

DEVLET TEŞVİKLERİNİN TMS/TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Prof. Dr. Engin DİNÇ**

Arş. Gör. Fatih YILDIRIM***

Derleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Haziran 2020, 22(2), 355-383

ÖZ

Devlet teşvikleri ve yardımları; girişimcilerin desteklenmesi açısından oldukça önemlidir. Devlet teşviklerinin temel amacı belirli bölgelerin ve sektörlerin geliştirilmesi, işletmelerin büyümesi, istihdamın artırılması ve çokuluslu şirketler ile rekabet edilebilmesi için gerekli koşulları sağlamaktır. Türkiye’de, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT olarak üç muhasebe sistemi mevcuttur. Bu nedenle, devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği tartışmalı bir konudur. Çalışmada devlet teşviklerinin üç farklı muhasebe sisteminde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği tartışılmıştır. Her üç sistemde de, devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği, sermaye yaklaşımının ise mevzuat izin vermesi durumunda kullanılabileceği sonucuna varılmıştır ve teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Devlet Yardımları, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi


JEL Sınıflandırması: M40


ACCOUNTING AND EXAMINATION OF GOVERNMENT GRANTS WITHIN THE SCOPE OF TMS/TFRS, BOBİ FRS AND MSUGT

ABSTRACT

Government grants and government assistance have considerable importance for businesses, entrepreneurs and individuals. Primary objective of government grants is to provide necessary conditions for improving specific

* Makale gönderim tarihi: 04.10.2019; Kabul tarihi: 21.05.2020

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, edinc@ktu.edu.tr,  orcid.org/0000-0002-4701-6996

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fatihyildirim@ktu.edu.tr,  orcid.org/0000-0002-0868-6233

Atf (Citation): Dinç, E. ve Yıldırım, F. (2020). Devlet teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT çerçevesinde incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 355-383 <https://doi.org/10.31460/mbdd.629402>

areas and sectors, growing businesses, increasing employment and competing multinational corporations in international level. TMS/TFRS, BOBİ FRS and MSUGT are employed in current Turkish accounting practices. Therefore, how to account for government grants is a controversial issue. The study discusses how government grants should be recognized in three different accounting systems. In all three systems, government grants should be accounted for according to the income approach, and the capital approach can be used if legislation permits and proposals were included for the accounting of government grants.

Keywords: Government Grants, Government Assistance, Accounting of Government Grants

JEL Classification: M40

1. GİRİŞ

Sözlük anlamı (TDK) “isteklendirme, özendirme” olan teşvik kavramı, Yılmaz (2014)’e göre gelişmesi istenen ekonomik faaliyetlerin daha fazla ve hızlı gelişmesi amacıyla, kamu tarafından verilen destek ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır. Sönmez (2005)’e göre devlet teşvikleri, belirli sektör ve bölgelerin kalkınması için ekonomik kaynakların, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektörlerle ve alanlara transferi olarak tanımlamıştır. Standarda göre, devlet teşvikleri “*İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır*” olarak tanımlanmıştır (TMS-20, par. 3). BOBİ FRS’de ise devlet teşvikleri “*faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır*” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS-16, par:2). Buna göre teşvik ekonomik kaynakların, kamu tarafından belirlenen ve ekonomik olarak gelişmesi istenen sektörlerle ve bölgelere yönlendirilmesi suretiyle maddi ve gayri maddi transferidir.

Devlet yardımları kavramı ise TMS’de “*Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS-20, par:3). Bu tanım, devlet teşvikini devlet yardımı ile açıklamaktadır. Oysaki devlet teşviki ile devlet yardımları farklı konulardır. TMS 41’de bu konu daha açık belirtilmiştir. Devlet teşvikleri sektörel ve bölgesel bazda olabilmektedir. Teşvikler işletmelere belirli koşulları ve şartları karşılamaları durumunda devlet tarafından verilmektedir. Bölgesel teşviklerde geri kalmış bölgelerin kalkınması ve belirlenen bölgelerde istihdamın artırılması ön plana çıkmaktadır. Sektör açısından bakıldığında ise ihracatı artırma, cari açığı düşürme ve katma değerli ürünlerin üretilmesi ön plana çıkmaktadır.

Bu çalışmada devlet teşvikleri, devlet yardımları ile devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konuları Türkiye’deki üç düzenleme açısından incelenmiş olup, sırasıyla devlet teşvikleri mevzuatı, TMS/TFRS açısından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, BOBİ FRS açısından devlet

teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, MSUGT açısından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi örnek olaylar ile ele alınmıştır.

2. DEVLET TEŞVİKLERİ VE DEVLET TEŞVİKLERİ MEVZUATI

Devlet teşvikleri çeşitli ekonomik amaçlara yönelik olarak devlet tarafından belirli koşulları yerine getirmek şartıyla veya koşulsuz olarak verilebilmektedir. Teşviklerin amaçları ve Devlet teşvikleri mevzuatı aşağıda ele alınmıştır.

2.1. Devlet Teşviklerinin Amacı ve Özellikleri

Devletin en önemli bütçe araçları gelirler ve harcamalardır. Teşvikler bu araçlardan farklıdır ve teşvikleri gelirleri azaltan veya harcamaları arttıran bir unsurdur. Devlet tarafından sağlanan teşviklerin verilmesi aynı ya da nakdi yardımlar ve kolaylıklar şeklinde olmaktadır. Genelde özel kesime kullandırılmakta, devlet harcamalarını arttırmakta ve yatırımların; önemini, sektörünü, yapılacağı bölgeyi, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemektedir. Üretim, istihdam gibi ekonomik ya da sosyal amaçlarla verilmektedir (Ay 2005, 178). Devlet teşvikleri işletmeler açısından karşılıksız kaynak unsuru olurken, devlet için bir harcama kalemidir. Devlet teşvikleri sermayeyi belirli bölgelere yönlendirmeyi ve yapılan harcama karşılığında belirlenen hedeflere ulaşmayı sağlamaktadır. Devlet teşvikleri, cari açığı azaltmak için ithalatı yapılan malların üretimini sağlamak, değer zincirinde önemli yer tutan ürünlerin üretimini sağlamak, teknoloji transferi, bölgeler arası eşitsizliğin giderilmesi gibi amaçlar için verilebilmektedir (Karakurt 2010, 149).

2.2. Devlet Teşvikleri Mevzuatı

Teşvik paketi “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” yeni adıyla Ticaret Bakanlığının 15.06.2012 tarihli ve 43145 sayılı yazısı üzerine 19.06.2012 tarihinde, 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Devlet teşviklerinin amaçları, üretimi arttırmak, doğrudan yabancı sermaye girişi ile cari açığı düşürmek, istihdam sağlamak, gayrisafi yurtiçi hasılatı arttırmak ve katma değerli ürünler üreterek rekabet gücü yakalamak şeklinde ön plana çıkmaktadır. Devlet teşvikleri ile ilgili mevzuatta birçok düzenleme ve değişiklik yapılmıştır. 2012 yılından başlamak üzere “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ile ilgili olarak 2019 yılına kadar değişiklikler yapılmıştır. 2012 yılından bugüne kadar bu kararın çeşitli maddelerinde 23 kez değişiklik yapılmıştır. Son değişiklik 28.02.2019 tarihli 30700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Buna göre teşvik sistemi genel teşvikler, bölgesel teşvikler, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve stratejik yatırımların teşviki olmak üzere dört ana başlıktan oluşmakta olup, teşvik verilecek bölgeler ise altı bölgeye ayrılmıştır (15.06.2012 Tarih ve 28328 Sayılı Resmî Gazete). Devlet teşviklerinin

bölgesel olarak dağılımının temel amacı bölgeler arası gelişmişlik farkının azaltılması, gelişmemiş bölgelerin yatırımcı potansiyelinin artırılması ve istihdamın artırılması olarak açıklanabilir.

Teşvik sisteminde uygulanan dokuz teşvik unsuru vardır. Bu teşviklerin dört ana başlığa; genel teşvik, bölgesel teşvik, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve stratejik yatırımların teşvikine göre dağılımı Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Teşvik Unsurları

Teşvik Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi		✓	✓	✓
Sigorta primi İşveren Hissesi Desteği		✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	✓	✓	✓	✓
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği		✓	✓	✓
Faiz Desteği		✓		
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓
KDV İadesi				✓

Kaynak: Akdeniz İhracatçıları Birliği 2015,

http://www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni_Tesvik_Sistemi.pdf , 07.02.2019

Gelir vergisi stopaj desteği ve sigorta primi işçi hissesi desteği, Yatırımın 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanmaktadır. Faiz desteği ise, yatırımın Bölgesel Teşvik Uygulamalarında 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanmaktadır.

