

Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ahmet ONAY¹
Anadolu Üniversitesi

Öz

Devlet teşvikleri, temelde toplumsal refahı ve kalkınmayı amaç edinen ekonomi politikalarının önemli bir aracıdır. Dünya’da gelişmiş ve gelişmekte olan ayrımı olmaksızın birçok ülkede uygulanmaktadır. Türkiye’de de teşvikler uzun yıllardan beri kullanılmaktadır. Son teşvik sisteminin yasal düzenlemesi olan ‘Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’ 2012 yılından bu yana yürürlüktedir.

Devlet teşvikleri ve yardımlarının Dünya genelinde sıklıkla kullanılan bir politika aracı olması, bunlardan elde edilen faydanın doğru ve tutarlı biçimde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ihtiyacını artırmaktadır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için küresel çaptaki düzenleme olan 20 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ve onun Türkiye’deki yansıması olan TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı bu ihtiyacı gidermek amacıyla düzenlenmiştir.

Bu çalışmada, devlet teşviki kavramı açıklanmış, işletmelerin devlet teşviklerinden elde ettiği faydanın TMS-20 Standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl sunulacağı incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 20, Devlet Teşvikleri

Accounting for Government Grants within the Scope of Accounting Standards

Abstract

Government grants are an important tool for the economic policies whose basic objectives are social welfare and development. It is applied in many developed and developing countries in the world without distinction. Grants have also been used in Turkey for many years. 'Decision on the Government Assistance for Investment', regulating the last grant system, has been in force since 2012.

The fact that Government grants and assistance is a policy tool, commonly used throughout the world, increases the need for accurate and consistent accounting and reporting the benefits derived from them. IAS-20 International Accounting Standards, regulating the accounting and reporting for Government grants on a global scale and its reflection in Turkey TAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standards are both designed to address this need.

This study explains the concept of government grants, examines the accounting processes of the benefits received by businesses from government grants within the scope of TAS-20 and analyses how these benefits should be presented in financial tables.

Keywords:

Turkey Accounting Standards (IAS) 20, Government Grants

¹ Arş. Gör. Anadolu Üniversitesi, Ulaştırma Meslek Yüksekokulu, ahmet_onay@anadolu.edu.tr

Devletler uyguladıkları politikaların bir gereği olarak zaman zaman ekonomiye müdahale ederler. Teşvik, ekonomik sisteme doğrudan kaynak aktardığı için hızlı ve etkili müdahale araçlarından birisidir. Teşvik politikalarının temel hedefi, yatırım veya tüketim kararlarının etkilenerek kıt kaynakların ülke menfaatine uygun olarak tüketilmesini sağlamaktır. Teşviklerin bu hedef doğrultusunda ülke ekonomisine birçok katkısı vardır. İstihdamı artırmak, bölgesel gelişmişlik farklarını gidermek, ithal edilen malların ülke sınırları içerisinde üretilmesini sağlamak bunların başlıcalarıdır.

Teşvikler bütün işletmelere verilmezler. Gelişmesi istenen iş kolları ya da bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler teşviklerden yararlandırılır. Teşvikin dayanağı olan düzenlemeler sürekli olarak yürürlükte kalmazlar, dolayısıyla işletmeler sadece belirli dönemlerde teşvikten faydalanırlar. Teşviklerin bu özellikleri, faydalanan işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılabilirliğini zorlaştırır. İşletmelerin finansal tablolarının önceki dönem finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilmesine olanak verecek biçimde sunulması gereklidir ve devlet teşvikleri buna engel olmayacak biçimde sunulmalıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları devlet teşvikleri ve yardımlarının muhasebeleştirilmesini UMS/TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında düzenlemiştir. Bu çalışmada devlet teşviki, amaçları, türleri, özellikleri ve TMS-20'ye göre teşviklerin muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmıştır.

Teşvik Kavramı

OECD'nin tanımına göre teşvik, bir yatırımın maliyetini veya potansiyel karını etkileyerek veya yatırımla ilgili riskleri azaltarak, yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek amacıyla hazırlanan hükümet önlemleridir (Duran, 2003: 6). Başka bir ifadeyle teşvik, bir ekonomide ulaşılmaması istenen hedefler doğrultusunda gelişmesi amaçlanan ekonomik faaliyetlere devlet eliyle sağlanan maddi, hukuki destekler ve kolaylıklardır (Seyidoğlu, 1992: 358).

Teşvik kavramı genel olarak, geliştirilmesi hedeflenen bölgelerin veya ekonomik faaliyetlerin diğerlerine göre daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından verilen her türlü maddi ve gayri maddi yardım, destek ve özendirmelemdir. Teşvikler amaçları doğrultusunda, üreticilerin devletin desteği olmadan elde edebilecekleri kardan daha yüksek bir kar elde etmesini veya tüketicilerin mal ve hizmetleri daha düşük ücrete edinmesini sağlayan devlet müdahaleleridir (Ünsaldı, 2006: 123). Literatürde teşvik kavramı yerine; sübvansiyon, iktisadi gayeli mali yardım, üreticiye yapılan transfer harcamaları, prim, aynı yardım, ucuz kredi gibi kavramlar kullanılmaktadır (Aktan, 2001: 2).

TMS-20'nin tanımlar başlıklı bölümünde ise devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları, şeklinde tanımlanmaktadır (TMSK, 2010: 519).

Teşvikin Amaçları, Özellikleri ve Sınıflandırılması

Teşviklerin amaçları, sosyo-ekonomik politikalar ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılık göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde teşvik politikalarıyla ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanmak, istihdam imkanlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşme ve yabancı sermayeyi çekmek hedeflenmektedir. Gelişmiş ülkelerde ise teşvikler aracılığıyla, rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, işsizliği azaltmak, sermaye kaçışını önlemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek ve sorunlu sektörleri desteklemek amaçlanmaktadır (Duran, 2003: 8).

