

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:1 Dönem/Period: Eylül/September 2019
Geliş Tarihi/Received: 19.08.2019 Kabul Tarihi/Accepted:17/09/2019 Sayfa: 47-60

Devlet Teşviklerinin Yeni Hesap Planı Düzenlemeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Zeynep TURAN¹

ÖZET

Günümüz ekonomik koşulları çerçevesinde işletmeler, faaliyetleri süresince makroekonomik koşullardan önemli ölçüde etkilenmektedir. Bununla birlikte ticaret hayatına yeni atılacak girişimcilerin de karşılaştığı en önemli sorunlardan biri, finansman kaynağı bulma zorluklarıdır. Bu nedenle işletmeciler; tasarruf ve sermaye yetersizliğinin azaltılması, gelir dengesizliklerinin minimize edilmesi, girişimcilerin cesaretlendirilmesi ve eğitim süreçlerinin desteklenmesi vb. şeklinde sıralanabilecek amaçlar doğrultusunda devlet teşviklerinden yararlanabilmektedirler. Söz konusu devlet teşvikleri ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilme süreçleri, bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmakta olan 20 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu çalışmanın amacı, 2018 yılı sonu itibariyle öneri olarak sunulan ve üzerinde çalışmaların devam ettiği Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Yeni Hesap Planı kapsamında söz konusu devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda rehberlik sağlayabilmektir.

Anahtar Kelimeler— Finansal Raporlama, Devlet Teşvikleri, Yeni Hesap Planı

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41.

ACCOUNTING OF GOVERNMENT GRANTS AS PART OF NEW ACCOUNTS CHART

ABSTRACT

In today's economic conditions, businesses are affected by macroeconomic structure during their activities. Also, one of the most important problems faced by entrepreneurs is finding funding. Therefore, businesses benefit from governmental incentive for the purpose of reducing saving and capital shortages, minimizing income inequality, encouraging initiative and supporting education programs. Recognition of government grants and disclosure of government assistances, number 20 discussed in detail in the Turkish Financial Reporting Standard (TFRS). This standard is applied by businesses subject to independent auditing in Turkey. The aim of this study is to explain the accounting of governmental incentive as part of New Accounts Chart compatible with Financial Reporting Standards released at the end of 2018.

Key Words— Financial Reporting, Government Grants, New Accounts Chart.

JEL Classification Codes: M40, M41.

¹ Arş. Gör., Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., zeynep.turan@cbu.edu.tr, ORCID:

GİRİŞ

Sözlük anlamı “isteklendirme, özendirme” olan teşvik kavramı, Yılmaz (2014) tarafından, “*belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler*” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2014: 58). Günümüz ekonomik koşulları çerçevesinde önemli bir olgu olarak görülen teşvikler sayesinde; işletmelerin toplam yatırım hacimleri içerisinde özkaynak ağırlığının artırılması, gelişmişlik açısından kısmen geride kalmış bölgelere yatırımların özendirilmesi ve böylelikle gelişmişlik düzeyleri arasındaki farkların azaltılması, teknolojik gelişmelere adapte olma süreçlerinin desteklenmesi gibi faydalar elde edilmesi mümkün olmaktadır.

Devlet teşviki kavramı ise **TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı**'nda “*işletmenin faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları*” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 20, Paragraf 2).

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler açısından devlet teşvikleri; tasarruf ve sermaye yetersizliği, gelir dengesizliği, bölgelerarası gelişmişlik düzeyi dengesizliği, işsizlik sorunu, doğal kaynaklardan yeterince faydalanamama, girişimcilerin eğitim ve denetim yetersizliği, ekonomik bunalımlar gibi sorunların ortadan kaldırılması ve böylelikle ekonomik kalkınmanın desteklenmesi amacıyla verilmektedir.

