

**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TEKNOKENTLERDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARDA AR-
GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Esin KENDİR
1330201869**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ**

ISPARTA-2019



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Esin KENDİR		
Anabilim Dalı	İşletme		
Tez Başlığı	Teknokentlerde Faaliyat Gösteren Arge Firmalarının Muhasebe Kayıtları		
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Teknokentlerde Faaliyat Gösteren Firmalarda Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi		
<p>Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 26.06.2019 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için;</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> OY BİRLİĞİ <input type="checkbox"/> OY ÇOKLUĞU²</p> <p>ile aşağıdaki kararı almıştır.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.</p>			
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	Kabul/Ret	İmza
Danışman	Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ Süleyman Demirel Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK Süleyman Demirel Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

YÖK LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 9-(8) Tezi hakkında **düzeltilme** kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde düzeltmeleri yapılan tezi aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da başarısız bulunarak tezi kabul edilmeyen öğrencinin yükseköğretim kurumu ile ilişkisi kesilir.

⁴ Tezi **REDDEDİLEN** öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.

Bu form bilgisayar ortamında doldurulacaktır.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “ **Teknokentlerde Faaliyet Gösteren Firmalarda Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi** ” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Esin Kendir".

Esin KENDİR
05.07.2019

(KENDİR, Esin, *Teknokentlerde Faaliyet Gösteren Firmalarda Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2019)

ÖZET

Rekabetin uluslararası olduğu günümüz şartlarında işletmelerin sürekliliklerini sağlamaları ve sürdürülebilir olmaları açısından inovasyon son derece önemli bir kavram haline gelmektedir. Böylece yenilik yapma ve dolayısıyla da fark yaratma söz konusu olmakta, işletmeler faaliyet gösterdikleri piyasada tutunabilmekte ya da diğer piyasalara gönül rahatlığıyla açılabilir. Teknoloji üreten gelişmiş ülkeler, uluslararası arenada birden fazla alanda lider olabilmek ve özellikle ekonomik açıdan dünyada söz sahibi olabilmek için etkili bir bilim ve teknoloji politikası uygulamaktadırlar. Bunun için ise araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerini gerçekleştirmekte ve teknoloji geliştirme bölgeleri (teknokentler) kurarak Ar-Ge faaliyetlerine imkân yaratmaktadırlar.

Teknokentlerde Ar-Ge faaliyetlerinin daha rahat ve daha rekabetçi bir ortamda gerçekleşebilmesi için ülkemizde de 26.06.2001 tarihli 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kurulmuştur. Kurulan bu bölgeler içerisinde farklı sektörlerle hitap eden Ar-Ge çalışmalarına zemin hazırlayan firmalara, söz konusu kanun istisna ve teşvik olarak olanaklar sunmaktadır.

Bu çalışmada teknokentlerde faaliyet gösteren firmaların Ar-Ge faaliyetlerinin 4691 Sayılı kanun kapsamında tanınan istisna ve teşvikler kapsamında muhasebe kayıtlarını incelemek amaçlanmıştır. Ayrıca söz konusu kayıtları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Set (TMS/TFRS Tam Set) ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) kapsamında karşılaştırmalı olarak gösterebilmek amacıyla Isparta Göller Bölgesi Teknokenti' nde faaliyet gösteren bir firma üzerinde araştırma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnovasyon, Araştırma-Geliştirme, Teknokent, Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

(KENDİR, Esin, *Accounting of R & D Activities in Firms Operating in Technoparks*, Master's Thesis, Isparta, 2019)

ABSTRACT

In today's, innovation becomes a very important concept where in terms of sustainability of enterprises in conditions where competition is international. Thus, occur what innovation and making difference also businesses can hold in the market they operate or open to other markets with peace of mind. Developed countries which producing technology apply an effective science and technology policy in order to can be a leader in more than one field in international arena and especially to have a voice in the world economically. For this purpose, countries carry out research and development (R & D) activities and create opportunities for R & D activities by establishes technology development zones (techno-cities).

Technology Development Zones were established in our country within the scope of Technology Development Zones Law No. 4691 dated 26.06.2001 in order to realize R & D activities in technocities in a more comfortable and more competitive environment. Within the established zones, the law in question provides opportunities as exceptions and incentives for companies that prepare the ground for R & D studies addressing different sectors

In this study, it is aimed to examine the accounting records of the R & D activities of the companies which operating in technocities within the scope of exceptions and incentives recognized within the scope of the Law no. 4691. In addition, within aim to show this records as a comparative of scope in Accounting System Applications General Communiqué (MSUGT), Turkey Accounting Standards / Turkey Financial Reporting Standards Full Set (IAS / IFRS Full Set) and the Financial Reporting Standards for Large and Medium-Size Business (BOB FRS) has been research on the a firm where operating in Isparta Lakes Region Technopolis.

Key Words: Innovation, R & D, Technopark, Accounting of R & D activities.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	x
ÖN SÖZ.....	xi
GİRİŞ	1

BRİNCİ BÖLÜM

İNOVASYON

1.1. İNOVASYON KAVRAMI	3
1.2. İNOVASYON, AR-GE, BİLİM VE TEKNOLOJİ İLİŞKİSİ	5
1.3. İNOVASYONUN ÖNEMİ	6
1.4. İNOVASYON TÜRLERİ	8
1.4.1. Ürün İnovasyonu	8
1.4.2. Hizmet İnovasyonu	9
1.4.3. Süreç İnovasyonu	10
1.4.4. Pazarlama İnovasyonu	11
1.4.5. Organizasyonel İnovasyon.....	13
1.4.6. Toplumsal İnovasyon	14
1.5. İNOVASYONUN KAYNAKLARI.....	14
1.5.1. İçsel Kaynaklar.....	15
1.5.1.1. Beklenmeyen Olaylar	15
1.5.1.2. Uyuşmazlıklar	17
1.5.1.3. Süreç İhtiyaçları.....	18
1.5.1.4. Sektör ve Pazar Değişimleri	19
1.5.2. Dışsal Kaynaklar.....	20
1.5.2.1. Demografik Değişimler	20
1.5.2.2. Algılamadaki Değişiklikler.....	20
1.5.2.3. Yeni Bilgi.....	21
1.6. TEKNOKENT KAVRAMI VE TEKNOKENTLERİN BÖLGESEL KALKINMADAKİ ROLÜ.....	22
1.6.1. Teknokent Kavramı	23
1.6.1.1. Bilim Parkı.....	23
1.6.1.2. İnkübatör Merkezi.....	24
1.6.1.3. Yenilik Merkezi	26
1.6.1.4. Araştırma Parkı	26
1.7. TEKNOKENTLERİN SAĞLADIĞI YARARLAR	26
1.7.1. Girişimcilere Sağladığı Yararlar	27
1.7.2. Üniversitelere Sağladığı Yararlar	28
1.7.3. Yerel Ekonomiye Sağladığı Yararlar.....	29

1.7.4. Ülke Ekonomisine Sağladığı Yararlar.....	30
1.8. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE TEKNOKENTLER	30
1.8.1. Dünyadaki Teknokentler	30
1.8.2. Türkiye’de Teknoparklar.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

TEKNOKENTLERDEKİ AR-GE FAALİYETLERİNİN VERGİSEL TEŞVİKLER VE İSTİSNALAR KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. AR-GE FAALİYETLERİNİN 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	38
2.1.1. Bölgede Faaliyette Bulunan İşletmelere Sağlanan Vergisel Avantajlar	39
2.1.1.1. Yazılım ve Ar-Ge’ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	40
2.1.1.1.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler	40
2.1.1.1.2. İstisna Tutarının Tespiti	42
2.1.1.1.3. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı	44
2.1.1.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması	45
2.1.1.1.5. İstisna Uygulamasında Süre.....	45
2.1.2. Katma Değer Vergisi İstisnası.....	45
2.1.3. Bölgede Çalışan Ar-Ge, Tasarım ve Destek Personeline Ödenen Ücretlere Yönelik Vergi Teşvikleri.....	46
2.1.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası.....	50
2.1.5. Gümrük Vergisi İstisnası.....	50
2.2. AR-GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ’ NDEKİ YERİ	51
2.3. AR-GE FAALİYETLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ (TMS/TFRS) YERİ.....	66
2.4. AR-GE FAALİYETLERİNİN BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER (BOBİ) İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ YERİ .	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ISPARTA GÖLLER BÖLGESİ TEKNOKENTİ’NDE BİR UYGULAMA

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI.....	79
3.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI.....	80
3.3 ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ	83
3.4. HAMMADDE ALIMI VE KULLANIMINA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	85
3.5. PERSONEL ÜCRETLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	95
3.6. SATIŞLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	100
3.7. KURUMLAR VERGİSİ.....	100
3.8. AMORTİSMAN GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	101

3.9. BAĞIŞ VE DESTEKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	107
3.10. PROJE SONUÇ DEĞERLENDİRİLMESİ	109
SONUÇ.....	110
KAYNAKÇA	112
ÖZ GEÇMİŞ.....	119



KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge:	Araştırma ve Geliştirme
BOBİ FRS:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DPT:	Devlet Planlama Teşkilatı
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV:	Katma Değer Vergisi
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD:	Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
TGBK:	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TMS/TFRS	Tam Set: Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları
VUK:	Vergi Usul Kanunu

TABLULAR DİZİNİ

Tablo 1. Peşin Hammadde Alış Kaydı.....	86
Tablo 2. Satıcılardan Veresiye Hammadde Alış Kaydı	89
Tablo 3. Hammaddelerin Kullanımı	91
Tablo 4. Geliştirme Safhasında Hammaddelerin Kullanımı	94
Tablo 5. Araştırma Safhası	98
Tablo 6. Geliştirme Safhası.....	99
Tablo 7. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	103
Tablo 8. Maddi Duran Varlıkların Amortismanları	106
Tablo 9. Bağış ve Desteklerin Muhasebeleştirilmesi	108



ÖN SÖZ

Bu çalışma sürecinde en başından sonuna kadar tüm desteğini, bilgisini, tecrübesini, güler yüzünü ve çalışmanın sonuçlanması için olumlu telkinleriyle katkıda bulunan çok sevgili danışmanım Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ' e en büyük ve en içten teşekkürü bir borç bilirim. Olumlu yönlendirmeleriyle bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT ve Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK hocalarıma çok teşekkür ederim.

Bu çalışmayı oluşturmamda uygulama noktasında örnek alınan firmanın ufkuyla, sahadaki engin deneyimleriyle bana çok yardımcı olan mali müşavirine teşekkür ederim. Ayrıca sabırlarıyla manevi desteklerini üstümden esirgemeyen çocukluk arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Hayatımın her kararında beni yalnız bırakmayan, çalışma aşamasında da çok katkıları olan, her ihtiyacım olduğunda bana desteğini esirgemeyen ve varlığını her daim hissettiğim başta sevgili babam İzzet KENDİR'e, her türlü manevi desteklerinden dolayı sevgili annem Huriye KENDİR'e, iyi ve kötü her günümde yanımda olan kardeşlerime sonsuz teşekkürler.

GİRİŞ

Günümüzde ülkeler açısından ekonomik büyüme ve toplumsal refahın sağlanmasında yenilik ve Ar-Ge faaliyetleri önemli rol oynamaktadır. Rekabet gücünü artırmak ve rekabet üstünlüğü sağlamak için işletmeler Ar-Ge çalışmalarına yoğunlaşmakta; yenilikçilik yeteneğini geliştirmek ve bunun sonucunda katma değeri yükseltmek için faaliyete geçmeleri gerektiğini düşünmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerine önem verilmesi bilgi ve teknolojiyi geliştirme açısından da önemlidir. Ülkeler teknolojiyi dışarıdan sağlamak yerine kendi teknolojisini üretmek isterlerse bunu Ar-Ge faaliyetleriyle sağlayabilirler. Yeni bilgi ve buluşların günümüz ekonomisinin büyüme ve kalkınması açısından etkili olması Ar-Ge faaliyetlerine çok daha önem verilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Teknokentler, teknolojiye bağlı işletmelerin oluşumunda ve gelişiminde, üniversiteler ile ileri teknoloji veya Ar-Ge merkezi veya enstitüsü kuruluşlarını bir araya getirerek bilimsel çalışmaların uygulanmasında önemli bir role sahiptir.

Türkiye’de teknokentlerde Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleşmesi, üniversite ve diğer Ar-Ge faaliyetinde bulunan bazı kuruluşlarla sanayinin ortak çalışmasını teşvik etmek amacıyla 2001 yılında 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu çıkarılmıştır.

Bu çalışmada, Ar-Ge ve inovasyonun uygulandığı, bölgesel kalkınmayı amaçlayan Isparta Göller Bölgesi Teknokenti üzerinde araştırma yapılmıştır.

Birinci bölümde öncelikle inovasyonun bilim ve Ar-Ge açısından öneminden bahsedilmekte daha sonra teknokent kavramı, Dünya’da ve Türkiye’de örnekleri ve sağladığı faydalar ele alınarak bölgesel kalkınmadaki rolü anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise ilk olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve vergi mevzuatı çerçevesinde; vergisel teşvikler, üretilen mal ve hizmetlere uygulanan katma değer vergisi istisnası ve diğer istisnalara değinilmiştir. Daha sonra Ar-Ge faaliyetleri MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ile BOBİ FRS açısından ele alınmıştır.

Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde Isparta Göller Bölgesi Teknokenti'nde faaliyet gösteren bir firmanın Ar-Ge faaliyeti ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri ele alınmış; bu işlemler MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ile BOBİ FRS açısından karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

İNOVASYON

1.1. İNOVASYON KAVRAMI

Latince “innovatus” kelimesinden türetilen inovasyon kelimesi¹, İngilizce de “innovation” olup dilimize tam karşılığını vermemekle birlikte yenileme, yenilenme, yenileşme, yenileşim gibi anlamlarda kullanılmakta, “yeni bir şey yapmak” anlamını taşımaktadır². Dilimizde yine yenilik ve yenilikçilik gibi sözcüklerle de karşımıza çıkan inovasyon, yeniliğin kendisinden daha önce sonucunu; farklılaştırma ve değiştirmenin olduğu ekonomik ve toplumsal bir sistemi anlatır³.

J.Schumpeter’in İnovasyon tanımı beş maddeden oluşmaktadır:⁴

- 1-) Tüketicilerin daha önce bilmediği yeni bir ürün veya var olan bir ürünün yeni şeklinin piyasaya çıkartılması,
- 2-) Bilimsel bir buluşla meydana gelen bir ürün ve bu ürünü ticari olarak uygulayabilecek yeni üretim yöntemlerinin üretilmesi ve kullanılması,
- 3-) Yeni pazarların açılması,
- 4-) Daha önce bilinmeyen veya var olmamış yeni bir hammadde ve ürünlerin piyasaya sunulması,
- 5-) Yeni bir tekelleri pozisyonun ortaya çıkması veya bir tekelleri pozisyonunun yok olması, herhangi bir pazarda veya piyasada yeni bir endüstriyel organizasyonun oluşturulması olarak tanımlanmaktadır.

¹ Çağrı Bulut, Hande Arbak, “ İnovasyon, Direnç ve İletişim; Kavramsal Bir Tartışma”, Yaşar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, YenilikYenileşim-İnovasyon Dünyasına Şirin Elçi, *İnovasyon: Kalkınmanın ve Rekabetin Anahtarı*, 2. Baskı, Tecnopolisgrup, 2007

² Durdu Mehmet Biçkes, “ Örgütsel Öğrenme, İnovasyon ve Firma Performansı Arasındaki İlişkiler: İnovasyonun Aracılık Etkisine Yönelik Büyük Ölçekli İşletmelerde Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim Ve Organizasyon Bilim Dalı, Doktora Tezi, Kayseri 2011, s. 73.

³ Şirin Elçi, *İnovasyon: Kalkınmanın ve Rekabetin Anahtarı*, 2. Baskı, Tecnopolisgrup, 2007, s. 1.

⁴ Joseph Alois Schumpeter, *The Theory Of Economic Development*, New York, Oxford University Press. ,1934, s.66

Er⁵ inovasyonu kısaca bir fikri üretime dönüştürmek olarak tanımlamıştır.

Ayrıca Schumpeter⁶ inovasyon ve icat birbirinden farklı olduğunu söylemektedir. Trott⁷; Oğuztürk-Özbay⁸ inovasyonu yaratıcılık penceresinden açıklamışlardır. Bu bağlamda bir fikrin icada dökülmesi yaratıcılık olarak tanımlarken bu icadın ticarileştirilmesi ve bundan gelir elde edilmesi inovasyon olarak tanımlanmıştır. Bu tanım inovasyonun en basit tanımı olarak görülebilir. Buluşlar herhangi bir yerde yapılabilir, örneğin üniversiteler ve araştırma kurumlarında. İnovasyon çoğunlukla firmalar içinde gerçekleşmekle birlikte, kuruluşların diğer türlerinde de görülebilmektedir. Buluşu yeniliğe dönüştürebilmek için normalde bir firma farklı bilgi, yetenek, beceri ve kaynak türlerini birleştirmeye ihtiyaç duyar. Örneğin, firma üretim bilgisi, beceri ve tesisler, pazar bilgisi, iyi işleyen bir dağıtım sistemi, yeterli finansal kaynaklar vb. talep edebilir⁹.

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yayınlanan Oslo El kitabına göre göre¹⁰ inovasyon, iş uygulamalarında, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni ya da önemli ölçüde geliştirilmiş bir ürünün (mal-hizmet), sürecin, yeni bir pazarlama yönteminin veya yeni bir örgütsel yöntemin uygulanmasıdır¹¹.

Drucker inovasyonu “bir örgütte beraber çalışan farklı bilgi ve yetenekteki insanları verimli hale getirmek için onlara ilk defa imkân sağlayan yararlı bilgi” şeklinde tanımlamıştır¹². Aleinikoff ise inovasyon için şunları söylemiştir; yenilikçilik, “çoğunluğun fikrinden” faydalanmaya çalışılan (kurum içi ve dışından alınan

⁵ Perihan Hazal Er, “Girişimcilik ve Yenilikçilik Kavramlarının İktisadi Düşüncedeki Yeri”, *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013 Sayı. 29, ss. 75-85

⁶ Joseph Alois Schumpeter, “Business- Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process”, Mc Graw- Hill 1939 Vol. 1, , NewYork

⁷ Paul Trott, “Innovation Management and New Product Development. 3rd edition”, *Harlow, England: Pearson Education Limited*, 2005

⁸ Bekir Sami Oğuztürk, Ferhat Özbay, “Güdümlü Ekonomiler Kapsamında G20 Ülkeleri”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*. 2018 10(19), 549-571. 10.20990/kilisiibfakademik.408868.

⁹ Bekir Sami Oğuztürk, “Yenilik Kavramının Teorik Temelleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Isparta, 2003, C8, S2, ss. 253-273

⁹ InnoSupportTransfer – Supporting Innovations in SME p. 2

¹⁰ OECD, “Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, OECD, European Communities, Third Edition, Paris, 2005.

¹¹ OECD, “Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, OECD, European Communities, Third Edition, Paris, 2005, p.46 .

¹² Peter F. Drucker, “Innovation and Entrepreneurship”, Practice and Principles, Wall Street Journal, , California, 1984.

“çoğunluk” ile) yeni eğilimlere ve ürünlere dayanan değişim ve problem çözme stratejisidir. Başka bir tanımla inovasyon; firmalarda dinamik problem çözme yöntemidir.¹³ Rosenfeld için inovasyon, değişimi bir fırsat olarak görme yeteneğidir¹⁴. Rogers ise inovasyonu, bir birey(girişimci) tarafından yeni olarak algılanan bir fikir, uygulama veya nesne olarak tanımlamıştır¹⁵.

İşletmeler için rekabet ve rekabet üstünlüğü sağlamak son derece önemlidir. Rakiplere fark yaratarak işletmeye artı değer katma açısından inovasyon önemli rol oynamaktadır¹⁶.

Bir firma, varlığını sürdürebilmek ve gelişebilmek için, teknolojinin hızla değiştiği bir dünyada çeşitli sınırlamalara ve tüm pazar koşullarına rağmen faaliyette bulunmaya çalışır. Firmalar yenilik stratejilerini keyfi değil, firmanın devamlılığı ve büyümesi; hızla değişen ortama tutunması ve bu ortamı değiştirebilme yeteneğine bağlı olarak gerçekleştirir¹⁷.

1.2. İNOVASYON, AR-GE, BİLİM VE TEKNOLOJİ İLİŞKİSİ

Küreselleşmeyle birlikte ülkelerin ayakta kalabilmeleri ve piyasada rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri açısından bilim ve teknoloji alanına yönelmeleri avantaj olarak görülmektedir. Günümüzde ise bilim ve teknoloji rekabet avantajı yakalamış ülkeler gelişmiş ülke olarak görülmektedir¹⁸. Dolayısıyla bilim ve teknoloji politikaları, bütün dünyada ülkelerin refah seviyelerini doğrudan etkileyen bir unsur olarak görülmektedir. Bu doğrultuda bilim ve teknoloji, ekonomik kalkınmışlık ve büyüme açısından en önemli itici güç olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple gelişmiş ülkeler, uluslararası arenada birden fazla alanda lider olabilmenin ve özellikle iktisadi anlamda etkin bir rol oynamanın etkili bir bilim ve teknoloji politikası ve araştırma imkânlarına sahip olmakla mümkün olabileceğinin farkındadırlar¹⁹.

¹³ T Alexander Aleinikoff, “Innovation – What, Why and How For A Un Organisation “,Oxford, 19 July 2014, p. 8

¹⁴ Richard M. Rosenfeld, “Innovation “, Otolaryngology– Head and Neck Surgery 146(1) p. 1

¹⁵ Everett M. Rogers, “ Diffusion of Innovation “,Third Edition, New York, N. Y. 10022, 1971, p. 11

¹⁶ Seyfi Top, *İşletmelerde Yenilik ve Yaratıcılık Yönetimi*, 1. Baskı, Beta Yayınevi, 2008, s. 211.

¹⁷ Chris Freeman – Luc Soete, *Yenilik İktisadi*, 2.Basım, Tübitak Yayınları, 1997, s. 306.

¹⁸ Global Trade Liberalization and the Developing Countries”, IMF Issues Briefs, no. 2011

¹⁹ Selahattin Kaynak, “ Avrupa Birliği Yolunda Bilim ve Teknoloji Bağlamında Türkiye'nin Ab-27 Ülkeleri Karşısındaki Mevcut Durumu “ , Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, 2011, c. 6, S. 2, s. 151

Bu doğrultuda bütün ülkeler teknolojiye ulaşmak, kullanmak ve geliştirmek isterler. Bu nedenle son yıllarda “Ar-Ge” ve “İnovasyon” kavramları sık sık kullanılmaya başlanmıştır. Ar-Ge, yeni bir bilginin geliştirilmesiyle başlayarak²⁰ yeni bir ürünün tasarımı ile birlikte bu ürünün üretim süreçlerinin geliştirilmesiyle birlikte işletmenin ihtiyacı olan; pazarlama, finansman ve iş gücünün temin edildiği yaratıcı çalışmaların bütünü olarak ifade edilmektedir. İnovasyon ise, bilgi bakımından ekonomik ve toplumsal faydaların sağlanmasıyla sosyal ve teknolojik süreçlerin birbirleriyle etkileşim içinde olduğu sistemler bütünüdür²¹.

Bu nedenle Ar-Ge ve inovasyon, ülkeler ve bölgeler için sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında, toplumsal refahın artırılmasında ve yaşam kalitesinin yükseltilerek bölgeler arasındaki farklılıkların en aza indirilmesinde önemli bir kavram olarak görülmektedir. İnovasyon ayrıca yeni ürün ve fikirlere yönelik olarak mevcut potansiyel üzerinde ilerlemeler sağlamaktadır. Ar-Ge ve teknoloji faaliyetleriyle inovasyon bütünleşerek girişimcilere sektörel yönden yeni olanak ve fırsatlar dâhilinde bir ülkenin veya bölgenin gelişmesine katkı sağlamaktadır²²

1.3. İNOVASYONUN ÖNEMİ

İnovasyon yaratıcı bir fikri, katma değer yaratabilir ve pazarlanabilir bir ürün seviyesine getirme sürecidir²³. İnovasyon, katma değer yaratması bakımından, ekonomik büyümenin kilit unsurlarından biridir. Toplum için geniş faydalar sağlayan inovasyon ile beraber gelen fikirler ve keşifler yaşam standartlarını yükseltir. İnovasyon ayrıca daha iyi güvenlik standartları, daha iyi sağlık bakımı, daha kaliteli ürünler ve çevre için daha iyi ürünler ve hizmetler sağlayabilir²⁴.

Rekabetin uluslararası olduğu günümüz ortamında hem müşterileri memnun etmek hem işletmenin maliyetlerini azaltmak ve pazar payını artırmak ve böylece sürdürülebilir bir yapıya sahip olmasını sağlamak gibi avantajları sayesinde inovasyon; 21. yüzyılda kurtuluş reçetesi olarak görülmektedir. Bu sebeple de inovasyon; işletmeler

²⁰ M. Atilla Öner, *Ar-Ge Yönetimi*, 1. Baskı, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2006, s.6

²¹ Selahattin Tuncer, *Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 18

²² Michael Porter, “The Competitive Advantage of Nations”, *Macmillian*, London, 1990, s. 22

²³ Sinem Güravşar Gökçe, “İnovasyon Kavramı ve İnovasyonun Önemi”, 2010, s. 1 .

²⁴ InnoSupportTransfer – Supporting Innovations in SME p. 4.

için kalıcı olabilmenin yolu, ülkeler için ise ekonomik refahın ve kalkınmanın anahtarı olarak görülmektedir²⁵ .

İnovasyon, günümüz ulusal ekonomileri ile işletmeler için vazgeçilmez bir dinamizm kaynağıdır²⁶ İşletmelerin yönetim stratejilerini belirlerken beklentilerine bağlı olarak inovasyondan esinlenip bir strateji belirlerler. İşletmelerin yenilik yapmasındaki temel sebep dış etkenler olsa da çoğu işletme içsel sebeplerle de yenilik yaparlar.²⁷ Hızla değişen dünyamız işletmeler için zorluklar ve fırsatlar getirir. İnovasyon, işletmelerin bu değişikliklerden en iyi şekilde yararlanmasına yardımcı olabilir. Müşteri ihtiyaç ve beklentilerini değiştirmek, rakipleri değiştirmek, teknolojiyi değiştirmek, dış çevre düzenlemeleri değiştirmek ve giderek daha küresel ve dinamik bir pazar yapısı inovasyon için fırsatlar getirir. İnovasyon üretim maliyetini düşürebilir, yeni pazarlar inşa edebilir ve rekabet gücünü artırabilir. İnovasyon, kârlılığı artırarak istihdam yaratarak ve pazar payını ve büyümesini artırarak performansı artırabilir²⁸.

Kaliteli bir inovasyon sürecinin yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi, yeni piyasalara hareketlilik kazandırması ve girişimler için büyüme olanakları yaratmasıyla değer yarattığı görülmektedir. İnovasyon ile hangi türde avantajların sağlandığı araştırıldığında ise, inovasyon uygulamaları ile daha yüksek düzeyde verimliliğe, daha düşük düzeyde maliyetlere artan kâr ve istihdam kapasitelerine ulaşılabildiği gözlemlenmektedir²⁹.

²⁵ Ali Aydoğdu, “ Örgüt Yapısının, İnovasyon ve Örgüt Kültürüne Etkisi ve Bir Araştırma “, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.39 .

²⁶Mustafa Akyüz, “ Örgütlerde İnovasyon ve Değişim Yönetimi Hakkında Nitel Bir Araştırma “, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s. 8 .

