

TÜRK TURİZM SEKTÖRÜNDE TEŞVİKLER VE 20 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hüseyin AKAY¹
Mustafa OĞUZ²

Özet

Bu çalışmada, ülkemiz ekonomisi açısından önemi gün geçtikçe artan ve vazgeçilmez lokomotif sektörlerimizden biri olan turizm sektöründe uygulanan teşvikler ve bu teşviklerin 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ve diğer düzenlemeler karşısındaki durumu ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır. Daha sonra ise, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (eski adıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu olarak yayımlanan “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” isimli 20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS – 20) ayrıntılı bir biçimde açıklanmaktadır. Ayrıca, Türk turizm sektöründe uygulanmakta olan teşviklerin TMS – 20 karşısındaki durumları ve bu teşviklerin TMS – 20 çerçevesinde muhasebeleştirilmeleri tanıtılmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standardı 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Turizm Teşvikleri.

JEL Sınıflandırması: M40, M41

GRANTS IN TURKISH TOURISM SECTOR AND THEIR ACCOUNTING WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD NO. 20

Abstract

In this study, grants applied in tourism sector as being one of the leading and irreplaceable sector and the status of these grants are discussed in detail by considering Tourism Promotion Law No. 2634 and other regulations. Then, Turkish Accounting Standard No. 20 (TAS – 20), which is named as Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance and were issued by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (formerly named as Turkish Accounting Standards Board) as harmonized to international accounting and financial reporting standards, is explained in detail. Besides, status of the grants applied in tourism sector with regard to TAS – 20 and accounting for these grants within the framework of TAS – 20 are tried to be introduced.

Keywords: Turkish Accounting Standard 20, Accounting For Government Grants, Tourism Grants.

JEL Classification: M40, M41

¹ Prof. Dr., Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, hakay@balikesir.edu.tr., Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Çağış Yerleşkesi 10100 Altıeylül/BALIKESİR.

² Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, mustafaoguz@balikesir.edu.tr., Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Çağış Yerleşkesi 10100 Altıeylül/BALIKESİR.

GİRİŞ

Kimi iktisadi faaliyetlerin diğerlerine nazaran daha çok ve süratli gelişimini sağlamak adına, devletçe sağlanan maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme şeklinde tanımlanan teşvik, iktisadi açıdan devletin sağladığı bir kolaylık ve motivasyon aracıdır. Teşvik uygulamaları esas olarak yatırımların maliyetlerini düşürmeyi, finansman ihtiyaçlarını hafifletmeyi ve finansman bulmada kolaylıklar sağlamayı, karlılığı artırmayı, özel sektör tarafından yapılan yatırımları belli sektörlere ve bölgelere kaydırmayı amaçlar (Aydoğuş-Soybalı vd., 2006: 3).

Günümüz itibariyle birçok devlet sanayi, tarım ve diğer pek çok alanda çeşitli teşvik politikaları uygulamaktadır. Bu politikalar doğrudan para transferleri, düşük faizli borçlar, alınan kredilere garantör olunması, vergi indirimleri ve ertelemeleri, ucuz girdi temini ve ürünlerin piyasa fiyatının üzerinde satın alınması gibi çeşitli yollarla yapılabilmektedir (Özçam, 2003: 1).

Teşvikler amaçlarına, kapsamlarına, veriliş aşamalarına (veriliş zamanlarına), araçlarına ve kaynaklarına göre sınıflandırılabilirler (Duran, 2003: 23-24). Kapsamlarına göre sınıflandırılan teşvikler; genel amaçlı teşvikler ile özel amaçlı teşvikler şeklinde sınıflandırılabilir. Genel amaçlı teşvikler, ekonominin geneline yönelik olan ve sektör ayırımı yapmadan her sektör için aynı oranda uygulanan gümrük muafiyeti veya KDV istisnası gibi teşviklerdir. Bazı teşvikler, belirli sektörleri, bölgeleri veya firmaları diğerlerine göre avantajlı duruma getirir. Ar-ge yatırımlarına sağlanan uygun koşullu krediler gibi bu türden teşvikler kapsamında yer alan teşvikler özel amaçlı teşvikler olarak sınıflandırılır.

