



Araştırma Makalesi / Research Article

TARIMSAL FAALİYETLERE YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Saime DOĞAN¹

Öz

İnsanlık tarihinin başlangıcından beri temel geçim kaynağı niteliğindeki tarım sektörü, tüm ülkeler açısından stratejik düzeyde önemli bir sektördür. Tarımsal devlet teşvikleri, tarım sektörünün gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla devlet tarafından yapılan kaynak transferleridir. Genel olarak, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” uygulanır. Tarım sektörüne yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında açıklanmıştır. Bu çalışmada, tarımsal devlet teşviklerinin bu iki standart doğrultusunda muhasebeleştirilmesi konusu üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Devlet Teşvikleri, TMS 20, TMS 41.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

ACCOUNTING OF GOVERNMENT GRANTS FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

The agricultural sector, which has been the main source of livelihood since the beginning of human history is a strategically important sector for all countries. Agricultural government grants are resource transfers made by the government in order to contribute to the development of the agricultural sector. In general, in the accounting of government grants and assistances “TAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” is applied. The accounting of government grants for the agricultural sector is explained in “TAS 41 Agriculture”. In this study, we focused on the accounting of agricultural grants in line of these two standards.

Keywords: Agricultural Government Grants, TAS 20, TAS 41,

JEL Codes: M40, M41, M49.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, saimedogan@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2638-9694
Başvuru Tarihi (Received): 02.12.2021 **Kabul Tarihi** (Accepted): 04.04.2022

Giriş

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), günümüz finansal raporlamasına yön veren standartlar olarak tüm dünyada otorite konumunda bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) arasında yapılmış olan telif anlaşması gereğince IASB tarafından çıkarılmış olan bütün standartlar KGK tarafından Türkçe'ye çevrilerek bu standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşturulmuştur.

Günümüzün keskin rekabete dayalı ekonomik koşulları, ekonominin diğer sektörlerinin yanı sıra tarım sektörünü de önemli derecede etkilemekte ve dinamik şekilde çalışmaya zorlamaktadır. Tarım sektörünün ülkemiz ekonomisi içinde hala belli bir ağırlığı olması sebebiyle, tarım işletmelerinin rasyonel ve rekabetçi koşullara uygun olarak faaliyet göstermesinin büyük önemi bulunmaktadır. Son 25 yıllık dönemde sayıları giderek azalan mevcut tarım işletmeleri, büyüyerek daha fazla sermaye ile faaliyette bulunup üretimlerini pazar için yapmaya başladıkça, ekonomik koşullardan daha fazla etkilenecek ve ekonomik anlamda daha dikkatli faaliyette bulunmaları gerekecektir (Çetin ve Tipi, 2020). Bu anlamda tarım sektörünün daha verimli üretim yapabilmesi ve tarımsal faaliyetlerin daha etkin biçimde sürdürülebilmesi için devlet tarafından sağlanan teşvik ve yardımlar oldukça önemlidir. Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde uyum ve standardizasyon için TMS 20 standardı düzenlenmiştir. Tarımsal devlet teşvikleri, TMS 20 kapsamı dışına alınarak TMS 41 standardında açıklanmıştır. Ancak, canlı varlığa ait gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde tespit edilemediğinde TMS 20 uygulanmaktadır. Bu çalışmada, teşvik kavramı çeşitli yönleriyle açıklandıktan sonra tarımsal devlet teşviklerinin TMS 41 ve TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

1. Teşvik Kavramı

İktisadi Terimler sözlüğü teşviki, ekonomik ya da toplumsal bir hedefe ulaşmak için maddi olarak sağlanan destek ve yasal kolaylıklar olarak tanımlamıştır (Altınkaynak ve Doğan, 2020).

Teşvik, toplumsal içerikli kaynakların, devlet tarafından, belirlenmiş yatırım hedefleri doğrultusunda, belli sektör veya kesimlere transfer edilmesi şeklinde de tanımlanır (Sönmez, 2015).

TMS 20 devlet teşviklerini, işletmelerin faaliyetleriyle ilgili, belirlenmiş birtakım şartların hem geçmişte hem de gelecekte gerçekleştirilmesi koşuluyla, devlet tarafından işletmelere yapılan kaynak transferleri olarak tanımlamıştır.

Farklı kaynaklarda teşvik yerine; sübvansiyon, prim, iktisadi mali yardım, ucuz kredi, aynı yardım gibi değişik kavramlar da kullanılabilir (Aktan, 2001, aktaran Kabataş, 2009).

