

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF TAS 20 - ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE WITH APPLICATION EXAMPLES

Gökay Onur ¹

Özet

Devletler çeşitli nedenlerden dolayı işletmeleri yatırıma özendirme amacıyla teşvik sistemini kullanmaktadırlar. Devletlerin, işletmeleri yatırıma teşvik sebebi ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle olabileceği gibi, teşvik politikasında kullandığı araçlar doğrudan ya da dolaylı, maddi veya gayri maddi şekillerde olabilir. Devlet teşviklerinin süreklilik arz etmemesi ve her işletmenin teşviklerden yararlanamaması, işletmelerin finansal tablolarında karışıklığa sebep olabilmektedir. Bu karışıklığa engel olmak için ülkemizde “TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” uygulanmaktadır.

Çalışmada öncelikle devlet teşviki kavramı ve ülkemizde uygulanan devlet teşvikleri kısaca anlatılmış, daha sonra TMS 20 örnek uygulamalarla birlikte açıklanmıştır. Sonuç kısmında ise TMS 20’de yer alan hükümlere yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, TMS 20, Muhasebeleştirme.

Jel Sınıflandırması: M49, M41, M40

Abstract

Governments use the incentive system to encourage businesses to invest for various reasons. The reasons that governments incentivize businesses to invest can be for economic, political and social reasons and the tools used in incentive policy can be direct or indirect, financial or non financial. The fact that government incentives are not continuous and every business cannot benefit from incentives may cause confusion in the financial statements of the enterprises. In order to prevent this confusion “TAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standard” is applied in our country.

In the study firstly the concept of government grants and government grants applied in our country have been briefly explained and later TAS 20 has been explained with sample practices. In the conclusion part, evaluations were made regarding the regulations in TAS 20.

Keywords: Government Grants, TAS 20, Accounting

Jel Codes: M49, M41, M40

¹ Bilim Uzmanı, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, SBE, Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Mezunlu, gokay.onur@outlook.com

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin meydana getirdiği yoğun rekabet ortamı işletmeleri olduğu kadar devletleri de etkilemiş ve rekabet yarışında yer almalarına neden olmuştur. Global firmaların menşei ülkelerin dünya üzerinde söz sahibi olan ülkeler olması tesadüf değildir. Devletlerin liderlik yarışında en önemli silahlarından biri sahip oldukları markalar yani işletmelerdir. İşletmelerin de rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri kimi zaman kendi güçlerini aşmakta, bu gibi durumlarda devletler tarafından desteklenmektedirler.

Devletlerin kendi sermaye birikimi yanında özel sektörü desteklemeleri birçok açıdan önemlidir. En önemli nedenlerden biri de devletin “sosyal devlet” olma özelliğidir. Sosyal devlet olmanın gereği olarak, kar elde etmek amacıyla hareket etmeyen devletler, ülkedeki yatırımların arttırılması, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarının azaltılması, kalkınmanın sağlanması, istihdamın arttırılması gibi birçok nedenle teşvik uygulaması yoluna gitmektedirler.

Diğer taraftan ekonomi üzerindeki etkisini azaltmak isteyen devletler de işletmeleri yatırım yapmaya yönlendirmek için mali teşvik ve yardımları kullanmaktadırlar. Bu ve benzeri nedenlerle dünya üzerinde birçok devlet, teşvik ve yardım politikası gütmektedir.

Devlet teşviklerinin ve yardımlarının işletmelerin tamamına ve devamlı olarak verilmesi mümkün değildir. Teşvikler ve yardımlar, belirlenen sektörlere belirli zamanlarda uygulanmaktadır. Bu da teşvikten veya yardımdan faydalanan işletmeleri, diğer işletmelere göre avantajlı hale getirmektedir. Teşvik veya yardım alan işletmeler ile almayan işletmelerin doğru olarak karşılaştırılmalarının yapılabilmesi için finansal tablolarında söz konusu bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

Bu konuyla ilgili ülkemizde, 01/11/2005 tarihli ve 25983 Sayılı Resmi Gazete’de “TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” yayımlanmıştır. Standart, şimdiye dek tebliğler aracılığı ile sekiz kez güncellenmiştir.