Devletlerin ekonominin gelişmesi amacıyla teşvik uygulamalarında kullandıkları teşvik araçları genel olarak ayni, nakdi, vergisel, garanti ve kefaletler ve diğerleri olmak üzere beş grupta toplanmaktadır (Aydoğuş-Soybalı vd., 2006: 4).

Turizm sektörü, ekonomiye önemli düzeyde katkı sağlamakla beraber, turizm sektörüne yapılan yatırımlar geri dönüşü uzun zaman alan, sermaye/hasıla oranı yüksek, siyasal, sosyal, doğal ve ekonomik olaylardan kolayca etkilenen yatırımlardır. Bu sebeple, dünyada bu tür yatırımlar desteklenmekte ve turizm sektörüne ilişkin teşvikler ısrarla devam ettirilmektedir (Ataer-Erdemli vd., 2003: 21). Teşvikler olmadan turizm ekonomisinde ekonomik gelişmenin, çevre korumasının ve sürdürülebilirliğin sağlanamayacağı açıktır (Bahar-Sarı, 2006: 321).

Turizmin ulusal ekonomi açısından sahip olduğu önem ve turizm işletmeleri açısından ortaya çıkan bazı problemler, diğer ülkelerle benzer şekilde Türkiye’de de turizm sektörünün devlet tarafından teşvik edilmesini ve devletin bazı önlemler almasına neden olmuştur. İstihdam yaratıcı etkisinin olması, ödemeler dengesine katkıda bulunması, vergi gelirlerini arttırması, yatırımlar sayesinde katma değer yaratılması vb. nedenlerle turizm sektörü teşvik edilmelidir (Toker, 2007: 82).

I. TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

Turizmin gelişmesi için yatırımcı ve işletmecilerin teşvik edilmesine yönelik mevzuatımızda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin bir kısmı 2634 sayılı Turizm Teşvik Yasasında ve bir kısmı da vergi yasaları ve diğer yasalarda yer almaktadır (Tezcan, 2003: 253).

Ülkemizde turizm sektörüne sağlanan teşvikler, çıkarılmış mevzuat hükümleri gereğince başlıca iki grupta toplanabilir. Bunlar; a) Genel Nitelikli Turizm Teşvikleri, b) Özel Nitelikli Turizm Teşvikleri olarak sınıflandırılabilir.

I.I. Genel Nitelikli Turizm Teşvikleri

Genel nitelikli turizmi teşviklerinin genel ilkeleri, *Beş Yıllık Kalkınma Planları* ve her yıl hazırlanan *Yıllık Programlarla* belirlenmektedir. Bu plan ve programlara uygun olarak da Bakanlar Kurulu'nun çıkardığı yatırımları ve dış ticareti teşvik edici bazı kararlar, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlıkları tarafından çıkarılmış yatırımları, ihracatı, döviz kazandırıcı hizmetleri ve işletmeleri teşvik edici ve yönlendirici tebliğler ve özel nitelikli yasalar turizmi teşvik edici tedbirlerin başlıca kaynaklarını oluşturmaktadır (Andaç, 2006: 217-218). Genel nitelikli teşvikler, sadece turizm sektörüne yönelik değil, diğer sektörlere de yönelik olarak uygulanan teşviklerdir.

a. Yatırımlarda devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşvikleri

Yatırımlarda devlet yardımları yoluyla yapılan turizm teşvikleri, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ve 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki BKK hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir.

5084 sayılı Kanun'un amacı; kimi vilayetlerde yapılacak yatırımları vergisel olarak ve istihdamı arttıracak şekilde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, ihtiyaç duyan işletmelere enerji desteği sağlamak ve turizm işletmelerinin yatırımlarına bedelsiz arsa ve arazi temin etmektir.

2012 yılında 2012/3305 sayılı BKK ile uygulamaya konan yeni teşvik sistemi ile işletmelerin yüksek katma değer yaratan yatırımlara yönlendirilmesi, istihdam ve üretim artışı sağlanması, uluslararası rekabet gücünün artırılması ve stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, çevrenin korunması ve kümelenmeye ilişkin yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmaktadır (Akdeve-Karagöl, 2013: 341).