Devlet teşviklerinin amaçları Okutmuş vd.'e göre aşağıdaki gibidir (Okutmuş vd., 2015: 65);

- Tasarrufların ve yatırım hacminin artırılması,
- Vergilerin ekonomik kararlar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerin azaltılması veya giderilmesi,
- Ekonomik istikrarın sağlanması,
- Refah düzeyinin artırılması,
- İstihdamın artırılması,
- İhracatın, döviz kazandırıcı işlemlerin ve uluslararası rekabet gücünün artırılması,
- Yeni kurulmuş endüstrilerin korunması ve dışsallaştırılması,
- Belirli ürün ve sanayi gruplarının rekabet avantajının artırılması,
- Toplam yatırımlar içinde öz kaynakların oranının artırılması,
- Geri kalmış bölgelere yatırımları özendirerek gelişmişlik farklarının azaltılması,
- Teknolojik gelişmelere uyumun sağlanması vb.

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına göre beş gruba ayrılabilir. Ancak teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından, kullanılan araçlarına göre sınıflandırılması daha uygun olacaktır. Buna göre teşvikler, kullanılan araçlara göre

parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir (Onay, 2016: 33). Bunlar;

- a) *Parasal Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için nakit ve nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi amacıyla gerçekleştirilen teşvik şeklidir (Gökgöz, 2012: 44).
- b) *Aynı Teşvikler*: Bu teşvikler devlet tarafından karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yapılan aynı yatırımlar olarak tanımlanmaktadır.
- c) *Vergi Teşvikleri*: Bazı sektörlerin desteklenmesi amacıyla, örneğin; düşük vergi uygulaması, vergi istisnası veya muafiyeti vb. yollarla yapılan teşviklerdir. Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, serbest bölge uygulamaları gibi örnekler, vergi teşviki kapsamında yapılan devlet yardımlarıdır (Okutmuş vd, 2015: 67).
- d) *Garanti ve Kefalet Teşvikleri*: Bu teşvikler, finansman ihtiyacı olan işletmeye bire bir kredi vermek yerine kredi kullanacakları bankaya karşı bu işletmeler için teminat verme şeklinde uygulanmaktadır.
- e) *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.

1. TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİ VE DEVLET YARDIMLARI STANDARDI

1.1.TMS 20 - Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nın Amacı

TMS – 20 Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nın temel amacı, devlet teşviklerinin ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sürecine rehberlik etmektir. Söz konusu standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması vesilesiyle;

- i. işletmenin gerçek performansının belirlenmesi ve
- ii. işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına aracılık etmektedir (Örten, vd., 2018: 513).

Fon transferi gerektiren bir yardım sürecinde kullanılacak birden fazla muhasebe yöntemi olduğundan, bu yöntemlerin kapsamının belirlenmesi, TMS 20 standardının bir diğer amacıdır (Örten vd., 2018: 513).

1.2.Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımı Ayrımı

Devlet tarafından işletmelere verilen destekler kendi içerisinde, devlet teşviki ve devlet yardımları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu ayırım, TMS 20 açısından, devlet tarafından işletmelere kaynak transferi yapılıp yapılmadığı kriterine göre gerçekleştirilmektedir.

Z. TURAN

1.2.1. Devlet Yardımları

Devlet yardımı; “belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak amacıyla devletin yürüttüğü faaliyetler” olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, doğrudan bir işletmeye yönelik olabileceği gibi bir işletme grubuna yönelik de olabilmektedir. Devlet yardımları genellikle, aşağıda belirtilen şekillerde gerçekleştirilebilmektedir (Örten vd., 2018: 515);

- i. *Kaynak Transferi Yoluyla Yardım:* Bu tür yardımlar, devlet, işletme veya işletme gruplarına parasal veya parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu tür yatırımlar içerisinde kaynak transferi unsuru barındırdığından, devlet teşvikleri sınıflandırmasına tabi tutulmaktadır.
- ii. *Bir Değer Atfedilmeyen Yardımlar:* Devlet tarafından gerçekleştirilen bu tür yardımlarda, işletmeye doğrudan bir fon transferi söz konusu olmamaktadır. Bunun yerine, devlet tarafından işletme veya işletme gruplarına, işletmeye fayda sağlayıcı bir hizmet sunulmaktadır. Ancak bu fayda gerek dolaylı bir fayda niteliğinde olması gerek ölçümünün güç olması nedenleriyle, değer atfedilemeyen yardımlar olarak adlandırılmaktadırlar. İşletmelere ücretsiz teknik yardım hizmeti sunulması veya garanti hizmeti verilmesi gibi yardımlar, bu sınıflandırmaya girmektedir.
- iii. *Devletle Yapılan İşlemler Kapsamında Yardımlar:* Bu tür yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetleri kapsamında yapılan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Tek farkı işlemin devlet ile yapılıyor olmasıdır. Diğer ticari faaliyetlerden devlet ile yapılıyor olması özelliği ile ayrıştırılabilen bu yardım türleri; yardımın varlığın kesin bir şekilde belirlenebiliyor olsa bile, ticari faaliyetlerden ayrıştırılması işletme inisiyatifine bırakılmıştır.

