

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TMS 20 KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİKLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Taha MANGIRCI
(Y1313.050017)

İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Yönetimi Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN

Mart, 2017



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.040016 numaralı öğrencisi **Taha MANGIRCI**'nin "TMS20 KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 17.02.2017 tarih ve 2017/04 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **aybilmek** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :09/03/2017

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ali KABLAN

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Nurhan TALEBİ

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “TMS 20 Kapsamında Yatırım Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasında sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığımı eserlerin Bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.(01.03.2017)

Taha MANGIRCI



ÖNSÖZ

20.yüzyılın sonlarında sosyal ekonomik ve politik yapıdaki sert değişimler başta devletler işletmeler ve bireyleri hızla etkisi altına alarak yenedünya düzenin kurulmasında etkili rol oynamıştır. Kurulan bu yeni düzen küreleşme olarak adlandırılmıştır. Küreselleşmenin ekonomik boyutu itibariyle mal ve hizmetlerin, sermaye ve bilginin uluslararası serbestçe dolaşımı sağlanmıştır. Genişleyen uluslararası ticaret, finansal kaynak sağlayıcılar ve yatırımlar ekonominin seyrini büyük bir oranda değiştirmiştir.

Küreselleşen ekonominin etkisi altına aldığı sermaye piyasalarında hareketliliğin artması şirketlerin ulusallaşmasına ve faaliyet alanlarının büyümesine sebep olmuştur. Bu durum da geri de kalmış piyasa içindeki bölgeler belirlenerek diğer gelişmiş yapıya ayak uydurması için devletin işletmelere verdiği maddi manevi veya gayri maddi yardımlar ile işletmelerden tahsil edilecek alacaklara indirim yapılması veya işletmeleri o yükümlülükten muaf tutmak için yapılan yardımlardır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) yatırım ve teşviklere ayrı bir başlık olarak ele alınması ve durumun önemine de vurgulamak istenmiştir. yatırım çeşitleri, teşvik ve türleri ile etkinliği ele alınmış olup, birkaç örnek uygulama ile TMS 20 kapsamındaki mevzuat hakkında bilgi verilip gereken muhasebeleştirme süreçlerini incelemek amaçlanmıştır.

Lisans ve Yüksek lisans eğitimim boyunca bilgi birikimi, görüş ve tavsiyeleri ile katkıda bulunan Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz Dursun'a teşekkürü bir borç bilirim.

Mart, 2017

Taha MANGIRCI

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	vi
ÇİZELGE LİSTESİ.....	vii
ÖZET.....	viii
ABSTRACT	ix
1 GİRİŞ	1
1.1 Yatırım Kavramı.....	2
1.1.1 Yatırım Çeşitleri.....	2
1.1.1.1 Komple Yeni Yatırım.....	2
1.1.1.2 Tevsi Yatırım	2
1.1.1.3 Modernizasyon:.....	3
1.1.1.4 Ürün Çeşitlendirmesi	3
1.1.1.5 Entegrasyon.....	3
1.2 Teşvik Kavramı	3
1.2.1 Teşvik Amaçları	4
1.2.2 Teşvik'in Gereklilikleri.....	5
1.2.3 Türkiye'de Teşvik Araçları	5
1.2.4 Teşvik Tedbirlerinin Etkinliğini Azaltan Unsurlar	9
1.2.5 Vergisel Açıdan Teşvik.....	9
2 TMS KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİKLERİ	12
2.1 Muhasebe Standartlarının Oluşumu	12
2.2 Türkiye'de Muhasebe Standartları	13
2.3 TMS Kapsamında Yatırım Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	14
2.3.1 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	15
2.3.2 Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri.....	16
2.4 Örnek Uygulama	16
3 SONUÇ	29
KAYNAKLAR	30
EKLER.....	33
ÖZGEÇMİŞ.....	43

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:Amerika Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
CKD	:Completely Knocked Down (Daha sonra birleştirilmek üzere parçalar halinde satılan mal)
DPT	:Devlet Planlama Teşkilatı
ICAEW	:İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
KDV	:Katma Değer Vergisi
OECD	:Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Teşkilatı
SGK	:Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

ÇİZELGE LİSTESİ

Sayfa

Çizelge 1.1: Teşviklerin Kullanılan Araçlar İtibariyle Sınıflandırılması .	7
Çizelge 2.1: Teşviğin tahsili	17
Çizelge 2.2: Teşvik kapsamında arazinin alımı	17
Çizelge 2.3: Devlet arazisinin arazi ve arsalar hesabına aktarımı	17
Çizelge 2.4: Sistemin Kurulması	18
Çizelge 2.5: Hibe Kaydı	18
Çizelge 2.6: Hibe Tahsili	19
Çizelge 2.7: Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması.....	19
Çizelge 2.8: Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması.....	19
Çizelge 2.9: Ödeme çizelgesi	20
Çizelge 2.10: Teşvik Kaydı	21
Çizelge 2.11: Gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı	22
Çizelge 2.12: Devlet teşviğinin gelir hesabına aktarılması	22
Çizelge 2.13: Fatura Ödemesi Yapılması	23
Çizelge 2.14: Hazine Yapacağı Ödemeyi Bildirmesi	23
Çizelge 2.15: Ödemenin Tahsil Edilmesi	23
Çizelge 2.16: Makine alımının muhasebeleştirilmesi	24
Çizelge 2.17: Gümrük vergisinin maliyete dahil edilmesi	24
Çizelge 2.18: Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi.....	24
Çizelge 2.19: Devlet teşviklerinin bilançoda gösterilişi	25
Çizelge 2.20: Devlet teşviklerinin gelir tablosunda gösterilişi.....	25
Çizelge 2.21: Devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi.....	25
Çizelge 2.22: Gelir yaklaşımına göre devlet teşviklerinin bilançoda gösterilmesi	25
Çizelge 2.23: Gelir yaklaşımına göre devlet teşviklerinin gelir tablosunda gösterilmesi	26
Çizelge 2.24: Giderlerin muhasebeleştirilmesi.....	26
Çizelge 2.25: Teşvik kaydının muhasebeleştirilmesi	27
Çizelge 2.26: Devleteşviklerinin bilançoda gösterilmesi	28
Çizelge 2.27: Devlet teşviklerinin gelir tablosunda gösterilmesi	28

TMS 20 KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖZET

Küreselleşmenin ekonomiyi de kuşatması sonucunda yatırımlar artık ülke sınırlarını aşarak etki alanını arttırmıştır. Yatırımcıların gittiği ülkelerde hem yeni yatırımlar yapması hem de var olan yatırımlara ortak olmaları bir takım suistimallerin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası finansal raporlamaların ve muhasebe sistemlerinin kurulması bu suistimallerin önlenmesi ya da en azından azaltılmasını hedeflemiştir. Ülkemizde de bu bağlamda Türkiye Muhasebe Standartları geliştirilerek global sisteme uygun hale getirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) yatırım ve teşviklere ayrı bir başlık olarak değinmesi mevcuttaki durumun önemine de işaret etmektedir. Zaten sınırlı olan kaynakların daha çok gelir elde edilecek ve daha fazla istihdam sağlayacak alanlara kaydırılması konusunda teşvikler önemli yer tutmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde teşvik sisteminin uygulanması zaruridir. Türkiye de teşvikler konusunda pek çok yasa çıkarılmış ve zamanın şartlarına göre değişiklikler yaparak günümüze kadar gelmiştir.