5084 sayılı Kanun ile amaçlanan hususları yerine getirebilmek için 2012/3305 sayılı BKK'yı iyi anlamak gerekmektedir. İlgili Karar ile yürürlüğe konan yeni teşvik sisteminde genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve stratejik yatırımların teşviki olmak üzere 4 temel yatırım teşvik konusu tespit edilmiştir. Bu sisteme bağlı olarak yatırımcılara; KDV istisnası ve iadesi, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren ve işçi hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, gelir vergisi stopajı desteği ve faiz desteği olmak üzere çeşitli teşvik/destek unsurları verilmesi planlanmıştır (Akdeve-Karagöl, 2013: 341). 2012/3305 sayılı BKK gereği, turizm sektörünün yararlanabileceği teşvik ve destekler bölgeler ve teşvik unsurları açısından Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Bölgeler ve Teşvik Unsurları Açısından Teşvik ve Destekler

	Gümrük Vergisi Muafiyeti	KDV İstisnası	Vergi İndirimi	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Yatırım Yeri Tahsisi	Faiz Desteği	Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği	Gelir Vergisi Stopajı Desteği
1. Bölge Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Muğla	Var	Var	Var (İstanbul Hariç)	Var (İstanbul Hariç)	Var (İstanbul Hariç)	Yok	Yok	Yok
2. Bölge Adana, Aydın, Bolu, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri hariç), Denizli, Edirne, Isparta, Kayseri, Kırklareli, Konya, Sakarya,	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok

Tekirdağ, Yalova								
3. Bölge Balıkesir, Bilecik, Burdur, Gaziantep, Karabük, Karaman, Manisa, Mersin, Samsun, Trabzon, Uşak, Zonguldak	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
4. Bölge Afyonkarahisar, Amasya, Artvin, Bartın, Çorum, Düzce, Elazığ, Erzincan, Hatay, Kastamonu, Kırıkkale, Kırşehir, Kütahya, Malatya, Nevşehir, Rize, Sivas	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
5. Bölge Adıyaman, Aksaray, Bayburt, Çankırı, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Kahramanmaraş, Kilis, Niğde, Ordu, Osmaniye, Sinop, Tokat, Tunceli, Yozgat	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
6. Bölge Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van, Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var

Kaynak: Yay Özer, 2015: 100.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre uygulanacak olan teşviklere/desteklere ilişkin detaylı bilgiler aşağıdaki gibidir.

- *Gelir Vergisi Stopajı Desteği*

Yeni teşvik sisteminde yatırımların ekonomik ve sosyal açıdan diğer bölgelere göre geri kalmış bölgelere kaydırılması sağlanarak, söz konusu bölgelerde istihdamı artırmak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak amacıyla bazı illerde yapılacak yatırımlar için istihdam edilen işçi ücretlerine Gelir Vergisi Stopajı desteği öngörülmüştür (Gökmen-Kartaloğlu, 2012: 360).

Yatırım teşvik belgeleri kapsamında gelir vergisi stopaj desteği uygulaması yalnızca 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için mümkündür. 6. bölge dışındaki bölgeler için alınan teşvik belgeleri dahilinde yapılacak yatırımların türüne bağlı olmaksızın bu teşvikin uygulanması olanak dışıdır (Gümüş, 2013: 116).

Asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak kaydıyla, hesaplanan gelir vergisi stopajının ilgili dönem muhtasar beyannamesi ile beyan edilmesi ve asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarı kadar kısmın muhtasar beyanname üzerinde terkin edilmesi gerekecektir. Böylelikle istihdam yaratan yatırımcı asgari ücret üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı tutarı

kadar gelir vergisi stopajını devlete ödemeyecek olup, yatırım için ödemediği tutar kadar devletten destek almış olacaktır (Gökmen-Kartaloğlu, 2012: 363).

▪ *Sigorta Primi İşveren Hissesi ve İşçi Hissesi Desteği*

Sigorta primi işveren hissesi desteği, teşvik belgesine sahip olan yatırımcıların ödemeleri gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır (2012/3305 Sayılı Karar). Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar ile büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar bu destek unsurundan faydalanabilmektedir (Küçükkahraman, 2013: 58).

