

TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Ahmet GÖKGÖZ*

ÖZET

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlere girdi sağlaması açısından her zaman önemini korumuştur. Son zamanlarda tarım sektörüne verilen teşviklerin de etkisiyle sermaye yoğun şirketlerin bu alana yatırım yapmaya başladığı görülmektedir. Tarımsal faaliyetler için verilen devlet teşvikleri, muhasebe uygulamaları açısından, özellikli bir durum oluşturmaktadır. Çünkü devlet teşvikleri ile ilgili muhasebe uygulamaları TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'na göre yapılmakta iken, tarımsal devlet teşvikleri TMS 20 kapsamı dışında bırakılmıştır. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda açıklanmıştır. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal devlet teşviklerini; koşulsuz tarımsal devlet teşvikleri, koşullu tarımsal devlet teşvikleri ve TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilecek tarımsal devlet teşvikleri olarak incelemek mümkündür. Bu çalışmanın amacı, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

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

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

* Öğr.Gör.Dr., Yalova Üniversitesi Yalova Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, ahmetgokgoz83@gmail.com

ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL GOVERNMENT GRANTS WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

The agricultural sector has maintained its importance in terms of meeting the nutrition need of people and providing inputs to other sectors. Due to government grants given to the agricultural sector, the capital-intensive companies are beginning to invest in this area in recent times. The government grants for agricultural activities is a featured condition in terms of accounting practices. Because while accounting practices related to government grants was being carried out according to TAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standards, agricultural grants excluded from TAS 20. Accounting for agricultural government grants are explained in TAS 41 Agricultural Activity Standard. Agricultural government grants are to be examined under the TAS 41 as unconditional agricultural government grants, conditional agricultural government grants and agricultural government grants being accounted within the framework of TAS 20. The aim of this study is to describe how to account the agricultural government grants with respect to accounting standards.

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

Jel Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Sınırsız olan insan ihtiyaçlarını sınırlı kaynaklarla karşılama amacına hizmet eden birimlere işletme denilmektedir. Toplumların refah düzeylerinin artması, işsizliğin azalması, ihtiyaçların kolayca karşılanabilmesi, ülkelerin güçlü bir ekonomi ile diğer ülkeler arasında önemli bir yere sahip olması, ancak, ülkelerin nicelik ve nitelik açısından büyük işletmelere sahip olmasına bağlıdır. Bu bağlamda devletler çok sayıda işletmeye sahip olmak isterler ve işletmelerin yatırımlarını artırmak için çalışmalarda bulunurlar. Devlet teşvikleri bu çalışmalardan birisidir.

Ekonomi literatüründe "teşvik" kavramı, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayri nakdi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır (Ulu 2007). Diğer bir tanımda devlet teşviki; toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, ön-

görülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferidir (Sönmez 2005, 126). Teşvik kavramı yerine literatürde; “sübvansiyon”, “iktisadi değerli malî yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynî yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Aktan 2001, 2).

Devletler, çeşitli dönemlerde ekonomik ve sosyal hayatın gelişmesi, güçlenmesi ve bunun yanında benimsedikleri politikalarına uyumlu olarak ekonomiyi yönlendirebilmek için işletmelere çeşitli şekillerde yardım etmek suretiyle teşviklerde bulunmaktadır (Akdoğan 2011, 321). Devletlerin işletmelere vermiş oldukları teşviklerin birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Güngördü 2008, 5):

- İşletmelerin yeniden yapılandırılması,
- Zor durumdaki işletmelerin kurtarılması,
- İşlem maliyetlerine yardımcı olunması,
- Ekonomik istikrar ve büyüme,
- Bölgesel ya da sektörel sorunlarla mücadele edilmesi,
- Eğitim ya da araştırma – geliştirme,
- Bütçe açığını azaltma,
- Bir bölgenin kalkındırılması, yani bölgesel dengesizliklerin giderilmesi,
- İşsizlikle mücadele,
- Çevre sorunları ile mücadele.

