

KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNİN MSGUT VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İlknur ESKİN¹

Özet

Kalkınma Ajansları bölgeler arası eşitsizliklerin azaltılmasını ve bölgesel kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda mali destek şeklinde doğrudan finansman desteği, güdümlü proje desteği, faiz desteği ve teknik destek programlarıyla destekler sunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, kalkınma ajansı desteklerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kapsamında muhasebeleştirilmesini incelemektir. Bu kapsamda, kalkınma ajansının destekleri örnek olay yöntemi ile incelenmiştir. MSUGT ve BOBİ FRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsenmektedir. BOBİ FRS’de devlet teşvikleri koşullu ve koşulsuz olarak sınıflandırılmakta ve bu sınıflandırma dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir. Koşulsuz destekler, MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında doğrudan gelir hesabına kaydedilmektedir. Koşullu destekler, MSUGT kapsamında tahsil edilen kısmı gelir hesabına kaydedilmektedir. BOBİ FRS’de devlet teşviki, teşvikin elde edildiği andan teşvik koşulunun yerine getirilmesine kadar sürede finansal durum tablosunda “ertelenmiş gelirler” hesabına kaydedilmektedir. Teşvik koşulu yerine getirildiğinde “ertelenmiş gelirler” hesabındaki tutar kâr veya zarar hesabına gelir olarak aktarılmaktadır. Ayrıca, her iki muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar farklı olmakla birlikte, destekler esas faaliyetlerden gelir olarak değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Kalkınma Ajansı Destekleri, MSUGT, BOBİ FRS

ACCOUNTING OF DEVELOPMENT AGENCY SUPPORTS WITHIN THE SCOPE OF GCASA AND LMEs FRS

Abstract

Development Agencies aim to reduce interregional inequalities and to provide regional development. For this purpose, supports are provided in the form of financial support, interest support and technical support programs. The aim of this study is to examine accounting records of development agency supports within the scope of General Communique on Accounting System Application (GCASA) and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (LMEs FRS). In this context, the financial support provided by the development agency was examined through case study method. GCASA and LMEs FRS have adopted the income approach in the accounting records of government grants. The grants are classified as conditional and unconditional in the LMEs FRS and records are accounted accordingly. As a result of the study, it is determined that the financial support provided by the development agency is directly recorded in the income account within the scope of GCASA and

¹ Dr, Öğretim Üyesi Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Edirne, TÜRKİYE, <https://orcid.org/0000-0003-2306-7315>.

LMEs FRS at the term of receipt because of the unconditional support. Government grant in LMEs FRS is recorded in “deferred income” account on finance table during the period from grant receipt to fulfilment of requirements. When the grant requirements are fulfilled, the amount in deferred income account is transferred to profit or loss account as revenue. In addition, it has been determined although the accounts used in both accounting systems are different, the supports are evaluated as real operating incomes.

Key Words: Government Grants, Development Agency Supports, GCASA, LMEs FRS

1. GİRİŞ

OECD’ye göre teşvik, bir yatırımın maliyetini veya potansiyel kârını etkileyerek veya yatırım ile ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir (Dağ & Çelik, 2018: 871). Teşvikler genel olarak, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerinden daha hızlı gelişmesini sağlamak için kamu tarafından çeşitli yöntemlerle sağlanan maddi, mali olmayan destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanabilir (Gülmez & Yalman, 2010: 236).

Devlet teşviklerinin en önemli amacı, ülke ekonomisinin kalkınması için kaynakların etkin kullanılmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, sürdürülebilir ekonomi ve büyüme gibi ekonomik hedeflerin yanı sıra bölgesel gelir dağılımındaki eşitsizlikler, göç ve çevre gibi sorunların çözümü için çeşitli teşvik ve destek mekanizmaları kullanılmaktadır. Ayrıca, bölgelerin ekonomik yapılarının güçlendirilmesi için kalkınma ajansları aracılığıyla kırsal ve yerel kalkınma hedeflenmektedir. Ajanslar, bölge planları doğrultusunda ve bütçe yılını dikkate alarak bölgede hangi alanlara hangi aktörlerin destek vereceğini belirlemektedirler.

BOBİ FRS’de devlet teşvikleri “*faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımları*” olarak tanımlanmıştır. MSUG’de ise devlet teşvikleri kavramı açıklanmamış, sadece işletmenin kullanacağı devlet teşviklerinin Tekdüzen Hesap Planı’nda “602 Diğer Gelirler” hesabında izleneceği belirtilmiştir.

Çalışmada, mali destek kapsamında proje teklif çağrısı sonucunda ajans tarafından sağlanan mali destek ve güdümlü proje destek ele alınmıştır. Bu desteklerle ilgili oluşturulan örnek olay üzerinden desteklerin MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Ayrıca, devlet teşviklerinin “Diğer Gelirler” hesabında veya “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilmesinin işletmenin brüt satış kârı ve faaliyet kârı üzerindeki etkisi örnek uygulamada değerlendirilmiştir. Çalışmanın diğer bölümlerinde sırasıyla kalkınma ajanslarının yapısı ve bölgesel kalkınmadaki rolü, literatür ve devlet teşvikleri MSUGT ve BOBİ kapsamında açıklanmış, daha sonra konu örnek olay çalışması yöntemine göre incelenmiştir.