1.2.2. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri (ki bunlar destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılabilir), belirli özelliklere sahip olan devlet yatırımlarıdır. Devlet tarafından yapılan yardımların teşvik olarak nitelendirilebilmesi için ise aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir.

- i. İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi ve
- ii. İşletmeye kaynak transferi yapılması (Örten vd., 2018: 516).

Belirli koşulları sağlaması karşılığında devlet işletmeye, parasal (işletmeye nakit aktarılması veya borç tutarının azaltılması) veya parasal olmayan (arsa, bina, makine vb. varlık aktarımları) varlıkların transferi yoluyla bir kaynak transferi gerçekleştirebilmektedir (Örten vd., 2018: 516).

1.2.2.1. TMS 20 Standardı Kapsamında Devlet Teşviki Türleri

20 numaralı Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları Standardı'nda, devlet teşvikleri aşağıdaki sınıflandırmalara tabi tutulmuştur.

a) **Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler:**

Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin; deprem bölgesindeki işletmelerin, zararlarını telafi etmek için SGK yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir. Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılanmak 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. Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar yapılmakta, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 20, Paragraf 20, 21, 22). Bu durumda ilgili teşvik;

- i. Gelir tablosunda (Kapsamlı Gelir Tablosu) ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı altında veya
- ii. Giderlerden indirilerek muhasebeleştirilmektedir (TMS 20, Paragraf 29).

b) **Koşulsuz Yapılan Teşvikler:** Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmez. Teşvik çoğunlukla, işletmenin genel finansman ihtiyaçlarını karşılanmak amacıyla yapılır. Bu tür teşviklere örnek olarak; organik tarıma özendirme amaçlı organik tarım ile uğraşacak işletmelere maddi destek verilmesi verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 517).

c) **Koşullu Yapılan Teşvikler:** Bu tür teşviklerde, işletmelerden belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri istenmektedir. Bu teşvikler;

- i. **Varlıklara İlişkin Teşvikler:** Bu tür teşvikler devlet tarafından işletmelerin bir duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapılmaktadır. Bu tür teşviklere örnek olarak; bir tarım işletmesinin sulama sistemlerinin %50'sinin Tarım Bakanlığı tarafından karşılanması verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 518).
- ii. **Gelirlere İlişkin Teşvikler:** Bu tür teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler kapsamı dışında kalan teşviklerdir. Bu teşvik türündeki amaç, işletmenin belirli bir girişim için katlanacağı giderlerin karşılanarak belirli alanlara teşvik edilebilmesidir. Bu tür teşviklere örnek olarak; bir işletmeye özel tiyatrolarda sergileyecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yatırımlar verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 518).

2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet yardımlarında işletmeye doğrudan bir kaynak aktarımı söz konusu olmadığı için muhasebeleştirmeye konu olmamaktadır. Ancak yardım sağlanan işletme, söz konusu yardımlardan önemli düzeyde fayda sağlayabiliyorsa; söz konusu yardımın tür, kapsam ve süresinin belirtileceği şekilde dipnotlarda veya açıklayıcı bilgiler kısmında yer alması gerekmektedir (Örten vd., 2018: 516).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi süreci, teşvike konu olan varlıkların türünden etkilenmemektedir. Söz konusu varlıklar, gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilirler. Esas sorun, kayıt edilen varlığın gelir olarak kaydedilme şekli ve zamanıdır.

TMS 20 Standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği **sermaye yaklaşımı** ile teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği **gelir yaklaşımı**dır (TMS 20, Paragraf 13).