Bu çalışma ile yatırım çeşitleri, teşvik ve türleri ile etkinliği ele alınmış olup, birkaç örnek uygulama ile TMS 20 kapsamındaki mevzuat hakkında bilgi verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *TMS, Yatırım, Teşvik*

ACCOUNTING FOR INVESTMENT INCENTIVES WITHIN TAS 20

ABSTRACT

Globalization of the economy increased investments as a result of the siege now domain crossed the country's borders. Both new investments and existing investors in the countries where investments lead to the rise of a team to be common to abuse. International Financial Reporting and accounting systems, the establishment of the prevention of this abuse, or at least aimed at reducing. In our country, in this context, Turkish accounting standards have been made available to the global system by developing.

Turkish Accounting Standards (TAS) did not mention incentives for investment and points out the importance of the situation in a separate topic as possible. The already limited resources to provide more jobs and more income to be obtained on an important role in the incentives to continue to do. Especially in developing countries in the implementation of the incentive system is essential. Turkey have introduced many laws about incentives, and by making changes according to the circumstances of today the time has come up.

In this study, investment types, and their types has been addressed the effectiveness of encouragement, and a few information about legislation within the scope of TAS 20 with a sample application are given.

Keywords: Customer, Customer Satisfaction, Civil Air Transport Sector

1 GİRİŞ

Ülkeler arasında sınırların kalkması ile beraber uluslararası rekabette meydana gelen artış, ülkelerin uluslararası üretimden ve ticaretten pay almak için bir yarışa girmesine neden olmuştur. Buda ülkelerin büyüme ve kalkınmalarını arttırmak için ekonomik ve mali politikalarını yeniden yapılandırma ihtiyacını ortaya koymuştur.

Uzun yıllar boyunca devletin katkısı ile büyüme politikası izlenirken 1980’li yılların sonunda özel sektörün gerekliliği ön plana çıkmıştır. Günümüzde ülkeler belli başlı kalkınma planları ile sermaye birikim sürecine katkı sağlarken, diğer yandan özel sektöre sağladığı kaynak transferi ve hukuki imtiyazlar ile onların da bu süreçte var olmasını desteklemiştir. Devletler teşvik politikaları ile kendilerinin ekonomi içindeki varlığını arttırmak yerine özel sektörün etkinliğini arttırmayı amaçlamışlardır.

Teşvik politikalarının en belirgin özelliği iktisadi hayatın her bölümüne yansımadır. Fakat teşvik politikalarının da kaynak, planlama ve etkinlik sorunları söz konusudur.

Teşvik politikalarının en büyük payını vergi teşvik politikaları oluşturmaktadır. Devlet kamusal harcamaların finansmanını sağlamak cebir yoluyla elde ettiği vergi gelirlerini tahsilden vazgeçerek işletmelerin finansman sağlama imkanlarını arttırarak ve risk potansiyellerini etkileyerek özel sektör yatırımlarına fayda sağlamayı amaç edinmiştir.

Vergi teşviklerinin teşvik sistemi içerisindeki büyüklüğü sebebiyle nedeniyle, teşvik politikalarının başarısını ortaya koyabilmek için, vergi teşviklerinin etkinliği ayrıntılı bir şekilde açıklanması gerekmektedir.

1.1 Yatırım Kavramı

Bazı kelimeler farklı bilim dallarında farklı anlamlarda kullanılır, bu da kelimenin anlatan tarafından izah edilmesini, dinleyen tarafından da kavranmasını zorlaştırır. İşte 'yatırım' kelimesi de farklı anlamları olan bir kavramdır. Bu sıkıntının giderilmesi için kavramın farklı alanlardaki karşılığının nasıl yorumlandığını belirlemek önemli bir başlangıç olacaktır. İşletme ve ekonomi biliminde kelimenin taşıdığı anlamı bilmek gibi halk arasındaki karşılığını da bilmek faydalı olacaktır.

Yatırım kavramı işletme penceresinden değerlendirilirse, *umut edilen karların gelecek bir zaman süresi içerisinde elde etmek için belirlenmiş olan kaynakların kullanımı olarak* açıklanabilir (Kızılot, 2000).

Ekonomi biliminde ise yatırım *belli bir dönemin yaratıcı faaliyetini meydana getiren donatım stokuna* denir (Bahar, 2012).

Halk dilinde ise yatırım, *ekonomik değerlerin kazanç sağlama amacı ile bir işe ayrılması* demektir (Usta, 1997).

1.1.1 Yatırım Çeşitleri

Teşvik belgesi doğrultusunda yapılacak yatırım türleri 2012/1 sayılı Tebliğ'in 9. Maddesinde 5 çeşit olarak şu şekilde sıralanmıştır.

1.1.1.1 Komple Yeni Yatırım

Ekonomik değer üretiminde kullanılmak üzere makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, bina-inşaat harcamalarını da içeren, yatırımın yapıldığı yerde aynı üretim dalında tesisi bulunmayan yatırımlardır. (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

1.1.1.2 Tevsi Yatırım

Yeni yatırım statüsüne girmeyen, mevcutta bulunan yatırımdaki makine ve teçhizatların bir kısmının kapasitesinin veya işlevinin artırılması için yapılan ekleme ya da genişleme sonrasında üretim kapasitesinin %100'e kadar arttırmak için yapılan yatırımlardır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

1.1.1.3 Modernizasyon:

Teknolojinin ilerlemesi sebebiyle verimliliği düşen ya da üretim maliyetinin yüksek kalmasına neden olan bu sebeple de iktisadi ömrünü tamamlamış tesiste bulunan ana veya yardımcı makine ve teçhizatların yeni teknolojiye uygun hale getirilmesi için yapılan yatırımlardır.

1.1.1.4 Ürün Çeşitlendirmesi

Yeni yatırım vasfı taşımayan, mevcutta bulunan tesisteki, aynı işlemenin makine ve teçhizatına ilave yatırım yapılarak değişik ürün elde edilen yatırımlardır (Ermin, 2001).

1.1.1.5 Entegrasyon

Üretim tesislerinde mevcut üretim hatlarında elde edilen ürünü tamamlayıcı nitelikte ara ürün verecek ya da üretilmekte olan ürünü ara ürün olacak şekilde tesise ilave edilen, kural olarak aynı il sınırları içerisinde ya da aynı yer/tesiste yapılan yatırımlardır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

1.2 Teşvik Kavramı

OECD tarafından yapılan tanıma göre teşvik, *“bir yatırım maliyetini veya potansiyel karını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğü, bölgesi ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir (Gülmez ve Yalman, 2010).”*

Ayrıca teşvik, bazı ekonomik faaliyet alanlarının diğerlerine göre daha fazla ve çabuk ilerlemesini sağlamak amacıyla kamu tarafından farklı yöntemler vasıtasıyla yapılan özendirmedir (İncekara, 1995).

“Devletin ekonomiye müdahalesi ile ilgili ilk düşünceler 1500’lerden 1800’lere kadar olan Merkantilizm döneminde olmuştur (Savrul ve doğru, 2013).”

