

Teknopark Muhasebe Uygulamalarının Türk Vergi Mevzuatı ve TFRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri

HÜSEYİN MERT

Dr. Öğretim Üyesi, YMM, İstanbul Okan
Üniversitesi, İYB Fakültesi, Muhasebe
Denetim Bölümü Öğretim Üyesi

huseyin.mert@okan.edu.tr

<https://orcid.org/0000 0001 5391 7865>

Gönderilme Tarihi: 31.03.2020

ERSU TÜREDİ

SMMM, Bağımsız Denetçi, İstanbul Okan
Üniversitesi, SBE Muhasebe ve Denetim
Doktora Programı Öğrencisi

ersu.turedi@yahoo.com

<https://orcid.org/0000 0002 3956 0270>

Kabul Tarihi: 16.04.2020

Öz

Küreselleşme ile birlikte teknolojik gelişimin hızlanması sonucu dünyada teknoparkların yaygınlaştığı görülmektedir. Teknoparkların kuruluş amaçları incelendiğinde, teknoloji tabanlı şirketlerin geliştirilmesi ve yaratılması, Ar-Ge faaliyetlerinin yatırıma dönüştürülmesi ve girişimciliği desteklemek olduğu söylenebilir. Çalışmanın amacı, Türkiye'deki teknopark muhasebe uygulamalarının Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırmalı incelenmesi ve mali tablolar üzerindeki etkilerinin uygulamaya yönelik bir örnek ile sunulmasıdır. Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre, yapılan araştırma ve geliştirme giderlerinin tutarları belirlenebiliyor ve gelecekte şirketlere ekonomik fayda sağlayacağı bekleniyorsa aktifleştirilmektedir. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre ise, araştırma safhasında yapılan harcamalar gerçekleştiği hesap döneminde giderleştirilmekte, geliştirme safhasında yapılan giderler ise bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Teknokent, Ar-Ge, Teşvik, TMS 38, Vergi.

JEL Sınıflandırması: O31, O32, O38, K34.

Comparative Investigation Regarding to Turkish Tax Legislations and TFRS of The Technoparks Accounting Applications and The Effects on Financial Statements

Abstract

As a result of the acceleration of technological development with globalization, technoparks have become widespread in the world. When the establishment objectives of technoparks are ex-

amined, we can say that the development and creation of technology-based companies, the transformation of R&D activities into investment and the support of entrepreneurship. The aim of the study is to compare the technopark accounting practices in Turkey in terms of Turkish tax legislation and Turkish Financial Reporting Standards and to present the effects of these on financial statements with a practical example. According to the provisions of Turkish tax legislation, the amounts of research and development expenses can be determined and capitalized if they are expected to provide economic benefits to companies in the future. According to the TAS 38 Intangible Assets Standard, expenditures made during the research phase are expensed during the accounting period, while expenses made during the development phase are recognized as assets in the balance sheet.

Keywords: Tecnopark, R&D, Incentive, TAS 38, Tax.

JEL Classification: O31, O32, O38, K34.

1. GİRİŞ

Globalleşen dünyada ülke ekonomileri açısından en önemli güç kaynağı olarak bilim ve teknoloji ön plana çıkmaktadır. Teknolojik gelişmelerin her geçen gün artan hızı dikkate alındığında, teknoloji ve bilim alanında lider olan ülkelerin dünyaya hakim olacağı ve bunun doğal sonucu olarak bu alanda gerekli yatırımı yapmamış gelişmekte olan ülkelerle aralarındaki farkın giderek artacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla dünya pazarından ciddi pay almayı hedefleyen ülkeler açısından araştırma ve geliştirme faaliyetleri önemli hale gelmiştir.

Günümüzde birçok ülke Ar-Ge faaliyetlerine yönelik uygulamaya koyduğu teşvik politikaları ile bu alandaki eksikliklerini kapatma gayreti içerisinde girmiştir. Türkiye'nin araştırma ve geliştirme harcamalarının Gayrisafi Milli Hasıla içindeki payı, bu alanda (sektörde) istihdam edilen çalışan sayısı, özel sektörün araştırma ve geliştirme harcaması içindeki oranı, uluslararası alanda tescil edilen patent sayısı, toplam ihracat içindeki yüksek teknoloji içeren ürünlerin payı gibi göstergelerin teknolojik gelişimini tamamlamış ülkelerin gerisinde kaldığı görülmektedir.

Teknolojik gelişmenin hız kazandırılması için teknoloji geliştirme bölgeleri açılması konusunda diğer gelişmiş ülkelere nazaran geç kalmış olan Türkiye, 2001'de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 2002'de de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'ni yürürlüğe sokmuş ve bu alandaki boşluğu gidermeye çalışmıştır. Hükümet, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren firmalara ciddi kaynak tahsisi yapmış, finansal ve vergisel teşvikler sağlayarak desteklemiştir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde görünen artış ve bu alanda yatırım yapan firmaların durumu dikkate alındığında, söz konusu harcamaları nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarında nasıl raporlayacağı sorunu ön plana çıkmıştır. Çalışmada, Türkiye'deki technopark muhasebe uygulamaları Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırılmalı incelenecek ve mali tablolar üzerindeki etkileri uygulamaya yönelik bir örnek ile muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulacaktır.

2. TEKNOPARKLARLA İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. Tecnoparkların Gelişimi

Tecnopark faaliyetleri dünyada ABD'de 1951 yılında Silikon Vadisi-Stanford Araştırma Parkı ile başlamıştır. Silikon Vadisinin başarılı olması ile birlikte, Amerika ve Avrupa'da 1970'li yıllardan itibaren technoparkların arttığı görülmektedir. Japonya'da ise technoparkların açılması 70'lerin sonuna doğru olmuştur. Günümüzde technopark sayısına baktığımızda bunun 1000'e yaklaştığı görülmektedir. Kuluçka merkezleriyle birlikte dikkate alındığında bu sayı 4000'e ulaşmaktadır¹.

Tecnoparkların ülkemizdeki tarihsel gelişimi incelendiğinde, technoparkların kuruluşuyla ilgili çalışmaların 1980 yılında başlatıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda üniversite ve KOSGEB işbirliğine dayalı çalışmalar sonucunda; 1990 yılında ilk adım olarak Teknoloji Merkezleri (TEKMER) kurulmuştur. Tecnoparkların ilk yasal düzenlemesi, 2001 yılında yürürlüğe girmiş bulunan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu ile yapılmıştır. Mart 2020 itibariyle

1 ODTÜ Tecnopark, <http://odtuteknokent.com.tr/tr/>, (15.02.2020).

ülkemizde 85 Teknoloji Geliştirme Bölgesi kurulmuş bulunmaktadır. Halihazırda kurulmuş olan 85 teknoparkın 67 tanesi faal durumda, kalanı ise kurulma aşamasındadır².

Bu teknoparklarda faaliyet gösteren firma sayısı 5.638'dir. Teknoparklarda yer alan firmalarda toplam 57.713 kişi çalışmaktadır ve bunun 46.882 kişisi Ar-Ge personelidir. Teknoparklarda Mart 2020 itibarıyla tamamlanmış proje sayısı 34.988, devam eden proje sayısı ise 9.903'tür³.

Teknoparklarda faaliyette olan şirketlerin ABD başta olmak üzere, Almanya, Japonya, İsrail ve Birleşik Krallık (İngiltere) gibi dünyanın önde gelen gelişmiş ülkelere yaptıkları teknolojiye dayalı emtia / ürün ihracatı⁴ 4,4 Milyar USD'ye yaklaşmıştır. Teknoparklarda toplam olarak 318 adet yabancı menşeli ve / veya yabancı ortaklı şirket bulunmaktadır. Teknoparklarda faaliyette olan firmalar tarafından tescil ettirilmiş olan ulusal ve uluslararası patent adedi ise 1.132'dir⁵.