²⁷ Büşra Adıgüzel, “İnovasyon ve İnovasyon Yönetimi: Steve Jobs Örneği”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yönetim Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012, s. 55.

²⁸ InnoSupportTransfer – Supporting Innovations in SME s. 4

²⁹ InnoSupportTransfer – Supporting Innovations in SME s. 11.

Sonuç olarak, inovasyonun benimsenmesi ve yaygınlaşması bir toplumun bilgi birikimini katlamakta, böylece piyasaların gelişimini desteklerken, uzun vadede refah artışını ve daha yüksek yaşam standartlarını sağlamaktadır³⁰.

1.4. İNOVASYON TÜRLERİ

İnovasyonlar kapsamaları, fonksiyonları ve tamamlanma süreleri bakımından farklılıklar göstermektedir. Oslo Kılavuzu'nda inovasyon türleri³¹ ürün inovasyonu, süreç inovasyonu, pazarlama inovasyonu ve organizasyonel inovasyon olmak üzere dörde ayrılmıştır. Bu bölümde ise inovasyon türlerine toplumsal inovasyon ile hizmet inovasyonu da dâhil edilerek toplamda altı inovasyon türü incelenmiştir.

1.4.1. Ürün İnovasyonu

İşletmenin yeni, farklı bir ürün geliştirerek pazara sunması veya var olan bir ürüne yeni özellikler ekleyerek gerçek değerinden daha iyi bir ürün haline getirmesine ürün inovasyonu denir³². Yine benzer bir şekilde OECD'nin tanımına göre³³, ürün inovasyonu, özellikleri veya kullanım amaçları bakımından yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş bir mal veya hizmetin tanıtılmasıdır³⁴. Ürün inovasyonu yeni bilgi veya teknolojileri kullanabilir veya mevcut bilgi veya teknolojilerin yeni kullanımlarına veya kombinasyonlarına dayanabilir. Ayrıca, hem yeni mal ve hizmetlerin tanıtılmasını hem de mevcut mal ve hizmetlerin işlevsel veya kullanıcı özelliklerinde önemli iyileştirmeleri içerir³⁵.

Ürün inovasyonunun gerçekleştirilmesi için her zaman yeni bir ürünün üretilmesine gerek yoktur. Yeni bir ürün pazardaki mevcut bir ürüne kıyasla, müşteri ihtiyaçlarına daha uygun olan bir ürünün sunulmasını amaçlaması açısından da

³⁰ Mehmet Çelik, “Şirketlerin İnovasyon Yapma Eğilimlerinde Üniversite – Sanayi İşbirliğinin Rolü ve Odtü Teknokent Örneği”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2011, İSTANBUL, s. 21 .

³¹ OECD, “Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, OECD, European Communities, Third Edition, Paris, 2005, s. 51

³² Çelik, *a.g.t.*, s.26 .

³³ OECD, “Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, OECD, European Communities, Third Edition, Paris, 2005, s. 52.

³⁴ OECD, *a.g.e.*, p.48 .

³⁵ OECD, *a.g.e.*, p.48 .

önemlidir³⁶. Yani yeni ürünler, daha önce firma tarafından üretilen ürünlerden özellikleri veya kullanım amaçlarında önemli ölçüde farklılık gösteren mal ve hizmetlerdir. İlk mikroişlemciler ve dijital kameralar, yeni teknolojiler kullanan yeni ürünlere örnek olmuştur. Mevcut yazılım standartlarını minyatürleştirilmiş sabit sürücü teknolojisi ile birleştiren ilk taşınabilir MP3 çalar, mevcut teknolojileri birleştiren yeni bir üründür³⁷.

Windows'un XP'yi geliştirip daha iyi bir hale getirerek Vista'yı piyasaya sunması veya Nokia'nın yepyeni ve çok daha iyi özellikleri olan bir cep telefonu çıkarması da ürün inovasyonuna örnek olarak gösterilebilir³⁸.

1.4.2. Hizmet İnovasyonu

Hizmet inovasyonu hizmetin sunulmasında, geliştirilmesinde yeni bir yaklaşımın veya farklılığın ortaya konmasını ifade etmektedir³⁹.

Yeni veya büyük ölçüde değişime uğramış bir hizmet yaklaşımı, hizmetin sunumu ve dağıtım sistemindeki yenilik ve farklılık, hizmetin sunulmasında yeni teknolojilerin kullanılması ile olmaktadır. Hizmetin sunulmasında yeni teknoloji ve iş modellerinin kullanılmasını amaçlar⁴⁰.

Firmalar ürün ve hizmeti birlikte sunabilirken yalnız ürün veya yalnız hizmet de sunabilirler. Örneğin, oteller ve hastaneler genel olarak yalnız hizmet sunarken lokantalar ise hem hizmet hem de ürün sunmaktadır. Bilgisayar üreten bir firma ürün olarak bilgisayar sunarsa eğer bilgisayar o şirkete aittir. Fakat o şirket satışı yaptığı

³⁶ İsmail, Ekmekçi, “ Bilim ve Teknolojide Yeni Ürün Geliştirme Süreçleri ve Triz Metodu ile Ürün Geliştirme Yöntemi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Mimarlık ve Tasarım Fakültesi, İstanbul, s. 2.

³⁷ OECD, *a.g.e.*, p.48 .

³⁸ Şerife Göker , “ Şirketlerde İnovasyon Stratejisinin Önemi ve Türkiye'nin İnovasyon Kapasitesinin Analizi “ , Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2009, s. 53 .

³⁹ Hayal Şimdi Şeker, “ Örgüt Kültürü ile İnovasyon Arasındaki İlişki ve Bir Araştırma “, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yönetimi ve Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, , s.43 .

⁴⁰ Neriman Esendemir, “ İnovasyon Türleri ve Performans İlişkisinde Teknoloji Yeteneği ve Örgütsel Öğrenmenin Aracı Rolü “ , Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İnovasyon Girişimcilik ve Yönetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2017, s.16.

bilgisayarı iş yerine kadar getirip teslim ederse veya satış sonrasında bilgisayarın bakım veya onarımıyla da ilgilenirse hizmet sunmuş olur⁴¹.

Bilişim Teknolojilerinin hizmet inovasyonu niteliğinde sunduğu fırsatları iyi değerlendiren AXA OYAK, sektörde ilk çevrimiçi (online) hizmetler sunan şirkettir. Bu hizmetler, eczane ve hastane provizyonlarının ve hasarsızlık belgelerinin alımından, hasarlı araç ve diğer ürünlerin satışını izleme ve teklif vermeye kadar birçok süreci kapsamaktadır. Şirketin satın alma ihaleleri de AXA OYAK Satın Alma Portalı kullanılarak yine İnternet üzerinden yapılabilmektedir⁴².

1.4.3. Süreç İnovasyonu

Süreç inovasyonu, yeni veya önemli ölçüde iyileştirilmiş bir üretim veya teslimat yönteminin uygulanmasıdır. Bu, teknikler, ekipman ve / veya yazılımda önemli değişiklikler içerir. Süreç inovasyonunda birim maliyetleri düşürmek, üretim veya teslimatta kaliteyi arttırmak, yeni veya önemli ölçüde iyileştirilmiş ürünler üretmek ve teslim etmek amaçlanabilir⁴³.

Bir işi rakiplerin yaptığı şekilde yapmak pazarda rekabet üstünlüğü sağlamaz. Fakat, onlardan farklı bir tarzda yaparak ilerleyebilmek rekabet üstünlüğünü mümkün kılabilir. Bu noktada süreç inovasyonu işletmelerin başarabileceği bir yoldur. Zira süreç inovasyonu mevcut ürün veya hizmetleri çok daha verimli ve çok daha etkili bir şekilde piyasaya sunmaktır. Süreç inovasyonu başka bir deyişle, sistemdeki maliyet unsurlarını sistem dışına çıkarmakla ilgili tüm yenilikleri ele alan bir inovasyon türüdür⁴⁴. Üretim hattında maliyetleri düşürücü bir yöntem geliştirmek şeklinde olabileceği gibi gelişmiş bir yazılım sisteminin kurulması şeklinde de olabilir. Süreç inovasyonunun amacı, birim üretim maliyetlerini veya dağıtım maliyetlerini azaltmaktır⁴⁵.

Üretim yöntemleri, mal veya hizmet üretmek için kullanılan teknikleri, ekipmanları ve yazılımları içerir. Bir üretim hattında yeni otomasyon ekipmanı veya

⁴¹Fatma Balantekin , “ İnovasyon Stratejileri ve Pazarlama Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Gaziantep İli Örneği “ , Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman, 2017, s.12 .

⁴² Elçi, *a.g.e.*, s. 7 .

⁴³ OECD, “ Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, OECD, European Communities, Third Edition, 2005, Paris, p.49

⁴⁴ Göker, *a.g.t.*, s. 54 .

⁴⁵ Çelik, *a.g.t.*, s.27 .

ürün geliştirme için bilgisayar destekli tasarımın uygulanması da süreç inovasyonuna örnek olarak gösterilebilir⁴⁶.

Teknolojik süreç inovasyonunun en yaygın örneği, Toyota tarafından 1950'lerde geliştirilen “ tam zamanında üretim” sistemidir. Bu sistem sayesinde sadece ihtiyaç duyulan ürünler, ihtiyaç oldukları anda ve miktarda üretilir. Sistem, stok miktarını en az seviyede tutarken verimliliği artırır ve değişikliklere hızla cevap verme esnekliği sağlar. Toyota'nın diğer bir süreç inovasyonu olan “jidoka”, otomobillerin yüksek kalitede üretilmesine imkân sağlar. Bu sistem sayesinde, üretim sırasında bir arıza ya da olağanüstü bir durumla karşılaşırsa, arıza tespit sistemi otomatik veya manuel olarak üretimi veya ilgili ekipmanı durdurur. Durdurulan ekipmana ya da sistemi durduran işçiyle iletişim kurularak arıza giderilir. Bu şekildeki üretim ya da dağıtım sisteminin uygulanması süreç inovasyonu olarak değerlendirilir.⁴⁷.

1.4.4. Pazarlama İnovasyonu

Bir pazarlama inovasyonu ürün tasarımında veya ambalajında, ürün yerleştirmede, ürün tanıtımında veya fiyatlandırmada önemli değişiklikler içeren yeni bir pazarlama yönteminin uygulanmasıdır⁴⁸.

Pazarlama inovasyonu, firmanın satışlarını artırmak amacıyla müşteri ihtiyaçlarını daha iyi karşılamayı, yeni pazarlar açmayı veya yeni bir firmanın ürününü pazarda konumlandırmayı hedeflemektedir⁴⁹.

Pazarlama inovasyonunun bir firmanın pazarlama araçlarındaki diğer değişikliklerle karşılaştırıldığında ayırt edici özelliği, daha önce firma tarafından kullanılmayan bir pazarlama yönteminin uygulanmasıdır. Firmanın mevcut pazarlama yöntemlerinden önemli bir ayrılışı temsil eden yeni bir pazarlama konseptinin veya stratejisinin bir parçası olmalıdır. Yeni pazarlama yöntemi, hem yenilikçi firma

⁴⁶ OECD, *a.g.e.*, p.49 .

⁴⁷ Elçi, *a.g.e.*, s.9 .

⁴⁸ OECD, *a.g.e.*, p.49.

⁴⁹ HERSTATT, C. - TİWARİ, R. ERNST, D. - BUSE, S. “India's National Innovation System: Key Elements And Corporate Perspectives. Working Paper”, No. 51, *Institute of Technology and Innovation Management*, Hamburg University of Technology, 2008

tarafından geliştirilebilir hem de başka firmalardan veya kuruluşlardan kabul edilebilir. Hem yeni hem de mevcut ürünler için yeni pazarlama yöntemleri uygulanabilir⁵⁰.

Pazarlama inovasyonu, yeni bir pazarlama konseptinin parçası olan ürün tasarımında önemli değişiklikler içerir. Buradaki ürün tasarımı değişiklikleri, ürünün işlevselliğini veya kullanıcı özelliklerini değiştirmeyen ürün formundaki ve görünümündeki değişiklikleri ifade eder. Ayrıca ürünün görünümünün ana belirleyicisi ambalajın kullanıldığı yiyecekler, içecekler ve deterjanlar gibi ürünlerin ambalajlarında yapılan değişiklikleri de içerir. Ürün tasarımında pazarlama yeniliğine bir örnek, bir mobilya hattının tasarımında yeni bir görünüm vermek ve çekiciliğini genişletmek için önemli bir değişikliğin uygulanmasıdır. Ürün tasarımındaki yenilikler, yeni bir müşteri segmentini hedeflemek için bir gıda ürünü için yeni tatların tanıtılması gibi yiyecek veya içecek ürünlerinin formunda, görünümünde veya tadında önemli değişikliklerin yapılmasını da içerebilir⁵¹.

VitrA'nın çocuklar için geliştirdiği " Junior Banyo " pazarlama inovasyonu için uygun bir örnektir. Özellikle anaokulu ve kreşlere yönelik olan bu ürünler, çocuk ergonomisi⁵² düşünülerek tasarlanmıştır. Farklı renk seçeneklerinin yanında standart formdaki ve kurbağa formundaki ürünler; çizgi karakterlerin yer aldığı karo serileri; çocukların boylarına göre değişen ürün ebatları basit fikirlerden yola çıkılarak firmanın pazarda kendine özel bir alan oluşturmasında yardımcı oluyor. Yine benzer bir örnekle, yaşlılar ve engelliler düşünülerek geliştirilmiş olan banyo ürünleri de aynı kategoriye iyi birer örnek. Tekerlekli sandalyeye göre tasarlanmış içbükey lavabo ve klozet; kontrolsüz sıcak suyla karşılaşma riskini ortadan kaldıran sağ-sol açma düzenekli lavabo bataryası; özel kaplama sayesinde kaymazlık özelliğine sahip tutunma ve destek barları; kaymaz özelliğe sahip karo seramikleri gibi detaylar ürünleri farklılaştıran özellikler arasındadır⁵³.

Bu inovasyon türüne kısaca ürünün iç yapısını değiştirmeyen yeni satış teknikleri denilebilir.

⁵⁰ OECD, *a.g.e.*, p.49-50 .

⁵¹ OECD, *a.g.e.*, p.50 .

⁵² Elçi, *a.g.e.*, s.12 .

⁵³ Elçi, *a.g.e.*, s.13 .

1.4.5. Organizasyonel İnovasyon

Organizasyonel inovasyon, organizasyon yapısının büyük ölçüde değiştirilmesi, ileri yönetim tekniklerinin uygulanması, yeni veya büyük ölçüde değiştirilmiş stratejilerin uygulanması faaliyetlerinden biri olarak tanımlanmaktadır⁵⁴. İş yapma usullerinde, organizasyonda veya uygulamalarında yenilik yapılması ya da mevcut usullerin geliştirilmesidir⁵⁵.

Organizasyonel inovasyon, bir şirketin yönetim maliyetlerini veya işlem maliyetlerini azaltarak, iş yeri memnuniyetini (ve böylece işgücü verimliliğini) artırarak, ticari olmayan varlıklara (kodlanmamış dış bilgi gibi) erişim sağlayarak veya tedarik maliyetlerini azaltarak performans arttırmayı amaçlayabilir⁵⁶.

Bir organizasyonel inovasyonun bir firmadaki diğer organizasyonel değişikliklerle karşılaştırıldığında ayırt edici özellikleri, daha önce firmada kullanılmamış bir organizasyonel metodun (iş uygulamalarında, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde) uygulanmasıdır ve bu yönetim tarafından alınan stratejik kararların sonucudur. İş uygulamalarında organizasyonel inovasyon işlerin yürütülmesi için rutinleri ve prosedürleri düzenlemek için yeni yöntemlerin uygulanmasıdır. Bunlar, örneğin, firma içindeki öğrenme ve bilgi paylaşımını geliştirmek için yeni yöntemlerin uygulanmasını içerir. Buna bir örnek, en iyi uygulamaların, derslerin ve diğer bilgilerin veri tabanlarını oluşturmak gibi bilgileri kodlamaya yönelik yöntemlerin uygulanmasıdır, böylece başkaları tarafından daha kolay erişilebilir olmaktadır. Diğer bir örnek, çalışan gelişimi ve eğitim ve öğretim sistemleri gibi işçi istihdamını artırma uygulamalarının ilk uygulamasıdır. Diğer örnekler ise, tedarik zinciri yönetim sistemleri, işletme yeniden yapılanması, yalın üretim ve kalite yönetim sistemleri gibi genel üretim veya tedarik operasyonları için yönetim sistemlerinin ilk tanıtımıdır⁵⁷.

⁵⁴ Esendemir, *a.g.t.*, s. 17.

⁵⁵ Şimdi Şeker, *a.g.t.*, s46.

⁵⁶ HERSTATT, C. - TİWARİ, R. ERNST, D. - BUSE, S. "India's National Innovation System: Key Elements And Corporate Perspectives. Working Paper", No. 51, *Institute of Technology and Innovation Management*, Hamburg University of Technology, 2008

⁵⁷ OECD, *a.g.e.*, p.51.

Organizasyonel inovasyona bir örnek de, 1990'lerden itibaren öncelikle Toyota ve Komatsu gibi Japon firmalarında uygulanmaya başlanmasının ardından diğer ülkelerde de yaygınlaşan “sürekli iyileştirme” (kaizen) yaklaşımıdır. Buna göre, işçiler de dâhil olmak üzere bir⁵⁸ firmadaki tüm çalışanlar yaptıkları işle ilgili süreçleri iyileştirme konusunda söz sahibi olup sürekli olarak iyileştirme konusunda kafa yorurlar. Bu sayede Toyota, elli yıla aşkın bir süredir dünyanın en düşük maliyetli ve en yüksek kaliteli otomobil üreticisidir⁵⁹.

1.4.6. Toplumsal İnovasyon

Toplumsal inovasyon, toplumun her kesimine yararlı olacak yenilik, değişiklik ve iyileştirme faaliyetlerinin geliştirilmesini ve uygulanmasını ifade etmektedir.⁶⁰

Amerika'nın çok fazla bölgesinde kullanılan “Çiftlikten Restorana” sistemi toplumsal inovasyon için güzel bir örnek oluşturur. Bölgesel kalkınma aracı olarak kullanılan bu sistem, bazı bölgelerde küçük etnik restoranları işleten göçmen halkın uygun fiyatlı ve kaliteli ürünlere ulaşmasına ve ayakta kalmalarına yardımcı olurken, bazı bölgelerde yerel, küçük üreticilerin rekabet güçlerini artırmayı hedeflemektedir⁶¹

1.5. İNOVASYONUN KAYNAKLARI

İnovasyon, 2000'li yıllarla birlikte iş dünyasını sürüklemesi açısından önceleri rekabet avantajı sağladığı için kritik bir unsurken, işletmelerin piyasalarda hızlı değişimden olumsuz etkilenmemesi, pazardaki yerini koruyabilmesi ve iş potansiyelinin devamlılığını sağlayabilmesi açısından günümüz rekabet koşullarında ön şart haline gelmiştir⁶².

Peter F. Drucker'a göre en başarılı inovasyonlar çok daha açıklayıcı olan ve değişimden faydalananlardır. Bu nedenle inovasyon girişimciliğin ve değişim alanlarının sistematik olarak incelenmesine fırsatlar sunduğu için bir disiplindir. Özellikle sistematik inovasyon, yenilikçi fırsatların oluşmasında yedi kaynağın

⁵⁸ Elçi, *a.g.e.*, s.10 .

⁵⁹ Elçi, *a.g.e.*, s.11 .

⁶⁰ Adıgüzel, *a.g.t.*, s. 40 .

⁶¹ Elçi, *a.g.e.*, s. 14 .

⁶² KOBİ İşbirliği ve Kümelenme Projesi, Kümeler için İnovasyon ve AR-GE Yönetimi Kılavuzu, TC Ekonomi Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, ECORYS, s.4.

izlenmesi gerektiği anlamına gelmektedir. İlk dört kaynak örgüt içindedir ki bunlar isterlerse işletme, kamu hizmeti kurumu, bir sanayi veya hizmet sektörü içinde olabilirler. Bunlar gerçekleşmiş veya çok az bir çaba ile gerçekleştirilecek olan son derece güvenilir ve temel belirtilerdir^{63,64,65}.

Drucker'a göre içsel kaynaklar⁶⁶;

- Beklenmeyen Olaylar,
- Uyuşmazlıklar,
- Süreç İhtiyaçları,
- Sektör veya Pazar Değişimleri.

Dışsal kaynaklar ise⁶⁷;

- Demografik Değişimler,
- Algılamadaki Değişiklikler,
- Yeni Bilgi.

Bu yedi kaynak çalışmanın alt başlıklarında ayrı ayrı incelenecektir.

1.5.1. İçsel Kaynaklar

Peter Drucker bu kaynakları örnekleyerek anlatmaktadır.

1.5.1.1. Beklenmeyen Olaylar

Drucker'a göre⁶⁸ beklenmeyen olaylar, ilk, en kolay ve en basit inovasyon fırsatı kaynağıdır. Konuya ilişkin olarak Drucker'ın verdiği örnek aşağıda ele alınmıştır.

1930'ların başında IBM, bankalar için tasarlanmış ilk modern muhasebe makinesini geliştirmiştir. Ancak 1933'te bankaların yeni donanım almaması IBM'yi

⁶³ Peter F. Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street Journal, , California, 1984.

⁶⁴ Peter F. Drucker, *Management*, Heinemann, London, 1972.

⁶⁵ Tony Morden; *Business Strategy and Planning: Text and Cases*, Mc Graw Hill Book Comp., London, New York, 1946, yayın 1993

⁶⁶ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", p. 35.

⁶⁷ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", p. 35.

⁶⁸ Peter F. Drucker, "The Discipline of Innovation", Harvard Business Review, No. 8, August, 2002

ciddi sıkıntılara düşürmüştür. İşletmenin kurucusu ve uzun vadeli CEO'su Sr. Thomas Watson'ın anlatmış olduğu olaya göre işletmeyi kurtaran New York Halk Kütüphanesi'nin bu makineleri satın almak istemesidir ve bu durum beklenmeyen bir başarı olmuştur. Bankalardan farklı olarak o günlerde kütüphanelerin parası vardı ve Watson, satılabilir durumda olup fakat satılamayan yüzlerce makinesini tahminlerin üzerinde satış rakamları ile satmayı başarmıştır. On beş yıl sonra, herkes bilgisayarların sadece ileri bilimsel çalışmalar için tasarlandığına inanırken beklenmedik bir şekilde bu makinelerin maaş bordrosu içinde kullanılabileceğini anlamıştı. Bu durum artık diğer işletmelerinde bu makineye talep etmelerine sebep olmuştur. IBM, bu sebeple makinelerini işletmelerin ihtiyaçlarına göre yeniden tasarlayarak beklenmedik bir başarı ile karşı karşıya kalmıştır ve beş yıl içerisinde bilgisayar sanayisinde liderliğini ilan etmiştir⁶⁹.

Türkiye'de 2003 yılında tekstil pazarına yeni bir renk getirmek amacıyla T-box kurulmuştur. Tekstil ürünlerini oldukça hızlı tüketim maddesi olarak isimlendirmeyi hedefleyen T-box, beklenmedik şekilde bir beyin fırtınasının sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Giyim ürünlerinin minik paketlere sığdırılması sonucu doğan eğlence amaçlı T-box, Boyner'in yakaladığı inovatif düşüncenin simgesiydi. Para üstlerinin bu paketlerin üzerinde yer aldığı küçük ve sıkılaştırılmış paketli ürünlerden oluşturulan T-box, kısa ve kolayca okunabilen, "kutuda tişört" düşüncesinden ortaya çıktıktan sonra kısa süre içerisinde yalnızca Türkiye'de değil, dünya çapında tüm perakende sektöründe yer alarak büyük başarı yakalamıştır⁷⁰.

Aynı zamanda, beklenmeyen başarısızlıklar da inovasyon için fırsat kaynağı olabilir. Herkes Ford Edsel'i otomotiv tarihindeki en büyük başarısızlığı olarak tanımaktadır. Bununla birlikte başarısızlık olarak görünen şey aslında Edsel' in daha sonraki başarılarının temelini oluşturmasıdır. Edsel General Motors ile rekabet edebilecek tam bir ürün yelpazesi şeklinde tasarlamışsa da, tüm planlar, pazar araştırması ve tasarımına rağmen, otomobil pazarında beklenen varsayımlara cevap verememesi nedeniyle aykırı düşmüştür. Piyasa artık, gelir gruplarına göre bölünmüş ve bu sınıflandırmanın adı "yaşam tarzı" olmuştur. Ford'un bu başarısızlığa cevabı ise,

⁶⁹ Drucker, "The Discipline of Innovation", p. 6.

⁷⁰ <https://www.boynergrup.com/tr/cem-boyner>, 29.06.2019.

şirkete farklı bir kişilik kazandıran ve sanayi lideri olmasını sağlayan Mustang' i geliştirmesidir.⁷¹

1.5.1.2. Uyuşmazlıklar

Uyuşmazlık, neyin ne olduğu ile "ne olması gerektiği" arasında ya da neyin ne olduğu ve herkesin neyi kabul ettiği arasında bir tutarsızlık, uyumsuzluktur. Bunun nedeni anlaşılmasa da uyumsuzluk inovasyon yapma fırsatının bir belirtisidir⁷². Bazı uyumsuzluklar çok kısa sürede de olsa büyük etkiler yaratan hatalar sonucu ortaya çıkıp keşfedilir. Bu hatalar inovasyon için fırsat oluştururken, bu süreçte ortaya çıkan uyumsuzlukların yarattığı belirsizlikler veya kararsızlıklar içinde oldukça küçük müdahaleler beklenmeyen başarılarla neden olmaktadır⁷³.

Birkaç çeşit uyumsuzluk vardır⁷⁴:

- Bir sanayinin (veya bir kamu hizmeti alanının) ekonomik gerçekleri arasında bir uyumsuzluk,
- Bir sanayinin (veya bir kamu hizmeti alanının) gerçeği ile bununla ilgili beklentileri arasındaki uyumsuzluk,
- Bir sanayinin (veya bir kamu hizmeti alanının) çabaları ile müşterilerinin değer ve beklentileri arasındaki uyumsuzluk⁷⁵,
- Bir sürecin mantığı ile sürecin işleyişinin izlenebilirliği arasındaki uyumsuzluk.

Bir işlemin mantığı ya da işleyişindeki uyuşmazlıklar, beklentiler ve sonuçlar arasında veya varsayımlar ve gerçekler arasında inovasyon için fırsatlar yaratabilir. Örneğin, Demir çelik (Hammadde) sanayisi büyüyen bir pazar boyutuna sahipken kârı düşmüştür ve bu sebeple yenilikçilik tepkisi yok olmuştur⁷⁶.

⁷¹ Peter F. Drucker, *Classic Drucker*, Harvard Business Press, Boston 2006, p. 26.

⁷² Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", p. 57 .

⁷³ Ufuk Durna, *Yenilik Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2002, s. 48.

⁷⁴ Drucker, " Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 57.

⁷⁵ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 57-58.

⁷⁶ Ondrej Zizlavsky , "An Analysis of Innovation Classification and Typology: A Literature Review", Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Brno, Czech Republic, 21 July 2015, p. 1297

Bunun gibi örnekler ve sınıflandırılmaların yaşandığı sektörlerdeki uyumsuzlukların farkına varılması işletmeler için sürekli olarak inovasyon fırsatı yakalamasına yardımcı olacaktır.