Alınan devlet teşvikinin geliri artırıcı nitelikte olması durumunda (vergi indirimleri sonucu satışların artması ve bunun sonucunda satış gelirlerinin artması durumunda olduğu gibi) *gelir yaklaşımının*, sermayeyi güçlendirici nitelikte olması durumunda ise (arazi, arsa, bina tahsisinde olduğu gibi) *sermaye yaklaşımının* benimsenmesi yerinde olacaktır. Diğer bir husus da gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı takdirde bir vergi yükünün ortaya çıkması söz konusu olacaktır (Gökgöz, 2012: 47).

Gelir yaklaşımı, teşviklerin edinildiğinde ilk önce ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesi, teşvikle karşılanacak giderler oluştuğu sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılması şeklinde işleyen bir yaklaşımdır. Teşviklerin ilk elde edildiği anda direkt gelir tablosuna aktarılması bir vergi etkisi yaratacağından, işletmeden fon çıkışına neden olacaktır. Gelir yaklaşımı ile bu durumun ortadan kaldırılması mümkün olmaktadır (Okutmuş vd., 2015: 71).

Sermaye yaklaşımı ise teşvik edinildiğinde bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanması şeklinde işleyen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre teşvikler nedeniyle katlanılan maliyetler olarak bilançoda raporlanmak suretiyle vergilendirme dışı bırakılmaktadır. Sermaye yaklaşımı, daha az vergi ödemesi gerektirdiğinden işletmeye vergi avantajı sağlayan bir yaklaşımdır. Bununla birlikte, teşvikler üzerinden elde edilen gelirlerin tamamı özkaynak grubunda raporlanmakta; böylelikle teşvik gelirleri aslında kar yedeği niteliğinde raporlanmaktadır. Bu durum işletmenin sermaye yapısını güçlendirmektedir (Okutmuş vd., 2015: 70 - 71).

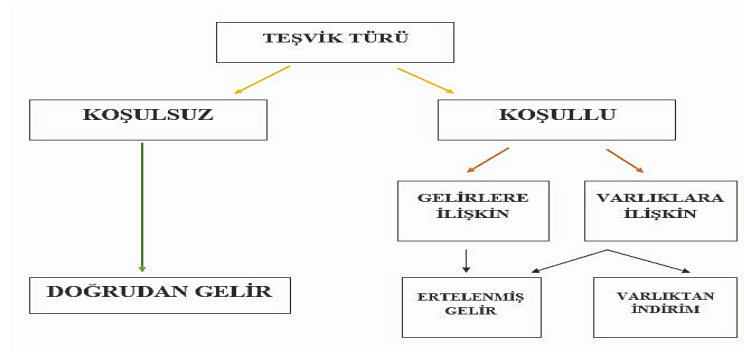
Teşvike konu varlıklar, parasal nitelik taşıyabileceği gibi, parasal olmayan nitelik de taşıyabilmektedir. Parasal teşvikler; nakit veya nakde eşdeğer varlıkların transferi şeklinde olabileceği veya devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması şeklinde sağlanabilmektedir. Ancak bazı durumlarda bir devlet teşviki, işletme tarafından kullanılması amacıyla (arsa vb.) kaynak tahsisi ile

sunulabilmekte ve bunlar da parasal olmayan teşvik olarak nitelendirilmektedir. Böyle bir durumda, teşvik kapsamında ele alınan parasal niteliği olmayan varlığın öncelikle gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Paralelinde ilgili varlığın finansal tablolarda yer alması gerekmektedir (Örten vd., 2018: 516).

Parasal olmayan teşvikler ülkemizde genellikle, belirli bölgelere yatırım yapılması amacıyla şirketlere yapılan arsa bağışları şeklinde sağlanabilmektedir. Amortismanına tabi olmayan bu tür yatırımların muhasebeleştirilmesinde önemli olan; ister gerçeğe uygun değer ile ister nominal değer ile aktifleştirilmiş olsun, aktifleştirilecek tutarın kapsamlı gelir veya diğer kapsamlı gelir olarak raporlanacağıdır. Ancak bu teşviklerde belli bir yükümlülüğün yerine getirilmesi gerekli ise, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemlerde teşvikler, kapsamlı gelir tablosunda gösterilecektir. Örneğin, bir üretim tesisi yapılması için bağışlanan bir arsa teşviki, binanın faydalı ömrü boyunca kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilecektir (Örten vd., 2018: 517).