Yukarıda değişik şekilde tanımlarına yer verilen teşviklerin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Duran, 2003, aktaran Onay, 2016):

- Teşvikler, devlet eliyle verilir,
- Teşviklerin bir maliyeti vardır. Bu da kamu kaynaklarının veya gelirlerin azalması şeklinde ortaya çıkar,
- Teşvikler, genelde özel sektöre yönelik olsa da kamu kuruluşlarına da verilir,
- Teşvikler, devlete bir gelir kaybı yaratırken, işletmeler açısından bir kazanım sağlar,
- Teşvikler, yatırımları çeşitli yönlerden (sektör, büyüklük, bölge, zamanlama vb. gibi) desteklemek için verilir,
- Teşvikler dolaylı-dolaysız, açık ya da gizli çeşitli şekillerde verilebilir,

Teşviklerin temelindeki hedef, kaynakları ekonomik açıdan daha yararlı olduğu düşünülen alanlara yönlendirmektir. Dolayısıyla, teşviklerle hedeflenen amaçların ve bu amaçlar karşılığında

ne gibi ödümler verileceğinin çok iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Devletlerin teşviklerden beklentileri, ülkenin ekonomik yapısına göre değişkenlik göstermekle beraber, genelde, refah düzeyinin yükseltilmesi, birtakım dengesizliklerin ortadan kaldırılması ile bazı ürün ve sanayi gruplarının dayanıklılığının artırılması olarak sıralanabilir (Çiloğlu, 1997, aktaran Paçacı, 2011).

Ekonomik sistemler içerisinde önemli bir yere sahip olan teşvikler ayrıca, yatırımların verimli bölgelere yönlendirilmesinin sağlanması, toplam yatırım düzeyinin artırılması, teknolojik uyum, yatırımlar içinde öz sermayenin artırılması, geri kalmış bölgelere yapılan yatırımları teşvik ederek bölgelerarası gelişmişlik farkının minimuma düzeye indirilmesi gibi değişik faydalar da sağlamaktadır (Sönmez, 2016).

Devlet teşvikleri ile ilgili unutulmaması gereken en önemli husus teşviklerin, ekonomik ve toplumsal problemlerin kati düzeyde çözülmesi anlamına gelmediğidir. Teşvikler, sorunların çözümüne yönelik birtakım faydalar sağlayabilir ancak, sorunun tamamını yok edemez. Bu nedenle, devlet teşvikleri yalnızca dönemsel dalgalanmaların ve istikrarsızlığın yaşandığı zamanlarda ortaya çıkan, dalgaların süresini ve boyunu kısaltmaya yönelik araçlardır (Tuğay, 2015). Bu doğrultuda, devlet teşvikleri ekonomik istikrarı sağlayarak refah seviyesini ve istihdamı arttırmak, tasarruf ve yatırımları arttırmak, vergisel uygulamalarının iktisadi kararlar üzerindeki olumsuz etkilerini minimum düzeye indirmek, enflasyonun yaratmış olduğu etkileri azaltmak/gidermek, yeni kurulmuş endüstrileri koruyarak, dışsallaştırmak, bölgelerarası ekonomik dengesizlikleri gidermek vb. gibi amaçlara da hizmet etmektedir (Okutmuş, Uyar ve Gövce, 2015).

Teşvikler amacına, kaynaklarına, kapsamına, veriliş aşamalarına ve kullanılan araçlara göre beş ayrı şekilde sınıflandırılabilirler. Fakat, muhasebe uygulamalarında, kullanılan araçlara göre teşvik sınıflandırılması tercih edilmektedir. Teşvikler kullanılan araçlara göre; parasal teşvikler, vergi teşvikleri, aynı teşvikler, garanti ve kefalet teşvikleri ile diğer teşvikler şeklinde sınıflandırılır (Duran 2003, aktaran Uluşan, 2008).

Devlet teşviklerine ilişkin diğer bir sınıflama şekli de aşağıdaki gibidir (Kaval, Örtten ve Karapınar, 2021):

- a) Geçmiş Dönem Gider ve Zararlarını Karşılaman Teşvikleri: Bu tür teşvikler, işletmenin geçmişteki bir maliyetini veya zararını karşılamaya yöneliktir. Örneğin, afet bölgesindeki işletmelerin vergi borçlarının bir kısmının silinmesi gibi.
- b) Koşulsuz Yapılan Teşvikler: Çoğunlukla genel finansman ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan, işletmeye belli bir yükümlülük getirmeyen teşviklerdir. Örneğin, organik tarımı teşvik etmek için, organik tarım yapan işletmelere verilen maddi yardımlar gibi.
- c) Koşullu Yapılan Teşvikler: İşletmeleri belli bir yükümlülük altına sokan teşviklerdir. Yükümlülük çeşidine göre göre ikiye ayrılır:
 - Varlıklara İlişkin Teşvikler: Duran varlık alımı ya da inşa edilmesine yönelik teşviklerdir. Örneğin, sulama sisteminin %50'sinin Tarım ve Orman Bakanlığınca karşılanması gibi.
 - Gelirlere İlişkin Teşvikler: İşletmenin katlanacağı giderleri karşılamaya yönelik olan teşviklerdir. Örneğin, özel tiyatrolara gösterecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yardımlar gibi.

