

**AR-GE İNDİRİMİNİN GELİR
VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARDI (TMS 12)
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

***AN EVALUATION OF R&D DEDUCTION
IN TERMS OF TURKISH ACCOUNTING
STANDARD 12 INCOME TAXES (TAS 12)***

● Yrd. Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU*

● Yrd. Doç. Dr. Tunç KÖSE**

Öz

Bu çalışmanın amacı, Ar-Ge indiriminin niteliğinin ve muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartlarından “TMS 12 Gelir Vergileri” bakımından değerlendirmektir. TMS 12, ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılıkları sürekli ve geçici farklar olarak sınıflandırmaktadır. Standartta geçici farklar; vergiye tabi geçici farklar veya indirilebilir geçici farklardan oluşmaktadır. Çalışmada TMS 12 ve Ar-Ge indirimi birlikte değerlendirildiğinde Ar-Ge indiriminin sürekli fark ve/veya vergiye tabi geçici fark olduğu ortaya konulmuştur. Dönem kazancının yetersiz olması halinde indirim konusu yapılamayan ve bu nedenle vergiye tabi geçici fark sayılan Ar-Ge indirimi ertelenmiş

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. Çalışmanın son başlığında Ar-Ge indiriminin TMS 12 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi bir örnekle gösterilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standardı 12, Ar-Ge indirimi, Sürekli farklar, İndirilebilir geçici fark, Ertelenmiş vergi varlığı

Abstract

The purpose of this study is to evaluate character and accounting practices of R&D deduction in terms of Turkish Accounting Standard 12 Income Taxes (TAS 12). The variations between accounting profit and taxable profit are classified as permanent and temporary differences in TAS 12. Temporary differences may be either; taxable temporary differences or deductible temporary differences. This study introduces that when TAS 12 and R&D deduction is evaluated together, R&D deduction will be characterized as permanent differences or/and deductible temporary difference. When R&D deduction is defined as temporary differences, this deduction will be recorded as a deferred tax asset. Accounting practices of R&D deduction is introduced in the last part of the study.

Key words: Turkish Accounting Standard 12, R&D deduction, Permanent differences, Deductible temporary difference, Deferred tax asset

1. GİRİŞ

Ortak bir işletme dili oluşturmak amacıyla sürdürülen çalışmalar sonucunda Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/IFRS) uyma zorunluluğu öngörülmektedir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından hazırlanan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun Kontrolündeki Şirketlerin Tasfiyesine Dair Yönetmelik'te (26333 sayılı Resmi Gazete, 2006) banka sektörü için TMS/IFRS'lerin zorunlu hale getirilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu'nun

2008 yılı içinde Seri XI No 29 Tebliğ ile Seri XI No 25 Tebliği'ni yürürlükten kaldırarak TMS/TFRS ve Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) uygulamalarını kabul etmesi konuyla ilgili yapılan diğer çalışmalardır. Söz konusu standartların uygulamasından kaynaklanabilecek sorunların giderilmesi uygulayıcılar açısından önem arz etmektedir. Özellikle geçerli olduğu ülkelerde uygulayıcıların en çok zorlandıkları standart olarak nitelendirilen Gelir Vergileri Standardının ülkemizde uygulamasının ortaya konulması önemli olmaktadır.

Bilindiği gibi, muhasebe ilkelerine göre tespit edilen kâr (muhasebe kârı) ile vergi kanunlarına göre hesaplanan kâr (vergi matrahı) arasındaki farklar gelir vergilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12)'ye göre sürekli ve geçici fark olarak sınıflandırılmaktadır. Ar-Ge indirimi de muhasebe kârı ile vergi matrahı arasındaki fark olması nedeniyle TMS 12'ye göre değerlendirilmeli ve mali tablolarda gösterilmelidir. TMS 12 kapsamında Ar-Ge indirimi değerlendirildiğinde; Ar-Ge indirimi, dönem kazancının yeterli olup olmamasına göre sürekli ya da geçici fark olarak ele alınmalıdır. Çalışmamızda da Ar-Ge indiriminin TMS 12 karşısındaki niteliği ve muhasebeleştirilmesi bir uygulama örneği ile çeşitli yönlerden değerlendirilmiştir.

2. AR-GE FAALİYETLERİNİN TEŞVİKİNDE AR-GE İNDİRİMİ

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan ve muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilen giderlerin beyanname üzerinde bir kez daha kazançtan indirimi şeklinde uygulanmaktadır. Bu bakımdan, Ar-Ge indirimi uygulaması ve TMS 12 bakımından değerlendirilmesine geçmeden önce Ar-Ge faaliyetinin ne olduğunun ortaya konulmasında yarar bulunmaktadır.