2. KALKINMA AJANSLARI VE BÖLGESEL KALKINMA

Küreselleşme ile birlikte bölgelerin rekabette farklılaşması fikri ön plana çıkmış ve bölgelerin önemi artmıştır. Bu durum, bölgelerde işbirliği ve eşgüdümü sağlanması gibi faaliyetlerde bulunan bölgesel kalkınma ajanslarının kurulmasına yol açmıştır (Akbulut,2018: 60). Türkiye’de bölgesel düzeyde çalışmalar Avrupa Birliği’ne katılım süreci ile birlikte başlamıştır. Avrupa Birliği’nin sunduğu teşvik fonlarından yararlanmak ve Birliğin Bölgesel politikalarına uyum sağlamak amacıyla bu yönde çalışmalara ağırlık vermiştir (Ultan & Saygın, 2016: 72).

Ülkemizde Kalkınma ajanslarının yasal yapısı “5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile oluşturulmuştur. Kalkınma ajanslarının; kamu, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları arasında işbirliğini geliştirmek, kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlayarak ulusal kalkınmada öngörülen politikalar doğrultusunda bölgesel kalkınmayı hızlandırmak, sürdürülebilirliği sağlamak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak gibi görev ve sorumlulukları bulunmaktadır (Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Sayı 4, madde 188). Ajansların mali yapısı, gerçekleştirilen projeler kapsamında devlet tarafından tahsis edilen ödenek aktarımları yoluyla oluşmaktadır (Yılmaz & Yıldız, 2020:501). Kalkınma ajanslarının genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köksal & Köse, 2018:1099):

- Kalkınma ajansları gücünü kamudan almaktadır.
- Ajansların faaliyetleri coğrafi bir bölgeyi kapsamaktadır.
- Ajans bölge hedeflerini net olarak ortaya koyabilmektedir.
- Ajans uyguladığı politikalar ile bölgede yer alan aktörlerle koordinasyonu sağlamaktadır.
- Bölgenin geliştirilmesi ve endüstriyel alt yapının oluşturulması amacıyla işletmelere rehberlik hizmeti sunmaktadır.

Ülkemizin 26 bölgesinde kurulan kalkınma ajansları hem ulusal hem de bölgesel olarak ekonomik, sosyal ve kırsal kalkınmada önemli rollere sahiptir. Kalkınma ajansları, kaynakların bölgeler arasında adil dağılımını sağlamak, ekonomik faaliyetleri dengelemek için bölgeye yatırım teşvikleri ve kamu yatırımlarının aktarılmasına yönelik faaliyetler yürütmektedir (Utan & Saygın, 2016, s.72).

Ajanslar, sorumlu oldukları bölgeye mali destek şeklinde doğrudan finansman desteği (fizibilite, proje teklif çağrısı, güdümlü proje çağrısı), faiz desteği ve teknik destek programlarıyla desteklemektedirler. Doğrudan mali destekler, ajansların faaliyetlerini kesintisiz devam edebilmesi amacıyla sundukları desteklerdir. Ayrıca, ar-ge, inovasyon ve girişimciliğin tabana yayılması, rekabet kapasitesinin geliştirilmesi, bölgenin tanıtılması amacıyla bölge aktörleri ile iş birlikleri yapmaktadırlar (Demircioğlu & Demircioğlu, 2014: 184; Yılmaz & Yıldız, 2020: 503).

Kalkınma ajansları yatırımları teknolojik yatırımlara yönlendirerek teknolojik yatırımlara ağırlık verilmesine, mali destek programlarıyla ihracat kapasitesinin artırılmasını sağlamaktadır. Proje yararlanıcılarına finansman sağlayarak tasarrufların yatırıma yönlendirilmesini, stratejik analizler yaparak bölgede kümelenme potansiyeline sahip sektörlerin belirlenmesine katkıları sağlamaktadır. Ajanslar, bu faaliyetleriyle gayri safi yurtiçi hasıla artışında doğrudan veya dolaylı olarak etkin oldukları ifade edilebilir (Erbaş, 2014:104-105).

3. LİTERATÜR

Literatürde devlet teşviklerinin muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirme esaslarını inceleyen çalışmalar yoğunluktadır. Devlet teşvikleri ile ilgili çalışmaların büyük bir bölümünde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”na göre muhasebeleştirilme ilkeleri dikkate alınmıştır. Ulusan (2008), Tekşen (2010), Zeytinoğlu ve Gönen (2015), Çelik vd. (2015), Onay (2016), Karasioğlu ve Kınalı (2017), Onur (2020) yaptıkları çalışmada devlet teşviklerini TMS 20 kapsamında

muhasebeleştirmesini açıklamışlardır. Tuncez ve Aktaş (2016) turizm sektörüne yönelik devlet teşviklerini, Yılmaz (2014), Temelli (2019) tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerini TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesini örneklerle açıklamışlardır. Bu çalışmalarda TMS 20 kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan “gelir yaklaşımı” ve “sermaye yaklaşımı” örneklerle ele alınmıştır. Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin kar ya da zararda muhasebeleştirildiği, sermaye yaklaşımında teşvikin kazanılmış bir gelir olarak düşünülmemesi gerektiğinden finansal durum tablosuna muhasebeleştirildiği ifade edilmiştir.