Genel olarak teşvik verilmesine neden olan ekonomik amaçları, tasarrufları ve yatırım hacmini arttırmak, vergilerin ekonomik kararlar üzerinde yarattığı negatif etkileri gidermek, ekonomik istikrarı sağlamak ve enflasyonist etkileri azaltmak, yatırımları belirli alanlara ve bölgelere yönlendirmek, istihdamı genişletmek, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü arttırmak, yeni kurulan sanayileri korumak ve ihracatı arttırmak olarak sıralayabiliriz

(Acinöroğlu, 2009: 150). Devletlerin uyguladığı teşvik politikalarının birçok farklı hedefi olmakla beraber genel anlamda temel amaç, halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir.

Teşvik kavramının daha iyi anlaşılması için temel özelliklerinin bilinmesi gereklidir. Teşviklerin özellikleri şöyle sıralanabilir (Duran, 2003: 6-7):

- Teşvikler devlet otoritesi tarafından verilir.
- Genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilir.
- Teşvikler devlete bir maliyet yükler. Bu maliyet kamu fonlarının azalmasından kaynaklanabileceği gibi, gelirlerinin azalmasıyla da ortaya çıkabilir.
- Yatırımların mahiyetini, sektörünü, bölgesini, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacıyla kullanılır.
- Teşvikler açık veya gizli, dolaylı veya dolaysız verilebilir.
- Teşvik devlet açısından bir gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken; teşvikten yararlanan işletmeler için bir yararı ifade eder.

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve verilmiş aşamalarına göre beş ayrı şekilde sınıflandırılabilir. Ancak teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından, kullanılan araçlarına göre sınıflandırılması daha uygundur. Teşvikler kullanılan araçlara göre parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir. Kullanılan araçlara göre teşvikler şöyle açıklanabilir (Uluslan, 2008: 416-417):

Parasal Teşvikler: İşletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla verilen teşviklerdir. Bu teşvikler karşılıklı veya karşılıksız olarak verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir. Ayrıca bu teşvikler doğrudan varlık alımıyla ilgili olabileceği gibi gelir sağlamaya yönelik de olabilir. Karşılıksız parasal teşviklere, KOSGEB tarafından sağlanan bilgisayar yazılım desteği ile Hazine Müsteşarlığı tarafından enerji desteği örnek olarak verilebilir. Karşılıklı parasal teşvikler ise, devletin belirli bazı sektörde veya üretim dallarında faaliyette bulunan firmalara piyasadaki cari

faiz haddinden daha düşük bir faiz oranıyla sağladığı kredilerdir. Kredi teşvikleri, düşük faizli yardımlar şeklinde olabileceği gibi, vade sonunda sadece anaparanın ödendiği faizsiz desteklemeler şeklinde de olabilir.

Aynı Teşvikler: Bina, makine teçhizat, devlet arazisi tahsisi veya danışmanlık gibi nakit ödeme içermeyen, işletmelere mali yönden avantajlar sağlayan ve özellikle maliyet unsurlarını azaltan veya ortadan tamamen kaldıran devletin işletmelere sunduğu ayrıcalıklardır. Bu tip teşviklerde devlet bütçesinden transfer yapılmaz. Devlet söz konusu varlıkları işletmelere karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında sunar.

Vergi Teşvikleri: Belirlenen sektörler için vergi oranlarının düşürülmesi, vergi istisna ve muafiyetleri sağlanması, vergiye tabi gelirden bağış, yardım ve sağlık giderleri gibi bazı indirimlerin düşülmesine izin verilmesi, hızlandırılmış amortisman uygulaması, vergi ve kurumlar vergisinden yatırım indirimi sağlanması ve zarar mahsubu şeklindeki teşviklerdir. Belirlenen malların ithalinde gümrük vergisinin alınmaması örnek gösterilebilir.

Garanti ve Kefalet Teşvikleri: Devletin belirlenen sektörlerde veya bölgelerde bulunan işletmelere kredi temin edebilmelerinde avantaj sağlamaları amacıyla kefil olmasıdır. Devletin işletmelere finans kurumlarından sağladıkları krediler için istenen teminat garantisi ya da kefalet hizmetini sunmasıdır.

Diğer Teşvikler: Devlet tarafından altyapı hazırlanması, yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması yapılması, üretim prosesi hazırlama ve pazarlama teknikleri konusunda destek sunma ve bunlara benzer şekilde yatırım öncesi hizmetlerin sunulması diğer teşviklerin kapsamındadır. Bu teşviklere fon ve sermaye yönetimi desteği, endüstriyel tasarım desteği, uluslararası fuarlara katılım desteği ve yazılım kullanımı eğitimi verilmesi gibi teşvikler örnek gösterilebilir.

Yardım Kavramı

Teşvik kavramına benzeyen, daha geniş bir kavram da devlet yardımıdır. Devlet yardımı, günlük dilde yaygınlaşmış teşvik, destekleme önemi ve

sübvansiyon kavramını içine alan bir tanımdır. Kamu kaynaklarının kullanılarak belirli bir bölgeye, sektöre, işletmeye veya işletme grubuna, belirli mal ve hizmetlerin üretimine yönelik olarak verilen desteklemeleri ifade eder (Erdem, 2004: 2). Yardım, devlet otoritesi tarafından, kişi veya kuruluşlara menfaat sağlamak amacıyla, kamu yararı ilkesi gereğince verilen nakdi ya da aynı transferlerdir.

Yardım teşvikten çok daha geniştir. Çünkü firmaya sağlanan sadece direkt finansal kaynakları değil, daha genel olarak, olağan koşullar altında işletmenin bütçesinde bulunmayacak devlet tarafından sağlanan her türlü avantajı kapsamaktadır (Gediz Oral ve Uğur, 2013: 142). Devletin merkezi bütçeden yerel yönetimlere yaptığı transferler yardım kabul edilir.

Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabii olduğu koşullara bağlı olarak birçok farklı şekilde gerçekleştirilebilir. Devletin yardım yapmasındaki amaç, bir işletmeyi normal koşullar altında, devlet yardımı olmaksızın yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir (TMSK, 2010: 520).

TMS-20 devlet yardımı kavramını, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir, ifadesiyle tanımlar. Ancak bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle ortaya çıkan sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermemektedir (TMSK, 2010: 519). Yani bahsedilen faaliyetler devlet yardımı olmakla birlikte standart kapsamında değildir.

