

AR-GE HARCAMALARININ MUHASEBESİ VE İNDİRİMİ¹

I-Giriş

Mükelleflerin yaptıkları Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) harcaması tutarını geçmemek üzere ödenmesi gereken gelir/kurumlar vergisinin %20'sinin üç yıl süre ile **faizsiz ertelenmesi** uygulaması 3239 sayılı kanun ile 1986 yılında mevzuatımıza giren Ar-Ge harcamalarının desteklenmesine ilişkin uygulama yüksek enflasyon ortamında etkinliğini yitirmesi nedeni ile 5228 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldıktan sonra 31.7.2004 tarihinden itibaren **Ar-Ge indirim**i olarak mevzuatımızda yer almıştır.² Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerini daha etkin bir şekilde teşvik etmek ve desteklemek amacıyla 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı Kanunla mükelleflere yaptıkları bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ünün gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirimine imkan tanınmasının yanında, ar-ge personeli için gelir vergisi teşviki ile işveren sigorta primi desteği sağlanmış, ayrıca teknogirişim sermayesi desteği, damga vergisi istisnası gibi yeni teşvikler getirilmiştir. Daha önce sadece teknokentlerde yürütülen ar-ge faaliyetleri için tanınan mali kolaylıklar (ar-ge personeline yönelik gelir vergisi teşviki) faaliyetin yürütüldüğü yere bakılmaksızın bütün işletmelere yaygınlaştırılmıştır.

1.4.2008 tarihi ile 31.12.2023 tarihi arasında yürürlükte kalmak üzere çıkarılan 5746 Sayılı **Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun** 1. Maddesinde bu kanunun amacı , “Ar-Ge ve yenilik 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 ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek” şeklinde belirtilmiştir. Kanun ayrıca, 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri de kapsamına almış olup, ar-ge faaliyetlerinin bir bütün halinde desteklenmesini hedef almıştır.

5520 sayılı KVK'nun 10.maddesinin 1'nci fıkrasının (a) bendinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, mükelleflerin münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü kurum kazancından “ Ar-Ge İndirimi” olarak indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme paralel diğer bir düzenleme de 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 ncu maddesinin birinci fıkrasının 9 ncu bendinde yer almaktadır. ³. Kurumlar vergisi ve gelir Vergisi Kanunlarındaki %40 olan ar-ge indirim 5746 Sayılı Kanunla %100'e çıkarılmıştır. Başka bir değişiklik yapılmadığı takdirde 5746 Sayılı Kanunun yürürlük süresi 31.12.2023 tarihinde sona ereceğinden 1.1.2024 tarihinden itibaren ar-ge indirim 5746 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce olduğu gibi %40 olarak uygulanacaktır.

II-Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi Ve Amortisman Süresi

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² Vergi ertelenmesi şeklindeki söz konusu uygulama hakkındaki açıklamalar geçmişte 30 ve 41 nolu KVK Genel Tebliği ile yapılmış olup, söz konusu uygulamadan gelir vergisi mükellefleri faydalandırılmamıştır.

³ Daha önce %40 olan ar-ge indirim oranı, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere çıkarılan 5746 sayılı kanunun 5 nci maddesiyle 01.04.2008 tarihinden geçerli olmak üzere %100'e yükseltilmiştir.

Vergi kanunlarında Ar-Ge harcamalarının ne şekilde değerlendirileceği konusunda bir açıklık yoktur. Tekdüzen Muhasebe Hesap planında 750 ve 263 nolu hesap kodları Araştırma ve Geliştirme Giderleri için ayrılmıştır. TMS-38 Standardına göre **araştırma** harcamalarının gerçekleştirildiğinde doğrudan gider kaydedilmesi, ancak **geliştirme** giderlerinin ise belli koşulların bulunması halinde bilançoda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. **1 nolu KVK Genel Tebliğinde ise gerek araştırma gerekse geliştirme harcamalarının bir hakkın elde edilmesine yönelik olması halinde aktifleştirilmesi zorunlu tutulmuştur.** Buna göre, TMS-38 nolu muhasebe Standardı ile 1 nolu KVK Genel Tebliği arasında geliştirme giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda farklılık vardır. Maliye Bakanlığının da uluslar arası muhasebe standartlarında kabul edildiği şekilde araştırma giderlerinin gerçekleştirildiği dönemde doğrudan gider yazılması yöntemini benimsemesinde fayda bulunmaktadır. Tebliğe göre araştırma harcamalarının doğrudan gider yazılması projenin başarısız olduğunun anlaşıldığı dönemde mümkündür. Geliştirme harcamalarının ise gerek 1 Nolu KVK Genel Tebliğe gerekse 38 nolu standarda göre maddi olmayan duran varlık hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir.