Yapılan açıklamalardan hareketle çalışma üç bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde devlet teşviki, ikinci bölümde ise ülkemizde uygulanmakta olan devlet teşvikleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Son bölümde TMS 20’de yer alan özellikli konular örnek uygulamalarla desteklenerek anlatılmıştır. Sonuç kısmında ise TMS 20’ye yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. DEVLET TEŞVİKİ KAVRAMI

Devlet teşvikleri; belirlenen ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere nazaran daha çok ve hızlı gelişmesini sağlamak için devlet tarafından işletmelere uygulanan parasal ya da parasal olmayan destekler ve avantajlar şeklinde tanımlanabilir (Eser, 2011: 183).

Devlet teşviki kavramını, bazı ekonomik kesimlerdeki faaliyetleri canlandırabilmek amacıyla şartlı ya da şartsız, işletmelere sağlanan parasal veya parasal olmayan destekler ile belirlenen işletmelerden tahsil edilmesi gereken alacaklarda indirim yapılması veya alacaklardan tamamen vazgeçilmesi şeklinde tanımlayabilmek de mümkündür (Yıldız vd., 2012: 295).

Bir diğer tanıma göre ise teşvikler, kamu kaynaklarının devlet tarafından belirlenen yatırım hedeflerine göre, birtakım sektörlerle veya işletmelere aktarılmasıdır (Yayar ve Demir, 2012: 121).

3. ÜLKEMİZDE UYGULANAN DEVLET TEŞVİKLERİ

1923 yılında, milletçe topyekûn mücadele sonucunda kazanılan zaferlerin ardından kurulan Türkiye Cumhuriyeti ekonomik bakımdan bitik durumdaydı. Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküş döneminde yaşanan ve başarısızlıkla sonuçlanan savaşların faturasını Türk Milleti ödemişti. Savaşlarda verilen insan kaybının yanında yaşanan maddi kayıplar, ekonominin tarıma dayalı olması, sanayinin olmaması ve üretimin küçük ölçekli atölyelerde yapılması gibi birçok olumsuz hadise mevcuttu. Tüm bunlara rağmen Ulu Önder Gazi Mustafa Kemal Atatürk liderliğinde ülkenin tamamında ulusal kalkınma programı başlatılmış ve bunda da başarılı olunmuştur. Ekonomide, liberal politikalar ile sosyalizmin karışımı denebilecek devletçilik ilkesi uygulanmış ve dünyada yaşanan ekonomik krizler, savaşlar, vs. neticesinde devlet ekonomiyeye müdahil olmaktan kaçınmamıştır.

Devlet Planlama Teşkilatı'nın* kurulmasıyla birlikte beş yıllık kalkınma planları hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Söz konusu programlar ile genel olarak kamu harcamalarının ülke geneline dağıtılarak bölgeler arası gelişmişlik farklarının ortadan kaldırılması veya azaltılması ile mevcut kaynakların planlı ve randımanlı kullanılması hedeflenmiştir. Devlet Planlama Teşkilatı'nın hazırladığı Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1963-1967 yıllarını kapsamaktadır.

* Devlet Planlama Teşkilatı, 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı olarak yeniden organize edilmiş olup, 703 sayılı KHK ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı çatısı altında Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile birleştirilmiştir. 13 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuş ve DPT'nin görevleri Başkanlık'a verilmiştir.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Şu an Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan On Birinci Kalkınma Planı uygulanmaktadır. Söz konusu plan 2019-2023 yıllarını kapsamaktadır².

Kalkınma Planları'nın tamamlayıcısı niteliğinde hükümetler tarafından kararlar alınmaktadır. Bu konuyla ilgili olarak 2012 yılında “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre teşvik sistemi; genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımların teşvik uygulamalarından oluşmaktadır.