Sigorta primi işçi hissesi desteği, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların sağladığı ek istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete denk gelen kısmının Bakanlık tarafından karşılanması şeklinde tanımlanmaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

Bakanlar Kurulu, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararın 13. maddesinde, sigorta primi işçi hissesi desteğinin sadece 6. bölge illerinde yapılacak olan yatırımlarda istihdam edilen işçiler için uygulanacağını belirtmiştir (Gökmen-Kartaloğlu, 2012: 382).

▪ *Yatırım Yeri Tahsisi*

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 16. maddesine göre, teşvik belgesi Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenmiş olan büyük ölçekli, stratejik ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için, 4706 sayılı Kanun'un ek üçüncü maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsis edilebilecektir (Gökmen-Kartaloğlu, 2012: 398).

03.09.2009 tarihli Resmi Gazete'de Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Kamu Taşınmazlarının Yatırımlara Tahsisine İlişkin Usul ve Esaslar" yönetmeliği ile kamu taşınmazlarının yatırımlara tahsisi düzenlenmiştir.

▪ *Gümrük Vergisi Muafiyeti*

Teşvik belgesi kapsamında yer alan bazı ithalat işlemleri İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi'nden muaf tutulmuştur. Bunlar; yatırım malı, makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalması şartıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithal edilmesi, gemi ve 50 metreyi aşan yatırımlarında tekne kabuğu ithalidir.

İthalat işlemlerine yatırım süresi içinde başlanmış ve ilgili kambiyo mevzuatındaki ödeme şekillerinden herhangi biri kullanılmakla beraber bedeli kısmen veya tamamen ödenmiş olabilir. Bunların oluşması durumunda, ithal edilecek olan makine ve teçhizatın yatırım süresi bitiş tarihinden sonraki dört ay içinde belge kapsamında destek unsurlarından yararlandırılarak ithalatı yapılabilir. Bu durumda ilgili yatırımcı Gümrük Vergisi muafiyetinden faydalanabilecektir.

▪ *Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi*

Teşvik belgesi dahilinde uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri Katma Değer Vergisi'nden müstesnadır. Sadece stratejik yatırımlar için KDV iadesi desteği mümkündür. Ancak, sabit yatırım tutarının 500 Milyon TL'yi aşması ve bina-inşaat harcamaları niteliğinde olması gerekmektedir (2012/3305 sayılı BKK Md. 10).

- *Vergi İndirimi*

Bu teşvik ile teşvik belgesine ilişkin olarak elde edilen yatırım kazançlarına % 20'den daha düşük bir oranda kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırımların Devlet tarafından desteklenmesi sağlanmaktadır. Sağlanan vergisel teşvikten kurumlar vergisi mükellefleri ile birlikte gelir vergisi mükellefleri de yararlanma imkanına sahiptir (Gümüş, 2013: 112).

- *Faiz Desteği*

Sadece bölgesel teşvik ve stratejik yatırım uygulamaları ile AR-GE ve çevre yatırımları için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredileri ile ilgili faizlerin ve kar paylarının bir kısmının devlet tarafından karşılanması suretiyle gerçekleştirilen bir destektir.

b. İhracata yönelik devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşvikleri

İhracata yönelik devlet yardımları esas olarak KOBİ niteliğindeki firmaların ihracat ile ilgili faaliyetlerini üretim ve pazarlama safhalarında desteklemeyi, uluslararası pazarlarda karşılaştıkları sorunların giderilmesine destek olmayı ve rekabet gücü kazanmalarına imkân sağlamayı amaçlamaktadır (Andaç, 2006: 225).

İhracata yönelik devlet yardımları yoluyla yapılan turizmi teşvik tedbirleri, iki tür düzenleme ile yerine getirilmeye çalışılmaktadır. Bu düzenlemeler ve ayrıntıları aşağıdaki gibidir.

