinin Tekdüzen Hesap Planı açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda sayın Süleyman YÜKÇÜ'nün maddi olmayan duran varlıkların işletme içerisinde

oluşturulması konusunda nasıl bir kayıt yöntemi izlenmesi gerektiği konulu çalışmasından aşağıda önemli ölçüde faydalanılmıştır. [15]

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 25 ve 26 No.lu hesap gruplarında "**Maddi**" ve "**Maddi Olmayan**" duran varlıklar ayrı ayrı detaylandırılmıştır. Satın alınması ve gidere dönüştürülmesi bakımından bu iki hesap grubu birbirine çok benzerlik göstermektedir. Duran varlıklar açısından tek fark, tahmin edileceği gibi Maddi Duran Varlıkların **elle tutulur gözle görülür** olmasına karşın, Maddi Olmayan Duran Varlıkların büyük ölçüde **elle tutulur gözle görülür olmaması** gibi görünmektedir.

İki hesap grubunun hesaplarının detayında önemli bir fark bulunmaktadır. Maddi duran varlık grubu için düşünülen önemli bir detay Tekdüzen hesap planı hazırlanırken maddi olmayan duran varlıklar için öngörülememiş veya atlanmıştır. Bu detay maddi olmayan duran varlıklar için söz konusu olabilecek "**işletme içersinde oluşturma**" işlemidir.

Maddi Duran Varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.

Maddi duran varlık kalemi grubunda yeterli detaya inilmiş olup bu detayda maddi duran varlığın birikmiş amortismanları 257 birikmiş amortismanlar hesabında izlenmektedir. Bunların alımına ilişkin veriler avanslar 259 verilen avanslar hesabında izlenmektedir.

Ancak işletmenin hazır olarak satın almayı kendi olanaklarıyla peyde pey yaptığı, inşa ettiği, imal ettiği veya ettirdiği maddi duran varlıklara ilişkin maliyetler maddi duran varlığın yapımı veya inşası sürdükçe 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmekte, tamamlandığında ise tamamlanan maddi duran varlık 258 No.lu hesaptan ilgili hesaba aktarılmaktadır. Dolayısıyla 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabı bu yönüyle çok önemli bir fonksiyon görmektedir.

Ancak aynı özellikteki bir hesap ne yazık ki 26 maddi olmayan duran varlıklar grubunda bulunmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu aşağıdaki gibi detaylandırılmıştır.

260 Haklar

261 Şerhiye

262 Kuruluş ve örgütlenme gideri

263 Araştırma ve geliştirme giderleri

264 Özel maliyetler

267 Diğer maddi olmayan duran varlıklar

Bu hesap grubunda bir de bu hesaplara ilişkin 268 birikmiş amortismanlar ve 269 verilen avanslar hesabı bulunmaktadır.

Dikkat edilir ise bu grupta yukarıda değinilen 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabının karşılığı bir hesap bulunmamaktadır. Aslında bu özellikte bir hesaba fazlasıyla ihtiyaç bulunmaktadır. **Çünkü herhangi bir maddi olmayan duran varlık işletme içersinde üretilirse üretim süresince bu maddi olmayan duran varlığa ilişkin katlanılan maliyetleri izleyecek bir hesap bulunmamaktadır.**

Böyle bir hesaba olan ihtiyaç özellikle son yıllarda büyük gelişme gösteren bilgisayar programcılığı sektöründe kendini göstermektedir. Bilgisayar programlarına ilişkin muhasebe işlemlerini programları; 1- Satın alıp kullananlar ve 2-Yazılım **geliştirilip** satanlar açısından bakmak gerekmektedir.

Satın alıp kullananlar, satın aldıklarında program maliyetini 267 diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabında aktifleştirmeleri ve 268 No.lu hesap ile amortismanına tabi tutmaları gerekmektedir. Bazı işletmeler satın alınan bilgisayar programlarını bu hesap grubunda yer alan ancak boş bırakılan 265 veya 266 No.lu hesaplarda "**bilgisayar programları**" olarak izlemeyi tercih etmektedirler.