UFRS'na uyumlu 38 nolu Türkiye Muhasebe Standardında (TMS) (Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı) işletme içi bir **araştırma** projesine ilişkin harcamaların doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği, **geliştirme** safhasının araştırma safhasına göre daha ileri bir safha olması ve ilgili varlığın işletmeye gelecekte muhtemel ekonomik yarar sağlayacağı muhtemelse işletme bünyesinde yürütülen harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebileceği belirtilmiştir.

1 nolu KVK Genel Tebliğine göre eğer yapılan Ar-Ge harcaması sonucunda bir değer elde ediliyorsa ve bu değerden işletmenin gelecek yıllarda da yararlanması kuvvetle muhtemelse o harcama araştırma veya geliştirme niteliğinde olsun veya olmasın aktifleştirilmesi gerekmektedir. 333 ve 389 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ekindeki amortisman listesinin 57. Bölümüne göre, **Ar-Ge harcamalarının 5 yılda itfa edilmesi** gerekmektedir.

389 nolu VUK Genel Tebliği ekindeki amortisman listesinin 57. Bölümüne ilişkin dipnotta aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

*“Mükelleflerin 5220 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, “mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları” kapsamında **işletmeleri bünyesinde** gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında ar-ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel*

Tebliğleri ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilecektir. "

Buna göre işletme dışından sağlanan araştırma ve geliştirme harcamaları sonucunda elde edilen gayri maddi haklar için 15 yıllık faydalı ömür esasına göre, işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve gayrimaddi hak niteliği kazanan harcamalar için 5 yıllık faydalı ömür esasına göre amortisman hesaplanacaktır.

5746 sayılı Kanunun 3 ncü maddesinin birinci fıkrasında, “ Ar-Ge harcamalarının Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı hükmüne yer verilmiştir. Ar-ge harcaması üzerinden amortisman ayrılabilmesi için Ar-Ge faaliyetinin sona ermesi, diğer bir ifade ile söz konusu faaliyetin sonucunda bir gayrimaddi hakkın doğmuş olması gerektiği görüşündeyiz.

1 Nolu KVK Genel Tebliğinde mükelleflerin hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Aktifleştirme işlemine söz konusu projenin tamamlandığı tarihe kadar devam edilmesi gerekmektedir. Proje olumlu veya olumsuz sona ermeden yapılan harcamalar üzerinden amortisman hesaplanmamalıdır. Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak veya yararlanılabilecek bir değer doğması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Yapılan Ar-Ge harcaması üzerinden amortisman ayrılabilmesi için Ar-Ge faaliyetinin sona ermesi, diğer bir ifade ile söz konusu faaliyetin sonucunda bir gayrimaddi hakkın doğmuş olması gerekmektedir. Hesap dönemi itibariyle Ar-Ge faaliyeti henüz sonuçlanmamış ise amortisman ayırma ilkeleri gereğince yapılan harcama üzerinden amortisman ayrılmamalıdır.

Bilindiği gibi amortisman ayırabilmek için sabit varlığın “**kullanılmaya hazır hale gelmesi**” ve “**yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunması**” gerekmektedir. Proje sona ermeden bir iktisadi kıymetin varlığından söz edilemeyeceği için amortisman ayrılması da söz konusu olmaz.⁴

Öte yandan Ar-Ge indiriminin hesabında amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmemekte, sadece bunlara ait amortisman gideri Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmektedir. Örneğin mükellef Ar-Ge projesine 2007 yılında başlayıp projeyi 2008 yılında tamamlamış ise 2007 ve 2008 yıllarında sadece projede kullanılan makine ve teçhizatlar için amortisman hesaplamalı ve hesaplanan amortisman giderini Ar-Ge harcaması içerisinde raporlamalıdır. Ar-Ge harcaması için amortisman ayırmaya gayrimaddi hakkın elde edildiği yani projenin tamamlandığı yıldan itibaren başlanmalıdır. Proje başarı ile sonuçlanmış olmakla birlikte patent veya lisans alınması için başvuru yapılmasa dahi Ar-Ge harcaması bilançoda Haklar hesabına alınmak suretiyle amortisman konu edilmelidir.

Ar-ge harcamalarının ve hakların faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlendiğinden, projenin tamamlanıp aktife alındığı yıldan (geçici vergi dönemi dahil) itibaren amortisman ayırmaya başlanmalıdır. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış

⁴ Sakıp ŞEKER, “Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması, **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak, 2008 Sayfa:127

olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmaları sonrasında, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir

Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan ve yukarıdaki bölümde belirtilen Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden 2008 yılından itibaren %100 (2007 ve önceki yıllarda %40) oranında Ar-Ge indirimini ayrıca hesaplanacak ve yıllık beyanname üzerinde kazançtan indirim konusu yapılacaktır.