Yatırımlara uygulanan teşvikler yani yatırım sisteminin araçları ise gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi (KDV) istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, KDV iadesi, gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi (işçi hissesi) desteğidir. Bu teşviklerden yararlanma şartları Karar’da belirtilmiştir.

4. TMS 20 – DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDI

TMS 20, teşvikler ile yardımlardan sağlanan faydaların raporlanmasıyla işletmelerin performanslarının doğru olarak ölçülebilmesini ve bir işletmenin gerek dönemler itibarıyla gerekse diğer işletmelerle karşılaştırılabilmesini hedeflemektedir. (Tekşen, 2010: 432).

27

4.1. Devlet Teşvikleri

İşletmenin faaliyet konularıyla alakalı bazı şartların geçmişte ya da gelecek dönemde karşılanması koşuluyla, söz konusu işletmeye yapılacak olan devlet yardımları, devlet teşviki olarak tanımlanmaktadır.

4.1.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin tamamı, teşvikten yararlanmak isteyen işletmenin, teşvikten yararlanması için öne sürülen koşulları karşılayacağına ve söz konusu işletmenin teşvikten yararlanabileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmamaktadır. İşletmenin, devlet teşvikine hak kazanması, kazanılan teşvike dair şartların sağlandığı ya da sağlanacağı anlamına gelmemektedir.

Devlet teşvikleri, işletmelere doğrudan nakit girişi sağlayabileceği gibi, işletmelerin devlete karşı olan herhangi bir yükümlülüğünden muaf tutulması şeklinde de olabilir. Her iki durumda da teşvik aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir.

² <http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/> (Erişim Tarihi: 19.03.2020)

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet teşvikleri, teşvikler ile karşılanması hedeflenen maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar veya zarara yansıtılmaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; “sermaye yaklaşımı” ve “gelir yaklaşımı”dır.

4.1.1.1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımı, teşvikin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği yöntemdir. Sermaye yaklaşımına göre;

- Devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmelidir.
- Devlet teşvikleri kazanılmış bir gelir değildir ve herhangi bir maliyet gerektirmeden devlet tarafından işletmeye verilmiştir. Bu nedenle devlet teşvikleri kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 1:** ABC İşletmesi’ne teşvik kapsamında 20 yıl yararlanması için 01/10/2019 tarihinde bir arsa tahsis edilmiş ve değerlendirmeler sonucu arsanın değerinin 250.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda yapılacak olan muhasebe kaydı şöyledir:

		/01.10.2019/		
1	250 ARAZİ VE ARSALAR	250.000		
	549 ÖZEL FONLAR		250.000	
		/		

4.1.1.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı, teşvikin bir veya daha fazla dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirildiği yöntemdir. Gelir yaklaşımına göre;

- İşletmeler teşvike hak kazanmak için genellikle birtakım şartları yerine getirmek zorundadırlar. Bu yüzden teşvikler ile karşılanması hedeflenen maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca söz konusu teşvikler kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

** Tunçez ve Ateş, 2016: 92-94’ten türetilmiştir.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

- Gelir vergisi ile diğer vergilerin bir tür harcama olması düşünüldüğünde, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.
- Kar ya da zararda muhasebeleştirilen devlet teşvikleri, hissedarlar tarafından elde edilmedikleri için direkt özkaynak olarak kaydedilmemeli, uygun dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına aykırıdır ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

Örnek 2: Örnek 1'deki verileri aynen esas alırsak yapılacak olan muhasebe kaydı şöyledir:

/01.10.2019/			
1	250 ARAZİ VE ARSALAR	250.000	
	480 GELECEK YILLARA AİT GEL.		250.000
/			

Ertelenmiş gelirin ilgili döneme ait kaydı yapılır. $(250.000 / 20 = 12.500)$

29

/31.12.2019/			
2	480 GELECEK YILLARA AİT GEL.	12.500	
	380 GELECEK AYLARA AİT GEL.		12.500
/			

Ertelenmiş gelirin ilgili döneme ait kısmı gelir tablosuna aktarılır.