- *94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar (Resmi Gazete Tarih / Sayısı: 11.01.1995 / 22168)*

İhracatın teşvik edilmesi; dünya ihracatındaki payımızın arttırılması, ihraç pazarlarımızın geliştirilmesi ve uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerimizin rekabet güçlerinin arttırılması açısından oldukça önemlidir. Ülkemizde 1980'den beri uygulanan ihracata yönelik teşvik sisteminde, zamanın şartlarıyla uyumlu olacak şekilde zaman zaman düzenlemelere gidilmiştir. Halen uygulanmakta olan ihracatı teşvik sistemi, uluslararası anlaşmalara uyumlu olarak çıkarılmış Bakanlar Kurulu'nun 94/6401 sayılı "İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Kararı" ve buna bağlı olarak Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan tebliğler ile düzenlenmektedir. Bu karar ve tebliğlere uygun olarak yardımların uygulanması ve takibi Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bırakılmıştır (Andaç, 2006: 225).

Karar, birçok alandaki devlet yardımlarını kapsamaktadır. Bunlar; bölgelerarası farklılıklardan ötürü oluşan sosyal ve ekonomik dezavantajların yok edilmesine, yeni eğitim imkanları sunularak istihdamın artırılmasına, araştırma ve geliştirme programlarının özellikle yeni ürün, teknoloji ve üretim sistemi kullanan sektörlerde uygulanmasına, aynı üretim alanındaki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin örgütlenmelerine, çevre problemlerinin engellenmesi için sanayinin yeniden yapılanmasına, tarım ürünlerinin Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement On Tariffs And Trade – GATT) taahhütleri kapsamında desteklenmesine, ürünlerimizin uluslararası alanlarda pazarlanması ve tanıtımı ile ilgili devlet yardımlarını içermektedir (Andaç, 2006: 226).

Halen "İhracata Yönelik Devlet Yardımları" kapsamında farklı uygulamacı kuruluşlar tarafından on iki adet destek programı devam ettirilmektedir. Bu destek programları; Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği, Ar-Ge Yardımı, İstihdam Yardımı, Uluslararası Nitelikteki Yurtiçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi, Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği, Yurtdışında Düzenlenen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi, Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi, Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi, Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Tasarım Desteği, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi, Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları, Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarıdır (Atayer-Erol, 2011: 4).

- 1999/13812 sayılı *İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar* (Resmi Gazete Tarih / Sayısı: 31.12.1999 / 23923)

İhracatçı kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimle, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin kullandıkları kredi, kambiyo, transit ticaret işlemleri ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden, Damga Vergisi'nden, harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile hal rüsumundan müstesnadır.

I.II. Özel Nitelikli Turizm Teşvikleri

Turizm sektöründe düzenleme yapacak, sektörü geliştirecek, dinamik hale getirecek önlemlerin alınmasını sağlamak adına düzenlenen 2634 sayılı "Turizmi Teşvik Kanunu" yukarıda sözü geçen genel nitelikli turizmi teşvik tedbirleri yanında turizme has teşvik tedbirlerini de beraberinde getirmiştir (Andaç, 2006: 271).

2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun "Teşvikle İlgili Esaslar ve Hükümler" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde yer alan teşvik tedbirleri; Turizm Kredileri, Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi, Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri, Haberleşme Kolaylıkları, Personel Çalıştırılması, Alkollü İçki Satışı, Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri ve Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımları İçin Yatırımcılara Tahsisidir.

Ayrıca yine 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun "Genel Hükümler" başlıklı İkinci Bölümü'nde yer alan 8. madde gereğince de Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımları İçin Yatırımcılara Tahsisi de teşvik tedbirleri arasında yer almaktadır.

a. Turizm kredileri

Turizm kredileri, özel ve kamu fonlarının turizm endüstrisine aktarılması yoluyla turistik işletmelerin finansman gereksinimlerini karşılama imkanı veren finansal araçlardır. Turizm kredileri; iç kaynaklı krediler (kalkınma bankası kredileri ile devlet ve özel banka kredileri) ve yurt dışı kaynaklı krediler olmak üzere iki grupta toplanmaktadır (Kandır-Önal vd., 2007: 123).