Türk Teşvik Sistemi ve Sağlanan Destek Unsurları

Türkiye’de teşviklerle ilgili güncel düzenleme 19/06/2012 tarihinde alınan 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları hakkındaki Bakanlar Kurulu kararıdır. Bu kararlar birlikte Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından 06/04/2012 tarihinde ana hatları kamuoyuna tanıtılan yeni teşvik sistemi yürürlüğe girmiştir.

Yeni teşvik paketiyle ara malı üretiminin, ileri teknoloji yatırımlarının ve stratejik özellikli yatırımların desteklenmesi ile Türkiye’nin en önemli sorunlarından biri olan cari açığın önlenmesi amaçlanmıştır. Teşvik sistemiyle; cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılması, az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi, destek unsurlarının etkinliğinin artırılması, kümelenme faaliyetlerinin desteklenmesi ve teknoloji içeren yatırımların desteklenmesi hedeflenmiştir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 19-20). Teşvik sistemi uygulamaları dört gruptan oluşur. Bu uygulamalar ve destek unsurları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Destek Unsurları ve Teşvik Uygulamaları

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Ölçekli Yatırım Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi		✓	✓	✓
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	✓	✓	✓	✓
Sigorta Primi Desteği		✓	✓	✓
Faiz Desteği		✓		✓
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓
KDV İadesi				✓

Kaynak: www.ekonomi.gov.tr/upload/.../Yeni_Tesvik_Sistemi_20120620.doc

2009 yılında temelleri atılan ve 2012 yılında yeniden düzenlenen teşvik sistemiyle Türkiye’de ilk defa kapsamlı bir sektörel bölgesel teşvik sistemine geçilmiştir. Bu teşvik modeli illerin özelliklerini ve potansiyellerini dikkate alan, bölge bazında kademelendirilmiş, teşvik araçlarıyla desteklenen bir sistem olarak ortaya konulmuştur. Teşvik sisteminin hem Avrupa Birliğinin bölgesel politikalarıyla uyumlu olduğu hem de günümüzün bölgesel gelişme eğilimlerine uygun şekilde tasarlanmaya çalışıldığı görülmektedir (Gediz Oral ve Uğur, 2013: 150). Yeni

sistemde ekonomik gelişmişlik düzeyine göre altı bölge belirlenmiş olup, yapılan yatırımlar teşvik sisteminin destek unsurlarından farklı oranlarda yararlandırılacaktır. Teşvik sisteminde belirlenen bölgeler tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. Bölgesel Gelişmişlik Düzeyleri

1. BÖLGE	2. BÖLGE	3. BÖLGE	4. BÖLGE	5. BÖLGE	6. BÖLGE
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyon	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siiirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize Sivas	Yozgat	
8 İL	13 İL	12 İL	17 İL	16 İL	15 İL

Kaynak:www.ekonomi.gov.tr/upload/.../Yeni_Tesvik_Sistemi_2012062_0.doc

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20)

Hükümetler, bazı faaliyetlerin veya bölgelerin diğerlerine oranla daha fazla gelişmesini sağlamak amacıyla, teşvikleri ve devlet yardımlarını uygulamaya koyarlar. Temel amacı farklı konulardaki muhasebe uygulamalarına yön vermek ve düzen getirmek olan muhasebe standartları, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi konusunda çeşitli uygulamalar içermektedir (Sevim, 2007: 639-640).

Uluslararası Muhasebe Standardı 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ilk olarak Eylül 1981'de taslak olarak ortaya konmuş ve Nisan 1983'te yayınlanarak, 1 Ocak 1984'te yürürlüğe girmiştir (Sevim, 2007: 640). 1994 yılında ihtiyaçlar ölçüsünde yeniden düzenlenmiş, Mayıs 2008'de revize

edilmiş ve 1 Ocak 2009'da son haliyle yürürlüğe konmuştur.

Türk Muhasebe Hukuku'nda işletmelerin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusunda nasıl bir yol izleyeceğiyle ilgili olarak, çeşitli standartlar ve tebliğler bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ele alır. Konunun ele alınışı Uluslararası Muhasebe Standardı 20 ile uyum içindedir (Uluslararası Muhasebe Standardı 2008: 418-419).

Muhasebe standartları benzer olayların benzer şekilde raporlanmasını sağlayarak finansal tabloların tutarlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlayan düzenlemelerdir. TMS-20 standardının amacı, devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirileceğini ortaya koymaktır. Standart teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanabilmesi amacıyla alternatif yöntemler ve yaklaşımlar sunmaktadır. Böylece işletmelerin teşvikten ne ölçüde yararlandığı tespit edilecektir ve işletmelerin mali tabloları önceki dönem mali tablolarla ve teşvikten yararlanmayan işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilecektir.

Bir işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında, devlet teşviklerinden veya yardımlarından yararlanması iki sebepten ötürü önem arz eder. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, söz konusu kaynak için uygun bir raporlama yöntemi bulunmalıdır. İkinci olarak muhasebe döneminde söz konusu yardımlardan işletmenin ne kadar fayda sağladığının tespit edilmesi gereklidir. Bu iki amaca ulaşıldığında, işletmenin mali tabloları önceki dönemlerdeki tablolarıyla ve diğer işletmelerin tablolarıyla karşılaştırılabilir.

TMS-20 standardının kapsam başlığı altındaki açıklamalarda öncelikle devlet teşvikleri muhasebeleştirilirken bu standardın uygulanacağı belirtilmiş daha sonra da kapsam dışında bırakılacak hususlar sıralanmıştır. Buna göre; fiyat değişiminin etkilerini yansıtan mali tablolarda teşviklerin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikli ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar, işletmelere vergilendirilebilir kar ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan

faidalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan yardımlar, devletin bir işletmeye iştirak etmesi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamındaki teşvikler bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (TMSK, 2010: 519). Ayrıca, bu standart kapsamındaki devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesinin iyileştirilmesi veya kurulmasıyla, sulama ve su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli verilen hizmetleri kapsamaz. Ancak devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin ortaya çıkması durumunda devlet teşviki olarak kabul edilmektedir (Tekşen, 2010: 438).