2. Tarımsal Devlet Teşvikleri

5488 Sayılı Tarım Kanunu, tarım sektörü ile kırsal alanın, kalkınma stratejileri ve planları doğrultusunda geliştirilerek, desteklenmesi amacıyla 18.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tarım Kanununun 18. maddesinde tarımsal desteklemelerin amacı; sektörün temel problemlerinin

çözümünde yardımcı olmak, yürürlükteki politikaları etkinleştirerek tarım sektörünün bu politikalara uyumunu desteklemek olarak sıralanmıştır.

05/10/2020 tarih ve 31295 Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 3190 sayılı “2020 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Karar” da tarımsal teşviklerin aşağıdaki amaçlara yönelik olduğu belirtilmiştir:

- Çevreye duyarlı tarımsal üretimi arttırmak,
- Uygulamadaki politikaları etkinleştirmek,
- AR-GE projelerini desteklemek,
- Verim ve kaliteyi arttırmak,
- Sektördeki problemlerin çözümünde yardımcı olmak,
- Sürdürülebilirliğe katkıda bulunmak ve tarımsal kayıtları güncel tutmak.

Yukarıda bahsi geçen Karar’ da açıklanmış olan Tarımsal Destekler aşağıdaki gibidir (2020 Yılında Yapılacak, 2020):

Alan Bazlı Destekler: Çiftçi Kayıt Sistemi Kayıtlarına göre belirlenen miktarlarda “alan bazlı” olarak yapılan destek ödemesidir. Bu kapsamda yapılan destekler; bitkisel üretim faaliyetinde bulunan küçük aile işletmeleri desteği, organik tarım desteği, fındık bazlı gelir ve alternatif ürün desteği, iyi tarım uygulamaları desteği, toprak analizi ile mazot, gübre desteği olarak sıralanabilir. Örneğin dekar başına; katı organik-organomineral gübre desteği 10 TL, küçük aile işletme desteği ise 100 TL’dir.

Tarım Havzaları Fark Ödemesi Destekleri: Belirlenmiş tarım havzalarında üretilip satılan ürünlere fark ödemesi şeklinde yapılan desteklerdir. Örneğin; yukarıdaki karar kapsamında yer alan tarım havzalarında yetiştirilen yağlık ayçiçeği, kanola, kuru fasulye, nohut ve mercimek gibi ürünlere kg başına 50 kuruş destekleme ödemesi yapılır.

Hayvancılık Destekleri: Hayvancılığın geliştirilerek, sürdürülebilirliğin sağlanması, hayvancılık politikalarının daha etkin şekilde yürütülmesi, yerli hayvan genetik kaynaklarının korunup geliştirilmesi, kayıtların güncelliğinin sağlanması, hayvan hastalıklarıyla mücadele edilmesi ve sağlıklı hayvansal üretim amacıyla yetiştiricilerin desteklenmesine yönelik yapılan desteklemelerdir. Besilik erkek sığır desteği, anaç koyun-keçi desteği, ipek böceği desteği, arıcılık desteği ve su ürünleri desteği bu kapsamda yapılan desteklerdir. Örneğin; küçükbaş hayvancılığı desteklemek için 100 adet ve üzeri anaç koyun keçi sahibi işletmelere 5.000 TL destek ödemesi yapılır.

Biyolojik ve Biyoteknik Mücadele Destekleri: Bitkisel üretim sürecinde ortaya çıkan zararlı organizmalarla biyolojik veya biyoteknik olarak yapılan mücadelenin yaygınlaştırılması ve kimyasal ilaçların kullanımını azaltmak için yapılan desteklerdir. Örneğin; örtüaltında biyoteknik olarak mücadele eden işletmelere dekar başına 120 TL ödeme yapılır.

Telafi Edici Ödeme Destekleri: Zararlı canlıların ilkimizde ortaya çıkmasına engel olmak, mevcut olanların ortadan kaldırılması için gerekli olan mücadeleyi vermek ve yayılmasını önlemek amacıyla da de karantina tedbirleri kapsamında fındık üretiminde 4 yıllık yasaklama süresi için ürün bedeli olarak bir kereye mahsus kilo başına 15 TL, taş çekirdekli meyvelerde ise 3 yıllık yasaklama süresi için ürün bedeli olarak bir kereye mahsus kilo başına 3 TL bitki karantinası tazminatı ödenir.