Bazı çalışmalarda ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi MSUGT, TMS, BOBİ FRS açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Altınkaynak ve Doğan (2020) turizm sektörüne uygulanan teşvikleri MSGUT, TMS 20 ve BOBİ FRS açısından karşılaştırmalı olarak örneklerle incelemiştir. Çalışmada, finansal raporlama çerçevelerindeki farklılıkların teşviklerin muhasebe kayıtlarında farklılıklara neden olduğu ve bu durumun finansal tabloların gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir olma özelliğini zedelediği vurgulanmıştır. Dinç ve Yıldırım (2020), MSGUT, TMS 20 ve BOBİ FRS çerçevesinde devlet teşviklerini incelemişler ve örneklerle muhasebeleştirilmesini açıklamışlardır. Çalışmada üç sistemde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının benimsendiği ve mevzuat izin vermesi durumunda sermaye yaklaşımının kullanılabileceği belirtilmiştir. Yazarkan ve Soğuksu (2020), KOSGEB tarafından sağlanan desteklerin MSGUT, TMS 20 ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesini örnek olay yöntemi kullanarak açıklamışlardır. Çalışmada, koşulsuz desteklerin MSUGT ve BOBİ FRS’ye göre gerçekleştiği dönemde gelir olarak kaydedilmesinin, TMS 20’ye göre ise ait oldukları dönemde sistematik olarak gelir hesabına yazılmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Devlet teşviklerini üç muhasebe uygulamaları kapsamında karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmaların vurguladığı ortak nokta, devlet teşviklerinin MSUGT kapsamında “602 Diğer Gelirler” hesabında muhasebeleştirilmesinin gerçeğe uygun bilgi sunmadığıdır. Bu hesapta, teşvikler muhasebeleştirildiğinde işletmenin esas ticari faaliyetlerinden elde edilen gelir olarak kabul edildiği ve bunun da paydaşların yanlış kararlar almasına neden olabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmalarda, TMS 20 kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “gelir yaklaşımı” ve “sermaye yaklaşımı” olarak iki farklı yaklaşımın yer almasının finansal tablolarda karşılaştırılabilir bilgi sağlanmasında sorunlar yaratabileceği belirtilmiştir.

4. MSGUT VE BOBİ FRS KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maliye Bakanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175. ve mükerrer 257. maddelerinde verilen yetkiye bağlı olarak I No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) hazırlamıştır. Bu tebliğ, 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. MSUGT’de muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yer almaktadır.

MSUGT’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili açıklama “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” kısmında yapılmıştır. Burada devlet teşviklerinin “brüt satışlar” hesap grubu içerisinde yer alan “Diğer Gelirler” hesabında izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğde “Diğer gelirler” hesabının kullanışı şu şekilde açıklanmıştır: “İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye

katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir” (www.gib.gov.tr).

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler MSUGT’ya ilave olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca finansal tablolarını BOBİ FRS’ye göre hazırlaması gerekmektedir (Doğan, 2018:117). BOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Resmi Gazete yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS’nin 16. Bölümünde, devlet teşviklerinin ve devlet dışındaki taraflarca sağlanan yardımlara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir. Standartta devlet teşviklerinin amacı, belirli koşulları sağlayan işletmelere ekonomik fayda sağlanması olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, genel ticaret koşullarının iyileştirilmesi için devletin geniş bir kitleye sağladığı dolaylı katkılar, devlet teşviki olarak değerlendirilmemektedir. Standartta devlet tarafından sağlanan ve önceden belirlenen koşullar yerine getirildiğinde devlet tarafından vazgeçilen krediler ile faiz oranı piyasa faiz oranının altında olan devlet kredisinden sağlanan fayda devlet teşviki olarak değerlendirilmektedir (BOBİ 16, paragraf 2-5).

Standart, teşvik kapsamına girmeyen işlemleri açıklamıştır. Buna göre, devlet teşvikleri makul bir biçimde bir değere dayandırılmayan devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemleri kapsamamaktadır. Ayrıca, standart kurumlar vergisi istisnası, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirimli vergi oranları gibi vergi uygulamalarını da teşvik kapsamında değerlendirmemektedir (BOBİ 16, paragraf 3-4).

BOBİ FRS’de devlet teşvikleri koşullu ve koşulsuz teşvikler olarak iki grupta sınıflandırılır ve bu sınıflandırma dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Koşulsuz teşvikler, teşvik alınmadan önce koşulların yerine getirildiği veya herhangi bir koşul gerektirmeyen teşviklerdir. Bu teşvik, alındığında kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirilir. Koşullu teşviklerde ise, gelecekte performans şartlarının yerine getirilmesi gereken teşviklerdir. Bu teşvikler alındıklarında, performans şartları yerine getirinceye kadar finansal durum tablosunda “ertelenmiş gelirler” kaleminde gösterilir. Performans şartları yerine getirildiğinde kâr veya zarar hesabına gelir olarak aktarılacak tutar bu hesabın alacağına kaydedilir (BOBİ 16, paragraf 7).