Yazılım **geliştirilip** satan firmalar açısından bakılacak olursa, ki "**yapılmakta olan yatırımlar**" gibi bir hesap ihtiyacı bu tür işletmeler için söz konusudur; geliştirilen bir programın tamamlanması aylar belki de yıllar almaktadır. **Bu süre içersinde ödenen veya tahakkuk eden program yazılım maliyetleri bir hesapta biriktirilmesi gerekmektedir. Biriktirme işlemi ise program tamamen tamamlanana kadar devam etmelidir.** Tamamlanmadan 267 diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabına veya yeni açılacak olan "**Bilgisayar Programları**" hesabına aktarılıp, aktifleştirilip, amortismanına tabi **tutulmaması** gerekmektedir. Ancak **tamamlandıktan sonra, yani satışa veya kullanma hazır hale geldikten sonra amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.** Bunun için de 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabının benzeri bir hesap 26 maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda olmalıdır. Böyle bir hesap için kullanılabilir iki boş hesap bulunmaktadır. 265 ve 266. Aslında maddi duran

varlıklar hesap grubuna paralel olması bakımından 268 No.lu hesabın yapılmakta olan yatırımlara ayrılması 267 No.lu hesabın da birikmiş amortismanlar hesabına ayrılması gerekirdi.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra "olması gereken" in anlaşılması olacağı varsayımı ile uygulamada görülen bazı hatalara değinmek yararlı olacaktır.

1) **Maddi olmayan duran varlığın** işletme içerisinde yaratılması durumunda ortaya çıkan maliyet kalemlerini bazı işletmeler 180 gelecek aylara ait giderler veya 280 gelecek yıllara ait giderler hesabında izlenmektedirler. **Bu tür maliyet kalemlerinin bu hesaplarla ilgisi yoktur.**

2) **Maddi olmayan duran varlık geliştirme maliyetleri** 750 araştırma geliştirme gideri veya 770 genel yönetim gideri hesaplarında izlenip doğrudan gider kaydedilmektedir. **Geliştirme maliyetleri dönem gideri değil aktifleştirilmesi gereken gider kalemleridir.**

3) Söz konusu maliyet kalemleri 263- araştırma ve geliştirme giderleri hesabında izlenmektedir. Bu da yapılmamalıdır. Çünkü yaratılan apayrı bir gayri maddi duran varlıktır. **Tamamlanmadan amortisman ayrılmamalıdır.**

Yukarıdaki açıklamaların ışığında tekdüzen hesap planında köklü bir değişiklik yapılması düşünülür ise, maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunun, maddi duran varlıklar hesap grubu ile paralel olarak aşağıdaki gibi düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır.

## **26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

260 Haklar

261 Şerefiye

262 Kuruluş ve örgütlenme gideri

263 Araştırma geliştirme gideri

264 Özel maliyetler

265 Bilgisayar programları

266 Diğer maddi olmayan duran varlıklar

267 Birikmiş amortismanlar

268 Yapılmakta olan yatırımlar

269 verilen avanslar

Görüldüğü gibi sayın Süleyman YÜKÇÜ' de çalışmasında "**geliştirme maliyetleri**" nin aktifleştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Örnek olarak da, işletme içerisinde mevcut bilgisayar programlarının yeni sürümlerinin, daha üst versiyonlarının **geliştirilmesi** faaliyetlerini vermiştir.

Bu örneği ilaç firmaları açısından da ele alabiliriz. İlaç firmasında araştırma geliştirme departmanı (ya da laboratuvar..v.b.) tarafından rutin olarak yapılan analiz, tahlil, deneme üretimleri, kalite kontrolleri..v.b. günlük olağan faaliyetlere ait harcamalar yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınır. Ancak, mevcut bir ilacın etkisini arttıracak, bir takım yan etkilerini azaltacak ve sonuçta mutlak olarak fayda elde edileceği bilinen veya beklenen, bu faaliyetler neticesinde ticari fayda elde edilecek olan harcamalar aktifleştirilmelidir. Çünkü, bu kapsamdaki harcamalar **geliştirmemahiyyetinde** tanımlanacaktır ve işletme bu **gelişmeden uzun dönemde fayda elde edecektir.**

Bir başka örneği de otomobil üreticileri açısından verebiliriz. Piyasaya sürülecek daha üst bir model için yapılacak **geliştirme** harcamaları yapıldıkları dönemde aktifleştirilmelidir ve bu üst modelin geliştirilmesi faaliyetleri tamamlanmadan da aktifleştirilen harcamalardan amortisman ayrılmamalıdır. Ancak, aynı firma otomotiv sektöründe farklılık yaratacak, otomobillerde daha önce kullanılmamış bir sistem üzerinde çalışıyorsa ve sonuçta elde edilecekler hakkında da kesin bir bilgi yoksa, diğer bir söyleyişle, otomotiv sektörü ile ilgili yeni bir teknik bilgi veya anlayış kazanmak **umuduyla** girilen özgün ve planlı inceleme ve **arayış çabası** içindeyse yapılan harcamalar yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınır.