2.2. Teknoparkların Oluşturulma Amaçları

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren küresel olarak yaygınlaşan teknoparkların temelinde yer alan düşünceler incelendiğinde; araştırma ve geliştirme etkinliklerinin uygulanması, sanayi kapsamlı inovasyonun güçlendirilmesi ve ülkelerin rekabet güçlerinin artırılması olduğu görülmektedir.⁶

Teknoparklar kuruluş amaçlarına dayalı olarak farklı terimlerle anılmaktadırlar. Birleşik Krallık'ta (İngiltere) Bilim Parkı (Science Park), Amerika Birleşik Devletleri'nde Araştırma Parkı (Research Park), Japonya ve Fransa'da Teknoloji Şehri (Technopole, Technopolis) gibi farklı adlar almaktadırlar. Teknopark yerine Yenilik (İnovasyon) Merkezi, Girişimci Mer-

kezi (Enterprise Center), Endüstriyel Park (Industrial Park), İş Merkezi (Business Center) gibi isimler de kullanılmaktadır⁷. Bu kapsamda, teknoparkların kuruluş amaçları aşağıdaki biçimde sıralanabilir⁸:

- Teknoloji tabanlı şirketlerin geliştirilmesi ve yaratılması,
- Ar-Ge faaliyetlerini yatırıma dönüştürmek,
- Girişimcilğe ön ayak olmak,
- Teknoparklarda ekonomik faaliyetlerin sayısını ve çeşitlerini arttırmak,
- Teknolojinin transfer edilmesini kolaylaştırmak ve bu transfere destek olmak,
- Üniversitelerdeki bilgi ve yaratıcılığı ticarileştirmek,
- Eğitimin önemini vurgulama ve gücünü arttırmak,
- Teknoparklarda yer alan üniversite mezunlarına iş imkanları yaratmak,
- Teknopark faaliyetlerinden gelir sağlamak,
- Teknoparklarda çalışan kişilerin daha yüksek maaşlı iş olanaklarına ulaşmasını sağlamak,
- Çalışanların yeteneğini geliştirme olanakları yaratmak ve onlara yeni şanslar tanımak.

2.3. Teknoparkların Yararları

Kurulan teknoparkların aynı zamanda; **ülke ekonomisine, bölgesel ekonomiye, üniversitelere, girişimcilere ve sanayiye yararları** söz konusudur. Bu yararlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁹.

- İşsizlik düzeyinin azalmasını sağlar,
- Ülkelerin dünya nezdindeki imajını düzeltir ve saygınlığını artırır,

2 ODTÜ Teknopark.

3 T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, <https://atgm.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=5b78877f-661a-4d1a-89e3-4847f43a7ba2>, (10.01.2020).

4 ODTÜ Teknopark.

5 T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.

6 İlknur İlkayaz Gül, "İnovasyon, Teknoparklar ve Savunma Sanayii Sektörü: ODTÜ Teknokent Örneği", Savunma Sanayi Gündemi, 2009, s.56.

7 Yahya Özdemir, "Teknolojik İnovasyon Güdümlü ABD Ekonomisindeki Teknoparkların Ülke Kalkınmasındaki Rolü", 2014, <http://www.sanayisurasi.gov.tr/pdfs/teknolojik-inovasyon-gudumlu-amerika-birlesik-devletleri-ekonomisindeki-teknoparklari-ülke-kalkinmasindaki-rolu.pdf>, (18.02.2020), s.6.

8 Muazzez Babacan, Dünya'da ve Türkiye'de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları), 1995, İzmir.

9 Özdemir, s.8., H. Nevzat Özgüven, "Teknoparkların Üniversitelere Katkıları ve Mühendislik Eğitime Etkileri", TMMOB Mühendislik Eğitimi Sempozyumu, 2005, Ankara, Çiğdem İbişoğlu, "Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Yönetişim Ve Örgütlenme Yapılarının Değerlendirilmesi: YTÜ TGB Örneği", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2014, s.16, Mehmet Şerif Yeşilkaya, "Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Şirketlerin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Değerlendirilmesi: Fırat Teknokent Örneği", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, ss.41-42.

- Ülkede olan bilim ve teknolojinin arttırılmasını sağlar,
- Konularında uzman olan işgücünün gelişmesini sağlar,
- Ülkelerin uluslararası pazardaki yerlerini sağlamlaştırır,
- Teknoparklar ekonomik kalkınma sağlayarak bölgeler arasında var olan farklılıkların etkilerini azaltmaya olanak sağlar,
- Açıldıkları bölgede eğitim düzeyinin artmasına olanak sağlar,
- Teknoparklar açıldıkları yerdeki sanayileşmenin canlanmasına ve gelişmesine yardımcı olur,
- Üniversitenin sanayi ile daha fazla ve daha etkin işbirliği içinde olmasını sağlar,
- Üniversitede yapılan araştırmaların ekonomik değere dönüşmesini sağlar,
- Teknoparkların kolaylaştırıcı süreçleri ve vergisel teşvikleri girişimcilere ciddi avantajlar sağlar. Girişimciler veya şirketler üniversite kökenli bir teknoparkın içinde yer almaları durumunda, üniversitenin sahip olduğu kadrodan, öğrencilerinden ve elindeki araştırma potansiyelinden yararlanma olanağına sahip olurlar,
- Üniversitenin sahip olduğu imkanları sanayici ile buluşturur,
- Sanayicilerin teknoparklarda olması vergi muafiyeti ve teşviklere hak kazanmaları anlamına gelir.

3. TEKNOARKTA YATIRIM YAPANLARA SAĞLANAN TEŞVİKLER

3.1. Kurumlar ve Gelir Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu'nun Geçici 2. maddesine göre; kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin **sadece** bu bölgede **yazılım, tasarım, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır**¹⁰.

İstisnanın uygulanması için mükelleflerin vergi dairelerine başvurması gerekmektedir. Vergi dairesi bu istisnadan yararlanmak için bir istisna yazısı vermektedir. Mükelleflerin sadece bildirimde bulunmaları yeterli olmaktadır.

Kurumlar ve gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için yapılacak olan başvuruya, yönetici şirket tarafından hazırlanmış olan ve vergi mükellefinin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette olduğunu ve şirket ya da şahısların faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenmelidir.

3.2. KDV İstisnası

Teknoparklarda ve ihtisas teknoparklarında bulunan **girişimcilerin** kazançlarının kurumlar ve gelir vergisinden istisna olduğu süre içinde **sadece bu teknoparklarda ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri de 3065 sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 20. maddesi hükmü gereği KDV'den istisnadır**.

7104 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme çerçevesinde; 2019 yılından itibaren geçerli olmak üzere yazılım firmaları KDV'den istisna olarak düzenledikleri faturalara ilişkin yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak indirim konusu olmayan KDV'nin iadesi mümkün değildir¹¹.

Girişimcilerin söz konusu KDV istisnasından faydalanabilmesi için yönetici şirketten aldıkları onaylı belgeyi bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

3.3. Ücretlerde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Teknoparkta çalışan; araştırma ve geliştirme, tasarım ve destek personelinin bu görevlerine ilişkin ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır¹². Söz konusu teşvikten yararlanacak olan destek personelinin sayısı toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu (%10) aşamaz.

Destek personeli sayısı hesabı yapılırken küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya tamamlanır. Destek personeli sayısının toplam araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması durumunda, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanarak istisna uygulanır. Destek personelinin brüt ücretlerinin aynı olması durumunda, teşvikten yararlanacak olan destek personeli işveren tarafından belirlenir.

¹⁰ 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu.

¹¹ Cem Arslan, Ar-Ge Tasarım İle Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2018, s.353, Çağrı Süt Göker, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gömülü Yazılımların KDV Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı: 352, Ocak 2018, s.76.

¹² İhsan Günaydın, "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki", Vergi Sorunları, Sayı: 196, Ocak 2005, s.164.

Yıllık ücretli izin süreleri ve hak kazanılmış hafta tatili ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden **ücretler de bu istisna** kapsamında yer almaktadır. Hesaplama kusurath sayılar bir üst tamsayıya tamamlanır.