2.1. Ar-Ge Faaliyeti

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'inin 10.2.2. paragrafında, belirli amaçlara yönelik olarak yapılan faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Tebliğde bu amaçlar;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

- Yeni yöntemle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerin araştırılması veya geliştirilmesi,

- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin araştırılması şeklinde sıralanmıştır.¹

Ar-Ge faaliyetleri, Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nda (TMS 38), “araştırma faaliyetleri” ve “geliştirme faaliyetleri” olarak ayrı ayrı ele almıştır.² TMS 38'in tanımlar başlıklı 8. paragrafında araştırma faaliyeti “*yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme*” olarak tanımlanmıştır. TMS 38'in 56. paragrafında da yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler; araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması; malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması,

¹ 5746 sayılı Kanunun gereği Maliye ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından müşterek hazırlanan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde ise bu faaliyetlere ek olarak çevreye uyumlu ürün tasarımı faaliyetleri de Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmiştir (Kurdoğlu 2008, 37).

² Ar-Ge faaliyetlerinin tanımına 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve TMS 38 dışında, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer verilmiştir. Ancak, TMS 38'in dışındaki düzenlemelerin tamamında Ar-Ge faaliyeti bir bütün olarak tanımlanmıştır.

tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi araştırma faaliyetlerine örnek gösterilmiştir.

Geliştirme faaliyeti de yine TMS-38'in tanımlar başlıklı 8. paragrafında tanımlanmıştır. Tanıma göre, *“ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması”* geliştirme faaliyetidir. TMS 38'in 59. paragrafında ise, üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi; yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı; ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denemesi geliştirme faaliyetlerine örnek gösterilmiştir.

2.2 Ar-Ge İndirimi

2.2.1. Yasal Düzenleme

Vergi sistemimizde Ar-Ge indirimi KVK ve GVK'da düzenlenmiştir. GVK'da *“diğer indirimler”* başlıklı md. 89'un 9. bendinde yer alan Ar-Ge indirimi madde hükmünde şöyle ifade edilmiştir:

“9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Ar-Ge indirimi KVK'da ise *“diğer indirimler”* başlıklı md. 10'un (a) bendinde şu şekilde düzenlenmiştir:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Her iki kanunda yer verilen düzenlemede de “Ar-Ge indirimi” GVK md. 89(9) ve KVK md. 10(1)(a)’da dönem içinde yapılan ve usulüne göre muhasebeleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamının (%100’ü oranında) bir kez daha işletme hasılatından indirilmesi olarak ifade edilmiştir.

2.2.2. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge indiriminden projenin başladığı geçici vergi döneminden itibaren faydalanmaya başlayabilirler. İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Dönem kazancının yetersiz olması halinde kazançtan indirilemeyen Ar-Ge indiriminin, izleyen hesap dönemlerine devredilmesi ve yıl sınırlaması olmaksızın kazanç oluşan ilk dönemde matrahtan indirilmesi de mümkündür (Küçük, 2008, 107). 5746 sayılı Kanun md. 3(1)’de, KVK md. 10’dan’ farklı olarak, matrah yetersizliği nedeniyle dönem kazancından indirilemeyen Ar-Ge indiriminin izleyen yıllara her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak devredileceği hüküm altına almıştır. 5520 sayılı KVK md. 10(1)(a) hükmüne ek olarak, 5736 sayılı Kanunla, 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-

Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı dönem kazancından indirim konusu yapılabilecektir (Küçük, 2008, 108).

2.3. Ar-Ge Harcamaları ve Muhasebeleştirilmesi

Ar-Ge harcamaları, bilançoda aktifleştirilebildiği gibi, gelir tablosunda da gider olarak kaydedilebildiği için mali tabloların görünümüne ve faaliyet sonuçlarına etkisi farklı olmakta bu durum da Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde geçerli olan ilke ve esasları önemli hale getirmektedir (Öztürk ve Çına Bal, 2008, 167).

Ar-Ge harcamaları 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.2.1. başlığında “Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar” şeklinde tanımlanmıştır.³ Tebliğ ile 5746 sayılı Kanunun uygulanmasını göstermek üzere çıkartılan Yönetmelik (Resmi Gazete, 2008) arasında Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan harcamaların ele alınışı bakımından bazı farklılıkların bulunduğu da belirtilmesi gerekir.⁴ Ar-Ge harcamaları TMS-38'de

³ Tebliğin 10.2.5. başlığında ise Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Personel giderleri,
- Genel giderler,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortisman ve tükenme payları,
- Finansman giderleri.

⁴ Ar-Ge faaliyetlerinin finansmanı için kullanılan kredilerin giderlerinin 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmemesinin aksine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi uygulamasında Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmesi; Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların KVK açısından Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmemesi, buna karşılık 5746 sayılı Kanun kapsamında ise Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanan amortismanların gider kabul edilmesi; Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında Ar-Ge departmanında istihdam edilen hizmetliler ile diğer vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanında tam zamanlı çalışmayan Ar-Ge personeline ödenen ücretler Ar-Ge harcaması kapsamı dışında tutulmuşken, 5746 sayılı Kanun uygulamasında bu tür ödemeler belli şartlar altında Ar-Ge harcaması olarak değerlendirmektedir. Bu farklılıkların dışında, 5746 sayılı Kanuna ilişkin yönetmelikte, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini aşamayacağı belirtilmiştir. 5520 sayılı KVK uygulamasında ise böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

ise, 127. paragrafta “*araştırma ve geliştirme harcamaları, araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü harcamadan oluşur*” olarak tanımlanmıştır.