Bir devlet teşvikinin gelir olarak kaydedilme zamanı ve şekli, başka bir ifade ile muhasebeleştirilme yöntemi, teşvik türüne göre değişiklik göstermektedir. Koşulsuz yapılan teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler aynı grupta değerlendirilmektedir.

Şekil.1: Devlet Teşviki Türleri ve Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Örten, vd., 2018: 519.

2.1. Parasal Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Devletin yatırımcılara sağladığı kredi, faiz indirimi gibi finansman desteği şeklinde olan teşvikler parasal devlet teşvikleri olarak adlandırılmaktadır. Parasal teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara aktarılması, uygulama sürecinde kolaydır. Bu süreçte, yapılan finansal desteğin tutarı olduğu gibi finansal tablolara yansıtılmaktadır (Küçükkahraman, 2013: 65).

Z. TURAN

2.1.1. Parasal Teşviklerin Sermaye Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme yatırım teşvik belgesi ile iş makinesi ithalatı için başvurmuştur. İthalatın gerçekleşmesi için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Yeni teşvik uygulamalarına göre işletme gümrük vergisi muafiyetine tabii tutulmuştur. Makine bedeli 350.000 TL.'dir. Gümrük vergisi oranı %1,6'dır (Gökçe, 2018: 150).

2018 yılında yayımlanan Yeni Hesap Planı Taslağı uyarınca sermaye yaklaşımına göre parasal teşvikler şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR Makine Bedeli 350.000 Gümrük Vergisi 5.600	355.600		
102 BANKALAR		350.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600		5.600	
Makinenin ömrünün 5 yıl olduğu varsayılırsa, makine teslim alındığında gümrük vergisine ilişkin teşvik kazanıldığı için aşağıdaki kayıt yapılır;			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600	355.000 5.600		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ* Kısa vadeli gümrük vergisi muafiyeti teşviki 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ** Uzun vadeli gümrük vergisi muafiyeti teşviki		355.000 1.120 4.480	
Dönem sonunda alınan devlet teşvikleri hesabı gelir olarak aktarılır;			
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 546 YEDEKLERDE İZLN. DEV. TEŞ. GEL.*** Devlet Teşviki Fonu	1.120		1.120
Dönemsellik kavramı gereği her yıl uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılır;			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	1.120		1.120

* Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre ileriki aylarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 87).

** Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 105).

*** Bu hesap, vergi mevzuatı ya da ilgili diğer mevzuat uyarınca yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin izlenmesinde kullanılır. Diğer taraftan, TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler, gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktaracakları devlet teşviklerini bu hesapta değil "382 Alınan Devlet Teşvikleri / 482 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabında (ya da TFRS uygulayan işletmeler açısından ilgili varlığın defter değerinden indirmek suretiyle) izlerler. Bunlar, kar veya zarar hesaplarına yansıtıktıkları devlet teşvik gelirlerini izleyen dönemin başında dönem net karından bu hesaba aktararak bu hesapta izleyebilir (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 115).

Buna göre işletme, ilk olarak teşvik belgesinin kullanılacağı iş makinesi alım işleminin kaydını gerçekleştirecektir. Ardından teşvik vesilesiyle gümrük vergisinden muaf tutulacak olan işletme, makinenin faydalı ömrü olan 5 yıl süresince gümrük vergisi tutarınca geri alınan tutarı; ilgili yıla ait olan kısmını "382 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabında, geri kalan yıllara ait olan kısmını ise "482

Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında muhasebeleştirilecektir. Söz konusu devlet teşviki, sermaye yaklaşımına göre, “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri” hesabı yardımıyla özkaynaklarda raporlanacaktır.

2.1.2. Parasal Teşviklerin Gelir Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme yatırım teşvik belgesi ile iş makinesi ithalatı için başvurmuştur. İthalatın gerçekleşmesi için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Yeni teşvik uygulamalarına göre işletme gümrük vergisi muafiyetine tabii tutulmuştur. Makine bedeli 350.000 TL.’dir. Gümrük vergisi oranı %1,6’dır (Gökçe, 2018: 150).