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki yapılan çalışmalar ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler **bu istisnadan yararlanamaz**¹³.

Teknopark yönetici şirket, gelir vergisi istisnasından yararlanan personelin teknoparklarda fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemek zorundadır.

Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu Kanun kapsamı haricinde elde ettiği ücret, ikramiye, prim ve benzeri ödemeler de istisna kapsamında değildir.

3.4. Sosyal Güvenlik Primi İşveren Hissesi Teşviki

5746 sayılı Kanunu'nun 3/3. maddesi hükmünce, kamu personeli dışında Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan şirketlerin Ar-Ge ve destek personeli ile Teknoloji Geliştirme Kanunu'nun Geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan **sigorta primi işveren hissesinin yarısı**, her bir çalışan için Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılır¹⁴.

3.5. Damga Vergisi Muafiyeti

4691 sayılı Kanun kapsamında teknoparklarda çalışan **Ar-Ge ve destek personelinin bu kapsamda elde ettikleri ücretleri damga vergisinden istisnadır**.

Şirketler nezdinde ücretler haricinde damga vergisi istisnası yoktur. Ancak teknopark yönetici şirketi, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisinden ve harçtan muafır¹⁵.

3.6. Gümrük Vergisi İstisnası

Araştırma ve geliştirme, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan istisna edilmiştir. Bu kapsamda düzenlenen belgeler ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır.

Bu istisnadan yararlanacak bölgede yer alan şirketler, Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü'nce belirlenen belgelere göre taleplerini teknopark yönetici şirketine iletecek, teknopark yönetici şirketi ise proje ile ithal eşya talebinin uygunluğunu inceleyecektir. Teknopark yönetici şirketi, ithali uygun görülen eşyaya ilişkin başvuruyu Ticaret Bakanlığı Tek Pencere Sistemi üzerinden Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü'ne gönderecektir. Genel Müdürlük başvuruyu değerlendirerek sistem üzerinden Ticaret Bakanlığı'na bildirecektir.

3.7. Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası

7103 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'na hükümler eklenmiş ve teknopark Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak 01.05.2018 tarihinden itibaren alınacak olan 'makine ve teçhizat' için KDV istisnası getirilmiştir (KDV Kanunu'nun Geçici 39). 7104 Sayılı Kanun ile de bu geçici madde kalıcı hale getirilmiştir.

3.8. Amortisman Gideri Avantajı

7103 sayılı Kanun ile 213 Sayılı VUK'a eklenen Geçici 30. madde eklenmiştir. Buna göre; 1.05.2018 – 31.12.2019 tarihleri arasında teknoparklarda faaliyet gösteren mükellefler tarafından sadece Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınmış olan makine ve teçhizat için uygulanacak olan amortisman oranları, faydalı ömürlerinin yarısı dikkate alınarak kullanılabilir. Bu madde hükmü şirketlerin sadece KDV Kanunu'nun Geçici 39. maddesi kapsamında aldıkları makine ve teçhizat için geçerli olacaktır. Bu istisnanın geçerlilik tarihi 31.12.2023'tür.

13 Ahmet Şahin Savcı, Ergin Özdemir, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan AR-GE Personelinin Bölge Dışında Geçirdiği Süre Olması Durumunda Ücretlerin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 407, Temmuz 2015, Erişim: <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/w3z3m635732430925730012.pdf>, (04.04.2020).

14 Hüseyin Kutbay, "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri: Tarihsel Bir Perspektif", Vergi Sorunları, Sayı: 352, Ocak 2018, s.93.

15 Burak Dilsiz, Meral Fırat, "Teknokentlerde Vergi Uygulamaları", ABMYO Dergisi, Sayı: 52, 2018, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/663674>, (04.04.2020), s.10.

4. TEKNOPARK MUHASEBE UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.1. Vergi Mevzuatı Yönünden Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

VUK'da araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi konusunda özel bir açıklama bulunmamaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yeralan düzenlemeler uyarınca; şirketler, dönem içinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları Ar-Ge harcamalarının hepsini aktifleştirmek zorundadırlar. Şirketler gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaları ise giderleştirebilirler. Bu Tebliğ'in vergisel açıdan Ar-Ge harcamalarının niteliği / muhasebeleştirme prensipleri konusunda belirsizlikleri ortadan kaldırdığı görülmüştür.

Adı geçen Tebliğ'de, Ar-Ge harcamaları bir bütün olarak ele alınmış ve gayrimaddi hakka yönelik olup olmamalarına göre muhasebe kayıtları açısından iki bölümde incelenmiştir.

Tamamlanan proje neticesinde ortaya bir gayri maddi hak çıkarsa, aktifleştirilen bu tutar, amortisman yoluyla giderleştirilecektir. Projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi ya da projenin tamamlama olanağının kalmaması durumunda, şirket araştırma ve geliştirme faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirdiği tutarları doğrudan giderleştirebilecektir¹⁶. Henüz tamamlanmamış bir araştırma ve geliştirme projesinin, başka bir şirkete satılması durumunda ise aktifleştirilen tutarlar kazancın tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

4.1.1. Tek Düzen Hesap Planındaki (TDHP) Yeri

Muhasebede kullanılacak hesapların tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konusundaki düzenlemeler 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yer almaktadır.

4.1.2. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Tespit Edilmesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ait işlemleri **araştırma faaliyeti ve geliştirme faaliyeti olarak ayırmamaktadır**. Tebliğ uyarınca, Ar-Ge harcamaları aktifleştirilebilir ya da dönem içinde gider olarak kayıtlara alınabilir. Ancak Tebliğ'de hangi harcamaların hangi durumda aktifleştirileceği ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği belirtilmemiştir.

Dönem Ar-Ge giderlerinin, bundan sonraki dönemlerde şirkete ekonomik fayda sağlayacağı beklenmekte ve giderlerin tutarı doğru olarak belirlenebilmekteyse, Ar-Ge harcamaları aktifleştirilmelidir. Ancak Ar-Ge harcamalarının gelecek dönemde bir yarar sağlayıp sağlamayacağı belli değilse ya da yapılan harcamaların şirket tarafından yeni ürüne yönelik ve yeni teknolojilerin geliştirilmesi için kullanılacağı tam olarak saptanamıyorsa ve tutarı tam olarak belirlenemiyorsa ilgili Ar-Ge harcamaları dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

4.1.3. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Hesap Planı'na göre araştırma ve geliştirme harcamalarının muhasebe kayıtlarının oluşturulması aşamasında aşağıdaki hesaplar kullanılır. Söz konusu hesaplar bu harcamaların muhasebeleştirilmesinde farklı işlemlere sahip olup, aktifleştirilmesinde veya gider olarak kaydedilmesinde kullanılmaktadırlar.

Tekdüzen Hesap Planı uyarınca;

- **Ar-Ge giderleri aktifleştirilecekse;** 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda olan **263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri** hesabına kaydedilir.

263 Ar-Ge Giderleri hesabı, şirketlerde yeni teknoloji ve ürünler oluşturulması, mevcut olanların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan harcamaların, aktifleştirilen bölümünün takip edildiği hesaptır¹⁷.

- **Aktifleştirilmeyen giderler ve aktifleştirilmiş giderlerden ilgili döneme ait itfa payları,** gelir tablosunda ki faaliyet giderleri hesap grubunda yer alan

16 Ayşe Nur Fidancı, "Araştırma, Geliştirme (AR-GE) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2017/1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/284524>, (04.04.2020), s.79.

17 Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s. 271.

ve aşağıda detaylı olarak açıklanacak **750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri** hesabında takip edilir. Söz konusu giderler dönem sonunda ise **630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri** hesabına aktarılır.

Doğrudan gider yazılıp, aktifleştirilmeyen harcamalar ile daha önceki dönemlerde aktifleştirilmiş giderlerin itfa payları 7'li hesap sınıfı maliyet hesaplarında izlenir ve 7/A Seçeneği veya 7/B Seçeneğine göre farklı hesap gruplarına kaydedilir¹⁸.