## 6- SONUÇ:

ARGE departmanlarının görevi, işletmelerin gerek mevcut çalışma konularıyla ve gerekse çalışma sahalarına girebilecek konularla ilgili, dünyadaki gelişmeleri takip ederek teknolojik entegrasyonu sağlamak, ayrıca işletmelerin çalışma konularıyla ilgili yeni sistemler ve teknolojilerle yeni projelerin geliştirilmesi ile mevcut sistem ve ürünlerin geliştirilmesi, aynı zamanda işletme içindeki tüm grupların ve birimlerin bilgi birlikteliği, yönetimi, işleimidir. ARGE birimlerinin başlıca çalışma konuları;

Yeni proje ve ürünlerin araştırılması, yaratılması, mevcut proje ve ürünlerin geliştirilmesi, iyileştirilmesi ile dünyadaki teknolojik gelişmelerin izlenerek uyarlanması ve entegrasyonu çalışmaları,

İşletmelerin ihtiyaç duyduğu araştırma ve geliştirme çalışmalarının projelendirilmesi, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve hayata geçirilmesi,

İşletmedeki departmanlar arası bilgi transfer format ve standartlarının tesis edilerek uygulanması koordinasyonunun sağlanması,

Şirket otomasyonunu artırıcı veya şirket gelişmesini yönlendirici yeni projelerin önerilmesi, hayata geçirilmesi ve Departmanlardaki işleyişinin izlenmesi, otomasyonu artırıcı şirket içi yazılımların geliştirilmesi, mevcut sistemlerle entegrasyonu, yazılım ve donanımların performanslı bir şekilde sürekli çalışır durumda tutulması, bilgisayar ağının işletilmesi,

Donanım ve yazılımların veya yeni teknolojik makinelerin kullanımı konusunda eğitimler düzenlenmesi, kullanım kılavuzlarının hazırlanması, sayısal arşiv, yedekleme, sayısal ve çizgisel proje çıktılarının alınmasıdır.

Kurumlar, şirketler ve araştırmacılarla ulusal ve uluslararası ilişkiler kurulması, bilgilerin toplanması, yetkililere aktarılması...v.b

Bu noktada dünyanın büyük ilaç üretim firmalarından olan Pfizer'ın web sitesinden ulaştığımız ve konumuz açısından güzel bir örnek oluşturduğunu düşündüğümüz ve söz konu şirketin ARGE faaliyetlerine ayırdığı bütçeyi gösteren web sitesindeki açıklaması aşağıdaki gibidir:

"Bilgi üretimi, Pfizer'in önde gelen varoluş amaçlarından biridir. İlaç üretiminin ardında büyük bir bilgi üretim süreci yatmaktadır.

İlaç şirketleri arasında araştırma ve geliştirmeye en büyük yatırımı yapan Pfizer, Ar-Ge'ye **2003 yılında 7.1 milyar dolar** harcamayı planlamaktadır. Diğer tüm şirketlerin bu faaliyetlere ayırdığı miktarın üzerinde olan bu rakam, **haftada yaklaşık 135 milyon dolara** denk gelmektedir. "İlaç bilgidir" yaklaşımından doğan Ar-Ge odağı sayesinde Pfizer, **henüz çare bulunamamış hastalıklara tedaviler aramak** üzere bilimsel çalışmalarına yenilerini eklemekte, **araştırma ve geliştirme faaliyetlerini** her sene artırmaktadır.

**Her yeni ilaç için 15 yıldan uzun bir bilgi üretim sürecini** finanse eden Pfizer'de 12.500 araştırmacı, 2 milyon kimyasal bileşik üzerinde çalışmakta ve Pfizer Global Ar-Ge hattında bugün 100 yeni kimyasal içeren **200'den fazla yeni proje** bulunmaktadır."