Devlet tarafından sağlanan teşviklerin özellikleri ise şöyle özetlenebilir (Ay 2005, 178):

- Teşvikler devlet tarafından sağlanmaktadır,
- Teşvikler aynî ve nakdi yardım niteliğinde olabileceği gibi, uygulamaya dönük kolaylık şeklinde de olabilmektedir,
- Teşviklerden yararlanılması istenen kesim özel sektördür,
- Teşvikler, devlete bir maliyeti söz konusu olmakta veya vergisel teşviklerde kamu gelirlerini azaltmaktadır,
- Teşvikler, özel sektörün aktifini artırmakta veya azalmasına engel olmaktadır,
- Teşvikler, belirlenen yatırımların mahiyetini, sektörünü, bölgesini, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemektedir,
- Teşvikler, üretim, istihdam, dış ticaret gibi ekonomik amaçlı olabileceği gibi göç ve çevre gibi sosyal amaçlı da olabilmektedir.

Son zamanlarda yeni teşvik sisteminin uygulamaya konulması ile birlikte, devlet teşviklerinin muhasebe uygulamaları açısından da değerlendirilmesi önemli hale gelmiştir. Muhasebe uygulamaları açısından, devlet teşviklerini TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı düzenlemektedir. TMS 20 Standardı kapsamında devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili olarak literatürde birçok çalışmaya rastlanmaktadır. Ancak, tarımsal devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında olmayıp TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında olmasından dolayı, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine dönük olarak literatürde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın amacı tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaya dönüktür. Çalışmanın amacını gerçekleştirmenin öncesinde devlet teşviklerinin türleri hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır.

2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRLERİ

Devlet teşvikleri, literatürde çeşitli kriterlere göre (amaca, kullanılan araca, kapsama, kaynağına, verilme aşamalarına, sektörler göre vs) sınıflandırılmaktadır. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun görülmektedir (Ulusan 2008, 416). Bu bağlamda teşviklerin türlerini; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ile diğer teşvikler olmak üzere beş başlık altında toplam mümkündür (Duran 2003, 24; Akt. Ulusan 2008, 417).

a) *Parasal Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için nakit ve nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi amacıyla gerçekleştirilen teşvik şeklidir (Tekşen 2010, 433).

b) *Aynı (Parasal Olmayan) Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar (makine, teçhizat, taşıt, elektrik, gaz vs) şeklindeki aynı yardımlardır (TMS 20, md.23).

c) *Vergi Teşvikleri*: İşletmelerin ödemesi gereken vergiden muaf tutulması veya vergide indirim yapılması yoluyla yapılan teşvik türüdür.

d) *Garanti ve Kefalet Teşvikleri*: Devletin bazı sektör veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere finansman sağlama için garanti vermesi, yani borç temini için kefil olması şeklinde yapılan teşviiktir (Ulusan 2008, 417).

e) *Diğer Teşvikler*: Devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim projesi ve

pazarlama teknikleri gibi konulardaki yardımlar) sunulması şeklinde yapılan teşviklerdir (Duran 2003, 24; Akt. Ulusan 2008, 417).

3. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİ

Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 Sayılı yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararının 19 Haziran 2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasıyla birlikte ülkemiz 6 yatırım bölgesine ayrılarak birçok sektör ve üründe teşvik verilmeye başlanmıştır. Söz konusu bu teşviklerin önemli bir kısmı da tarım sektörüne tahsis edilmiştir.

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlerle (sanayi, sağlık, hizmet, turizm gibi) girdi sağlamasından dolayı önemini her zaman korumuş bir sektördür. Artan dünya nüfusu ile birlikte önemi daha da artmaktadır. Son zamanlarda tarım sektörüne verilen teşvikler ve gelişen üretim teknolojilerinin etkisiyle birlikte sermaye yoğun şirketlerin bu sektöre yatırım yapmaya başladığı görülmektedir.