1.5.1.3. Süreç İhtiyaçları

Yenilikçi fırsatın kaynaklarından biri de süreç ihtiyacıdır. Belirsiz veya genel değil somuttur. Beklenmeyen ya da uyumsuzluklar gibi, bir işletme, bir sanayi ya da hizmet sürecinde var olmaktadır. Aslında, süreç ihtiyacı, diğer inovasyon kaynaklarından farklı olarak, içeride veya dışarıdaki ortamda bir olay ile başlamaz, yapılacak işle başlar. Durum odaklı değil görev odaklıdır. Zaten var olan bir süreci mükemmelleştirip, zayıf olan bir bağlantının yerini alır, yeni mevcut bilgilerle ilgili eski bir süreci yeniden tasarlar. Fakat süreç ihtiyacına dayanan inovasyonda, organizasyondaki herkes her zaman ihtiyacın var olduğunu bilmelidir. Bunun sonucunda süreç içerisindeki eksik bağlantılar belirlenip çözüm için inovasyon fırsatı yakalayıarak uygun bir sistem geliştirilir⁷⁷.

Ottmar Mergenthaler, 1885'te basımda kullanılan ilk dizgi makinesi olan Linotip'i tasarlamıştır. Geçtiğimiz yıllar boyunca, her tür basılı materyalin, (dergiler, gazeteler, kitaplar gibi) yayılması, taşımacılık ve iletişimin gelişmesiyle birlikte üstel bir oranla artmaya başlamıştır. Yazdırma işleminin diğer tüm öğeleri değiştirilerek yüksek hızlı baskı makineleri ile kâğıt yapılmıştır. Daha sonra Mergenthaler yazdırma işleminde neye ihtiyaç duyulduğunu araştırarak bu yazının mekanik olarak çalışmasını mümkün kılacak bir klavye ve harfleri birleştirmek ve bir sıraya göre düzenlemek için bir mekanizma geliştirmeye karar vermiştir. Bunların her biri, birkaç yıl süren sıkı çalışma ve önemli bir ustalık gerektirse de hiçbiri yeni bilgiler gerektirmemiştir. Mergenthaler'ın linotipi, eski el sanatlarının dizgilerine karşı şiddetli direnişine rağmen, beş yıldan kısa bir süre içinde "standart" olmayı başarmıştır.

⁷⁷ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 69-70.

Bu durumda süreç ihtiyacı, süreç içi bir uyumsuzluğa dayanmaktadır. Bununla birlikte, demografi, çoğu zaman eşit derecede güçlü bir süreç ihtiyacı kaynağı ve süreç yeniliği için bir fırsattır⁷⁸.

1.5.1.4. Sektör ve Pazar Değişimleri

Yöneticiler sanayi yapılarının pazara sahip biri tarafından düzenlendiğine inanmaktadır fakat bu yapılar bir gecede veya sıklıkla değişebilmektedir. Bu değişiklik ise inovasyon için muazzam bir fırsat yaratır⁷⁹. Fakat pazarın içindekiler bu değişimlerden korkabilir çünkü pazardaki büyük işletmeler piyasaya yeni katılan veya küçük işletmelere saldırmak yerine kendilerini korumayı tercih etmektedirler. Bu da inovasyon fırsatını kollayan yeni oyuncular veya dinamik güçler tarafından sürekli olarak durağan pazarlara veya işletmelere baskı yapmasına ortam hazırlar⁸⁰.

Donaldson, Lufkin & Jenrette adlı bir Amerikan firması finans sektörünün kurumsal yatırımcıların pazarda bir sektörde baskın hale geleceğini farkettiler⁸¹ için, muazzam bir başarı kazanmıştır.

Sanayideki değişimler de benzer şekilde Amerikan sağlık firmalarına önemli inovasyon fırsatları yaratmıştır. 1960'lı yıllarda büyük bir Midwestern hastanesinde alt düzey yönetici olarak çalışan üç genç kendi yenilikçi işletmelerini kurmak için bir fırsat oluştuğuna karar vererek hastanelerin mutfak çamaşırhane gibi bakım hizmetlerinde uzmanlığa ihtiyaç olacağını düşündüler. Bu işi sistematik hale getirmeyi başardıktan sonra bu iş için eğitilmiş personellerini yeni firmalarıyla hastanelere önerdikten sonra yirmi yıl içinde milyar dolarlık ciro elde etmişlerdir⁸².

Bu örnekler doğrultusunda alında pazar ve sanayi yapılarının oldukça kırılgan olduğu görülmektedir. Küçük bir hareket bile piyasayı çizebilir veya hızlı bir şekilde parçalayabilir. Böyle durumlar yaşandığında sanayinin her üyesi hareket etmek zorundadır. Aksi takdirde sadece iş yapmaya devam etmek pazar ve sanayi yapısı

⁷⁸ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", p. 70 .

⁷⁹ Drucker, "The Discipline of Innovation", p. 7.

⁸⁰ Ondrej Zizlavsky , "An Analysis of Innovation Classification and Typology: A Literature Review", Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Brno, Czech Republic, 21 July 2015, p. 1297

⁸¹ İnan, a. g. e. , s. 194 .

⁸² Drucker, " Classic Drucker", p. 23.

bakımından neredeyse felaketin bir garantisi olabilir ve şirketi yok olmaya mahkûm edebilir⁸³.

1.5.2. Dışsal Kaynaklar

Drucker'a göre inovasyon için işletme ve sanayi dışında meydana gelen değişimler demografik değişiklikleri, algılamadaki değişiklikler ve yeni bilgi olarak üçe ayrılmaktadır⁸⁴.

1.5.2.1. Demografik Değişimler

Nüfustaki değişiklikler, yaş dağılımı, eğitim, meslekler ve coğrafi konum, girişimcilik arayışlarının en kazançlı ve en az riskli olanları arasındadır. Örneğin, Japonlar, yüksek öğrenim için okulda kalan daha fazla insanın eğiliminin, sonunda mavi yakalı işlerde işgücü sıkıntısı olacağı anlamına geldiğini fark etmiştir. Diğerleri trendi tanımakla birlikte, sadece Japonlar bunun üzerine hareket etmiş ve robotikte on yıllık bir liderlik kazanmıştır⁸⁵.

1972 ve 1973'de, ABD'deki en deneyimli işgücü analistleri, kadınların katılımının uzun yıllar olduğu gibi azalmaya devam edeceği konusunda soru sormaksızın kabul etmiştir. "Bebek patlaması" işgücü piyasasına rekor sayıda girdiğinde, genç erkeklerin tüm işlerinin nereden geleceğinden endişelenmiştir. Kimse işlerin genç kadınlar için nereden geleceğini sormamış; On yıl sonra, elli yaşın altındaki Amerikan kadınların işgücüne katılım oranı, şimdiye kadarki en yüksek oran olan yüzde 64 idi ve bu gruba işgücüne katılım konusunda evli ve bekâr kadınlar arasında veya çocukları olan ve olmayan kadınlar arasında çok az fark olmuştur⁸⁶.

1.5.2.2. Algılamadaki Değişiklikler

Matematikte "bardağın yarısı dolu" ve "bardağın yarısı boş" arasında bir fark yoktur ancak bu iki ifadenin anlamı tamamen farklı olsa da sonuçları aynıdır. Eğer genel

⁸³ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 77.

⁸⁴ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street".

⁸⁵ The Sources of Innovation and Creativity, National Center on Education and the Economy (NCEE) Research Summary and Final Report by Karlyn Adams – July, 2005, p. 37.

⁸⁶ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", p. 91.

algı, bardağı "yarım dolu" olarak görmekten, onu "yarım boş" olarak görmeye değiştirse, büyük yenilikçi fırsatlar vardır demektir⁸⁷.

Müşteri algılarını anlamak da fırsatları değerlendirmenin anahtarıdır. Sağlık ve tıbbi bakım son yıllarda çarpıcı bir şekilde iyileştiği için insanlar her zamankinden daha fazla sağlık ve iyilikle ilgilenmektedirler. Bu algıyı anlamak sağlık gıdaları, takviyeleri ve dergiler için yeni fırsatlar yaratmıştır⁸⁸.

İşte algıdaki ve iş dünyasında, politikada, eğitimde ve başka yerlerde açtıkları yenilikçi fırsatlardaki bu değişikliklerden örnek verilecek olursa tüm kanıtlar, son yirmi yılın, 1960'ların başından beri geçen yılların, Amerikalıların sağlığında emsali görülmemiş ilerleme ve düzelmeye yılları olduğunu göstermektedir. Yeni doğmuş bebekler için ölüm oranlarına, çok yaşlılar için sağ kalım oranlarına, kanserler (akciğer kanseri hariç) ortaya çıktığında ya da kanser için tedavi oranlarına vb., bakıldığında tüm fiziksel sağlık ve işleyiş göstergeleri iyi bir klipte yukarı doğru hareket etmektedir ve yine de amerikalılar, kolektif hipokondri ile sarsılmıştır. Daha önce hiç sağlıkla ilgili çok fazla endişe ve korku duyulmamıştır ve birdenbire her şey kansere veya dejeneratif kalp hastalığına veya erken hafıza kaybına neden gibi görünmeye başlamıştır. Bardak resmen yarı boştur. İnsanlar gördükleri şeyin sağlık ve işleyişindeki büyük gelişmeler olduğunu düşünmeyip, ölümsüzlükten ne kadar uzak olduklarını düşünmektedir. Bu bakış açısı inovasyon fırsatı yaratmıştır⁸⁹.

1.5.2.3. Yeni Bilgi

Bilgi temelli inovasyon "girişimciliğin süper yıldızı" dır. Çeşitli bilgi grupları birleştiğinde, inovasyon ortaya çıkmaktadır. Örneğin bilgisayarın buluşu, altı farklı bilgi dizisinin bir araya gelmesini temsil etmektedir⁹⁰.

Amaca yönelik inovasyon aramak, sormak ve dinlemekle başlar. Yetenek ve uzman bilgisi yardımcı olur, ancak birden beyinlerde çakan parlak fikir öyküleri

⁸⁷ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 99.

⁸⁸ The Sources of Innovation and Creativity, National Center on Education and the Economy (NCEE) Research Summary and Final Report by Karlyn Adams – July, 2005, p. 37 .

⁸⁹ Drucker, "Innovation and Entrepreneurship", Practice and Principles, Wall Street", p. 99-100.

⁹⁰ The Sources of Innovation and Creativity, National Center on Education and the Economy (NCEE) Research Summary and Final Report by Karlyn Adams – July, 2005, p. 38 .

kimseyi yanıltmamalıdır. Asıl görev; belli bir fırsatı değerlendirmek ve nasıl bir inovasyonun gerektiğini analitik olarak ortaya koyabilmektir⁹¹.

Bilgi tabanlı inovasyonlar teknolojik ve teknik anlamda tanıtılır. İnsanların normalde inovasyondan bahsettiklerinde kastedilen de budur. Aslında, tüm bilgiye dayalı inovasyonlar önemli değildir. Fakat iz bırakan inovasyonlar arasında bilgiye dayalı inovasyonlar üst sıralarda yer almaktadır. Bununla birlikte, bilgiye kesin bilimsel bilgi veya teknik bilgi diyemeyiz. Bilgiye dayalı sosyal inovasyonların eşit veya daha büyük bir etkisi olabilir. Bilgi temelli inovasyon, temel özelliklerinde diğer inovasyon türlerinden farklıdır. Örneğin, zaman aralığı, kayıp oranı, öngörülebilirlik, girişimciye getirdiği zorluklar ve çoğu “süper yıldız” gibi bilgi tabanlı inovasyonların mizacı kaprislidir ve yönetilmesi zordur⁹².

1.6. TEKNOKENT KAVRAMI VE TEKNOKENTLERİN BÖLGESEL KALKINMADAKİ ROLÜ

İnovasyon, her ülkenin rekabet üstünlüğü konusunda en önemli belirleyicilerindendir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin en önemli taktiklerinden biri, inovasyonu teşvik etmek ve inovasyon performansını artırmak amacıyla üniversite-sanayi işbirliğini ilerletmektir. Ulusal olarak inovasyonu ve girişimciliği teşvik etmek için bir zeminin gerekli olduğu açıktır. Üniversiteler, bilginin yaratıldığı ve topluma yayıldığı kurumlardır ve şirketler ise katma değer üretir. Hükümet, üniversitelerin ve sanayinin birbirleriyle işbirliği içinde olması için bir ortam sağlar. Bu ortamlar “teknokent” olarak adlandırılır. Teknokentler, üniversite, sanayi ve devlet arasındaki ilişkilerden doğmuştur⁹³.

Burada, üniversite-sanayi ilişkisi açısından en önemli bölgelerden biri olan “teknokent” ve bu kavramın ekonomik ve toplumsal yansıması ile dünyadaki en önemli örneklerine yer verilmiştir.

⁹¹ İnan, *a. g. e.*, s. 194 .

⁹² Drucker, “Innovation and Entrepreneurship”, p. 107.

⁹³ Kübra Şimşek, “ Open Innovation Practices in Science Park Firms in Turkey”, Istanbul Technical University, Graduate School of Science Engineering and Technology, Department of Management Engineering Management Engineering Programme, M.Sc. Thesis, May, 2015, s. 41.

ilerlemenin kaynağı olan Bilim Parkları⁹⁸ uygun nitelikteki firma ve araştırma-geliştirme merkezlerinin bir arada olduğu kuruluşlardır⁹⁹.

Uluslararası Bilim Parkları Birliği, bilim parklarını şöyle tanımlar¹⁰⁰:

- Resmi ve aktif bağlantıları olan mülkiyete dayalı bir girişim, üniversiteler veya diğer yükseköğretim kurumları veya büyük araştırma merkezleri,
- Bilgi tabanlı endüstrilerin oluşumunu ve büyümesini teşvik etmek için tasarlanmış katma değeri yüksek firmalar,
- Kiracı kuruluşlara teknoloji ve iş becerileri transferini desteklemek için aktif bir şekilde çalışan istikrarlı bir yönetim ekibine sahip olan bölgelerdir.

1.6.1.2. İnkübatör Merkezi

İnkübatör merkezi ya da inkübatörler, yeni kurulan firmaların hayatta kalabilmeleri için yardım sağlamak amacıyla kurulan iş çevreleridir¹⁰¹. İnkübatörler aynı zamanda “Kuluçka Merkezleri” olarak da adlandırılır. Üniversitelerin çeşitli akademik birimlerinde eğitim gören öğrencilerin fikir ve projelerinin geliştirilmesine imkân sağlayan gerekli alt yapıyı oluşturarak gelişme sürecinde danışmanlık, mentörlük ve eğitimler verilen merkezlerdir¹⁰². Özellikle genç ve yeni işletmeleri geliştirmek amacıyla; girişimci firmalara ofis hizmetleri, ekipman desteği, yönetim desteği, mali kaynaklara erişim, kritik iş ve teknik destek hizmetlerini tek elden sunan yapıları ifade etmektedir¹⁰³.

İnkübatörler üniversite veya araştırma merkezi tesislerine bağlı bir şirketin etrafında düzenlenir. İnkübatörler, katılımcı girişimcilerin bir arada toplanabileceği fiziksel bir birim, tek bir bina veya bir grup binadır, böylece kendiliğinden etkileşimi

⁹⁸ Cihan Talha Çağıl, “ Türkiye’de Ulusal Teknoloji Politikaları ve Teknoparkların Bölgesel Gelişmeye Etkileri”, İstanbul Teknik Üniversitesi □ Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007 s. 41.

⁹⁹ Çağıl, *a.g.t.*, s. 42.

¹⁰⁰ International Association of Science Parks and Areas of Innovation (IASP Science Park Official definition), <https://www.iasp.ws/our-industry/definitions>, 28.06.2019.

¹⁰¹ <https://www.nkuteknopark.com/kulucka-merkezi/>

¹⁰² <https://www.ogu.edu.tr/files/duyuru/e574480b-610c-4ecc-8654-ff707770220c/ETTOM.pdf>

¹⁰³ “ Teknopark Mali Uygulamalarında Yeni Dönem Mali Yol Haritası “, Sistem Global Danışmanlık Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., 2. Basım , 2014, s. 16.

kolaylaştırır. Yeni başlayan işletmeleri desteklemek amacıyla inkübatörler aşağıdaki işlevleri yerine getirir¹⁰⁴:

- Teknolojik ve pazarlama fizibilite çalışmalarının yapılmasında ve Ar-Ge planının hazırlanmasında (genellikle 1-2 yıllık bir süre içerisinde uygulanması amaçlanan) yardımcı olmak,
- AR-GE personeli alımı ve organizasyonuna yardım etmek,
- Tesis ve ekipman ile idari ofisler dahil her projenin yürütülmesine uygun fiziki olanaklar sağlamak,
- Profesyonel ve yönetsel rehberlik ve yönlendirme sağlamak,
- Sekreterlik, idari, bakım, satın alma, defter tutma ve yasal hizmetler sağlamak,
- Yatırım sermayesi alımı, ticarileştirme ve pazarlamaya hazırlanmada yardımcı olmak.

İnkübatörler için ana başarı faktörleri¹⁰⁵ ;

- Yerinde iş uzmanlığı kullanılabilirliği,
- Finansmana erişim ve kapitalizasyon,
- Girişimcilik eğitimi sağlanması,
- Bir üniversiteye veya araştırma merkezine bağlantı.

Teknokent açısından inkübatörlerin işlevleri ise¹⁰⁶;

- Öğretim üyelerine ve personele danışma temelinde erişim,
- Staj ve kooperatif anlaşmalarıyla lisans ve lisansüstü öğrencilere erişim,
- Üniversite olanaklarına ve tescilli teknolojiye ve fikri mülkiyete erişim,
- Üniversiteye ait bilimsel, mühendislik ve bilgi işlem ekipmanlarının sözleşmeli kullanımı,
- Üniversite kütüphane sistemine erişim,

¹⁰⁴ Rick Petree, Radoslav Petkov and Eugene Spiro, “ Technology Parks – Concept and Organization”, Institute for EastWest Studies, Sofia, p. 5

¹⁰⁵ Rick Petree, Radoslav Petkov and Eugene Spiro, “ Technology Parks – Concept and Organization”, Institute for EastWest Studies, Sofia, p. 5

¹⁰⁶ Petree, a.g.m., p. 4 .

- Yerinde özelleştirilmiş eğitim ve öğretim teklifleri alabilme ve üniversite kampüsünde düzenli ve sürekli eğitim tekliflerine erişebilme becerisi ve
- Park kiracısı çalışanları için ek fakülte pozisyonlarıdır.

1.6.1.3. Yenilik Merkezi

Yenilik merkezi, Yeni ve ileri teknolojiye dayalı firmaların doğması ve gelişmesi için bir takım destek hizmetlerini kullanarak üniversitelerle ilişkisini kurmayı amaçlamaktadır¹⁰⁷.

1.6.1.4. Araştırma Parkı

Temel araştırmalara dayalı olarak geliştirilmiş projelere sahip büyük işletmeler veya yeni teknolojilerden faydalanan genç işletmelerin bir üniversite veya araştırma kurumuyla yakın ilişkiler kurarak, bilimsel esaslı teknoloji üretimine katkıda bulunan organizasyonlardır. Projelerin temel araştırma süresinde başlayıp ve prototip üretimine kadar desteklendiği bu parklarda, uygulama aşamasında ürünün seri üretimi ve pazarlanması araştırma parklarının faaliyet alanı dışında kalmaktadır¹⁰⁸.

Türkiye’de Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından 28 Şubat 2019 tarihinde Türkiye’de faaliyet gösteren Ar-Ge merkezlerinin il bazında ve sektörel dağılımı yapılmıştır. Yapılan istatistiklere göre 46 tane ilde Ar-Ge merkezi bulunmakta ve en yüksek Ar-Ge merkezi sayısı İstanbul ilinde yer almaktadır. Ar-Ge merkezlerinin sektörel dağılımı ile ilgili en yüksek Ar-Ge merkezi sayısı makine ve teçhizat imalatı ile ilgili olup Türkiye’de faaliyette olan Ar-Ge merkezi sayısı toplamda 1133’tür¹⁰⁹.

1.7. TEKNOKENTLERİN SAĞLADIĞI YARARLAR

Teknokentler kuruldukları üniversiteye, girişimcilere, yerel ve ulusal ekonomiye çeşitli yararlar sağlarlar. Teknokentlerin girişimciye, üniversiteye, yerel ekonomiye ve ulusal ekonomiye sağladığı yararlar aşağıda açıklanmaktadır¹¹⁰.

¹⁰⁷ Harmancı ve Önen, *a.g.m.*, s. 4 .

¹⁰⁸ Harmancı ve Önen, *a.g.m.*, s. 31.

¹⁰⁹ TC Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü Sunumu, s. 2-3
<https://btgm.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=be5062ab-687f-4ab3-ab8a-455c64fab117>

¹¹⁰ Bilgili, *a.g.t.*, s.42 .

1.7.1. Girişimcilere Sağladığı Yararlar

Benzer deneyimli girişimcilerin aynı ortamda bulunan diğer girişimcilerle işinde başarılı olmak ve yönetmek için gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmasını sağlayacak motivasyona ihtiyacı vardır. Bu bakımdan, teknokentler bünyelerinde yer alan şirketlere, kurulmalarını, gelişmelerini ve başarılı olmalarını sağlamak için önemli imkânlar sunmaktadırlar¹¹¹.

Teknokentlerin girişimcilere sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir^{112,113,114,115,116}.

- Üniversite ile işbirliği sağlar, proje esaslı çalışma kültürünü geliştirir ve çok sayıda proje uygulamayı teşvik eder,
- Sanayi kuruluşlarına Ar-Ge alışkanlığı kazandırır, bir takım vergi muafiyetleri ve teşvikler ile Ar-Ge finansmanının teminini kolaylaştırarak Ar-Ge kapasitesini geliştirir,
- Nitelikli eleman kapasitesini geliştirir,
- Büro ve sekreteryaya hizmetleri sağlayarak finansman yönetimi ve pazarlama gibi sorunların ortaya çıkmasını önler,
- İşletmeler ve akademik kurum arasında sinerji yaratır,
- Bilginin, verilerin ve hatta teknolojinin partnerler arasında karşılıklı değişimi uyarılır ve gelişir,
- İşletmeler, üniversite ve endüstri arasındaki bağları çok daha iyi idrak eder,

¹¹¹ Filiz Özdemir, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 46

¹¹² Özdemir, *a.g.t.*, s. 46.

¹¹³ Tayfun Erün, “Ankara’daki Teknopark Firmalarının Teknopark İçerisindeki İşbirliği Uygulamalarının Teknoloji Transfer Performansları Üzerine Etkisi”, Kara Harp Okulu, Savunma Bilimleri Enstitüsü, Teknoloji Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012, s. 58.

¹¹⁴ Arkan Yusufoglu, “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Teşvik Uygulamaları ve Ekonomiye Katkısının Değerlendirilmesi”, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2014, s. 12.

¹¹⁵ H. Nur Görkemli, “Bölgesel Kalkınmada Teknoparkların Önemi ve Konya Teknokent Örneği”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Konya 2011, s. 49.

¹¹⁶ Fırat Teknokent Başvuru Bilgi Kılavuzu, s. 6.

- İşletmeler ve üniversiteler arasındaki yakınlık, formal (lisans ve işbirliği ortaklıkları) ve informal (bilim adamı hareketliliği, toplantı ve tartışmalar) ağlardan doğal bir değişim olanağı yaratır,
- Üniversiteden daha kolay ve uygun koşullarda danışmanlık hizmetleri sağlanabilir (teknik konular yanında, finans, iş idaresi, pazar analizi vb. konularda da) ve üniversiteyle daha etkin Ar-Ge işbirlikleri kurulabilir.

1.7.2. Üniversitelere Sağladığı Yararlar

Çok masraflı ve zaman alan bir gelişme olan bilgi ve teknoloji üretimini etkileyen en önemli unsur üniversite-sanayi işbirliği olmuştur. Bu işbirliği üniversitelerde üretilen bilgilerin ve sanayi ile birlikte gerçekleştirilen araştırmaların üretime dönüştürülmesinde önemli rol oynamış, bu sayede 1970’li yıllarda meydana gelen petrol krizinin ortaya çıkardığı ekonomik darboğazlar yeni araştırma ve yeni ürünlerin ortaya çıkarılması ile kolaylıkla aşılabılmıştır¹¹⁷.

Üniversite-sanayi işbirliği birçok alana fayda sağlarken asıl amacı, üniversitelerin sahip olduğu insan gücü kaynakları, laboratuvar ve teçhizat potansiyelinden sanayinin yararlanması veya müşterek araştırmalara girmelerinin temin edilmesidir¹¹⁸.

Üniversite-sanayi işbirliğinin üniversitelere faydası şu şekilde sıralanabilir^{119,120,121,122,123}:

- Sanayi ile daha çok ve daha etkin işbirliği olanaklarının sağlanması,

¹¹⁷ Atilla Güçlü, Teknoparklar ve Savunma Sanayinin Geliştirilmesindeki Roller, SSM-7 TEZ-3, Ankara, 1991, s. 23.

¹¹⁸ Güçlü, *a.g.t.*, s.23.

¹¹⁹ Sevcan Karahan, “ Üniversite Sanayi İşbirliğinde Teknoparkların Yeri ve Gaziantep Teknoparkı”, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, 2009, s.15.

¹²⁰ Metin Gümüş, S. Müge Yükseloğlu, A. Korhan Binark, “Ülkemizde Teknoparkların Gelişimi ve Mühendislik Eğitimindeki Roller “, Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, 2013, c. 17(1), S. 24-31, s. 25.

¹²¹ Sema Çakır, “ Teknoloji Politikası Aracı Olarak Teknoparklar ve Ekonomik Etkileri: Türkiye Örneği ve Odtü Teknokent Deneyimi “, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 58.

¹²² Çağıl, *a.g.t.*, s. 43.

¹²³ Görkemli, *a.g.t.*, s. 50 .

- Firmalarla etkileşim sonucu ortaya çıkan yeni konularda temel ve uygulamalı araştırma imkânlarının oluşturulması,
- Üniversitelerin araştırma altyapısına ayrılan kaynakların daha verimli kullanılması,
- Üniversitelerdeki akademik bilginin teknolojik ürünlere dönüştürülüp ticarileştirilmesi ve teknoloji transferi için uygun ortam yaratması,
- Öğrenci için yaz stajları ve benzer fırsatlar sağlanması,
- Üniversite danışma komitelerine sanayinin katılımı,
- Sanayinin imkânlarına ve sanayi donanımına erişimi,
- Uygulama için ayrılmış kamu fazlasından sanayi ile birlikte yararlanma,
- Güç birliği, yeni iş alanı, ekonomik getiri sağlanması,
- Teknoparkların üniversite ile olan etkileşimi inovasyon yeteneği ve kapasitesine olumlu yönde katkı sağlanması ve böylece rekabet performansını geliştirmesi.

1.7.3. Yerel Ekonomiye Sağladığı Yararlar

Ekonomik kalkınmanın sağlanması için milli gelirde, yani üretimde devamlı bir artış olması gerekir. Fakat bu artışın sağlanması için bunun adil bir biçimde dağıtılmasını sağlamak da son derece önemlidir. Diğer taraftan, ekonomik kalkınma, çeşitli ülkeler arasında olduğu gibi, aynı ülke içerisinde dahi farklı hızlarla gerçekleştirildiği gözlenebilmektedir. Bu sebeple devlet bazı tedbirleri alıp uygulamaya koyma zorunluluğu getirerek, bu sebeple ortaya çıkan bölgesel kalkınmadaki dengesizliklerin giderilmesini sağlayabilir¹²⁴.