Görüldüğü üzere büyük ölçekli işletmelerde araştırma ve geliştirme giderleri için ayrılan bütçeler ve yapılan harcamalar ciddi rakamlara ulaşmaktadır. Bu örmekte yer alan ve henüz çaresi bulunamamış bir hastalık için tedavi aranması çalışmaları belki de 10-15 yıl gibi sürelerle ifade edilmektedir. Elbette, bu çabalar sonucunda bulunacak olan ilaç veya tedavi yöntemi sayesinde şirket önemli kazançlar elde edecektir ancak; konumuz açısından olaya yaklaşacak olursak, bu amaçla yapılacak araştırma harcamaları yapıldıkları dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak; mevcut tedavi süreçlerinde kullanılan bir ilacın etkisini arttırmak ya da yan etkilerini gidermek amacıyla yapılacak çalışmalar için

yapılacak harcamalar ise söz konusu geliştirme faaliyetleri bitirilinceye kadar aktifleştirilmeli ve çalışma tamamlandığında amortisman tabi tutulmaya başlanmalıdır.

Aksi bir uygulama ise, yani araştırma sürecindeki harcamaların aktifleştirilmesi görüşü ise doğru olmayacaktır. Çünkü; bu **araştırma faaliyetleri sonucunda işletmenin amaçlarına ulaşmasının kesin bir garantisi yoktur. Belki de uzun yıllar sürecektir çalışmalarına rağmen herhangi bir sonuca ulaşamayacaktır.** Ancak; bu amaçla yapılan harcamaların ise işletmenin ticari faaliyeti ile ilgili olduğu kuşkusuzdur. **Araştırma sürecinde işletmenin henüz faydalandığı, araştırma bulguları sonucunda ticari faaliyetinde kullanmaya başladığı herhangi bir iktisadi kıymet oluşmamaktadır. Bu durumda amortisman tabi tutulacak bir iktisadi kıymette söz konusu değildir. Kaldı ki yukarıdaki örnekte olduğu gibi bazı araştırma çalışmaları çok uzun yıllar sürebilecektir. Bu durumda her yıl aktifleştirilmesi savunulan harcamaların amortisman süresi nasıl belirlenecektir?**

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 ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan **Ar-Ge projeleri**; önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren **yeni bir ürün meydana getirilmesine** ya da; geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan **yeni bir üretim yönteminin geliştirilmesine** yönelik ise **VE** araştırma ve geliştirme harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı umuluyor ve bu fayda ölçülebiliyor ise **aktifleştirilir, aksi halde gider yazılır görüşündeyiz.**

İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı amacıyla yapılan faaliyetler; biçimsel değişiklikler (şekil, renk, dekorasyon ..v.b. gibi estetik ve görsel değişiklikler); bilimsel ve teknolojik **yenilik doğurmayan rutin faaliyetler** (rutin veri toplama, rutin analizler ve rutin analizler için kullanılan program, yazılım..v.s., üretilen prototiplerin rutin ayarları); kalite kontrol..v.b. ARGE faaliyetleri için ya da ARGE departmanı tarafından yapılan bu kapsamdaki faaliyetlere yönelik harcamalar **doğrudan gider yazılmalıdır.**

Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır. Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde zor olmaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tip harcamalar gider olarak yazılır. Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları gerekmektedir. Ölçülebilirlik kriterlerinin kaynağı, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilirliğidir. Bu niteliklere sahipse varlık olarak kabul edilir, aksi takdirde gider yazılması gerekir. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde belirsizlik söz konusu ise, bu tür harcamalar gelecek dönemlere taşınmaz ve o dönemin **gideri olarak yazılır.**

Eğer yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa aktifleştirilecek ve **"fayda sağlanacak"** dönemlerle ilişkilendirilerek, **amortisman yolu ile gidere dönüştürülecektir.** Geleneksel kayıt sisteminde tutuculuk ilkesinin etkisinde kalınarak araştırma ve geliştirme maliyetlerini gider yazma çok yaygındır. Fakat tutuculuk ilkesi dönemsellik ilkesini bozmaktadır. Dönemsellik ilkesine göre, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve yararlı olacağı dönemde amorti edilmelidir. Tutucu uygulama, ürün maliyetinin önemli bir kısmının gider yazılmasına neden olarak ürün maliyetlerinin de bozulmasına neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü için geleneksel kayıt sisteminden uzaklaşmak gerekmektedir.