Ülkemizde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29) ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) düzenlemeleri yer almaktadır. Bu düzenlemelerde farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu çalışmanın konusu, Ar-Ge indiriminin TMS 12 bakımından değerlendirilmesi olduğu için Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde TMS 38’de yer alan düzenleme temel alınacaktır.

TMS 38’e göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrıştırılabiliyorsa, araştırma giderleri gider yazılmakta, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmektedir. Ayrıştırılamıyorsa harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi ele alınıp doğrudan gider yazılmaktadır. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Çünkü işletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir (TMS 38, paragraf 52-55). TMS 38’de böyle bir ayrıma gidilmesinin gerekçesi, araştırma çalışmaları neticesinde beklenen sonuçların elde edilemeyeceği ve bu faaliyetlerin sonucunda belirsizliğin çok yüksek olması gerçeğidir (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008, 56).

Bu bağlamda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında; 7/A seçeneğinde araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilgili giderler, öncelikle “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilmektedir. Daha sonra ay sonlarında veya raporlama dönemlerinde araştırma giderleri, sonuç hesaplarında yer alan “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına, “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma” hesabı aracılığıyla yansıtılır. Geliştirme giderleri ise sonuç hesaplarında gider olarak yazılmayıp, maddi ol-

mayan duran varlık hesapları kapsamındaki “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına, “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma” hesabı aracılığıyla yansıtılarak aktifleştirilir (Akdoğan, 2009, 131).

Yukarıdaki düzenlemeye karşın; 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği gereği, işletmeler, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ayırmaksızın hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Tebliğ zımnen de olsa gayri maddi hakka yönelik olup olmama kriterini getirerek bir bakıma araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ayırmakta ve TMS 38’e uyum sağlamaktadır.

İlgili tebliğ uyarınca dikkat edilmesi gereken, aktifleştirme işlemine projenin tamamlandığı tarihe kadar devam edilmesi gerektiği, proje olumlu veya olumsuz olarak sona ermeden yapılan harcamalar üzerinden amortisman hesaplanmamasıdır. Proje sonunda gayri maddi hak doğması halinde aktifleştirilmiş olan tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Yapılan Ar-Ge harcaması üzerinden amortisman ayrılabilmesi için Ar-Ge faaliyetinin sona ermesi ve buna bağlı olarak da gayri maddi hakkın doğmuş olması gerekmektedir. Bunun nedeni, sabit bir varlıkta amortisman ayrılabilmesi için varlığın kullanılmaya hazır hale gelmesi ve yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunması koşulunun olmasıdır (Şeker 2009, 34). Ancak projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

3. Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12)

Bu bölümde TMS 12, Ar-Ge indiriminin muhasebeleştirilmesi kapsamında ele alınacaktır. Standart, işletmelerin kârları üzerinden ödedikleri ver-

ğinin “işletme açısından” bir gider olduğu varsayımına dayanmaktadır.⁵ Varsayımına göre ödenilen vergi, dağıtımına tabi net kârı azaltmaktadır ve bu bağlamda vergi gideri, vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, mevzuatımızdan farklı olarak ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008, 158). Standartın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir (TMS 12, “Amaç” bölümü). Bu bağlamda standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcunu veya ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi mevzuatımızda, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr (mali kâr) arasında rakamsal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Standartta bu farklılıklar sürekli ve geçici olmak üzere ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır.

Sürekli farklar ⁶, mali ve muhasebe kârı arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farkları ifade eder. Sürekli farklar, genel olarak vergi mevzuatımızda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna olan ve o dönemde bu istisnadan yararlanmış kazançları kapsamaktadır (Arslan, 2008, 298). Bu farklar, sadece cari yıl muhasebe kârına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkilemekte, gelecek dönemlerin vergi giderini etkilememekte ve bu nedenle ertelenmiş vergi oluşturmamaktadır.

⁵ Buna karşılık “vergi kanunları açısından”, GVK md. 90’a göre gelir vergisi ve diğer kişisel vergiler ile KVK md. 11/d hükmüne göre, hesaplanan kurumlar vergisi vergiye tabi kazancın tespitinde hasılattan indirilemeyecek unsurlar arasındadır.

⁶ Sürekli farklara neden olan giderlere; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farkları, her türlü para ve vergi cezaları(6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre ödenen cezalar, gecikme zamları; 213 sayılı VUK hükümlerine göre hesaplanan gecikme faizleri dahil), ihraç edilen menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satıştan doğan zararlar ve bunlara ilişkin ödenen komisyonlar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki motorlu deniz ve hava taşıtlarının her türlü gideri ve bunların amortismanları, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu I, III ve IV Sayılı Tarifelerde yer alan taşıtlara ilişkin ödenen motorlu taşıtlar vergisi örnek verilebilir. Sürekli farklara neden olan gelirlere ise; iştirak edilen tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları (KVK md. md 5/1-b’de belirtilen şartların taşınması halinde yurt dışından elde edilen kâr payları dahil), yasal sınırları aşmayan bağış ve yardımlar, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar örnek gösterilebilir.