Standartta devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde varlığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir. Ancak, devletten piyasa faiz oranından düşük bir faiz ile kredi alındığında devlete yapılacak geri ödemelerin piyasa faiz oranıyla iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değer üzerinden ölçüleceği ve bu tutarın finansal durum tablosunda “diğer finansal yükümlülükler” kalemine kaydedileceği belirtilmiştir. Diğer finansal yükümlülükler kalemine kaydedilen tutar ile devletten alınan kredi tutarı arasındaki farkın devlet teşviki olarak muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir (BOBİ 16, paragraf 8-9).

5.MSGUT VE BOBİ FRS GÖRE KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde çalışmanın amacı, yöntemi açıklanmış, MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında devlet teşvikleri örnek uygulamalarla incelenmiştir.

5.1. Çalışmanın Amacı ve Yöntem

Çalışmanın amacı, kalkınma ajansları tarafından sağlanan desteklerin MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesini incelemektir. Bu amaç doğrultusunda Trakya Kalkınma Ajansı'nın kurumsal web sayfasından yayınlanan desteklere ilişkin dokümanlar incelenmiştir. Çalışmada, mali destek kapsamında proje teklif çağrısı sonucunda ajans tarafından sağlanan mali destek ve güdümlü proje destek ele alınmıştır. Bu desteklerle ilgili oluşturulan örnek olay üzerinden desteklerin MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır. Ayrıca, devlet teşviklerinin “Diğer Gelirler” hesabında veya “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilmesinin işletmenin brüt satış kârı ve faaliyet kârı üzerindeki etkisi örnek uygulamada açıklanmıştır.

Ajans tarafından sağlanan doğrudan finansman desteği, ağırlıklı olarak proje teklif çağrısı programıyla sağladığı desteği içermektedir. Doğrudan finansman desteği, genellikle teklif çağrısı sonucunda kalkınma ajansı tarafından sağlanan geri ödemesiz desteği içermektedir (Yılmaz & Yıldız, 2020: 504). Ajans, proje teklif çağrısı programında, kurumları bölge planı kapsamında önceden belirlenen konu ve şartlara uygun proje sunmaya davet etmektedir. Başvuru sahiplerinin projelerinin ajans tarafından belirlenen usul ve esaslara göre uygun görülmesi halinde o proje desteklenmektedir. Güdümlü proje destek programı ise, ajansın bölgesel kalkınma için önemli gördüğü alanlarda yapılan projeleri desteklediği programdır. Ajans bu destekte projeye ilişkin fikri ve genel çerçeveyi oluşturduktan sonra projeyi uygulayacak muhtemel aktörleri belirlemektedir (www.trakyaka.org.tr).

5.2. Örnek Uygulamalar ve Çözümleri

Bu bölümde devlet teşvikleri ile ilgili örnekler MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında çözümlenmiştir.

Örnek 1: İDA Sağlık Hizmetleri A.Ş. hastanesinin bünyesinde obezite merkezi açılması amacıyla “sağlık turizmi” kapsamında proje hazırlamış ve proje Trakya Kalkınma Ajansının proje teklif çağrısı kapsamında mali destek programından yararlanmaya hak kazanmıştır. Projenin süresi bir yıl olup, proje bütçesinde belirtilen kalemlere ilişkin işlemlere başlanmıştır. Bu işlemler aşağıda açıklanmış ve muhasebe kayıtları MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında çözümlenmiştir.

1. Şirket obezite merkezi için 15 Haziran 2020 tarihinde endoskopi cihazı ve vücut kitle indeks ölçüm cihazını 025 nolu fatura ile 300.000 TL'ye Truva Medikal Cihazları Sanayi ve Ticaret Şirketinden vadeli olarak satın almıştır. Şirket fatura bedelini bir ay sonra ödemiş ve bu bedeli kalkınma ajansından iki ay sonra tahsil etmiştir.

15.06.20XX		Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		300.000,00	
253.01. Teşvik Kapsamında Alınan Cihazlar		300.000,00	
320.SATICILAR			300.000,00
320.01. Truva Medikal San.Tic.Ltd cihaz alımı			

15.07.20XX		Borç	Alacak
320.SATICILAR		300.000,00	
320.01.Truva Medikal San.Tic.Ltd.Ş		300.000,00	
102 BANKALAR			300.000,00
102.01. İş Bankası Vadesiz mevduat			300.000,00
ödeme			

Yukarıdaki ilk kayıt cihazların vadeli satın alınmasını, ikinci kayıt firmaya ödeme yapılmasını, üçüncü kayıt kalkınma ajansından cihazların fatura bedelinin tahsil edilmesini göstermektedir. Bu muhasebe kayıtları BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında aynı olacaktır.

BOBİ FRS'ye göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

15.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		300.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat		300.000,00	
644. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			300.000,00
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Standartta, koşulsuz teşviklerin alındığı anda kâr veya zararda muhasebeleştirilebileceği belirtilmiştir. Şirketin kalkınma ajansından aldığı destek koşulsuz ve işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmasından dolayı taslak hesap planında yer alan "644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar" hesabına kaydedilmiştir.