Dönem karının daha yüksek gösterilmesini arzulayanların, birtakım araştırma giderlerini aktifleştirerek karları suni olarak artırmaları önlenmelidir. AR-GE maliyetlerinin denetiminde gerekli özen ve titizlik gösterilirse mali tabloların güvenilirliği sağlanabilir.

TMS-15'in ilgili hükümlerinde AR-GE faaliyetleri maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde , bu maliyetlerin hangi durumlarda aktifleştirileceği (aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak raporlanacağı), hangi durumlarda gelir tablosunda bir dönem gideri olarak raporlanacağı ayrıntılı

belirtmiştir. Muhasebe düzenlemelerinin iyi yapılmış olmasıyla birlikte, uygulamada işletmelerin bu düzenlemelere uymasıyla bu konudaki sorunların çözülebileceğine inanıyoruz.[16]

Sonuç olarak, yasal mevzuatımızda araştırma ve geliştirme kavramları açık ve net bir şekilde tanımlanmalıdır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri araştırma veya geliştirme harcamalarını hangi şartlarda aktifleştirmeleri gerektiği konusu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Türkiye Muhasebe Standartları bu konuda oldukça ayrıntılı ve uluslar arası standartlar ile paralel düzenlemeler içermektedir. Türkiye Muhasebe Standartları daha aktif bir şekilde muhasebe uygulamalarında kullanılmalıdır. Vergi mevzuatımızda da Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu değişiklikler gerçekleştirilmelidir.

Önerimiz; Maliye Bakanlığınca, halen taslak halindeki [17] 86 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ARGE harcamalarının hangi koşullarda gider yazılacağı veya aktifleştirilmesi gerektiği konusunda **açık ve net** belirlemeler yapması faydalı olacaktır. Ya da bu konuyu başlı başına ele alarak ayrı bir Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne konu etmesinin daha faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

## 7- YARARLANILAN KAYNAKLAR

Doç. Dr. Başak Ataman **AKGÜL** ve Yrd. Doç. Dr. Hüseyin **AKAY**, (Marmara Üniversitesi İİBF Öğretim Üyeleri); "**Uluslar arası Muhasebe Standartları**", Türken Kitapevi, İstanbul, 2003

Recep **BIYIK**, (Hesap Uzmanı); "**Araştırma ve Geliştirme Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu Harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı**", Vergi Dünyası, Sayı:215

Ahmet **DEMİR**, (YMM); "**Tekdüzen Muhasebe Sistemi**", Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Tic. LTD. Şti., İstanbul, 1998, 4. Baskı

Muzaffer **KÜÇÜK**, (Baş Hesap Uzmanı); "**Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**", Yaklaşım Dergisi Ocak 2005 Eki.

M. Tahir **UFUK**, (Baş Hesap Uzmanı); "**Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından ARGE Ertelemesi**", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2002

Hasan **YALÇIN**, (Hesap Uzmanı); "**Giderler**", Kılavuz Yayınları, İstanbul, 2000

Yrd. Doç.Dr. Feriştah **SÖNMEZ**; "**15 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Türkiye Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)**", Vergi Dünyası, Sayı:264, Ağustos 2003, Sf.187-193

Serap Sebahat **YANIK** ve Ganite **KURT**, (Gazi Üniversitesi Araştırma Görevlileri), "**AR-DE Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP Açısından Değerlendirilmesi**", Yaklaşım Dergisi, Şubat 1999

Prof. Dr. Süleyman **YÜKÇÜ**, (Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, YMM), "**Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçerisinde Oluşturulması (Bilgisayar Programı Örneği)**", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2000

86 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) Taslak halinde 18 numaralı TMS “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”

[www.turmob.org.tr/tmudesk/tdy1.htm](http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tdy1.htm) 15 numaralı TMS “Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı”

[www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com) “Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı”, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş.

[www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com) “Dönem Sonu Mevzuatı Yorum ve Açıklamalar”, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş.

[1][1] [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com). “ yorumlu tekdüzen hesap planı.”

Ayrıca, YMM Ahmet DEMİR’de bu görüşte olup, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” adlı kitabında (Sf.448) “Araştırma geliştirme giderleri , vergi usul kanununda açık olarak belirtilmiş olmamasına rağmen, bu giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında olduğundan; vergi usul kanununun 282. maddesi kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu çerçevede bu giderlerin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması, kurumların ihtiyarına bırakılmıştır.” Görüşüne yer vermiştir.