Geçici farklar “bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak” tanımlanmaktadır (TMS 12, paragraf 5). Bazı geçici farklar, gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanmaktadır ve bu farklar zamanlama farkı olarak adlandırılmaktadır (TMS 12, paragraf 17). Geçici farklar, zamanlama farklarının yanında; varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı (defter) değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır.

3.1. Geçici Farklar ve Vergiye Esas Değer Kavramı

Standartta geçici farkların oluşması, ilgili varlık veya borç kalemlerinin taşıdıkları vergi yük (ödeme) ve avantajları yönünden “vergiye esas değer” kavramı ile açıklanmaktadır. Standartta vergiye esas değer, “*bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade etmektedir*” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 12, paragraf 5). Varlıklar için vergiye esas değer “*işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutar*” olarak ya da borçlar için vergiye esas değer “*onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar*” olarak aktif ve pasif kalemler itibarıyla standartta açıklanmıştır (TMS 12, paragraf 7-8). Standartta geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır.

Vergiye tabi geçici farklar ⁷, “*gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken*

⁷ Vergiye tabi geçici farklara neden olan gelirlere; hisse senetleri değer artış kazançları, verilen çekler reeskont gelirleri, vadesiz borçlar reeskont gelirleri ve vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar(devlet tahvili, hazine bonoları hariç) örnek gösterilebilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008, 162).

vergiye tabi tutarlar oluştururlar” şeklinde standartta tanımlanmıştır (TMS 12, paragraf 5). Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasabe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr (zarar) hesabında dikkate alınan farklardır. Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacaklarından vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanır ve muhasebeleştirilir (Tunç, 2007,61). Standart, genel olarak bütün vergiye tabi geçici farkların “ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü)” olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TMS 12, paragraf 15).

İndirilebilir geçici farklar ⁸ ise, “gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır” şeklinde standartta tanımlanmıştır (TMS 12, paragraf 5). İndirilebilir geçici farklar, bir varlığın/borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttıklarından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır ve muhasebeleştirilir (Tunç, 2007, 61). Standart, genel olarak bütün indirilebilir geçici farkların “ertelenmiş vergi varlığı” olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TMS 12, paragraf 24).

3.2. Ar-Ge İndiriminin Sürekli ve Geçici Farklar Açısından Değerlendirilmesi

TMS 12 kapsamında, kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılan Ar-Ge indirimi sürekli fark olarak tanımlanmalıdır. Çünkü sürekli

⁸ İndirilebilir geçici farklara neden olan giderlere; kıdem tazminatı karşılığı giderleri, diğer borç ve gider karşılığı giderleri, alınan çekler reeskont giderleri, vadesiz alacak reeskont giderleri, fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri, alış bedelinin altında bir değerle değerlendirilmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar ve kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri örnek verilebilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2008,161).

farklar, sadece cari dönem vergi matrahını etkileyerek cari dönem toplam vergi giderini etkilemekte ve bu nedenle sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu yaratmamaktadırlar (Arslan, 2008, 298). Sonuç olarak, Ar-Ge indirimi işletmenin muhasebe kârından indirim tutarının düşülmesiyle mali kârı azaltan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Ancak, dönem kazancının olmaması ya da yetersiz olması halinde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indiriminin, izleyen hesap dönemlerine devredilmesi ve kazanç oluşan ilk dönemde indirilmesi de mümkün olmaktadır. Böyle bir durum söz konusu olması halinde izleyen hesap dönemlerine devreden Ar-Ge indiriminin ileride sağlanacak bir vergi tasarrufunu ifade etmesi nedeniyle, gelecek dönemlerde indirilebilir geçici fark ortaya çıkarmaktadır (Arslan, 2008, 368). İndirilebilir geçici farklar ise, ertelenmiş vergi varlığının doğmasına sebep olmaktadır.

İleriki bir tarihte, vergi tasarrufu sağlayacak bir olay meydana gelmiş ise bu olayın meydana geldiği dönemde ileride sağlanacak vergi tasarrufu bir ertelenmiş vergi varlığı olarak kayda alınmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008, 160). Standartta, ertelenmiş vergi varlığı indirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttığı için yukarıda değindiğimiz devreden Ar-Ge indirimi ertelenmiş vergi varlığı kapsamında ele alınmalı ve bu kapsamda muhasebeleştirilmelidir.

3.3. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ile Borçlarının Hesaplanması

Ertelenmiş vergi varlığı ya da borcunun hesaplanmasında ilk yapılması gereken, bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farkların (işletmenin varlık ve borçlarının belirlenmiş vergi değerleri ile muhasebe değerlerinin karşılaştırılması suretiyle) belirlenmesi ve bu farkların vergiye tabi ya da indirilebilir nitelikte olup olmadıklarına göre sınıflandırılmasıdır. Daha sonra ise, vergiye tabi ya da indirilebilir geçici farkların toplam tutarları bilanço tarihi itibarıyla

geçerli olan vergi oranları ile çarpılarak ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi borç tutarları saptanır. Bu aşamada, ertelenmiş vergi varlığının mahsup edileceği ya da ertelenmiş vergi borcunun ödeneceği dönemde vergi oranında veya vergi mevzuatında bir değişiklik olmuşsa, bu değişiklik ilgili vergi borcu ve varlıklarına yansıtılmasına dikkat edilmelidir (Oruç, 2006,111).