Merkantillistlere göre devlet, üretime müdahale etmelidir ve üretimi teşvik etmelidir. Süreç içerisinde farklı görüşler ortaya çıksa da 1929 yılında yaşanan Buhran neticesinde devletin ekonomiye müdahalesinin kaçınılmaz olduğu görülmüştür.

Bir ülkenin kaynaklarının hangi alanlara yönlendirileceğini ve bu alanlardaki üretim verimliliğinin ve de gelir dağılımının nasıl olacağına teşvikler yön verir.

Gelişmekte olan ülkelerde devletin ekonomi içerisindeki konumunun büyük önem taşıması ve piyasayı şekillendirmesi bunu da yaparken teşvikleri kullanması kaçınılmazdır.

Küresel düzeyde yapılan araştırmalara bakılacak olursa, gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun dünyadaki tüm ülkeler ekonomik araç olarak teşvikleri kullanmaktadırlar (Yavan, 2012).

Esnek bir yapıya sahip bir teşvik sistemi, yerli üreticinin uluslar arası piyasada rekabet etmesini kolaylaştırdığı gibi piyasaya uyum sağlamasına da yardımcı olur. Teşviklerin piyasada karşılığının olması ve gerçekleştirilebilir olması için iki özelliğe ihtiyacı vardır. İlki, teşvikler ‘‘açık, ölçülebilir ve kolay’’ olmalıdır. İkincisi ise bölgesel ve yerel bazda genel özellikli olmalıdır (Gülmez ve Yalman, 2010).

Küresel düzeyde yapılan araştırmalara bakılacak olursa, gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun dünyadaki tüm ülkeler ekonomik araç olarak teşvikleri kullanmaktadırlar (Yavan, 2012).

Teşvikleri iki grupta toplamak mümkündür. ‘‘Birincisi kamu tarafından doğrudan sağlanan destekler, ikincisi işletmelerin bazı yükümlülüklerinin azaltılması veya kamu tarafından desteklenmesidir (Tosuner, Yereli & Arıkan, 1993).’’

1.2.1 Teşvik Amaçları

Vergi teşvikleri farklı amaçlar elde etmek için kullanılabilir. En önemli amaç yatırımları teşvik etmek ve dolaysız yabancı sermaye yatırımını yurtiçine kanalize etmektir. Bunların dışında işsizliği azaltmak, sektörel ilerlemeyi arttırmak ya da bölgeler arasındaki gelir farklarını dengelemek için teşviklere başvurulabilir (Tekin, 2006).

Son yıllarda yerinde sayan ya da gerileyen sektörlerin yeniden rekabet edebilir yapıya kavuşmasına, dönemsel krizlerin aşılmasına teşvikler katkı sağlar. ‘‘Teşvik uygulamasında dikkat edilmesi gereken başlıca konu, teşvikler ile ulaşılmak istenen hedeflerin neler olduğu, hedeflere ulaşmak için ne gibi destek ve ödünlerin verileceği ve tüm bunların sağlıklı biçimde denetimidir (Yarar ve Demir, 2012).’’

1.2.2 Teşvik'in Gereklilikleri

İster gelişmiş ülkeler olsun isterse de gelişmekte olan ülkeler, teşvik programı uygulamak zorundadırlar. Çünkü *‘‘yatırım ve üretim olanakları kıttır ve teşviklerle bu olanaklar en elverişli alanlara yöneltmek istenmektedir (Ardıç, 1994).’’*

Teşviklerin gerekliliğini ekonomik çerçevede inceleyen ekonomik literatür, teşviklerin arz-talep dengesi üzerinde durmakta ve teşvikleri belirleyen etkenin makroekonomik faktörlerin olduğunu ileri sürmektedir (Yavan, 2012).

Temel olarak teşvik gerekliliklerini yedi maddede toplayabiliriz (Karakurt, 2010).

- Yüksek oranda ithalat yapılan ürünlerin cari açığın azaltılması amacıyla ülke içinde üretilmesinin sağlanması,
- Üretim zincirindeki değeri önemli bir yer tutan ürünlerin üretilerek daha fazla katma değerin kazanılmasını sağlamak,
- Teknoloji transferi,
- Ülke vatandaşlara istihdam sağlamanın gerekliliği,
- Yerli sermayenin finansal ve beceri açısından yetersiz olması,
- Bölgesel arası eşitsizliğin olması,
- Evrensel hizmet ilkesi.

Ekonomik literatüre karşı siyaset bilimi literatürü ise teşviklerin gerekliliğinin salt ekonomik gerekçelerle olmadığını ve siyasi faktörlerin de teşvikleri zorunlu kıldığını dile getirmiştir (Yavan, 2012). Bu bağlamda siyasi partilerin ideolojileri, iktidar partisinin eğilimi, seçimlerin zamanı ve seçim bölgelerinin büyüklüğü teşvik tahsisini belirlerken önemli olmaktadır (Yavan, 2012).

1.2.3 Türkiye’de Teşvik Araçları

Türkiye’de teşviklerin başlangıcı 28 Mayıs 1927’de çıkartılmış olan *‘‘Teşviki Sanayii Kanun Muvakkiti’’* olup teşvikler günümüze kadar devam etmiştir. *1960 tarihine kadar bölgesel kalkınmadan ziyade ulusal kalkınmayı özendirecek teşvikler uygulanmıştır (Akdeve ve Karagöl, 2013).’’*

Ülkemizde kalkınma programları ve teşvikler Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından yapılır ve beş yıllık dilimler halinde uygulanır.

1963 – 1967 yılları arasında uygulanan planla birlikte artık Bölgesel Teşvikler ön plana çıkmış ve Marmara, Çukurova ve Zonguldak için finansal teşvikler sağlanmıştır. 1968 – 1972 yılları arasında ise kentleşme ve kentleşmenin neden olduğu hızlı nüfus artışının meydana getirdiği sorunları engellemek için farklı teşvikler uygulanması kararlaştırılmıştır. 1973 – 1977 döneminde bölgesel gelişmişlik farklarının düzelmesi için daha az gelişmiş bölgeler için teşvikler çıkartılmıştır. 1979 – 1983 döneminde ise sektör-bölge temelli teşviklere önem verilmiş ve ilk kez paket proje adı verilen teşvikler uygulanmıştır. 1985 – 1989 yıllarında ise az gelişmiş bölgelerin kaynaklarına göre yatırım yapması için teşvikler çıkartılmıştır. 1990 – 1994 dönemi teşviklerinde ise bölge ve bölge altı düzeyde teşvikler kademeleştirilmiştir. 1996 – 2000 yıllarında rekabet gücünün artırılması merkezli teşvik politikaları uygulanmıştır. 2001 – 2005 döneminde AB politikaları çerçevesinde rekabeti arttıracak ve kaynak kullanımını etkinleştirecek politikalara geçilmiştir. 2007 – 2012 döneminde ise kırsal kalkınma ve sanayi ve teknoloji bölgelerinin kurulması için teşvikler çıkartılmıştır (Akdeve ve Karagöl, 2013).

2012 yılı için ayrıca il bazlı bölgesel teşvik sistemine geçilmiştir (Savrul ve Doğru, 2013).

Yatırımlar, yeni teşvik programı kapsamında dokuz çeşit teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir. Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişmektedir (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2014).

Çizelge 1.1: Teşviklerin Kullanılan Araçlar İtibariyle Sınıflandırılması (Eser, 2011).