Diğer Destekler: ÇATAK-Çevre Amaçlı Tarım Arazilerini Koruma desteği, geleneksel zeytin bahçelerinin rehabilitasyonu desteği, sertifikalı fidan üretim-kullanım desteği ile yurtiçi sertifikalı tohum kullanım-üretimi desteği, tarımsal yayım ve danışmanlık desteği diğer tarımsal amaçlı

desteklerdir. Örneğin; sertifikalı fidan üretimi desteği aşılı fidan için adet başına 50 kuruş, aşısız fidan için ise adet başına 25 kuruştur.

3. Tarımsal Devlet Teşviklerinin TMS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin faaliyet konuları ile ilgili olarak devlet tarafından sağlanan kaynak transferleri TMS 20’de açıklanmıştır. Ancak, TMS 41 kapsamındaki devlet teşvikleri bu standardın kapsamı dışında tutulmuştur (TMS 20 md. 2d).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili tüm muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının açıklandığı TMS 41’ de devlet teşviklerine ilişkin açıklamalara TMS 41 (md. 34 - md. 38)’ de yer verilmiştir. Ancak gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak tespit edilemediği canlı bir varlığa ilişkin devlet teşvikinin söz konusu olması durumunda TMS 20 uygulanır (TMS 41 md. 37).

Çalışmanın konusu tarımsal devlet teşviklerine yönelik olduğu için, öncelikle TMS 41 standardı açıklanmıştır. Sonrasında, bu standardın kapsamına alınmayan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirildiği TMS 20’deki muhasebeleştirme esaslarına yer verilmiştir.

3.1. Tarımsal Devlet Teşviklerinin TMS 41 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

TMS 41, tarımsal faaliyetlerde kullanılan canlı varlıklar, hasadı yapılacak tarımsal ürünler ile bunlara yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemek amacıyla düzenlenmiştir (TMS 41 md. 1).

Standartta tarımsal faaliyet, bir işletmenin, satışa konu edilen canlı bir varlığın, tarımsal ürün ya da farklı canlı bir varlığa dönüşüm ile hasat işlemlerini yönetmesi olarak tanımlanmıştır (TMS 41 md. 5). Bir faaliyetin (çiçekçilik, hayvancılık, meyve yetiştirme, su ürünleri yetiştirme gibi) tarımsal bir faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için (Kaval ve diğerleri, 2021):

- Canlı bitki ve hayvanların biyolojik olarak dönüşümlerinin mümkün olması (değişim kapasitesi),
- Biyolojik dönüşüm süresince, dönüşüm için gerekli olan ortamın sağlanabilmesi (aydınlatma, ısı, gübreleme, nem gibi) (değişimin yönetilmesi),
- İstenilen kalite ve miktarda ürünün sağlanması gereklidir. Bu yönetimin performans ölçümü için de kullanılabilir (değişimin ölçülmesi).

Bir faaliyet, işletme tarafından yönetilmiyor ise bu standart kapsamında değildir. Örneğin, bir balık çiftliği işletmesinde balık yetiştirmek bu standart kapsamında iken, bireysel olarak balık avlamak bu standart kapsamında değildir (Kaval ve diğerleri, 2021).

Standartta geçen diğer bazı kavramlara ilişkin tanımlamalar şu şekildedir (TMS 41 md. 5):

Tarımsal Ürün: Canlı varlıktan hasat edilmiş üründür.

Canlı Varlık: Yaşayan hayvan ve bitkilerdir.

Hasat: Canlının yaşam sürecinin sona erdirilmesi veya ürünü canlı varlıktan ayırma işlemidir.

Biyolojik Dönüşüm: Bir canlıda nitelik-nicelik olarak değişim yaratan süreçlerdir (büyüme, üretim, dölleme gibi).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildiğinde ve raporlama dönemi sonlarında, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar haricinde, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşüldükten sonra kalan değerle değerlendirilir (TMS 41 md. 12).

Canlı varlıktan elde edilmiş tarımsal ürünler de canlı varlıklar gibi gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülerek elde edilen değerle değerlendirilir (TMS 41 md. 13). Bu da hasat edilmiş tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçüldüğü varsayımına dayanır.

TMS 41’e göre; canlı varlıklar ilk kaydedildiklerinde ve bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değerın değişmesi nedeniyle ortaya çıkan kar veya zararın ilgili dönemin gelir tablosuna

yansıtılması gerekir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken, tahmini satış giderlerinin çıkarılması sonucu canlı varlığın ilk değerlemesinde bir zarar veya kar (buzağının doğması gibi) oluşabilir. Ortaya çıkan bu kar ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir (Akdoğan, Aktaş ve Deran, 2011).