Tablo 1’de adı geçen teşviklerin dışında da teşvik ve yardımlar bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili Cazibe Merkezleri Programları geliştirilerek, 28.11.2016 tarih ve 2016/9596 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 11.01.2017 tarih ve 29945 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Ayrıca bu kararda, Cazibe Merkezleri Programının Adıyaman, Ağrı, Ardahan Batman, Bayburt Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Malatya, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Tunceli ve Van illerinde uygulanmasına karar verilmiştir. 2016 yılında çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararında, 2012 yılı teşvik programında adı geçen teşvik uygulamalarına ilaveten Sermaye Katkısı, Enerji Desteği, Kamu Alım Garantisi, Altyapı desteği adı altında teşvik uygulamaları getirilmiştir. Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında, 30361 Sayılı Resmi

Gazetede yayımlanan tebliğ ile, yeni yatırımlardan enerji desteği alan işletmelerin, sabit yatırım tutarının %25'ini aşmamak üzere aylık elektrik giderlerinin azami %30'u 3 yıl süreyle, işletme bazında 10 milyon TL'ye kadar kısmı Bakanlık bütçesinden karşılanmaktadır (30361 Sayılı Resmi Gazete, md.5). Cazibe merkezleri programı adı altında, yatırım ve üretim destek paketleri, üretim tesisi taşıma destek paketleri, çağrı merkezi destek paketi, veri merkezi yatırım ve enerji destek paketi açıklanmıştır.

Kamu alım garantisi açısından sağlanan teşvikler de Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından açıklanan enerji alımı örnek olarak gösterilebilir. Buna göre gerçek ve tüzel kişiler, ihtiyaçlarının üzerinde ürettikleri elektrik enerjilerini dağıtım sistemine göndermeleri halinde 10 yıl süre ile bakanlık tarafından belirtilen fiyatlardan elektrik enerjilerini dağıtım şirketlerine satabilmektedir (Yılmaz ve Hotunluoğlu 2015, 83).

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan yardımlarda ise iş birlik kapsamında yüksek teknoloji alanlarında gerçekleştirilen projelerde 1 milyon TL üst sınırlı geri ödemesiz destek sağlanmaktadır. Orta-yüksek teknoloji alanlarında gerçekleşecek işbirliklerinde ise, 500 bin TL geri ödemesiz destek sağlanmaktadır (İşbirliği Destek Programı, md.10). KOSGEB destek paketi ele alındığında sağlanan destekler Sermaye Katkısı olarak nitelendirilebilir.

Kalkınma ajansı tarafından, TRC2 Bölgesindeki mevcut ve yeni kurulacak Karma ve İhtisas Organize Sanayi Bölgesi, Sanayi Siteleri, Girişimcilik Merkezleri ile İş Geliştirme Merkezi (İŞGEM) ve Lojistik Merkezler/Köylerin ve Fuar Merkezlerinin altyapı iyileştirilmesi, üretim ve istihdam kapasitesinin artırılması, uzmanlaşmanın teşvik edilmesi, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi, rekabet gücü yaratma ve üniversitelerin sanayi ile işbirliğini geliştirmek amacıyla mali destek programı açıklanmıştır. Bu anlamda sanayi bölgelerindeki işletmelerin altyapı sorunlarının giderilmesine yönelik teşvikler sağlanmaktadır (www.karacadag.gov.tr). Sağlanan teşvikler işletmelerin altyapı sorunlarına yönelik teşviklerdir ve işletmelere rekabet gücü yaratma, üretim ve istihdamı artırma amacıyla verilmektedir.

Devlet teşvik mevzuatına göre, belirlenmiş teşviklerden yararlanabilmek için, ilgili kurumun Yatırım Teşvik Belgesi almış olması gerekir. Yatırım teşvik belgesi için gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri başvuru yapabilmektedirler. Başvuru Ticaret Bakanlığına yapılmaktadır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelendiğinde, devlet teşviklerine yönelik akademik çalışmaların büyük kısmının maliye politikaları alanında olduğu, bir kısmının ise muhasebe alanında olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, muhasebe alanında yapılmış akademik çalışmalar konularına göre incelenmiş ve özetlenmiştir.

Bozdemir (2018), yaptığı çalışmada Ar-ge faaliyetlerinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı ve TMS 38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı açısından ele alınmıştır. Ögüz ve Eroğlu (2015), yaptıkları çalışmada Ar-ge merkezlerine vergi mevzuatı çerçevesinde sağlanan teşvikler ve muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Köse ve Ferhatoğlu (2009), yaptığı çalışmada Ar-ge faaliyetlerinin teşvikinde ar-ge indirimi ve ar-ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi konusunu ele alınmıştır. Küçük (2018), yaptığı çalışmada, teşvik kapsamında sağlanan düşük faizli kredilerin BOBİ FRS açısından değerlendirmesini ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Tepeli ve Kayıhan (2017), yaptıkları çalışmada girişimciliğe verilen devlet teşviklerini ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Coşkun (2016), yaptığı çalışmada Teşvik kapsamında elde edilen Maddi Duran Varlıkların TMS açısından incelenmesi ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Yıldız ve diğerleri (2012), yaptıkları çalışmada sanayi işletmelerine verilen teşviklerin TMS açısından değerlendirilmesini ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Bozdemir (2010), yaptığı çalışmada İşveren Sigorta Prim Teşviklerinin TMS açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Kabataş (2009), yaptığı çalışmada Sosyal Güvenlik Kanunu ile getirilen teşviklerin TMS açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıştır. Yılmaz (2014), yaptığı çalışmada tarımsal devlet teşviklerinin TMS açısından muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıştır. Ertaş ve diğerleri (2017), yaptıkları çalışmada tarımsal devlet teşviklerinin TMS-20 ve TMS-41 kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Son olarak Kaya ve Atasel (2016), taşıyıcı bitki özelindeki düzenlemelerin ve muhasebeleştirilmesinin açıklandığı çalışmada, taşıyıcı bitki ve ürünlerine ilişkin devlet teşvikleri (TMS-20 ve TMS-41 kapsamında) konusu ele alınarak örnek olaylarla birlikte açıklamalar yapılmıştır. Tarım teşviklerine yönelik çalışmalarda Tunçez (2011), tarımsal faaliyet kapsamında teşviklerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunu TMS-41 kapsamında ele almıştır. Yazan ve Kaya (2011), çalışmaları da bu çalışmaya paralellik göstermektedir. Karataş ve Tetik (2018), yaptıkları çalışmada turizm sektörüne yönelik verilen teşviklerin TMS ve Tekdüzen muhasebe sistemi açısından muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıştır. Tunçez ve Ateş (2016), yaptıkları çalışmada turizm sektörüne yönelik teşvikler TMS-20 kapsamında değerlendirilmiş ve muhasebeleştirilmiştir. Okutmuş ve diğerleri (2015), yaptıkları çalışmada sağlık turizmine sağlanan teşviklerin TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Akay ve Oğuz (2015), yaptıkları çalışmada turizm sektörüne yönelik teşvikler ve TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Ulusan (2008), yaptığı çalışmada Türk Muhasebe Hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin değerlendirilmesi ve

muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Sönmez (2005), yaptığı çalışmada Devlet yardım ve teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıştır. Karasioğlu ve Kınalı, 2017; Onay, 2016; Zeytinoğlu, 2015; Kara ve Öztopçu, 2015; Çelik ve diğerleri, 2015; Akdoğan, 2011 yaptıkları çalışmalarda, Devlet Teşviklerinin TMS-20 kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıştır.

Muhasebe literatürü incelendiğinde, mevcut akademik çalışmaların genelde; ar-ge faaliyetleri teşviki, düşük faizli kredi teşviki, girişimcilik teşviki, maddi duran varlık edinim teşviki, sanayi teşvikleri, sosyal güvenlik teşvikleri, tarım faaliyetleri teşvikleri, turizm sektörüne yönelik teşvikleri ele aldığı görülmektedir.

Çalışmaların genelde teşviklerin tanıtımı, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi çerçevesinde yapıldığı anlaşılmaktadır. Mevcut akademik çalışmalar incelendiğinde, teşviklerin genelde ayrı ayrı ele alındığı görülmektedir. Teşviklerin muhasebeleştirilmesini muhasebe sistemleri açısından karşılaştırmalı şekilde ele alan herhangi bir çalışma olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, bu çalışmada, Türkiye'deki mevcut teşvik türleri özetlendikten sonra, bu teşviklerin farklı finansal raporlama çerçevelerine göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği tartışılmıştır. Bu çalışma, devlet teşviklerini ve muhasebeleştirilmesini Türkiye'deki üç finansal raporlama çerçevesini dikkate alarak açıklaması çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymakta ve aynı zamanda uygulayıcılara yol göstermektedir.

4. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİ

Bu bölümde devlet teşvikleri, kurumlar vergisi ve gelir vergisi açısından değerlendirilmiştir. *Devlet teşviki ve yardımları üç şekilde sınıflandırılabilir. Bunlar sırasıyla; vergisel teşvikler, doğrudan teşvikler ve dolaylı teşviklerdir. Vergisel teşvikler, doğrudan beyanname üzerinde kurum kazancından indirilmekte, bu nedenle muhasebeleştirilmesi yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın da odak noktasını doğrudan ve dolaylı teşvikler oluşturmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Ancak, burada belirtilen Ar-Ge indirimi teşvik konusuna girmemektedir. Çünkü, burada Ar-Ge faaliyetlerinde yapılan harcamalar aktifleştirme ya da doğrudan gider yazma yoluyla kaydedilmekte, daha sonra Ar-Ge harcamalarının %100'ü kadar kurum kazancından indirim hakkı kazanılmaktadır. Bu indirim hakkı, vergi beyanamesi üzerinde gösterilmektedir. Buradaki teşvik, vergisel teşvik niteliğindedir. Bu nedenle bu Ar-Ge teşvikinin kaydı yapılmamaktadır.*

03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “5.12.2.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölümünde 12.06.2018 tarih ve 30449 sayılı Resmi Gazete ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre, “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır”. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren işletmelerin yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu teşvik vergisel bir teşviiktir ve *vergi beyannamesi üzerinde gösterilmektedir dolayısıyla bir muhasebeleştirme yapılmamaktadır*.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin (10.2.9.2.4.) numaralı bölümünde, 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde, Para–Kredi Koordinasyon Kurulunun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Ar-Ge Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır. Bu mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir.

Teknoloji geliştirme bölgeleri ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır (Kurumlar Vergisi Tebliği, md. 5.12.2.4). Bu teşvik vergisel bir teşviiktir ve *vergi beyannamesi üzerinde gösterilmektedir dolayısıyla bir muhasebeleştirme yapılmamaktadır*. Teknoloji geliştirme bölgeleri ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır. (Kurumlar Vergisi Tebliği, md. 5.12.2.4)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 84. madde de “Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade

edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir” hükmü yer almaktadır. Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94. maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının 26.09.2014 tarihli özelgesinde, “KOSGEB’den alınan hibenin vergilendirilmesi” konusu ele alınmıştır. Bu özelgeye göre, faaliyetinizle ilgili olarak KOSGEB’den alınan hibe destek tutarının ticari kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu destek tutarı ile yapılan harcamaları niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde de, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, Şirketlerin ticari faaliyetiyle ilgili olarak nitelikli eleman desteği için KOSGEB’den aldıkları hibe destek tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi, bu kapsamda çalıştırılan personele yapılan ücret ödemelerinin ise, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi kanunu incelendiğinde, hibe olarak alınan destekler ticari kazanç olarak kabul edilip kurumlar vergisi istisnasından faydalandırılırken, geri ödeme koşuluyla sağlanan sermaye destekleri ve yardımları borç niteliğinde olduğundan ticari kazanca dahil edilemez sonucu ortaya çıkmaktadır.

5. MUHASEBE HUKUKU AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİ

Günümüzde Türk Muhasebe Hukuku’nun Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’den oluştuğu söylenebilir. Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde devlet teşvikleri “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında ele alınmıştır. (Uluslararası 2008, 418-419). Ayrıca TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında da devlet teşvikleri ile ilgili bazı hükümler yer almaktadır (Kaya ve Atasel 2019, 323).

Güncel uygulamaya bakıldığında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) devlet teşviklerini TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında belirtilen hükümlere göre finansal raporlarına yansıtılmak zorundadır. KAYİK dışında kalan orta ve büyük boy işletmeler için oluşturulan ve 01.01.2018 tarihi sonrasını kapsayan BOBİ FRS’ de devlet teşvikleri “Bölüm 16 Devlet Teşvikleri” Standardında açıklanmıştır. KAYİK’ler, Orta ve Büyük Boy İşletmeler dışında kalan küçük işletmeler ise devlet teşviki ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ni kullanacaklardır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, “Gelir Yaklaşımı” ve “Sermaye Yaklaşımı” şeklinde iki yöntem bulunmaktadır (TMS-20, par. 13). Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan teşvikler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Bu teşvikler Yabancı Kaynaklar içinde izlenmektedir. Vergisel teşvikler kurum kazancından istisna edilmekte ve beyannamede indirim olarak gösterilmektedir. Doğrudan ve dolaylı teşvikler ise “Gelir Yaklaşımı”na göre muhasebeleştirilmektedir. Alternatif yöntem olarak da “Sermaye Yaklaşımı” önerilmektedir. Ancak, sermaye yaklaşımının kullanımı mevzuatın iznine tabi olmaktadır.

5.1. TMS/TFRS Açısından Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart yayımlanan tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir ve 19.12.2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 99 sıra no’lu tebliğ ile son halini almıştır.

Devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için devlet tarafından yapılan doğrudan desteklerdir. Devlet yardımları ise işletmeye dolaylı yoldan fayda sağlayan devlet desteklerini ifade etmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik “Sermaye Yaklaşımı” ve “Gelir Yaklaşımı” olmak üzere iki farklı yaklaşım olduğu daha öncede belirtilmişti. Sermaye yaklaşımının dayanaklarına göre, devlet teşvikleri finanse ettiği harcama kalemini netleştirmek için ve geri ödeme beklenmediği için Finansal Durum Tablosunda gösterilmelidir. Bir diğer husus ise devlet teşvikleri kazanılmış bir gelir değildir ve bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlanmaktadır, bu nedenle kar veya zarar tablosunda yer verilmemelidir. Gelir yaklaşımının dayanaklarına göre ise, devlet teşvikleri hissedarlar dışındaki bir taraftan elde edilmektedir ve bu nedenle uygun dönemlerde kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır. Bir diğer önemli dayanak ise devlet teşviklerinin genellikle işletmelerin belirli koşulları yerine getirmesi karşılığında verilmesidir (TMS-20, par. 13,14,15).

Devlet teşvikleri, maliyet giderlerinin karşılanması için alınmıyorsa, maliyetler gider olarak gerçekleştiği dönemlerde sistematik biçimde kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kar veya zarar tablosuna yansıtılması tahakkuk esasına uygun değil ve sadece tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına yönelik bir açıklama yoksa bu uygulama kabul edilebilir.

Amortisman tabii varlıklar için verilen teşvikler, varlığın amortisman oranına bağlı olarak ilgili dönemler boyunca kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır (TMS-20, par. 16,17). Amortisman tabii olmayan varlıklar da devlet teşvikleri belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında verilebilir. Bu durumda teşvikler maliyetlerin gerçekleştiği dönemlerde kar veya zarar tablosuna yansıtılabilir. Önceden gerçekleşmiş gider ve zararları karşılamak ve işletmeyi finanse etmek amacıyla verilen devlet teşvikleri tahsil edilebilir hale geldiği anda kar ve zarar tablosuna yansıtılabilir (TMS-20, par.18,19,20).

Devlet yardımlarına bakıldığında ise, devlet yardımları kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsamaktadır. Devlet yardımları işletmelere fayda sağlamakla birlikte devlet yardımlarının işletmelerin ticari faaliyetlerinden nesnel olarak ayrılması mümkün olmayabilir. Devlet tarafından verilen yardımların faydalarının önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır (TMS-20, par. 34,35,36).

Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri ise “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” standardı ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz devlet teşvikleri, söz konusu teşvikin alacak haline gelmesi durumunda kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-41, par.34),

- Gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin şartlı olarak verilen devlet teşvikleri, sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar sağlandığında kar veya zararda muhasebeleştirilebilir (TMS-41, par.35),

- İşletmenin belirli bir süre tarımsal alanda faaliyet göstermesi koşuluyla sağladığı teşviklerde işletme faaliyet süresi koşuluna uymazsa teşvikin tamamını iade edebilir. Bu durumda faaliyet süresi koşul olarak belirtilirse, süre dolmadan devlet teşvikleri kar veya zararda muhasebeleştirilmez (TMS-41, par.36).

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülüyorsa devlet teşvikler “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” standardına göre muhasebeleştirilir ve Gelir Yaklaşımı kullanılır. Maliyet bedeli ile izlenen canlı varlıklar ise “TMS-20 Devlet Teşvikleri” standardı kapsamında muhasebeleştirilir dolayısıyla “Gelir Yaklaşımı” veya “Sermaye Yaklaşımı” kullanılabilir.

TMS/TFRS’de, kazanç niteliğinde olan devlet teşvikleri duruma göre 3 farklı sınıf altında (esas faaliyet, yatırım faaliyeti, finansman faaliyeti) sınıflandırılmak ve K/Z hesaplarında izlenmek zorundadır. Buna göre, teşvik esas faaliyet ile ilgili ise 644 no’lu Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı, teşvik yatırım faaliyetleri ile ilgili ise 649 no’lu Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı, teşvik finansman faaliyetleri ile ilgili ise 668 Diğer Finansal Gelirler Hesabında izlenebilir. Sermaye katkısı niteliğindeki teşvikler “546. Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri” hesabında izlenmektedir. Geri ödeme koşulu olan teşvikler ise “**498. Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları**” hesabında izlenebilir. Alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre ileriki aylarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde “382-482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı kullanılır. Devlet yardımlarının işletme faaliyetlerinden ayrıştırılması oldukça güçtür. Devlet yardımları ücretsiz eğitim desteği veya üretilen mal ve hizmetin bir bölümünü alma garantisi şeklinde olabilir. Bu noktada devlet yardımları işletmenin faaliyeti içinde önemli bir yer kaplıyorsa bu durum finansal raporlarda açıklanmalıdır.¹

5.2. BOBİ FRS Açısından Devlet Teşvikleri

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar dışında kalıp, bağımsız denetime tabi olan ve TMS/TFRS uygulama yükümlülüğü bulunmayan orta ve büyük ölçekli işletmeler BOBİ FRS standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaktadır. Devlet teşvikleri, Bölüm 16 kapsamında ele alınmıştır.