MSUGT' a göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

15.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		300.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat		300.000,00	
602. DİĞER GELİRLER			300.000,00
602.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

MSUGT'a göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiş ve teşviklerin "602 Diğer Gelirler" hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu teşvik, satışlarla

ilgili olmadığından “602 Diğer Gelirler” hesabı yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

2. Şirket, projenin hedef kitleye ve bölge paydaşlarına duyurulması için yerel bir basın şirketiyle anlaşma yapmıştır. Anlaşma kapsamında basın şirketi obezite merkezini TV, gazete ve internet sayfasında bir ay boyunca reklamını yapacaktır. 25 Temmuz 2020 tarihinde Basın şirketi hizmeti karşılığı olarak 7.000 TL tutarındaki faturayı düzenlemiştir. Şirket fatura bedelini bir ay sonra ödemiş ve bu bedeli kalkınma ajansından iki ay sonra tahsil etmiştir.

25.07.20XX		Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		7.000,00	
740.10. Obezite Merkezi Hizmet Üretim M.		7.000,00	
320.SATICILAR			7.000,00
320.02. Basın şirketi			7.000,00
tanıtım gideri			

25.08.20XX		Borç	Alacak
320.SATICILAR		7.000,00	
320.02. Basın şirketi		7.000,00	
102 BANKALAR			7.000,00
102.01. İş Bankası Vadesiz mevduat			7.000,00
ödeme			

Yukarıdaki ilk kayıt tanıtım faturasının vadeli kayıt yapılmasını, ikinci kayıt firmaya ödeme yapılmasını, üçüncü kayıt kalkınma ajansından fatura bedelinin tahsil edilmesini göstermektedir. Bu muhasebe kayıtları BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında aynı olacaktır. BOBİ FRS’ye göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

25.09.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		7.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat		7.000,00	
644. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			7.000,00
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P.			
desteğin tahsil edilmesi			

BOBİ FRS’ye göre yapılan muhasebe kaydında alınan destek “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına kaydedilmiştir.

MSUGT’ a göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre yapılan muhasebe kaydında alınan teşvik "602 Diğer Gelirler" hesabına kaydedilmiştir. Bu teşvik satışlarla ilgili olmadığından "602 Diğer Gelirler" hesabı yerine "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

Şirketin proje bütçesinde gösterilen ve kalkınma ajansı tarafından onaylanan konferans, seminer giderleri ile elektrik, su ve ısınma giderleri de yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda muhasebeleştirilecektir.

3. Obezite merkezinde tedavi olmak için gelen hastaların Çorlu havalimanından Edirne'ye ulaşımının sağlanması amacıyla bir ulaşım şirketi ile anlaşma yapılmış. 17 Ağustos 2020 tarihinde Ulaşım şirketi hizmeti karşılığı olarak (belirlenen sefer sayılarına göre) 3.000 TL tutarındaki faturayı düzenlemiştir. Şirket fatura bedelini bir ay sonra ödemiş ve bu bedeli kalkınma ajansından iki ay sonra tahsil etmiştir.

17.08.20XX		Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		3.000,00	
740.10. Obezite Merkezi Hizmet Üretim M.		3.000,00	
320.SATICILAR			3.000,00
320.03. Ulaşım şirketi			3.000,00
ulaşım gideri			

17.09.20XX		Borç	Alacak
320.SATICILAR		3.000,00	
320.02.Basın şirketi		3.000,00	
102 BANKALAR			3.000,00
102.01. İş Bankası Vadesiz mevduat			3.000,00
ödeme			

Yukarıdaki ilk kayıt ulaşım faturasının vadeli kayıt yapılmasını, ikinci kayıt firmaya ödeme yapılmasını, üçüncü kayıt kalkınma ajansından fatura bedelinin tahsil edilmesini göstermektedir. Bu muhasebe kayıtları BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında aynı olacaktır.

BOBİ FRS'ye göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

17.10.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		3.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat		3.000,00	
644. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			3.000,00
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

Şirketin kalkınma ajansından aldığı teşvik” 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına kaydedilmiştir.

MSUGT’ a göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

17.10.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		3.000,00	
102.01.İş Bankası vadesiz mevduat		3.000,00	
602. DİĞER GELİRLER			3.000,00
602.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

MSUGT’a göre yapılan muhasebe kaydında alınan teşvik “602 Diğer Gelirler” hesabına kaydedilmiştir. Bu teşvik satışlarla ilgili olmadığından “602 Diğer Gelirler” hesabı yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

4. Proje kapsamında kilit personel olarak tanımlanan (projenin uygulanmasında doğrudan sorumlu kişi) diyetisyen Ayşe Çalışkan 1 Haziran 2020 tarihinde obezite merkezinde tam zamanlı çalışmak üzere işe başlamıştır. Personelin brüt ücreti 3.500 TL’dir, personel bekârdır. Personelin ücret hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

ÜCRET HESAPLANMASI	
Brüt Ücret	3.500,00
SGK İşçi P. (%14)	490,00
İşsizlik Sigortası İşçi P. (%1)	35,00
Gelir Vergisi Matrahı	2.975,00
Gelir Vergisi (%15)	446,25
Asgari Geçim İndirimi	226,73
Damga Vergisi (%0,759)	26,57
Kesintiler Toplamı	771,09
Net Ücret	2.728,91
PERSONELİN MALİYETİ	
Brüt Ücret	3.500,00
SGK İşveren Payı (%20,5)	717,50
İşsizlik Sigortası İşveren Payı (%2)	70,00
Maliyet	4.287,50