Akademik çevreler ve özellikle üniversiteler ile işbirliği yapılması da bölgesel kalkınma için önemlidir. Akademisyenlerin bölgesel kalkınmanın politik yönünü azaltmaları için bölgesel kalkınmanın teorik ve bilimsel altyapısını hazırlamaları gerekir¹²⁵.

¹²⁴ Ersan Bocutoğlu- Metin Berber, Bölgesel Kalkınma Sempozyumu'94, Artvin, Rize, Trabzon, Gümüşhane, Giresun, Ordu İllerinin Sosyo-Ekonomik Yapısı: Sorunlar- Politikalar, Bildiriler, KTÜ Basımevi, Trabzon, 1994, s. 63.

¹²⁵ Mustafa Ildırac, *Bölgesel Kalkınma ve Gelişme Stratejileri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004. s.19

Bu durumda teknokentlerin üniversitelerle işbirliği halinde ve özellikle bölgesel kalkınmayı sağlamada temel bir hedef ve işlevi olduğu belirtilmektedir. Nitekim amaç, sadece bölgesel kalkınmaya katkı sağlamak olmamakla birlikte, aynı¹²⁶ zamanda tüm ülke çapında katma değer yaratarak, ekonomiye hizmet etmektir. Teknokentler geri kalmış bölgelerde yeni istihdam olanakları sağlayabilmelerinden dolayı hükümetler için bölgesel politikalarının önemli bir unsurudur¹²⁷.

1.7.4. Ülke Ekonomisine Sağladığı Yararlar

Yeniliklerin yaratılması ve yayılması ülke ekonomisine katkı sağlayan en önemli unsurlardandır. Yeni firmaların doğuşuna sebep olan yeniliklerin işletmecilik ilkelerinin teknoloji üretimiyle aynı paralelde geliştirilmesine katkı sağlamasından dolayı da önem taşımaktadır. Ayrıca teknokentler, üniversite ve sanayi arasındaki ilişki ve işbirliğini arttırarak ülke çapında kaynak tasarrufu sağlamaktadır¹²⁸.

Teknokentler kuruluş amaçlarını gerçekleştirmede başarı gösterdikleri sürece, ileri teknoloji ile çalışan firma sayısının artmasına ve katma değeri yüksek ürünler üretilmesine, bu ürünlerin seri üretimi için birden çok sektöre talep oluşturulacak büyük üretim tesislerinin kurulmasına, istihdam artışına yol açacaktır. Bununla birlikte teknokentler, teknolojide ülkelerin dışa olan bağımlılıklarını azaltırken ithalatı azaltıp teknoloji ihracının başlamasıyla ödemeler bilançosu üzerinde olumlu etkiler meydana getirebilirler¹²⁹.

1.8. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE TEKNOKENTLER

1.8.1. Dünyadaki Teknokentler

Dünyadaki ilk teknokent, şimdiki bilinen ismiyle Silikon Vadisi 1950 yılında kurulmuştur¹³⁰. İkinci Dünya Savaşı’ndan kısa bir süre sonra Amerikan şirketleri, bilimin zafere doğru (atom enerjisi, radar, havacılık gelişmeleri vb.) hayati bir katkı

¹²⁶ Muazzez Babacan, *Dünyada ve Türkiye’de Teknoparklar, Bilim ve Teknoloji Parkları*, ISBN 975–95129–0–4, İzmir, 1995, s. 27 .

¹²⁷ Babacan, *a.g.e.*, s.28 .

¹²⁸ Babacan, *a.g.e.*, s.28 .

¹²⁹ Arkan Yusufoglu, “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Teşvik Uygulamaları ve Ekonomiye Katkısının Değerlendirilmesi “, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2014, s. 13.

¹³⁰ Ivan Stanković , Milan Gocić , Slaviša Trajković, “Forming Of Science and Technology Park As An Aspect Of Civil Engineering”, Facta Universitatis, Series: Architecture and Civil Engineering Vol. 7, No 1, 2009, pp. 57 – 64, p. 59.

sağladığının farkında olup, üniversitelere yakınlaşmıştır¹³¹. 1930’larda Stanford üniversitesi tarafından işe alınan Profesör Frederick Terman, vadinin faydalarının ömür boyu süreceği konusunda bir tanıtım başlatmıştır. Bu sebeple Frederick Terman Silikon Vadisi’nin babası olarak bilinmektedir¹³². San Carlos’ta başlayan, yaklaşık 20 km uzaklıktaki Santa Clara Vadisi’ nin bir alanı anlamına gelen vadi¹³³ inovasyon ve teknolojiler için lider bir model ve başarılı bir ekonomik kalkınma modeli olmuştur.¹³⁴.

Avrupa’da ise ilk park 1960 yılında Sophia Antipolis bilim parkı adı altında kurulmuştur. Avrupa’daki ilk bilim ve teknoloji parkının kurucusu olan Senatör Pierre Laffitte, yaratıcılığın sanayi, bilim, felsefe ve sanat arasındaki bilgi alışverişinden doğduğuna dair bir teoriye sahip olmasıyla bu kavramın Fransa’da uygulanması için Sophia Antipolis bilim parkını yaratmıştır¹³⁵.

İspanya’da ise bu kavram 1980’ lerin ikinci yarısına kadar gelmemiştir. İlk girişim 1985 yılında oluşturulan Bilbao Teknoloji Parkı’dır. 1992’ye kadar İspanya’da Vallès Teknoloji Parkı arasında sekiz teknoloji parkı ortaya çıkmıştır. Diğer Avrupa ülkelerinden farklı olarak, İspanya’daki ilk parklar üniversitelerden oluşturulmamıştır. 1990'lara kadar, akademik kurumlar, Barselona Bilim Parkı'nın yaratıldığı 1996 yılından sonra bir girişim dalgasıyla bu konuya açık bir ilgi göstermiştir. 2006 yılında, İspanya Bilim ve Teknoloji Parkları Birliği (APTE), 9,000 avroluk ciro ve 12,000'in Ar-Ge görevini yaptığı 79,000 çalışanı ile yaklaşık 2600 şirketi kapsayan 24 tescilli park içermektedir¹³⁶.

Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa’dan sonra özellikle Japonya, Kore, Tayvan ve Doğu Asya’da teknokentler görünmeye başladı. Japonya’da, kurumun temel amacı, şehirlerle ilgili zorluklardan kaçmak ve daha az gelişmiş bölgelerin büyümesini,

¹³¹ Pere Condom Vilà Josep Llach Pagès, “Science and Technology Parks. Creating New Environments Favourable to Innovation”, *Paradigmes*, Issue no. 0, May 2008, p. 142.

¹³² Nick Milner, “A Brief History of Silicon Valley”, Milner Company Marketing LLP, December, 2008, p. 5.

¹³³ Rudolf Richter, “The Silicon Valley Story Scene, Characters, Plot, and Moral of the Tale”, *Universität des Saarlandes*, 2006, p. 1-2.

¹³⁴ Firas Thalji, “The Planning and Design of Science and Technology Parks”, *Delft University of Technology*, July, 2005, p. 37-38 .

¹³⁵ Ivan Stanković , Milan Gocić , Slaviša Trajković, “ Forming Of Science and Technology Park As An Aspect Of Civil Engineering”, *Facta Universitatis, Series: Architecture and Civil Engineering Vol. 7, No 1, 2009*, pp. 57 – 64, p. 59.

¹³⁶ Pere Condom Vilà Josep Llach Pagès, “Science and Technology Parks. Creating New Environments Favourable to Innovation”, *Paradigmes*, Issue no. 0, May 2008, p. 142.

sanayi ve akademi için cazip bir alan yaratarak teşvik etmektedir¹³⁷. 1989'ların ikinci yarısında artan sayıda teknokentler kurulmaya başlandı. Bölgesel inovasyon sistemlerindeki teknokentler, yerleştirilmiş bilgi akışını kolaylaştıran katalizör görevi görmekteydi. Tokyo Teknoloji Enstitüsü (TIT), 1997 yılında Japonya'da 158 teknokent olduğunu açıklamıştır¹³⁸. Tsukuba ise Japonya'daki teknokent hareketinin ilk örneğidir. Bu merkez için ilk karar 1963'te alınmış ve 1970'de Tsukuba teknokenti kurulmuştur. Tsukuba Üniversitesi'nin araştırmaya yönelik dinamik yapısı, araştırmacılar arasında ilişki geliştirme avantajı sağlamıştır¹³⁹.

Teknokentler konusunda gelişme gösteren ülkelerden biri de yeni sanayileşen ülkeler arasında yer alan ve ekonomik güç bakımından dünyanın lideri olmaya aday ülkesi Çin' dir¹⁴⁰.

1980 yılı ortalarında Çin hükümeti bilimsel araştırmaların arttırılması, ileri teknolojilerin geliştirilmesi ve ulusal ekonominin büyümesi için üç yeni strateji belirleyerek bunları teşvik etmiştir. 1986 yılının Mart ayında 'sekiz-altı-üç (8, 6, 3) Programı' adlı daha gelişmiş bir teknoloji belirlemiştir. Öncelikle otomasyon, uzay, lazer, yeni malzemeler ve yeni enerji konularına değinilen bu program içinde birçok ünlü bilim adamının çalıştığı yeni anahtar çözümler bulunmuştur. 1988 yılında başlatılan 'ışık programı' (Torch Program) ile geliştirilen ileri teknolojilerin ticarileştirilme çalışmaları başlatılmıştır. Programın sürdürülmesi, ileri teknolojilere dayalı sanayi bölgelerinin ve parklarının kurulmasında önemli rol oynamıştır¹⁴¹. Çin'de ilk olarak 1985 yılında Shengzhen Bilim ve Teknoloji Parkı kurularak¹⁴² aynı zamanda Çin Bilimler Akademisi ile yerel yönetim tarafından Bilimsel ve Endüstriyel Parklar Birliği kurulmuştur¹⁴³.

¹³⁷ Eto, H., *Obstacles to Emergence of High/New Technology Parks, Ventures and Clusters in Japan, Technological Forecasting and Social Change*, 2005.

¹³⁸ Fukugawa, N., *Science Parks in Japan and Their Value-Added Contributions to New Technology-Based Firms*, *International Journal of Industrial Organization*, 2005.

¹³⁹ Siegel, D. S., P. Westhead, M. Wright, *Assessing the Impact of University Science Parks on Research Productivity: Exploratory Firm-Level Evidence from the United Kingdom*, *International Journal of Industrial Organization*, 2003.

¹⁴⁰ Eren, *a.g.t.*, s. 53 .

¹⁴¹ Babacan, *a.g.e.*, s.72 .

¹⁴² Ali Kıncal, " Bütüncül Bir Yaklaşımla Teknoparkların Ülke Ekonomisi Üzerinde Etkileri", s11 .

¹⁴³ Babacan, *a.g.e.*, s.72 .

Çin'in merkezi hükümeti tarafından desteklenen beş eyalet seviyesindeki yüksek teknoloji parklarından biri olan Shenzhen Yüksek Teknoloji Endüstri Parkı (SHIP) Eylül 1996'da kurulup 11,5 kilometrekarelik bir alanı kaplamıştır¹⁴⁴. Longgang büyük sanayi ve ihracat işleme alanının yakınında, Yanziling Bölgesi'nde yer alan Park, Shenzhen'in yüksek teknoloji sanayi bölgesi ile bir 'nokta - eksen' ilişkisi kurmaktadır¹⁴⁵. Ayrıca 100'den fazla listelenen şirketle Çin'in inovasyon alanı olan Shenzhen yüksek teknoloji bölgesinin ana bölgesinde yer almaktadır¹⁴⁶.

Kurulan ilk resmi teknopark ise 1988 yılında kurulan kısa sürede yeni başlangıç yapan firmalar ve toplam gelir bakımından ilerleme kaydetmiş ve Çin alfabesi kullanılan yazılımlar ve bilgisayar donanımını üreten Zhongguancun Teknoloji Geliştirme ve Deney Parkı'dır¹⁴⁷. Parkların altyapılarının oluşumunda ve gelişiminde devlet ve finansman kurumları, işletme ve yönetim yönlü kredi, vergi, ithalat-ihracat tarifelerine yönelik tercihli ve esnek politikalar uygulamıştır, girişimcilere üretim ve işletme konularında bağımsız haklar vererek yabancı ülkelerle işbirliği konusunda desteklemişlerdir. Günümüzde bu bölgelerde 1700 ileri teknoloji girişim ve 130.000 çalışan yer almaktadır¹⁴⁸.

Özetleyecek olursak, sanayinin merkezi olarak gösterilen Çin, hem nüfusu hem de sağladığı iş olanaklarıyla ticari alanlara katkı sağlamaktadır. Ülkede, sanayi ekonomi bakımından gelişmeye devam ederken, modern sanayi kültürü ve araçlarıyla bilgi teknolojisinin etkin yapısının eş zamanlı ilerlediğini gözlemlenmektedir¹⁴⁹.

Başta ABD daha sonra da İngiltere, Japonya ve Fransa olmak üzere gelişmiş ülkeler tarafından kurulan teknokentler giderek gelişmekte olan ülkelere de örnek

¹⁴⁴ Serene ONG, “ Biotechnology Parks: China into the Next Future”, Volume 15, Number 3, 2011, p. 39.

¹⁴⁵ Chuanglin Fang, Yichun Xie, “Site Planning and Guiding Principles of Hi-Tech Parks in China: Shenzhen as a Case Study ”, Institute of Geographic Science and Natural Resource Research, Chinese Academy of Sciences, 11A Datun Road, An-wai, Beijing, 100101 China, volume 35, pages 100 -121, p. 105- 106.

¹⁴⁶ Shenzhen Bay, BMA ジャーナル Vol.18, No.1, April 2018, p. 83.

¹⁴⁷ Erenler, *a.g.t.*, s. 54

¹⁴⁸ Babacan, *a.g.e.*, s.72.

¹⁴⁹ Nesibe Şentürk- Nesrin Şentürk, “ Dünyadaki Gelişmiş Teknoparklar Ve Güncel Uygulamalarının Türkiye'deki Teknoparkların Gelişimi Üzerine Etkisi”, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yıldız Teknik Üniversitesi, Ekonomi Bölümü, İstanbul

olmaktadır. Bugün Güney Kore, Malezya, Brezilya, Singapur ve İsrail gibi ülkelerin kalkınmaları için teknokentlerin büyük payı vardır¹⁵⁰.

1.8.2. Türkiye’de Teknoparklar

Türkiye’de 1960’lardan bu yana küçük sanayi sitelerinin sayısını artırmak, küçük sanayi işletmelerini güçlendirmeye yönelik temel politika olarak benimsenmiştir. Bu politikanın başlıca amacı, bu kuruluşları belirli merkezlerde toplayıp, bu yolla üretim ve pazar potansiyelinin geliştirmektir. Bunun yanında yan sanayi ilişkilerinin geliştirilmesi ve küçük ölçekli işletmeler ile büyük işletmeler arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesi de amaçlanmakla beraber bu alandaki gelişmeler daha çok kendiliğinden olmaktadır¹⁵¹.

Türkiye’de teknokent kurma düşüncesi 1980’li yıllarda oluşmaya başlamış ve Devlet Planlama Teşkilatı’nın başvurusu üzerine ilgili devlet bakanlığı 17.1.1989 tarihinde Devlet Planlama Teşkilatı’nı gerekli çalışmalarına başlaması için görevlendirmiştir. Türkiye’de teknokent konusunun resmi başlangıcı olarak kabul edebilecek bu belgede; Teknokent kurmayı düşünen kuruluşların Devlet Planlama Teşkilatları (DPT) tarafınca seçilen konularla ilgili bir ileri teknoloji merkezi kurması ve bu merkezlerin iki - üç yıl içerisinde gerekli yasal işlemleri de yaparak bir enstitü haline getirmeleri öngörülmüştür. Kararda müteşebbis kuruluşların en kısa zamanda bir sermaye şirketi çerçevesinde teknokent yönetimini oluşturmaları ve şirketinin yönetim ve finans pozisyonunda üniversite (vakıflar yoluyla), mahalli idareler ve sanayi temsilcilerinin yer alması tercih edildiği belirtilmiştir. Kararda DPT Başkanlığınca uygun görülen ileri teknoloji merkezlerinin faaliyet konularından da bahsedilmiştir¹⁵². Öncelikle; biyo-teknoloji, uzay araştırmaları ve uydu teknolojisi, elektronik, yenilenebilir-enerji kaynakları, yeni malzemeler, deniz bilimleri, demir ve kömür teknolojisi, hayvan ve bitki geliştirme ile gıda teknolojisi alanlarında çalışacak teknokentler kurulması amaçlanmıştır¹⁵³.

¹⁵⁰ Kınca, *a.g.m.*, s. 12

¹⁵¹ Suat Kara, “ Küçük ve Orta Boy İşletmelere Rekabet Avantajı Sağlamada Teknoparkların Rolü”, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir, 2004, s.109.

¹⁵² Erenler, *a.g.t.*, s. 58.

¹⁵³ Harmancı ve Önen, *a.g.m.*, s. 28.

Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kurulması ile ilgili çalışmaların tarihi 1980’lere uzanırken, ilk örnekleri arasında Tübitak-Marmara Araştırma Merkezi (Mam) Teknoparkı, Gebze Organize Sanayi Bölgesi içinde “yazılım evleri” kurma amacıyla başlayan Teknopark ve Odtü-Teknokent gösterilebilir. Bunlardan TübitakMam Teknoparkının ilk adımları 1990 yılında Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) “Türkiye’de Teknoparkların Kurulması Projesi” kapsamında başlatılan çalışmalarından sonra, 1992 yılında Tübitak-Mam Teknoloji Geliştirme Merkezi kurulması ile atılmıştır. Tübitak-Mam Teknoloji Geliştirme Merkezi bilgi ve araştırmaya dayalı iş kurmak isteyen yeni girişimcilere, zayıf oldukları kuruluş döneminde yaşama ve gelişme ortamı sağlamak üzere bir ilk aşama merkezi olarak kurulmuştur. Bu çerçevede kurulan Tübitak-Mam Teknoparkı Mayıs 1998’de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın ilgili kurumu KOSGEB tarafından başvurusu onaylanarak Bakanlıkça onaylanan ilk teknopark olup, onay alan ikinci teknopark projesi ise ODTÜ Teknokent olmuştur. Teknokentler Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirket sayısını artırmak amacıyla bir araç olması itibarıyla, genel anlamda ekonomik kalkınmaya giden yolun teknolojiden geçtiği düşünülen bir işarettir¹⁵⁴.

Ayrıca Türkiye’de kurulan ilk Teknokentler arasında İTÜARI Teknokenti yer almaktadır. 1524 metrekarelik alanda yer alan İTÜ KOSGEB TEKMER adıyla 1992 yılında kurulmuştur. Merkezinde bugüne kadar bulunan 440 girişimci firma bu bölgede faaliyet göstermiştir. Bu firmalardan 196 tanesi merkezdeki faaliyetini başarı ile tamamlamıştır. KOSGEB bünyesinde olarak 4691 sayılı kanun kapsamında 2016 yılından itibaren 17 girişimci firma yer almaktadır¹⁵⁵.

6. Beş Yıllık Kalkınma Planı ve 1995 yılı geçiş programı ise icra planında yer alan 203 sayılı önlemede, Üniversite-sanayi işbirliğini geliştirecek mevzuat çalışmalarına başlanacağı anlatılmaktadır. “ Bu sorumluluk ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Teknoloji

¹⁵⁴ İsmail Şahin, “ Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Teşvikler “, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2006, s. 34

¹⁵⁵ İTÜARI Teknokenti, <http://www.ariteknokent.com.tr/tr/hakkinda/binalar>

Geliştirme Bölgeleri yasasını hazırlamış ve 2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu TBMM’de kabul edilerek yasalaştırılmıştır¹⁵⁶ .

Bu yasa ile teknoloji geliştirme bölgeleri için K.D.V. istisnası ve üniversitelerde görev yapan akademisyenler için şirket kurma yetkisi getirilmiştir. Buna göre; akademisyenler bilimsel buluşlarını ticarileştirmek amacıyla üniversite yönetiminden izin alarak şirket kurabilir ve bir teknokent içinde çalışabilirler¹⁵⁷.



¹⁵⁶ Bülent Ayberk, “Teknopark Ortak Kullanım Mekânlarında İç Mekân Tasarım Kriterlerinin Belirlenmesi ve Kocaeli Üniversitesi Teknoparkı İçin Bir Öneri Çalışması“, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İç Mimarlık Anabilim Dalı, İç Mimarlık Lisans Üstü Programı, Sanatta Yeterlilik Tezi, İstanbul, 2008 s. 31 .

¹⁵⁷ Kıncal, *a.g.m.*, s. 12 .

İKİNCİ BÖLÜM

TEKNOKENTLERDEKİ AR-GE FAALİYETLERİNİN VERGİSEL TEŞVİKLER VE İSTİSNALAR KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile teknolojik gelişmelerdeki başarıları arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır. Bu alandaki gelişmeler ülkelerin ekonomik büyümesine de yardımcı olmaktadır. Ülkelerin Ar-Ge yatırımları ve harcamaları teknolojik gelişmelerin sağlanabilmesi açısından önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir¹⁵⁸.

Bu sebeple çoğu ülke küresel ekonomi içinde yerlerini sağlamlaştırmak veya yeni bir konum elde etmek amaçlarıyla teknolojik ilerlemenin önünü açacak uygulamalara yönelmektedirler. Teknokentler de, teknolojinin geliştirildiği bölgeler olmaları sebebiyle pek çok vergisel destekle teşvik edilmektedirler¹⁵⁹.

Ülkemizde teknokentlerle ilgili ilk ciddi ve bağımsız yasal düzenleme 26.06.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun yayımlanması ile başlamıştır. Bu kanunun yayımlanmasından bir yıl sonra da Uygulama Yönetmeliği yürürlüğe konulup sistem tamamlanmıştır. Teknokentlerin bu hareketten sonra kurulup gelişmesi tamamlanmış ve bu tür kuruluşların sayısı hızla artmaya başlamıştır. Büyük ve tam teçhizatın sağlanabilmesi için altyapı, üstyapı ve bu alanda çalışacak büyük şirketlerin kurulması yerleşmesi ve ekonomiye kazandırılması için yılların geçmesi ayrıca güçlü sermaye ve teşviklere ihtiyaç duyulmaktadır¹⁶⁰.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile ilgili olarak önemli vergisel avantajlar yer almaktadır. Bunlar¹⁶¹;

- Teknokentlere özel olarak uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisi istisnası,

¹⁵⁸ Mehmet Çaltekin, “ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları “, http://www.pkfistanbul.com/download/TGB_Vergi_Uygulama.pdf, (06.04.2014) , s.1.

¹⁵⁹ Gül Kayalıdere, “ Türkiye'nin Teknoloji Politikalarında Teknoparkların Önemi ve Teknoparklara Yönelik Vergi Avantajları “, *Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, c. 1, S. 1, s. 88 .

¹⁶⁰ Selahattin Tuncer, *Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulanması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 206.

¹⁶¹ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

- Katma değer vergisi istisnası,
- Teknokentlerde çalışan personellere ödenen ücretlerdeki vergisel teşvikler,
- Damga vergisi ve harç istisnası.

Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi ile ilgili teşviklerden faydalanılabilmesi için faaliyetin bölge içerisinde olması en önemli sebeptir. Fakat faaliyet konusu ne olursa olsun işletmeler faaliyetlerini muhasebeleştirme işlemlerinde kayıtlarını bağımsız denetim şirketlerine onaylatabilmek için belirli standartlar çerçevesinde muhasebe işlemlerini uygulamak zorundadırlar.

Buradan yola çıkılarak çalışmanın bu bölümünde ilk olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK)' nun, Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyeti gösteren şirketlerin kazançları üzerinden ödedikleri vergiyi düzenleyen Gelir ve Kurumlar vergisi istisnasından söz edilmiştir. Daha sonra TGBK'nun yönetici şirketlere uyguladığı istisna, Ar-Ge faaliyetlerini destekleyen Katma Değer Vergisi istisnası ve diğer istisnalara değinilip teşviklerin kapsamına genel bir bakış yapılmaya çalışılacaktır.

Daha sonra Ar-Ge faaliyetlerinin Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında nasıl muhasebeleştirildiği, Türkiye Muhasebe Standardı-38 (TMS-38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar' a göre ne şekilde ele alındığı ve yine Ar-Ge faaliyetlerinin Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için çıkarılmış olan BOBİ FRS (Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı)' na göre nasıl uygulandığı hakkında teorik açıklamalar yapılacaktır.

2.1. AR-GE FAALİYETLERİNİN 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK), 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir¹⁶². Çalışmanın izleyen bölümlerinde Kanun hakkında genel bilgilerin verilmesinin ardından, Kanunla düzenlenen vergi istisnalarına yönelik açıklamalar yapılacaktır.

¹⁶² 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

4691 Sayılı Kanununun 1. Maddesinde; “ Kanunun amacı, üniversiteler araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla; “ teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferlerine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.” düzenlemesi yer almaktadır. Bu madde ile kanunun amacı açık bir şekilde ifade edilmiştir¹⁶³.

2.1.1. Bölgede Faaliyette Bulunan İşletmelere Sağlanan Vergisel Avantajlar

Teknokentlerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, devletin vergisel avantajlarından en çok yararlanan kesim olduğu için bölgede faaliyette bulunan girişimciler, kendileri için en kârlı olan yatırımları tercih edeceklerdir. Girişimciler, yaptıkları bu yatırımlar ile teknolojik gelişme açısından ülke ekonomisine büyük katkı sağlarlar ve bu yüzden, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren girişimcilere önemli ölçüde teşvikler sunulması gerekmektedir¹⁶⁴.

Buna göre 4691 sayılı Kanun geçici 2. Maddesinin birinci paragrafında bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bölgedeki yazılım, ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulduğunu belirtmiştir. Konunun ayrıntısı izleyen başlıklarda ele alınacaktır¹⁶⁵.

¹⁶³ 26 Haziran 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni, madde:1

¹⁶⁴ Metin Eren, “ Türkiye'nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği “,Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.s. 89.

¹⁶⁵ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

2.1.1.1. Yazılım ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun Geçici 2' nci maddesine göre¹⁶⁶ iki tane istisna vardır. Bir tanesi yalnızca yönetici şirketi ilgilendirmektedir. Yönetici şirketlerin 4691 sayılı yasayı uygulamayla ilgili olarak elde etmiş olduğu kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Diğerleri ise bölgedeki diğer gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanacakları istisnadır. Bölgede faaliyette bulunan kişi ve kurumların bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bu faaliyetler dışında başkaca faaliyetlerden bir gelir elde ediliyor ise bu istisna değildir¹⁶⁷. Bölgede bütün faaliyetler istisnaysa gibi davranılmakta ve bu konuda çok fazla hata yapılmaktadır. Aşağıda istisna kapsamına giren faaliyetler tek tek ele alınacaktır.

2.1.1.1.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

TGBK' ya göre, bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, sadece bölgede gerçekleştirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara istisna tanınmıştır. Dolayısıyla, bir faaliyetin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin dikkatli bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir¹⁶⁸. Bu nedenle, istisna kapsamının daha iyi anlaşılabilmesinin sağlanması için de Ar-Ge ve yazılım kavramlarının iyi bilinmesi gerekmektedir. 4691 sayılı Kanunda Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır¹⁶⁹.

Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): “Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmaları¹⁷⁰”.

¹⁶⁶ Bu kanunun geçici olmasının sebebi 31.12.2023 itibariyle istisnanın sonra erecek olmasıdır fakat uzatılması öngörülmektedir.

¹⁶⁷ 26 Haziran 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni

¹⁶⁸ Özdemir, *a.g.t.*, s. 69

¹⁶⁹ Eren, *a.g.t.*, s. 90.