Devlet teşvikleri, belirli koşulları karşılayan işletmelere doğrudan sağlanan ekonomik faydalarıdır. Dolayısıyla, genel ticaret koşullarını etkilemek amacıyla geniş bir işletme grubuna sağlanan dolaylı katkılar devlet teşvikleri olarak değerlendirilmemektedir. Kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirimli vergi oranları gibi, vergilendirilebilir karın veya vergi zararının belirlenmesinde dikkate alınan, vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar devlet teşvikleri kapsamında değerlendirilmez (BOBİ 16, par.1-4).

BOBİ FRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki kurallar uygulanır (BOBİ 16, par. 7);

- İşletmenin gelecekte herhangi bir şartı yerine getirmesini gerektirmeyen ya da şartları daha önceden yerine getirdiği teşvikler alındıkları anda kar veya zarara yansıtılmaktadır.
- İşletmenin gelecekte herhangi bir şartı yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları yerine getirildiği anda kar veya zarara yansıtılmaktadır. Bu teşvikler şartlar yerine getirilene kadar ya

¹ Bu paragrafta yer alan hesaplardan sadece 498. Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı yazarlar tarafından önerilmiş olup, diğer hesaplar ise KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağından” alınmıştır.

da şartların getirilmemesi durumunda iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” kaleminde gösterilmektedir.

BOBİ FRS’de, TMS’ nin gelir yaklaşımı ile uyumluluk göstermekte olup, bu kapsamda kullanılan hesaplar BOBİ FRS uygulayan işletmeler tarafından da kullanılması mümkündür. BOBİ FRS’de alternatifi uygulamaya yer verilmemiş olsa da, mevzuatın zorunlu kılması halinde sermaye yaklaşımı kullanılabilir. Bu durumda, teşvikler 546. Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri hesabında izlenmelidir.

5.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Devlet Teşvikleri

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), 26.12.1992 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış ve uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olmuştur. MSUGT, *bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır* (Altıntaş 2011, 177-178; Dinç ve Atasel 2016, 272). Yukarıda açıklanan TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamına girmeyen ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük işletmeler için MSUGT uygulaması zorunludur. Türkiye’de kayıtlı işletmelerin önemli bir bölümünü ise bu küçük işletmeler oluşturmaktadır. Bu nedenle MSUGT uygulamada önemli bir yer teşkil etmektedir.

Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1’ de belirtilen beyana göre devlet teşviklerinin muhasebe kaydı için “602 Diğer Gelirler Hesabı” kullanılmaktadır. “602 Diğer Gelirler Hesabı’nın” açıklamada bölümünde yer alan ifadelerle göre, işletmenin korunması, ihracatı teşvik, bazı malların vergi, resim harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna edilmesi vb. destekler bu hesapta izlenir şeklinde açıklanmıştır (Uluslan 2008, 419).

Devlet teşvikleri için MSUGT’de ayrı bir bölüm bulunmamakla beraber “602 Diğer Gelirler” hesabına bakıldığında bu hesabın işlevi “*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*” olarak tanımlanmıştır (1 Sıra No’lu MSUGT).

MSUGT’ne göre devlet teşvikleri “Gelir Yaklaşımına” göre kaydedilmekte ve “602 Diğer Gelirler” hesabında izlenmektedir. Sermaye katkısı niteliğinde olan devlet teşvikleri için ise “529 Diğer Sermaye

Yedekleri” hesabı kullanılmaktadır. Geri ödeme koşulu olan teşvikler ise “498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları²” hesabında izlenebilir. Dönemsellik kavramı gereği, sonraki dönemlere ait teşviklerin izlenmesinde ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı kullanılmalıdır.

6. DEVLET TEŞVİKLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde, doğrudan ve dolaylı devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Mevcut muhasebe mevzuatına göre teşviklerin muhasebeleştirilmesinde Gelir Yaklaşımı uygulanmaktadır. Devlet teşvikleri Gelir Yaklaşımına göre kaydedilmekte ve bu gelir kurum kazancından indirilmektedir. Bu nedenle uygulamalarda genel olarak Gelir Yaklaşımı dikkate alınmış, Sermaye yaklaşımı ise mevzuatın izin verdiği devlet teşvikleri için kullanılmıştır.

6.1. Gelir Yaklaşımına Göre Doğrudan Sağlanan Devlet Teşvikleri

Doğrudan devlet teşvikleri varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve varlık alımı dışında kalan (Gelire İlişkin) teşvikler olarak iki başlık altında incelenmiştir.

6.1.1. Varlık Edinimine Yönelik Doğrudan Teşvikler

Varlık ediniminden kasıt duran varlık alımlarıdır. Duran varlık edinimine ilişkin sağlanan devlet teşvikleri kendi içinde dört alt başlıkta aşağıda incelenmiştir.

6.1.1.1. Tek Dönemde Alınan Koşullu Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri işletmelere verilirken belirli koşulları yerine getirmeleri şartıyla verilebilir. Bu teşvikler Koşullu Teşvikler olarak adlandırılırlar. İşletmeler belirtilen koşulları yerine getirdikten sonra teşvikler tek seferde işletmeye ödenir. Teşvikin alınması kesin ise koşul sağlanana kadar bu bilgi dipnotlarda açıklanır. Koşul gerçekleştikten sonra, tek seferde ödenen devlet teşvikleri gelir olarak kaydedilir.

Örnek Olay: X işletmesi tarım sektöründe faaliyet göstermektedir. İşletme yem üretimi sektörüne yatırım yapmayı düşünmektedir. Yapılan araştırmalar sonucu işletmenin 6. Bölgede yer alan illerden birine yatırım yapması durumunda maddi duran varlık edinimi için teşvikten yararlanılacağı öğrenilmiştir. İşletme 6. Bölgede yatırımı gerçekleştirmiş ve 01.09.2019 tarihinde KDV hariç 200.000 TL tutarında maddi duran varlık alımı gerçekleştirmiş, bedeli EFT ile ödenmiştir. Hazine müsteşarlığına yapılan teşvik başvurusu sonucunda 01.10.2019 tarihinde işletmenin banka hesabına 200.000 TL hibe şeklinde yatırılmıştır. Bu durumda, gelir yaklaşımına göre teşvikin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

² Bu hesap, yazarlar tarafından önerilmiştir.

Çözüm: 01.09.2019 tarihinde alınan MDV alımı kaydı yapıldıktan sonra, 01.10.2019 tarihinde alınan teşvik ile ilgili kayıt şöyle olmalıdır.

TMS ve BOBİ FRS'ye göre Maddi Duran Varlık alımları “Yatırım Faaliyeti” olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, devletin verdiği teşvik 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı'nda izlenmelidir. MSUGT'ine göre ise, alınan sübvansiyonlar, teşvikler 602 Diğer Gelirler Hesabında izlenmektedir.

TMS ve BOBİ FRS'ye göre; tek seferde 102 Bankalar Hesabı 200.000 TL borçlandırılırken 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı 200.000 TL alacaklandırılmalıdır.

MSUGT'ne göre; 102 Bankalar Hesabı 200.000 TL borçlandırılırken, 602 Diğer Gelirler Hesabı 200.000 TL alacaklandırılmalıdır.

Yukarıdaki kayıtlarda işletme aylık veya 3'er aylık tahakkuklar şeklinde kayıt yapıyorsa teşvik geliri önce 382. Alınan Devlet Teşvikleri hesabına alınmalı bu hesaptan ilgili dönemlerde gelir hesabına aktarılmalıdır.

6.1.1.2. Birden Fazla Dönemde Alınan Koşullu Devlet Teşvikleri

İşletmeye belirli koşulları yerine getirmeleri şartıyla verilen devlet teşvikleri tek seferde değil dönemler itibariyle birden fazla seferde işletmeye ödenebilir. Birden fazla dönemde ödenen koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki örnek olayda ele alınmıştır.

Örnek Olay: Otomotiv parçaları üretimi gerçekleştiren bir işletme Ar-Ge departmanı kurma kararı almıştır. Yapılan incelemeler sonucu işletmenin toplamda 100 personel çalıştırma sonucu maddi duran varlık ediniminde teşvik sisteminden faydalanabildiği öğrenilmiştir. İşletmenin aktif çalışan sayısı 95 kişidir. İşletmede Ar-Ge departmanı kurularak 10 personel daha istihdam edilmiş ve 15.03.2019 tarihinde Ar-Ge Departmanına KDV hariç 100.000 TL'lik makine alımı gerçekleştirmiştir. Yeni alımlarla aktif çalışan sayısı 105 kişiye ulaşmıştır. Koşulun sağlanması neticesinde yapılan başvuru neticesinde işletmeye hibe şeklinde 100.000 TL teşvik sağlanmıştır. Teşvik her yıl eşit taksitler halinde işletmenin banka hesabına yatırılacaktır. İlk taksit 15.05.2019 tarihinde işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. Gelir Yaklaşımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır. Piyasada yıllık faiz oranı %20'dir.