Teşvik Türü	Klasik Teşvikler			Yeni Nesil Teşvikler
	Vergisel Teşvikler	Doğrudan Finansal Teşvikler	Dolaylı Finansal Teşvikler	
Temel Özellikler	Genellikler belirli kriterlerin yerine getirilmesi ile otomatik olarak uygulanır.	Genellikle seçici mahiyette uygulanır. Bazı durumlarda detaylı iş planı ve fizibilite etütleri istenebilir.	Ortak kamu yararına hizmet edecek projelerde özel sektörün desteklenmesidir.	Yenilikçilik ve AR-GE faaliyetleri ve yığın ekonomilerinin artırılması için kullanılır.

Teşvik araçlarına genel olarak bakacak olursak;

- KDV İstisnası
- *Teşvik belgesi kapsamında, uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri KDV'den istisna tutulmaktadır (Ersan, 2012).*

- Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içindeki CKD aksam olarak tabir edilen daha sonra birleştirilmek amacıyla parçalar halinde satın alınan mallar, gemi ve 50 metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile tekne kabuğu ithali gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır.

- Vergi İndirimi

Vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yolu ile yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkında yararlandırılmasıdır (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2014).

- Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlarda belge konusunda yatırımla sağlanan ek istihdam için yatırımcı tarafından ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin Bakanlıkça karşılanmasıdır.

- Gelir Vergisi Stopajı Desteği

Gelir vergisi stopaj desteği, teşvik belgesi kapsamı yatırımlarla sağlanan ek istihdam için ödenmesi gereken gelir vergisi stopajının terk edilmesidir. Süresi 10 yıldır (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2014).

- Sigorta Primi Desteği

Sigorta prim desteği, teşvik belgesi kapsamında yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için yatırımcı tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödemesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır.

- Faiz Desteği

Faiz Desteği, Bölgesel teşvik kapsamındaki yatırımlar ile AR-GE ve Çevre yatırımları için yararlandırılan, alınan kredinin faizinin devlet tarafından karşılanmasıdır (Ersan, 2012).

- Yatırım Yeri Tahsisi

Yatırım teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, yatırımın yapılacağı ilde yatırıma uygun arazi-arsa olması halinde ihale yoluyla yatırım yeri tahsis edilmesidir (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2014) .

- KDV İadesi

KDV iadesi, sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için ödenen KDV'nin iade edilmesidir (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2014).

1.2.4 Teşvik Tedbirlerinin Etkinliğini Azaltan Unsurlar

Özellikle siyasi ve ekonomik istikrarsızlık yatırımlar ve kalkınma için olumsuz etkenlerin başında gelmektedir. Ekonomik ve siyasi istikrarsızlık temel anlamda politikaların gündelik sebeplerle oluşturulmasından ve sistemin açıklarından kaynaklanmaktadır. Sistem açıkları denince akla ilk gelen unsur ise kayıt dışı ekonomidir. *“Vergi vermeyen kişi veya vergilendirilmeyen yatırımlara teşvik verilmesi kaynak israfına, rekabet eşitsizliğine, kaynakların etkin olmayan yatırımlara kaydırılarak milli ekonominin verimsiz çalışmasına ve devlet geliri kaybının artmasına neden olmaktadır (Dürüs, 2005).”*

1.2.5 Vergisel Açıdan Teşvik

Vergi müessesesi açısından bakıldığında teşvik; teşvik edici vergi politikaları ile belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya verginin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanır (Acinöroğlu, 2009).

Vergi teşvikinin en belirgin özelliği, benzer türdeki tüm uygulamalara yapılacak indirim, muafiyet veya istisnaların vergi teşviki kapsamında değerlendirilmemesidir.

Bu aşamada vergi teşvik politikalarının genel ilkelerine de değinmek yerinde olacaktır.

- Vergi teşviklerinin etkisi abartılmamalı, kalkınmanın birkaç ayağının olduğu unutulmamalıdır.
- Teşvik yaygınlaştırılmamalı, rekabeti arttıracak, dünya ekonomisi ile entegrasyona yardımcı olacak alanlara öncelik verilmelidir.
- Teşvik politikalarında istikrar gözetilmelidir.
- Teşviklerin hangi alanda ve ne türde olacağına dair daha önce belirlenmiş olan bir strateji olmalıdır.

- Kaynakları tahrip edici şekilde ya da kapasiteyi zorlayacak teşviklerden kaçınılmalıdır.
- Serbest piyasaya en az zarar verecek teşvik araçları seçilmelidir.
- Teşvik konusunda yetki sorunu yaşanmaması adına, tüm yetkiyi elinde toplayan bir kurum oluşturulmalıdır.
- Oluşturulacak politika öncesi ve uygulama aşamasında işin uygulayıcıları, üniversiteler ve yerel yönetimler ile özel sektör temsilcileri ile görüş alışverişi yapılmalıdır (Tekin, 2006).

“Genel olarak vergi teşviklerini dolaylı ve dolaysız olarak iki bölümde incelemek mümkündür (Acinöroğlu, 2009).”

Dolaylı vergi teşvikleri, teşviklere hak kazanan işletmelere vergilerden tam veya kısmi muafiyet tanınmasıdır. Dolaysız vergi teşvikleri ise, Kurumlar Vergisi çerçevesinde işletmelere tanınan vergi teşvikleridir.

Dolaylı vergi teşviklere örnek olarak, ihracat teşviklerini, KDV desteğini, gümrük vergilerini ve serbest bölge uygulamalarını gösterebiliriz.

Dolaysız vergi teşviklerine ise;

- Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi
- Vergi Tatilleri
- Vergi Cenneti
- Vergi Ertelemesi
- Yatırım İndirimi
- Hızlandırılmış Amortisman örnek verilebilir (Acinöroğlu, 2009).

Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi

Yatırımın gerçekleştirilmesi amacı göz önüne bulundurularak vergi oranı daha aşağı bir düzeye çekilir. Bu da yatırımcının daha fazla karı elinde bulundurmasına yardımcı olur.

Vergi Tatilleri

Gelişmekte olan ülkelerce tercih edilen buna karşın gelişmiş ülkelerce kullanılmayan bir teşvik türüdür. Belirli bir dönem içinde vergi ödenmemesi şeklinde uygulanır (Acinöroğlu, 2009). En temel özelliği bürokratik engelleri azaltması ve yatırımı kolaylaştırmasıdır.

Vergi Cenneti

“Yatırımcılara vergiden kaçınmak için fırsatlar sunan, düşük oranlı vergileme yetkisidir (Sarısoy, 2008).” İrlanda, Hong Kong, Singapur, Cayman Adaları vergi cenneti örneklerindedir.

Vergi Ertelemesi

Gelişmekte olan ülkelerce kullanılan bu yöntem sayesinde hem işletme vergi olarak ödeyeceği kazancı yatırıma aktarmakta hem de yükümlülüğü olan vergiyi daha geç bir dönemde enflasyon etkisi ile daha az olarak ödemektedir.

Yatırım İndirimi

Yatırım harcamalarının tamamının ya da bir kısmının yatırım maliyetlerini düşürmek amacıyla vergiye tabi gelirden düşürülmesidir.

