



Makalenin Gönderim Tarihi: 29.11.2018; Makalenin Kabul Tarihi: 31.12.2018

## **Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi**

**Dr. Öğr. Üyesi Fatma TEMELLİ**

Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü  
ftemelli@agri.edu.tr, Orcid ID: 0000-0001-7436-5289

### **Öz**

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan bütün ülkeler için tarım sektörü, insanların gıda ve beslenme ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlerle girdi sağlaması açısından, tarımsal faaliyetleri yerine getiren önemli bir sektördür. Tarımsal faaliyetler, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal üretimde bulunmak ve elde edilen ürünleri yarı mamul ve tam mamul olarak işlemek olarak tanımlanmaktadır. Tarımsal faaliyetlere yönelik ulusal ve uluslararası standartların yayınlanması, tarım muhasebesinin gerekliliğini ve önemini ortaya koymuştur. Tarım muhasebesinde yer alan önemli bir konu da devlet teşvikleridir. Devlet teşvikleri, gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerinden kaynaklanan problemler nedeniyle işletmelerin finansal sorunlarını azaltmak için devlet tarafından sağlanan yardımlardır. Türkiye Muhasebe Standartlarında tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşvikleri “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”nda düzenlenmiştir. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”nda düzenlenmiştir. Bu bağlamda çalışmanın amacı; tarımsal devlet teşvikleri ile ilgili yapılan açıklamalardan sonra tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları’na göre muhasebeleştirilmesini sayısal örnekler yardımıyla açıklamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Tarımsal Devlet Teşvikleri, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 20, TMS 41.

**Jel Kodları:** M40, M41, M49, Q14.

### **Accounting of Government Subsidies on Agricultural Activities According to Turkish Accounting Standards**

#### **Abstract**

For all developed and developing countries, the agricultural sector is an important sector that fulfills agricultural activities in terms of meeting the food and nutrition needs of people and providing input to other sectors. Agricultural

activities are defined as herbal and animal production by using soil and seed, also processing the obtained products as semi-finished and full products. Publication of national and international standards for agricultural activities has revealed the necessity and importance of agricultural accounting. An important issue in agriculture accounting is government subsidies. Government incentives are state incentives to reduce the financial problems of enterprises due to problems arising from the structural features of developing countries. Turkey incentives on agricultural activities regarding the Turkish accounting standards has arranged in "IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance." And the accounting for agricultural government incentives was regulated in the "TMS 41 Agricultural Operations Standard." In this context, the aim of the study is to clarify accounting (recognition) of government subsidies on agricultural activities according to Turkish accounting standards with numerical examples.

**Keywords:** Agricultural Government Subsidies, Turkey Accounting Standards, IAS 20, IAS 41.

**Jel Codes:** M40, M41, M49, Q14.

## Giriş

Tarım işletmelerinde oluşturulan muhasebe sistemi sayesinde, yıllık işletme faaliyet sonuçları (kâr/zarar) tespit edilebilmekte ve tarım işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin eksik tarafları belirlenip bununla ilgili düzeltmeler yapılabilmektedir. Tarım işletmelerinde tutulan muhasebe kayıtları, tarım işletmesi ile ilgili alınacak kararların doğru ve zamanında gerçekleştirilmesini sağlayacak ve bunun sonucunda işletmenin gelirini arttıracak faaliyetlere yönelinecektir (Çetin ve Tipi, 2007: 1).

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamında işletmeler ayakta kalabilmek için devletten teşvik kapsamında belli destekler almaktadırlar. Yani devletler, çeşitli dönemlerde ekonomik ve sosyal hayatın gelişmesi, güçlenmesi ve bunun yanında benimsedikleri politikalara uyumlu olarak ekonomiyi yönlendirebilmek için işletmelere çeşitli şekillerde yardım etmek suretiyle teşviklerde bulunmaktadırlar (Akdoğan 2011: 259). Devlet teşviklerinin en çok uygulandığı sektörlerden birisi de tarım sektörüdür. Çünkü tarım sektörü, sadece insanların gıda ve beslenme ihtiyaçlarını karşılamakla kalmamakta, aynı zamanda başka birçok sektöre girdi olma özelliği ile önemini her zaman korumaktadır. Bu açıdan bakıldığında; tarımsal faaliyetleri, tarımsal üretimi, tarım ürünlerinde fiyat istikrarını, gelir seviyesini, istihdamı, verimliliği artırmak vb. amaçlar için Türkiye’de de çeşitli tarımsal devlet teşvikleri uygulanmaktadır.