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri durumunda; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabı alacaklandırılarak, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabı borçlandırılarak muhasebeleştirilir (Yıldıztekin, 2021).

Standart, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebildiği varsayımına dayanır. Ancak, piyasada fiyatı olmayan ve gerçeğe uygun değerlerinin ölçümüne yönelik alternatif ölçümlerin güvenilir olmadığı düşünülen canlı varlıklar, maliyetlerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesiyle ortaya çıkan değerle değerlendirilir (TMS 41 md. 30). Bu durumda; maliyet hesaplamaları ile birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılık hesaplamalarında TMS 2, TMS 16 ve TMS 36’ daki uygulamalar dikkate alınır (TMS 41 md. 33).

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülen canlı bir varlığa ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi bu standart kapsamında düzenlenmiştir.

TMS 41, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek değerlendirilen canlı varlık ve tarımsal ürünlere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini, teşvikin koşullu ve koşulsuz olmasına göre göre ikiye ayırmıştır (Temelli, 2019). Koşulsuz devlet teşvikleri, sadece alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilirken; koşullu devlet teşvikleri ise teşvike ilişkin koşullar sağlanırsa kârda ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md. 34-35). Dolayısıyla, tarımsal devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesinde, teşvikin koşullu olup olmadığını ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilip değerlendirilmediğini dikkate almak gerekir (Yılmaz 2014, 64).

Standartta göre, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri TMS 20’ ye göre kaydedilmektedir (TMS 41 md. 37).

Bu çalışmada, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, KGK tarafından hazırlanan ve 28.12.2018 tarihinde kamuoyunun görüşüne sunulmak üzere yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” esas alınmıştır. Taslağa göre, teşviklerin gelir olarak kaydedilmesi durumunda “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı kullanılacaktır. Koşullu devlet teşvikleri ilk alındıklarında bir yükümlülük niteliğinde olduklarından, öncelikle vadelerine göre “382/482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları” hesaplarında takip edilecek, sonrasında teşvike ilişkin koşul yerine getirildiğinde 644 no.lu gelir hesabına aktarılacaktır. TMS 20’de sermaye yaklaşımına göre özkaynaklara yansıtılacak olan devlet teşviki “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri” hesabında izlenecektir.

26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmi Gazetede “7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yayınlanmıştır. İlgili Kanunun 3.maddesine göre, 193 sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen Mükerrer Madde 20/C ile tarımsal destekleme ödemeleri kazanç istisnası kapsamına alınarak, devlet tarafından yapılan tarımsal teşvikler gelir vergisinden muaf tutulmuştur (Vergi Usul Kanunu ile Bazı, 2021). Bu bağlamda, gelir yaklaşımına göre, alınan tarımsal teşvikler “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına aktarıldıktan sonra, VUK’ ta yapılan değişiklikle, teşvik gelirini vergiden muaf tutmak için, ertesi dönemin başında “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri” hesabına aktararak özkaynaklara yansıtmak gerekmektedir. Böylece, gelir yaklaşımı ile sermaye yaklaşımının bir arada kullanıldığı bir “Karma Yaklaşım” yöntemi ortaya çıkmaktadır.

3.1.1. Koşulsuz Devlet Teşvikleri

Koşulsuz yapılan teşvikler, yalnızca alacak haline gelmeleri halinde kârda ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md. 34).

Örnek 1: Hastalıklardan arı işletme sağlık sertifikası olan süt sığırı işletmelerine Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından arı sığır başına 400 TL teşvik verilmektedir. Erzincan’ da süt sığırı yetiştiriciliği yapan ve 400 adet sığırı olan işletme, teşvik başvurusunda bulunmuş ve 160.000 TL tutarındaki teşvik işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR HS.	160.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ. HS.		160.000

Örnek 2: Tarım ve Orman Bakanlığı, küçükbaş hayvancılık destekleri kapsamında, 100 adet ve üzeri anaç koyun veya keçi sahibi olan işletmelere 5.000 TL çoban istihdam desteği sağlamaktadır. 200 baş anaç koyunu sahibi olan işletme, istihdam ettiği çobanlara ödemek için teşvik başvurusunda bulunmuş ve 5.000 TL tutarındaki teşvik işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR HS.	5.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ. HS.		5.000

3.1.2. Koşullu Devlet Teşvikleri

Koşullu yapılan teşvikler, işletmenin bir takım tarımsal faaliyetlerde bulunmaması da dahil, şartlı verilmiş ise yalnızca teşvike ilişkin koşullar sağlandığında kârda ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md. 35).