¹⁷⁰ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

Yazılım: “Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümünü, ifade etmektedir¹⁷¹”.

5422 Sayılı Kurumlar vergisi kanununun 1 seri nolu tebliğine göre¹⁷² bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisna kapsamında değildir. Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan ürünleri seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı; transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisna kapsamındadır. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmeye tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak; ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır¹⁷³.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır¹⁷⁴.

¹⁷¹ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

¹⁷² “Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ”, s.1.

<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf>.

¹⁷³ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

¹⁷⁴ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur¹⁷⁵.

Diğer taraftan mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge' ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bölgedeki mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge' ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden bölümünün tutarı istisnadan yararlandırılabilir¹⁷⁶.

Bu nedenle, hem bölge içinde hem de bölge dışında faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bölge içindeki ve bölge dışındaki faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere ilişkin kazançlarının ayrımı büyük öneme sahiptir. Bu durumdaki mükelleflerin muhasebe kayıtlarının bu ayrıma imkân verecek şekilde tutulması gerekmektedir¹⁷⁷.

Ayrıca, bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, yönetici şirketlerde olduğu gibi, TGBK uygulaması kapsamındaki faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağan dışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir¹⁷⁸.

2.1.1.1.2. İstisna Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, "istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu

¹⁷⁵ "Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ", s.2.

<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf>.

¹⁷⁶ Göksel Aygül, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Kurumların Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançların Kurumlar Vergisi İstisnası Açısından Ayrıştırılması", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 230, Haziran 2007, s.147.

¹⁷⁷ Özdemir, *a.g.t.*, s.71.

¹⁷⁸ 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri/6'nın 3.3.3.2. maddesi.

faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna” olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olan faaliyetlere ait giderlerin diğer faaliyet ve gelirlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir¹⁷⁹.

Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde şube olarak faaliyet gösteren mükelleflerin, bu bölgelerden şubeleri kanalıyla elde edecekleri kazançlara istisna uygulanabilmesi için kayıt sistemlerini, merkez ve şube faaliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak, merkez ve şubeye atfedilecek gelir ve giderlerin birbiriyle karıştırılmamasını temin edecek şekilde düzenlemeleri gerekir. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan şubelerinde ayrı defter tutmaları ve ayrı belge bastırmaları mümkündür¹⁸⁰.

Diğer taraftan bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dâhil edilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır¹⁸¹.

¹⁷⁹ 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri/6'nın 3.3.3. bölümü.

<http://www.gib.gov.tr/node/86909>.

¹⁸⁰ Erdoğan Sağlam, “ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklarda) Uygulanan Vergisel Teşvikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 280, Aralık 2004.

¹⁸¹ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği”, s.3.

<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf>.

2.1.1.1.3. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir¹⁸². Örneğin, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan mükelleflerde aydınlatma, ısıtma, su, telefon, bilgisayar, idari bina kiralari gibi ortak genel giderler ve amortismanlar bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından 28.10.2003 tarihinde yayınlanan KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1 seri numaralı sirküler¹⁸³, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükellefler ile yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri vergisel teşviklere yönelik açıklamaları içermektedir. Bu sirkülere göre, ortak genel giderler ve amortismanların istisna kapsamında olan ve istisna kapsamında olmayan faaliyetler arasında dağıtımında Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesindeki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtılmasında izlenen prosedüre benzer bir tarz benimsenmiştir. İstisna kapsamına giren ve girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, ortak genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınacaktır. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen üretim faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir¹⁸⁴.

İstisna kapsamındaki kazançlar Kurumlar Vergisi beyannamesinin “zarar olsa da indirilecek istisnalar” bölümünde yer alan Teknoloji Geliştirme Bölgesinde elde edilen kazançlar satırında gösterilecektir. İstisnaya tabi faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen giderler” satırında gösterilir. Geçici Vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir¹⁸⁵.

¹⁸² Tuncer, *a.g.e.* s. 51..

¹⁸³ Bkz.: Ek 4 28.10.2003 Tarihli KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri -1 no'lu Sirküler. <http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=871> .

¹⁸⁴ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı Resmi Gazete'nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

¹⁸⁵ Şahin, *a.g.t.*, s. 77.

2.1.1.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Teknokentlerde Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisnadır fakat bu kazançlar ortaklara dağıtıldığı zaman istisnadan faydalanamazlar. Örneğin teknokentteki iki ortaklı bir limited şirketin elde ettiği kazanç iki ortağa eşit şekilde dağıtıldığında burada gelir vergisi yükü oluşmaktadır. Fakat bu durum da sadece şirketin kurumlar vergisi mükellefiyeti ile alakalıdır. Yani bu istisnanın şirket kârı ortaklara dağıtıldığı zaman yapılacak stopaj için bir hükmü yoktur. Dolayısıyla kâr ortaklara dağıtılırken yapılacak olan vergi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu¹⁸⁶ nun 94 üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁸⁷ nun 15. maddesine göre yapılmalıdır.

2.1.1.1.5. İstisna Uygulamasında Süre

“İstisna, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır. Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir¹⁸⁸”.

2.1.2. Katma Değer Vergisi İstisnası

Yaygın kanaatin aksine teknokentte yapılan her türlü teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi (KDV)’nden istisna değildir, sadece bazı teslim ve hizmetler KDV’den istisnadır. Bu kurala uygun olarak; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’na 5035 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle eklenen ve 01.01.2014 tarihinde itibaren yürürlüğe giren geçici 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında “4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna olduğu¹⁸⁹ ve Maliye Bakanlığı program ve lisans türleri

¹⁸⁶ Gelir Vergisi Kanununun 94. Vergi Tevkifatı

<http://www.gib.gov.tr/node/84143/pdf>.

¹⁸⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ”, s.3.

<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf>

¹⁸⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ”, s.3-4

<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf> .

¹⁸⁹ Muhammet Bezirci, *Ar-Ge Teşvikleri*, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 55.

itibariyle istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır¹⁹⁰.

Maddede hükme bağlandığı üzere istisna; bölgede faaliyet gösteren girişimcilerin bölgede imal ettikleri yukarıda sayılan ticari yazılım paketlerinin teslimi ve hizmetler ile sınırlıdır. Söz konusu teslim ve hizmetlerin bölge dışında gerçekleştirilmesi halinde, istisnadan yararlanması söz konusu değildir. Kanun istisnadan yararlanacak işlemleri tek tek saymıştır. Bu işlemleri çoğaltmak veya azaltmak mümkün değildir. Öte yandan istisna, ilk üretim aşamasında uygulanan tek safhalı olup, bundan sonra yazılımların el değiştirdiği safhalarda istisnanın uygulanması mümkün değildir¹⁹¹.

2.1.3. Bölgede Çalışan Ar-Ge, Tasarım ve Destek Personeline Ödenen Ücretlere Yönelik Vergi Teşvikleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun 01.01.2004 yılı geçici 2. maddesi hükmüne göre; Yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır”, şeklini almıştı. Daha sonra, 02.03.2011 tarih ve 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁹² ile son halini alan geçici 2.madde hükmüne göre ise; “Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.” şeklinde değiştirilmiştir. Kanun maddesinde “her türlü vergiden” ibaresine yer verilmiş olması nedeniyle yukarıda belirtilen kimselerin gelir vergisi dışında diğer vergilerden de; örneğin, damga vergisinde de istisna hükümlerinden yararlanması gerektiği düşünülmektedir. Yine kanun maddesinde bu

¹⁹⁰ Mustafa Tan, Tahir Erdem, *Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2010, s. 150.

¹⁹¹ Mehmet Mollaismailoğlu, “ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV İstisnası Uygulaması “, *Yaklaşım Dergisi*, 2015, s.270 .

¹⁹² Resmi Gazete, “6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Sayı: 27872, Kabul Tarihi: 02.03.2011.

istisnanın uygulanmasında yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler¹⁹³.

Bölgede çalışan personele yönelik özellikli durumlardan bir tanesi de, bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığı' nın uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur¹⁹⁴.

Dolayısıyla bu bölgelerde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretlere yönelik stopaj istisnasının usul ve esasları şu şekildedir¹⁹⁵;

- Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.
- Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir.
- Destek personeli sayısının toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir.
- Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Hesaplama küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir.
- Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz.

¹⁹³ Tan, Erdem, *a.g.e.*, s. 150.

¹⁹⁴ Tan, Erdem, *a.g.e.*, s. 151.

¹⁹⁵ AR-GE Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki ve Damga Vergisi İstisnası, Sayı: B.07.1.GİB.4.41.15.01-120[89-2015-1]-73 Tarih: 02/09/2016.

- Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler.
- Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, Ar-Ge ve tasarım projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar.
- Bölgede çalışan personelin istisna kapsamı dışındaki net ücret ödemelerinin brüte iblağ edilecek vergisinin hesaplanması, bu hesaplama yapılırken Kanunla sağlanan vergi teşviklerinin dikkate alınması gerekir.
- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler de istisna kapsamına dâhildir. Bu bent kapsamındaki saat, oran, süre, ücret gibi konular aylık ve 30 gün esasına göre hesaplanır.

Ayrıca konuyla ilgili 4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda düzenleme yapılmıştır. Mevcut düzenlemeden önceki düzenlemeye göre teknokentteki çalışma sürelerine isabet eden ücretler istisna idi. Yasada ve yönetmelikte yapılan değişiklikle bu düzenleme kapsamı genişletilmiştir. Mevcut düzenlemeye göre Ar-Ge ve tasarım personelinin bölgedeki Ar-Ge projesine ilişkin olarak bölge dışında geçirmiş oldukları sürelerle isabet eden ücretler de stopaj istisnası kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürütüldüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopaj teşviki kapsamında değerlendirilir¹⁹⁶.

Yine bölgede yürütülen projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, aşağıda belirtilen faaliyetlerin bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, ilgili bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi

¹⁹⁶ 26 Haziran 2001 tarih ve 24454 Sayılı **Resmi Gazete**'nin 4691 Sayılı Kanun Metni, Değişik onbirinci fıkra: 16/2/2016-6676/10 md., ve madde-6.

kaydıyla, bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir¹⁹⁷.

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

Bu bent kapsamındaki istisnanın uygulanabilmesi için;

1) Girişimcinin yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.

2) Girişimci tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının bölge içinde yürütülmeyeceğinin tespit edilmesi ile bölge dışında yürütülen yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinin bölgede yürütülen aynı yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

Ayrıca 4691 Sayılı Kanun kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere bölge dışında geçirdiği süreler (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü, ilgili teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji

¹⁹⁷ 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki, Madde-2.

Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir¹⁹⁸.

2.1.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

TGBK' da damga vergisi muafiyeti ile ilgili düzenleme bulunmaktadır¹⁹⁹. Fakat bu düzenleme sadece yönetici şirketi ilgilendirmektedir. Yönetici şirketler kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisi ve yapılan işlemler bakımından harçlardan muafır fakat yönetici şirket dışındaki diğer şirketler için damga vergisi istisnası söz konusu değildir. Daha önce bahsedilen ücretliler üzerinden tüm mükellefler damga vergisi istisnasından yararlanmaktayken bunun dışında genel bir muafiyet tanımlanmamıştır. Buna ek olarak bir de TGBK' ya sonradan eklenen düzenlemeye göre bu kanun kapsamında yürütülen yazılım, Ar-Ge ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır²⁰⁰.

2.1.5. Gümrük Vergisi İstisnası

Gümrük vergisi istisnası daha önce TGBK' da yer almamaktaydı. Bu yasaya 2016 yılının Şubat ayında eklenmiş olan bu düzenlemeye göre; bu kanun kapsamında yürütülen yazılım, AR-GE, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır²⁰¹.

Sonuç olarak Ar-Ge faaliyetlerinin 4691 sayılı kanun kapsamındaki istisnaları ele alınmış olup konuyla ilgili muhasebe kayıtları çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınacaktır. Dolayısıyla işletmelerin kayıtların muhasebeleştirilmesi için yardımcı olması amacıyla Ar-Ge faaliyetlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki yeri gösterilmeye çalışılacaktır.

¹⁹⁸ 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki, Madde-4

¹⁹⁹ 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki, Madde-8

²⁰⁰ 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki, Ek Madde 2- (Ek: 16/2/2016-6676/13 md.).

²⁰¹ 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki, Ek Madde 2- (Ek: 16/2/2016-6676/13 md.).

2.2. AR-GE FAALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ' NDEKİ YERİ

İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalarını diğer faaliyetlerinden ayırarak, harcamalarının doğru hesaplanmasına olanak verecek şekilde bilgi kullanıcılarına tutarlı ve doğru bilgiyi sunarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge maliyetleri; işletmenin Araştırma, Geliştirme ve Tasarım faaliyetleri kapsamında yer alan çalışmalar ile ilgili katlanılan direkt ve endirekt harcamaların tümüdür. Ar-Ge maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorun bu maliyetlerin aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak mı raporlanacağı yoksa gelir tablosunda bir dönem gideri olarak mı raporlanacağı hususudur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT)²⁰² Ar-Ge'nin tanımı yapılmamış fakat MSUGT Ar-Ge faaliyetlerinin maliyetlerinin aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak kaydedilmesine olanak tanımıştır. Buna göre Ar-Ge maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi veya aktifleştirilmesi için işletmeye ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağı önemli bir unsurdur. Söz konusu maliyetler gelecek dönemde işletme için ekonomik fayda sağlıyor ise bu maliyetler aktifleştirilmelidir fakat işletmeye fayda sağlamayacağı belirginse veya fayda sağlayacağı ispatlanamıyorsa bu maliyetler dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Ar-Ge maliyetleri aktifleştirildiğinde bu giderler 26 No' lu “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar ” hesap grubu içerisinde yer alan 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenmektedir. Aktifleştirilmeyen giderler ile aktifleştirilmiş giderlerden ilgili döneme isabet eden itfa payları, gelir tablosu hesap sınıfı içinde bulunan Faaliyet Giderleri hesap grubundaki 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında izlenir ve Ar-Ge maliyetleri dönem sonunda bu hesaba devredilir.

Aktifleştirilemeyen yani doğrudan gider yazılan giderler ile aktifleştirilmiş giderlerin itfa payları 7/A Seçeneği veya 7/B Seçeneğine göre Maliyet Hesaplarında izlenir. 7/A seçeneğini uygulayan işletmeler 75 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesap grubunu kullanmaktadırlar. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde 75 No'lu hesap grubu, “ Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesap grubu olarak adlandırılmıştır.

²⁰² 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Bu grup; “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı” ve “752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları” hesabı olmak üzere üç ayrı hesaptan oluşmaktadır. 75 No’lu hesap grubunda, işletmelerin üretim maliyetlerine dâhil edemediği veya varlıkları arasında gösteremediği diğer bir ifade ile aktifleştiremediği Ar-Ge giderleri ile daha önce aktifleştirilerek “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında muhasebeleştirilen Ar-Ge giderlerinin itfa payları izlenmektedir. İşletme 7/B Seçeneğini uyguluyor ise; 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) izlenmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bu hesapların VUK’ nın 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile düzenlenen Tekdüzen hesap çerçevesindeki tanımı ve işleyişi aşağıda yer almaktadır.

263. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

MSUGT²⁰³ ne göre bu hesap “işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır”. Hesabın işleyişi ise, “maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir”, şeklinde açıklanmıştır.

Aktifleştirme işleminin dönem içi veya dönem sonunda gerçekleştirilmesi aktifleştirme işleminin farklı şekillerde muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. İşletme Ar-Ge işlemini gerçekleştirdiği anda bu faaliyet maliyetinin aktifleştirilebileceğini kanıtlayabilmekte ise, dönem sonunu beklemeksizin aktifleştirmeyi kayıt altına alabilmek için direkt olarak 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabını kullanabilmektedir. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Bir mühendislik firmasına bir ürün geliştirme çalışması yaptırılmaktadır. Firmaya düzenlenen teknik rapor karşılığında 4.000 TL banka üzerine verilen bir çekle

²⁰³ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

ödenmektedir. Giderin aktifleştirilmesine karar verilmiştir. Buna göre yapılması gereken kayıt şu şekildedir²⁰⁴

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	4.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		4.000

Ar- Ge giderleri, maliyet bedeli ile aktifleştirilir. Bu kapsamda bulunan giderler 7/A seçeneğini tercih eden mükelleflerin kayıtlarında dönem içinde yapılan ödemeler karşılığında dönem sonunda Ar-Ge faaliyetinin maliyetinin aktifleştirilebileceğini kanıtlayabilmekte ise 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcunda toplanırlar. Mükellef bu giderleri aktifleştirmek istediği takdirde 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna alınarak yansıtma işlemi yapılır. Daha sonra yansıtma hesabının alacağına verilen aktifleştirilecek Ar-Ge giderleri, 263 no.lu hesabın borcuna alınarak aktifleştirme işlemi tamamlanır²⁰⁵. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	4.000	
İLGİLİ AKTİF HESAP		4.000
Dönem içinde gerçekleşen geliştirme harcamasının 750 no.lu hesapta giderleştirilmesi		

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

²⁰⁴ Nalan Akdoğan- Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 11. baskı, Ankara, Şubat, 2003, s. 271.

²⁰⁵ Rüknettin Kumkale, *Tekdüzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL'ye Uyumlu*, Güncelleştirilmiş, Genişletilmiş 2.baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2005, s. 777.

Bu hesap, MSUGT’ de “ Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır. Bu fonksiyonla ilgili olan ve 7. grupta izlenen giderler 7/A seçeneğinde "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı", 7/B seçeneğinde "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir” şeklinde tanımlanmaktadır²⁰⁶.

Hesap, fiili maliyet yöntemi uygulayan işletmelerde defteri kebir düzeyinde tutulur. Giderlerini değişken ve sabit olarak izleyen işletmelerde hesap, değişken-sabit olarak bölümlenebilir. Standart maliyet yöntemi uygulayan işletmelerde ise²⁰⁷;

630.10 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

630.20 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Fark Hesabı

olarak bölümlenebilir.

Bu fonksiyonla ilgili olan ve 7. grupta izlenen giderler 7/A seçeneğinde, “751 Araştırma ve Geliştirme Yansıtma Hesabı”, 7/B seçeneğinde “ 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir²⁰⁸.

a) Fiili maliyet yöntemleri uygulanıyorsa;

- 7/A seçeneğinde “ 750 Araştırma Geliştirme Giderleri “ hesabında izlenen fiili tutarlar her ayın sonunda “ 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma” hesabı alacağı ile bu hesabın borcuna kaydedilir²⁰⁹.

²⁰⁶ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

²⁰⁷ Nalan Akdoğan- Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 11. baskı, Ankara, Şubat, 2003, s. 503 .

²⁰⁸ Ümit Ataman, *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*. Yenilenmiş 2.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s. 254.

²⁰⁹ Akdoğan- Sevilengül, *a.g.e.*, s. 504 .

/		
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	İLGİLİ HESAP	XXX
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		XXX
/		

Dönem sonunda 750 no.lu hesap, 751 no.lu hesabın alacağı ile karşılaştırılarak kapatılır²¹⁰.

/		
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	XXX
		XXX
/		

- 7/B seçeneğinde ise dönem içerisinde çeşitlerine göre giderler yapıldıkça, 79-Gider Çeşitleri grubundaki hesaplara borç verilir. Dönem sonlarında da “798 Gider Çeşitleri Yansıtma” hesabı alacağı ile araştırma ve geliştirme fonksiyonuna ait giderler bu hesabın borcuna kaydedilir²¹¹.

²¹⁰ Tugay, Yücel, *Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2010, s. 486.

²¹¹ Ahmet Demir, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine Göre: Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçe, Bilgisayara Uygulanabilir Ayrıntılı Tekdüzen Hesap Planı, Monografiler ve Örnekler*. Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, İstanbul, 1997, s. 683.

790-797 İLGİLİ GİDER ÇEŞİTİ HESABI	XXX	
İLGİLİ HESAP		XXX
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	XXX	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI		XXX

Dönem sonlarında izlenen fiili tutarlar belirlenir 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabı kapatıldıktan sonra bu tutarlar 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağına kaydedilerek gelir tablosu hesabına aktarılır²¹².

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	XXX	
790-797 İLGİLİ GİDER ÇEŞİTİ HESABI		XXX

Yansıtma hesapları ile Ar-Ge giderlerinin 6 no.lu sınıftaki sonuç hesabına (gelir tablosu hesabına) aktarılması sağlanmış olmaktadır. 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının dönem sonundaki bakiye tutarı, bu hesaba alacak kaydedilirken (7/A ve 7/B ye göre) 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına borç kaydedilerek hesap dönem sonunda kapatılır²¹³.

²¹² Akdoğan- Sevilengül, *a.g.e.*, s. 504 .

²¹³ Ataman, *a.g.e.* s. 254.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI	XXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX

b) Standart maliyet yöntemi uygulanıyorsa; standart tutarlar yansıtma hesaplarının alacağına, bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda 752 nolu fark hesabında toplanan tutarlar ise yine bu hesabın borcuna kaydedilir. Hizmet gider yerlerinin giderlerinin dağıtılması sonucu Araştırma ve Geliştirme Gider yerine dağıtımdan gelen giderler bu hesaba doğrudan alınabileceği gibi, 750 nolu hesaba alınıp, 751 nolu hesapla da yansıtılabilir.

7/A seçeneğinde; dönem içerisinde gerçekleştirilen giderler, gerçekleştikleri anda fiili tutarlarıyla 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına borç kaydedilir ve ilgili aktif hesap alacaklandırılır.

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	XXX	
İLGİLİ AKTİF HESAP		XXX

Standart maliyet tutarının dönem içerisinde belirlenmesiyle standart tutarlar 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağına, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	XXX	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		XXX

Gerçekleşen maliyet tespit edildiği anda, gerçekleşen tutarlar 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının alacağına, ilgili aktif hesabının borcuna kaydedilir.

İLGİLİ AKTİF HESAP	XXX	
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX

7/B seçeneğine göre; dönem içerisinde gerçekleştirilen giderler, gerçekleştikleri anda fiili tutarlarıyla gider çeşidine ilişkin hesaba (790-797 numaralı hesaplar) borç kaydedilir ve ilgili aktif hesap alacaklandırılır.

790-797 İLGİLİ GİDER ÇEŞİTİ HESABI	XXX	
İLGİLİ AKTİF HESAP		XXX

İşletmenin dönem içerisinde standart maliyet tutarını belirlediği anda, standart tutarlar 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabının alacağına, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

/ 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI /	XXX			XXX
---	-----	--	--	-----

Gerçekleşen maliyetin tespit edildiği anda, gerçekleşen tutarlar gider çeşidine ilişkin hesapların (790-797 numaralı hesaplar) alacağına, ilgili aktif hesabının borcuna kaydedilir.

/ İLGİLİ AKTİF HESAP 790-797 İLGİLİ GİDER ÇEŞİTİ HESABI /	XXX			XXX
---	-----	--	--	-----

Dönem sonunda standart tutar fiili tutarın altında gerçekleşirse, yani olumsuz bir fark söz konusu olursa; 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları hesabı borçlandırılır.

/ 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI 750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI /	XXX			XXX
--	-----	--	--	-----

Ortaya çıkan bu olumsuz fark tutarı 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına devredilerek kapatılır.

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	XXX	
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI		XXX

Dönem sonunda standart tutar fiili tutarın üstünde gerçekleşirse, yani olumlu bir fark söz konusu olursa; 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı alacaklandırılır.

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXX	
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI		XXX

Ortaya çıkan bu olumlu fark tutarı 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına devredilerek kapatılır.

752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI	XXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX

Hizmet gider yerlerinin giderlerinin dağıtılması sonucu Araştırma ve Geliştirme Gider yerine dağıtımdan gelen giderler 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabına doğrudan alınabileceği gibi, 750 numaralı hesaba alınıp, 751 numaralı hesaba da yansıtılabilir. İşletme ister 7/A ister 7/B seçeneğini tercih etmiş olsun, bu işlemler

sonucunda 630 no.lu gelir tablosu hesabı, 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilmek suretiyle kapatılır. Bu son işlem neticesinde faaliyet döneminde gerçekleştirilmiş Ar-Ge faaliyetleri de işletmenin finansal tablolarına aktarılmış olmaktadır.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI	XXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		XXX

75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili aşağıdaki gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır²¹⁴.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

Bu gruptaki hesaplarda üretim maliyetlerine yüklenmeyen veya aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş giderlerin tükenme payları izlenmektedir.

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı MSUGT’ de “Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek

²¹⁴ Akdoğan- Sevilengül, a.g.e., s. 615 .

ve diğ er bir deyiş le ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiğ i hesaptır”, ř eklinde ifade edilmiş tir.

Aktifleş tirilmeyen araç tırma ve geliş tirme giderleri ile aktifleş tirilmiş olanlardan bu dđ neme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dđ nem sonlarında bu hesap, "751- Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karş ılaş tırılarak kapatılır” ř eklinde aē ıklanmış tır²¹⁵.

751 Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri Yansıtma Hesabı

751 Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri Yansıtma hesabı MSUGT’ de “ Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığ ı durumlarda, önceden saptanmış araç tırma ve geliş tirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığ ı durumlarda "750- Araç tırma Geliş tirme Giderleri Hesabı" nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağ ı karş ılığ ı, sonuē hesaplarında "630- Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara borē kaydedilir. Bu hesap, dđ nem sonlarında "750- Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri Hesabı" yla kapatılır” ř eklinde aē ıklanmış tır²¹⁶. Bu hesap, araç tırma geliş tirme giderlerinin fiili veya standart tutarlarının gelir tablosu hesapları arasında bulunan "630 Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri" hesabına veya dđ neme ait olmayan tutarları aktifleş tirilmek üzere ilgili aktif hesaba devrinde kullanılır²¹⁷.

Hesap, giderleri sabit/değ iş ken olarak ayırmak üzere tali hesaplara bölünebilir. Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığ ı durumlarda, önceden saptanmış araç tırma ve geliş tirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığ ı durumlarda “ 750 Araç tırma Geliş tirme Giderleri Hesabı” nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağ ı karş ılığ ı, sonuē hesaplarında “ 630 Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri” veya ilgili aktif hesaplara borē kaydedilir. Bu hesap dđ nem sonlarında “ 750 Araç tırma ve Geliş tirme Giderleri Hesabı” yla kapatılır²¹⁸.

²¹⁵ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ i.

²¹⁶ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ i.

²¹⁷ Akdoğ an- Sevilengül, *a.g.e.*, s. 617

²¹⁸ Macide ř ođ ur, *Tek Dđ zen Muhasebe Sistemi: çđ zümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemler*, Der Yayınları, Gözden geçirilmiş 2.basım. İstanbul, 1996, s. 282

Tahmini veya standart maliyet giderlerini varsayarak standart giderler, 751 no.lu hesabın alacağı ile 630 no.lu hesaba devredilen tutarlar tahmini veya standart tutarlar olduğu için 750 ve 751 no.lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılarak aradaki farklar “ 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı” na devredilir ve dönem sonunda bu hesap 630 no.lu hesaba devredilerek kapatılır²¹⁹ .