Tekdüzen Hesap Planı açıklamalarına göre Ar-Ge harcamalarının 750- Araştırma ve geliştirme Giderleri hesabında izlenmesi, bu hesabın dönem sonlarında 751 nolu yansıtma hesabıyla 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına devredilmesi gerekmektedir. Ar-ge projesi sonucunda patent alındığı takdirde harcama tutarının 260- Haklar hesabına aktarılması gerekir.

5746 Sayılı Kanunun uygulaması hakkında çıkarılan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde Ar-Ge harcamaları kapsamına finansman giderleri dahil edilmemiş, **dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamalarının** da toplam ar-ge harcamasının %20'sini aşamayacağı belirtilmiştir.⁵

Ar-ge faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ise 253- Tesis Makine ve Cihazlar hesabında veya 255-Demirbaşlar hesabında izlenmeli, bu tür alımlar Ar-Ge harcaması tutarına dahil edilmemelidir.

III-Ar-Ge İndiriminin Hesabı ve Beyannamede Gösterimi

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ancak, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile ar-ge indirim oranı 01.04.2008 tarihinden itibaren %40'tan %100'e yükseltildiğinden, 01.01.2008-31.03.2008 döneminde (2008/1. Geçici vergi döneminde) yapılan ar-ge harcamaları için %40 oranı uygulanacak olmakla birlikte, 2 nolu KVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, "ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan

⁵ 5746 Sayılı Kanunda ve bu kanunun uygulamasının yer aldığı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde önemli değişiklikler yapıldığı halde 3 Nolu KVK Genel Tebliği ile 1 nolu KVK Genel Tebliğinde sadece Ar-Ge indirim oranının %40'tan %100'e yükseltildiğine ilişkin bir değişiklik yapılmıştır. Kanun ve Yönetmelikte yapılan düzenlemelere paralel değişikliklerin 1 Nolu KVK Genel Tebliğinde bir an önce yapılması gerekmektedir.

harcamalar da dahil olmak üzere yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimini hesaplanacaktır.” Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

Hesaplanan Ar-Ge indirim tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde **kazancın yetersizliği** nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. 5746 sayılı Kanunun 3.maddesinde, “kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır” hükmüne yer verildiğinden, kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu edilemeyen tutar izleyen yılda VUK uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranı kadar artırılarak uygulanacaktır.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu” nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimini dolayısıyla eksik ödenen vergiler mükelleften cezalı olarak geri alınacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indirimini doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Ar-ge indirimini geçici veya yıllık beyannamede “**kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler**” bölümünde gösterilmesi gerekmektedir. 150.000YTL ar-ge indirim hakkı bulunan bir kurumun beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir. Örnek;

Ticari Bilanço Karı (29)	100.000.-YTL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler(31)	10.000.YTL
İndirime Esas Tutar (54)	110.000.YTL
Ar-ge İndirimi(56)	110.000.YTL
Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrah) (67)	0
Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi(108)	40.000.YTL
(150.000-110.000)	

Kurumun ar-ge indirimini karşılayacak kazancı bulunmadığı takdirde aşan kısım izleyen yılın kazancından indirilecektir. Kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılmayan 40.000 YTL ar-ge indirimini 5746 sayılı Kanunun 3 ncü maddesi uyarınca takip eden yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir. Ar-ge indirimini ar-ge harcamasının yapıldığı hesap döneminde indirilmesi esastır. Yılı içerisinde indirilmeyen veya indirimini unutulmuş durumlarda ilgili dönem beyannamesinin düzeltilmesi gerekir. Ancak, indirilecek kazancın bulunmadığı durumlarda ar-ge indirimini toplu şekilde kazancın doğduğu yılda indirilmesinde bir sakınca olmamalıdır. Yukarıdaki parantez içindeki sayılar yıllık beyannamedeki satır sayılarına göstermektedir.

IV-Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri Gelir Yazılmayıp Özel Fon Hesabında 5 Yıl Tutulabilecektir

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı **hibe** şeklinde karşılanmakta veya bu projelere **geri ödeme koşuluyla sermaye desteği** sağlanmaktadır.

1 nolu KVK Genel Tebliğinde mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak vergiye tabi kazanca dahil edileceği belirtilmekle birlikte, **5746 sayılı Kanunun 3 ncü maddesinin 7 nci fıkrasında yapılan düzenlemede, “kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslar arası fonlardan alınan desteklerin gelir/ kurumlar vergisine tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı, ancak söz konusu hibe şeklindeki desteklerin özel bir fon hesabında tutulması ve bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi gerektiği”** hükme bağlanmıştır.