Çözüm: 15.05.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı şöyle olmalıdır;

TMS ve BOBİ FRS açısından; 102 Bankalar hesabı 20.000 TL ve 236 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı 80.000 TL borçlandırılırken, 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı 20.000 TL ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı 80.000 TL alacaklandırılmalıdır. Burada 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabının kullanılma nedeni teşvikin yatırım faaliyeti olarak tanımlanan

duran varlık alımı ile ilgili olmasıdır. TMS ve BOBİ FRS’de alacakların itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi gerekmektedir. BOBİ FRS’de TMS’den farklı olarak vade bir yılın üzerindeyse itfa edilmiş maliyet kullanılmaktadır. 236 Diğer Çeşitli Alacaklar ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri düzeltilerek itfa edilmiş maliyet finansal durum tablosuna yansıtılmalıdır.

31.12.2019 tarihinde yapılacak kayıt şu şekilde olmalıdır;

672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Gideri 44.025 borçlandırılırken, 238 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-) 44.025 TL alacaklandırılmalıdır. Ayrıca 488 İtfa Edilmiş Maliyet (-) 44.025 borçlandırılırken, 662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri 44.025 alacaklandırılmalıdır.

MSUGT açısından; 102. Bankalar Hesabı 20.000 TL borçlandırılırken, 602. Diğer Gelirler Hesabı 20.000 TL alacaklandırılmaktadır. MSUGT’ine göre sadece tahsil edilen kısımlar kayıt altına alınmaktadır. Diğer kısımlar için dipnotlarda bilgi verilmektedir.

6.1.1.3. Geri Ödeme Koşuluyla Alınan Devlet Teşvikleri

Geri ödeme koşuluyla alınan devlet teşvikleri Yabancı Kaynak olarak izlenmelidir.

Örnek Olay: Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletme biçerdöver almaya karar vermiştir. İşletme yaptığı araştırmalar sonucu biçerdöver alımını teşvik kapsamında gerçekleştirmeye karar vermiştir. Biçer-döver makinesinin değeri 100.000 TL’dir. İşletme 09.02.2019 tarihinde biçerdöver makinesi alımını gerçekleştirmiştir. 14.03.2019 tarihinde hazine Müsteşarlığına yapılan başvuru sonucunda 100.000 TL beş yıl geri ödemesiz kredi alınmıştır. İşletme 5 yıl sonunda sadece anaparayı geri ödeyecektir. Piyasa Faiz oranı %20’dir. TMS/TFRS çerçevesinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Çözüm: 09.02.2019 tarihinde yapılacak MDV alım kaydı yapıldıktan sonra 14.03.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

TMS- 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe Yardımlarının Açıklanması Standardı madde 10A’ya göre, devletten piyasa faiz oranının altındaki bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilmektedir. TMS ve BOBİ FRS’de uzun vadeli alınan devlet teşvikleri itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmek zorundadır (BOBİ FRS’de bir yıldan kısa vadeli olanlar hariç). Bu nedenle, normal piyasa şartları içinde 100.000 TL’lik bir kredinin yıllık %20 faiz oranıyla 5 yıl sonra $(100.000 * 1,20^5 =) 248.832$ TL’ye baliğ olacağı görülür. Bu tutarın sadece 100.000 TL’si geri ödeneğinden aradaki 148.832 TL’lik faiz, devlet teşviki olarak kabul edilir. Ancak, bu tutar muhasebe kayıtlarında gösterilmez, sadece dipnotlarda açıklaması yapılır.

Bunun dışında, beş yıl sonra ödenecek 100.000 TL’nin bugünkü değeri $(100.000 / (1+0,20)^5) = 40.188$ TL’dir. Bu tutarın finansal durum tablosuna yansiyabilmesi için düzeltici hesap kullanılarak

(100.000 -40.188 =) 59.812 TL'lik düzeltme kaydı yapılmalıdır. Bu düzeltici hesapta 497 Ertelenmiş Gider Karşılıkları Hesabı(-)³dir. Bu durumda yapılması gereken kayıt şöyle olmalıdır.

TMS ve BOBİ FRS'ye göre; 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL ve 497 Ertelenmiş Gider Karşılıkları Hesabı (-) 59.812 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 100.000 TL ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri 59.812 TL alacaklandırılmalıdır.

31.12.2019 tarihinde, geri ödemeye 1533 gün kala yeni bir değerlendirme yapılarak ödeme ve teşviklerin bugünkü değerlerinin yeniden hesaplanması gerekir. Ödenecek teşvik borcunun bugünkü değeri $100.000/1,20$ (1533/365) = 46.498 TL'ye çıkmıştır. Bulunan bu değerle ilk bulunan değer arasında $46.498 - 40.187 = 6.311$ TL'lik bir fark vardır. Bu fark kadar geri ödenecek devlet teşviklerinin ve ertelenmiş gider karşılıklarının düzeltilmesi gerekir. Bu durumda, 31.12.2019 da yapılması gereken düzeltme kaydı şöyle olmalıdır.

482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı 6.133 TL borçlandırılırken⁴ 497 Ertelenmiş Gider Karşılıkları Hesabı (-) 6.311 TL alacaklandırılmalıdır. Bu düzeltme kaydıyla 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı İtfa edilmiş maliyeti ile finansal tablolara yansıtılması sağlanır.

MSUGT açısından yapılacak kayıt; 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 100.000 TL alacaklandırılır. Geri ödeme tarihi geldiğinde ödeme gerçekleştirilir ve bu hesap kapatılır.

6.1.1.4. Bir Kısmı Geri Ödemeli Bir Kısmı Hibe Şeklinde Alınan Devlet Teşvikleri

Geri ödemeli alınan teşvikler yabancı kaynak olarak izlenmesi gerekir. Hibeler ise doğrudan gelir olarak kaydedilir.

Örnek Olay: Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletme biçerdöver makinesi almaya karar vermiştir. İşletme yaptığı araştırmalar sonucu biçerdöver alımını teşvik kapsamında gerçekleştirmeye karar vermiştir. Biçerdöver makinesinin değeri 100.000 TL'dir. İşletme 09.02.2019 tarihinde biçerdöver makinesi alımını gerçekleştirmiştir. 14.03.2019 tarihinde hazine Müsteşarlığına yapılan başvuru sonucunda 50.000 TL hibe ve 50.000 sıfır faizli 5 yıl geri ödemesiz kredi sağlanmıştır. İşletme 5 yıl sonunda anaparayı ödeyecektir. Piyasa Faiz oranı %20'dir. TMS çerçevesinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

Çözüm: 09.02.2019 tarihinde yapılacak MDV alım kaydı yapıldıktan sonra 14.03.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

³ Bu hesap yazarlar tarafından önerilmiştir.

⁴ Alınan kredinin 31.12.2019 tarihindeki değeri ; $100.000 / (1+0,20)^{(1533/365)} = 46.498$, 2019 yılına düşen değer artışı ; $46.498 - 40.187 = 6.311$ TL . Bu rakam kadar, kredideki değer artışı faiz gideri olarak kaydedilirken, teşvikin döneme düşen kısmı gelir kaydedilir. Böylece kaydedilen gelir ve gider birbirini nötrleştirir.

TMS- 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe Yardımlarının Açıklanması Standardı madde 10A'ya göre, devletten piyasa faiz oranının altındaki bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilmektedir. Bu hükme göre, TMS ve BOBİ FRS' ye göre, geri ödeme koşulu ile faizsiz alınan devlet teşviki bugünkü değere indirgenerek kaydedilmelidir. Vade sonunda geri ödenecek olan 50.000 TL'nin bugünkü değeri $(50.000 / (1+0,20)^5) = 20.094$ TL'dir. Bu tutarın finansal durum tablosuna yansımaları için aradaki fark olan $(50.000 - 20.094) = 29.906$ TL kadar düzeltici hesap kullanılmalıdır. Hibe alınan tutar ise doğrudan yatırım faaliyetleri ilgili gelir olarak kaydedilmelidir.

Bu durumda yapılacak kayıta, 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL ve 497 Ertelenmiş Gider Karşılığı Hesabı (-) 29.906 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 50.000 TL, 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı 29.906 TL ve 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı 50.000 TL alacaklandırılmalıdır. Dönem sonlarında ise 6.1.1.3. Geri Ödeme Koşulu İle Alınan Devlet Teşvikleri başlığında verilen örnek uygulama ile aynı işlemler yapılır.

MSUGT açısından yapılacak kayıt; 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 50.000 TL ve 602 Diğer Gelirler Hesabı 50.000 TL alacaklandırılır.

6.1.2 Varlık Alımı Dışında Kalan (Gelire İlişkin) Doğrudan Teşvikler

Devlet teşvikleri maddi duran varlık edinimi dışında işletmeye sermaye katkısı, işletme sermayesi veya girişimciliği desteklemek amacıyla nakit olarak verilebilir. Bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi aşağıda incelenmiştir.