Sonuç olarak, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenmiş vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenmiş vergi gelirini ifade eder. Bu tutarlar cari dönem vergi karşılıklarına eklenerek ya da çıkarılarak vergiden sonraki muhasebe kârının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanır.

3.4. Ertenilmiş Vergi Varlıkları ile Borçlarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 12'deki düzenlemeye göre, bilançoda ve gelir tablosunda yer alması gereken ancak mevcut tekdüzen hesap planında (TDHP) yer almayan “ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu” kalemleri bilançoaya, “ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri” kalemleri de gelir tablosuna dahil edilmelidir.

Standartta, muhasebeleştirme işleminde ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının ayrı olarak ele alınması gerektiği öngörülmüş fakat hangi hesapların kullanılacağı konusu açıklanmamıştır. Ertenilmiş vergi varlık ve borçlarının kaydedilmesi için en uygun hesap gruplarının TDHP’da dönem ayırıcı hesaplar olarak kullanılan 28-48 nolu hesap grupları olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, ertelenmiş vergi varlıklarının nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden, ertelenmiş vergi borçlarının ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı olmamasıdır. Bu hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilerek, bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmektedir (Güçenme ve Arsoy, 2007, 6).

“Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (Resmi Gazete, 2008) (TMS 1)”nın 56. maddesinde ki “Eğer işletme dönen ve

duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılmaz” ifadesinden anlaşılacağı gibi; ertelenmiş vergi varlıkları; bilançonun aktifinde duran varlıklar içinde, ertelenmiş vergi borçları ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde gösterilmelidir. Bu nedenle, 283 nolu hesap “*ertelenmiş vergi varlığı*” altında açılıp, indirilebilir geçici farkların yarattığı ertelenmiş vergi varlığı etkisinin izlenmesi için; 483 nolu hesap ise “*ertelenmiş vergi borçları(yükümlülükleri)*” adı altında açılıp vergiye tabi geçici farkların yarattığı ertelenmiş vergi borcu etkisinin izlenmesi için kullanılabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 378,528).

TMS 12, vergi karşılıklarının yanında, vergiye tabi geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkisinin ve dönem net kârının buna göre hesaplanmasını da öngörmektedir. Bu vergi etkilerinin kâr/zarar’da muhasebeleştirileceği hesap olarak önceki yapılan çalışmalarda (Arslan, 2008, 340-341, Gücenme ve Arsoy, 2007, 7, Örtten, Kaval ve Karapınar, 2008, 164-165, Gençoğlu, 2007, 94-107): “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (ya da 691 Vergi Gideri/Geliri hesabı adıyla) ana hesabının alt hesaplarında açılan hesaplarla ertelenmiş vergi borcuna neden olan vergiye tabi geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilmekte, buna karşılık indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilmekteydi. Fakat bu hesabın asıl niteliğinin; dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarını içermesi nedeniyle TMS 12’ye göre muhasebeleştirilmesi gereken ertelenmiş vergi borcu veya alacağının, bu ana hesapta yer alması çok da uygun görülmemektedir. Ayrıca, borçlu çalışan 691 nolu hesabın kullanılması durumunda; bazı durumlarda 691 nolu hesabın alacak kalanı vermesi ya da dönem zararında bu hesabın kullanılarak alacaklandırılması gibi muhasebe teorisine uygun olmayan durumların ortaya çıkma ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle gelir tablosunda yer alan vergi ve yasal yükümlülükler karşılığının aşağıdaki

gibi üç farklı unsurdan oluşması uygun olacaktır (Akdoğan, 2008, Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu).

VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI (-)

- Yasal Vergi Karşılığı (+)
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

Yukarıda değindiğimiz sebeplerden dolayı üç unsur için üç farklı hesap oluşturulması TDHP açısından uygun olacaktır (Akdoğan, 2008, Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu; Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 919):

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. (-)

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS. (-)

693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.

Yukarıdaki 692 ve 693 nolu hesapların kalanı, kârı olumlu ya da olumsuz etkilemekte ve bu etkiler vergi kanunları açısından farklı nitelendirilmektedir. Bu nedenle, bu tutarların matrah düzeltmeleri grubunda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler hesaplarından (Akdoğan, Sevilengül, 2007, 778) farklı olarak, bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturulmuş nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Bunun nedeni, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler hesaplarının nitelik itibarıyla geçici farklılardan ayrı olarak TMS 12’de sürekli farklar kapsamında yer almasıdır. Bu kapsamda oluşturduğumuz nazım hesaplardan; 954-955 nolu hesaplar vergi matrahına ilaveyi, 956-957 nolu hesaplar ise vergi matrahından indirimi ifade etmektedir. Bu hesapların aşağıdaki gibi oluşturulması uygun olacaktır:

954 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS.

955 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ ALACAKLI HS.

956 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.

957 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS.