Dünyada birçok ülkede, muhasebe uygulamalarının kendi sınırları içinde yer alan uygulamalarına yönelik çeşitli standartları geliştirmeye yönelik

faaliyetler her zaman olmuştur. Ancak bu ihtiyaç bölgesel olmaktan çıkmış, küresel bir ihtiyaç halini almıştır. Bu gelişmeler sonucunda da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirilmiştir. Türkiye de küresel anlamdaki bu gelişmelere kayıtsız kalmamış ve bu standartların uygulanabilmesi için gerekli çalışmaları yapmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu uluslararası standartları Türkiye için uyarlamış ve halen uluslararası alandaki gelişmelere göre güncelleme çalışmalarını sürdürmektedir (Ertaş vd., 2017: 578).

Son zamanlarda devlet teşviklerinin muhasebe uygulamaları açısından değerlendirilmesi önemli bir boyut kazanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarında devlet teşvikleri “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”nda düzenlenmiştir. Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”nda düzenlenmiştir. Literatürde, TMS 20 ve TMS 41 Standardı kapsamında, devlet teşviklerinin düzenlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili çalışmalara rastlanmaktadır. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı; tarımsal devlet teşvikleri ile ilgili yapılan açıklamalardan sonra tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’na göre muhasebeleştirilmesini sayısal örnekler yardımıyla açıklamaktır.

## 1. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, belirli özelliklere sahip devlet yardımları olup; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılmaktadır. Devlet teşviklerinin, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi ve işletmeye kaynak transferi yapılması gibi iki temel özelliği bulunmaktadır (Örten vd., 2017: 316). Devlet teşvikleri, devlet tarafından bir işletmeye veya diğer tür iştiraklere (parasal ya da parasal olmayan) kaynak aktarımı yolu ile sağlanan yardım olup, teşvikin devlet teşviki olarak nitelendirilebilmesi için devlet tarafından işletmenin faaliyetleri ile ilgili geçmiş ve gelecek şartlara uyum göstermesi gerekmektedir (Mackenzie vd., 2012: 551). Sosyal devlet anlayışının gelişmesi ile birlikte devlet teşvikleri de beraberinde gelişme göstermiştir. Bu anlamda teşvik uygulamaları, sürdürülebilir ekonomi ve sürdürülebilir büyüme gibi hedeflerin yanında bölgesel dengesizlikler, göç, çevre vb. gibi bazı sosyal konuları da dikkate almaktadır (Çelik vd., 2015: 295). TMS 20 ve KOBİ TFRS 24’de devlet yardımları ve devlet teşvikleri tanımlanmıştır. Standartlara göre; *devlet yardımı*, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetler iken, *devlet teşviki*, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır (TMS 20, md.3; KOBİ TFRS 24, md.1). Tanımlardan da anlaşılabilceği üzere devlet yardımı, devlet teşviklerini

de içine alan genel bir kavramdır ve yapılan yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilmektedir (Örten vd., 2017: 314-315).

Devlet teşviğine konu olan varlıklar, parasal ve parasal olmayan teşvikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Parasal teşvikler, nakit veya nakde eşdeğer varlıkların transferi şeklinde olabileceği gibi devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması suretiyle de gerçekleştirilebilir. Parasal olmayan teşvikler ise, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi teşviklerdir. Böyle durumlarda, teşviğe konu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir (TMS 20, md.23).