6.1.2.1. Tek Seferde Alınan Koşullu Devlet Teşvikleri

Tek seferde alınan koşullu devlet teşviklerine ilişkin muhasebe kaydı aşağıda örnek yardımı ile ele alınmıştır.

Örnek Olay: Girişimci A hayvan atıklarından gübre elde etmek amacıyla bir işletme kurmaya karar vermiştir. Girişimci A yaptığı incelemeler sonucunda 3,4,5 ve 6. Bölgelerde yatırım yapması ve 10 personel istihdam etmesi durumunda işletmenin kuruluş aşamasında yapılan giderlerin teşvik kapsamında olduğunu ve işletmeye çalışma sermayesi olarak bu tutarın teşvik kapsamında verileceğini öğrenmiştir. Girişimci A 01.03.2019 tarihinde yatırımını 4. Bölgede gerçekleştirmiş ve 100.000 TL masraf yapmıştır. Çalışan sayısı 10 kişiye ulaşmış ve Girişimci A yapılan masrafları faturalandırarak Hazine Müsteşarlığına başvuruyu yapmıştır. 12.06.2019 tarihinde Hazine müsteşarlığı tarafından işletmenin banka hesabına 100.000 TL yatırılmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur. (Bu örnekte kuruluş boyunca yapılan giderlerin kaydı yapılmamış sadece alınan hibenin muhasebe kayıtları gerçekleştirilmiştir.)

Çözüm: 12.06.2019 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

TMS ve BOBİ FRS açısından; alınan teşvik çalışma sermayesi için alındığından bu esas faaliyet olarak kabul edilmeli ve doğrudan gelir olarak kaydedilmelidir. Buna göre yapılması gereken kayıta, 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL borçlandırılırken, 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı 100.000 TL alacaklandırılmalıdır.

MSUGT açısından; 102 Bankalar hesabı 650.000 TL borçlandırılırken, 602 Diğer Gelirler hesabı 100.000 TL alacaklandırılır.

6.1.2.2. Birden Fazla Dönemde Alınan Koşullu Devlet Teşvikleri

Birden fazla dönemde alınan teşviklerde, döneme ait kısım doğrudan gelir kaydedilirken, sonraki dönemlerde alınacak kısım uzun vadeli alacak olarak gösterilmelidir.

Örnek Olay: Girişimci B bir otomotiv sektörüne yönelik bir Ar-Ge şirketi kurmaya karar vermiştir. Girişimci B yaptığı incelemeler sonucunda 5. ve 6. Bölgelerde yatırım yapması ve 5 mühendis istihdam etmesi durumunda 5 yıl boyunca işletmeye 10.000 TL ödeneceğini öğrenmiştir. Girişimci B 01.03.2019 tarihinde yatırımını 5. Bölgede gerçekleştirmiştir ve 6 mühendis istihdam etmiştir. Girişimci B Hazine Müsteşarlığına başvuruyu yapmıştır. Başvuru sonucunda koşulun yerine getirilmesi şartıyla işletmeye 5 yıl boyunca her yıl 10.000 TL ödenmesine karar verilmiştir. İlk ödeme 15.05.2019 tarihinde yapılmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur. Yıllık faiz oranı %20'dir.

Çözüm: 15.05.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı;

TMS ve BOBİ FRS açısından; 102 Bankalar hesabı 10.000 TL ve 295 Koşula Bağlanmış Alacaklar Hesabı⁵ 40.000 TL borçlandırılırken, 644 Esas Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı 10.000 TL ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı 40.000.-TL alacaklandırılmalıdır. TMS ve BOBİ FRS açısından uzun vadeli alacak ve borçlar itfa edilmiş maliyetleriyle finansal durum tablosunda yansıtılır. Bu nedenle Dönem sonlarında ise 6.1.1.3. Geri Ödeme Koşulu İle Alınan Devlet Teşvikleri başlığında verilen örnek uygulama ile aynı işlemler yapılır.

MSUGT açısından; 102 Bankalar Hesabı 10.000 TL borçlandırılırken, 602 Diğer Gelirler Hesabı 10.000 TL alacaklandırılmaktadır. MSUGT'ine göre sadece tahsil edilen kısımlar kayıt altına alınmaktadır. Diğer kısımlar için dipnotlarda bilgi verilmektedir.

6.1.2.3. Geri Ödeme Koşuluyla Alınan Doğrudan Devlet Teşvikleri

Geri ödeme koşuluyla alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi örnek ile ele alınmıştır.

⁵ Bu hesap yazarlar tarafından önerilmiştir.

Örnek Olay: Turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletme kış turizm tesisi kurma kararı almıştır. Tesisin kurulacağı il teşvik kapsamındadır ve yapılan incelemeler sonucu işletme 200.000 TL iki yıl vadeli sıfır faizli kredi kullanacaktır. Kredi tutarı ikinci yıl sonunda tek seferde Hazine Müsteşarlığına ödenecektir. İşletme 06.05.2019 tarihinde gerekli başvuruları yapmış ve krediyi temin etmiştir. Piyasa faiz oranı %20'dir.

Çözüm: 06.05.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı;

TMS ve BOBİ FRS' ye göre, geri ödeme koşuluyla faizsiz alınan devlet teşviki finansal durum tablosunda itfa edilmiş maliyeti ile gösterilmek zorundadır. Bu nedenle ilgili devlet teşviki bugünkü değere indirgenerek kaydedilmelidir. Yapılan hesaplama göre, vade sonunda ödenecek tutarın bugünkü değeri $(200.000 / (1+0,20)^2) = 138.889$ TL olarak hesaplanır. Bu tutar finansal durum tablosuna yansıtılmalıdır. Aradaki fark ise $(200.000 - 138.889) 61.111$ TL ise 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı karşılığında düzeltici hesapla kayıt altına alınmalıdır.

Buna göre; 102 Bankalar Hesabı 200.000 TL ve 497 Ertelenmiş Gider Karşılığı Hesabı (-) 61.111 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 200.000 TL ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı 61.111 TL alacaklandırılmalıdır. 31.12.2019 tarihinde ise 6.1.1.3. Geri Ödeme Koşulu İle Alınan Devlet Teşvikleri başlığında verilen örnek uygulama ile aynı işlemler yapılır.

MSUGT açısından yapılacak kayıt; 102 Bankalar Hesabı 200.000 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 200.000 TL alacaklandırılır.

6.1.2.4. Bir Kısmı Geri Ödeme Bir Kısmı Hibe Şeklinde Alınan Doğrudan Devlet Teşvikleri

Bir kısmı geri ödemeli bir kısmı hibe şeklinde alınan doğrudan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi aşağıda örnek yardımı ile ele alınmıştır.

Örnek Olay: Turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletme kış turizm tesisi kurma kararı almıştır. Tesisin kurulacağı il teşvik kapsamındadır ve yapılan incelemeler sonucu kuruluş aşamasında yapılan giderlere karşılık teşvik alabileceğini öğrenmiştir. İşletme tesisi kurmuş ve yapılan giderleri faturalandırmıştır. Yapılan başvuru sonucunda işletme 200.000 TL iki yıl vadeli sıfır faizli kredi ve 100.000 TL geri ödemesiz hibe kullanacaktır. Kredi tutarı ikinci yıl sonunda tek seferde Hazine Müsteşarlığına ödenecektir. İşletme 01.04.2019 tarihinde gerekli başvuruları yapmıştır. Kredi ve hibe işletmenin banka hesabına ödenmiştir. Yıllık faiz oranı %20'dir.

Çözüm: 01.04.2019 tarihinde yapılacak teşvik kaydı şöyle olmalıdır;

TMS 20 nolu standardın 10A paragrafında belirtildiği üzere devletten alınan düşük faizli kredilerin faydası teşvik olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle bu örnek olayda 2 yıl sıfır faizli alınan 200.000 TL

$(200.000 \times 1,202) = 288.000$ TL' ye baliğ olur. Aradaki fark olan 88.000 TL devletin sağladığı teşviktir. Bu teşvik kayıtlara yansımaz sadece dipnotlarda açıklanır.

TMS ve BOBİ FRS' ye göre, geri ödeme koşuluyla faizsiz alınan devlet teşviki bugünkü değere indirgenerek kaydedilir. Yapılan hesaplama göre, vade sonunda ödenecek anaparanın bugünkü değeri $(200.000 / (1+0,20)^2) = 138.889$ TL olarak bulunmuştur. Bu tutar 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabında izlenirken, aradaki fark ise $(200.000 - 138.889 = 61.111$ TL) 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlenmelidir. Hibe edilen tutar çalışma sermayesine katkı olduğundan esas faaliyetlerle ilgili gelir olarak kayda geçirilmelidir.