BOBİ FRS’ye göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

30.06.20XX		Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.287,50	
740.10. Obezite Merkezi Hizmet Üretim M.		4.287,50	
136.DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		226,73	
335.PERSONELE BORÇLAR			2.728,91
361.SORUMLU SIFATIYLA			
ÖDENECEK VERGİLER			446,25
364.ÖDENECEK DİĞER			
VERGİLER			26,57
365.ÖDENECEK SOSYAL			
GÜVENLİK KESİNTİLERİ			1.312,50
<i>ücret tahakkuku</i>			

30.06.20XX		Borç	Alacak
361 SORUMLU SIFATIYLA			
ÖDENECEK VERGİLER		226,73	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			226,73
<i>Asagari geçim indirimini GV'den mahsup edilmesi</i>			

01.07.20XX		Borç	Alacak
335.PERSONELE BORÇLAR		2.728,91	
102 BANKALAR			2.728,91
<i>bankadan personel ücretin ödenmesi</i>			

23.07.20XX		Borç	Alacak
361 SORUMLU SIFATIYLA			
ÖDENECEK VERGİLER		219,52	
364.ÖDENECEK DİĞER VERGİLER		26,57	
365.ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNT.		1.312,50	
102.BANKALAR			1.558,59
<i>vergi ve sigortanın ödenmesi</i>			

25.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		4.287,50	
102.01.İş Bankası vadesiz mevduat		4.287,50	
644. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			4.287,50
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

Yukarıdaki kayıtlar işçi ücret tahakkukunu, AGİ'nin gelir vergisinden mahsubunu, işçi ücretinin, vergilerinin ve sigortasının ödenmesini ve kalkınma ajansından işçi ücret maliyetinin tahsil edilmesini göstermektedir. Şirketin kalkınma ajansından aldığı teşvik” 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına kaydedilmiştir.

MSUGT’de muhasebe kayıtlarında kullanılan hesap planı "Tekdüzen Muhasebe Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" olacağından, kullanılacak hesaplarda farklılıklar olacaktır. MSUGT’ye göre ücretlerden hesaplanan Gelir Vergisi ve Damga Vergisi “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabına, SGK Primi ve İşsizlik Sigortası Primi “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri” hesabına kaydedilecektir.

MSUT’a göre şirketin tahsil ettiği teşvik ile ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

25.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		4.287,50	
102.01.İş Bankası vadesiz mevduat		4.287,50	
602. DİĞER GELİRLER			4.287,50
602.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

MSUGT’a göre yapılan muhasebe kaydında alınan teşvik “602 Diğer Gelirler” hesabına kaydedilmiştir. Bu teşvik satışlarla ilgili olmadığından “602 Diğer Gelirler” hesabı yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

Örnek 2: Truva Turizm Ticaret A.Ş. bölge halkı tarafından üretilen yöresel ürünlerin ticaretleştirilmesi ve pazar fırsatlarının yaratılması amacıyla “ sosyal girişimcilik ” projesi hazırlamış ve Trakya Kalkınma Ajansının güdümlü proje destek² programına başvurmuştur. Şirket 3 ayda toplam 100.000 TL mali destek almaya hak kazanmıştır. Ajans, şirkete programının başında 50.000 TL ödeme yapmıştır. Kalan tutarın ödenmesi için projede belirtilen yöre halkına verilecek eğitimin tamamının verilmesi koşulunu getirmiştir.

Şirket 50.000 TL’lik mali desteği programın başında, kalan tutarıda 3.ayın sonunda şartı yerine getirdiğinde tahsil etmiştir.

² Güdümlü proje destek programı, koşullu bir destek programı değildir. Bu destek, örnek 2’de koşullu destek olarak varsayılmış ve çözümüne göre yapılmıştır.

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

01.10.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		50.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat			
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		50.000,00	
136.01. Koşullu Alacaklar			
644. ESAS FAALİYETLERDEN			50.000,00
DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P.			
382. ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ			50.000,00

Yukarıdaki koşullu desteğin muhasebe kaydında, tahsil edilen desteğin tutarı “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına kaydedilmiş, şirketin şartı yerine getirmesi durumunda tahsil edilecek tutar finansal durum tablosunda “382 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabına kaydedilmiştir. İkinci ayda şarta bağlı olarak tahsil edilecek alacak itibari değeri ile kaydedilmiştir. BOBİ FRS'ye göre alacağın vadesi bir yıl veya daha uzun olması durumunda alacak itfa edilmiş değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Örnek olayda alacağın vadesi 3 ay olmasından dolayı itibari değeri ile muhasebeleştirilmiştir.

MSUGT' a göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

25.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		50.000,00	
102.01. İş Bankası vadesiz mevduat		50.000,00	
602. DİĞER GELİRLER			50.000,00
602.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

MSUGT'a göre ise, sadece tahsil edilen 50.000 TL muhasebeleştirilecek, şarta bağlı kalan tutar dipnotta belirtilecektir. Buna göre, ilk alınan teşvik tutarı olan 50.000 TL “602 Diğer Gelirler” hesabına kaydedilecektir. Bu teşvik satışlarla ilgili olmadığından “602 Diğer Gelirler” hesabı yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

Teşvik ile ilgili koşulun 3.ayın sonunda yerine getirilmesi sonucunda tahsil edilen teşvikin BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		50.000,00	
102.01.İş Bankası vadesiz mevduat			
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			50.000,00
136.01 Koşullu Alacaklar			

31.12.20XX		Borç	Alacak
382. ALINAN DEVLET DESTEKLERİ		50.000,00	
644. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			50.000,00
644.10 Kalkınma Ajansı Destek P.			