Koşullu teşvikler karşılığında işletmenin belirli bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Teşvik, işletmeye bu yükümlülüğü gerçekleştirmesi koşuluyla verilmektedir. Teşvikler tahakkuk esas gereğince tahsil edildiği dönemde dönemin finansal tablolarına gelir olarak kaydedilirler (Taştan, 2013).

Teşviklerin koşulları birbirlerinden farklıdır. Bir işletme belirli bir bölgede örneğin; 4 yıl boyunca faaliyette bulunması koşuluyla teşvik almış ancak, 4 yıldan daha kısa bir süre faaliyette bulunmuşsa, alınan teşvikin iade edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, işletme 4 yıl dolmadan teşviki kâr ya da zararda muhasebeleştiremez.

Örnek 3: Tarım ve Orman Bakanlığı, yem bitkileri desteğinde belirlenmiş olan havzalarda kaba yem üreten çiftçilere ürünü hasat etmeleri kaydıyla belirli miktarlarda ödeme yapmaktadır. Bu destek kapsamında, ÇAĞ Tarım İşletmesi, 3 yıl boyunca yapacağı korunga üretimi için 3.000 dekar arazisi için dekar başına 90 TL üretim desteği almıştır. İşletme, teşviki ürünün 3 yıl boyunca hasat edilmesi, hasat edilmeyen yıllarda ise teşvikin geri ödenmesi koşuluyla alabilmiştir.

$$1 \text{ yıllık teşvik bedeli} = 3.000 \text{ dekar} \times 90 \text{ TL} = 270.000 \text{ TL}$$

$$3 \text{ yıllık teşvik bedeli} = 3 \text{ yıl} \times 270.000 = 810.000 \text{ TL}$$

2021 yılında alınan teşvik koşullu bir teşvik olduğundan, koşul sağlanıncaya kadar bir yükümlülük olarak kaydedilir;

102 BANKALAR HS.	810.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.		270.000
482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.		540.000

2022’ de ürün hasat edildiğinde bir yıllık teşvik tutarı gelir hesabına aktarılır; (2023 ve 2024 yıllarında aynı kayıt tekrarlanacaktır)

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	270.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞ. GELİR VE KAZ. HS.		270.000

İkinci yıla ilişkin teşvik tutarı kısa vadeli hale geldiğinde aşağıdaki kayıt yapılır; (2023 ve 2024 yıllarında aynı kayıt tekrarlanacaktır)

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS	270.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS		270.000

Eğer işletme 2023’ de korunga üretiminden vazgeçerse, iki yıllık teşvik tutarını 35.000 liralık yasal faizi ile birlikte geri öder;

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	270.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	270.000	
780 FİNANSMAN GİD. HS.	35.000	
102 BANKALAR HS.		575.000

Eğer alınan teşvik, 3 yıl süresince ürünün aralıksız hasat edilmesi koşuluyla alınmış olsaydı, teşvikin tamamı 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesabına kaydedilip 3.yılın sonunda da gelir hesabına aktarılacaktı. Bu durumunda yapılacak kayıtlar:

Teşvik işletme tarafından tahsil edildiğinde;

102 BANKALAR HS.	810.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.		810.000

Teşvik, 2023’ de kısa vadeli duruma geldiğinde;

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	810.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.		810.000

2024 yılında teşvik tutarının tamamı gelir hesabına aktarılır.

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	810.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ. HS.		810.000

3.2. Tarımsal Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları açıklayan TMS 20, TMS 41 md.37 de geçen gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine de uygulanmaktadır.

TMS 20’ de devlet teşvikleri, teşvikin bir veya daha fazla dönemde kar veya zararda yer aldığı “gelir yaklaşımı veya teşvikin kar ya da zarar dışında yer aldığı “sermaye yaklaşımı” yöntemlerinden biriyle muhasebeleştirilir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011).

Sermaye yaklaşımında bir fon kaynağı olan devlet teşvikleri, finanse etmiş oldukları harcama unsurunu netleştirmek için kar veya zarar olarak kaydetmek yerine finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Teşviklerde geri ödemenin olmaması, bir maliyete katlanılmadan ve kazanılmadan devlet tarafından sağlanması sermaye yaklaşımının gerekçeleri olarak sayılabilir (TMS 20, md. 14).