259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSL. Makine Bedeli 350.000 Gümrük Vergisi 5.600	355.600	
102 BANKALAR		350.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600		5.600
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600	355.000 5.600	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIML. 644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ.*		355.000 5.600

2018 yılında yayımlanan Yeni Hesap Planı Taslağı uyarınca gelir yaklaşımına göre parasal teşvikler şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

*Bu hesap, 641, 642 ve 643 kodlu hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği diğer gelir ve kazançlarının izlenmesinde kullanılır. Örneğin, devlet teşviklerinin teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerin izlendiği hesaplardan indirilerek izlenmediği durumlarda, döneme ilişkin devlet teşvik gelirleri bu hesaba izlenir (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 139).

Buna göre, iş makinesi alımı için teşvik alan işletmenin, ilgili teşviki makine bedeli ve gümrük vergisinin toplamı kadar, yani alış maliyeti tutarınca “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar” hesabına kaydetmesi gerekmektedir. Makine işletme tarafından edinildikten sonra, söz konusu maddi duran varlık yatırımı işlemi gerçekleşmiş olduğundan, 259 kodlu hesabın tutarınca “253 Tesis, Makine ve Cihazlar” hesabına aktarım yapılacaktır. Aynı şekilde edinim işlemi için ödemiş olduğu vergiyi teşvik vesilesiyle geri almış sayılacağından ilgili vergi tutarı kadar “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabını kullanarak gelir kaydı gerçekleştirecektir.

2.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Parasal olmayan devlet teşviklerinde verilen arsa gibi varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilmelidir. Varlıklar tespit edilen tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılır (TMS 20, Paragraf 23).

Z. TURAN

2.2.1. Parasal Olmayan Teşviklerin Sermaye Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme, üretim bölümü için bilgisayar yazılımı almak istemektedir. Bu alım için KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı)’den destek ödemesi almak istemektedir. KOSGEB incelemeleri sonucu destek vermeyi uygun görmüştür. İşletme 3.500 TL ve %18 KDV bedelli olarak 12.09.2014 tarihinde yazılımı satın alıp kullanmak üzere kurulumunu gerçekleştirmiştir. KOSGEB’e belgeleri de vererek, %50 destek almaya 20.09.2014 tarihinde hak kazanmıştır. Bilgisayar programının faydalı ömrü 3 yıldır.

Bu teşvik türünde işletme, KOSGEB’in belirlemiş olduğu yazılımı tedarikçisinden alması ile teşvik almaya hak kazanmıştır. Bu nedenle söz konusu teşvik, varlığa ilişkin bir teşviktir (Gökçe, 2018: 152).

Buna göre ilgili örnek, Yeni Hesap Planı Taslağı’nda kullanılması öngörülen hesaplar yardımıyla aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

20.09.2014			
261 HAKLAR		3.500	
191 İNDİRİLECEK KDV		630	
	100 KASA		4.130
<i>Bilgisayar yazılımı satın alım kaydı</i>			
<i>1.690 TL. olarak hesaplanan KOSGEB teşviki, faydalı ömür 3 yıl olduğundan, yıllık 583,33 TL. tutarında muhasebeleştirilecektir.</i>			
102 BANKALAR		1.690	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		60	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33
	Kısa vadeli bilgisayar yazılım desteği		
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		1.166,67
	Uzun vadeli bilgisayar yazılım desteği (1.690-583,33)		
<i>KOSGEB tarafından kabul edilen desteğin banka aracılığıyla aktarılması (60 TL. komisyon kesilmiştir).</i>			
<i>Dönem sonlarında amortisman ayrılacaktır. Standart, duran varlıkların alındığı yıl kıst amortisman uygulanmasını kabul etmektedir.</i>			
<i>31.12.16 için $3.500 \times \%33,33 = 1.166,55 / 12 = 97,2125 \times 4 = 388,85$ TL.</i>			
31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		388,85	
Amortisman gideri			
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		388,85
	Bilgisayar yazılımı amortismanı		
<i>Dönemsellik kavramı gereği her yıl uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılır;</i>			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33

Buna göre, ilk olarak işletmenin KOSGEB tarafından belirlenmiş olan yazılımı tedarikçisinden temin etmesi nedeniyle teşvik almaya hak kazanması durumu, Yeni Hesap Planı’na göre “261 Haklar” hesabında muhasebeleştirilecektir. İlgili hakkın edinim kaydından sonra, KOSGEB teşviki, bilgisayar yazılımının faydalı ömrü kadarınca ilgili yıla ait tutar “382 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında, geri kalan yıllara ait tutar ise “482 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında muhasebeleştirilecektir. Ardından işletme, ilgili maddi olmayan duran varlık için amortisman ayırma işlemini gerçekleştirecek ve finansal raporlama standartları uyarınca edinim yılında kıst amortisman uygulaması gerçekleştirecektir.