/31.12.2019/			
3	380 GELECEK AYLARA AİT GEL.	12.500	
	649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.		12.500
/			

İzleyen yıllarda da (kalan 19 yıl boyunca) aynı kayıtlar yapılır.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1.2. Amortismanına Tabi Olan / Tabi Olmayan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Amortismanına tabi olan varlıklara ilişkin teşvikler, amortismanları oranında dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler ise bazı koşulların sağlanmasını gerektirebilir. Bu durumda teşvik ile alakalı koşulların sağlanmasında katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca söz konusu teşvik kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi şartıyla yararlanılan bir arsa teşviki, binanın ömrü boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 3: ABC İşletmesi, kalkınmada öncelikli konumda bulunan bir bölgede yeni üretim binası yapmak için devletten arsa teşviki almıştır. Teşvik olarak alınan arsanın ekspertiz raporuna göre değeri 500.000 TL'dir. ABC İşletmesi'nin yaptığı yeni üretim binasının maliyeti de 1.700.000 TL'dir. Söz konusu binanın ekonomik ömrü 40 yıldır ve işletmede normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

Bu veriler ışığında amortisman kaydı şu şekilde yapılacaktır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = (500.000 + 1.700.000) / 40 = 55.000$$

/31.12.202x/			
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	55.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		55.000
/			

Arsa ve binanın amortisman tutarını ayrı ayrı finansal durum tablosunda göstermek de mümkündür. Arsa amortismanına tabi olmadığından dolayı, edinilmiş bir hak olarak düşünülüp amortisman kaydında "268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı" kullanılabilir.

$$\text{Binanın Amortisman Tutarı} = 1.700.000 / 40 = 42.500$$

$$\text{Arsanın Amortisman Tutarı} = 500.000 / 40 = 12.500$$

/31.12.202x/			
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	55.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		42.500
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.500
/			

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1.3. Önceden Gerçekleşmiş Gider veya Zararları Karşılama Amacıyla Verilen Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Böyle bir durumda teşvik, tahsil edilebildiği dönemin kar ya da zararında muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 4: Su giderlerine ilişkin teşvikten faydalanmak isteyen ABC İşletmesi, Ağustos ayına ait ödemiş olduğu 10.000 TL’lik faturayı ibraz etmiş ve Eylül ayında söz konusu fatura tutarının %40’lık kısmını yani 4.000 TL’yi teşvik olarak geri almıştır.

Bu durumda yapılacak olan muhasebe kaydı şöyledir:

/31.08.2019/			
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 100 KASA	10.000	
			10.000

ABC İşletmesi’nin teşvik almaya hak kazandığı zaman yapılacak olan kayıt şöyledir:

/10.09.2019/			
2	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.	4.000	
			4.000

ABC İşletmesi’nin teşviki aldığı zaman yapılacak olan kayıt şöyledir:

/30.09.2019/			
3	100 KASA 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	4.000	
			4.000

4.1.4. Acil Finansman Desteği Sağlamak Amacıyla Verilen Devlet Teşvikleri

Teşvikler işletmelere acil finansman desteği sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Bu durumda teşvik, teşvike hak kazanılan dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 5: ABC İşletmesi 03/02/2019 tarihinde hükümet tarafından açıklanan teşvik paketinde gerekli şartlara uyduğu için 22.500 TL teşvik almaya hak kazanmıştır.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu durumda ABC İşletmesi'nin teşvik almaya hak kazandığı an yapılacak olan kayıt şöyledir:

/03.02.2019/			
1	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	22.500	
	649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.		22.500
/			

Teşvik ABC İşletmesi'nin banka hesabına yatırıldığında yapılacak olan kayıt şöyledir:

/01.03.2019/			
2	102 BANKALAR	22.500	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		22.500
/			

4.1.5. Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri

Parasal olmayan teşvikler, işletmelerin faaliyetlerinde yararlanmaları amacıyla devlet tarafından sağlanan kaynaklardır. Böyle bir durumda parasal olmayan devlet teşvikinin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Söz konusu teşvik, belirlenecek olan gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolara kaydedilmelidir.