Ertelenmiş vergi borcu olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

| | |
|---------------------------------------|------|
| <hr/> | |
| 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL | |
| YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS. | XXXX |
| 692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS. | XXXX |
| 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL | |
| YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS. | XXXX |
| 483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. | XXXX |
| (YÜKÜMLÜLÜĞÜ) | |
| <hr/> | |
| 954 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS. | XXXX |
| 955 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ | |
| ALACAKLI HS. | XXXX |
| <hr/> | |

Standartta, ertelenmiş vergi varlığı kapsamında yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmalıdır:

| | |
|---------------------------------------|------|
| <hr/> | |
| 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL | |
| YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS. | XXXX |
| 283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. | XXXX |
| 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL | |
| YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS. | XXXX |
| 693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS. | XXXX |
| <hr/> | |
| 956 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS. | XXXX |
| 957 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ | |
| ALACAKLI HS. | XXXX |
| <hr/> | |

Yukarıda değindiğimiz kayıtların yıllık ya da ara dönem finansal raporlama yapan işletmelerde yapılması gerekmektedir.

TMS 12’de, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar ile ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları kalemlerinin bilançoda gösterilmesi, vergi giderinin (karşılığının) ise gelir tablosunda gösterilmesi öngörülmektedir. Standartta, dönem vergisi, “*vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 12, paragraf 5). Verginin aynı veya farklı dönemde doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilen bir işlem veya olaydan veya iktisap şeklinde bir birleşmeden kaynaklanması halinde, ertelenmiş vergi gelir ve gider olarak dönemin kâr veya zararıyla ilişkilendirilemez (Oruç, 2006,112). Standarda göre, mevcut vergi borçları ve varlıkları, bilançoda diğer varlık ve borç kalemlerinden ayrı sunulmaktadır ki bu kural, ertelenmiş vergi varlık ve borçları için de geçerlidir. Ertelenmiş vergi varlık ve borçları, cari dönem vergi varlık ve borçlarından ayrı gösterilirler.

4. Ar-Ge İndirimi Uygulamasına İlişkin Bir Örnek

Uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi için, aşağıdaki örnek oluşturulmuştur. Örnekte, Ar-Ge harcamasının ve buna bağlı olarak da indiriminin dönem sonunda muhasebeleştirilmesi konu edilmiştir. Sadelik ve anlaşılabilirliğin sağlanması amacıyla geçici vergi dönemleri göz ardı edilmiştir.

İşletme, 80 günlük Ar-Ge projesi için gerekli başvurularını yapmıştır. Uygun şartlar sağlandıktan sonra, 1 Ekim 2008’de işletmenin Ar-Ge faaliyetleri başlamıştır. Örneğimizde ilgili gider hesapları 7/A seçeneği kapsamında ele alınacaktır.

1. Proje süresince yapılan Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili tüm harcamalar aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

| | | |
|-----------------------------|----|-----|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME | | |
| GİDERLERİ HS. | | XXX |
| - Araştırma Faaliyeti | XX | |
| - Geliştirme Faaliyeti | XX | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS. | | XXX |
| İLGİLİ HESAPLAR | | XXX |

2. 19 Aralık 2008’de proje tamamlanmıştır ve proje sonunda gayri maddi hak doğmuştur. Proje sonunda; “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabı borcunda toplam tutar 900.000.-TL olmuştur.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME

GİDERLERİ HS.

| | |
|-----------|--|
| 900.000.- | |
|-----------|--|

3. 2008 dönem sonuna ait hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır:

a) Yapılan tespit sonucunda; bu tutarın 400.000.-TL’si üretim ve kullanım öncesi bir modelin tasarımı için harcanmış, 500.000.-TL’si ise yeni bir ürünün olası alternatiflerinin oluşturulması için harcanmıştır. TMS 38 gereği; 400.000.-TL geliştirme kapsamında, 500.000.-TL ise araştırma kapsamında ele alınmalıdır. Bu bağlamda, araştırma gideri dönem sonuçlarına yansıtılmalı, geliştirme gideri ise aktifleştirilmelidir. Proje sonunda gayri maddi hak doğduğu için aktifleştirilmiş olan tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Aktifleştirilen geliştirme giderinin yıllık amortisman payı 80.000.-TL (400.000 x %20)’dir. İlgili kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2008

| | |
|-----------------------------|--------------|
| 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME | |
| GİDERLERİ HS. | 400.000,00.- |
| 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME | |
| GİDERLERİ HS. | 500.000,00.- |
| 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME | |
| GİDERLERİ YANSITMA HS. | 900.000,00.- |

Araştırmanın gider yazılması ve geliştirmenin aktifleştirilmesi

31.12.2008

| | |
|--------------------------------|-------------|
| 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME | |
| GİDERLERİ HS. | 80.000,00.- |
| 268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS. | 80.000,00.- |