Gelir yaklaşımında teşvikler, hissedarlardan farklı bir kaynaktan sağlanmış olmaları sebebiyle doğrudan özkaynak grubunda değil, kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Koşulsuz devlet teşviklerinin çok az olması ve koşullu devlet teşviklerini elde etmek için de bir takım koşul ve yükümlülüklerin gerekli olması, bu tür teşvikleri gelir olarak, sözü edilen teşviklerle karşılanacak maliyetleri de gider kalemi olarak kaydedip, ilgili dönemlerde kâr ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirmeyi gerekli kılmaktadır. Diğer taraftan, gelir vergisi gibi diğer vergilerin gelir kalemleri üzerinden hesaplanması sebebiyle, mali politikaların bir unsuru olan devlet teşviklerinin gelir kalemi olarak kaydedilip, kar ve zarar ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir (TMS 20, md. 15). Gerekçeleri kıyaslandığında ve Avrupa’daki uygulamalar doğrultusunda, gelir yaklaşımının sermaye yaklaşımına oranla daha tatminkâr olduğu söylenebilir (Ertaş, Çidem ve Çiğdem, 2017). Varlıklara ilişkin devlet teşvikler finansal tablolarda sunulurken iki yöntem kullanılır. Birinci yöntemde teşvik, ilgili varlığın faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değeri hesaplanırken varlığın değerinden indirilir. Böylece teşvik, varlığın faydalı ömrü süresince amortisman giderinin azaltılmasıyla kâr veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir (TMS 20, md. 24-27).

Gelire ilişkin teşvikler, kapsamlı gelir tablosu veya bireysel gelir tablosunda, ya ayrı bir hesap kalemi olarak ya da “Diğer Gelirler” altında gösterilebileceği gibi ilgili giderlerden düşülerek de gösterilebilir (TMS 20 md. 29-29A).

Örnek 4: Büyükbaş hayvan yetiştiren ÇSD Tarım İşletmesi süt sığırcılığı yapan bir işletmedir. Tarım ve Orman Bakanlığı, %40 damızlık düve alım desteği sağlamaktadır. Destek kapsamında işletme, 40 adet damızlık düve karşılığında toplamda 128.000 TL tutarında teşvik almıştır. Destek kapsamında alınmış olan düveler, zorunlu haller dışında, 2 yıl boyunca satılamamaktadır. Damızlık düvelerin gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde belirlenememiştir. İşletme gelir yaklaşımını benimsemiştir.

Teşvik işletme tarafından tahsil edildiğinde;

102 BANKALAR HS.	128.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS		128.000

Canlı varlıklara ilişkin hesaplar, KGK Taslak Hesap Planında, “27 Canlı Varlıklar” hesap grubu altında oluşturulmuştur. Bu grupta yer alan “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı”, kendisinden ya da ürününden yararlanmak için bir yıldan fazla süreyle elde tutulacak olan at, inek, dana vb. büyükbaş hayvanlara ilişkin katlanılmış maliyetler ile değer değişikliklerinin izlendiği hesaptır. Canlı varlıklara ilişkin birikmiş amortisman ise “277 Birikmiş Amortismanlar (-)” hesabında izlenir.

Teşvik kapsamında düveler satın alındığında;

Adedi 8.000 TL olan düvelerin toplam bedeli 8.000 TL x 40 adet = 320.000 TL’dir.

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	320.000	
102 BANKALAR HS.		320.000

Düveler için yıl sonunda amortisman ayrılır; faydalı ömürleri 5 yıl, kasaplık değerleri 5.000 TL olarak kabul edilmiştir;

Kasaplık Değeri = 40 adet x 5.000 TL = 200.000 TL

Yıllık amortisman tutarı = (Damızlık Değeri – Kasaplık Değeri) / Ekonomik Ömrü
= (320.000 TL – 200.000 TL) / 5 yıl = 24.000 TL

730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	24.000	
277 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		24.000

Birinci yılın sonunda teşvik tutarı kısa vadeli hale geldiğinde;

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	128.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YAR. HS.		128.000

İkinci yılın sonunda teşvike ilişkin koşullar yerine getirildiğinde, teşvik gelir hesabına aktarılır;

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. HS.	128.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ. HS.		128.000

Örnek 5: Tarım ve Orman Bakanlığı büyükbaş ve küçükbaş hayvancılık yatırımlarının desteklenmesine ilişkin hazırlamış olduğu Doğu Anadolu (DAP) Projesi kapsamında makine alet-ekipman alımlarına %50 hibe desteği sağlamaktadır. ARD Tarım İşletmesi, bu destek kapsamında 200.000 TL değerinde yem hazırlama makinesi satın almıştır. Makinenin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediğinden %50 hibe desteği, TMS 20 standardına göre muhasebeleştirilecektir.