Devlet teşvikleri, literatürde çeşitli kriterlere göre (amaca, kullanılan araca, kapsama, kaynağına, verilme aşamalarına, sektörler göre vb.) sınıflandırılabilir. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun olmaktadır (Uluslan, 2008: 416). Teşvikleri kullanılan araçlara göre; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ile diğer teşvikler olmak üzere beş başlık altında toplam mümkündür (Duran, 2003: 24). Devlet tarafından verilen teşvikleri üç grup altında toplam mümkündür (Örten vd., 2017: 317):

*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 SSK yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir.

*b) Koşulsuz Yapılan Teşvikler:* Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmemektedir. Teşvik çoğunlukla işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır. Örneğin; organik tarımın özendirilmesi amacıyla organik tarımla uğraşan işletmelere yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşviktir.

*c) Koşullu Yapılan Teşvikler:* Bu tür teşviklerde, işletmelerin belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri istenir. İşletmenin yerine getireceği yükümlülük türleri ikiye ayrılır. (1) Varlıklara ilişkin teşvikler; işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla verilir. Örneğin; Tarım Bakanlığı tarafından sulama sistemlerinin %50'sinin karşılanması bu tür teşviktir. (2) Gelire ilişkin teşvikler; işletmeyi, katlanacağı giderleri karşılayarak belirli alanlarda teşvik etmek amacıyla verilir. Örneğin; sergileyecekleri oyun karşılığında özel tiyatrolara yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşviktir.

İşletmeler sağladıkları teşviklere ilişkin aşağıda yer alan hususları finansal tabloların eklerinde sunmalıdır. Bu hususlar (TMS 20, md.39):

- Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde işletmenin benimsediği politikalar,
- Teşvikin türü, tutarı, süresi ve varsa diğer devlet yardımları,
- Devlet yardım ve teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullardır.

## **2. Tarımsal Devlet Teşvikleri ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından İncelenmesi**

Tarım sektörü, insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlerle (sanayi, sağlık, hizmet, turizm gibi) girdi sağlamasından dolayı önemini her zaman korumuştur. Artan dünya nüfusu ile birlikte bu sektörün önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Son zamanlarda tarım sektörüne verilen teşvikler ve gelişen üretim teknolojileri ile birlikte sermaye yoğun işletmelerin bu sektöre yatırımlar yapmaya başladığı görülmektedir (Gökgöz, 2013: 152). Tarımsal teşviklerin amacı; tarım sektörünün öncelikli problemlerinin çözümüne yardımcı olmak, uygulanan politikaların etkinliğini artırmak, sektörün bu politikalara uyumunu kolaylaştırmaktır (Tunçez, 2012: 350). Tarımsal ürünlere sağlanan devlet teşviklerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dinler, 2000: 271):

- a) Tarım ürünlerinin fiyatlarında istikrarı sağlamak,
- b) Gelir seviyesini artırmak,
- c) İstihdamı artırmak,
- d) Verimliliği artırmak,
- e) Tüketicilerin menfaatlerini korumak.

Tarımsal üretime, devletler tarafından vergi ve faiz indirimi gibi teşviklerle birlikte üretim miktarı ile ilgili olarak destekler de verilebilmektedir. Bu bağlamda, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından sağlanan tarımsal destekler aşağıdaki gibi özetlenebilir (<https://www.tarimorman.gov.tr>):

-Alan bazlı destekler (bitkisel üretim yapan küçük aile işletmesi desteği, mazot, gübre ve toprak analizi desteği, toprak analizi desteği, organik tarım desteği),

-Biyolojik ve biyoteknik mücadele desteği (açık alanda paket toplama, örtüaltı paket toplama),

-Diğer tarımsal amaçlı destekler (Çevre Amaçlı Tarım Arazilerini Koruma (ÇATAK) desteği, geleneksel zeytin bahçelerinin rehabilitasyonu desteği,

sertifikalı fidan üretim desteği, tarımsal yayım ve danışmanlık desteği, yurt içi sertifikalı tohum kullanım desteği, yurt içi sertifikalı tohum üretim desteği,

-Fark ödemesi destekleri,

-Hayvancılık destekleri (anaç koyun-keçi desteği, arıcılık desteği, aşı desteği, besilik erkek sığır desteği, buzağı desteği, çiğ sütün değerlendirilmesi desteği, ipek böceği desteği, su ürünleri desteği).