Dönem sonu amortisman payı kaydı

KVK md. 10(1)(a) hükmüne göre, aktifleştirilen ya da doğrudan gider yazılan ilgili dönemdeki Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve yıllık beyanname ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. Bu nedenle araştırma ve geliştirme gideri toplam tutarı, Ar-Ge indirimi kapsamında, kazançtan indirilecek bir tutar olacağı için nazım hesaplarda izlenmelidir. İlgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2008

| | |
|--|------------|
| 952 VERGİYE TABİ OLMAYAN | |
| GELİRLER VE | 900.000,00 |
| MATRAHTAN İNDİRİLECEK DİĞER | |
| TUTARLAR HS. | |
| 952.10 Araştırma ve Geliştirme Giderleri | |
| 953 VERGİDEN İNDİRİLECEK | |
| TUTARLAR ALACAKLI HS. | 900.000,00 |

b) Örneğimizde, dönem sonunda kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken şu tespitler yapılmıştır: 31.12.2008'de işletmenin ticari kârı 780.000.-TL'dir. Söz konusu kârdan kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnalar dikkate alındıktan sonra indirim esas kazanç 800.000.-TL'dir. İşletmenin Ar-Ge indirimine konu olacak Ar-Ge harcaması tutarı 900.000.-TL'dir. Bu durumda, dönem sonunda indirilemeyen ve bir sonraki döneme devredilecek Ar-Ge indirim tutarı 100.000.-TL'dir. KVK md.10(1)(a)'ya göre, işletme ilgili dönemde kazancının yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapamadığı Ar-Ge indirim tutarını, sonraki hesap dönemlerine yeniden değerlendirme oranı kadar arttırarak devredecektir. 387 No.lu VUK Genel Tebliği ile 2008 yılı için yeniden değerlendirme oranı %12 olarak tespit edilmiştir. Bu durumda, gelecek yıla devreden Ar-Ge indirimi 112.000.-TL ($100.000 \times 1,12$) olacaktır. Bu tespitler doğrultusunda aşağıdaki işlemler yapılmalıdır:

Gelecek döneme devreden Ar-Ge indirimi, vergi kanunları açısından sonraki dönemlerde indirilebileceğinden geçici bir farktır. Bu bağlamda, devreden Ar-Ge indirimi, TMS 12 kapsamında indirilebilir geçici fark niteliğindedir ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına sebep olmaktadır, bu nedenle vergi alacağı olarak dönemsel ya da yıllık olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Önceki bölümlerde değindiğimiz gibi, ertelenmiş vergi varlığı TMS 12'ye göre bir gelir olarak nitelendirilmektedir, bu nedenle 693 nolu hesaba kaydedilmelidir. TMS 12'ye göre ertelenmiş vergi varlığı kapsamında ele alınan devreden Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi oranı (%20) dikkate alındığında 22.400.-TL ($112.000 \times 0,20$) olarak hesaplanmıştır. Bilindiği gibi; 693 nolu hesabın kalanı kâr/zarar hesabına devredileceği için 2008 Mart kârı 22.400.-TL artacaktır ve bu rakam da vergiye tabi olmayan bir gelir olduğu için bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturduğumuz, vergi matrahından indirim gösteren nazım hesaplarda izlenmelidir. Bu nedenle TMS 12 gereği aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır:

| | |
|---------------------------------------|-------------|
| <u>31.12.2008</u> | |
| 283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. | 22.400,00.- |
| 693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR | |
| ETKİSİ HS. | |
| | 22.400,00.- |
| Vergi alacağının kaydı | |
| <u>31.12.2008</u> | |
| 956 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS. | 22.400,00.- |
| 957 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ | |
| ALACAKLI HS. | |
| | 22.400,00.- |

4. 2009 dönem sonu kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken şu tespitler yapılmıştır:

31.12.2009'de işletmenin ticari kârı 880.000.-TL'dir. Söz konusu kârdan kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnalar dikkate alındıktan sonra kalan indirim esas kazanç 920.000.-TL'dir. 31.12.2008'de kayda aldığımız ertelenmiş vergi varlığı; yeterli kazanç olması nedeniyle 2009 hesap döneminde Ar-Ge indiriminin tamamı düşülmüştür. Bu tespitler doğrultusunda aşağıdaki işlemler yapılmalıdır:

2008 hesap dönemi sonunda, standart uyarınca açılan "283 Ertelemiş Vergi Varlığı" Hesabı Ar-Ge indiriminin tamamının düşülmesi nedeniyle kapatılmalıdır. Daha önce TMS 12 tarafından gelir olarak nitelendirilip 693 nolu hesaba aktarılan indirim, bu dönem sonunda ortadan kalktığı için gelir tablosunda gider etkisi yapacaktır, bu nedenle 692 nolu hesaba kaydedilmelidir. Kayıt sonucunda, 692 nolu hesabın kalanı kâr/zarar hesabına devredileceği için 2009 dönem sonu kârı 22.400.-TL düşecektir, bu durum da VUK'a göre indirilmeyecek bir gider olduğu için bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturduğumuz, vergi matrahına ilaveyi gösteren, nazım hesaplarda bu kayıt izlenmelidir. Bu bağlamda, TMS 12 uyarınca aşağıdaki kayıtların yapılması uygun olacaktır:

 31.12.2009

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER

ETKİSİ HS.