Sermaye Yaklaşımına Göre;

Yem hazırlama makinesi satın alındığında;

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	200.000	
102 BANKALAR HS.		200.000

Yem hazırlama makinesinin %50'si hibe olarak işletmenin banka hesabına yatırıldığında;

102 BANKALAR HS.	100.000	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞV. GEL. HS		100.000

Gelir Yaklaşımına Göre;

Koşulsuz teşvik doğrudan gelir hesabına aktarıldığında;

102 BANKALAR HS.	100.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞ. ÇEŞ GELİR VE KAZ. HS.		100.000

4. Sonuç

Tarım sektörünün mevcut problemlerinin çözümüne katkıda bulunarak, verim ve kaliteyi yükseltmek ve geleceğe yönelik yatırımları desteklemek amacıyla devlet tarafından sağlanan tarımsal teşvikler sektörün desteklenmesi açısından oldukça önemlidir.

Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde uyum ve standardizasyona yönelik olarak TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı düzenlenmiştir. Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri ise TMS 20 kapsamı dışında tutularak, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında açıklanmıştır. TMS 41'de devlet teşvikleri koşullu ve koşulsuz olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Koşulsuz devlet teşvikleri doğrudan gelir olarak kaydedilirken, koşullu devlet teşvikleri koşul sağlanıncaya kadar bir yükümlülük olarak kaydedilip, koşul sağlandıktan sonra gelir hesabına aktarılarak kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Alınan teşvik, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen, diğer bir ifadeyle, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin ise, TMS 20 standardına göre muhasebeleştirilir. TMS 20 standardında gelir ve sermaye yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım benimsenmiştir. Gelir yaklaşımında, alınan teşvik doğrudan gelir olarak kaydedilip, kar veya zararda muhasebeleştirilir. Sermaye yaklaşımında ise, alınan teşvik, bir özsermaye hesabı olarak muhasebeleştirilerek bilançoya yansıtılmaktadır.

Çalışmamızda, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirilmesi detaylı olarak anlatılmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda TDHP' deki mevcut hesaplar, standartların muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kalmış ve KGK' nın standartlara uyum doğrultusunda hazırlanmış olduğu Taslak Hesap Planındaki hesaplardan yararlanılmıştır. Bu bağlamda, standart hükümleri doğrultusunda hazırlanmış olan

Taslak Hesap Planının en kısa sürede yürürlüğe konularak, uygulamada uyum ve tekdüzene geçilmesi konusu hızlandırılmalıdır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. Aktaş, R. ve Deran, A. (2001). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu sektörel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. (2001). *Yolsuzlukla mücadele stratejileri*. Ankara: Hak-İş Yayınları.
- Altınkaynak, F. ve Doğan, Ö. (2020). Türkiye'deki finansal raporlama çerçevelerine göre devlet teşviklerinin karşılaştırmalı analizi: turizm sektörü örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 86, 79-96.
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2020). *Tarım muhasebesi* (4. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çiloğlu, İ. (1997). *Teşvik sisteminin değerlendirilmesi*. Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını.
- Duran M. (2003). *Teşvik politikaları ve doğrudan sermaye yatırımları*. Ankara: Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını.
- Ertaş, F. C., Çidem, İ. ve Çiğdem, R. (2017). Tarımsal teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 577-591.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye finansal raporlama standartları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kabataş, Y. (2009). Sosyal güvenlik kanunu ile getirilen bazı teşviklerin Türkiye finansal raporlama standartları (TMS 20) açısından incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17(2), 413-427.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). Türkiye muhasebe standartları. Erişim adresi: kgk.gov.tr
- Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2021). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları-uygulama ve yorumları* (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Okutmuş, E., Uyar, S. ve Gövce, M. (2015). Sağlık turizminde devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesi. *C. Ü. 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.
- Paçacı, S. (2011). *Devlet teşvikleri ve yardımları standardına göre şirketlere sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi* [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Sönmez, F. (2005). Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28, 125-140.
- Tarım ve Orman Bakanlığı. (2021). Tarımsal destekler. Erişim adresi: www.tarimorman.gov.tr
- Taştan, H. (2013). *Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde muhasebe düzeni*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Temelli, F. (2019). Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 1-18.
- TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı. (2021). Erişim adresi: kgk.gov.tr

- TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı. (2021). Erişim adresi: kgk.gov.tr
- Tuğay, O. (2015). *Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri ve muhasebeleştirilmesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Uluslan, H. (2008). Türk muhasebe hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2021, 27 Ekim). *Resmi Gazete* (Sayı: 31640). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>
- Yıldıztekin, İ. (2021). *TFRS'ye göre finansal muhasebe I (Kamu Gözetimi Kurumu taslak hesap planı)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye muhasebe standartları kapsamında tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 57-71.
- 2020 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Karar. (2021, 20 Ekim). *Resmi Gazete* (Sayı: 31295). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/11/20201105M1-1.pdf>