Tarımsal üretime devlet tarafından vergi ve faiz indirimi gibi teşviklerin yanında üretim miktarı ile ilişkili olarak destekler de verilebilmektedir. Bu bağlamda Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tarımsal üretimde sağlanan destekleri başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (www.tarim.gov.tr, 2012):

- Hayvancılık destekleri,
- Biyolojik mücadele destekleri,
- Organik tarım ve iyi tarım destekleri,
- Mazot, gübre ve toprak analiz destekleri,
- Sertifikalı tohum kullanım ve üretim destekleri,
- Tarımsal danışmanlık ve çiftlik muhasebe veri ağı destekleri,
- Tarım havzaları üretim ve destekleme modeli fark ödemesi destekleri.

4. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe ile ilgili uygulamalarını TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı düzenlemektedir. TMS 41 standardının konusunu temel olarak; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve tarımsal devlet teşvikleri oluşturmaktadır. Standartta, yaşayan hayvan veya bitkiye "canlı varlık", canlı varlığın hasadı yapılmış ürününe de "tarımsal ürün" denilmektedir. Devlet teşviki ise, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nda tanımlandığı

üzere, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. TMS 41'e göre devlet teşvikleri; koşullu devlet teşvikleri ve koşulsuz devlet teşvikleri olarak iki şekilde değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr veya zararda muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Eğer, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu devlet teşvikleri (koşul belirli tarımsal faaliyetlerde bulunmama olsa dahi), sadece devlet teşviğine ilişkin koşullar yerine getirildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilebilmektedir (TMS 41, md.34-35).

Koşullu devlet teşviklerinde öne sürülen koşul ve şartlar farklılık arz etmektedir. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını şart koşabilir. Eğer bu faaliyet 5 yıldan daha kısa bir dönem sürmesi durumunda ise tüm teşviğin geri iadesi gerekebilmektedir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık şartlı süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilemez. Ancak, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alınmasına izin vermesi halinde, işletme, söz konusu teşviği zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirir (TMS 41, md.36).

Maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde, TMS 20 standardı uygulanır (TMS 41, md.37). TMS 41 gereği, canlı varlıkların değerlemesinde; maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi durumunda geçerlidir. Bu durumda, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde TMS 20 hükümlerinin uygulanacağı söylenebilir.

TMS 20 standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği 'sermaye yaklaşımı' ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği 'gelir yaklaşımı'dır (TMS 20, md.13). Alınan devlet teşvikinin geliri artırıcı nitelikte olması durumunda (vergi indirimleri sonucu satışların artması ve bunun sonucunda satış ge-

lirlerinin artması durumunda olduğu gibi) gelir yaklaşımının, sermayeyi güçlendirici nitelikte olması durumunda ise (arazi, arsa, bina tahsisinde olduğu gibi) sermaye yaklaşımının benimsenmesi yerinde olacaktır. Diğer bir husus da gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı takdirde bir vergi yükünün ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

TMS 41 standardı gereği canlı varlıklara ilişkin alınan devlet teşvikleri; koşullu devlet teşvikleri ve koşulsuz devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Koşulsuz alınan devlet teşvikleri alındığında doğrudan “kâr veya zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilirken koşullu alınan devlet teşvikleri koşul gerçekleştiği zaman “kâr veya zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir.

TMS 41 standardına uygun olarak koşullu alınan devlet teşvikleri koşul gerçekleşene kadar “38X Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı” ile “48X Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı”nda izlenmesi uygun görünmektedir. Koşullu olarak alınıp da koşulu gerçekleşen devlet teşvikleri ile koşulsuz devlet teşvikleri ise “64X Devlet Teşvik Gelirleri Hesabı”nda izlenerek kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilebilir. Ayrıca bu hesaplar, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda da kullanılabilir. Ancak, sermaye yaklaşımının benimsenmesi durumunda devlet teşviğinin “kâr veya zarar” içerisinde değil “sermaye” içerisinde sınıflanması gerekmektedir. Bu durumda Tekdüzen Hesap Planı’na “52X Devlet Teşvikleri Hesabı” açılarak bu hesapta izlenebilir.

5. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu kısımda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi örnekler üzerinde açıklanacaktır. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ilişkin örnekleri; koşulsuz tarımsal devlet teşvikleri, koşullu tarımsal devlet teşvikleri ve TMS 20 kapsamındaki tarımsal devlet teşvikleri olarak üç başlık altında incelemek konunun anlaşılabilirliği açısından yerinde olacaktır.