Şirket 7/A seçeneğini uygulamakta ise;

Ar-Ge harcamaları maliyet hesapları içinde yer alan 75- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesap Grubuna ait 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı ve 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları olmak üzere 3 hesapta izlenir.

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında üretimine devam edilen mamullerin satışlarını arttırmak, maliyetlerini düşürmek, bulunan yeni üretim çeşitleri ile şirketlerde hali hazırda kullanılan yöntem geliştirmek ya da yeni üretim yöntemleri bulmak, bunlara ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Diğer bir anlatımla araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabında, Ar-Ge harcamalarının fiili veya standart tutarlarının gelir tablosunda yer alan "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına ya da içinde bulunan döneme ilişkin olmayan tutarları aktifleştirilmek üzere ilgili aktif hesaba aktarılmasında kullanılır.

Şirket 7/B seçeneğini uygulamakta ise;

Ar-Ge harcamaları maliyet hesapları sınıfı içinde yer alan 79 numaralı Gider Çeşitleri Grubuna ait ilgili Gider Çeşitleri Hesabı (790-797) ile 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabında (798.50 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma) takip edilir.

4.1.4. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının İtfa Edilmesi

Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları, 263 no.lu Ar-Ge Giderleri hesabına maliyet bedelleri

ile borç kaydedilir. **Aktifleştirilen bu tutarlar beş yılda eşit taksitlerle giderleştirilir.**

4.1.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar, VUK'a göre maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. VUK'un 269. maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir" hükmü yer almaktadır.

Bu Kanun kapsamında, aşağıda sıralanan kıymetler gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulur.

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferuatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar.

İşletme içi yaratılan gayrimaddi hakkın değerlendirilmesi ile ilgili doğrudan bir düzenleme olmadığı için VUK'un 289. maddesi hükmü gereği mukayyet değer ile değerlendirilir.

4.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yönünden Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının amacı, başka bir raporlama standardının da özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme şeklini belirlemektir. Bu standarda göre şirketin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece belirlenmiş şartların sağlanmış olması halinde muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu standartta ayrıca; maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceği belirlenmiştir.

4.2.1. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarını Tespit Edilmesi

TMS 38 standardının 52. ve 53. paragrafına göre; şirket tarafından, öncelikle işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için belirlenmiş şartların sağlanıp sağlanmadığının tes-

18 Naciye Gökçe, Tülay Tekelioğlu, "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:15, s. I, 2013, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/18866>, (04.04.2020).

pit edilmelidir. Şirketler ilgili varlığın oluşumunu araştırma aşaması ve geliştirme aşaması olmak üzere ikiye ayırır¹⁹. Şirket içinde maddi olmayan duran varlık meydana getirilirken, üzerinde çalışılan projenin araştırma aşamasını, geliştirme aşamasından ayıramayabilir. Bu durumda projeye ait harcamalar sadece araştırma safhasında yapılmış gibi düşünülmeli ve bu şekilde muhasebeleştirilmelidir²⁰.

Şirket içinde yapılan hangi faaliyetlerin araştırma, hangi faaliyetlerin geliştirme aşamasında yapıldığını belirleyebilmek, araştırma aşamasına ve geliştirme aşamasına ait maliyetlerinin belirlenmesinde ve muhasebeleştirilmesinde önem taşımaktadır.

TMS-38'nin 56. paragrafında araştırma aşamasına ait örnekler aşağıdaki gibidir²¹.

- Yeni bilgi elde edilmesi için yapılan faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve / veya diğer bilgilerin uygulanması için yapılan değerlendirme ve araştırmalar,
- Ürün, malzeme, süreç, hizmetler veya sistem için alternatiflerin araştırılması faaliyeti,

59. paragrafında da geliştirme aşamasına ait örnekler verilmiştir.

- Prototip ve modellerin tasarımının yapılması, bunların ortaya çıkarılması ve test edilmesi,
- Yeni teknolojilere ait model ve kalıpların tasarımının yapılması
- Üretim için pilot tesisin tasarlanması işi, inşa edilmesi ve bunun çalıştırılması,
- Yeni ortaya çıkarılmış veya geliştirilmiş malzeme, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatifin tasarımının yapılması, inşası ve denenmesi.

4.2.2. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Muhasebe Kayıtları

Standardın 54, 55, 57 ve 58. paragraflarında Ar-Ge harcamalarının muhasebe kayıtlarına ait hükümler bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre;

- Araştırma faaliyetinin (ya da şirket içi bir projenin araştırma aşamasında) sonucunda ortaya çıkmış herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez.

- Şirket içi bir projenin araştırma aşamasında, şirkete gelecekte ekonomik yarar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın olması olası olmadığı için, yapılan harcamalar dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

- Sadece, aşağıda sayılan şartların tamamının olması halinde, geliştirmeden (ya da şirket içinde yürütülen bir projenin geliştirme aşamasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir.

Ancak şirket içi ortaya konan bir projenin geliştirme aşamasında, bazı durumlarda da şirket, bir maddi olmayan duran varlığın olduğunu tespit edebilir ve adı geçen varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağını gösterebilir.

Bu, geliştirme aşamasının, araştırma aşamasından daha ileri bir aşama olmasından kaynaklanmaktadır.

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanılmaya ya da satışa hazır hale gelmesinin, tamamlanmasının mümkün olması,

(b) Şirketin maddi olmayan duran varlığı tamamlama, kullanma ya da satma niyetinin olması,

(c) Şirketin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma olanağının olması,

(d) Maddi olmayan duran varlığın olası gelecekteki ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirlenebilmesi. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün ya da doğrudan kendisinin piyasasının olması ya da şirket bünyesinde kullanılacak olmasının buna uygun olması,

(e) Geliştirme aşamasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak ya da satmak için gerekli teknik, mali ve diğer kaynakların olması,

19 Yıldız Özerhan, Serap Yanık, Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012, s. 275-277., Cemal Elitaş, TMS ve TFRS'ye Geçiş Rehberi, Gazi Kitabevi, 2012, Ankara, s.343.

20 Murat Başaran, "Muhasebe İlkeleri Işığında Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Vergi Matrahına/Mali Kara Etkisi", Vergi Sorunları, Sayı: 352, Ocak: 2018, s.31.

21 Enver Bozdemir, "Ar-Ge Ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Sayı: 145, Ocak – Şubat 2018, s.22.

(f) Geliştirme aşamasında maddi olmayan duran varlığın bünyesine giren harcamaların güvenilir şekilde ölçülüyor olması.

Standardın 71. paragrafına göre, başlangıç noktasında gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa ait harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

TMS-38'in 69. paragrafında araştırma ve geliştirme harcamaları sonucunda bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilememesi halinde, bu harcamaların nasıl muhasebeleştirileceği hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, şirkete gelecekte ekonomik fayda sağlamak amacıyla yapılan harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmezse, halihazırda yapılmış olan harcamalar, mal alımı var ise şirketin mallara erişim hakkı doğduğu zaman, hizmet alımı var ise de hizmet alındığı anda gider olarak muhasebeleştirilir.

4.2.3. Ar-Ge Harcamalarının Amortismanı

TMS 38 standardının 88. paragrafı uyarınca; şirket bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu kendi belirleyecektir. Eğer sınırlı ise, bunun süresini ya da kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını yine kendi değerlendirecektir²².

89. paragraf hükmüne göre, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde faydalı ömrü dikkate alınmaktadır. Sınırlı faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa edilmesi gerekirken, sınırsız faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez²³.

4.2.4. Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlemesi

Standardın 66 ve 67. paragraflarında, şirket içinde meydana getirilen maddi olmayan duran varlıkla doğ-

rudan ilişki kurulabilen maliyetler ile söz konusu varlığın maliyetinin bir parçası olmayan unsurlar açıklanmıştır. Araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilişkili olan ve tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, personel ücret ve giderleri (TMS 19 –Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirlendiği haliyle), şirket dışından elde edilen fayda ve hizmet tutarları, tahakkuk eden vergi, resim ve harç tutarları, amortisman tutarları, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ile varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları vb. işletmenin Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilecektir.