Hızlandırılmış Amortisman

Amortismanına tabi varlıkların iktisadi ömürlerince uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta daha büyük oranlarda, daha sonraları ise giderek azalan oranlarla gider olarak indirilmesidir.

2 TMS KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİKLERİ

2.1 Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Küreselleşmenin hakim olduğu günümüz dünyasında muhasebe alanında da önemli değişimler meydana gelmiştir. Özellikle ülkeler arası muhasebe uyumsuzlukları ticaretin ve sermaye hareketliliğinin önünde bir engel oluşturmaktaydı. İşte bu sorunlar muhasebe alanında uyum çalışmalarının başlamasına neden olmuştur. *“Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyerek hem uygulayıcılar açısından, hem de finansal tablo kullanıcıları açısından finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır (Yılmaz, 2007).”*

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve mali tabloların hazırlanmasına nizam veren kurallar diye tanımlanabilir (Uslu, 1998).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında ABD’deki Amerika Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) katkısı çoktur. 1939-1959 yılları arasında önemli rol almıştır. Yine benzer şekilde İngiltere’de İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) çalışmalar yapmıştır (Başpınar, 2004). Kuruluşların çalışmalarından önce ortak bir standart bulunmaması sebebiyle karışıklıklar ve mali belirsizlikler meydana gelmekteydi. İşletmelerin ve ilgili gruplar için önemli bir etkiye sahip bu standartların oluşturulması da tartışma konusu olmuştur (Yılmaz, 2007).

İleri sürülen görüşler ise şunlardır:

- Yasama yoluyla standart oluşturulması
- Düzenleyici özel sektör kuruluşlarınca oluşturulması
- Kamu sektörünün elinde bulundurduğu yetkiyi bir kuruluşa devretmesi yoluyla muhasebe standartları oluşturulabilir (Üstündağ, 2000).

2.2 Türkiye’de Muhasebe Standartları

Ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeler ticaret yapılan ülkelerin etkisi ile yasaların aktarılması şeklinde olmuştur. Önceleri ABD, üyelik başvurusundan sonra ise AB etkisi gözlenmiştir (Başpınar, 2004).

Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan birimlerce yapılmıştır.

Muhasebe mesleği 1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile özel bir statüye kavuşmuş ve mesleğin çatı kurumu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur.

Maliye Bakanlığı ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği çalışmaları sayesinde 1994 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (T MUDESK) kurulmuştur (Yılmaz, 2007).

T MUDESK’in amaçlarını şu şekilde ifade edebiliriz.

- a-) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- b-) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- c-) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- d-) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmanlanmasına ilişkin çalışmalar yapmak,
- e-) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak (Başpınar, 2004).

07.03.2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu faaliyete geçerek T MUDESK’in görevlerini ve çalışmalarını devralmıştır. Faaliyete geçen bu

yeni kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden müteşekkildir.

2.3 TMS Kapsamında Yatırım Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standardı – 20 (TMS – 20) Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TMS – 20 standardı devlet teşvikleri ile yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına odaklanmış olup, teşvik ve yardımlardan sağlanan faydanın raporlanması doğrultusunda işletmelerde gerçek performans tespitini, dönemler ve diğer işletmelere karşılaştırılabilirliğin sağlanmasını amaçlamaktadır (Zeytinoğlu, 2015).

Bu tebliğe göre teşviklerin muhasebeleştirilmesi iki yaklaşım çerçevesinde yapılmaktadır (Yıldız, Topal & Küçükkahraman, 2012).

Sermaye Yaklaşımı: Teşviğin kar veya zarar dışında muhasebeleştirildiği yaklaşımdır.

Gelir Yaklaşımı: Teşviğin bir ya da daha fazla dönemde kar ve ya zararda muhasebeleştirildiği yaklaşımdır (Karabınar, Gençoğlu & Özerhan, 2013).

Semaya yaklaşımının dayanağı olan TMS – 20 madde 14' de detaylıca belirtilmiştir.

(a). Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir

(b). Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise 15. Maddede şöyle açıklanmaktadır.

(a). Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır;

(b). Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir.

(c). Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

Devlet teşvikleri, muhasebeleştirildiği dönemde kar veya zarara yansıtılmalıdır ki dönemsellik ilkesi ihlal edilmesin (Karabınar, Gençoğlu & Özerhan, 2013).

Elbette ki standartların uygulanmasını etkileyen kaygılar vardır. Genel olarak bunlara bakacak olursak;

- Teşvikin alınmış olması teşvikin sağlanmasındaki şartların yerine getirildiği ya da getireceği anlamına gelmediği için,
- Standart tarafından “makul güvence” tanımlanmamıştır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin detaylarını kendi alt başlıkları içinde görmemiz mümkündür.

2.3.1 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Teşvik türlerine göre muhasebeleştirme işlemlerine göz atacak olursak;

- Koşullu Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi: Bu tarz teşviklerin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken nokta giderleri yapıldığı ilgili dönem boyunca gelir olarak yansıtılmasıdır (Zeytinoğlu, 2015).
- Gider ve Zararların Karşlanması Amacıyla Yapılan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi: Bir devlet teşviki, geçmiş mali dönem içinde gerçekleşmiş gider ve zararların kazanılmasına yönelik hak kazanılmış ise açıklamaları ile birlikte tahsil edilebileceği dönem içinde dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmelidir (Tekşen, 2010).

- Geri Ödenmesi Gereken Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi: TMS – 8 ‘ in yol gösterici olduğu ve “muhasebe tahminlerinin değiştirilmesi” olarak muhasebeleştirilir. Geri ödenen tutar, ertelenmiş gelir kalanından fazla ise söz konusu bakiye doğrudan kar ya da zararda muhasebeleştirilir (Yıldız, Topal & Küçükkahraman, 2012).
- İşletme eğer teşvik belgesi olarak yatırım yapıyorsa, bu yatırımları “ 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında muhasebeleştirmelidir (Tekşen, 2010).

2.3.2 Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri

“İşletmelere verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan devlet teşvikleri teşvik konusu olan varlıkla birlikte makul değeri veya nominal bedeli üzerinden mali tablolara alınır (Sönmez, 2008).”

Varlıklara ilişkin teşviklerin kayıtlarında madde 579 göre; Makul değerle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklarla ilgili devlet teşvikleri, bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın kayıtlı değerinden indirilerek muhasebeleştirilir (Sönmez, 2008).

Bu tür teşvikler, çoğunlukla işletmelere yapılan arsa bağışları şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Örten, Kaval & Karapınar, 2015).

Bazı durumlarda takip edilen alternatif metot, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.

2.4 Örnek Uygulama

DENEME HOLDİNG birden çok işletmesi ile turizm, inşaat, teknoloji ve tarım sektörlerinde faaliyet gösteren bir işletmedir. DENEME HOLDİNG teşvik belgesine sahiptir ve yönetim kurulu bazı yatırım kararları almıştır. Merkez Bankası Kaynak Kullanımı Destekleme Fonundan 300.000 TL destekleme primi tahsil etmiştir.

Çizelge 2.1:Teşviğin tahsili

...../...../.....		
100 Kasa	300.000 TL	
549 Özel Fonlar		300.000 TL

DENEME HOLDİNG Devlet teşviki kapsamında Devlet arazisini zirai faaliyette bulunmak üzere almıştır.