TMS 41' göre; bir devlet teşviğinin tarımsal faaliyetler standardı kapsamında değerlendirilebilmesi için; ya söz konusu teşviğin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması, ya da söz konusu devlet teşviki için işletmenin belirli bir türdeki bir tarımsal faaliyette bulunmasının öngörülmüş olması gerekmektedir.

Canlı bir varlığa ilişkin devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi durumunda, bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uygulanır (TMS 41, md.37). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar; teşvinin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvinin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı"dır (TMS 20, md.13). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde "sermaye yaklaşımı" daha uygun görülmektedir. Çünkü, devlet teşviğini işletmeler sermayelerini güçlendirmek amacıyla aldıkları için teşviğin sermaye grubunda gösterilmesi daha uygundur. Diğer yandan, gelir yaklaşımına göre devlet teşviğinin gelir kaydedilmesi durumunda vergi söz konusu olabilmektedir (Kırılıoğlu ve Gökgöz, 2012: 116).

TMS 41, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmesi (net gerçeğe uygun değer) suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin devlet teşviklerinin mali tablolara alınması veya kâr-zarar hesaplamada dikkate alınmasını, devlet teşviklerinin koşullu ve koşulsuz olması durumuna göre ikiye ayırmıştır. Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak tahsil edilebilir hale gelmesi durumunda gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr ya da zarar hesabında muhasebeleştirilir (TMS 41, md.34). Koşullu olarak yapılan devlet teşvikleri, sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların karşılanması durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr ya da zarar hesabında muhasebeleştirilir (TMS 41, md.35). Örneğin; küçükbaş hayvan üretimi yapan bir işletmenin devletten aldığı teşviğin şartı sadece ivesi koyunu üretmek olabilir. İşletme, istenilen şarta uymadığı takdirde devlet teşviğinin tamamını geri isteyebilir.

Tarımsal devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına ve varlığın gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesine bağlı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından hazırlanan taslak hesap planı göz önünde bulundurulmuştur. Söz konusu taslağa göre; alınan devlet yardımlarının gelir olarak kaydedildiği zaman “643 Devlet Teşvik Gelirleri” hesabı kullanılacaktır (Tuğay, 2015: 94). Koşullu olarak alınan teşvikler, koşul sağlanıncaya kadar vadelerine bağlı olarak “382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları” veya “482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları” hesaplarında izlenecektir. TMS 20’ye göre muhasebeleştirilecek devlet yardımlarında sermaye yaklaşımının benimsenmesi durumunda “559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi” hesabı kullanılacaktır (Yılmaz, 2014: 64).

### 3. Tarımsal Devlet Teşviklerinin TMS’ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standartlarında tarımsal faaliyetlerle ilgili teşviklerin dışındaki devlet teşvikleri, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında düzenlenmiştir. TMS 20-md.2, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki devlet teşviklerinin bu standardın kapsamının dışında olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla, tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşviklerinin TMS 41 Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu TMS 41 Standardı md.34-38’de düzenlenmiştir. Ancak, TMS 41-md.37’de devlet teşviklerinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda TMS 20’nin uygulanacağı belirtilmiştir. Tarımsal devlet teşviklerinin; koşulsuz tarımsal devlet teşvikleri, koşullu tarımsal devlet teşvikleri ve TMS 20 kapsamındaki tarımsal devlet teşvikleri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

#### 3.1.TMS 41 Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

a) *Koşulsuz Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:* Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin, koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin sadece alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md.34).

*Örnek 1:* Tarım ve Orman Bakanlığı, Doğu Anadolu Bölgesi’nde koyun yetiştiren işletmelere hayvancılık destekleri kapsamında hayvan başına 30 TL koşulsuz teşvik vermektedir. Ağrı’da koyun yetiştiriciliği yapan ABC Tarım İşletmesi’nin 250 adet koyunu bulunmaktadır. İşletme, koyunların gerçeğe uygun değerlerini güvenilir bir biçimde tespit edebilmektedir. Söz konusu teşvikten dolayı 7500 TL teşvik işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır.