31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yazılım amortismanı	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR Yazılım amortismanı	1.166,55	1.166,55
2016 ve 2017'de de aynı kayıtlar yapılır; 2018'de ise 2016'dan kalan aylar için (97,2125 x 8 =777,7 TL.) kayıt yapılması gerekmektedir.			
31.12.2016			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	583,33	583,33
31.12.2017			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yazılım amortismanı	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR Yazılım amortismanı	1.166,55	1.166,55
Son yılda alınan devlet teşvikleri, öz kaynaklara aktarılır.			
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	546 YEDEKLERDE İZLN. DEV. TEŞ. GELİRLERİ Devlet Teşviki Fonu	1.750	1.750

Bilgisayar yazılımının faydalı ömrü sonunda, ilgili yazılım için alınmış olan devlet teşviki kadarınca sermaye yaklaşımına göre, “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri” hesabı yardımıyla özkaynaklarda raporlanacaktır.

2.2.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Gelir Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme, üretim bölümü için bilgisayar yazılımı almak istemektedir. Bu alım için KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı)’den destek ödemesi almak istemektedir. KOSGEB incelemeleri sonucu destek vermeyi uygun görmüştür. İşletme 3.500 TL ve %18 KDV bedelli olarak 12.09.2014 tarihinde yazılımı satın alıp kullanmak üzere kurulumunu gerçekleştirmiştir. KOSGEB’e belgeleri de vererek, %50 destek almaya 20.09.2014’te hak kazanmıştır. Bilgisayar programının faydalı ömrü 3 yıldır (Gökçe, 2018: 152).

102 BANKALAR	1.690	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Komisyon gideri	60	
644 ESAS FAAL. DiĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ.		1.750

Amortisman kayıtları sermaye yaklaşımının aynısı olduğu için tekrarlanmamıştır.

İşletme, gelir yaklaşımına göre, elde edilen devlet teşvikinin kullanıldığı edinimin faydalı ömrü göz önünde bulundurulmaksızın, teşvik tutarı kadarınca gelir tablosu hesabı olan “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı kullanılarak raporlanacaktır.

3. TEŞVİKLERİN GERİ ÖDENMESİ

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, «TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı» kapsamında muhasebe tahminin düzeltilmesi olarak kaydedilmektedir. Gelire ilişkin teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu

Z. TURAN

tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenen gelir kaleminden düşülecektir. Geri ödenen tutarın ertelenen gelirin tutarını aşması veya ertelenmiş bir gelirin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilecektir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar arttırılacak veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılacaktır (Örten vd., 2018: 527).

3.1. Parasal Teşviklerin Geri Ödenmesi

Örnek: İşletme, çalışanlarının 2.400 TL.'lik sosyal güvenlik priminin %40 oranında devlet tarafından ödenmesi teşvikini almaya hak kazanmış ve ödediği primi tahsil etmiştir. Daha sonra incelemelerde usulsüzlük yapıldığı tespit edilerek teşvik geri alınmıştır (Gökçe, 2018: 157).

<u>Sermaye yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ	960
Devlet teşvikleri fonu	
100 KASA	960
<u>Gelir yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	960
100 KASA	960

Buna göre, önceden alınmış bir devlet teşvikinin çeşitli nedenlerle iptal edilmesi durumunda, öncelikle parasal nitelikli bir teşvik olarak alınan unsurun (örnek için sosyal güvenlik primi geçerlidir) iptal kaydı; teşvikin hangi yaklaşım ile muhasebeleştirildiğine göre değişkenlik gösterecektir. Dolayısıyla, teşvik alımı sürecinde yapılan kayıtlar, ters kayıt yapılarak kapatılacak ve ilgili işlem sonlandırılacaktır.