Devlet tarafından verilen faizsiz veya düşük faizli krediler yardım niteliğindedir. Ancak, piyasa faiz haddinden borçlanılması halinde ödenmesi gereken faiz tutarlarıyla, devletin verdiği düşük faizli krediye göre ödenen tutarlar arasındaki işletme açısından olumlu olarak ortaya çıkan fark, finansal tablolara yansıtılmaz (Sönmez, 2005: 132).

TMS 20 standardı kapsamında olmayan tarımsal faaliyetlerle ilgili teşvikler, TMS 41 standardı kapsamında devlet teşvikleri başlığı altında düzenlenmiştir. TMS 41 standardında, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 standardı uygulanmalıdır denilerek 20 nolu standarda atıfta bulunulmuştur (Kırloğlu ve Gökgöz, 2012: 116). Yani, maliyet yöntemiyle izlenen bir canlı varlıkla ilgili teşviklerde TMS 20'ye göre muhasebeleştirilir.

TMS 41'e göre koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri için söz konusu teşvik alacak haline gelmeden, koşullu teşviklerde ise söz konusu teşvike ilişkin şartlar yerine getirilmeden muhasebeleştirilme yapılmaz. Buna karşın TMS 20'de teşvikler, elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmesi koşullarının gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluştuğunda finansal tablolara yansıtılabilmektedir. İki standart arasındaki farklılık teşvikin muhasebeleştirilme yöntemi değil, kaydedilme zamanıdır.

TMS 20'ye Göre Devlet Yardımlarının Sınıflandırılması

Devlet yardımı, devlet teşvikini de bünyesinde barındıran daha genel bir ifadedir. Standarda göre devlet yardımlarını, kaynak transferi yoluyla yapılan yardımlar yani devlet teşvikleri ve bunların dışında kalan kendisine bir değer atfedilemeyen yardımlar ile devletle yapılan işlemler olarak iki gruba ayırabiliriz:

Devlet Teşvikleri Dışında Kalan Yardımlar

Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları kendisine bir değer atfedilemeyen ve devletle yapılıp işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devlet yardımlarını kapsar. Pazarlama önerileri, ücretsiz teknik yardım ve garanti sağlama gibi yardımlar kendilerine makul bir şekilde değer atfedilemeyen yardımlardır. İşletmenin satışlarının bir bölümünün garanti edilmesi ise işletmenin olağan ticari işlemlerinden ayırt edilemeyecek devlet yardımlarıdır. Bu yardımlardan fayda sağlandığı kesin olmakla beraber bunların normal ticari işlemlerden ayrıştırılması objektif ölçütlere dayanılarak yapılamayabilir.

Yardımlardan elde edilen faydalar önemli derecelere ulaştığında, finansal tabloların yanıltıcı olmaması amacıyla, devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanmalıdır (Sönmez, 2005: 131).

Devlet Teşvikleri

Standarda göre teşvike konu olan varlıklar parasal ve parasal olmayan şeklinde ikiye ayrılmaktadır:

Parasal teşvikler: İşletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak için karşılıklı ya da karşılıklı beklemeksizin verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler devletin yaptığı karşılıksız para yardımlarıdır. Bu teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir. Tarımda üreticilere tohumluk, gübre veya mücadele ilaçlarının bedelsiz dağıtımı örnek gösterilebilir. Parasal teşvikler devlete karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması suretiyle de gerçekleşebilir (Bozdemir, 2010: 95).

Parasal olmayan teşvikler: İşletmede kullanılması amacıyla devlet tarafından verilen arsa, arazi, bina, makine ve diğer kaynaklardır. Bu gibi durumlarda

teşvike konu olan parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvike konu varlığın bu bedel üzerinden muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, teşvikin varlığın nominal değeri üzerinden kayda alınmasıdır.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme Esasları

Gerçeğe uygun değerleriyle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli bütün koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara alınmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiğini veya getirileceğini göstermez. Bu sebeple iki koşulunda önemi eşittir ve devlet teşvikleri muhasebeleştirilmeden önce ikisinin de gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmalıdır (Epstein ve Mirza, 2003: 847). Makul güvence, teşvikin elde edilmesinin kesin olmamakla birlikte kuvvetle muhtemel olmasıdır. Teşvikin elde edileceğine dair tutarlı belirtilerin ortaya çıktığını ve dolayısıyla elde edilebilme ihtimalinin yüksek olduğunu ifade eder.

Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Teşvikler, işletmenin faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkan bir giderin devlet tarafından karşılanması şeklinde nakden olabileceği gibi, devlete ödenmesi gereken vergi gibi bir yükümlülüğün indirilmesi şeklinde de ortaya çıkabilir. Her iki durumda muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez (TMSK, 2010: 521). Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin karşılıklar, koşullu borç ve koşullu varlıklar, TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmelidir (Tekşen, 2010: 438).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde genel esas, teşvikin teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilerek, giderlerin ortaya çıktığı dönemlerde sistematik ve oransal bir şekilde özkaynaklarla ilişkilendirilmeden finansal tablolara alınmasıdır. Bu ifadeyi savunan yaklaşım gelir yaklaşımıdır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 330).

Bazı teşvikler birçok farklı şartın yerine getirilmesini gerektiren bir mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Bu gibi durumlarda, teşvikin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesine özen gösterilmelidir. Böyle durumlarda, teşvikin bir kısmını belli bir esasa göre, geri kalanını da başka bir esasa göre dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

Teşvike konu olan varlıkların türü, muhasebeleştirilme yöntemini değiştirmez. Bu varlıklar, gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilirler. Sorun, kayda alınan varlıkların gelir yazılma zamanı ve şeklindedir. Gelir yazılma zamanı ve şekli, başka bir ifadeyle muhasebeleştirilme yöntemi teşvik türüne göre farklılık gösterir. (Örten, Kaval ve Karapınar 2008: 330).