TMS 41'e göre, devletten alınan koşulsuz teşvikler doğrudan gelir kaydedilecektir. Bu bağlamda, işletmenin devletten aldığı koşulsuz teşvikle ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar Hs. 7500

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 7500

*Örnek 2:* Ağrı'daki DEF Tarım İşletmesi, süt üreticiliği yapmaktadır. Devlet süt üretimi yapan işletmelere 0,4TL/lt teşvik primi vermektedir. İlgili dönemde işletme 20.000 litre süt satmış ve 8000 TL teşvik almıştır. Bu 8000 TL teşvik tutarı işletmeye nakden verilmiştir. İşletmenin teşvik primi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 Kasa Hs. 8000

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 8000

*Örnek 3:* Ağrı'daki KLM İşletmesi, damızlık sığır yetiştiriciliği yapmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı, damızlık sığır yetiştiriciliğini teşvik etmek amacıyla sığır başına 500 TL teşvik vermektedir. İlgili dönemde işletme 200 adet damızlık sığır yetiştirmiş ve 100.000 TL teşvik almıştır. Bu 100.000 TL teşvik tutarı işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Teşvik primi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar Hs. 100.000

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 100.000

*b) Koşullu Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:* Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ait devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin şartlar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu teşvikler, ancak belirlenen şartlar yerine getirildiğinde kâr ya da zararda



muhasebeleştirilir (TMS 41, md.35). Devlet teşvikleri çeşitli koşul ve şartlarda verilebilir. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşvik zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md.36).

**Örnek 4:** PRS Tarım İşletmesi'ne, Ağrı'da 10 yıl boyunca buğday üretmek şartıyla teşvik kapsamında devlete ait bir arazinin 10 yıllık kullanım hakkı tahsis edilmiştir. Arazinin piyasada 10 yıllık kullanım bedeli 200.000 TL'dir. Eğer işletme, 10 yıl dolmadan üretimi bırakırsa, arsanın toplam kullanım bedelinden üretim yapılmayan yıllara düşen payı işletmeden tahsil edilecektir.

TMS 41'e göre, verilen teşvikin koşullu bir teşvik olduğu görülmektedir. Dolayısıyla standart gereği, koşul yerine getirilinceye kadar teşvik kâr veya zarara kaydedilemez. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

260 Haklar Hs. 200.000

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 20.000

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 180.000

Teşvik alındıktan sonraki birinci yılın sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

730 Genel Üretim Giderleri Hs. 20.000

268 Birikmiş Amortismanlar Hs. 20.000

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 20.000

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 20.000

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 20.000

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 20.000

Birinci yılın dönem sonunda yapılan bu kayıtlar diğer yıllarda da aynı şekilde yapılacaktır.

**Örnek 5:** Diyadin'deki TVS Tarım İşletmesi, Ağrı Ziraat Odası'ndan organik tarımı destekleme teşviki kapsamında 5 kg domates tohumu karşılığında 5000 TL nakit destek almıştır. Eğer işletme, ekim işini yapmazsa tohum destek bedeli olan 5000 TL'yi Ziraat Odasına geri ödeyecektir. Tohum desteği kapsamında alınan nakdi teşviğin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 Kasa Hs. 5000

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 5000

Teşvik kapsamında tohumun satın alınması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 5000

100 Kasa Hs. 5000

Domates ekim şartı yerine getirildiğinde devlet teşviki ile ilgili aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 5000

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 5000

Eğer işletme, domates ekim şartını yerine getirmeseydi, ziraat odasına aldığı 5000 TL'lik tohum destek bedelini geri ödeyecekti. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 5000

100Kasa Hs. 5000

### 3.2.TMS 20 Kapsamında Değerlendirilecek Olan Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'e göre, herhangi bir devlet teşvikinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uygulanır (TMS 41, md.37). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı"dır (TMS 20, md.13). Sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kâr veya zararda yer verilmemelidir (TMS 20, md.14). Gelir yaklaşımına göre devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler, sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir (TMS 20, md.15).