Bunun yanında, Ar-Ge faaliyeti kapsamının dışında satış ve yönetim giderleri ve genel giderler, maddi olmayan duran varlığın istenen performansına ulaşmaktan meydana gelmiş olan verimsiz durumlar ve ilk faaliyet zararları ile varlığın kullanılabilmesi için personele verilen eğitim harcamaları şirket açısından araştırma ve geliştirme maliyeti olarak değerlendirilmeye alınmaz.

Şirket tarafından borçlanılan miktarla ilgili olan faiz, kur farkı gibi maliyetler, kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir bilanço döneminden fazla süren özel nitelikli varlıklara ait değilse Ar-Ge maliyetleri kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulmaz, TMS 23 – Borçlanma Maliyetleri kapsamında muhasebeleştirilir.

Standardın 35 no.lu paragrafına göre; şirket birleşmesinden önce maddi olmayan duran varlığın devralınan şirket tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, devralınan Ar-Ge projesinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa ve aynı zamanda proje maddi olmayan duran varlık tanımını karşılıyorsa, adı geçen bu projenin devralınan tarafından şerefiyeden ayrı olarak maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

22 TMS 38, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar", <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>, (11.03.2020).

23 TMS 38.

4.3. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık ve MSUGT –VUK Karşılaştırma Tablosu

	Araştırma ve Geliştirme Giderleri			
	Aktifleştirme		Değerleme	İtfa
	Araştırma Giderleri	Geliştirme Giderleri		
TMS 38	Araştırma giderleri aktifleştirilmez, dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilir.	Elde edilmiş devam eden bir geliştirme projesiyle standartta belirtilen şartların tamamını taşıdığı anda aktifleştirilir.	Maliyet veya Yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir.	Yararlı ömrü boyunca, doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemlerine göre itfa edilir.
MSUGT – VUK	Araştırma giderleri aktifleştirilebilir. Aktifleştirme ya da doğrudan gider kaydetme araştırma projesi özelliğine/süresine göre yönetimin kararıdır	Doğrudan bir tanımlama yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte fayda sağlaması bekleniyorsa aktifleştirilir.	Maliyet değeri ile değerlendirilir	5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.

5. UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1. Şirket Hakkında Genel Bilgiler

Şirket 1998 yılında İstanbul’da, bilgi teknolojileri alanında yazılım çözümleri üretmek üzere **GKLP** adıyla kurulmuştur.

Şirketin yazılım ürünleri, bugün Türkiye’nin 1800’ den fazla seçkin şirketinde, milyonu aşkın profesyonel tarafından kullanılmakta ve sağladığı verimlilik ile bu şirketlere rekabet avantajı ve başarı getirmektedir.

Şirket, yazılımlarını bugüne kadar 33’den fazla ülkeye ihraç etmiştir.

Tamamı Türk mühendisler tarafından geliştirilen yazılım ürünleriyle Türkiye’deki şirketlerin dijitalleşmesinde ve rekabet güçlerinin artmasında önemli rol oynamaktadır.

5.2. VUK - TDHP ve TFRS Açısından Oluşturulan Finansal Tablolar

5.2.1. VUK - TDHP Kapsamında Oluşturulan Finansal Tablolar

5.2.1.1. Bilanço

GKLP şirketinin 31.12.2019 tarihli Bilançosu aşağıda gösterilmiştir.

31.12.2019 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU

		31.12.2019
1	DÖNEN VARLIKLAR	20.564.013,49
10	Hazır Değerler	1.788.133,44
100	Kasa	268.762,88
102	Bankalar	1.519.370,56
11	Menkul Kıymetler	779,00
111	Özel Kesim Tahv. Senet ve Bon.	779,00
12	Ticari Alacaklar	17.234.964,46
120	Alıcılar	17.146.724,72
121	Alacak Senetleri	88.239,74
13	Diğer Alacaklar	816.752,40
131	Ortaklardan Alacaklar	33.347,96
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	781.462,95
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	1.941,49
15	Stoklar	383.081,48
159	Verilen Sipariş Avansları	383.081,48
18	Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	25.994,66
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	25.994,66
19	Diğer Dönen Varlıklar	314.308,05
195	İş Avansı	314.308,05
	DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	20.564.013,49

31.12.2019 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU (DEVAM)

2	DURAN VARLIKLAR	21.570.040,53
22	Ticari Alacaklar	25.356,49
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	25.356,49
24	Mali Duran Varlıklar	0,00
245	Bağlı Ortaklıklar	324.115,50
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	324.115,50
25	Maddi Duran Varlıklar	226.506,70
255	Demirbaşlar	792.190,37
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	565.683,67
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	21.291.014,67
260	Haklar	96.120,61
262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	4.732,48
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	21.189.647,00
264	Özel Maliyetler	96.007,98
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	95.493,40
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	3.030,38
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	3.030,38
29	Diğer Duran Varlıklar	24.132,29
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	24.132,29
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		21.570.040,53
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		42.134.054,02

		31.12.2019
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	4.019.252,74
32	Ticari Borçlar	2.788.637,11
320	Satıcılar	2.788.637,11
33	Diğer Borçlar	12.031,46
336	Diğer Çeşitli Borçlar	12.031,46
34	Alınan Avanslar	161.075,43
349	Alınan Diğer Avanslar	161.075,43
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.	1.009.260,84
360	Ödenecek Vergi ve Fonları	646.178,29
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	339.075,51
368	Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	24.007,04
37	Borç ve Gider Karşılıkları	48.247,90
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	403.518,24
371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	355.270,34
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		4.019.252,74
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		0,00

31.12.2019 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU (DEVAM)

5	ÖZKAYNAKLAR	38.114.801,28
50	Ödenmiş Sermaye	10.522.233,07
500	Sermaye	10.500.000,00
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	22.233,07
54	Kar Yedekleri	2.904.860,47
540	Yasal Yedekler	2.391.189,47
549	Özel Fonlar	513.671,00
57	Geçmiş Yıllar Karları	1.435.155,70
570	Geçmiş Yıllar Karları	1.435.155,70
59	Dönem Net Karı (Zararı)	23.252.552,04
590	Dönem Net Karı	23.252.552,04
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		38.114.801,28
PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI		42.134.054,02

5.2.1.2. Kar ve Zarar Tablosu

GKLP şirketinin 01.01.2019-31.12.2019 dönemine ilişkin ayrıntılı gelir tablosu aşağıda gösterilmiştir.

	01.01-31.12.2019
A-BRÜT SATIŞLAR	32.944.395,65
1-Yurt İçi Satışlar	32.396.841,61
2-Yurt Dışı Satışlar	477.346,14
3-Diğer Gelirler	70.207,90
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	2.571.583,40
1-Satıştan İndeler (-)	2.571.583,40
C-NET SATIŞLAR	30.372.812,25
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	30.372.812,25
E-FAALİYET GİDERLERİ	8.030.780,49
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	5.992.140,00
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	557.594,12
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	1.481.046,37
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	22.342.031,76
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1.718.786,70
3-Faiz Gelirleri	51.151,48
6-Menkul Kıymet Satış Karları	4.425,66
7-Kambiyo Karları	757.409,87
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	905.799,69
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	281.081,01
1-Komisyon Giderleri (-)	38.780,95
4-Kambiyo Zararları (-)	242.300,06
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	23.779.737,45
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	168.817,37
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	168.817,37
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	292.484,54
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	292.484,54
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	23.656.070,28
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	403.518,24
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	23.252.552,04

5.2.1.3. İstisna Tutarının Hesaplanması

Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen istisna kazancın hesaplanması ve beyannamede gösterilmesi aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi	2019 Yılı
Ticari Bilanço Karı	23.656.070,28
İLAVELER	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	292.484,54
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER	
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar *	22.114.381,02
Toplam	22.114.381,02
Kar ve İlaveler Toplamı	23.948.554,82
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	22.114.381,02
KAR	1.834.173,80
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	403.518,24

İstisna Kazancı Tespiti (*)	
Teknopark Gelir - Gider	
GELİR	30.178.443,88
GİDER	8.064.062,86
KAR	22.114.381,02
Teknopark dışı Gelir - Gider	
GELİR	4.653.555,84
GİDER	3.111.866,58
KAR	1.541.689,26

Söz konusu teknopark istisna tutarının doğru hesaplanması için, muhasebe kayıtlarının VUK-TDHP'na uygun olarak aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınarak yapılması önem arz etmektedir.