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Yaklaşımlar

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım vardır. Bunlardan ilki, teşviki pay sahiplerinin işletmeye koyduğu bir değer gibi gören, bilanço hesaplarında izlenmesi gerektiğini ve kar ya da zarar olarak kaydedilmemesi gerektiğini ileri süren, sermaye yaklaşımıdır. İkincisi ise, teşviki bir gelir gibi gören, bir veya daha fazla dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilmesini yani gelir tablosu hesaplarında izlenmesi gerektiğini savunan gelir yaklaşımıdır (Sönmez, 2005: 133).

Sermaye yaklaşımı teşviki özkaynak olarak kabul eder, doğrudan özkaynaklarla ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunur, dayandığı gerekçeler şunlardır (TMSK, 2010: 521): İlk gerekçeye göre, teşvikler bir finansman aracıdır ve geri ödenmeleri beklenmez, bu nedenle finanse ettikleri harcama kalemlerini netleştirmek amacıyla kar ya da zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosuyla ilişkilendirilmelidir. İkincisine göreyse, teşvikler devlet tarafından sağlanırlar ve herhangi bir maliyetleri yoktur, kazanılmış bir gelir de değillerdir. Bu nedenle devlet teşvikleri gelir olarak kaydedilmemelidir.

Gelir yaklaşımıysa teşviki bir gelir olarak değerlendirir; kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunur, dayandığı gerekçeler ise şunlardır

(TMSK, 2010: 521-522):Devlet teşvikleri doğrudan özkaynak olarak muhasebeleştirilmemelidir, çünkü hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmişlerdir. Bir karşılık beklenmeden verilenleri olsa da, devlet teşviklerinin büyük çoğunluğu yararlanan işletmelere yükümlülükler getirir. İşletmeler koşullara uyararak ve önceden konan yükümlülükleri yerine getirerek teşviklere hak kazanırlar.Ayrıca mali politikaların bir uzantısı olan teşvikler bu yönüyle gelir vergisi ve diğer vergilere benzer. Vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında teşviklerin de vergiler gibi muhasebeleştirilmesi gerekir. Yani teşviklerin sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gidere dönüştüğü dönemler itibarıyla gelir olarak kaydedilmesi uygundur.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde gelir olarak mali tablolara yansıtılması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esas yoksa bu uygulama kabul edilir. Yani standarda göre tahakkuk esasına uygun görülür, buna karşın sadece tahakkuk esasının uygulanamayacağı durumlarda teşvikten sağlanan fayda elde edildiği anda muhasebeleştirilir.

Teşvik Türleri ve Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri, türleri bakımından geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, işletmelerin teşvike hak kazanmasında hiçbir koşulun gözetilmediği teşvikler ve belirli koşulların yerine getirilmesiyle elde edilen teşvikler olmak üzere üç grup altında sınıflandırılabilir. Ancak muhasebeleştirme yöntemi açısından, koşulsuz teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler aynı grupta değerlendirilmektedir.

Koşulsuz Yapılan Teşvikler ile Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin devlet tarafından karşılanmasıdır. Örneğin, deprem bölgesindeki işletmelerin, ortaya çıkan zararlarını telafi etmek amacıyla SSK ödemelerinin belirlenen kısmının geri ödenmesi veya işletmenin önceden yapmış olduğu ve ödediği elektrik giderinin teşvik kapsamına alınması bu tür teşviklerdir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 329).

Koşulsuz yapılan teşviklere hak kazanmak için işletmelerin herhangi bir yükümlülük altına girmesi gerekmez. Teşvik genellikle, işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla verilir. Örneğin, tarım işletmelerine, organik tarımın özendirilmesi amacıyla yapılan maddi yardımlar böyle teşviklerdir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 329).

Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler, finansal tablolara etkisinin tam olarak anlaşılabilmesi için gereken açıklamalarla beraber, tahsil edilebilir hale geldiği dönemler itibarıyla kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMSK, 2010: 523).Bu tür devlet teşvikleri alacak haline geldikleri dönemlerde işletmenin gelir tablosuna alınır ve kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince tablo dipnotlarında gerekli açıklamalar yapılır (Sönmez, 2005: 129).

Devlet teşvikleri, bazı durumlarda işletmenin belirli harcamalarını karşılaması amacıyla acil finansman desteği sağlamak için işletmeye herhangi bir maliyet getirmeksizin verilebilir. Bu tür teşvikler sadece bir işletmeye verilmiş olabilir veya aynı durumdaki tüm işletmelerin teşvikten faydalanmasına izin verilmeyebilir. Teşvik, hak kazanılan dönemde, teşvikin etkisinin açıkça anlaşılabilmesini sağlayan açıklamalarla birlikte mali tablolara yansıtılır. Teşvik, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı içerisinde ya da giderlerden indirilerek kayıt edilebilir.

Parasal olmayan bir varlıkla ilgili olarak sonradan hak edilen bir teşvikin muhasebeleştirilmesi konusunda açık bir hüküm yoktur. Teşvik, geçmişte alınmış, inşa edilmiş veya edinilmiş parasal olmayan bir varlıkla

ilgili olarak verilmiş ise, aynı esaslar dahilinde muhasebeleştirilebilir. Diğer bir ifadeyle varlığın maliyetinden indirilmesi gerekmez. Ancak, teşvikin alınma tarihiyle varlığın kullanıma hazır hale gelmesi aynı hesap döneminde gerçekleşiyorsa, teşvikin maliyetten indirilmesi mümkün olabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 332).

<u>Teşvikin alınması</u> / _____		
100 KASA	3.000	
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		3.000
_____ / _____		

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____		
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	3.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		3.000
_____ / _____		

Örnek 2: Sebze yetiştiriciliği işiyle uğraşan bir işletmeye kayıtlı olduğu ziraat odası aracılığıyla

Örnek 1: İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü bölgede sel ve su baskınları yaşanmış ve ilgili devlet kurumu işletmelerin zararlarını karşılamak amacıyla desteklemede bulunacağını açıklamıştır. İşletmeye teşvik kapsamında 3.000TL ödenmiştir.

karşılıksız 100 adet domates fidesi verilmiştir. Fidelerin piyasa değeri 1.000TL'dir.