Parasal olmayan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi Örnek 1 ve Örnek 2'deki kayıtlar ile aynı olduğu için tekrar edilmeyecektir.

4.1.6. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu

Varlıklara ilişkin teşvikler; teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın alınmanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine söz konusu duran varlığın kullanımını kısıtlayan ek koşullar da eklenebilir.

Varlıklara ilişkin teşviklerin finansal tablolarda gösterilmesi için iki yöntem bulunmaktadır:

a) Teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca ertelenmiş gelir olarak kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 6*:** ABC İşletmesi lojistik departmanında kullanmak üzere 10/07/2019 tarihinde 30.000 TL'ye bir yazılım programı satın almıştır. Söz konusu program teşvik kapsamındadır ve işletme tarafından satın alındıktan sonra, programın maliyetinin %50'si işletmenin banka

*** Çırpan, 2010: 48-51'den türetilmiştir.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

hesabına yatırılacaktır. Yazılım programının ekonomik ömrü 3 yıl olup, işletmede normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

Bu veriler ışığında aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır.

Program satın alındığında yapılacak olan kayıt şöyledir:

/10.07.2019/			
1	260 HAKLAR	30.000	
	100 KASA		30.000
/			

Teşvik kapsamında yazılım programı maliyetinin %50'sinin yani (30.000 x 0,5) 15.000 TL'nin banka hesabına yatırılmasının ve varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak ertelenmiş gelir kaydedilmesinin kaydı şöyledir:

/11.07.2019/			
2	102 BANKALAR	15.000	
	380 GELECEK AYLARA AİT GEL.		5.000
	480 GELECEK YILLARA AİT GEL.		10.000
	(15.000 x 1/3 = 5.000) (15.000 x 2/3 = 10.000)		
/			

33

Dönem sonunda yazılım programına ilişkin amortisman kaydı şu şekilde yapılacaktır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = 30.000 / 3 = 10.000$$

/31.12.2019/			
3	760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	10.000	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.000
/			

Cari yıla ilişkin teşvikin gelir kaydı şu şekilde yapılacaktır:

/31.12.2019/			
4	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	5.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.		5.000
/			

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARTININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Son olarak “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”na aktarılan tutarın ilgili döneme ait kısmı “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı”na aktarılmaktadır.

/01.01.2020/			
5	480 GELECEK YILLARA AİT GEL.	5.000	
	380 GELECEK AYLARA AİT GEL.		5.000
/			

Teşvik tutarı tamamen gelir olarak kaydedilene kadar bu kayıtlar yapılacaktır.

b) Teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmektedir ve amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 7: Örnek 6’daki verileri aynen esas alırsak yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Program satın alındığında yapılacak olan kayıt şöyledir:

/10.07.2019/			
1	260 HAKLAR	30.000	
	100 KASA		30.000
/			

34

Teşvik kapsamında yazılım programı maliyetinin %50’sinin yani (30.000 x 0,5) 15.000 TL’nin banka hesabına yatırılması kaydı şöyledir:

/11.07.2019/			
2	102 BANKALAR	15.000	
	260 HAKLAR		15.000
/			

Dönem sonunda yazılım programına ilişkin amortisman kaydı şu şekilde yapılacaktır:

Amortismanına tabi tutar olarak, yazılım programı maliyetinden teşvik tutarının indirilmesi gerekir. Çıkan sonuç, ekonomik ömre bölünüp amortisman tutarı bulunur.

$$30.000 - 15.000 = 15.000 \quad 15.000 / 3 = 5.000$$

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

/31.12.2019/		
3	760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	5.000 5.000

4.1.7. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu

Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler, gelire ilişkin teşvikleri oluşturmaktadır.