Kanunla yapılan düzenlemeye göre kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslar arası fonlardan sağlanan destekler ticari kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak olmakla birlikte, bu şekilde elde edilen gelirlerden karşılanan harcama kısmı Ar-Ge desteğine esas olacak Ar-Ge harcaması ve Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Örneğin, TÜBİTAK tarafından desteklenen bir Ar- Ge projesini yürüten bir şirket 400.000 YTL tutarında Ar-Ge harcaması karşılığında TÜBİTAK’tan 100.000 YTL karşılıksız destek aldığı takdirde, bir sonraki dönem için yaptığı 350.000 YTL tutarındaki Ar-Ge harcamasının 100.000 YTL’lik kısmının söz konusu karşılıksız destekten karşılanmış olduğu kabul edilecektir. Hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

2008/1. Dönem Harcaması	400.000.-YTL
2008/2. Dönem Harcaması	350.000.-YTL
Toplam Ar-Ge Harcaması	750.000.-YTL
TÜBİTAK Desteği	-100.000.-YTL
Ar-Ge İndirimine Esas Tutar	650.000.-YTL

Yönetmeliğin 24. Maddesinde “.... **Karşılıksız fonlardan yapılan harcamaların yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirileceği**” belirtilmiştir. Bu ifadeye göre 750.000.-YTL tutarındaki harcamanın 100.000.-YTL’lik kısmı TÜBİTAK’tan karşılıksız sağlanmış ise bu tutar gerek Ar-Ge indiriminin hesabında gerekse TÜBİTAK’a bildirilecek ar-ge harcama tutarının hesabında dikkate alınmayacaktır. Bunun nedeni devlet veya ilgili fonlar tarafından sağlanan karşılıksız gelirin harcanması suretiyle yeniden karşılıksız gelir elde edilmesinin önlenmesi olmalıdır. Kanun hükmünün amacı, ilgili kurumun daha fazla özkaynak kullanmasını sağlamaktır.

Yönetmeliğin 24.maddesindeki ” *karşılıksız fonlardan yapılan harcamaların yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabii iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilebileceği*” şeklindeki ifade yeterince açık değildir. İfadenin “...harcamaların projenin gerçekleşme durumuna göre doğrudan gider ya da...” Şeklinde olması kanunun amacına daha uygun olacaktır. İlgili Ar-Ge projesi planlandığı gibi sonuçlanarak gayrimaddi bir hak elde edildiği takdirde karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar Ar- Ge Gideri olarak amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ar-Ge projesinin planlandığı gibi sonuçlanmadığı, diğer bir ifade ile projenin başarısız olması halinde ise karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar genel hükümlere göre doğrudan gider yazılabilecektir. Özetle, yukarıdaki örnekteki şirketin TÜBİTAK’a bildireceği Ar-Ge desteğine esas olacak Ar-Ge harcaması tutarı ile kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilecek Ar-Ge indirim tutarı (750.000-100.000)=650.000 YTL, bilançoda gösterilecek “Araştırma ve Geliştirme Gideri Hesabı ise 750.000 YTL olarak gösterilecek ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanacaktır. Diğer bir ifade ile Ar-Ge indirim tutarı, aktifleştirilecek Ar-Ge Giderinden karşılıksız fonlardan yapılan harcama tutarı kadar eksik olacaktır.

Söz konusu hibelerin 176 nolu VUK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere Ar-Ge harcama toplamından düşülmesi suretiyle muhasebeleştirilmesi mümkün olmakla birlikte karşılıksız fonlardan elde edilen gelirin bilançoda özel fon hesabında 5 yıl süre ile gösterilmesi gerektiğine ilişkin kanun hükmünün yerine getirilmesi mümkün olmayacaktır. Özetlemek gerekirse ar-ge harcamaları nedeniyle TÜBİTAK ve benzeri kurumlardan elde edilecek karşılıksız fonların özel fon hesabına alınması, daha sonra **muhasebe dışı işlemle** yapılan ar-ge harcamalarından bu fon kadar kısmın indirilerek Ar-Ge İndiriminin hesaplanması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazanç veya fon hesabına dahil edilmesi söz konusu değildir.

V- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirim” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indirimini doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunun yıllık beyannamenin verilmesini izleyen iki ay içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekmektedir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır. Ar-ge indirimini tasdikine ilişkin YMM raporunun verilmesi herhangi bir hadde bağlı değildir. ⁶

⁶ Konuyla ilgili olarak daha fazla bilgi için; Sakıp ŞEKER, “Dönem Sonu İşlemleri” Cilt:2 Sayfa:601-634/22 (2008/2 Değişikliği), Yaklaşım Yayınları