Çizelge 2.2: Teşvik kapsamında arazinin alımı

...../...../.....		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	150.000 TL	
100 Kasa		150.000 TL

Çizelge 2.3: Devlet arazisinin arazi ve arsalar hesabına aktarımı

...../...../.....		
250 Arazi ve Arsalar	150.000 TL	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		150.000 TL

DENEME HOLDİNG daha önce teşvikle aldığı ve ceviz diktiği araziye ceviz ağaçlarını düzenli sulayabilmek için otomatik sulama sistemi kurmuştur. Tarım Bakanlığı kırsal kalkınma yatırımlarının desteklenmesi programı doğrultusunda işletmeye hibeye esas mal alım tutarının (KDV Hariç) %50'si oranında destek vermiştir. Otomatik sulama sisteminin maliyeti % 18 KDV hariç 18.000 TL'dir. Sistemin ekonomik ömrü 5 yıldır. Sistem ile ilgili kayıtlar şöyledir.

Çizelge 2.4: Sistemin Kurulması

Sistemin Kurulması		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	18.000 TL	
191 İndirilecek KDV	3.240 TL	
102 Bankalar		21.240 TL

Çizelge 2.5: Hibe Kaydı

Hibe kaydı		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	9.000 TL	
328 Ertelenmiş Gelirler		9.000 TL

Çizelge 2.6: Hibe Tahsili

Hibenin Tahsili/...../.....		
102 Bankalar	9.000 TL	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		9.000 TL

Çizelge 2.7: Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması

Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması/...../.....		
328 Ertelenmiş Gelirler	9.000 TL	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		9.000 TL

Çizelge 2.8: Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması

Maliyetten Düşülmek İstenirse/...../.....		
102 Bankalar	9.000 TL	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		9.000 TL

DENEME HOLDİNG teknoloji sektöründeki işletmesinde Ar-Ge projesi kapsamında 5 işçi bulunmaktadır. Bu kapsamda bulunan teşvik doğrultusunda ödenecek ücret üzerinden kesilen sigorta primi ve işveren payının yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır ve Damga Vergisi alınmamaktadır.

Çizelge 2.9: Ödeme çizelgesi

	1 işçi için	5 işçi için	İndirilecek Tutar
Brüt Ücret	1.273,50	6.367,50	
Sigorta Primi İşçi Payı	178,29	891,45	
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	12,74	63,70	
Gelir Vergisi Matrahı	1.082,47	5.412,35	
Gelir Vergisi	162,37	811,85	
Damga Vergisi	9,67	48,35	48,35
Kesinti Toplamı	363,07	1.815,35	
Asgari Geçim İndirimi	90,11	450,55	
Net Ele Geçen Tutar	1.000,54	5.002,70	
İşverene Maliyeti			
Asgari Ücret	1.273,50	6.367,50	
SGK Primi İşveren Payı	197,39	986,95	493,47
İşveren İşsizlik Sigortası Fonu	25,47	127,35	
Toplam Maliyet	1.496,36	7.481,80	

Kaynak : <http://www.csgb.gov.tr/csgbPortal/cgm.portal?page=asgari>

Yukarıda gösterilen tablo doğrultusunda verilen teşvikin kaydı şu şekilde yapılır.

Çizelge 2.10: Teşvik Kaydı

...../...../.....		
750 Ar-Ge Giderleri Brüt Ücret : 6.367,50 SGK İşveren Payı: 493,47 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 127,35	6.988,32 TL	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Asgari Geçim İndirimi : 450,55	450,55 TL	
355 Personele Borçlar Net Ücret: 5.002,70		5.002,70 TL
360 Ödenen Vergi ve Fonlar Gelir Vergisi : 811,85 Damga Vergisi : 48,35		860,20 TL
361 Ödenen Sosyal Güvenlik Kesintileri SGK İşçi Payı : 891,45 SGK İşveren Payı: 493,47 İşsizlik Sigortası İşçi Payı : 63,70 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 127,35		1.575,98 TL

Gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

Çizelge 2.11: Gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı

...../...../.....		
360 Ödenen Vergi ve Fonlar Gelir Vergisi : 811,85 Damga Vergisi : 48,35	717,74 TL	
100 Kasa		218,84 TL
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Asgari Geçim İndirimi : 450,55		450,55 TL
649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Damga Vergisi: 48,35		48,35 TL

Çizelge 2.12: Devlet teşviğinin gelir hesabına aktarılması

...../...../.....		
361 Ödenen Sosyal Güvenlik Kesintileri SGK İşçi Payı : 891,45 SGK İşveren Payı: 986,95 İşsizlik Sigortası İşçi Payı : 63,70 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 127,35	1.575,98 TL	
100 Kasa		1.575,98 TL
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar SGK İşveren Payı: 493,47		493,47 TL

DENEME HOLDİNG belgeli turizm işletmesi Ekim ayında 4.000 TL’lik elektrik faturası ödemiştir. İlgili teşvik kapsamında Hazine 1.000 TL’lik kısmı işletmeye ödemiştir.

Çizelge 2.13: Fatura Ödemesi Yapılması

Fatura Ödemesi Yapılması/...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4.000 TL	
102 Bankalar		4.000 TL

Çizelge 2.14: Hazine Yapacağı Ödemeyi Bildirmesi

Hazine Yapacağı Ödemeyi Bildirmesi/...../.....		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.000 TL	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Veya 740 Hizmet Üretim Maliyeti		1.000 TL

Çizelge 2.15: Ödemenin Tahsil Edilmesi

Ödemenin Tahsil Edilmesi/...../.....		
120 Bankalar	1.000 TL	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		1.000 TL

Deneme Holding cazibe merkezi olarak seçilen Elazığ'a yapacağı yatırım için yurtdışından 1.000.000 TL makine alımı yapmıştır.

Çizelge 2.16: Makine alımının muhasebeletirilmesi

1	MAKİNELER HS.	1.000.000 TL	
	BANKALAR HS.		1.000.000 TL

X Anonim Şirketi makinenin gümrükten geçişi sırasında 100.000 TL gümrük vergisi ödemiştir. Ödenen gümrük vergisi makinenin maliyetine dahil edilmekte olup, buna ilişkin kayıt aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Çizelge 2.17: Gümrük vergisinin maliyete dahil edilmesi

2	MAKİNELER HS.	100.000 TL	
	BANKALAR HS.		100.000 TL

X Anonim şirketi bu ithalatın ardından, yatırım teşvik belgesi kapsamında 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'a istinaden işletme teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithaline ilişkin gümrük vergisinden muaf tutulmuş ve işletmeye iade edilmiştir.