*Örnek 6:* VYZ Tarım İşletmesi, Ağrı'da büyükbaş hayvancılık alanında faaliyet göstermekte ve damızlık inek yetiştirmektedir. İşletme, Tarım ve Orman Bakanlığı'na yaptığı müracaatı sonucu büyükbaş hayvan desteği kapsamında, 50 adet damızlık inek karşılığında toplam 50.000 TL'lik teşvik almış ve bu teşvik işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Ancak, bakanlık teşviki 3 yıl boyunca damızlık inek üretmek şartıyla vermektedir. Diğer taraftan, damızlık ineklerin gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir biçimde belirlenmemektedir. Bu nedenle, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülerek değerlendirilmektedir. İşletme gelir yaklaşımını izlemektedir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

100 Kasa Hs. 50.000

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs 50.000

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın uygulanmasını kolaylaştırmak için Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar, değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzeyen canlı varlıklar, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45). Ürünüden yararlanmak için bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulan inek, sığır, manda, ve dana gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile söz konusu hayvanlardaki değer artış veya azalışları "232 Büyükbaş Hayvanlar" hesabında muhasebeleştirilir (Gökgöz, 2013: 96). Teşvik kapsamında damızlık inekler alındığı zaman aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

232 Büyükbaş Hayvanlar Hs. 50.000

100 Kasa Hs. 50.000

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Alınan damızlık inekler için yıl sonunda amortisman ayrıldığında aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Damızlık ineklerin faydalı ömrü 5 yıl, kalıntı değeri sıfır olduğu kabul edilmiştir.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

730 Genel Üretim Giderleri Hs. 10.000

237 Birikmiş Amortismanlar Hs. 10.000

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

İkinci yılın sonunda alınan teşvik kısa vadeli hale gelmesi nedeniyle yapılacak aktarma kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 50.000

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 50.000

Üçüncü yılın sonunda teşvik için öne sürülen koşullar yerine getirildiyse TMS 20 gelir yaklaşımına göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 50.000

643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 50.000

Üçüncü yılın sonunda teşvik için öne sürülen koşullar yerine getirilmediyse aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır. Alınan teşvikin 3 yıllık yasal faizinin 5000 TL olduğu varsayılmıştır.

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs. 50.000

780 Finansman Giderleri Hs. 5000

100 Kasa Hs. 55.000

*Örnek 7:* XYZ Tarım İşletmesi, Ağrı'da meyve bahçeciliği yapmaktadır. İşletmenin 3000 adet elma ağacı ve 2000 adet kiraz ağacı bulunmaktadır. İşletme, söz konusu meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerlerini güvenilir olarak tespit edememektedir. Bu nedenle, TMS 41 kapsamında maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüklerini düşmek suretiyle değerlemeye tabi tutmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı'nın yeni teşvik paketi kapsamında, TRA2 bölge illerinde 5000 adet ve üzeri meyve ağacına sahip tarım işletmelerine damlama sulama sistemini koşulsuz olarak hibe ettiği varsayılmıştır. Bu kapsamda, XYZ Tarım İşletmesi bakanlıktan 20.000 TL değerinde bir damlama sulama sistemini teşvik olarak almıştır.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak tespit edilemediği için, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla, örnekteki tarımsal devlet teşviği TMS 20'ye göre muhasebeleştirilecektir. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. Her iki yaklaşıma göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Gelir yaklaşımına göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs. 20.000  
643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs. 20.000

Sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs. 20.000  
526 Devlet Teşvikleri Hs. 20.000  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