BOBİ FRS'ye göre yapılan yukarıdaki ilk kayıt destek şartının yerine getirilmesinden dolayı alacağın tahsilini, ikinci kayıt alınan desteğin gelire kaydedilmesini göstermektedir.

MSUGT' a göre devlet teşvikinin alınmasında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

25.08.20XX		Borç	Alacak
102. BANKALAR		50.000,00	
102.01.İş Bankası vadesiz mevduat		50.000,00	
602. DİĞER GELİRLER			50.000,00
602.10 Kalkınma Ajansı Destek P. desteğin tahsil edilmesi			

MSUGT'a göre, tahsil edilen destek tutarı olan 50.000 TL "602 Diğer Gelirler" hesabına kaydedilmiştir. Bu hesap yerine "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

Örnek 3 : Güneş Turizm Ticaret A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihinde gelir tablosu hesapları şöyledir: Brüt Satışlar 800.000 TL, Satılan Hizmet Maliyeti 400.000 TL, Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri 80.000 TL, Genel Yönetim Gideri 120.000 TL'dir. Şirketin bu hesap döneminde faaliyeti ile ilgili aldığı 100.000 TL'lik devlet teşvikini "Diğer Gelirler" hesabında veya "Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında muhasebeleştiği varsayımına göre gelir tablosu aşağıdaki şekilde hazırlanmıştır.

GÜNEŞ TURİZM TİCARET A.Ş. 01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ GELİR TABLOSU		
	MSUGT	ÖNERİLEN
A.BRÜT SATIŞLAR	900.000	800.000
1.Yurtiçi Satışlar	800.000	800.000
3.Diğer Gelirler	100.000	0
B. SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)	0	0
C.NET SATIŞLAR	900.000	800.000
D.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(400.000)	(400.000)
3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(400.000)	(400.000)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	500.000	400.000
E.FAALİYET GİDERLERİ (-)	(200.000)	(200.000)
2.Pazarlama S.D.G. (-)	(80.000)	(80.000)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(120.000)	(120.000)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	300.000	200.000
F.DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	0	100.000
9. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	0	100.000
OLAĞAN KÂR VEYA ZARARI	300.000	300.000
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	300.000	300.000

Şirket, gelir tablosunda devlet teşviklerini “Diğer Gelirler” hesabında veya “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirildiğinde aşağıdaki hususlar ön plana çıkmaktadır:

Şirketin brüt satış kârı ve faaliyet kârının MSUGT’a göre hazırlanan gelir tablosunda yüksek olması, 100.000 TL’lik devlet teşvikinin “Brüt Satışlar” hesap grubunda yer alan “Diğer Gelirler” hesabında muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum, şirketin esas faaliyetlerinin sonucunda kâr elde ettiği şeklinde yorumlanmasına neden olacaktır. Önerilen bölümde görüldüğü gibi, şirketin faaliyet konusu ile ilgili aldığı teşvik “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirildiğinde şirketin brüt satış kârı ve faaliyet kârı gerçeği yansıtacaktır. Bu kayıt, teşvikin şirketin esas faaliyet konusu olan hizmet satışlarından (oda, yiyecek & içecek, diğer gelir merkezleri) kaynaklanmadığını gösterecektir.

6. TARTIŞMA

MSUGT ve BOBİ FRS devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemişlerdir. BOBİ FRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde koşullu ve koşulsuz olup olmadığı dikkate alınır. Koşulsuz teşvikler, alındığı anda kâr veya zararda muhasebeleştirir. Koşullu teşviklerin muhasebe kaydında, teşvik şartları yerine getirinceye kadar finansal durum tablosunda “ertelenmiş gelirler” kalemine kaydedilir. Teşvik şartları yerine getirildiğinde kâr veya zarar hesabına gelir olarak aktarılacak tutar bu hesabın alacağına kaydedilir.