5.1. Koşulsuz Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Ege bölgesinde koyun-keçi yetiştiren işletmelere hayvancılık desteklemeleri kapsamında hayvan başına 18 TL koşulsuz teşvik vermektedir. Manisa’da koyun yetiştiriciliği yapan ABC Tarım İşletmesi’nin 1.000 adet koyunu bulunmaktadır. İşletme, koyunların gerçeğe uygun değerlerini güvenilir olarak tespit edebilmektedir.

Söz konusu teşvik kapsamında işletme 18.000 TL nakdi teşvik almıştır.

TMS 41 kapsamında devletten alınan koşulsuz teşvikler doğrudan gelir kaydedilerek “kâr veya zarar” içerisinde sınıflanır. Dolayısıyla söz konusu örnekte alınan 18.000 TL’lik parasal teşvik aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir;

100 KASA HESABI	18.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		18.000

Örnek: Devlet yeni yatırım teşvik sistemine göre tarımsal üretim ile ilgili makine ve teçhizatın ithalatında gümrük vergisini muaf tutmaktadır. Bu kapsamda XYZ Balık Üretim İşletmesi İsveç’ten tanesi 5.000 TL’den 10 tane balık yemleme makinesi ithal etmiş ve bankaya akreditif açtırmıştır. İşletme üretmiş olduğu balıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak tespit edebilmektedir. İthal edilen makinelere ilişkin gümrük vergisi tutarı 5.000 TL’dir. Söz konusu vergi teşviki koşulsuz bir teşviktir. Akreditif açılması ile ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

259 VERİLEN AVANSLAR HESABI	55.000	
102 BANKALAR HESABI		50.000
360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR		5.000

Makinelerin teslim alınmasında yapılacak kayıt ise şöyledir;

253 TEŞİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	55.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	5.000	
259 VERİLEN AVANSLAR HS.		55.000
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		5.000
<i>Satışı yapılan maden stoğunun kayıttan çıkarılması</i>		

5.2. Koşullu Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: KLM Tarım İşletmesi’ne Rize’de 10 yıl boyunca çay üretmek şartıyla teşvik kapsamında devlete ait bir arazinin 10 yıllık kullanım hakkı tahsis edilmiştir. Arazinin piyasada 10 yıllık kullanım bedeli 100.000 TL’dir. Eğer işletme 10 yıl dolmadan üretimi bırakırsa, arsanın toplam kullanım bedelinden üretim yapılmayan yıllara düşen payı işletmeden tahsil edilecektir.

TMS 41 standardına göre söz konusu örnekte verilen teşvik bir koşullu teşviktir. Dolayısıyla standart gereği koşul yerine getirilene kadar teşvik “kâr veya zarar” içerisine kaydedilemez. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur;

261 HAKLAR HESABI	100.000	
38X ALINAN DEVLET TEŞVİK		10.000
48X ALINAN TEVLET TEŞVİK		90.000

Teşvik alındıktan sonraki birinci yılın dönem sonunda aşağıdaki kayıtlar yapılır;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	10.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		10.000
38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI	10.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		10.000
48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI	10.000	
38X ALINAN DEVLET TEŞVİK		10.000

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

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından, Tiftik Keçisi'ni 5 yıl boyunca yetiştirmek koşuluyla, çekilen tarım kredisi faizlerinin yarısı karşlanmaktadır. Söz konusu bakanlığın kredi faiz desteğinden faydalanmak isteyen ABC Tarım İşletmesi 80.000 TL'lik tarım kredisi çekmiş ve ödemiş olduğu 12.000 TL'lik kredi faizini bakanlığa ibraz etmiştir. Üretilen Tiftik Keçisi'nin gerçeğe uygun değeri İzmir Ticaret Borsası'ndan öğrenilebilmektedir. Bu durumda çekilen tarım kredisi ile ilgili yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Kredi çekilmesi kaydı

102 BANKALAR HESABI	80.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS		80.000

Kredi faizinin ödenmesi kaydı

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	12.000	
102 BANKALAR HESABI		12.000