Teknoparklarda muhasebe kayıtları yapılırken; öncelikle VUK açısından kabul edilen tevsik edici belgeler Ar-Ge faaliyetleri ve diğer faaliyetlere ilişkin harcamalara ait belgeler olarak ikiye ayrılır. Ar-Ge harcamalara ait olan belgeler 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilerek aktifleştirilir. Diğer faaliyetlere ilişkin belgeler ise TDHP'nın da yer alan ilgili 7'li grup hesaplarına gider olarak kaydedilerek muhasebeleştirilir.

Teknopark istisnası kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsamda olmayan faaliyetlere ilişkin ortak olarak yapılan genel giderler, ilgili yılda oluşan maliyetlerin birbirlerine oranı esas alınarak dağıtım tabi tutulur²⁴.

Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen maddi duran varlıklara ilişkin hesaplanan

amortismanlarda, ortak genel giderler gibi dağıtım tabi tutulur²⁵. Dağıtım yapılırken Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan; kira, elektrik, su, telefon, finansman, reklam ve benzeri giderlerden Ar-Ge faaliyetlerine pay verilmesi gerekmektedir. Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar için dağıtım anahtarı söz konusu değildir. Ortak giderlerin dağıtımında aşağıdaki formül dikkate alınmalıdır:

Ortak
genel

giderler x Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla oluşan maliyet

Ortak genel giderler dışındaki toplam maliyet²⁶

Satış faturaları da aynı şekilde Ar-Ge faaliyetleri ve diğer faaliyetlere ait satış faturaları olarak ayrıştırılarak ayrı muhasebe kayıtlarında muhasebeleştirilir. Satış faturalarının haricinde de tüm gelirler Ar-Ge faaliyetleri ve diğer faaliyetler olarak ayrıştırılarak ayrı muhasebe hesaplarına kaydedilir.

Sonuç olarak, tüm hesap sınıfları Ar-Ge faaliyetleri ve diğer faaliyetler olarak iki bölümde takip edilmiş olur. Bu bölümler sonucunda istisna tablosu hazırlanır. Kurumlar ya da gelir vergisi istisnasına konu olacak tutara bu tablo aracılığıyla ulaşılır.

5.2.1.4. VUK – TDHP Kapsamında Yapılan Muhasebe Kayıtları

VUK – TDHP uyarınca 2019 yılı içerisinde yapılan ve TFRS'ye geçişte düzeltmeye konu olacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

1	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	66.816	
	770	Genel Yönetim Giderleri	5.376	
	191	İndirilecek KDV	12.995	
	329	A Paz. Şirket		85.187
<i>A Paz. Şirketten pazarlama danışmanlık hizmeti alınması Ar-Ge projesi (66.816 TL) ve diğer faaliyetler (5.376 TL)</i>				
2	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	14.211.248	
	770	Genel Yönetim Giderleri	877.128	
	136	Diğer Alacaklar	44.085	
	335	Personele Borçlar		10.763.222
	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		286.192
	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		3.177.247
	649	5746 Sayılı Kanun Teşvik	464.013	
	649	Diğer SGK Teşvikleri	441.787	
<i>GKLP İşletmesinin 12 Aylık Ücret Tahakkuk Özeti</i>				

24 Cem Arslan, a.g.e., s.254.

25 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

26 Cem Arslan, a.g.e., s.254.

3	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	41.118	
	257	B. Amortisman		28.379
	268	B. Amortisman		12.739
<i>Ar-Ge Projesinde kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman kaydı</i>				

255- Demirbaşlar	VUK-TDHP	TFRS	VUK- THDP / TFRS Farkı
Aktif değeri	198.650	198.650	
Aktife giriş tarihi	30.09.2018	30.09.2018	
Faydalı Ömür	7 Yıl	5 Yıl	
Amortisman oranı	14%	20%	
31.12.2019 Amortisman tutarı	28.379	39.730	- 11.351

260- Gayri maddi haklar	VUK-TDHP	TFRS	VUK- THDP / TFRS Farkı
Aktif değeri	76.435	76.435	
Aktife giriş tarihi	01.03.2018	01.03.2018	
Faydalı Ömür	6 Yıl	3 Yıl	
Amortisman oranı	17%	33%	
31.12.2019 Amortisman tutarı	12.739	25.476	- 12.737

4	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.356.166	
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	71.269	
	770	Genel Yönetim Giderleri	96.687	
	379	Borç ve Gider Karşılığı		1.524.122
<i>2019 prim karşılığı kaydı</i>				

5	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	77.804	
	770	Genel Yönetim Giderleri	14.632	
	191	İndirilecek KDV	16.638	
	329	B Şirketi		109.074
<i>Ar-Ge Projesi ve diğer faaliyetler kapsamında yapılan temsil ve ağırlama gideri kaydı</i>				

5.2.1.5. VUK'tan TFRS'ye Geçiş Muhasebe Kayıtları

1	770	Genel Yönetim Giderleri		5.376
	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		66.816
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	72.192	
<i>Pazarlama giderlerinin sınıflanması</i>				
2	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		123.160
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	109.660	
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	6.605	
3	770	Genel Yönetim Giderleri	6.895	
	<i>Kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi</i>			
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		464.013
4	770	Genel Yönetim Giderleri		441.787
	649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	905.800	
	<i>Teşvik Sınıflaması</i>			
4	257	Birikmiş Amortisman		11.351
	268	Birikmiş Amortisman		12.737
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	24.088	
<i>Amortisman düzeltme kayıtları</i>				

	473	Çalışanlara Sağlanan Faydalar		299.711										
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	287.655											
5	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	10.761											
	770	Genel Yönetim Giderleri	1.295											
	2019 izin karşılığı													
	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		1.356.166										
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		71.269										
6	770	Genel Yönetim Giderleri		96.687										
	379	Borç ve Gider Karşılığı	1.524.122											
	2019 personel prim karşılık kaydı iptali													
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.928.830											
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	112.347											
7	770	Genel Yönetim Giderleri	16.341											
	379	Borç ve Gider Karşılığı		2.057.517										
	2019 personel prim karşılık kaydı													
	760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	92.435											
8	770	Genel Yönetim Giderleri		14.632										
	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		77.804										
	Temsil ağırlama giderlerinin sınıflandırılması													
	770	Genel Yönetim Giderleri	163.586											
9	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		163.586										
	TFRS'ye göre amortisman hesaplama farklılıkları nedeniyle dağıtım anahtarının güncellenmesi sonucu yapılan virman kaydı (ortak kullanılan sabit kıymetler)													
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	303.647											
10	268	Birikmiş Amortisman		303.647										
	Aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının amortismanı 2019													
	<table><tr><td>263- Geliştirme Gideri</td><td>TFRS</td></tr><tr><td>Aktif değeri</td><td>1.518.233</td></tr><tr><td>Faydalı ömür</td><td>5 Yıl</td></tr><tr><td>Amortisman oranı</td><td>20%</td></tr><tr><td>31.12.2019 Amortisman tutarı</td><td>303.647</td></tr></table>				263- Geliştirme Gideri	TFRS	Aktif değeri	1.518.233	Faydalı ömür	5 Yıl	Amortisman oranı	20%	31.12.2019 Amortisman tutarı	303.647
263- Geliştirme Gideri	TFRS													
Aktif değeri	1.518.233													
Faydalı ömür	5 Yıl													
Amortisman oranı	20%													
31.12.2019 Amortisman tutarı	303.647													
	750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	17.825.040											
11	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		17.825.040										
	Aktifleştirilen araştırma harcamalarının TMS 38 gereğince giderleştirilmesi													