Hesaplardan da izleneceği üzere araştırma ve geliştirme gider yerleri ile ilgili olarak içinde 750 no.lu hesaba kaydedilir. Ay sonlarında ise 751 no.lu yansıtma hesabı alacağı ile genel muhasebede raporlamada kullanılan “ 630 Araştırma Geliştirme Giderleri” hesabına devredilir. 630 no.lu hesap gelir tablosu hesabı olup, dönem sonunda “ 690 Kar Zarar Hesabı” na devredilerek kapatılır. 7/A seçeneğinde, hesap ayrılığı benimsendiği için maliyet hesapları ayrı, genel muhasebe hesapları ayrı tutulmuştur. Bu nedenle giderlerin bütünlüğünü izlemek bakımından hem 7. Grupta “ 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabı, hem de 6. grupta “ 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabı açılmıştır. Daha önceki açıklamalarımızda da belirtildiği üzere, giderlerin ilk kaydedildiği hesap 750 no.lu hesaptır. 630 no.lu hesap, ay sonlarında (veya bazı uygulamalarda raporlama dönemlerinde) 751 no.lu hesap alacağı ile borçlandırılmaktadır²²⁰ .

751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının işleyişine ilişkin yevmiye kayıtları, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde gösterilmiştir.

752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları hesabı MSUGT’ de “Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır” şeklinde tanımlanmış işleyişi ise “ Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630-

²¹⁹ Demir, *a.g.e.*, s. 845.

²²⁰ Akdoğan- Sevilengül, *a.g.e.*, s. 618-619.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı" na aktarılarak kapatılır" şeklinde açıklanmıştır²²¹.

Bu hesap araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Hesap önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler tarafından kullanılır. (Ülkemizde araştırma geliştirme giderlerini standart verilere göre izleyen firma pek bulunmamaktadır.) 750 ve 751 no.lu hesapların karşılaştırılması sonucu bulunan olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı" na aktarılarak kapatılır. Fark tutarları ile standart verilerin ayrı ayrı raporlanmasını sağlamak üzere "630" no.lu hesabın²²²,

630.10 Standart Tutar

630.50 Olumsuz Farklar

630.55 Olumlu Farklar (-)

şeklinde bölümlenmesi faydalı olur.

752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları hesabının işleyişine ilişkin yevmiye kayıtları, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde gösterilmiştir.

268 Birikmiş Amortismanlar (-)

MSUGT' ye göre bu hesap " Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır" şeklinde tanımlanıp işleyişi ise " Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir" şeklinde açıklanmaktadır²²³.

²²¹ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

²²² Akdoğan- Sevilengül, *a.g.e.*, s. 620 .

²²³ 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili dönem sonlarında ayrılan amortisman payları ilgili gider hesaplarına borç, birikmiş amortisman hesaplarına alacak verilir²²⁴.

263 no.lu Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı konusunda verilen örnekte aktifleştirilen Ar-Ge giderleri 263 no.lu Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına maliyet değerleri ile borç kaydedilir ve değerlemesi yapıp 5 yıl içinde de eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilmektedir²²⁵. Aynı örnekte dönem içerisinde veya dönem sonunda aktifleştirilen ve maddi olmayan duran varlıklar grubunda raporlanan 4.000 TL'lik geliştirme gideri, en fazla 5 yılda amortisman yoluyla gidere dönüştürülür. Aktifleştirilmiş olan 4.000 TL'lik geliştirme giderinin döneme düşen amortisman tutarı: $4.000/5 = 800$ TL'dir. Bir dönemin amortisman ayırma işlemine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir ve bu kayıt amortisman süresi boyunca her dönem sonunda tekrarlanır. Amortisman süresinin sonunda, 268 numaralı Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağına biriken 4.000 TL'lik tutar, 268 numaralı hesabın borcuna, 263 numaralı hesabın alacağına kaydedilerek bilançodan çıkarılıp gelir tablosu hesaplarına alınır.

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	800	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		800
Bir döneme ilişkin amortisman kaydı		
<hr/>		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	4.000	
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI		4.000
Amortisman süresinin sonunda yapılacak kayıt		

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda,

²²⁴ Demir, *a.g.e.*, s.457.

²²⁵ Yücel, *a.g.e.*, s. 492.

kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır²²⁶.

Yukarıdaki örnekte 4.000 TL geliştirme gideri için 2 yıllık amortisman payı 1.600 TL' dir. 2. yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almışsa veya ekonomik fayda sağlama özelliğini kaybettiği belirlendiyse dolayısıyla projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibariyle doğrudan gider yazılabilecektir.

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	1600	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI		1600
İki döneme ilişkin amortisman kaydı		

Yukarıdaki kayda göre söz konusu işletmenin MSUGT'ye göre proje faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu makine teçhizat ve malzemelerin kullanılma paylarına göre amortisman itfa tutarlarının ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği incelenmiştir. Daha öncede bahsedildiği üzere Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde standartlara ne derece uyumluğu olduğu araştırılmak üzere bu faaliyetlerin MSUGT'ye göre muhasebeleştirilmesi ele alınmış aynı faaliyetlerin maddi olmayan duran varlık standardındaki işleyişi incelenmeye çalışılacaktır.

2.3. AR-GE FAALİYETLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ (TMS/TFRS) YERİ

Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak muhasebe standartlarıyla da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu başlık altında ilgili düzenlemeler açıklanmaktadır.

Dokuz No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS), "Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

²²⁶ Yücel, *a.g.e.*, s. 496.

(IASB) tarafından söz konusu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için ilk kez 1978’de kabul edilmiş ve 01.01.1980 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlerleyen zamanlarda değişikliğe uğrayan standart, 01.01.1999’da yürürlüğe giren Uluslararası Muhasebe Standardı “Maddi Olmayan Varlıklar” standardıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu standart, 31.03.2004 tarihinde revize edilerek bir önceki IAS-38’in yerini almıştır²²⁷.

Bilindiği gibi uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları dilimize IAS den Türkçe’ ye çevrilerek ülkemizde de uygulanmaya konmaktadır. “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (IFRS) meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; 28/10/2011 tarihine kadar tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir²²⁸.

Bu standardın amacı, başka bir standartta özel olarak ele alınmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktır. Maddi olmayan duran varlıkların tanımı, varlık olarak muhasebeleştirme kriterleri, varlığın defter değerinin belirlenmesi, değer düşüklüğü zararlarının nasıl tespit edileceği ve ölçümüne ilişkin esaslar bu standartta açıklanmaktadır²²⁹. Standartta ayrıca, dipnotlarda açıklanması gereken bilgilere de yer verilmiştir²³⁰.

Standart madde 5’ de bu standardın diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda standart, maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirilen Ar-Ge maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında hangi kritere göre

²²⁷ Metin Saban, Murat Genç, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm*, sayı 70, 2005, s. 123.

²²⁸ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 1.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²²⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Türkiye Muhasebe Standartları TMS / TFRS, Resmi Gazete’de yayımlanan Bölümler*, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ankara, 2006, s. 739.

²³⁰ Serap Yanık- Yıldız Özerhan, *Açıklamalı ve Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, 3. Baskı, Haziran 2015, s. 283 .

değerlendirileceği, yani hangi durumda aktif olarak, hangi durumda gider olarak yer alacağı hususunda belirleyici kriterlerin düzenlenmesini de gerçekleştirmektedir²³¹.

Standart 8. maddede bu standartta geçen terimlerin anlamlarını açıklamış, araştırma ve geliştirme kavramlarını birbirinden ayırmıştır. Buna göre geliştirme, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması; araştırma ise, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir²³².

Standartın 52. ve 53. maddesinde işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma ve geliştirme olmak üzere iki safhaya ayırması gerektiği, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda ise, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alması ve muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir²³³.

Maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilirken, araştırma ve geliştirme maliyetlerin tespitinde maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturan unsurları saptayabilmek bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde önem taşımaktadır. Standartın 56. ve 59. maddesinde hangi faaliyetlerin araştırma faaliyetleri, hangi faaliyetlerin geliştirme faaliyetleri olduğu örneklerle açıklanmaktadır. Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır²³⁴:

(a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

(b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;

²³¹ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 4.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²³² TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 5.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²³³ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 11.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²³⁴ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 11

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

(c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler ise şunlardır²³⁵:

(a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

(b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;

(c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Ar-Ge faaliyetlerinin örneklerine daha önce bahsedilen standardın 8. maddesinde yer alan araştırma ve geliştirme terimlerinin tanımlarıyla ilişkilendirildiği görülmektedir. Standartta Ar-Ge projelerinde yer alan harcamaların Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ne şekilde değerlendirileceğinden de bahsedilirken standardın 54 ve 57. maddelerinde araştırma ve geliştirme safhası ile ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ele alınmaktadır. Bu maddelere göre²³⁶;

-Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (md. 54).

-Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (md. 57):

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

²³⁵ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 12.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²³⁶ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 11.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.

(d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

(e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması

Bu açıklamalardan anlaşıldığı gibi standardın 55. Maddesine göre işletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. 58. maddeye göre ise; işletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır. Bu nedenle geliştirme safhasında katlanılan maliyetler aktifleştirilebilir²³⁷.

Fakat standardın 71. maddesine göre başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmeyecektir²³⁸. Standardın tüm bu açıklamaları doğrultusunda Ar-Ge maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini gösteren örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek:

Bir yazılım şirketi üretim ve yönetim yazılım programı geliştirmiştir. Bu programın tamamlanması için firma 2005, 2006, 2007 yıllarında her yıl 250.000 Avro harcamıştır. Firma 2007 yılında bu programı 2 Milyon Avro'ya satın almak üzere bir teklif almış bulunmaktadır. Bu durumda YAZILIM A.Ş. TMS/TFRS Tam Sete uygun ilk

²³⁷ TMS38, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" s. 12.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²³⁸ TMS38, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" s. 14.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

defa raporlama yapacaktır. YAZILIM A.Ş. için TFRS/TMS standartları kapsamında aşağıdaki üç farklı olanağı tartıp ona göre muhasebeleştirme ve raporlama yapacaktır²³⁹.

1. Tüm araştırma ve geliştirme giderleri (750.000.- Euro) TMS38.53 uyarınca gider olarak nitelenebilir ve tutarı dönem kâr zararına aktarılır. Çünkü araştırma giderleri ile geliştirme giderleri birbirlerinden ayırt edilebilir nitelikte görülmemektedir.

2. 2005 yılı harcamaları giderleştirilir. 2006 ve 2007 yılı harcamaları ise Geliştirme Maliyeti olarak aktifleştirilir. Çünkü geliştirme faaliyetleri 2006 da başlamıştır. Bunun bir sonucu olarak 500.000 Avro Geliştirme Gideri olarak aktifleştirilir.

3. Araştırma ile geliştirme arasındaki kesim noktası 2007 de belirginleşmiş olabilir. Bu durumda geliştirme maliyeti olarak 0- 250.000 Avro arasında bir tutar aktifleştirilir.

Standardın 66. maddesinde işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti ele alınmış, Ar-Ge kapsamında varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere değinilmiştir. Buna göre maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları Ar-Ge maliyetleri kapsamında değerlendirilmiştir²⁴⁰. Standardın 67. Maddesinde ise Ar-Ge kapsamında işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olmayan unsurlara değinilmiş, buna göre varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler, varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ve varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları şeklinde gösterilmiştir²⁴¹.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin daha önce standardın 54. maddesinde Ar-Ge faaliyetlerinin ne şekilde aktifleştirileceğinden

²³⁹ Aydın Karapınar- Hasan Kaval- Remzi Örtten, *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 560.

²⁴⁰ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 13.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁴¹ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 13.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

bahsedilmişti. Fakat bazı durumlarda Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Standart bu durumu 69. maddesinde işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla yapılan Ar-Ge harcamaları için harcamalar sonucunda herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz ise bu harcamaların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine değinmiştir. Bu durumda söz konusu harcamaların mal alımının olduğu durumlarda, işletmenin mallara erişim hakkı doğduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini, hizmet alımının söz konusu olduğu durumlarda ise, yapılan harcamalar, hizmetler alındığı anda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamıştır. Örneğin, araştırma için yapılan harcama, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edildiği durumlar hariç, gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmektedir²⁴².

Bununla birlikte geliştirme işlemlerinin sonlandırılmasıyla da ilgili standart, aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıkların işletme için gelecekte ekonomik bir fayda sağlamayacağını düşündüğü için geliştirme işlemlerini sonlandırır o zamana kadarki aktifleştirilen tutarları dönem sonunda gider olarak ele alınması gerektiğini söylemiştir. Bununla ilgili standart 53. maddesinde²⁴³ araştırma ve geliştirme işlemlerinin ayırt edilememesi konusunda bilgi vermiştir. Bu maddeye göre bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır²⁴⁴.

Standart edinilen maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesini veya dönem gideri olarak kaydedilmesini bu varlığın yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyetin dönem gideri olarak ele alınacağından bahsetmiştir. Fakat söz konusu varlığın birden fazla dönemde yararlanılması durumunda yararlanılan varlığın maliyeti, söz konusu dönemlerde uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak ilgili dönemlere dağıtılmalıdır. Dolayısıyla bu varlıklardaki tükenmelerin veya değer kaybının itfa yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu

²⁴² TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 14.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁴³ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 11.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁴⁴ Bezirci, *a.g.e.*, 64.

yansıtması açısından önemlidir. Standartın 89. maddesine göre bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate almaktadır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmamaktadır²⁴⁵.

Bu durumla ilgili standart 88. maddesinde işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendireceğini, ilgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletmenin, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendireceğinden bahsetmiştir²⁴⁶.

Daha önce maddi olmayan duran varlığın yararlı ömründen bahsedilmiş olup, standart 97. maddesinde sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa sürecinden bahsetmektedir. Bu maddeye göre sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre²⁴⁷ satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir²⁴⁸.

²⁴⁵ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 16.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁴⁶ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 16.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁴⁷ 16/03/2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan TFRS 5, Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı.

²⁴⁸ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 17.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (md 98)²⁴⁹.

2.4. AR-GE FAALİYETLERİNİN BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER (BOBİ) İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ YERİ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanan²⁵⁰, bağımsız denetime tâbi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. Standart 1. maddesinde bu tebliğin amacını açıklamış bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmeler için finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için yürürlüğe konulmasından bahsetmiştir²⁵¹.

2014 yılında Kamu Gözetim Kurumu (KGK), TMS/TFRS Tam Set uygulamaları ile ilgili sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) zorunlu tutmuştur. Karar metine göre TMS/TFRS Tam Setin uygulama kapsamı; 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden, 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta ve emeklilik şirketlerinden, Borsa İstanbul

²⁴⁹ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 18.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

²⁵⁰ 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>

²⁵¹ 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, s.1

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>

Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile İştigal eden anonim şirketlerinden oluşmaktadır. Fakat KGK, TMS/TFRS Tam Set uygulamayan işletmeler için MSUGT' lerini yine KGK'nın 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı kararı uyarınca " Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" ile birlikte uygulayarak raporlama yapması istemiştir.

KGK tarafından TMS/TFRS Tam Sete göre daha şeffaf ve anlaşılır olması, maliyet yükünün daha düşük olması, karşılaştırılabilir ve Avrupa Birliği direktifleriyle daha uyumlu olması BOBİ FRS'yi yayımlamıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS' yi tercih eden bağımsız denetime tâbi firmalar MSUGT'ye bağlı kalma sorumluluklarını ortadan kaldırmış, bu standardı tercih eden firmalar 01.01.2018 tarihinden itibaren standardı uygulamaya tercih hakkı kazanmıştır.

Standart BOBİ FRS' yi uygulayacak işletmeler için 4. Maddesinde açıklama yapmış, bu açıklamaya göre 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TMS/TFRS Tam Set uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS' yi uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte standart 5. Maddesinde BOBİ FRS' yi uygulayan işletmeler için iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TMS/TFRS Tam Seti uygulayamayacaklarından; diğer taraftan isteğe bağlı olarak TMS/TFRS Tam Seti uygulayan işletmelerin BOBİ FRS' yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TMS/TFRS Tam Seti uygulamış olması zorunluluğundan bahsetmiştir²⁵².

Dolayısıyla hangi işletmelerin BOBİ FRS' yi uygulayabileceklerinin daha iyi kavranması açısından büyük işletme kavramının ne olduğunun açıklanmasında fayda vardır. Bu sebeple Standart 6. Maddesinde büyük işletme olma ölçütlerini açıklamış buna göre iki dönem üst üste aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası ve ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olan ve bu kriterlerden herhangi ikisini yerine getiren işletmeleri müteakip dönemden itibaren

²⁵² 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ s.1
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>

büyük işletme olarak nitelendirip bu işletmelere standardı uygulama zorunluluğu getirmiştir²⁵³.

Çalışmanın ikinci bölümünde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında teknokentlerde faaliyet gösteren Ar-Ge firmalarının bu kanun kapsamında faydalanacağı istisnalardan bahsedilmiştir. Daha sonra MSUGT' de Ar-Ge faaliyetlerinin işleyişi ve TMS-38' e göre Ar-Ge faaliyetlerinin maddi olmayan duran varlıklar kapsamında standarda göre ne şekilde ele alınması gerektiğinden bahsedilmiştir. BOBİ FRS incelendiğinde ise; maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlenmiş olduğu görülmekte, bu kapsamda maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili itfa paylarının hesaplanmasının TMS-38 ile benzerlik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda BOBİ FRS md.14.15' de işletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağına değerlendirilmesinde, ilgili varlığı oluşum sürecine göre araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayırmıştır. Md.14.16' da araştırmayı; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde edinme beklentisiyle yapılan inceleme olarak tanımlayıp; araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirilmeyeceğini, gerçekleştiği anda gider olarak kâr veya zarara yansıtılacağını belirtmiştir.

Geliştirme için md.14.17' de ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanması olarak tanımlamıştır. Fakat geliştirme sürecinde yapılan harcamalar araştırma safhasında olduğu gibi gider olarak kâr veya zarara yansıtılmayıp aşağıdaki koşulların sağlandığı takdirde aktifleştirilebilecektir. Bu koşullara göre²⁵⁴;

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,

²⁵³ 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ s.1

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>

²⁵⁴ Kamu Gözetim Kurumu, 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, bölüm 14, s. 95-96.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

c) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

ç) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması,

d) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,

e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Fakat yukarıda belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez. İşletmede içinde oluşan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içermektedir (md.14.18)²⁵⁵.

Bu maddelerden de görüldüğü üzere araştırma safhası ile geliştirme safhası ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri 2.3. no.lu başlıkta ele alınan TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının 52-59. maddeleri ile benzerlik göstermektedir. Fakat BOBİ FRS 'de maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınmasında TMS-38' e göre farklılığa rastlanmaktadır. BOBİ FRS 14.21'e göre, Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda alındıktan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden gösterilir. Bu tutar, BOBİ FRS 14.23'e göre, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi ile yapılır. İlgili varlığın itfa süreci varlığın kullanıldığı gün esasına göre kıst amortisman kullanılarak hesaplanır. Buna göre TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardı ile BOBİ FRS kalıntı değer, amortisman yöntem, uygulamaları ve kayıtları açısından uyumlu olduğu görülmektedir. Fakat TMS-38 madde 57'ye göre de bir varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir, BOBİ FRS 14.33'e göre ise varlığın faydalı

²⁵⁵ Kamu Gözetim Kurumu, 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, bölüm 14, s. 96. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>

ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilip varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir²⁵⁶.



²⁵⁶ Kamu Gözetim Kurumu, 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, bölüm 14, s. 97.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ISPARTA GÖLLER BÖLGESİ TEKNOKENTİ'NDE BİR UYGULAMA

Göller Bölgesi Teknokent A.Ş. 08.09.2005 tarih ve 25930 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 19.08.2005 tarihli ve 2005/9310 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve T.C. Sanayi Bakanlığı Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü'nün onayı ile 10.11.2005 tarihinde kurulmuştur.

Isparta, Batı Akdeniz ve Göller Bölgesi'ne sosyal ve ekonomik yarar sağlayacak, mevcut akademik başarının ve bilgi birikiminin geleceğe yön vermesini sağlayacak dinamik bir yenilikçilik ve teknolojik eko sistemi yaratmak amacıyla kurulan, ulusal ve uluslararası ölçekte işbirliğini, teknolojik yenilikçiliği ve ticarileştirmeyi hızlandırmak için paydaşlarla bağlantı kurmayı, bilgi transferini kolaylaştırmayı, yeni yetenekler ortaya çıkarmayı ve özgün bir yenilik merkezi olmayı hedefleyen bu bölge, 17 tanesi akademisyen 4 tanesi öğrenci 4 tanesi özel sektör ve 1 tanesi destek firması olmasıyla bünyesinde 2019 yılı itibariyle 26 firma barındırmaktadır²⁵⁷.

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Teknokentlerde faaliyet gösteren firmaların Ar-Ge faaliyetlerine 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK) kapsamında tanınan istisna ve teşviklerin muhasebe kayıtlarını incelemek temel amacıyla yola çıkılan bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Tam Set ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) da ele alınarak, muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması yapılmıştır.

Çalışmanın 2. bölümünde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin 4691 sayılı TGBK kapsamında sağlanan istisna ve teşviklerden bahsedilmiştir. Ar-Ge faaliyetleri sonucu oluşan Ar-Ge maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı ve BOBİ FRS' de nasıl ele alındığı açıklanmıştır. Bunun dışında, çalışmada kayıtlar karşılaştırılırken ihtiyaç duyuldukça

²⁵⁷ <http://gbteknokent.com/>

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı dışında diğer ilgili standartlara da yer verilmiş; kayıtlarda yeri geldikçe diğer standartlar da kısaca açıklanmıştır.

Çalışmanın amacı ve ikinci bölümde yapılan açıklamalar doğrultusunda Isparta Göller Bölgesi Teknokenti'nde faaliyet gösteren bir firmanın Ar-Ge faaliyetleri incelenmiştir. Bu firmanın Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili kayıtları 4691 Sayılı kanun kapsamında MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS' ye göre karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

3.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Bu çalışmada Isparta Göller Bölgesi Teknokenti' nde faaliyet gösteren bir firmanın verilerinden yararlanılmıştır. Uygulamada verileri kullanılan (X) Sanayi ve Ticaret A.Ş. Firması 2016 yılında Isparta dışında bir ilde kurulup aynı yıl içerisinde faaliyetine devam etmek üzere Isparta Göller Bölgesi Teknokenti'ne taşınmıştır. Firma gıda sektörü kapsamında protein maddeleri ve bunların türevleri ile deri tozlarının imalatında faaliyet göstermektedir. Firma ürettiği bu ürünleri müşteri taleplerine göre değerlendirmekte ve müşteri ihtiyaçları doğrultusunda mevcut ürünleri geliştirmektedir. Özellikle fitokimyasalların saflaştırılması, üretimi, enkapsülasyon teknolojileri ve bunların endüstriyel uygulamaları üzerine Ar-Ge çalışmalarını yürütmeye devam etmektedir. Firma, tüm laboratuvar çalışmalarının endüstriyel üretim boyutuna taşınabilmesi için gerekli pilot tesis çalışmalarını sürdürmektedir. Bitkilerden üretmiş olduğu tüm ürünleri için, tamamen organik kaynaklı hammadde ve yardımcı maddeler kullanmaktadır. Elde edilen ürünlerin maksimum ürün kalitesine (maksimum biyoaktivite) sahip olması birinci önceliğidir ve işletme şartlarının optimize edilmesi firmanın hedefleri arasındadır. Bünyelerinde uzman kadro ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet göstermek, üniversite, yüksek teknoloji enstitüleri ve diğer araştırma kuruluşlarına danışmanlık hizmeti vermek ve ortak Ar-Ge projeleri oluşturmak bu firmanın ilkeleri arasında yer almaktadır. Firmanın hedefi ülkeye katma değer sağlayacak her türlü faaliyeti hayata geçirmektir. Firma ayrıca imalatında bulunduğu bu ürünleri yurtiçinde satmakla beraber, başta Fransa olmak üzere birçok Avrupa ülkelerine ihraç etmektedir.

Bahsi geçen firmanın çalışmanın bu bölümünde 4691 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan istisna ve teşviklerin MSUGT'ye göre muhasebe kayıtları ele alınacaktır.

Ayrıca literatürde geçen bazı çalışmalardan farklı olarak söz konusu kayıtların TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS'ye göre karşılaştırmalı olarak gösterilmeye çalışılacaktır.

Bu konuda literatürde bazı çalışmalar mevcuttur. Şahin (2006), “Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Teşvikler” adlı çalışmasında 26.6.2001 tarihli yasalaşan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile üniversiteler ve sanayi kuruluşları arasında işbirliği sağlanması suretiyle özellikle teknoloji üretimi yaparak ülke kalkınmasına katkıda bulunan teknoparkların önemini ele almıştır. Buna ek olarak devletin bu bölgelere sağlamış olduğu teşvikleri ve avantajları incelemiştir.

Hersek (2007), “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Teşvikleri ve Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmasında 4691 Sayılı Kanun ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterecek vergi mükelleflerine sağlanan vergi teşvikleri ve bu teşvik düzenlemeleri paralelinde araştırma-geliştirme faaliyetleri ile ilgili olarak yapılacak muhasebeleştirme işlemlerini ele almıştır. Çalışmada teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe uygulamaları incelenmiştir. İşletmenin teşvik kapsamındaki faaliyetlerini muhasebeleştirirken diğer işletmelerden farklı olarak kullandığı kayıt düzeni, vergi teşviklerinin kurumlar vergisi matrahı üzerindeki etkisi ve ilgili hesaplamalar ile teknoloji geliştirme bölgesinde karşılaşılan özellikli durumlar ve bu durumlarda yapılacak muhasebe işlemleri hakkında bilgi verilmiştir.

Kiraz (2010), “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları” adlı çalışmasında Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan ve önemi itibariyle çok sayıda vergi mükellefini ilgilendiren “Ar-Ge İndimi” uygulamasının Gelir Vergisi Kanunu (GVK) / 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile 5746 Sayılı Kanun hükümleri yönünden karşılaştırılmasının gerekliliğini belirtmiş ve buna ilişkin detaylı bir karşılaştırma tablosu çalışmaya ek olarak hazırlanmıştır.

Özdemir (2010), “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği” adlı çalışmasında Ar-Ge faaliyetlerine uygulanan 4691 sayılı kanun kapsamında sağlanan teşviklerden yararlanan mükelleflerin, bu

faaliyetleri sonucunda oluşan Ar-Ge giderlerinin, genel hükümler çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planına, UMS-38 Standardına, TMS-38 Standardına, sermaye piyasası mevzuatına ve vergi mevzuatına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği anlatmıştır.

Eren (2011), “Türkiye’nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği” adlı çalışmasında ülkemizin teknolojik olarak gelişiminde, teknoparklar ile birlikte sağlanan Ar-Ge destek uygulamalarına değinerek farklı dünya ülkelerindeki teknopark uygulamaları ile ülkemizdeki teknoparklar ile karşılaştırarak bir değerlendirme yapmıştır. Örnek olarak ABD, Çin, Hindistan ve İsrail gibi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere Teknoloji Geliştirme Bölgeleri’nin katkılarını ele almıştır. Bunun sonucunda ilgili Bakanlık tarafından yayımlanan istatistiksel veriler ışığında ülkemizdeki teknoparklarının performansı değerlendirildiğinde, ülkemizin ekonomik olarak kalkınmasına henüz arzu edilen seviyede katkı sağlayamadıkları gözlemlenmiştir.