<u>Teşvikin alınması</u> / _____		
160 TARLA BİTKİLERİ	1.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR		1.000
_____ / _____		

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	1.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		1.000
_____ / _____		

Örnek 3: İşletme fabrika binasına güneş panelli elektrik üretim sistemi kurdurmak amacıyla kredi kullanmıştır. Bu sistemle karbon salınımı minimum düzeye inecek ve fabrika binası kendi elektriğinin

önemli bir kısmını üretebilecektir. Kullanılan krediye 18.000TL faiz ödenmiştir. Faizin 6.000TL'si kredi-faiz desteği kapsamında devlet tarafından işletmeye ödenmiştir.

<u>Faizin ödenmesi</u> / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	18.000	
100 KASA		18.000
_____ / _____		

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____		
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.000
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		6.000
_____ / _____		

<u>Teşvikin işletmeye ödenmesi</u> / _____		
100 KASA	6.000	
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.000
_____ / _____		

Örnek 4: Kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren ve en az 10 işçi istihdam eden üretim işletmelerinin enerji desteği kapsamında elektrik

faturalarının %50'si ilgili devlet kurumu tarafından karşılanır. Gerekli incelemeler yapıldığında işletmeye gelen elektrik faturasının teşvik kapsamında olduğu anlaşılmıştır. Fatura tutarı KDV dahil 11.800TL'dir.

<u>Elektrik gideri tahakkuku</u> / _____		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
385 GİDER TAHAKKUKLARI		11.800
_____ / _____		

<u>Faturanın ödenmesi</u> / _____		
385 GİDER TAHAKKUKLARI	11.800	
100 KASA		11.800
_____ / _____		

<u>Teşvikin alınması</u> / _____		
100 KASA	5.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		5.000
_____ / _____		

Koşullu Teşvikler

İşletmelerin teşviklerden yararlanabilmesi için belirli yükümlülükleri gerçekleştirmiş olmaları ya da istenen yükümlülükleri gerçekleştireceklerini taahhüt etmeleri gereken teşviklerdir. Yükümlülüğün türüne göre varlıklara ilişkin teşvikler ve gelire ilişkin teşvikler olarak ikiye ayrılmaktadır (Ayalı ve Terim, 2012: 37).

Varlıklara İlişkin Teşvikler

İşletmenin duran varlık satın almasının, inşa etmesinin veya edinmesinin teşvike hak kazanmak için ön koşul olduğu teşviklerdir. Çoğunlukla varlığa ilişkin koşulları devlet belirler. Bu teşvik türünde amaç, işletmenin duran varlık edinmesini sağlamaktır. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme ve elde tutma dönemlerini sınırlayan koşullar eklenebilir. Modern sulama sistemleri edinen çiftçilere sistemin bedelinin bir kısmının Tarım Bakanlığı tarafından ödenmesi ve üretim kalitelerini artırmak için makine satın alan kobilere makine bedelinin bir kısmının Kalkınma Ajansları tarafından verilmesi varlığa ilişkin teşviklere örnektir (Ayalı ve Terim, 2012: 38).

Bir işletmenin bir devlet teşvikiyle ilgili maliyet ve harcamaları çoğu zaman kolayca belirlenebilir. Bu şekilde belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, harcamaların tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak finansal tablolara kaydedilir. Benzer şekilde, amortisman tabi olan varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler süresince kar ya da zararda muhasebeleştirilir (Kabatay, 2009: 422).

Amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin teşviklerse belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülükler yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin ortaya çıktığı dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa etmek için alınan bir arsa teşviki, binanın faydalı ömrü boyunca muhasebeleştirilebilir.

Gerçeğe uygun değerleriyle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil, varlığa ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak ya da varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Varlığa ilişkin teşviklerin veya ilgili uygun bölümlerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem vardır (TMSK, 2010: 523): İlk yöntemde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemdeyse, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Yaniteşvik, amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla kar ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi nakit akımında önemli hareketliliğe yol açabilir. Bu sebeple ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak için, bu tür hareketler genelde, bilanço sunumu esnasında teşvikin ilgili varlıktan indirilip indirilmediği farketmeksizin, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir (Tekşen, 2010: 444).

Örnek 5: İşletme 100.000TL bedelli bir makineyi faaliyetlerinde kullanmak üzere peşin satın almıştır. Makinenin 10 yıl kullanılabileceği beklenmekte ve her

yıl aynı oranda yıpranacağı öngörüldüğü için doğrusal amortisman ayırmaya karar verilmiştir. İşletme gerekli

yükümlülükleri yerine getirdiği için makinenin satın alma bedelinin %50'si devlet tarafından sağlanacaktır.

<u>Makinenin satın alınması</u> / _____	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000
171 İNDİRİLECEK KDV	18.000
100 KASA	100.000

<u>Teşvikin işletmeye ödenmesi</u> / _____	
100 KASA	50.000
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	5.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	45.000

<u>Amortisman kaydı</u> / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	5.000
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	5.000

İşletme teşvikin geri ödenmesini gerektiren bir durum söz konusu olmadıkça ve makinenin kullanımı devam ettiği sürece ertelenmiş gelir hesaplarının ilgili döneme düşen kısmının uzun vadeli den kısa vadeliye alınması kaydını (482-382), amortisman kaydını ve teşvikin gelir kaydedilmesini varlığın faydalı ömrünün sonuna kadar yapacaktır.

Örnek 6: İşletme fabrika binası inşa etmek amacıyla organize sanayi bölgesinde bedelsiz yatırım yeri teşvikini elde etmek amacıyla gereken koşulları sağlamıştır. İşletmeye gerçeğe uygun değeri 60.000TL olan bir arsa tahsis edilmiştir. İşletme arsa üzerine yaptığı bina için 250.000TL harcamıştır ve binaya 40 yıl faydalı ömür öngörülmüştür. İşletme doğrusal amortisman yöntemini uygulamaktadır.