Ödenen kredi faizinin Bakanlığa ibraz edilmesi kaydı

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	6.000	
48X ALINAN DEVLET TEŞVİK		6.000

Bakanlığın kredi faizinin yarısına tekabül eden 6.000 TL'yi ödemesi kaydı

102 BANKALAR HESABI	6.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.000

Dördüncü yılın sonunda alınan devlet teşviklerinin kısa vadeli hale gelmesi ile ilgili yapılacak aktarma kaydı

48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	6.000	6.000
---	-------	-------

5 yıllık Tiftik Keçisi yetiştirme şartının yerine getirilmesi sonucunda alınan 6.000 TL'lik kredi faizine ilişkin devlet teşviğinin gelir yazılması kaydı

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	6.000	6.000
--	-------	-------

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi, Ziraat Odası'ndan organik tarımı teşvik kapsamında 3 kg domates tohumu karşılığında 3.000 TL nakit destek almıştır. İşletme eğer ekim işini gerçekleştirmezse tohum destek bedeli olan 3.000 TL'yi Ziraat Odası'na geri ödeyecektir. Tohum desteği kapsamında alınan nakdi teşviğin kaydı şöyle yapılır;

100 KASA HESABI 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	3.000	3.000
--	-------	-------

Teşvik kapsamında tohumun satın alınmasında aşağıdaki gibi kaydedilir;

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 100 KASA HESABI	3.000	3.000
--	-------	-------

Domates ekim şartı yerine getirildiğinde devlet teşviki ile ilgili şöyle kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	3.000	3.000
--	-------	-------

Eğer işletme ekim şartını yerine getirmeseydi Ziraat Odası'na aldığı 3.000 TL'lik tohum destek bedelini geri ödeyecekti. Böyle bir durum söz konusu ise işletme aşağıdaki gibi kayıt yapar;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 100 KASA HESABI	3.000	3.000
---	-------	-------

5.3. TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilecek Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: KLM Tarım İşletmesi, Bursa'da meyve bahçeciliği yapmaktadır. İşletmenin 5.000 adet Şeftali Ağacı ve 10.000 adet Armut Ağacı bulunmaktadır. İşletme meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak belirleyemediği için meyve ağaçlarını; TMS 41 kapsamında maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüklerini düşmek suretiyle değerlemeye tabi tutmaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı yeni

teşvik paketi kapsamında 10.000 adet ve üzeri meyve ağacına sahip tarım işletmelerine damlama sulama sistemini koşulsuz olarak hibe etmektedir. Bu kapsamda KLM Tarım İşletmesi Bakanlıktan 60.000 TL değerinde bir damlama sulama sistemini teşvik olarak almıştır.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla söz konusu örnekte alınan tarımsal devlet teşviği TMS 20'ye göre muhasebeleştirilecektir. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde "gelir yaklaşımı" ve "sermaye yaklaşımı" olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. İki yaklaşıma göre de yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur.

Gelir Yaklaşımına Göre Yapılacak Kayıt

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 64X DEVLET TEŞVİK GELİR	60.000	60.000
--	--------	--------

Sermaye Yaklaşımına Göre Yapılacak Kayıt

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 52X ALINAN DEVLET TEŞVİK	60.000	60.000
---	--------	--------

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 'orkinos' balığının üretimini yaygınlaştırmak amacıyla balık çiftliklerine anaç balık alımı için destek vermektedir. Ancak, desteği 3 yıl boyunca söz konusu balığı üretmek şartıyla vermektedir. Eğer 3 yıl boyunca üretim yapılmazsa işletmeye verdiği desteğin tamamını yasal faizi ile birlikte geri almaktadır. Söz konusu teşvik kapsamında XYZ Balık Çiftliği 20.000 TL'lik anaç balık desteği almıştır. Söz konusu anaç balıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenmediği için maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmek suretiyle değerlendirilmektedir. İşletme TMS 20 açısından gelir yaklaşımını benimsemektedir. Teşvik alındığında aşağıdaki kayıt yapılır;