Görkemli (2011), “Bölgesel Kalkınmada Teknoparkların Önemi ve Konya Teknokent Örneği” adlı çalışmasında Konya Teknokent örneği üzerinde, teknoparkların bölgesel kalkınmadaki rolünü ortaya koymuştur. Çalışmada; bölge, kalkınma, inovasyon ve teknoparklar kavramlarını ele aldıktan sonra Selçuk Üniversitesi bünyesinde yer alan Konya Teknokent’ in Konya ve bölgesindeki mevcut ve olası etkilerini araştırmıştır. Teorik çerçevesi literatüre dayalı olarak yürüten çalışmanın saha araştırması bölümünde Konya Teknokent’ te yer alan ve Konya Teknokent’ ten Ar-Ge çalışmasını tamamlayarak ayrılmış firmalar ile Konya Teknokent’ ten Ar-Ge hizmeti satın alan firmalara anket uygulamıştır. Yapılan anket çalışması ile firmaların Ar-Ge ve inovasyon faaliyetleri ve bu faaliyetleri sonucu yaratılan gelir, istihdam, yatırım, ihracat, farklı kurumlar ile işbirliklerini incelenmiş ve bu ilişkiler sonucu Konya Teknokent’ in bölgesel kalkınmaya etkilerini araştırmış. Saha araştırması uygulanan Konya Teknokent’ in de firmaların ciro, ihracat, istihdam, yatırım ve pazar alanının büyümesinde olumlu etkiler yarattığı görülmüştür.

Küçük (2018), “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Açısından Denetimine İlişkin Bir Uygulama” adlı çalışmasında Türkiye de Ar-Ge kapsamında 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında kanun ile 4671 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda yer alan istisna, indirim, destek

ve teşvik unsurları detaylarıyla açıklamıştır. Ar-Ge faaliyetlerinin TMS kapsamında açıklanarak 38 no.lu TMS'nin amacı, kapsamı, işleyişi ve uygulamasına ilişkin açıklamalara yer vermiştir. Örnek uygulamada bir dönem içinde yapılan tüm Ar-Ge harcamalarının nasıl tespit edileceği, Kanunlarda yer alan vergisel teşvik ve desteklerin nasıl hesaplanması gerektiği ile beyanname üzerinde gösterimine ilişkin detaylı hesaplamaların yer aldığı örneklere yer vermiştir.

3.3 ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

4691 sayılı kanun kapsamındaki istisna ve teşviklerin Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların muhasebe kayıtlarında ne şekilde yer aldığını incelemek amacıyla Isparta Göller Bölgesi Teknokenti' nde Ar-Ge faaliyetinde bulunan bir firma ele alınmıştır.

Yapılan çalışma kapsamında Isparta Göller Bölgesi Teknokenti' nde uygulama yapılacak bir firma arayışına girilmiştir. (X) Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin çalışmaya uygun bir firma olduğu düşünülmüş. Bunun sonucunda firmanın bu çalışma kapsamında örnek bir firma olduğu tespit edilmiş, gerekli izin alınmış ve firmanın muhasebe işlemlerini gerçekleştiren mali müşavirden firmanın faaliyetiyle ilgili gerekli bilgiler ve ihtiyaç duyulacak olan 2018 yılına ait mizan ve mali tablolar alınmıştır.

Araştırmaya konu olan firma, 4691 sayılı kanuna tabi ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne göre muhasebe kayıtlarını yapan bir firmadır. TMS/TFRS Tam Set uygulama zorunluluğu bulunmayan ve de BOBİ TFRS' yi hali hazırda kullanmayan bir firmadır.

Firmanın mali müşavirinden elde edilen bilgiler, mizan ve mali tablolar doğrultusunda firmanın Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtları, 4691 sayılı TGBK' da belirtilen istisna ve teşvikler kapsamında MSUGT' ne göre oluşturulmuştur. Bu kayıtlar, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS' na uygun olarak da yapılmış; firmanın ilgili standartlara tabi olması durumunda istisna ve teşvik kapsamında kayıtların nasıl şekilleneceği ortaya konulmuştur.

Ayrıca, 4691 sayılı kanun kapsamında kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik prim istisnalarının gösterilmesi amacı ile firmanın

Kurumlar Vergisi beyannamesi alınmıştır. Buna ilişkin olarak da firmanın faaliyet konusu ile ilgili yaptığı satışların yevmiye kayıtlarına yer verilerek satışlardan elde ettiği kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki istisnalar gösterilmiştir.

Ücret tahakkuk kaydının gösterilmesi amacıyla da Ocak, Şubat ve Mart aylarına ait ücret bordroları firmadan alınarak çalışmada yevmiye kayıtları ile ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

Aynı zamanda 4691 sayılı kanun kapsamında sağlanan sigorta prim teşvik gelirin ve KOSGEB desteğinin muhasebe kalemlerindeki yerini gösterebilmek için gelir tablosu ele alınmıştır. Gelir tablosunun oluşturulma sürecinde maliyet hesapları ve ilgili yansıtma hesapları kullanılarak bu hesaplar gelir tablosuna aktarılmaktadır. Daha sonra gelir tablosu hesaplarında toplanan gelir ve gider hesapları 690 Dönem Kâr veya Zararı hesabına aktararak kapatılıp tek hesapta toplanmaktadır.

Bu aşamada maliyet hesapları kullanılırken firma ana faaliyet konusu olan Ar-Ge faaliyetiyle ilgili yaptığı tüm giderleri 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı altında İşçi Ücret Gideri, İşveren Sigorta Payı, İşveren İşsizlik Sigorta, Ar-Ge Harcamaları Amortisman Gideri ile muhasebeleştirilmiştir. 4691 sayılı kanunda ele alınan bu teşvik ve istisnaların muhasebe kayıtlarında nasıl kayıt edildiği de ele alınıp yine MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Sonuç olarak söz konusu firmanın istisna kapsamındaki Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarında nasıl izlendiğini, dönem sonunda oluşan kâr ve zararı nasıl tespit ettiğini ve bunun kurumlar vergisi matrahını nasıl etkilediğini, Ar-Ge personeli ücret istisnasının ve diğer istisnai durumların nasıl muhasebeleştirildiğini göstermek amacıyla firmadan alınan 2018 yılı kesin mizan, gelir tablosu, dönem sonu bilançosu, ücret bordrosu ve kurumlar vergisi beyannamesi temin edilerek incelenmiştir.

3.4. HAMMADDE ALIMI VE KULLANIMINA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

a) Hammadde Alımı

Firmanın araştırma ve geliştirme konusu yaptığı 1 No.lu proje gıda sektörüne hitap eden bir ürünün araştırılması ve geliştirilmesi ile ilgili bir konudur. Üzerine çalışılan proje için hammadde temin edilmektedir.

MSUGT' ye göre "işletmelerin üretiminde veya diğer faaliyetlerinde kullanmak üzere aldığı hammadde (ilk madde), yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemeler" 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında izlenmektedir. Bu sebeple firmanın satın almış olduğu hammadde 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında ele alınmıştır.

Daha sonra firma proje başlamadan önce satın almış olduğu hammaddenin tamamını Ar-Ge faaliyeti için kullanmıştır. Araştırma sürecinde almış olduğu hammaddelerin tamamını projenin ekonomik bir fayda sağlayacağını düşünerek 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirmiştir. Firmanın proje başlamadan önce hammadde alımıyla ilgili kayıt MSUGT, TMS TFRS Tam Set ve BOBİ FRS'ye göre aşağıdaki gibidir. Firma, 1 no.lu proje için A firmasından %18 KDV dâhil 236.000 TL, peşin olarak hammadde satın almıştır. Firma, 1 no.lu proje için A firmasından %18 KDV dâhil 236.000 TL, peşin olarak hammadde satın almıştır.

Tablo 1. Peşin Hammade Alış Kaydı

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
-----/----- 150 İLK MADDE VE MALZEME 200.000 HES. 191 İND. KDV HESABI 36.000 100 KASA HESABI 236.000 Hammade Alımı -----/-----	-----/----- 150 İLK MADDE VE MALZEME 200.000 HES. 191 İND. KDV HESABI 36.000 100 KASA HESABI 236.000 Hammade Alımı -----/-----	-----/----- 150 İLK MADDE VE MALZEME 200.000 HES. 191 İND. KDV HESABI 36.000 100 KASA HESA 236.000 Hammade Alımı -----/-----

Vadeli hammadde alımında aşağıda açıklandığı üzere farklı durumlar söz konusu olmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bahsedildiği üzere MSUGT' ne göre Ar-Ge işlemi gerçekleştirildiği anda bu faaliyet maliyetinin aktifleştirilebileceği kanıtlanabiliyorsa, dönem sonunu beklemeksizin ilgili maliyeti aktifleştirmek ve dolayısıyla 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabını kullanabilmek mümkündür. Çalışmaya konu firma da bu durumdan yola çıkarak ilgili gideri aktifleştirmiştir.

Yine çalışmanın ikinci bölümünde, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamaların ne şekilde değerlendirileceğinden bahsedilirken standardın 54.-57. maddelerinde araştırma ve geliştirme safhası ile ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ele alınmıştır. Standart, araştırma ve geliştirme giderlerini birbirinden ayırarak sadece geliştirme giderlerin aktifleştirilebileceğini belirtmektedir. Standardın 54. maddesine göre, "Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir." Bu doğrultuda incelenen firmanın 1 no.lu proje için aldığı hammaddeler araştırma safhasında kullanılacağından MSUGT' ne göre aktifleştirilen araştırma giderleri TMS 38' e göre gider yazılmalıdır.

Varsayım doğrultusunda söz konusu firma için bu hammaddeleri satıcılardan veresiye olarak satın almış bir sonraki ay için ödeme tarihini kararlaştırmıştır. Bu sebeple vade sonunda söz konusu firmaya bu alıştan dolayı faiz gideri doğmakta olup; bu faiz gideri TMS/TFRS Tam Set ele alındığında borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilmelidir.

Konuyla ilgili TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı 1. Maddesinde bir özellikli varlığın elde edilmesinde, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini bu varlığın maliyetinin bir parçası olarak ele almıştır. Özellikli

varlık ise standardın 5. maddesinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık olarak tanımlanmıştır²⁵⁸.

Fakat söz konusu firmanın faaliyetinde bulunduğu varlığın kullanıma ve satışa hazır duruma gelebilmesi 1 yıldan daha kısa bir süreyi kapsadığından, bu varlık özellikli varlık kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu sebeple ilgili standardın 7. maddesine göre borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde etkin faiz yöntemine göre gider olarak kaydedilmektedir²⁵⁹. Borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde gider olarak kaydedilmeleri, muhasebenin “Dönemsellik Kavramı” gereği, “780 Finansman Giderleri” kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

Ayrıca BOBİ FRS 15. maddesinde bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağına değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum sürecini araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayırmış, 16. maddesinde ise araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirilmeyip, gerçekleştiği anda gider olarak kâr veya zarara yansıtılmasından bahsetmiştir. Bu noktada TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı ile benzerlik göstermektedir.

Ancak BOBİ FRS ile TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı, vade farkı noktasında ayrılmaktadır. BOBİ FRS’ nin 14.9. maddesine göre “bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.”

Dolayısıyla verilecek örnekte 1 aylık 1.000 TL olarak 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilen vade farkı, BOBİ FRS’ ye göre 750 Araştırma Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilir. Dolayısıyla 1 no.lu projenin araştırma safhası için alınan hammaddelerin kaydında TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre 1 aylık 1.000 TL vade farkı olduğu varsayılarak MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS’ ye göre muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

²⁵⁸ 09/11/2015 Tarihli ve 25988 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, s. 3

²⁵⁹ 09/11/2015 Tarihli ve 25988 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, s. 2.

Tablo 2. Satıcılardan Veresiye Hammadde Alış Kaydı

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
a) Aktifleştirme Tercih Edildiğinde ----- / ----- 263 AR-GE GİDERLERİ HES. 199.000 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HES. 1.000 191 İND KDV 36.000 320 SATICILAR 236.000 ----- / -----	----- / ----- 750 AR-GE GİDERLERİ HES. 199.000 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HES. 1.000 191 İND KDV 36.000 320 SATICILAR 236.000 ----- / -----	----- / ----- 750 AR-GE GİDERLERİ HES. 200.000 191 İND KDV 36.000 320 SATICILAR 36.000 ----- / -----
b) Giderleştirme Tercih Edildiğinde ----- / ----- 750 AR-GE GİDERLERİ HES 199.000 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HES. 1.000 191 İND KDV 36.000 320 SATICILAR 236.000 ----- / -----		

b) Hammaddelerin Ar-Ge Faaliyetlerinde Kullanımı

Firma “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında ele aldığı hammaddelerin 120.000 TL tutarını Ar-Ge faaliyetinde kullanmıştır. Bununla ilgili kayıt aşağıdaki gibidir.



Tablo 3. Hammaddelerin Kullanımı

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
a) Aktifleştirme Tercih Edildiğinde -----/----- 263 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME 120.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 120.000 HESABI -----/-----	-----/----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 120.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 120.000 HESABI -----/-----	-----/----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 120.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 120.000 -----/-----
b) Giderleştirme Tercih Edildiğinde -----/----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 120.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 120.000 HESABI -----/-----		

c) Geliştirme Safhasında Hammadde Kullanımları

Uygulama örneğimizde araştırma safhasının tamamlanıp geliştirme sürecine geçilmesi ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda sunulmuştur. MSUGT’yi benimseyen işletmeler açısından değerlendirildiğinde işletme tüm Ar-Ge sürecini aktifleştirme veya giderleştirme yaklaşımını benimseyebilir. Bundan dolayı MSUGT’yi benimseyen işletmelerde Araştırma ve Geliştirme süreçlerinin ayrımı çok büyük bir önem taşımamaktadır. İşletmeler başta benimsemiş oldukları yaklaşıma göre devam edeceklerdir.

TMS/TFRS Tam Set açısından değerlendirildiğinde TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı 58. Maddesinde geliştirme safhasında kullanılmak üzere hammadde alımıyla ilgili açıklama yapılmıştır. Bu maddeye göre; işletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebileceğini ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebileceğini söylemiştir. Bunun sebebinin ise, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safhada olarak göstermiştir.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı ve yukarıda bahsi geçen TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı dikkate alındığında geliştirme safhası için yapılan malzeme alımı ve kullanımının kaydı MSUGT’den farklılık göstermektedir.

BOBİ FRS açısından değerlendirildiğinde ise 14.17 nolu maddesinde belirtilen şartların tamamının karşılanması halinde geliştirme safhasında yapılan harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebileceğinden bahsetmiştir. Bu maddenin şartları;

“a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

c) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

ç) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması,

d) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,

e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.”

Standart 14.18 nolu maddesinde yukarıda belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamaların işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen BOBİ madde 14.9' a göre geliştirme safhasının kaydında 780 Finansman Giderleri hesabı yine olmayacaktır.

Uygulama yapılan firmada geliştirme safhasına geçtikten sonra daha önce satın alınmış olan hammaddelerden kalan 80.000 TL'lik kısmını geliştirme safhasında kullanılmıştır. Aşağıda MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS'ye göre geliştirme safhasındaki hammadde kullanımlarına ilişkin muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Tablo 4. Geliştirme Safhasında Hammaddelerin Kullanımı

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
a) Aktifleştirme Tercih Edildiğinde -----/----- 263 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME 80.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 80.000 HESABI -----/-----	-----/----- 263 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME 80.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 80.000 HESABI -----/-----	-----/----- 263 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME 80.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 80.000 HESABI -----/-----
b) Giderleştirme Tercih Edildiğinde ----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 80.000 GİDERLERİ HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME 80.000 HESABI ----- / -----		

3.5. PERSONEL ÜCRETLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

Firmadan alınan bilgiler doğrultusunda 2018 dönemine ait firmada çalışan Ar-Ge personellerinin ücretiyle ilgili düzenlenen Ocak, Şubat ve Mart aylarına ait ücret bordrosu ve tahakkuk bilgilerine ulaşılarak söz konusu tahakkuk bilgilerine ilişkin muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Çalışmada ele alınan firmada 3 personel çalışmakta olup aşağıdaki bilgiler doğrultusunda Ar-Ge faaliyetinde çalışan 2 personel bulunmaktadır. Firmada Ar-Ge faaliyetinde çalışan 2 personelin brüt ücretleri 20.753,28 TL'dir. Bu tutar üzerinden 4.254,42 TL İşveren Sigorta Payı, 415,08 TL İşveren İşsizlik Sigortası, 35,70 TL SGK Primi Damga Vergisi hesaplanarak ilgili hesabının toplam tutarı 25.458,47 TL'dir.

Ayrıca personele ödenecek net ücretler 335 Personele Borçlar hesabında ele alınıp bu tutar 17.640,25 TL olarak hesaplanmıştır. İstisna kapsamına dâhil edilen gelir ve damga vergisi 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında 2.803,55 TL olarak hesaplanmış ve bu tutar 4691 sayılı kanun kapsamında muaf tutulmuştur. İşçi primum sigortaları 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabında ele alınmış, %5 oranında 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında sabit indirim olarak 1.037,66 TL, %7,75 oranında 4691 Sayılı Kanun kapsamında 1.608,38 TL sigorta indirimi hesaplanarak firma toplamda 2.646,06 TL'lik teşvik geliri almıştır.

Aşağıdaki yevmiye kayıtları incelendiğinde üzerinde durmamız gereken başka bir durum ise, firmada çalışan personelin damga vergisi ve sigorta istisnasından faydalanıp faydalanmadığıdır. Bununla ilgili ücret bordrosunda fazla mesai ücreti gösterilmemesi, kayıtlarda bu ayrıma tabi tutulmaması, çalışanların mesailerinin ne kadarını Ar-Ge faaliyetinde kullandığını belirsiz kılmakta bu durumda firma 4691 sayılı Kanun kapsamındaki sigorta desteğini çalışan personelinin sigorta giderlerinden mahsup etmektedir.

Yukarıda bahsedilen gelir vergisi, damga vergisi ve SSK işveren primum desteği 4691 sayılı TGBK kapsamında tek tek ele alınmış olup MSUGT'de bu istisnaların nasıl kaydedilmesi gerektiği açıklanmıştır. MSUGT'ye göre istisnalar yukarıdaki kayıtlar doğrultusundadır. Sigorta primum desteği işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar,

devletin bazı malları vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar gibi hasılat kalemleri MSUGT' ye göre 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir.

Ayrıca TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı²⁶⁰ 3. maddesinde devlet teşviklerini “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” olarak tanımlamış olup²⁶¹ 29. maddesinde bu teşviklerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili bilgi vermiştir. Bu maddeye göre²⁶² “ Gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir”.

MSUGT' ne göre ve TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına göre istisna pirim desteği kaydı aşağıdaki kayıtlarla uyumludur.

BOBİ FRS Devlet Teşviklerini 16. Bölümün 2. Maddesinde faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımları olarak tanımlamış 4. Maddesinde ise parasal veya parasal olmayan olarak ayırmayıp devlet yardımlarını kurumlar vergisi, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirimli vergi oranları olarak göstermiştir. Standarda göre işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır (md. 7). Bu firmanın aldığı teşvik performans şartına bağlı olmadığı için BOBİ FRS' na göre sigorta pirim desteği olan 2.646,06 TL' yı 649 nolu Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabında izlemek gerekir. Ar-Ge personeline ilişkin ücretlerin muhasebeleştirilmesi Araştırma ve Geliştirme aşamalarında farklılıklar gösterebilmektedir. Buna göre MSUGT açısından başta işletme tarafından belirlenen yaklaşım (aktifleştirme veya giderleştirme) kapsamında devam edecek olmasına rağmen

²⁶⁰ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

²⁶¹ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, s. 1

²⁶² 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, s. 3.

TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS’de değişiklikler olabilmektedir. Bu nedenle aşağıda araştırma ve geliştirme safhalarına göre muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.



Tablo 5. Araştırma Safhası

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
<p>a) Aktifleştirme Tercih Edildiğinde</p> <p>----- / -----</p> <p>263 ARAŞTIRMA-VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI</p> <p>263.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 263.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 263.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 263.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ</p> <p>361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06</p> <p>----- / -----</p>	<p>----- / -----</p> <p>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI</p> <p>750.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 750.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 750.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 750.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ</p> <p>361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06</p> <p>----- / -----</p>	<p>----- / -----</p> <p>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI</p> <p>750.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 750.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 750.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 750.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ</p> <p>361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR 2.646,06</p> <p>----- / -----</p>
<p>b) Giderleştirme Tercih Edildiğinde</p> <p>----- / -----</p> <p>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI</p> <p>750.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 750.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 750.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 750.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06</p> <p>----- / -----</p>		

Tablo 6. Geliştirme Safhası

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
a) Aktifleştirme Tercih Edildiğinde ----- / ----- 263 ARAŞTIRMA-VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI 263.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 263.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 263.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 263.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38 335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06 ----- / -----	----- / ----- 263 ARAŞTIRMA-VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI 263.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 263.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 263.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 263.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38 335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06 ----- / -----	----- / ----- 263 ARAŞTIRMA-VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI 263.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 263.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 263.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 263.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 361 ÖDENECEK SOSYAL 2.803,55 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 361.01 5510 Sayılı Kanun İndirimi(%5) 1.037,66 361.02 4691 Sayılı Kanun İndirimi(%7,75) 1.608,38 335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR 2.646,06 ----- / -----
b) Giderleştirme Tercih Edildiğinde ----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 25.458,47 GİDERLERİ HESABI 750.01.01 İşçi Ücret Gideri 20.753,28 750.01.02 İşveren Sigorta Payı 4.254,42 750.01.03 İşveren İşsizlik Sigortası 415,08 750.01.04 SGK Prim Bildirge Damga Vergisi 35,70 335 PERSONELE BORÇLAR 17.640,25 361 ÖDENECEK SOSYAL 7.818,18 GÜVENLİK KESİNTİLERİ 602 DİĞER GELİRLER 2.646,06 ----- / -----		

3.6. SATIŞLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

Firmanın 1 no.lu proje kapsamında ürettiği mamul yurtiçine ve yurtdışına peşin satılmıştır. Yurtiçi satışlarının 185.272,00 TL'lik kısmını 600 Yurtiçi Satışlar hesabında ve yurtdışı satışlarının 205.752,00 TL'lik kısmını ise 601 Yurtdışı Satışlar hesabında izlenmiştir. Firmanın çalışmanın ikinci bölümünde bahsedilen 4691 sayılı kanun kapsamındaki KDV istisnasından faydalanmasından dolayı yurtiçi ve yurtdışı satışlarından KDV hesaplanmamıştır. Büyük defter kayıtları incelendiğinde işletmenin dönem sonunda 185.272,00 TL'si yurtiçi, 205.752,00 TL'si yurtdışı olmak üzere toplam satışları 391.024,00 TL'dir.

102 BANKALAR	391.024,00	
102.01 Yurtiçi Satışlar 185.272,00		185.272,00
102.02 Yurtdışı Satışlar 205.752,00		205.752,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		

TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS'ye göre satış kaydı farklılık göstermemektedir. Dolayısıyla kayıt tekrarlanmamıştır.

3.7. KURUMLAR VERGİSİ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre²⁶³ söz konusu firma için 2018 yılı Kurumlar Vergisi matrahına aşağıdaki şekilde ulaşılması gerekmektedir.

Ticari Bilanço Kârı(A)	68.035,07 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler(B)	0,00 TL
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler(C)	68.035,07 TL
4691 Kazanç İstisnası (68.035,07 TL)	
Kâr ve İlaveler Toplamı(A+B)	68.035,07 TL
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı(C)	68.035,07 TL
Kâr(D)=[(A+B)-C]	0,00 TL
Dönem Safi Kurum Kazancı (Mali Kâr)(D)	0,00TL
Kurumlar Vergisi Matrahı(D)	0,00TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (E)=(D*%22)	(0,00)TL

²⁶³ 21/6/2006Tarihli, 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu .

Bu bölümün başında işletmenin kurumlar vergisi matrahının hesaplanabilmesi için ele alınan mali tablolar doğrultusunda safi kazancın hesaplanmasının gerektiğinden bahsedilmiştir. Dolayısıyla ele alınan firma için 2018 yılı vergi öncesi bilanço kârı hesaplanmış olup bu tutar 68.035,07 TL'dir. Söz konusu kâr için firma 2018 yılı faaliyeti sonucu elde etmiş olduğu ticari bilanço kârı olan 68.035,07 TL'yi kurumlar vergisi beyannamesinin " indirilecek istisna ve indirimler " bölümünde Ar-Ge istisna kısmına yazılarak firma kurumlar vergisinden muaf olarak beyannamesini 25 Nisan 2019 tarihinde vermiştir. Firmanın 4691 Sayılı TGBK kapsamında sağlanan kurumlar vergisi istisnasından faydalanmamış olması durumunda ödeyeceği kurumlar vergisi 14.967,72 TL tutarına olacaktı. Kurumlar vergisi firma 4691 Sayılı TGBK kapsamında sağlanan istisna ve teşviklerden faydalandığından dolayı beyannamede 0,00 TL tutarında gösterilmektedir Fakat firma her ne kadar kurumlar vergisinden istisna olsa dâhi MSUGT uyarınca ticari bilanço kârının %22 oranında 14.967,72 TL tutarında vergi karşılığı ayırmak zorundadır. Bunun sonucunda oluşan firmanın bilançosunda belirtilen vergi sonrası net kârı 53.067,35 TL olarak hesaplandığı görülmüştür.

3.8. AMORTİSMAN GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ortak kullanılan sabit kıymetler ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan sabit kıymetler daha öncede bahsedildiği üzere firmanın faaliyeti tamamen Ar-Ge faaliyeti olmasından dolayı ayrı ayrı amortisman hesaplarında kayıtları yapılmıştır. Daha sonra yine ayrı ayrı kayıt edilmek suretiyle ayrı ayrı kayıt edilen amortisman hesaplarından 750 Araştırma ve Geliştirme hesabına aktarılmıştır. Firmada kullanılan makine, tesisat vb. ait toplam 42.000 TL amortisman tutarı ayrılmış olup 750 Araştırma ve Geliştirme hesabında muhasebeleştirilmiştir. Aynı şekilde Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan sabit kıymetler için 102.683,99 TL amortisman ayrılmış olup yine aynı hesapta muhasebeleştirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde maddi olmayan duran varlığın itfa yolu ile gidere dönüştürülmesinden bahsedilmiştir. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının 89. maddesine göre "bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate almaktadır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık

itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmamaktadır”²⁶⁴.

BOBİ FRS 14.22 de “faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunlu” tutmuştur. İtfaya tâbi tutar BOBİ FRS 14.23’te açıklanmış buna göre “maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerini indirilmesi suretiyle” belirlenmektedir. 14.25’e göre ise “itfa işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır” ilgili “varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır”.

TMS-38 ile BOBİ FRS için faydalı ömrün belirlenmesinde farklılık görülmektedir. TMS-38’ e göre faydalı ömrü belli olmayan bir varlık için değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır. Fakat BOBİ FRS’nin 14.33. maddesine göre ise bu gibi durumdaki varlığın itfası “5 yıldan az 10 yıldan çok” olmayacak şekilde ilgili işletme tarafından belirlenen süre içerisinde itfa edilebilecektir.

Çalışmada ele alınan firma için varlığın 5 yıl içerisinde itfa edilmesine karar verilmiştir. TMS/TFRS Tam Set’e göre maddi olmayan duran varlığın büyük defter kayıtları incelendiğinde 263 no.lu hesabın borç kalanı 336.190,74 TL’dir. BOBİ FRS’ye göre maddi olmayan duran varlığın büyük defter kayıtları incelendiğinde 263 no.lu hesabın borç kalanı 338.190,74 TL’dir. Firmanın 2018 yılı dönem sonu maddi olmayan duran varlığın amortisman kaydı MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS açısından aşağıdaki şekilde olmalıdır.