<u>Arsanın işletmeye tahsisi</u> / _____	
250 ARAZİ VE ARSALAR	60.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	60.000

<u>Yapılmakta olan fabrikanın kaydı</u> / _____	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	250.000
100 KASA	250.000

<u>Fabrikanın aktife alınması</u> / _____	
252 BİNALAR	250.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	250.000

<u>Ertelenmiş gelir kaydı</u> / _____	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	1.500
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	1.500

<u>Amortisman kaydı</u> / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	6.250
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.250

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	1.500
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	1.500
_____ / _____	

İşletme, teşvikin geri ödenmesini gerektiren bir durum söz konusu olmadıkça ve binanın kullanımı devam ettiği sürece ertelenmiş gelir kaydını, amortisman kaydını ve teşvikin gelir kaydedilmesini binanın faydalı ömrünün sonuna kadar yapacaktır.

Örnek 7: Hayvancılığı desteklemek amacıyla ilgili devlet kurumu büyükbaş hayvan üretimi işiyle uğraşan belirli şartları taşıyan işletmelere damızlık hayvan vermektedir. İşletme teşvik kapsamında gerçeğe uygun değeri 20.000TL olan 5 adet sığır edinmiştir. Sığırların faydalı ömrü 5 yıldır.

<u>Teşvikin alınması</u> / _____	
232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	20.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	20.000
_____ / _____	

<u>Ertelenmiş gelir kaydı</u> / _____	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	4.000
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLAR	4.000
_____ / _____	

<u>Amortisman kaydı</u> / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000
237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000
_____ / _____	

<u>Teşvikin gelir kaydedilmesi</u> / _____	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	4.000
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	4.000
_____ / _____	

Varlıkların faydalı ömürlerinin sonuna kadar ertelenmiş gelir kaydı, amortisman kaydı ve teşvikin gelir kaydedilmesi her yıl tekrarlanır.

Gelire İlişkin Teşvikler

Varlıklara ilişkin teşvikler dışındaki teşviklerdir. Bu teşvikteki amaç, işletmeyi, katlanacağı giderleri karşılayarak teşvik olmadan belki de yapmayacağı belirli alanlarda faaliyete sevk etmektir (Ayalı ve Terim, 2012: 38). Motorlu kara taşıtlarının imalatı için belli büyüklükte yatırımlar yapılması karşılığında sigorta primi işveren hissesinin indirilmesi ve belirli yükümlülükleri yerine getiren ya da belirli koşulları sağlayan işletmelere enerji desteği sağlanması bu tür teşviklere örnektir.

Gelire ilişkin teşviklerin sunumu ve muhasebeleştirilmesinde varlığa ilişkin teşviklerde olduğu gibi iki yöntem uygulanabilir. Bu tür teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı altında,

alternatif yöntem olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir (Sönmez, 2005: 134).

İlk yöntemin destekçileri gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmayacağını ve teşvikin giderlerden ayrıştırılmasının teşvikle ilişkisi olmayan giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştıracağını savunurlar. İkinci yöntemin savunucularıysa, teşvikin olmaması halinde işletmenin ilgili gideri yapmayacağını, bu yüzden de giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmesinin gerektiğini ileri sürerler. Gelire ilişkin teşviklerin sunumu açısından iki yöntemde kabul edilebilir. Ancak, finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşvikin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması çoğu zaman uygundur (TMSK, 2010: 524).

Örnek 8: İlgili yasanın yürürlük tarihinden itibaren bir yıl içinde işe alınan ve fiilen çalıştırılan 18 yaşından büyük kadınlar için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren

hisselerinin ilk yıl için %100'ü ilgili devlet kurumu tarafından karşılanır. İşletmenin bu kapsamda işe alıp çalıştırdığı bir işçisi bulunmaktadır. (Asgari Ücretli, Bekar ve Çocuksuz işçi)

BRÜT ÜCRET	1.201,50
SİGORTA PRİMİ İŞÇİ PAYI (%14)	168,21
İŞSİZLİK SİGORTASI İŞÇİ PAYI (%1)	12,02
GELİR VERGİSİ MATRAHI	1.021,28
GELİR VERGİSİ (%15)	153,19
DAMGA VERGİSİ (%0,66)	9,12
KESİNTİLER TOPLAMI	342,54
NET ÜCRET	858,96
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	90,11
NET ELE GEÇEN ÜCRET	949,07
SİGORTA PRİMİ İŞVEREN PAYI (%19,5)	234,29
İŞSİZLİK S. İŞVEREN PAYI (%2)	24,03

Bordro tahakkuku

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.459,82
361 ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	153,19
364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER	9,12
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	438,55
345 DİĞER PERSONELE BORÇLAR	858,96

Primlerin ödenmesi

365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	438,55
100 KASA	204,26
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	234,29

Teşviklerin Geri Ödenmesi

Devlet teşvikleri, çoğu zaman bir yükümlülüğün gelecekte yerine getirileceğinin işletme tarafından taahhüt edilmesi ya da işletmenin belirli koşullarasahip olduğununve bu koşulları sürdürdüğününün tespit edilmesi sonucunda elde edilir. Eğer işletmenin gelecekte yerine getirmeyi taahhüt ettiği yükümlülüğü, yerine getirmediği veya sağladığı koşulları teşviki kazanması için gerekli olan zamandan önce yitirdiği anlaşılırsa, teşviki geri ödemesi gerekir. Geri ödenmesi gereken teşvikler, bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi gibi ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre muhasebeleştirilir.

Gelire ilişkin teşvikler geri ödenirken, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği henüz itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Eğer

geri ödenen tutar ertelenmiş gelir bakiyesini aşarsa veya ertelenmiş gelir kalemi olmadığında, söz konusu tutar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri geri ödenirken ise, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Eğer teşvik alınmasaydı önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin iade edilmesiyle birlikte o anda kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Ayrıca ilgili varlıkların defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri de dikkate alınır (TMSK, 2010: 524).

Örnek 9: İşletme 4 yıl önce 20.000TL'ye bir makine iktisap etmiş ve tutarı devlet teşviki kapsamında ilgili devlet kurumundan tahsil etmiştir. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. Ancak yapılan inceleme sonucu

işletmenin teşviki elde etme şartlarını 4. yılın sonunda kaybettiği anlaşılmıştır.