VUK-TDHP 263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri	19.489.412
Pazarlama giderlerinin sınıflanması	(66.816)
2019 personel prim karşılık kaydı iptali	(1.356.166)
Temsil ağırlama giderlerinin sınıflandırılması	(77.804)
TFRS'ye göre amortisman hesaplama farklılıkları nedeniyle dağıtım anahtarının güncellenmesi sonucu yapılan virman kaydı (ortak kullanılan sabit kıymetler)	(163.586)
Kalan giderleştirilecek tutar	17.825.040

TRFS Yevmiye Kaydı No	VUK – TDHP'nına uygun olarak hazırlanan finansal tablolardaki Ar-Ge Harcaması TL	5.992.140
2	Kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi	109.660
3	Tesvik sınıflaması	(464.013)
4	Amortisman düzeltme kayıtları	24.088
5	2019 izin karşılığı	287.655
7	2019 personel prim karşılık kaydı	1.928.830
10	Aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının amortismanı 2019	303.647
11	Giderleştirilen araştırma harcaması	17.825.040
	Toplam TFRS Araştırma Gideri TL	26.007.047

Yukarıdaki GKLP şirketinin VUK - TDHP'dan TFRS'ye geçiş yevmiye kayıtları ve bu kayıtlara dayanak oluşturan düzeltme işlemleri gösterilmiştir.

1 numaralı yevmiye kaydı ile VUK- TDHP'nına göre 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve 770- Genel Yönetim Giderlerinde muhasebeleştirilmiş olan tutarların 760- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına virmanı yapılmıştır.

Bilindiği üzere VUK kapsamında hazırlanan mali tablolarda kıdem tazminatı karşılığı ayrılması zorunlu bulunmamaktadır. TFRS uyarınca ise ayrılması zorunlu olan bir karşılık gideridir. Bu nedenle, **2 numaralı** yevmiye kaydı ile TFRS finansal tablolarında kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış ve şirketin ilgili departmanlarına göre muhasebe kaydı oluşturulmuştur. Kıdem tazminatı karşılığını oluşturan tutar (123.160 TL) **GKLP İşletmesinin** insan kaynakları departmanı tarafından hesaplanmış ve bordro gizliliği nedeniyle özet olarak muhasebe departmanına iletilmiştir.

3 numaralı yevmiye kaydı yapılarak VUK- TDHP uyarınca gelir olarak kaydedilen SGK teşvikleri TFRS finansal tablolarında 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve 770- Genel Yönetim Giderleri hesaplarından düşülerek giderlerin netleştirilmesi sağlanmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna karşın VUK hükümleri kapsamında finansal tablolar hazırlanırken Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış ilgili Tebliğ'lerindeki faydalı ömürlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, **4 numaralı** yevmiye kaydı ile faydalı ömür farklılıklarından kaynaklanan amortisman farklarının muhasebeleştirilmesi sağlanmıştır.

Yine VUK hükümlerine göre ayrılması zorunlu olmayan izin karşılıkları TFRS kapsamında ayrılması zorunlu olan karşılıklardandır. **5 numaralı** yevmiye

kaydında kullanılmamış izin karşılıklarının hesaplanarak departmanlara göre gider kayıtlarının yapılması görülmektedir.

6. yevmiye kaydı, VUK kapsamında hesaplanmış olan prim karşılıklarının iptal edilmesi, **7. yevmiye kaydı** ise söz konusu prim karşılıklarının tekrar hesaplanarak muhasebeleştirilmesi görülmektedir. İzin karşılığını oluşturan tutar (2.057.517 TL) **GKLP İşletmesinin** insan kaynakları departmanı tarafından hesaplanmış ve bordro gizliliği nedeniyle özet olarak muhasebe departmanına iletilmiştir.

8. yevmiye kaydı, VUK - TDHP uyarınca 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve 770- Genel Yönetim Giderlerinde muhasebeleştirilen tutarın TFRS kapsamında 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerine virmanlanmasına ilişkindir.

9. yevmiye kaydı TFRS'ye göre amortisman hesaplama farklılıkları nedeniyle ortak kullanılan sabit kıymetlere ilişkin dağıtım anahtarının güncellenmesi nedeniyle yapılan virman işlemidir.

10. yevmiye kaydı, aktifleştirilen geliştirme giderlerine ait hesaplanan amortisman tutarına ilişkindir.

11. yevmiye kaydı, VUK - TDHP kapsamında aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının TFRS hükümlerine göre araştırma safhasına ait olduğu tespit edilmesi sonucu giderleştirilmesi amacıyla oluşturulmuştur.

Görüleceği üzere, 21.189.647 TL'lik Ar-Ge harcaması VUK - TDHP kapsamında aktifleştirilirken, TFRS hükümlerine göre gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra araştırma safhasına ait giderler giderleştirilerek dönem kar zarar tablosu ile ilişkilendirilmiştir.

VUK - TDHP kapsamında hazırlanan Kar ve Zarar Tablosunda Ar-Ge giderleri 5.992.140 TL iken, TFRS kapsamında 26.007.047 TL'dir. Aşağıdaki tabloda tüm düzeltmeler yapıldıktan sonra TFRS kapsamında ki 750- Araştırma ve Geliştirme giderinin ayrıntısı yer almaktadır.

	2019
Personel Giderleri	18.118.949
Danışmanlık Giderleri	3.813.650
Seyahat ve Ulaşım Giderleri	1.572.826
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.002.846
Ofis Giderleri	670.073
Diğer	268.316
Vergi ve Fon Giderleri	177.550
Amortisman	372.581
Bakım, Onarım ve Temizlik Giderleri	10.257
Toplam Araştırma ve Geliştirme Giderleri	26.007.047

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası 22.114.381,02 TL'dir. Dönem ticari karı 23.656.070,28 TL'dir. 2019 yılı mali karı ise 1.834.173,80 TL olarak hesaplanmıştır.

TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda vergi öncesi dönem karı 2.253.556 TL'dir. Vergi son-

rası sürdürülen faaliyetlerden kar ise 1.815.670 TL'dir.

5.2.2. TFRS Kapsamında Oluşturulan Finansal Tablolar

5.2.2.1. Bilanço

GKLP şirketinin TFRS – TMS kapsamında hazırlanan 31.12.2019 tarihli bilançosu aşağıda gösterilmiştir.

Bilanço
TRY

	31.Ara.19
Varlıklar	
Ticari ve Diğer Alacaklar - KV	9.966.899
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.876.374
İlişkili Taraf Alacakları - KV	814.811
Diğer Dönen Varlıklar	723.384
Dönen Varlıklar	13.381.468
Ticari ve Diğer Alacaklar - UV	6.079.999
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.897.096
Ertelenmiş Vergi Varlığı	462.787
Maddi Duran Varlıklar	304.121
İlişkili Taraf Alacakları - UV	73.279
Diğer Duran Varlıklar	27.162
Duran Varlıklar	8.844.444
Toplam Varlıklar	22.225.912
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Karşılıklar	2.600.010
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.915.384
İlişkili Taraflara Borçlar - KV	984.402
Ticari ve Diğer Borçlar - KV	803.588
Vergi Yükümlülüğü	11.565
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	6.314.949
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Çalışan hakları	465.952
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	465.952
Toplam Yükümlülük	6.780.901
Özkaynak	
Sermaye	1.022.233
Aktüeryal Fark	(68.088)
Yasal Yedekler	2.904.860
Birikmiş Kar	11.586.006
Toplam Özkaynaklar	15.445.011
Toplam Özkaynaklar ve Yükümlülükler	22.225.912

5.2.2.2. Diğer Kapsamlı Gelir ve Kar Zarar Tablosu

TTK kapsamında bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan **GKLP şirketinin** TFRS - TMS kapsamında hazırladığı 01.01.2019-31.12.2019 dönemine ilişkin diğer kapsamlı gelir ve kar zarar tablosu aşağıda gösterilmiştir.