²⁶⁴ TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” s. 16.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>

Tablo 7. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 67.638,148 GİDERLERİ HESABI 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 67.638,148 1 Nolu Proje İçin Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----	----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 67.238,148 GİDERLERİ HESABI 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 67.238,148 1 Nolu Proje İçin Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----	----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME 67.638,148 GİDERLERİ HESABI 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 67.638,148 1 Nolu Proje İçin Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----

TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı amortismanına tabi tutarı bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutar olarak amortismanı ise bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla işletmeler ilgili standardın madde hükümlerine göre ellerinde bulundurdukları maddi duran varlıkları amortismanına tabi tutmaktadırlar. Buna göre bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (md.50).

Standart madde 57 de bir varlığın yararlı ömrünü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlediğini söylemiştir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir ve yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (md.57).

Standart ayrıca madde 62 de işletmeler için bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtabilmeleri için çeşitli amortisman yöntemlerini kullanabileceğinden bahsetmiştir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalmaktadır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılmaktadır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçmektedirler. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır (md. 62).

Ayrıca BOBİ FRS Maddi Duran Varlık için 12. Bölümün 21. Maddesinde amortisman ayrılmasını zorunlu tutmuştur. Buna göre amortismanına tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesiyle belirlenmektedir (md. 24). BOBİ FRS de yukarıda ele alınan TMS-16 nın temel noktalarını ele alarak maddelerini ifade etmiştir. Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı 25. Maddeye göre faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılmaktadır. Standarda göre faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme

tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade etmektedir. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenmektedir²⁶⁵.

Maddi duran varlığın amortisman işlemine, varlığın kullanıma hazır olduğu anda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır (md. 26).

Söz konusu firma Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışında araştırma safhasında almış olduğu makine veya teçhizatın amortisman itfa payını MSUGT'ye göre ele almış olup daha önce bahsedilen TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS' na göre yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır.

²⁶⁵ Kamu Gözetim Kurumu, 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, bölüm 14, s. 86.

Tablo 8. Maddi Duran Varlıkların Amortismanları

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
----- / ----- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI 42.000 750.03 Amortisman Gideri 42.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 42.000 257.253.01 Püskürtmeli Kurutucu 42.000 Ortak Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----	----- / ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 42.000 730.03 Amortisman Gideri 42.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 42.000 257.253.01 Püskürtmeli Kurutucu 42.000 Ortak Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----	----- / ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 42.000 750.03 Amortisman Gideri 42.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 42.000 257.253.01 Püskürtmeli Kurutucu 42.000 Ortak Giderlerin Amortismanının Giderleştirilmesi ----- / -----

Yukarıdaki kayıt ele alınan firmanın proje başlamadan önce araştırma safhasında almış olduğu ortak genel giderlerin MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS hükümlerince kaydını göstermektedir

3.9. BAĞIŞ VE DESTEKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Söz konusu firma 2018 yılında Ar-Ge faaliyetleri kapsamında 150.000 TL KOSGEB desteği almış ve bu geliri MSUGT kapsamında 602 numaralı Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirmiştir.

Çalışmanın işçi ücretlerine ilişkin muhasebe kaydı kısmında belirtildiği üzere TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında gelire ilişkin teşviklerin “diğer gelirler” başlığı altında gösterilebileceğinden bahsedildiği açıklanmıştır. Bu durumda yukarıdaki 150.000 TL’ lik KOSGEB desteği 602 numaralı Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir.

Yine yukarıda işçiliğin muhasebe kaydı kısmında açıklandığı gibi buradaki 150.000 TL’ lik desteğin de BOBİ FRS’ na göre 649 Diğer Olağan gelir ve Kârlar hesabında izlenmesi uygundur. MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS’ye göre yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

Tablo 9. Bağış ve Desteklerin Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye Göre Yevmiye Kayıtları	Tam Set TMS/TFRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları	BOBİ FRS'ye Göre Yevmiye Kayıtları
-----/----- 102 BANKALAR 150.000 102.01 Ziraat Bankası 150.000	-----/----- 102 BANKALAR 150.000 102.01 Ziraat Bankası 150.000	-----/----- 102 BANKALAR 150.000 102.01 Ziraat Bankası 150.000
602 DİĞER GELİRLER 150.000 602.01 KOSGEB Gelirleri 150.000	602 DİĞER GELİRLER 150.000 602.01 KOSGEB Gelirleri 150.000	602 DİĞER GELİRLER 150.000 602.01 KOSGEB Gelirleri 150.000
-----/-----	-----/-----	-----/-----

3.10. PROJE SONUÇ DEĞERLENDİRİLMESİ

Söz konusu firma Ar-Ge faaliyeti süresince gerek kullanmış olduğu sabit kıymetler gerekse yönetsel faaliyetler için yapmış olduğu giderlerin tamamı firma tamamen Ar-Ge firması olduğu için Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmiş olup muhasebe kayıtları da bu doğrultuda yapılmıştır. Firmanın temin etmiş olduğu sabit kıymet ve gider kalemleri içerisinde kullanılmayan sabit kıymet ve diğer gider kalemleri firma bilançosunun aktif kısmında yer almaktadır. Firma projesini tamamlamış olup 513.419,97 TL değerinde Ar-Ge faaliyet kıymetinin 102.683,99 TL'lik kısmını kullanmış kalan kısmını da daha sonra gerçekleştireceği proje faaliyetlerinde kullanmak üzere 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının aktifinde bekletmiştir.

SONUÇ

İnovasyon yaratıcı bir fikri, katma değer yaratabilir ve pazarlanabilir bir ürün seviyesine getirme sürecidir. İnovasyon, katma değer yaratması bakımından, ekonomik büyümenin kilit unsurlarından biridir. Gelişmekte olan ülkeler diğer ülkelere göre ekonomik alanda avantaj sağlamak açısından bilim ve teknoloji üretmek hatta ürettiği teknolojiyi ihraç etmek zorundadırlar. Bu sebeple inovasyon bir ülkenin bilim ve teknolojiyi üretmesi ve ürettiği teknolojiyi ihraç eden bir ülke konumuna gelebilmesi açısından etkin bir rol oynamaktadır. Gelişmekte olan ülkeler için bilim ve teknolojiyi üretmek devlet tarafından sağlanan teknoloji politikaları ile geliştirilebilmektedir. Bu sebeple bilim ve Ar-Ge'ye önem verilmesi ve bu konuda önemli yatırımlar yapılması gerekmektedir. Bilim ve Ar-Ge kapsamında teknolojilerin geliştirilmesi açısından teknoloji geliştirme bölgelerine (teknokentler) ihtiyaç duyulmaktadır.

Fakat ülkemiz açısından Ar-Ge faaliyetlerinin büyük maliyetlere sahip olması ve bu faaliyetlerin başarısızlık riskinin yüksek olması nedeniyle birçok firma Ar-Ge faaliyetini gerçekleştirmekten kaçınmaktadır. Bu sebeple devlet teknokentlerde Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirmek isteyen firmalara yönelik faaliyetlerini özendirme çabası amacıyla çeşitli istisna ve teşvikler sunarak bu firmaların faaliyetlerini gerçekleştirmek için katkı sağlamaktadır. Bu noktada ülkemizde teknokentlerde Ar-Ge faaliyetlerinin daha rahat ve daha rekabetçi bir ortamda gerçekleşebilmesi için 26.06.2001 tarihli 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kurulmuştur.

Fakat 4691 Sayılı kanunun uygulama yönetmeliği ile ilgili birçok firma Ar-Ge faaliyetlerinin uygulanabilirliği konusunda tam bilgiye sahip değildir. Bunun en önemli sebebi ise bu kanun kapsamındaki istisna ve teşviklerin mevzuattaki prosedürlerde çok fazla olması ve yeterince anlaşılır olmamasıdır. Bu durum 4691 sayılı kanun kapsamındaki istisna ve teşviklerden faydalanmak isteyen firmaların bu istisna ve teşviklerden etkin bir şekilde faydalanmasına engel olmaktadır.

Ayrıca teknokentlerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin başarısızlık riskinin oluşmasının yanı sıra Ar-Ge faaliyetlerinin uzun sürmesi ve maliyetlerinin oldukça yüksek olması nedeniyle bu maliyetlerin 4691 sayılı kanunda sayılan istisna ve

teşviklerin de nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği sorunu da ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde genel kabul görmüş muhasebeleştirme işlemlerinde yaygın olarak MSUGT kullanılmaktadır. TMS/TFRS Tam Set’de Ar-Ge faaliyetleri sonucunda oluşan maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda oldukça ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Fakat TMS/TFRS Tam Set’in uygulama kapsamı 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden oluşmaktadır. Ayrıca aynı maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS de düzenlemeler yer almaktadır. Bu standardı ise bağımsız denetime tâbi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamayan büyük ve orta boy işletmeler uygulayabilmektedir.

Ülkemizde yaşanan bu tür sorunlardan dolayı bu çalışmada teknokentlerde faaliyet gösteren firmaların Ar-Ge faaliyetlerinin 4691 Sayılı kanun kapsamında tanınan istisna ve teşviklerin muhasebe kayıtlarını incelemek ve bu kayıtları MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS kapsamında karşılaştırmalı olarak gösterebilmek amacıyla Isparta Göller Bölgesi Teknokenti’nde faaliyet gösteren bir firma üzerinde araştırma yapılmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda proje kapsamında katlanılan maliyetlerin MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS’ye göre muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapların değiştiğine rastlanmıştır. TMS/TFRS Tam Set ile BOBİ FRS arasında Ar-Ge maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi benzerlik göstermektedir. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı proje aşamasını araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayırmış, projenin geliştirme safhasında projeye ilgili katlanılan maliyetlerin aktifleştirileceği konusunda BOBİ FRS ile uyumludur. Fakat MSUGT’ye göre proje başlamadan önce katlanılan maliyetler aktifleştirilebilecektir. Bu durumda maliyetlerin aktifleştirilebileceği konusunda MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS ile farklılaşmaktadır.

KAYNAKÇA

- ADAMS, K., “The Sources of Innovation and Creativity”, *National Center on Education and the Economy (NCEE) Research Summary and Final Report*, 2005
- ADIGÜZEL, B., “İnovasyon ve İnovasyon Yönetimi: Steve Jobs Örneği”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yönetim Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012
- AKDOĞAN, N.- SEVİLENGÜL, O., *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 11. baskı, Ankara, 2003
- AKYÜZ, M., “ Örgütlerde İnovasyon ve Değişim Yönetimi Hakkında Nitel Bir Araştırma “, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014
- ALEİNİKOFF, T A., “Innovation – What, Why and How For A Un Organisation “, *Oxford*, Vol. 19, 2014
- AR-GE Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki ve Damga Vergisi İstisnası, Sayı: B.07.1.GİB.4.41.15.01-120[89-2015-1]-73 Tarih: 02/09/2016.
- ATAMAN, Ü. *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablola*, Yenilenmiş 2.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003
- AYBERK, B., “Teknopark Ortak Kullanım Mekânlarında İç Mekân Tasarım Kriterlerinin Belirlenmesi ve Kocaeli Üniversitesi Teknoparkı İçin Bir Öneri Çalışması “, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İç Mimarlık Anabilim Dalı, İç Mimarlık Lisans Üstü Programı, Sanatta Yeterlilik Tezi, İstanbul, 2008
- AYDIN K.- HASAN K.- REMZİ Ö., *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017
- AYDOĞDU, A., “ Örgüt Yapısının, İnovasyon ve Örgüt Kültürüne Etkisi ve Bir Araştırma “, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013
- AYGÜL, G., “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Kurumların Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançların Kurumlar Vergisi İstisnası Açısından Ayrıştırılması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, S. 230, 2007
- BABACAN, M., *Dünyada ve Türkiye’de Teknoparklar*, Bilim ve Teknoloji Parkları, ISBN 975–95129–0–4, İzmir, 1995
- BALANTEKİN, F., “İnovasyon Stratejileri ve Pazarlama Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Gaziantep İli Örneği “ , Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman, 2017
- BEZİRCİ, M., *Ar-Ge Teşvikleri*, Beta Yayınları, İstanbul, 2012
- BİÇKES, D. M., “Örgütsel Öğrenme, İnovasyon ve Firma Performansı Arasındaki İlişkiler: İnovasyonun Aracılık Etkisine Yönelik Büyük Ölçekli İşletmelerde Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Doktora Tezi, Kayseri, 2011
- BOCUTOĞLU, E. - BERBER, M., *Bölgesel Kalkınma Sempozyumu’94, Artvin, Rize, Trabzon, Gümüşhane, Giresun, Ordu İllerinin Sosyo-Ekonomik Yapısı: Sorunlar-Politikalar*, Bildiriler, KTÜ Basımevi, Trabzon, 1994
- BULUT, Ç.- ARBAK, H., “İnovasyon, Direnç ve İletişim: Kavramsal Bir Tartışma”, *EGİAD Yayınları*, ss. 5-19, 2012

HERSTATT, C. - TİWARİ, R. ERNST, D. - BUSE, S. “India’s National Innovation System: Key Elements And Corporate Perspectives. Working Paper”, No. 51, *Institute of Technology and Innovation Management*, Hamburg University of Technology, 2008

ÇAĞIL, C. T., “Türkiye’de Ulusal Teknoloji Politikaları ve Teknoparkların Bölgesel Gelişmeye Etkileri”, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007

ÇAKIR, S., “Teknoloji Politikası Aracı Olarak Teknoparklar ve Ekonomik Etkileri: Türkiye Örneği ve Odtü Teknokent Deneyimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009

ÇALTEKİN, M., “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları”, http://www.pkfistanbul.com/download/TGB_Vergi_Uygulama.pdf, (06.04.2014)

ÇELİK, M., “Şirketlerin İnovasyon Yapma Eğilimlerinde Üniversite – Sanayi İşbirliğinin Rolü ve Odtü Teknokent Örneği”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011

DEMİR, A., *Tekdüzen Muhasebe Sistemi: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine Göre: Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçe, Bilgisayara Uygulanabilir Ayrıntılı Tekdüzen Hesap Planı, Monografiler ve Örnekler. Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi*, İstanbul, 1997

DRUCKER, P. F. “The Discipline of Innovation”, *Harvard Business Review*, No. 8, August, V. 80, P. 95-104, 2002

DRUCKER, P. F., “Innovation and Entrepreneurship”, *Practice and Principles, Wall Street Journal*, California, 1984.

DRUCKER, P. F., *Classic Drucker*, Harvard Business Press, Wisdom from Peter Drucker from the Pages of Harvard Business Review, Boston 2006

DRUCKER, P. F., *Management*, Heinemann, London, 1972

DURNA, U., *Yenilik Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2002

EKMEKÇİ, İ., “Bilim ve Teknolojide Yeni Ürün Geliştirme Süreçleri ve Triz Metodu ile Ürün Geliştirme Yöntemi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi*, Mimarlık ve Tasarım Fakültesi, İstanbul

ELÇİ, Ş., *İnovasyon: Kalkınmanın ve Rekabetin Anahtarı*, 2. Baskı, Tecnopolisgrup, 2007

ER, P. H., “ Girişimcilik ve Yenilikçilik Kavramlarının İktisadi Düşüncedeki Yeri”, Selçuk Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı. 29, ss. 75-85, 2013

EREN, M., “ Türkiye’nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011

ERÜN, T., “Ankara'daki Teknopark Firmalarının Teknopark İçerisindeki İşbirliği Uygulamalarının Teknoloji Transfer Performansları Üzerine Etkisi”, Kara Harp Okulu, Savunma Bilimleri Enstitüsü, Teknoloji Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012

ESENDEMİR, N., “ İnovasyon Türleri ve Performans İlişkisinde Teknoloji Yeteneği ve Örgütsel Öğrenmenin Aracı Rolü”, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İnovasyon Girişimcilik ve Yönetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2017

ETO, H., “Obstacles to Emergence of High/New Technology Parks, Ventures and Clusters in Japan”, *Technological Forecasting and Social Change*, 2005

FANG, C. - XIE, Y. “Site Planning and Guiding Principles of Hi-Tech Parks in China: Shenzhen as a Case Study ”, Institute of Geographic Science and Natural Resource Research, Chinese Academy of Sciences, 11A Datun Road, An-wai, Beijing, 100101 China, V. 35, N. 1, pp.100 -121

Fırat Teknokent Başvuru Bilgi Kılavuzu

FREEMAN, C., –SOETE, L. çev. Ergün TÜRKCAN, *Yenilik İktisadı*, 2.Basım, Tübitak Yayınları, 1998

Gelir Vergisi Kanununun 94. Vergi Tevkifatı
<http://www.gib.gov.tr/node/84143/pdf>.

GİB “Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ”, <https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/mevzuat/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-kurumlar-vergisi-sirkuleri.pdf>. (Erişim Tarihi: 03.06.2019).

Global Trade Liberalization and the Developing Countries”, *IMF Issues Briefs*, 2011

GÖKÇE, S. G. “İnovasyon Kavramı ve İnovasyonun Önemi”, *Fırat Kalkınma Ajansı*, 2010

GÖKER, Ş., “Şirketlerde İnovasyon Stratejisinin Önemi ve Türkiye’nin İnovasyon Kapasitesinin Analizi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2009

GÖRKEMLİ, H. N., “Bölgesel Kalkınmada Teknoparkların Önemi ve Konya Teknokent Örneği “, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Konya 2011

GÜÇLÜ, A., *Teknoparklar ve Savunma Sanayinin Geliştirilmesindeki Roller*, SSM-7 TEZ-3, Ankara, 1991

GÜMÜŞ, M.- YÜKSELOĞLU, S. M.- Binark, A. K., “Ülkemizde Teknoparkların Gelişimi ve Mühendislik Eğitimindeki Roller” *“Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, c. 17(1), S. 24-31, 2013

GÜNEY, Ziya “Teknoparklar ve Teknokentler..-Araştırma-”, Çevrimiçi:http://www.ziyaguney.com/index.php?option=com_content&view=article&id=797:teknoparklar-aratirma-&catid=54:aratirma-ve-raporlar&Itemid=220, (03. 05. 2010)

HERSEK, H., “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Teşvikleri ve Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007

<http://www.gib.gov.tr/node/86909>, 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri/6’nın 3.3.3. bölümü.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm> 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ .

<http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=871> (Erişim Tarihi: 02.04.2019). Bkz.: Ek 4 28.10.2003 Tarihli KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri -1 no’lu Sirküler

<https://btgm.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=be5062ab-687f-4ab3-ab8a-455c64fab117>

<https://www.boynergrup.com/tr/cem-boyner>, 29.06.2019.

<https://www.nkuteknopark.com/kulukca-merkezi/>
<https://www.ogu.edu.tr/files/duyuru/e574480b-610c-4ecc-8654-ff707770220c/ETTOM.pdf>

ILDIRAR, M., *Bölgesel Kalkınma ve Gelişme Stratejileri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004

InnoSupportTransfer – Supporting Innovations in SME

International Association of Science Parks and Areas of Innovation (IASP Science Park Official definition), <https://www.iasp.ws/our-industry/definitions>, 28.05.2019.

İTÜARI Teknokenti, <http://www.ariteknokent.com.tr/tr/hakkinda/binalar>

KAĞIZMAN, H. B., “Türkiye’deki Teknoparklarda Faaliyet Gösteren İşletmelerin Yönetsel Sorunları”, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, İşletme Eğitimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008

Kamu Gözetim Kurumu, 29.07.2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Yayımlanan 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama

Standardı <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>

KARA, S. “Küçük ve Orta Boy İşletmelere Rekabet Avantajı Sağlamada Teknoparkların Rolü”, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir, 2004

KARAHAN, S., “ Üniversite Sanayi İşbirliğinde Teknoparkların Yeri ve Gaziantep Teknoparkı”, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, 2009

KAYALIDERE, G., “Türkiye’nin Teknoloji Politikalarında Teknoparkların Önemi ve Teknoparklara Yönelik Vergi Avantajları”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 1, S. 1, 2014

KAYNAK, S., “Avrupa Birliği Yolunda Bilim ve Teknoloji Bağlamında Türkiye’nin Ab-27 Ülkeleri Karşısındaki Mevcut Durumu”, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, c. 6, S. 2, 2011

KINCAL, A., “ Bütüncül Bir Yaklaşımla Teknoparkların Ülke Ekonomisi Üzerinde Etkileri”,

https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/29692947/Butuncul_Bir_Yaklasimla_Teknoparklarin_Ulke_Ekonomisi_Uzerine_Etkileri.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DTeknoparklarin_Ekonomik_Etkileri.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20190705%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20190705T113658Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=508d83e537a8596cc74b2abf86c13b294f6bea01d3c4dd2009b7744a1613a989

9

KIZILTAŞ, M. İ., “The Dilemma of Flexibility in The Spatial Development of Science Parks The Case Of Metu-Technopolis”, A Thesis Submitted to The Graduate School of Natural and Applied Sciences of Middle East Technical University, Ankara, 2006

KİRAZ, A., “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları” Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010

KOBİ İşbirliği ve Kümelenme Projesi, Kümeler için İnovasyon ve AR-GE Yönetimi Kılavuzu, TC Ekonomi Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, ECORYS

KUMKALE, R., *Tekdüzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL'ye Uyumlu*, Güncelleştirilmiş, Genişletilmiş 2.baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005

KÜÇÜK, Ö. C., “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Açısından Denetimine İlişkin Bir Uygulama”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2018

MİLNER, N., “A Brief History of Silicon Valley”, *Milner Company Marketing LLP*, December, 2008

MOLLAİSMAİLOĞLU, M., “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV İstisnası Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 2015

MORDEN, T., *Business Strategy and Planning: Text and Cases*, Mc Graw Hill Book Comp., London, New York, 1946, yayın 1993

NOBUYA F., “Science Parks in Japan and Their Value-Added Contributions to New Technology-Based Firms”, *International Journal of Industrial Organization*, V. 24, N. 2, pp. 381-400, 2005

OECD, “Guidelines For Collecting And Interpreting Innovation Data, Oslo Manual”, Oslo Manueli, *OECD*, European Communities, Third Edition, Paris, 2005.

OĞUZTÜRK, B. S. - ÖZBAY, F., “Güdümlü Ekonomiler Kapsamında G20 Ülkeleri”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 10(19), 549-571, 2018

OĞUZTÜRK, B. S., “Yenilik Kavramının Teorik Temelleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C8, S2, ss. 253-273, Isparta, 2003

ONG, S., “Biotechnology Parks: China into the Next Future”, V. 15, No. 3, 2011

ÖNER, M. A., *Ar-Ge Yönetimi*, 1. Baskı, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2006

ÖZDEMİR, F. “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010

PETREE, R.-PETKOV, R.- SPİRO, E. “Technology Parks – Concept and Organization”, *Institute for EastWest Studies*, Sofia

PORTER, M., “The Competitive Advantage of Nations”, *Macmillian*, London, 1990

RESMİ GAZETE 26.12.1992 tarihli ve 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

RESMİ GAZETE, “6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Sayı: 27872, Kabul Tarihi: 02.03.2011.

RESMİ GAZETE, 01/08/2016 Tarihli ve 2016/9091 Sayılı Kararnamenin Eki

RESMİ GAZETE, 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 Sayılı Resmi Gazete’nin 4691 Sayılı Kanun Metni.

RESMİ GAZETE, 16/03/2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TFRS 5, Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı.

RESMİ GAZETE, 26 Haziran 2001 tarih ve 24454 Sayılı Resmi Gazete’nin 4691 Sayılı Kanun Metni, Değişik onbirinci fıkra: 16/2/2016-6676/10 md., ve madde-6.

- RİCHTER, R., “The Silicon Valley Story Scene, Characters, Plot, and Moral of the Tale”, Universität des Saarlandes, 2006
- ROGERS, E. M., “Diffusion of Innovation “, *Third Edition, New York, N. Y.* 10022, 1971
- ROSENFELD, M. R., “Innovation”, *Otolaryngology– Head and Neck Surgery* 146(1)
- SABAN, M.- GENÇ, M., “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm*, sayı 70, 2005
- SAGLAM, E., “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklarda) Uygulanan Vergisel Teşvikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 280, Aralık 2004.
- SCHUMPETER, J. A., “ Bussiness- Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process”, *Mc Graw- Hill*, Vol. 1, NewYork, 1939
- SCHUMPETER, J. A. *The Theory Of Economic Development*, Oxford University Press., New York, 1934
- SHENZHEN B., BMA ジャーナル Vol.18, No.1, April 2018
- SIEGEL, S. - DONALD, P. -WESTHEAD, M. W., “Assessing the Impact of University Science Parks on Research Productivity: Exploratory Firm-Level Evidence from the United Kingdom”, *International Journal of Industrial Organization*, 2003
- SİSTEM GLOBAL DANIŞMANLIK, “Teknopark Mali Uygulamalarında Yeni Dönem Mali Yol Haritası”, *Sistem Global Danışmanlık Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.*, 2. Basım , 2014
- STANKOVIĆ, I.,- GOCIĆ, M.,- TRAJKOVIĆ, S. “Forming Of Science and Technology Park As An Aspect Of Civil Engineering”, *Facta Universitatis, Series: Architecture and Civil Engineering* V. 7, N. 1, pp. 57 – 64, 2009
- ŞAHİN, İ., “Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Teşvikler “, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2006
- ŞEKER, H. Şimdi, “ Örgüt Kültürü ile İnovasyon Arasındaki İlişki ve Bir Araştırma “, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yönetimi ve Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016
- ŞENTÜRK, N.- Şentürk, N. “Dünyadaki Gelişmiş Teknoparklar Ve Güncel Uygulamalarının Türkiye’deki Teknoparkların Gelişimi Üzerine Etkisi”, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yıldız Teknik Üniversitesi, Ekonomi Bölümü, İstanbul
- ŞİMŞEK, K., “Open Innovation Practices in Science Park Firms in Turkey”, Istanbul Technical University, Graduate School of Science Engineering and Technology, Department of Management Engineering Management Engineering Programme, M.Sc. Thesis, May, 2015
- ŞOĞUR, M., *Tek Düzen Muhasebe Sistemi: Çözümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemler*, Der Yayınları, Gözden geçirilmiş 2.basım. İstanbul, 1996
- TAN, M.- Erdem, T., *Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2010
- TC Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü Sunumu, s. 2-3
- THALJİ, F., “The Planning and Design of Science and Technology Parks”, *Delft University of Technology*, July, 2005

- TMS38, “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar”
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>
- TOP, S., *İşletmelerde Yenilik ve Yaratıcılık Yönetimi*, 1. Baskı, Beta Yayımevi, 2008
- TROTT, P., “ Innovation Management and New Product Development. 3rd edition”, Harlow, *England: Pearson Education Limited*, 2005
- TUNCER, S., *Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayımcılık, 2010
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Türkiye Muhasebe Standartları TMS / TFRS*, Resmi Gazete’de yayımlanan Bölümler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ankara, 2006
- VILÀ, P. C.- PAGÈS J. L., “Science and Technology Parks. Creating New Environments Favourable to Innovation”, *Paradigmes*, Issue no. 0, May 2008
- YANIK, S. - Özerhan, Y., *Açıklamalı ve Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, 3. Baskı, Haziran 2015
- YUSUFOĞLU, A., “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Teşvik Uygulamaları ve Ekonomiye Katkısının Değerlendirilmesi “, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2014
- YÜCEL, T., *Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2010
- ZÍZLAVSKY, O., “An Analysis of Innovation Classification and Typology: A Literature Review”, *Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Brno, Czech Republic*, 21 July 2015

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı : Esin KENDİR

Doğum Yeri ve Yılı : Mainz/ F. Almanya

Medeni Hali : Bekar

Eğitim Durumu:

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, (2007-2012)

Yüksek Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, (2014- Devam Ediyor)

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

1. İngilizce (Advance)