Buna göre yapılacak kayıta, 102 Bankalar Hesabı 300.000 TL ve 497 Ertilenmiş Gider Karşılıkları Hesabı 61.111 TL borçlandırılırken, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 200.000 TL, 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı 61.111 TL ve 644 Esas Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı 100.000 TL alacaklandırılmalıdır. Dönem sonlarında ise 6.1.1.3. Geri Ödeme Koşulu İle Alınan Devlet Teşvikleri başlığında verilen örnek uygulama ile aynı işlemler yapılır.

MSUGT'ne göre, 102 Bankalar Hesabı 300.000 TL borçlandırılırken, 602 Diğer Gelirler Hesabı 100.000 TL ve 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı 200.000 TL alacaklandırılmalıdır.

6.2. Gelir Yaklaşımına Göre Dolaylı Sağlanan Devlet Teşvikleri

Bu bölümde dolaylı teşvikler tek seferlik ve koşula bağlı devlet teşvikleri başlığı altında incelenmiştir.

6.2.1. Tek Seferlik Dolaylı Teşvikler

Tek seferlik dolaylı teşviklerin muhasebeleştirilmesi aşağıda örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Örnek Olay: Ar-Ge sektöründe faaliyet gösteren X işletmesinde yurtdışından bir makine almaya karar verilmiştir. Makinenin değeri 100.000 TL'dir. İşletme yaptığı incelemeler sonucu 50 işçi çalıştıran Ar-Ge işletmelerinin makine alımında 10.000 TL olan gümrük vergilerinin teşvik kapsamında sıfırlandığını öğrenmiştir. İşletmede 55 işçi çalışmaktadır. Gerekli başvurular yapılmış ve makine 30.06.2019 tarihinde gümrük muafiyeti sağlanarak teslim alınmıştır.

Çözüm: 31.06.2019 tarihinde makine teslim alındıktan sonra Gelir yaklaşımına göre yapılması gereken teşvik kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

TMS ve BOBİ FRS'ye göre devlet tarafından alınmayan gider niteliğindeki vergiler maliyet unsuru olarak kabul edilir. Aynı zamanda bu maliyet yatırım faaliyeti kapsamındadır. Buna göre yapılacak kayıta; 253 Tesis makine ve Cihazlar Hesabı 110.000 TL borçlandırılırken, 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL ve 649 Diğer Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı 10.000 TL

alacaklandırılmalıdır. TMS ve BOBİ FRS’ye göre devlet tarafından alınmayan vergiler maliyet unsuru olarak kabul edilir.

MSUGT Açısında; 253 Tesis makine ve Cihazlar Hesabı 100.000 TL borçlandırılırken, 102 Bankalar Hesabı 100.000 TL alacaklandırılır. MSUGT’ine göre dolaylı teşvikler kayıt altına alınmamaktadır.

6.2.2. Koşula Bağlı Dolaylı Teşvikler

Koşula bağlı teşviklerin muhasebeleştirilmesi örnek yardımı ile ele alınmıştır.

Örnek Olay: Bir tarım işletmesi 6. Bölgede yer alan Diyarbakır’ da yatırım yapmayı düşünmektedir. Yapılan incelemeler sonucu gübre üretimine teşvik sağlandığı görülmüştür. İşletme Diyarbakır’ da gübre üretimi tesisi kurar ve 50 personel çalıştırır elektrikli kullanımının %50’ si teşvik kapsamına girecektir ve Hazine tarafından ödenecektir. İşletme 22.04.2019 tarihinde hizmete açılmıştır. 01.06.2019 tarihinde işletme 10.000 TL elektrik faturası gelmiş ve fatura Hazine Müsteşarlığına ibraz edilmiştir. Hazine Müsteşarlığı tarafından ilgili elektrik sağlayıcısına 5.000 TL ödeme yapılmıştır. 05.06.2019 tarihinde İşletme 5.000 TL elektrik faturası ve 1.800 TL KDV tutarı banka aracılığıyla ödemiştir.

Çözüm: 05.06.2019 tarihli muhasebe kaydı;

TMS ve BOBİ FRS açısından; faaliyet giderleri çerçevesindeki masraflar esas faaliyet olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, faturanın devlet tarafından karşılanan kısmı doğrudan esas faaliyet geliri olarak kaydedilmelidir. Buna göre, yapılacak kayıta, 770 Genel Yönetim Gideri hesabı 10.000 TL ve 191 İndirilecek KDV hesabı 1.800 TL borçlandırılırken, 102 Bankalar hesabı 6.800 TL ve 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı 5.000 TL alacaklandırılmalıdır.

MSUGT açısından; 770 Genel Yönetim Gideri hesabı 10.000 TL ve 191 İndirilecek KDV hesabı 1.800 TL borçlandırılırken, 102 Bankalar hesabı 6.800 TL ve 602 Diğer Gelirler hesabı 5.000 TL alacaklandırılır.

6.3. Sermaye Yaklaşımına Göre Devlet Teşvikleri

Türkiye’deki mevcut uygulamalara göre devlet teşvikleri gelir yaklaşımına göre kaydedilmektedir. Ancak, mevzuat izin verdiği sürece sermaye yaklaşımı kullanılmaktadır. Mevzuatın sermaye yaklaşımına izin verdiği durumlardan biri Avrupa Birliği (AB) fonlarından kullanılan hibelerdir. AB fonlarından alınan hibelerin, finansal durum tablosunda fon olarak izlenmesi zorunludur. Bu durumda, bu fonların izlenmesi için 549 Diğer Kar Yedekleri ve Fonlar Hesabının kullanılması mümkündür.

Örnek Olay: Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, besi çiftliği kurmayı düşünmektedir. Yapılan incelemeler sonucu kurulacak çiftliğin projelendirilmesi sonucunda Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) tarafından %70’e varan hibe sağlanabileceği öğrenilmiştir. İşletme, kuracağı besi çiftliğinin projesini tamamlamıştır. Proje maliyeti 500.000 TL olarak

öngörülmüştür. İşletme hibe için gerekli başvuruyu yapmış ve ilgili mercilerin incelemeleri sonucu proje onaylanmıştır. TKDK kurumu tarafından işletmeye %60 oranında hibe verilecektir. Proje kapsamında besi çiftliği kurulmaya başlanmış ve 09.07.2019 tarihinde tamamlanmıştır. Bu süreçte besi çiftliğinin inşası için 600.000 TL harcama yapılmış ve harcama belgeleri ilgili merciyeye sunulmuştur. Harcama belgeleri denetlendikten sonra 20.09.2019 tarihinde TKDK tarafından işletmeye 360.000 TL ödeme yapılmıştır.

Bu hibe 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 84. maddeye göre Sermaye Yaklaşımına göre muhasebeleştirilir.

Çözüm: 20.09.2019 tarihinde yapılacak hibe kaydı;

TMS ve BOBİ FRS açısından; 102 Bankalar Hesabı 360.000 TL borçlandırılırken, 549 Diğer Kar Yedekleri ve Fonlar Hesabı 360.000 TL alacaklandırılır.

MSUGT açısından; 102 Bankalar Hesabı 360.000 TL borçlandırılırken, 549 Özel Fonlar Hesabı 360.000 TL alacaklandırılır.

7. TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde, uygulama ve literatürde farklılıklar görülmektedir. Bir kısım çalışmalarda, sermaye yaklaşımı adı altında geri ödenecek teşviklerin yabancı kaynak olarak izlenmesini sermaye yaklaşımı olarak tanıtmaktadırlar. Oysa, yabancı kaynak olarak izlenen bir teşvikin, sermaye olarak tanımlanması hem akla hem de muhasebe ilke ve kurallarına aykırıdır. Sermaye yaklaşımında, teşvikin ya doğrudan özkaynaklar gurubu içinde izlenmesi ya da doğrudan duran varlığın maliyetinden düşülmesi suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu anlamda, sermaye yaklaşımının yanlış yorumlandığı ve yanlış kullanıldığı görülmektedir. Yine, yapılan kayıtlarda, esas faaliyet, yatırım faaliyeti ve finansman faaliyeti ayırımına dikkat edilmediği tespit edilmiştir.

Uygulamada, dolaylı teşviklerin kayıt altına alınmadığı, doğrudan teşviklerin ise bir kısım uygulayıcıların bunu 602 Diğer Gelirler hesabında izlediği, bir kısmının ise teşviki ikiye ayırıp satışlara yönelik olanları 602 Diğer Gelirler hesabında izlediği, satışla ilgisi olmayanları da 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında izlediği görülmektedir. Sermaye katkısı niteliğindeki teşviklerin öz kaynaklarda, 529 Diğer Sermaye Yedekleri adı altına izlendiği görülmektedir. Vergi kanunlarının gider olarak kaydedilemez dediği bazı SSK teşviklerinin ise bazı uygulayıcılar tarafından önce gider kaydedildiği daha sonra gelir kaydedilerek sıfırlandığı görülmektedir. Bazı uygulayıcılar ise SSK teşvikleri ile ilgili gider kaydedilmez kuralı nedeniyle hiç kayıt yapmamaktadırlar.