Diğer Kapsamlı Gelir ve Kar Zarar Tablosu

TRY

01.01.2019-31.12.2019

KAR VE ZARAR

Brüt Gelir	32.369.043
İndirimler & İskonto & Karşılıklar	(2.571.583)
Gelir, Net	29.797.460
Satışların Maliyeti	--
Brüt Kar	29.797.460
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(26.007.047)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(833.255)
Genel Yönetim Giderleri	(1.212.101)
Diğer Gelir	173.243
Diğer Gider	(231.004)
Faaliyet Geliri	1.687.296
Finansman Gelirleri	566.260
Net finansman maliyeti	566.260
Vergiden önceki kar	2.253.556
Vergi Gideri	(437.886)
Sürdürülen Faaliyetlerden Kar	1.815.670

Diğer Kapsamlı Gelir

Kar ve zarar olarak sınıflandırılmayacaklar

Çalışan sağlanan faydalardan kaynaklanan aktüeryal kazanç ya da kayıp	(25.615)
Çalışanlara sağlanan faydalardan elde edilen aktüeryal kazancın vergi etkisi	5.124
Diğer Kapsamlı Gelir, Net	(20.491)

Toplam Diğer Kapsamlı Gelir

1.795.179

6. SONUÇ

2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun, 2002 yılında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesiyle yasal zemini oluşturulmaya çalışılan teknoparkların sayısı, sağlanan teşviklerin de etkisiyle artmaya devam etmektedir.

Devletin, çeşitli teşviklerle araştırma ve geliştirme faaliyetlerini özendirilmesinin nedeni, Ar-Ge faaliyet-

lerinin büyük maliyetlerinin olması ve projelerin başarısızlık riskinin yüksek olmasının, şirketleri ve şahısları araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yapma konusunda isteksiz bir hale getirmesidir.

Teknoparklarda yer alan şirketlere yönelik vergisel teşviklerden en önemli olanları; Ar-Ge faaliyeti sonucunda elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar

vergisinden istisna olması, Ar-Ge ve yazılım personeli ve %10'nuna kadar destek personeli için ücretlerinin gelir ve damga vergisinden muaf olmasıdır. Yazılım için sağlanan KDV istisnası ise diğer Ar-Ge faaliyetleri için bulunmamaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerindeki artışın doğal bir sonucu olarak bu kapsamda yapılan harcamalar da yüksek tutarlara ulaşmıştır. Bu durum harcamaların muhasebeleştirilme şekli ile ilgili sorunları da

beraberinde getirmiştir. Muhasebeleştirilme şeklinin belirlenmesinde en önemli sorun araştırma ve geliştirme faaliyetinin ne şekilde değerlendirilmesi gerektiğidir.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda oluşan maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Standartta yer alan hükümlere göre, Ar-Ge harcamalarının bu faaliyetlerden gelecekte sağlanacak faydaya göre muhasebeleştirilmesi gerektiği öngörülmeyle birlikte, araştırma aşamasındaki harcamalarının doğrudan döneminde giderleştirilebileceği, geliştirme aşamasındaki giderlerinin ise belli koşullar altında aktifleştirilebileceği belirtilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, Ar-Ge harcamalarının hangi durumda aktifleştirileceği, hangi durumda gider yazılacağı konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Vergi mevzuatımızda ise, hesap döneminde yapılan Ar-Ge harcamalarından gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümlerine göre aktifleştirilmesi gerekmeyenlerin doğrudan giderleştirilebileceği, gayrimaddi hakka yönelik harcamaların tamamının ise aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ.
- 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT).
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu.
- 01.08.2016 Tarih ve 2016/9092 sayılı BKK.
- 01.08.2016 Tarih ve 2016/9093 sayılı BKK.
- 01.08.2016 Tarih ve 2016/9094 sayılı BKK.
- Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999.
- Arslan, Cem. **Ar-Ge Tasarım İle Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, 2018.
- Babacan, Muazzez. **Dünya'da ve Türkiye'de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları)**, 1995, İzmir.
- Başaran, Murat. "Muhasebe İlkeleri Işığında Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Vergi Matrahına/Mali Kara Etkisi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 352, Ocak: 2018, ss.9-47.

- Bozdemir, Enver. "Ar-Ge Ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 145, Ocak – Şubat 2018, ss.13-40.

- Dilsiz, Burak Fırat, Meral. "Teknokentlerde Vergi Uygulamaları", **ABMYO Dergisi**, Sayı: 52, 2018, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/663674>, (04.04.2020), ss.1-16.

- Elitaş, Cemal. **TMS ve TFRS'ye Geçiş Rehberi**, Gazi Kitabevi, 2012, Ankara.

- Fidancı, Ayşe Nur. "Araştırma, Geliştirme (AR-GE) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2017/1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/284524>, (04.04.2020), ss.69-90.

- Göker, Çağıl Süt. "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gömülü Yazılımların KDV Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 352, Ocak 2018, ss.74-79.

- Gökçe, Naciye Tekelioğlu, Tülay. "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, s. I, 2013, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/18866>, (04.04.2020), ss.121-132.

- Gül, İlknur İlyaz. "İnovasyon, Teknoparklar ve Savunma Sanayii Sektörü: ODTÜ Teknokent Örneği", **Savunma Sanayi Gündemi**, 2009, ss. 55-59.

- Günaydın, İhsan. "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki", **Vergi Sorunları**, Sayı: 196, Ocak 2005, ss.150-187.

- İbişoğlu, Çiğdem. "Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Yönetişim Ve Örgütlenme Yapılarının Değerlendirilmesi: YTÜ TGB Örneği", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2014.

- ODTÜ Teknopark, <http://odtuteknokent.com.tr/tr/>, (15.02.2020).

- Kutbay, Hüseyin. "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri: Tarihsel Bir Perspektif", **Vergi Sorunları**, Sayı: 352, Ocak 2018, ss.81-102.

- Özdemir, Yahya. "Teknolojik İnovasyon Güdümli ABD Ekonomisindeki Teknoparkların Ülke Kalkınmasındaki Rolü", 2014, <http://www.sanayisurasi.gov.tr/pdfs/teknolojik-inovasyon-gudumlu-amerika-birlesik-devletleri-ekonomisindeki-teknoparklarin-ulke-kalkinmasindaki-rolu.pdf>, (18.02.2020), ss. 1-21.

- Özerhan, Yıldız Yanık, Serap. **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012.

- Mert, Hüseyin ve Karagöz, Okan. Türk Vergi Sisteminde Ar-Ge Teşviklerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi. **Vergi Dünyası**, Sayı: 422, 2016, s. 14-22.

- Mert, Hüseyin, Karahan, Bülent Deniz ve Atın, Ferhat. **Ar-Ge Teşvikleri ve Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: 2019, Nobel Yayıncılık.

- Özgüven, H. Nevzat. “Teknoparkların Üniversitelere Katkıları ve Mühendislik Eğitime Etkileri”, **TMMOB Mühendislik Eğitimi Sempozyumu**, 2005, Ankara.

- Savcı, Ahmet Şahin, Özdemir, Ergin. “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan AR-GE Personelinin Bölge Dışında Geçirdiği Süre Olması Durumunda Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 407, Temmuz 2015, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/w3z3m635732430925730012.pdf>, (04.04.2020), ss.23-30

- T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, <https://atgm.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=5b78877f-661a-4d1a-89e3-4847f43a7ba2>, (10.01.2020).

- TMS 38, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>, (11.03.2020).

- Yeşilkaya, Mehmet Şerif. “Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Şirketlerin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Değerlendirilmesi: Fırat Teknokent Örneği”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

- Yeter, Erkan. “İlaç Patentlerinin Aktifleştirilmesinin TMS 38, BOBİ FRS ve VUK İle Karşılaştırılması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Okan Üniversitesi, 2018.