<u>Geri ödeme kaydı</u> / _____	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	4.000
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	16.000
100 KASA	20.000

Örnek 10: İşletmenin daha önce enerji desteği istinaden aldığı 5.000TL teşvik, yanılıcı belge kapsamında fabrika binasının elektrik faturasına kullandığı gerekçesiyle geri alınmıştır.

<u>Teşvikin geri alınması</u> / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.000
100 KASA	5.000

Tartışma

Türkiye’de son yıllarda yürürlüğe giren birçok düzenlemeyle beraber muhasebe ve raporlamada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmaya başlanmıştır. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmeler, 2013 yılında yayınlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği uyarınca, finansal tablolarını hazırlarken Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından UMS/UFRS’lerin tercümesi olarak yayımladığı TMS/TFRS’leri esas alırlar. Ayrıca 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından yayınlanan ve UMS/UFRS’lerdeki değişikliklere göre revize edilen TMS/TFRS’lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Görüldüğü gibi Türkiye’de standartların uygulama yükümlülüğünün kapsamı giderek genişlemektedir. Bu çalışmada teşviklerin standartlara göre nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmış ve standartlara uymakla yükümlü işletmelerin teşvikleri muhasebeleştirilmesi ve raporlaması için yol gösterilmiştir.

TMS-20 standardında teşviklerin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşımın savunulabileceği ifade edilmiştir. Sermaye yaklaşımına göre teşvikler özkaynak olarak finansal durum tablosuyla ilişkilendirilir. Gelir yaklaşımına göre,

ilgili giderlerle ilişkilendirilmek amacıyla uygun dönemlerde gelir kaydedilirler. Sermaye yaklaşımı vergi açısından avantajlıdır. Ancak gelir yaklaşımının gerekçeleri daha tutarlıdır ve teşviklerin muhasebeleştirilmesi için standardın genelinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Teşvikler gelir yaklaşımına göre kaydedilmeli ve bilançoda gelecek aylara/yıllara ait gelir olarak gösterilerek uygun dönemlerde ilgili giderleri karşılamak için gelir tablosuna alınmalıdır.

Standartta teşviklerin sunumu açısından iki yöntem önerilmiştir. Brüt yöntemde teşvik, teşviki elde etmek amacıyla harcanan ilişkili giderlerden ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Net yöntemdeyse ilişkili giderleri azaltıcı bir unsur olarak, gider hesaplarıyla netleştirilir. Standart iki yöntemi kabul etse de, teşviklerin sunumunda brüt yöntem daha uygundur. İşletmeler bir zorunluluk ortaya çıkmadığı sürece varlıkları ve borçları veya gelirleri ve giderleri mahsup etmemelidir. Söz konusu varlık, borç, gelir ve giderler finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmelidir.

Teşvikler faydalanan işletmelere gelir veya kar sağlayan unsurlardır. Fakat teşvikler yoluyla sağlanan gelirlerin işletmelerin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelir ve karlardan ayrı muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekir. İşletmelerin elde ettiği ana faaliyet dışı gelir ve karların tekdüzen hesap planında 64- Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar hesap grubunda muhasebeleştirilmesi uygundur, ancak tekdüzen hesap planında bu grupta teşvikler için bir hesap düzenlenmemiştir. Lağvedilen Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından hazırlanan taslak hesap planındaysa teşviklerin

muhasebeleştirilmesi için 382/482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları dönem ayırıcı hesapları ile 64-hesap grubunun altında 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabı düzenlenmiştir. Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS/TFRS'ye uygun hesap planı yayınlanana kadar bu hesapların kullanılması uygundur. Ancak lağvedilen TMSK'nın görev ve yetkilerini elinde bulunduran KGK'dan beklentimiz standartlarla uyumlu bir hesap planını yayınlaması ve kullanılan hesapların standartlaştırılmasını sağlamasıdır.

Kaynakça

- Aktan C. (2001). Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri. Ankara: Hak-İş Yayınları.
- Acinoroğlu S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:2, Güz, 147-169.
- Ayalı, N. Ve Terim, B. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. Dayanışma Dergisi, Sayı:115, 34-43.
- Bozdemir E. (2010). İşverene Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (Tms-20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, 93-116.
- Duran M. (2003). Teşvik Politikaları Ve Doğrudan Sermaye Yatırımları. Ankara: Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını.
- Epstein, B. ve Mirza, A. (2003). Ias 2003 Interpretation And Application Of International Accounting Standarts. Amerika: Wiley & Sons Inc.
- Erdem Ş. (2004). Avrupa Birliğinde Devlet Yardımları Ve Türkiye'ye Uyum. Ankara: Akdeniz Üniversitesi Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırma Merkezi Yayını.
- Gediz Oral, B. ve Uğur, A. (2013). Türkiye'de Bölgesel Eşitsizlikleri Gidermek İçin Devlet Yardımları: 2012 Teşvik Sisteminin Bölgesel Teşvikler Açısından Getirdiği Yenilikler. Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:21, 140-168.
- Gökmen, S. ve Kartaloğlu E. (2012). Yeni Teşvik Sistemi. İstanbul: İSMMMMO Yayınları,
- Kabataş, Y. (2009). Sosyal Güvenlik Kanunu İle Getirilen Bazı Teşviklerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS 20) Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:27, Sayı:2, 413-428.
- Kırloğlu, H. ve Gökgez, A. (2012). TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.26, Sayı.2, 107-127.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2007). Tms-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. (Editörler: N. Sağlam, S. Şengel, B. Öztürk), TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması içinde (s. 636-671) Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Seyidoğlu H. (1992). Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük. Ankara: Güzem Yayınları.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:28, 125-140.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleriyle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:29, Sayı:2, 431-453.
- TMSK (2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ifrs/Ias) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: TMSK Yayınları.
- Uluslan H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Raporlanması Ve Muhasebeleştirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:22, Sayı:2, 415-433.
- Ünsaldı, M. (2006). Devlet Teşvikleri Ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri. Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, 122-125.
- www.ekonomi.gov.tr/upload/.../yeni_tesvik_sistemi_20120620.doc, (erişim tarihi, 11.11.2014)
- www.ekonomi.gov.tr/upload/459d1e1b-ad17-ff9a-569331a85/6_nisan_sunum_son.pdf, (erişim tarihi, 10.10.2014)