Gelire ilişkin teşviklerin finansal tablolarda gösterilmesi için iki yöntem bulunmaktadır:

a) Teşvikin kar veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde gösterilmesi

Örnek 8**:** ABC İşletmesi, bankadan kullandığı kredi için 11/04/2019 tarihinde 80.000 TL faiz ödemiş, teşvik kapsamında ödediği faizin 30.000 TL'lik kısmı bir ay sonra işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

Bu veriler ışığında yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

80.000 TL faiz ödendiğinde yapılacak olan kayıt şöyledir:

/11.04.2019/		
1	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 102 BANKALAR	80.000 80.000

35

Teşvik bedelinin kar olarak muhasebeleştirilmesi kaydı şu şekilde yapılacaktır:

/11.05.2019/		
2	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.	30.000 30.000

b) Teşvikin ilgili giderden düşülerek gösterilmesi

Örnek 9: Örnek 8'deki verileri aynen esas alırsak 2 numaralı muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır:

**** Yılmaz Uzun, 2019: 55'ten uyarlanmıştır.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

2	102 BANKALAR	30.000	
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ		30.000

4.1.8. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Devlet teşviklerinin geri ödenmesi, gelire ilişkin teşvikin geri ödenmesi ve varlıklara ilişkin teşvikin geri ödenmesi başlıkları altında incelenecektir.

a) Gelire ilişkin teşvikin geri ödenmesi

Gelire ilişkin teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülmektedir. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 10: ABC İşletmesi 8 yıl önce teşvik programı kapsamında olan bir makineyi 400.000 TL'ye satın almıştır. Makine satın alındıktan sonra, makine bedelinin tamamı işletmeye ödenmiştir. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıl olup, işletmede normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 6. yılın sonunda yapılan incelemeler neticesinde ABC İşletmesi'nin teşvikten yararlanma kriterlerini kaybettiği anlaşılmış ve makine bedelinin iadesi istenmiştir. Söz konusu tutar banka hesabından iade edilmiştir.

Bu veriler ışığında yapılacak olan muhasebe kaydı şöyledir:

Makine bedeli geri alındığı zaman "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı"na kaydedilmiş, makinenin yararlı ömrü boyunca da ilgili döneme ait kısmı önce "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı"na, oradan da "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı"na aktarılmıştır.

Bunun için gerekli hesaplamalar yapılır.

Kara aktarılan kısım için = $400.000 / 10 = 40.000$ $40.000 \times 6 = 240.000$

Gelecek Yıllara Ait Gelirler (Ertelenmiş Gelirler) Hesabı'nda kalan kısım için = $400.000 - 240.000 = 160.0000$

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

/xx.xx.xxxx/			
1	480 GELECEK YILLARA AİT GEL.	160.000	
	659 DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZAR.	240.000	
	102 BANKALAR		400.000
/			

b) Varlıklara ilişkin teşvikin geri ödenmesi

Varlıklara ilişkin teşvikin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar arttırılmakta veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılmaktadır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 11***:** ABC İşletmesi fabrika binası için 2015 yılında 200.000 TL devlet teşviki almıştır. Fabrika binasının toplam maliyeti 1.500.000 TL'dir ve binanın ekonomik ömrü 25 yıldır. İşletmede normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 2020 yılında yapılan incelemeler sonucunda teşvik için belirlenen bazı kriterlere uyulmadığı anlaşılmış ve işletmeden teşvikin 50.000 TL'lik kısmının iadesi istenmiştir. Söz konusu tutar banka hesabından iade edilmiştir.

37

Bu veriler ışığında yapılacak olan kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Teşvik iadesine ilişkin yapılacak olan kayıt şöyledir:

/xx.xx.2020/			
1	252 BİNALAR	50.000	
	102 BANKALAR		50.000
/			

Amortisman farkını hesaplamak için gerekli işlemler yapılır.