İlgili tutar sermaye yaklaşımı yöntemine istinaden makinenin maliyetinden çıkarılmaktadır. "Sermaye Yaklaşımına" göre yapılacak kayıt;

Çizelge 2.18: Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi

3	BANKA HS.	100.000	
	MAKİNELER HS.		100.000

"Sermaye Yaklaşımının" mali tablolara yansması aşağıdaki şekilde olacaktır;

Çizelge 2.19: Devlet teşviklerinin bilançoda gösterilişi

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
1-DÖNEN VARLIKLAR		
2- DURAN VARLIKLAR 1.000,000		

Çizelge 2.20: Devlet teşviklerinin gelir tablosunda gösterilişi

GELİR TABLOSU
SERMAYE YAKLAŞIMINDA GELİR TABLOSUNDA RAPORLANCAK BİR TUTAR YOKTUR

İlgili tutar gelir yaklaşımı yöntemine göre dönem gelir sayılmakta ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

“Gelir Yaklaşımına” göre yapılacak kayıt;

Çizelge 2.21: Devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi

4	BANKA HS.	100.000	
	GELİR-KAR HS.		100.000

“Gelir Yaklaşımı’nın” mali tablolara yansması aşağıdaki şekilde olacaktır;

Çizelge 2.22: Geliryaklaşımına göre devletteşviklerinin bilançoda gösterilmesi

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
1-DÖNEN VARLIKLAR		
2- DURAN VARLIKLAR 1.100,000		

Çizelge 2.23: Gelir yaklaşımına göre devlet teşviklerinin gelirtablosunda gösterilmesi

GELİR TABLOSU	
GELİR-KAR 100.000	

Deneme Holding, faaliyet alanı ile ilgili yurtdışında yapılmakta olan bir fuara başvuru yapmış ve bu fuar katılım ücreti olarak 20.000 TL ödemiştir.

İlgili fuar katılım ücretinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Çizelge 2.24: Giderlerin muhasebeleştirilmesi

1	GİDER HS.	20.000	
	BANKA HS.		20.000

3624 sayılı Kanun ile kurulan KOSGEB anılan Kanun ile belirlenen görevler kapsamında, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”te bulunan küçük ve orta ölçekli işletme

tanımlarına uyan işletmelerine çeşitli hizmet ve destekler vermektedir. X işletmesi KOSGEB'e Fuar Destek başvurusu yapmış ve bu destek karşılığında fuar katılım ücretini teşvik olarak geri almıştır.

İlgili Fuar Destek Teşvik kaydının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Çizelge 2.25: Teşvik kaydının muhasebeleştirilmesi

2	BANKA HS.	20.000	
	GELİR HS.		20.000

Teşvik kaydının muhasebeleştirilmesinde Gider Hesabının kapatılmasına ilişkin uygulamalara da rastlanmakta olup; İlgili gider hesabının mahsup yapılarak kapatılmaması, teşvikin gelir olarak kayıtlara alınması tam açıklama kavramının özüne daha uygun görünmekte ve TMS 20 standandardı bu şekilde kaydı uygun görmektedir.

İlgili fuar destek teşviki yapı itibari ile bir gelir teşviki olmakta ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmekte olup, ilgili örneğe ilişkin sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılamamaktadır.

“Gelir Yaklaşımı'nın” mali tablolara yansımaları aşağıdaki şekilde olacaktır;

Çizelge 2.26: Devleteşviklerinin bilançoda gösterilmesi

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
	İLGİLİ TEŞVİK, GELİRE YÖNELİK BİR TEŞVİK OLDUĞU İÇİN MUHTEVİYATI GEREĞİ BİLANÇO İLE İLİŞKİLENDİRİLENMEMEKTEDİR.	

Çizelge 2.27: Devlet teşviklerinin gelir tablosunda gösterilmesi

GELİR TABLOSU
GELİR-KAR 20.000

3 SONUÇ

Ülkelerin istihdamın arttırılmasını ve gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermek için rekabetçi bir ortam oluşturması kaçınılmazdır. Tüm bunları yapabilmenin bir yolu da teşvik uygulamalarını ekonomik sisteme yön verecek şekilde sisteme dahil etmektir.

Devlet teşviklerinden faydalanan işletmelerin bu teşvikleri finansal tablolarında göstermeleri zaruridir. Finansal tabloların kullanıcılarının yanılmaması faydalanan teşviklerin detaylı ve gösterilebilir olması gerekmektedir. İşte bu açıdan TMS 20 standardının temel alınması finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.

İşletmeler, devlet tarafından öne sürülen bir kısım şartları sağlamaları ve yükümlülükleri yerine getirmeleri sebebiyle teşvikler elde edebilmektedirler.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “Gelir Yaklaşımı” ve “Sermaye Yaklaşımı” olmak üzere iki temel yaklaşım vardır. Gelir yaklaşımında doğrudan gelir yazma ve varlığın değerinden düşme ilkesi esas alınırken, sermaye yaklaşımında ise teşviklerin öz kaynak olarak kaydedilmesi ilkesi benimsenmiştir.

Teşviklere ilişkin muhasebe politikaları, teşvikin süresi ve türü, koşulları sağlanmayan devlet teşviklerinin durumları dipnotlarla açıklanır.

Bu çalışmada, teşvik ve yatırım kavramları incelenmiş olup, teşvik türleri ve bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi işlemleri TMS 20 standardı açısından değerlendirilerek birkaç örnek verilmiştir.

KAYNAKLAR

- Acinöroğlu, S.** (2009). “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:Kış 2009, Cilt:1, Sayı:2, Trabzon
- Akdeve, E. Ve Karagöl, E.T.** (2013) “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:37 Yıl: Temmuz 2013, Kütahya
- Ardıç, E. A.** (1994). “Türkiye’de 1980 Sonrası Yatırım Teşvik Uygulamaları ve Tarımsal Yatırımlardaki Gelişmeler”, *Tarım Ekonomisi Dergisi*, Sayı:2, Yıl:1994, İzmir
- Başpınar, A.** (2004). “Türkiye’de ve Dünya Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Yıl: Mayıs-Ağustos 2004, Sayı:146
- Dürüs, İ.** (2005). *Türkiye’de Vergi Teşvik Önlemleri, Mahiyeti ve Etkinliği*, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005
- Ermin, İ.** (2001). “Yatırımlarda Devlet Yardımları-I”, *Maliye Postası Dergisi*, İstanbul Yıl:23, Sayı:530, Ekim 2001
- Ersan, A.** (2012). “Yatırımlarda Devlet Teşvikleri”, *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, Yayın No:2011-18 Yıl:2012, İstanbul
- Eser, E.** (2011). “Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler”, T.C.Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No:2822, Yıl:Nisan2011, Ankara
- Gökmen, S. ve Kartaloğlu, E.** (2012). “Yeni Teşvik Sistemi”, *İSMMMO Yayınları* 151, İstanbul, Yıl: 2012
- Gülmez, M. ve Yalman, İ. N.** (2010). “Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Kalkınmaya Etkileri: Sivas İli Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Erzurum Yıl:2010, Sayı:2, Cilt:24
- İncekara, A.** (1995). “Türkiye’de Teşvik Sistemi”, *İstanbul Ticaret Odası Yayın* No:1995/10, İstanbul
- Karabınar, S. ve Gençoğlu, Ü. G. & Özerhan, Y.** (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, *Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları*, Yıl: 2013
- Karakurt, A.** (2010). “Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt:65, Sayı:2, Yıl:2010, Ankara
- Kızılot, Ş.** (2000). *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2000
- Örten, R. ve Kaval, H. & Karapınar, A.** (2015). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Yıl: Eylül 2015
- Sarısoy, İ.** (2008). “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası”, *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, Yayın No:2008-23, Yıl: 2008, İstanbul
- Savrul, B.K. ve Doğru, B.** (2013). “TR 22 Düzey 2 Bölgesinin 2012 Yılı Teşvik Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi” Çankırı Karatekin Üniversitesi,