22.400,00.-

283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. 22.400,00.-

Vergi alacağının kapatılması

 31.12.2009

954 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS. 22.400,00.-

955 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ

ALACAKLI HS.

22.400,00.-

Dönem sonunda açılan nazım hesaplar, Nisan ayında kurumlar vergisi beyannamesi ile kapatılacaktır.

5. SONUÇ

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem içinde yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetleri çerçevesinde yapmış oldukları ve muhasebe ilkelerine göre giderleştirdikleri Ar-Ge harcamaları, beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi çerçevesinde kazançtan bir kez daha indirilmektedir. Bu bakımdan Ar-Ge indirimi, muhasebe kârından mali kâra ulaşmada dikkate alınması gereken bir rakamsal fark olarak ortaya çıkmaktadır.

TMS 12’de geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlar oluşturmaktadırlar. İndirilebilir geçici farklar, mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahip oldukları için bu farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Bu bakımdan standardın mevcut uygulamadan farklılığı; gelecekte vergilendirilecek olan gelirler için “ertelenmiş vergi borcunun”, gelecekte indirilebilecek giderler için “ertelenmiş vergi varlığının” kayıtlara alınıp finansal tablolarda gösterilmesidir.

Ar-Ge indirimi, TMS 12 açısından aynı vergilendirme dönemi için hem indirilebilir geçici fark hem de sürekli fark özeliği gösterebilmesi bakımından ayrıcalıklı bir yere sahiptir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi, dönem kazancının yeterli olması durumunda mali karın tespitinde kurum kazancından indirilebilmekte ve bu durumda Ar-Ge indirimi sürekli fark niteliği kazanmaktadır. Dönem kazancının bulunmaması ya da hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı kadar olmaması nedeniyle indirim konusu yapılamayan ve sonraki yıllara devredilen Ar-Ge indirimi ileride sağlanacak bir vergi tasarrufunu ifade etmesi nedeniyle indirilebilir geçici fark olarak nitelendirilmekte ve TMS 12 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12 kapsamında ortaya çıkan geçici farkların, muhasebeleştirilebilmesi için, TDHP’ında bazı değişiklikler gerekmektedir. Bunun sebebi ise, TMS uyarınca kullanılması gereken hesaplar için TDHP’ında yer olmayışıdır. Bu sorun TMS’nin uygulama sürecinde ciddi bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunu aşabilmek için çalışmada, bilanço ve gelir tablosu için ilgili standardın içeriğine uygun özel hesaplar oluşturulmuştur. Uygulayıcılar için açıklayıcı olması açısından, TMS 12 kapsamında Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin bir örnek çalışmanın sonunda ele alınmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalân (2009). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 8. bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Nalân “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi” **Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu**, Tarih: 09.05.2008, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1na%20Genel%20Bak%C4%B1s-09.05.2008.ppt> Erişim:05.01.09.

Akdoğan, Nalân ve Sevilengül, Orhan (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Arslan, Erdoğan(2008). “TMS-12: Gelir Vergileri”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)/** edt. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, 2. bs. Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları. 281-372.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (01.11.2006). **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun Kontrolündeki Şirketlerin Tasfiyesine Dair Yönetmelik**, Ankara: Resmi Gazete (26333 sayılı).

Gençoğlu, Gücenme Ümit (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gücenme, Ümit ve Arsoy Poroy, Aylin. (2007). “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri” **Muhasebe ve Dene-tim Bakış**. 6, 21, (2007): 1-16.

Kurdoğlu, Ferrah Sefer (2008). “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi” **Vergi Dünyası**. 241, (2008): 30-44.

Küçük, Muzaffer (2008), “Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi”, **Vergi Dünyası**. 27, 323, (2008): 64-67.

Maliye Bakanlığı (03.04.2007) **1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği** Ankara: Resmi Gazete (26482 sayılı).

Maliye Bakanlığı (31.07.2008). **Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği** Ankara : Resmi Gazete (26953 sayılı).

Oruç, Hale (2006). “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes-Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)” **Mali Pusula**. 2, 9, (2006): 104-115.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar Aydın (2008). **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 2.bs. Ankara: Gazi Kitabevi .

Öztürk, Veli ve Çına Bal Emine. (2008). “TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardı kapsamında araştırma ve geliştirme harcamaları ve İMKB’de işlem gören şirketlerde incelenmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. 10,2, (2008):165-182.

Şeker, Sakıp (2009). “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi” **Vergi Sorunları**. 245, (2009): 31-39.

Tunalı, Ahmet (2008). “Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam”, **Vergi Dünyası**. 321, (2008): 106-109.

Tunç, Mehmet Akif (2007). “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi” **Mali Pusula**. 3, 25, (2007): 60-69.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(28.03.2006). **Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No:31)** Ankara: Resmi Gazete (26122 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (13.08.2008). **Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No:66)** Ankara: Resmi Gazete (26966 sayılı).

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V. (2008). “Araştırma-Geliştirme harcamalarının ve maddi olmayan duran varlıkların TMS-38, tekdüzen muhasebe sistemi ve SPK tebliği’ne göre muhasebeleştirilmesi işlemlerinin karşılaştırılması” **Mali Çözüm**. 85, (2008): 43-58.