Amortisman Tabi Tutar = İnşa Maliyeti – (Teşvik – Teşvik İadesi)

Amortisman Tabi Tutar = 1.500.000 – (200.000 – 50.000) = 1.350.000

Amortisman Tutarı = 1.350.000 / 25 = 54.000

***** Zeytinoğlu ve Gönen, 2015: 187'den uyarlanmıştır.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Teşvik iadesi olmasaydı;

Amortisman Tabi Tutar = İnşa Maliyeti – Teşvik

Amortisman Tabi Tutar = 1.500.000 – 200.000 = 1.300.000

Amortisman Tutarı = 1.300.000 / 25 = 52.000

Amortisman Farkı = 54.000 – 52.000 = 2.000

6 Yıllık (2015 – 2020 arası) Amortisman Farkı = 2.000 x 6 = 12.000

Amortisman farkına ilişkin kayıt şu şekilde yapılır:

/xx.xx.2020/				
2	659 DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZAR. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000		12.000

4.2. Devlet Yardımı

Devlet yardımı TMS 20’de şu şekilde tanımlanmıştır: Belirlenen şartları sağlayan işletme veya işletmelere ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan yardımlardır.

Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri, garanti sağlama ve işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi devlet yardımlarına örnek olarak verilebilir.

Yararlanılan devlet yardımları için muhasebe kaydı düzenlenmesi zorunlu olmamakla birlikte yararlanılan yardımların önemli ölçüde olması durumu farklılaştırmaktadır. Böyle bir durumda işletmeler, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına gerçeği yansıtmayan bilgi vermemek amacıyla finansal tablolarında, yardımların türünü, kapsamını ve süresini detaylı olarak açıklamak zorundadırlar (Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 143).

5. SONUÇ

TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’na göre devlet teşvikleri, sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak iki şekilde muhasebeleştirilebilir.

Sermaye yaklaşımında teşvikler özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilmektedir. İşletme, teşvik nedeniyle herhangi bir maliyete katlanmıyorsa bu durum vergi avantajı sağlamasına neden olacak ayrıca işletmenin özkaynak miktarı artacaktır. Yani işletmenin sermaye yapısı görünüşte

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

güçlenecektir. Ancak teşviklerin devamlı verilmemesi, dönemler itibarı ile işletmenin özkaynak yapısında değişime neden olacak, bu durum finansal tablo kullanıcılarının kararlarına etki edecektir.

Teşvikler verilmeden önce genellikle devlet tarafından birtakım şartların öne sürülmesi, hatta bu şartların teşvik verildiği sürece devam ettirilmesi işletmeleri bazen zorlamaktadır. Teşviklerin iptal veya iade edilmesi özkaynaklar grubunda eksilmeye neden olacak, bu durum yine finansal tablo kullanıcılarının kararlarına etki edecektir.

Teşviklerin genellikle koşullara bağlı olması, işletmelere birtakım yükümlülükler getirmesi özü itibarıyla devletten alınan bir borç oldukları sonucunu göstermektedir. Ayrıca özkaynaklar grubu içerisine teşviklerin kaydedilmesi, teşviklerin hissedarlar tarafından işletmeye konmaması sebebiyle özkaynaklar hesabının ruhuna aykırı olacaktır.

Gelir yaklaşımında ise teşvikler, öncelikle ertelenmiş gelirler hesabına kaydedilmekte ve daha sonra teşvikle karşılanması hedeflenen giderler ortaya çıktıkça gelir tablosuna aktarılmaktadır.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre teşvikler "602 Diğer Gelirler Hesabı"na kaydedilmelidir. Söz konusu hesap, Gelir Tablosu'nda "Brüt Satışlar Hesap Grubu" içerisinde yer almaktadır. Brüt Satışlar Hesap Grubu, işletmenin temel faaliyetleri kapsamında satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerden oluşmaktadır. Teşvikler işletmenin esas faaliyetleri sonucunda elde ettiği satış hasılatı olmadığı için, bu şekilde kaydedilmesi hesabın tanımına aykırı olacaktır. Ayrıca teşviklerin "Brüt Satışlar Hesap Grubu" içerisinde kaydedilmesi, kağıt üzerinde işletmenin brüt satışlarını yani faaliyet karlılığını arttıracaktır. Bu durum da finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almalarına neden olabilir. Bu nedenle çalışmada "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" kullanılmıştır.

Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirmede bir diğer sorun, işletmenin ödeyecek olduğu vergi tutarının artmasıdır. Yani devlet işletmeye bir taraftan özendirme, destek, vb. amaçlı teşvik verirken diğer taraftan belirli bir oranını kurumlar vergisi olarak geri almaktadır. Bu durum teşvikin ruhuna aykırı olacaktır.

Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirmede, amortisman tabi olmayan varlıklar da gelir tablosu hesaplarında izlenmektedir. Bu durum da işletmenin karını kağıt üzerinde arttırmakta yani işletmeyi fazladan vergi yükümlülüğü ile karşılaştırmaktadır.

Sonuç olarak TMS 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine dair işletmelere iki yöntem sunmuş ve seçimi yine işletmelere bırakmıştır. TMS 20'nin açıklama kısmında belirtildiği

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

üzere, işletmeler hangi yöntemi tercih ettiklerine bakılmaksızın bazı hususları finansal tablolarında açıklamalıdır. Bu hususlar; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde tercih edilen muhasebe politikaları, finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi, işletmenin doğrudan faydalandığı devlet yardımları ve finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ile diğer koşullardır.

Çalışmadaki örnek uygulamalar ve yukarıdaki açıklamalardan hareketle finansal tabloların gerçekçi olmaları için en uygun yöntemin, devlet teşviklerinin ertelenmiş gelir olarak finansal durum tablolarına kaydedilmesi ve teşviklerle karşılanan giderler ortaya çıktıkça sistematik olarak gelir tablosuna aktarılması gözükmektedir. Gelir tablosuna aktarıldığı zaman da “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı”nda izlenmesi uygun olacaktır.

Teşviklerle ilgili vergi yükümlülüğün kaldırılması yani yapılacak bir düzenleme ile teşviklerin kurumlar vergisinden muaf tutulması da her anlamda olumlu etki yapacaktır. Böyle bir düzenleme teşviklerin özüne daha uygun olmakla birlikte teşviklerden yararlanmak isteyen işletmelere de özendirici etki yapacaktır.

6. KAYNAKÇA

Çırpan, E. (2010). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eser, E. (2011). Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.

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.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 29 (2), 431-453.

Tunçez, A. H. 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, 19 (41. Yıl Özel Sayısı), 87-96.

TMS 20 - DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDININ ÖRNEK UYGULAMALARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (t.y.). Erişim Tarihi: 19.03.2020, <http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>

Yayar, R. ve Demir, Y. (2012). Bölgesel Kalkınma ve Yatırım Teşvikleri: Tokat İlinde Bir Uygulama. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (39), 119-146.

Yıldız, F., Topal, Y. ve Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin “TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standartı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14 (1), 295-312.

Yılmaz Uzun, S. (2019). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesinin Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS - BOBİ FRS) ile Vergi Sistemi Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zeytinoğlu, E. ve Gönen, S. (2015). Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (45), 175-189.

“Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ”. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25983, 1 Kasım 2005.

“On Birinci Kalkınma Planı”. (2019). T.C. Resmi Gazete, 30480, 23 Temmuz 2019.

“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”. (2012). T.C. Resmi Gazete, 28328, 19 Haziran 2012.

“1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992.

“13 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”. (2018). T.C. Resmi Gazete, 30488, 24 Temmuz 2018.

“703 Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”. (2018). T.C. Resmi Gazete, 30473, 9 Temmuz 2018.