3.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Geri Ödenmesi

Örnek: İşletme turistik otel kurmayı planlamış ve bunun için bir arsayı teşvik olarak devletten almıştır. Fakat yaşanan problemlerden ötürü sözleşmede belirtilen tarihte otel inşasına başlanamamıştır. Arsanın bugünkü değeri 450.000 TL.'dir (Gökçe, 2018: 156).

<u>Sermaye yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ	450.000
Devlet teşvikleri fonu	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIR.	450.000
Teşvik olarak alınan arsanın iade kaydı	
<u>Gelir yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	450.000
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIR.	450.000

Buna göre, önceden alınmış bir devlet teşvikinin çeşitli nedenlerle iptal edilmesi durumunda, parasal olmayan bir nitelik taşıyan teşvik olarak alınan unsurun (örnek için arsa geçerlidir) iptal kaydı; teşvikin hangi yaklaşım ile muhasebeleştirildiğine göre değişmek koşuluyla gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, teşvik alımı sürecinde yapılan kayıtlar, ters kayıt yapılarak kapatılacak ve ilgili işlem sonlandırılacaktır.

SONUÇ

Ülkelerin ekonomik kalkınma süreçlerinde uyguladıkları politikalardan biri olan devlet teşvikleri, gerek sektörel gerek faaliyet odaklı gelişimlerin hız kazanması için verilen maddi ve aynı desteklerdir. Özellikle reel sektörün kriz yaşadığı veya makroekonomik gelişmelerin işletmeler açısından olumsuz seyrettiği dönemlerde, devlet teşviklerinin kullanılması, işletmeleri finansal açıdan rahatlatıcı bir yöntem olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ihracatın artırılması, sanayileşmenin desteklenmesi gibi amaçlar doğrultusunda spesifik bölgelere devlet teşviki imkanı sağlanmaktadır. Muhasebeleştirme açısından, söz konusu devlet teşviklerinin raporlanması sürecine rehberlik eden; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti'nden birebir çevirisi yapılarak ülkemiz mevzuatına uyarlanan düzenleme, *TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı* olarak yürürlükte. Söz konusu standart, devlet teşviki ve devlet yardımları arasındaki farkı açıklamakta ve bunların muhasebeleştirme koşulları ile ilgili örnekler sunmaktadır. Buna göre devletten işletmeye bir kaynak transferi söz konusu olduğunda devlet teşviki, kaynak transferi söz konusu olmadığında ise devlet yardımı olarak nitelendirilen bu destekler; ya sermaye ya da gelir yaklaşımı ile finansal tablolarda raporlanabilmektedir. Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu bir raporlama yapılması sürecinde, Tek Düzen Hesap Planı, yetersiz bulunması nedeniyle eleştirilmektedir. Söz konusu eleştirilerden biri de, devlet teşviklerinin raporlanması ile ilgili uygun hesapların olmamasıdır. Buna istinaden, Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı çalışmasında, TMS 20 standardı ile uyumlu düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, gerek parasal gerek parasal olmayan devlet teşviklerinin sermaye ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilme süreçleri ele alınmıştır. Buna göre Yeni Hesap Planı Taslağı düzenlemesine göre, işletmelerce alınan devlet teşvikleri vade unsuruna göre ikiye ayrılarak; “382 Alınan Devlet Teşvikleri” ve “482 Alınan Devlet Teşvikleri” olarak yer alacaktır. Teşvik desteklerinin sermaye yaklaşımına göre raporlanmasında kullanılacak hesap olarak “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri” hesabı; gelir yaklaşımına göre raporlanmasında kullanılacak hesap olarak ise “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı önerilmiştir.

KAYNAKÇA

Gökçe, N. (2018). Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS – TFRS). Gece Akademi.

Gökgöz, A. (2012),. Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 5 (2): 41-54.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Yeni Hesap Planı Taslağı. (Erişim Tarihi 09.08.2019).

Z. TURAN

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

Küçükkahraman, B. (2013). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

Okutmuş, E., Uyar, S. ve Gövce, M. (2015). Sağlık Turizminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16 (2): 63 – 82.

Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (3): 31 – 45.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Genişletilmiş 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Türkiye Muhasebe Standartları 20 No.lu Tebliğ. *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. 22 Aralık 2012, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS20.pdf>.

Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 16 (2): 57 – 71.