[2][2] [www.yaklasim.com.tr/](http://www.yaklasim.com.tr/) dönem sonu mevzuatı yorum ve açıklamaları

[3][3] Recep BIYIK, Hesap Uzmanı, “Araştırma ve Geliştirme Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı”, Vergi Dünyası, Sayı 215, Sf. 62

[4][4] Hasan YALÇIN, Hesap Uzmanı, “Giderler”, Kılavuz Yayınları, Sf. 503

[5][5] M. Tahir UFUK ( Baş Hesap Uzmanı), “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından ARGE Ertelemesi” Yaklaşım Dergisi, 2002 Kasım

[6][6] Muzaffer KÜÇÜK (Baş Hesap Uzmanı);Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005 Eki. Sayfa: 100

[7][7] <http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tdy1.htm>

**[8][8] Araştırma çalışmaları neticesinde umulan sonuçlar elde edilmeyebilir. Diğer bir söyleyişle araştırma çalışmaları bir bilinmeze doğru yapılan çalışmalar olup, sonuç olumlu olursa işletme açısından ekonomik fayda sağlayacak yeni ürünler veya üretim yöntemleri bulunabilecektir. Bu nedenle ilerleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere; araştırma çalışmaları sonucunda yeni bir ürün veya yöntem bulunması garantisiz olmadığı için araştırma harcamaları aktifleştirilmemeli, doğrudan gider olarak kayıtlara alınmalıdır.**

[9][9] Serap Sebahat YANIK ve Ganite KURT, Gazi Üniv. Arş. Görv., “AR-GE Faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP Açısından Değerlendirilmesi” Yaklaşım Dergisi, 1999 Şubat

**[10][10]** Söz konusu 18 numaralı ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” başlıklı standart henüz taslak halindedir.

Bkz. [www.tmsk.org.tr/TMS](http://www.tmsk.org.tr/TMS) taslak metinler/Birinci taslak metinler/Maddi Olmayan Duran Varlıklar

[11][11] Bu şartları ARGE harcamaları açısından değerlendirecek olursak; ARGE departmanı tarafından rutin olarak yapılan analiz, tahlil, deneme üretimleri, kalite kontrolleri...v.b faaliyetler günlük olağan faaliyetler olup, bu harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez. Ayrıca, yapılan faaliyetlerin gelecekte ekonomik fayda yaratıp yaratmayacağını, hele ki bu faydanın ne zaman ortaya çıkacağını ve faaliyetler sonucunda oluşacak varlığın maliyetini doğru olarak hesaplayabilmek oldukça zordur. Gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider yazılmalıdır.

[12][12] Standartta verilen örneklere dikkat edilecek olursa, hali hazırdaki üretim sürecinde kullanılan kalıp, alet-edevat, üretim tesisi tasarımı ve inşası, yeni alet-edevat, sistem..v.b. tasarımı ve inşası zaten söz konusu maddi kıymetlerin değerlerini arttırdığı , kullanım sürelerini uzattığı ve fonksiyonlarını geliştirdiği için V.U.K.’nun 272. maddesi gereği ilgili maddi kıymetlerin maliyetine ilave edilmeli ve amortismanına tabi tutulmalıdır.

[13][13] Uluslar arası muhasebe standartları (UMS), UMS Komitesi tarafından Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları adı altından gözden geçirilecek ve bundan böyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak anılacaktır.

[14][14] Doç.Dr. Başak Ataman AKGÜL ve Yrd.Doç.Dr. Hüseyin AKAY; "Uluslararası Muhasebe Standartları", Türkmen Kitabevi, Sf. 186-187

[15][15] Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, YMM); "Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçerisinde Oluşturulması (Bilgisayar Programı Örneği)", Yaklaşım Dergisi, 2000 Ekim

[16][16] Yrd.Doç.Dr. Feriştah SÖNMEZ; " 15 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri ( Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte).", Vergi Dünyası, Sayı:264, Ağustos 2003, Sf.187-193

[17][17] Çalışmamızın hazırlandığı dönem itibariyle söz konusu tebliğ Gelirler Genel Müdürlüğü' nün web sitesinde taslak olarak yayınlanmaktadır.