MSUGT’a göre devlet teşvikleri işletmenin esas faaliyeti kapsamında mal ve hizmet satışlarının yer aldığı Brüt Satışlar hesap grubunda yer alan “602 Diğer Gelirler” hesabında muhasebeleştirilmektedir. Bu, işletmenin esas faaliyetinden kaynaklanan mal ve hizmet satışından elde ettiği gelir olarak algılanmasına neden olmaktadır. Finansal bilgilerin gerçeğe uygun sunulması için, faaliyetleri ile ilgili devlet teşviklerinin “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı yayınlamıştır. BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıtlarda bu hesap planı taslağı dikkate alınmıştır. Bu hesap planında devlet teşvikleri “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına kaydedilmektedir. Bu hesabın dâhil olduğu grup, işletmenin brüt satış hasılatı dışında kalan esas faaliyetlerini göstermektedir. Bu teşvikin mal ve hizmet satışından elde edilen gelir olarak yorumlanmasını engellemektedir. Öte yandan, BOBİ FRS'de gelir yaklaşımının benimsenmesi nedeniyle, devlet teşviklerinin taslak hesap planında “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına gelir olarak kaydedilmesi, kazanılmamış bir gelirin esas faaliyetlerden elde edildiğini göstermektedir. Bu, finansal bilginin yanlış yorumlanmasına neden olacaktır. Bu durum işletmenin esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirin yüksek görünmesine ve sonuç olarak faaliyet kârının gerçeği yansıtmasını engellemektedir. Bu konuda Dinç ve Yıldırım (2020) devlet teşviklerinin sağladığı faydaya göre teşviklerin farklı hesaplarda izlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. İşletmenin aldığı devlet teşviki esas faaliyet ile ilgili ise “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı, teşvik yatırım faaliyetleri ile ilgili ise “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı, teşvik finansman faaliyetleri ile ilgili ise “668 Diğer Finansal Gelirler” hesabında izlenmesinin daha doğru olacağını belirtmişlerdir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kalkınma ajanslarının amacı, ülke kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlayarak, sorumlu oldukları bölgenin sosyo- ekonomik kalkınmasına katkıda bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda çeşitli destek kalemleri ile bölgedeki stratejik alanların gelişmesini sağlamaktadırlar. Bu çalışmada, kalkınma ajansı tarafından sağlanan koşulsuz ve koşullu destekler MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesi örnekler üzerinden incelenmiştir. Ayrıca, devlet teşviklerinin “Diğer Gelirler” hesabında veya “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilmesinin işletmenin brüt satış kârı ve faaliyet kârı üzerindeki etkisi örnek uygulamada açıklanmıştır.

MSUGT ve BOBİ FRS kapsamında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiş ve esas faaliyetten gelir olarak değerlendirilmiştir. Ancak, MSUGT'de brüt satışlar hesap grubunda yer alan teşvikler, BOBİ FRS'de brüt satış hasılatı dışında kalan esas faaliyetlerde yer almaktadır. Bu durum finansal tabloların farklı yorumlanmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı MSUGT ve BOBİ FRS'de yapılan ortak düzenleme ile uygulama birliği sağlanabilir. Ayrıca her iki uygulamada da finansal tabloların gerçeği yansıtması açısından devlet teşviklerinin sağladığı fayda dikkate alınarak muhasebe ilkeleri belirlenebilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, F. (2018). Küreselleşme Süreci ve Bölgesel Kalkınma Ajansları. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(1), 54-63.
- Altunkaynak, F. & Doğan, Ö. (2020). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Devlet Teşviklerinin Karşılaştırmalı Analizi: *Turizm Örneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 86, 79-96.
- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Sayı 4. Erişim Tarihi: 17.10.2020, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.4.pdf>

- Çelik, T., Gerekli, İ., Ertürk, S., Günay, Y. & Bilginer, M. (2015). TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (2), 293-304.
- Dağ, M. & Çelik, M. (2018). Yatırım Teşvikleri Nedir? Kavram ve Kapsamı Üzerine Bir Değerlendirme. *BEÜ SBE Dergisi*,7(2), 863-875.
- Demiroğlu, M.& Demiroğlu, E.T. (2014). Türkiye ve İngiltere’de Kalkınma Ajansları: İngiltere Deneyiminden Alınabilecek Dersler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (48), 176-199.
- Dinç, E. & Yıldırım, F. (2020). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (2), 355-383.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 80, 115-132.
- Erbaş, S. (2014). Dünyada ve Türkiye’de Kalkınma Ajansları: Türkiye Genelinde Kalkınma Ajansları ile TR52 Bölgesi Mevlana Kalkınma Ajansının Faaliyetleri, *Türk İdari Dergisi*, Haziran (478), 104-105.
- Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun, 8 Şubat 2006 tarihli 26074 sayılı Resmi Gazete.
- Karasioğlu, F.& Kınalı, F. (2017). TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 140-150.
- KGK (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
- KGK. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı
- Köksal, G. & Köse, E. (2018). Kalkınma Ajanslarında Muhasebe Düzeni, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (3), 1099.
- Maliye Bakanlığı. (1992), "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1", 26.12.1992 Tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), 31-45.
- Onur, G. (2020). TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Örnek Uygulamalarla Değerlendirilmesi. *Izmir Democracy University Social Sciences Journal*, 3 (1), 24-41.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 29 (2), 431-453.
- Temelli, F. (2019). Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (19), 1-17.
- Tunçez, H.A. & Ateş, A. (2016). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) Kapsamında Turizm Sektöründe

- Muhasebe İşlemleri, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 41. Yıl Özel Sayısı, 19, 87-96.
- Ulan, M. & Saygın, D. (2016). Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Bölgesel Kalkınma Ajansları ve Bölgesel Kalkınmaya Etkisi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14 (28), 71-99.
- Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Yazarkan, H. & Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). KOSGEB Tarafından KOBİ'lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 1-14.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 57-71.
- Yılmaz, N & Yıldız, E. (2020). Mali Teşvik Uygulamaları Açısından Zafer Kalkınma Ajansı Uşak İli İncelemesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7 (2),503-504.
- Zeytinoğlu, E.& Gönen, S. (2015). Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45, 175-189.
- <https://www.trakyaka.org.tr/tr/35210/Proje-Teklif-Cagrisi> (Erişim tarihi: 15.10.2020).
- <https://gib.gov.tr/node/88229> (Erişim Tarihi: 17.09.2020).