100 KASA HESABI 48X ALINAN DEVLET TEŞVİK	20.000	20.000
---	--------	--------

Alınan teşvik kapsamında anaç balıklar satın alındığında şu kayıt yapılır;

21X SU HAYVANLARI HESABI ¹ 100 KASA HESABI	20.000	20.000
--	--------	--------

¹ Alınan anaç balıklar duran varlık niteliğinde olduğu için 21 no.lu hesap grubunda açılacak olan bir hesaba izlenebilir

Alınan anaç balıklara yıl sonunda amortisman ayrıldığında aşağıdaki kayıt yapılır (Anaç balıkların yararlı ömrü 5 yıl ve kalıntı değerinin sıfır olduğu varsayılacaktır);

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 21X BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.	4.000	4.000
---	-------	-------

Tevşiğin ikinci yılının sonunda, alınan teşviklerin kısa vadeli hale gelmesi sebebiyle yapılacak aktarma kayıtları şöyledir;

48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	20.000	20.000
---	--------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirildiğinde TMS 20 'gelir yaklaşımı' gereği aşağıdaki kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	20.000	20.000
---	--------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirilmeseydi yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır (alınan teşvikin 3 yıllık yasal faizinin 5.000 TL olduğu varsayılacaktır);

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 100 KASA HESABI	20.000 5.000	25.000
--	-----------------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirildiğinde TMS 20 'sermaye yaklaşımı' gereği aşağıdaki kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 52X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	20.000	20.000
--	--------	--------

6. SONUÇ

Yeni teşvik sisteminin uygulanmaya başlamasıyla birlikte tarım sektörüne önemli miktarda teşvik verilmeye başlanmış olup bunun sonucunda sermaye yoğun şirketlerin de tarım sektörüne yatırım yapmaya başladığı görülmektedir. Tarımsal faaliyetleri için verilen devlet teşvikleri muhasebe uygulamaları açısından özellikli bir durum oluşturmaktadır. Çünkü devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 standardında düzenlenmekte iken tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20'nin kapsamı dışında bırakılarak TMS 41 tarafından düzenlenmiştir.

TMS 41 kapsamında devlet teşvikleri; koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Standart gereği koşulsuz devlet teşvikleri tahsil edilebilir duruma geldiğinde doğrudan "kâr veya zarar"

içerinde muhasebeleştirilirken, koşullu devlet teşvikleri ise koşulan şart yerine getirildiği takdirde “kâr veya zarar” olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

TMS 41 gereği alınan teşvik, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenemeyen bir canlı varlık için ise (yani maliyet değeri ile değerlendirilen bir canlı varlık için ise) bu durumda devlet teşviki TMS 20 hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 20 standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği ‘sermaye yaklaşımı’ ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği ‘gelir yaklaşımı’dır.

TMS 41 ve TMS 20’nin hükümleri doğrultusunda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap önerileri ile örnek uygulamalara çalışmanın içerisinde yer verilmiştir.

7. KAYNAKÇA

Akdoğan, M. U. 2011. “Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi”, I. Türk Dünyasında UFRS Sempozyumu, 25-26 Ekim 2011 Sinop, ss. 321-340.

Aktan, C. C. 2001. Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Yayınları, Ankara.

Ay, H. M. 2005. “Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi, Sayı:2, Cilt:5, ss. 176-183.

Duran, M. 2003. “Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları” (Aktaran: Ulusan, Hikmet, 2008.)

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 2012. “Tarımsal Desteklemeler”, http://www.tarim.gov.tr/images/Files/SGB/TARYAT/tarimsal_desteklemeler.pdf, (01.09.2012).

Güngördü, A. 2008. “Devlet Yardımları”, TÜSİAD Rekabet Çalışma Grubu Toplantısı, Ekim – 2008, http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/AbdulganiGungordu.pdf, (03.09.2012).

Sönmez, F. 2005. “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:28, ss. 125-140.

Tekşen, Ö. 2010. “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi

Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 2, ss. 431-453.

TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Ulu, C. 2007. “Türkiye’de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye”, http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html, (31.08.2012).

Uluslan, H. 2008. “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, ss. 415-433.