### Sonuç

Türkiye’de tarım muhasebesi ile ilgili günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına rağmen, uygulama boyutu ile ilgili çalışmalar yeterli değildir. Bunun nedeni ise, tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmalarıdır. Ülkeler arasında muhasebe uygulama birliğinin sağlanması açısından, muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar ve yayınlanan muhasebe standartları son derece önemlilik arz etmektedir. Bu bağlamda, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, uygulama birliğinin sağlanması açısından tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Yeni teşvik sisteminin uygulanmaya başlamasıyla birlikte devletler tarım sektörüne önemli ölçüde teşvik vermeye başlamıştır. Devlet teşvikinden yararlanan işletmelerin bu destekleri muhasebeleştirip finansal tablolara aktarması gerekmektedir. Tarımsal faaliyetler için verilen devlet teşvikleri muhasebe uygulamaları açısından özellikli bir durum oluşturmaktadır. Çünkü, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 standardında düzenlenmekte iken, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise TMS 20’nin dışında bırakılarak TMS 41 standardında düzenlenmiştir.

Tarımsal devlet teşvikleri, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen bir varlığa ilişkin ise TMS 41 Standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Ayrıca teşviklerin koşullu ve koşulsuz olma durumları da söz konusudur. Teşvik koşulsuz ise doğrudan gelir olarak kaydedilir, teşvik koşullu ise koşul yerine getirilinceye kadar teşvik yükümlülük olarak kaydedilir, koşul yerine getirildikten sonra da gelir olarak kaydedilir. Ancak TMS 41’de devlet teşviklerinin gerçeğe uygun

değeri güvenilir bir biçimde tespit edilemiyorsa ve maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda TMS 20 Standardı kapsamında muhasebeleştirme işlemi yapılır. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. Gelir yaklaşımına göre devlet teşvikleri kapsamlı gelir tablosu (gelir tablosu) hesaplarında muhasebeleştirilirken, sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikleri finansal durum tablosu (bilanço) hesaplarında bir özsermaye unsuru olarak muhasebeleştirilir.

Sonuç olarak; tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri TMS 41 kapsamında değerlendirilerek, işletmelerin almış oldukları tarımsal devlet yardımlarının muhasebe kayıtlarını ve almış oldukları yardım hakkındaki genel bilgilerin finansal tabloların raporlanması sırasında dipnotlarda açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulama kapsamının tarım sektöründe faaliyet gösteren tüm işletmeleri kapsayacak biçimde genişletilmesi önemlilik arz etmektedir. Böylece, işletmelerin mali tabloları daha doğru ve gerçek bilgiler içerecek ve yatırımcıların daha doğru ve sağlıklı kararlar almalarına yardımcı olacaktır.

### Kaynakça

AKDOĞAN, N. ve Sevilengül, O. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", *Mali Çözüm*, 84, ss.29-70.

AKDOĞAN, M. Uğur (2011). "Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), ss.259-281.

ÇELİK, Z., Gereklî, İ., Ertürk, S., Günay, Y. ve Bilginer, M. (2015). "TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), ss.293-304.

ÇETİN, B. ve Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

DİNLER, Zeynel (2000). *Tarım Ekonomisi*, Ekin Yayınevi, Bursa.

DURAN, Mustafa (2003). *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Dizisi, Hazine Yayınları, Ankara.

ERTAŞ, F.C., Çidem, İ. ve Çiğdem, R. (2017). "Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), ss.577-591.

GÖKGÖZ, Ahmet (2013). Tarımsal Faaliyet Muhasebesi (Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu), Ekin Yayınevi, Bursa.

KIRLIOĞLU, H. ve Gökgöz, A. (2012). "TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), ss.107-127.

MACKENZIE, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., ve Hanekom, B. (2012). Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, United States.

ÖRTEN, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2017). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

TUĞAY, Osman (2015). Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde), Ekin Yayınevi, Bursa.

TUNÇEZ, Hacı Arif (2012). "Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Muhasebe İşlemleri", *Selçuk Üniversitesi Akşehir MYO Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(3), ss.349-362.

ULUSAN, Hikmet (2008). "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), ss.415-433.

YILMAZ, Erdal (2014). "Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), ss.57-71.

Tarım ve Orman Bakanlığı, <https://www.tarimorman.gov.tr/> (Tarımsal Destekler) (Erişim Tarihi: 10.09.2018).

TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

TMS 41- Tarımsal Faaliyetler Standardı

KOBİ TFRS 24- Devlet Teşvikleri