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Bahar 2013, Cilt:3,
Sayı:1

- Sönmez, F.** (2008). ” Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”,
Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:28, Yıl: 2008
- Tekin, A.** (2006).“Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi,
Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16, Yıl Aralık 2006
- Tekşen, Ö.** (2010). “TMS – 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle İlgili Türkiye’de
Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve
Vergi Açısından İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: II Yıl: 2010, Cilt: XXIX
- Tosuner, M. ve Yereli, A.B. & Arıkan, Z.** (1993). “Türkiye’de Yatırımların ve
İhracatın Teşviki”, *İzmir Ticaret Odası*, İzmir, Yıl:1993
- Uslu, M.S.** (1998). “Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi
Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, *Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi*, Mödav Yayınları, Sayı: 9, Yıl: Ocak 1998
- Usta, Ö.**(1997) *Yatırım Projeleri ve Değerlendirmesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir
1997
- Üstündağ, S.** (2000).” Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve
Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 1, Yıl: Nisan 2000
- Yarar, R. ve Demir, Y.** (2012). “Bölgesel Kalkınma ve Yatırım Teşvikleri: Tokat
İlinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Dergisi*, Sayı:39 Yıl: Ocak-Haziran 2012
- Yavan, N.** (2012). Ankara Üniversitesi, “Türkiye’de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel
Belirleyicileri: Mekânsal ve İstatiksel Bir Analiz”, *Coğrafi Bilimler
Dergisi*, Sayı:10, Yıl:2012
- Yıldız, F. ve Topal, Y. & Küçükkahraman, B.** (2012). “Sanayi İşletmelerime
Verilen Teşviklerin TMS – 20: Devlet Teşviklerinin
Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe
Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Afyon, Sayı: 1,
Yıl: 2012
- Yılmaz, B.** (2007). “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, *Selçuk
Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik
Araştırmalar Dergisi*, Sayı:13, Yıl:2007
- Zeytinoğlu, E.** (2015).“Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında
Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler”, *Dumlupınar
Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Kütahya, Sayı: 45, Yıl: Temmuz
2015

İNTERNET KAYNAKLARI:

Bahar, E. (2004). ‘‘Yatırım Kavramı, Yatırım Türleri ve Turizm Yatırımlarının Özellikleri’’ <http://emrebahar.blogspot.com.tr/2012/05/yatirim-kavrami-yatirim-turleri-ve.html>, 30.11.2016

T.C. Ekonomi Bakanlığı, (2014) Teşvik Araçları,
http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/content/htmlViewer.jspx;jsessionid=qYQKdG_MfLcgV-ppnlbYX0LWbPrnGjmaZ6n7pXakQ2GOfGbQpINN!427323134?contentId=UCM%23dDocName%3AEK-158881&parentPage=yatirim&contentTitle=Te%C5%9Fvik%20Ara%C3%A7lar%C4%B1&countryName=&_afLoop=1976074351973959&_afWindowMode=0&_afWindowId=null#!%40%40%3FcountryName%3D%26_afWindowId%3Dnull%26_afLoop%3D1976074351973959%26contentId%3DUCM%2523dDocName%253AEK-158881%26parentPage%3Dyatirim%26contentTitle%3DTe%25C5%259Fvik%2BAra%25C3%25A7lar%25C4%25B1%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3Dde6p9k6ao_4, 2014

EKLER

EK 1

Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan:

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

(TMS 20)

Hakkında Tebliğ

Sıra No: 8

Amaç

Madde 1 — Bu Tebliğin amacı; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasına ilişkin 20 nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Adı geçen Türkiye Muhasebe Standardı bu Tebliğ ekinde yer almıştır.

Kapsam

Madde 2 — Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının kapsamı ekli TMS 20 metninde yer almaktadır.

Hukuki Dayanak

Madde 3 — Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 4 — Bu Tebliğde geçen;

TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,

TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,

ifade eder.

Yürürlük

Madde 5 — Bu Tebliğ 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 6 — Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

Türkiye Muhasebe Standardı

(TMS 20)

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Kapsam

1. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır.

2. Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz:

(a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;

(b) İşletmelere vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya (gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gibi) vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları;

(c) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;

(d) "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Devlet: Devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.

Devlet yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu Standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

Varlıklara ilişkin teşvikler: Teşviğe hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

Gelire ilişkin teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Feragat edilebilir krediler: Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

4. Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir.

5. Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

6. Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır.

Devlet teşvikleri

7. Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

- a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi; ve
- b) Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi.

8. Devlet teşviği, işletmenin teşviğin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi, teşviğe ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez.

9. Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

10. Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir.

11. Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.

12. Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile

ilişkilendirilmez.

13. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "gelir yaklaşımı".

14. Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

(a). Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir; ve

(b). Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

15. Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

(a). Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır;

(b). Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir; ve

(c). Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması gözönüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

16. Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (bakınız TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu) uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

17. Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıtığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer Şekilde, amortismanla tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

18. Amortismanla tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, zerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması uygun olacaktır.

19. Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde zen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

20. Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

21. Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler bir tek işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşviğe hak kazandığı dönemde teşvikin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, gelir olarak finansal tablolara yansıtılmasına olanak sağlayabilir.

22. Bir devlet teşviğine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan devlet teşvikleri

23. Bir devlet teşviği, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.

Varlıklara ilişkin teşviklerin sunumu

24. Gerçeğe uygun değer ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.

25. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:

26. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir.

27. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

28. Varlıkların satınalımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, bilanço sunumu sırasında teşviğin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir.

Gelire ilişkin teşviklerin sunumu

29. Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşölerek gösterilir.

30. İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin

uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.

31. Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur.

Devlet teşviklerinin geri ödenmesi

32. Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir (bakınız TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Gelire ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın defter değerinin artırılması halinde, birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibariyle geçmişe şamil olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

33. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.

Devlet yardımı

34. 3 numaralı paragrafta belirtilen devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar.

35. Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilemeyen yardımlara örnektir. İşletmenin

satışlarının bir bölümünün devlet satınalma politikası ile garanti edilmesi işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamayabilir.

36. Yukarıda örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır.

37. Faizsiz veya düşük faizli krediler devlet yardımı niteliğindedir, ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz arasındaki fark nedeniyle sağlanan fayda finansal tablolara yansıtılmaz.

38. Bu standart kapsamında devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesi iyileştirilmesi ile sulama veya su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetleri kapsamaz.

Açıklama

39. Aşağıdaki hususların finansal tablolarda açıklanması gereklidir:

a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları;

b) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları; ve

c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

Geçiş hükümleri

40. Bu Standardı ilk defa uygulayan bir işletme:

a) Gereken konularda açıklama gerekliliklerine, uymalı ve;

b)

i) Finansal tablolarını "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltmeli; veya

ii) Standartın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümlerini uygulamalıdır.

Yürürlük

41. Bu Standart 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.



ÖZGEÇMİŞ



Ad-Soyad : Taha MANGIRCI
Doğum Tarihi ve Yeri :09/02/1990
E-Posta :mangircitaha@gmail.com

ÖĞRENİM DURUMU:

- **Lisans** :2015,İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,Ekonomi ve Finans
- **Yükseklisans** :Halen devam ediyor, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi

İŞ DENEYİMİ:

- **01.11.2014/Devam**, İstanbul Ayvansaray Üniversitesi, Finans Bölümü