Tüm farklılıklar, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde bir tekdüzenin bulunmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, vergi otoritesinin yayınladığı teşvik ile ilgili düzenlemelerde muhasebe standartları, ilke ve kurallarının dikkate alınmamasından kaynaklandığı söylenebilir. Muhasebe standartları, ilke ve kuralları dikkate alınmadan çıkarılan düzenlemelerin uygulamada kafa karışıklığına neden olduğu görülmektedir. Bu nedenle, teşvik ile ilgili düzenlemelerde, muhasebe standartlarına, ilke ve kurallarına uygun olarak muhasebeleştirme ilkelerine yer verilmesi gerekmektedir.

Günümüzde işletmeler açısından önemli bir yere sahip olan devlet teşvikleri kamu otoritesi açısından da ülke ekonomisinin büyümesi, istihdamın artırılması ve yeni yatırımların desteklenmesi amacıyla bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. İşletmeler açısından gelir unsuru olan devlet teşvikleri işletmelerin yatırım politikalarını etkileyebilmektedir. İşletmelerin finansal tablolarını da etkileyen devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi açısından son derece önemlidir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında işletmeler TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT çerçevesinde muhasebe kayıtlarını gerçekleştirebilmektedir. Bu üç sistem ele alındığında işletmelerin devlet teşviklerini kayda almaları noktasında farklılıklar çıktığı görülmektedir.

MSUGT’inde devlet teşvik ve yardımlarının 602 Diğer Gelirler hesabında izleneceği belirtilmektedir. Oysa, bu hesap satış hasılatı ile ilgilidir. Tüm teşvik gelirlerinin bu hesaba yazılması muhasebe ilkelerine ve standartlarına aykırıdır. Bu nedenle, satışlarla alakalı teşviklerin 602’ye alınması, diğer teşviklerin 649 no’lu hesaplara alınması daha doğru bir uygulama olacaktır. Yine, MSUGT’inde dolaylı teşviklerin kaydı mümkün değildir. Ancak, muhasebe standartlarında zorunludur. Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, MSUGT ile Muhasebe standartlarının farklı yorumlar yapması uygulayıcıların kafasını karıştırmaktadır. Bu nedenle, bu konunun netleştirilmesi hem akademik hem de uygulama alanında önem arz etmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “Gelir Yaklaşımı” ve “Sermaye Yaklaşımı” esas alınmıştır. MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ler temel uygulama olarak Gelir Yaklaşımının kullanılmasını tavsiye etmektedir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde Sermaye Yaklaşımı olarak adlandırılan alternatif yöntemin kullanılması mevzuatın iznine bırakılmıştır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, MSUGT ile Finansal Raporlama Standartları farklı anlayış benimsemektedir. MSUGT’inde doğrudan teşvikler kayıt altına alınmaktadır. Finansal Raporlama Standartlarında ise doğrudan teşvikler yanında dolaylı teşviklerde kayıt altına alınmakta yada dipnotlarda açıklanmaktadır.

Muhasebe kayıtları gerçekleştirilirken mevcut çalışmanın yazarları tarafından “498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları” hesabı, 497 Ertelenmiş Gider Karşılıkları (-) ve “295 Koşula Bağlanmış Alacaklar” hesabı öneri olarak sunulmuştur. Bu hesaplar önerilmesinde finansal tabloların

yatırımcıların doğru bilgilendirilmesi noktasından ve tam açıklama kavramından yola çıkılmıştır. KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” nda boş bırakılan hesap numaraları dikkate alınmış ve standartların özüne uygun olacak şekilde öneriler yapılmıştır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’leri kullanan işletmelerde, teşvikin esas faaliyetlerle ilgili olması durumunda 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazanç Hesabı, yatırım faaliyetleriyle ilgili olması durumunda 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı kullanılmalıdır. Teşviklerin koşula bağlanmış olması durumunda, koşul gerçekleşene kadar 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı adı altında takip edilmesi bunun karşılığında 295 Koşula Bağlanmış Alacaklar hesabı kullanılmalıdır. Daha sonra buradan ilgili gelir hesaplarına aktarılmalıdır. Geri iade edilecek teşvikler ise, 498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri Hesabı’nda izlenmelidir. MSUGT’ini kullanan işletmeler ise bu konuda problem yaşamaktadır. Çünkü, tebliğe göre tüm devlet teşvikleri 602 Diğer Gelir olarak izlenmesi gerekmektedir. Oysa, devlet teşviklerinin tamamı satışlarla ilgili olmayabilir. Bu durumda, satışlarla ilgili olmayan teşviklerin 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar olarak izlenmesi muhasebe ilke ve kurallarına daha uygundur.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve finansal destek alınmamıştır.

AUTHORS’ DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

KAYNAKÇA

- Akay, H. ve Oğuz, M. 2015. “Türk Turizm Sektöründe Teşvikler Ve 20 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8(4), 213-228
- Akdeniz İhracatçı Birlikleri. (2015) Yeni Teşvik Sistemi / Yatırımlarda Devlet Yardımları. http://www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni_Tesvik_Sistemi.pdf (Erişim Tarihi: 09.07.2019)
- Akdoğan, U. 2011. “Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri Ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4, 259-281.
- Altıntaş, N. 2011. “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, 175-188.
- Ay, H. M. 2005. “Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerine Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 176-184.
- Bozdemir, E. 2010. “İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-20) Açısından Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3, 93-116.
- Bozdemir, E. 2018. “Ar-Ge Ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 145, 13-40.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Bölüm 16- Devlet Teşvikleri, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Bölüm 19-Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Coşkun, S. 2016. “Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), 2193-2207.
- Çelik vd., 2015. “TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 5(2), 293-304.
- Dinç, E., Atasel, O. Y. 2016. “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 267-283.

- Ertaş, F.C., Çidem, İ. ve Çiğdem, R. 2017. "Tarımsal Teşviklerin TMS 20 Ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(3), 577-591.
- Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.05.2020).
- Karacadağ Kalkınma Ajansı, <https://www.karacadag.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Kabataş, Y. 2009. "Sosyal Güvenlik Kanunu İle Getirilen Bazı Teşviklerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS) Açısından İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 27(2), 413-427.
- Kara, S. ve Öztöpcü, D. 2015. "TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi", Mumayek Dergi, 5. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu Özel Sayı, 10-29.
- Karakurt, A. 2010. "Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 143-163.
- Karasioğlu, F. ve Kınalı, F. 2017. "TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 20(2), 140-150.
- Karataş, G. ve Tetik, N. 2018. "Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS-20 Standardı Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11(1), 1-26.
- Kaya, U. ve Atasel, O.Y. 2016. "Taşyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Ve Finasta Güncel Konular, Çalıyurt K., Ed., Trakya Üniversitesi Matbaası, Edirne, 112-135.
- KOSGEB, İşbirliği Destek Programı,
https://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/%C4%B0sletme%20Gelistirme%20Destek%20Program%C4%B1/%C4%B0sBirligiDestekProgrami/I%CC%87s%CC%A7birlig%CC%86i_Destek_Program%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. 2009. "Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi Ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3, 79-112.
- Küçük, E. 2018. "Devlet Teşviki Kapsamındaki Düşük Faizli Kredilerin Bobi Frs Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(4), 761-784.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <https://gib.gov.tr/node/88229>, (Erişim Tarihi: 09.07.2019).

- 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 İ.İ.B.F. Dergisi, 8(3), 31-45.
- Öğüz, A.A. ve Eroğlu, N.Z. 2015. "Araştırma Ve Geliştirme Merkezlerine Vergi Mevzuatı Kapsamında Sağlanan Teşvikler Ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 111-136.
- Sönmez, F. 2005. "Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 125-140.
- Tepeli, Y. ve Kayıhan, B. 2017. "Girişimcilğe Destek Açısından Devlet Teşvikleri Ve Muhasebeleştirilmesi", III. Uluslararası Girişimcilik, İstihdam Ve Kariyer Kongresi, Muğla, 212-221.
- Tunçez, H.A. 2011. "Türkiye Muhasebe Standardı-41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Devlet Teşvikleri Ve Muhasebe İşlemleri", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 14(1-2), 349-362.
- Tunçez, H.A. ve 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.
- Türkiye Muhasebe Standartları 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2020.pdf> (Erişim Tarihi: 09.07.2019)
- Türkiye Muhasebe Standartları 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2037.pdf> (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Türkiye Muhasebe Standartları 41- Tarımsal Faaliyetler, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2041.pdf> (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- Uluslan, H. 2008. "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 415-432.
- Yazan, Ö. ve Kaya, U. 2011. "Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1, 27-42.

- Yıldız F., Topal, Y. ve Küçükkahraman, B. 2012. "Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14(1), 295-312.
- Yılmaz, E. 2014. "Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 57-71.
- Yılmaz, O., ve Hotunluoğlu, H. 2015. "Yenilenebilir Enerjiye Yönelik Teşvikler ve Türkiye", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 74-97.
- Zeytinoğlu, E. 2015. "Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45, 175-189.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Sayı: 26205, T.C. Resmi Gazete: 13.6.2006.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi: 09.07.2019)
- 28328 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm> (Erişim Tarihi: 09.07.2019).
- 30361 Sayılı Resmi Gazete, Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında 2018/11201 Sayılı Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/03/20180315-18.htm> (Erişim Tarihi: 09.07.2019).