Turizm kredileri, turizm alanında yapılan yatırımlara yatırım aşamasında, işletmelere de işletme aşamasında uygun koşullarda kredi sağlamak yoluyla uygulanan bir teşvik türüdür. Turizm Teşvik Kanunu'nun 14. maddesine göre, turizm kredileri öncelikli olarak, turizm merkezlerinde yapılacak yatırımlara ve kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerine tahsis edilir. Yine aynı maddede T.C. Turizm Bankası Anonim Şirketinin kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ve turizm merkezlerindeki belgeli yatırımlara tahsis edilmek üzere, yabancı kaynaklardan döviz kredisi alabileceğinden bahsedilmektedir (Tezcan, 2003: 257). Ancak Yüksek Planlama Kurulu'nun 1989 yılında 20.01.1989 tarih ve 89-T/2 sayılı kararı ile T.C. Turizm Bankası'nın tüm aktif ve pasifleriyle Türkiye Kalkınma Bankası'na devredilmesi sonucunda, sektör yatırımları Türkiye Kalkınma Bankası tarafından finanse edilmeye başlanmıştır (Kandır-Önal vd., 2007: 124).

Banka, belirli şirketlere orta ve uzun vadeli yatırım (komple yeni yatırım kredisi, tevsii yatırım kredisi, modernizasyon ve yenileme yatırım kredisi, teşvik fonu kaynaklı krediler) ve işletme kredileri açmakta ve kullanılmaktadır. Bu şirketlerin Banka'dan destek görebilmesi için yabancı kaynaklarından ve özkaynaklarından kredi ile desteklenmesinin uygun bulunması gerekmektedir (Andaç, 2006: 283). Kredi ilke ve koşulları her yıl banka tarafından yenilenmektedir.

Banka kaynaklarından kredi verilebilecek yatırım ve hizmet konuları; konaklama tesisleri, golf turizmi tesisleri, sağlık ve termal turizmi tesisleri, yat limanları, yat çekek yerleri, turizm amaçlı yatlılardır. (Gökdeniz-Kurgun vd., 2008: 159).

Türkiye'de özel sektöre ve devlete ait bankalar da turizm sektörüne turizm kredisi sunmaktadırlar. Turizm sektörüne çeşitli destek paketleriyle kredi kullandıran bankalar arasında

Halkbank, Garanti Bankası, Vakıfbank, Finansbank ve Akbank sayılabilir. Ayrıca Türkiye İhracat Kredi Bankası (TÜRK Eximbank) tarafından, belirli bir miktarda döviz girdisi sağlayan A Grubu Belgeli Seyahat Acenteleri ve Özel Türk Hava Yolu Firmalarının tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik olarak Kültür ve Turizm Bakanlığı aracılığıyla krediler kullanılmaktadır (Andaç, 2006: 272).

Gerçekleştirilmesi planlanan turizm yatırımları için yurtdışı kaynaklı kredi verebilecek kuruluşlar arasında; Dünya Bankası, Uluslararası Finans Kurumu, Avrupa Yatırım Bankası ve AB Yapısal Fonları sayılabilir. Bu kuruluşlar projeleri destekleyici krediler kullanılmaktadırlar (Kandır-Önal vd., 2007: 130-132).

b. Orman fonuna katkının taksitlendirilmesi

Turizmi Teşvik Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca ormanlarda kurulacak turizm yatırımı belgeli tesisler, 6831 sayılı Orman Kanunu uyarınca (Ek 3. maddenin C fıkrası) ödemek zorunda oldukları bedeli, tahsis edilme tarihini izleyen üçüncü yılda başlamak üzere beş yıl vade ve beş eşit taksitte öderler (Can-Güner, 2000: 151-152).

c. Elektrik, havagazı ve su ücretleri

Elektrik, havagazı ve su ücretlerini turizm belgeli yatırım ve işletmelerin o bölgedeki sanayi ve meskenler için geçerli olan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödemeleri esasına dayanan bir teşviktir.

d. Haberleşme kolaylıkları

Telefon ve teleks taleplerine ilişkin her türlü işlem ve tahsislerin belgeli yatırım ve işletmeler için öncelikli olarak yapılması esasına dayanan bir teşviktir.

e. Personel çalıştırılması

Belgesi olan işletmelerde, kalifiye yabancı uzman ve sanatkarların çalıştırılarak sektörün gelişmesine hizmet eden bir teşvik türüdür.

f. Alkollü içki satışı

Belgeli işletmelerin, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın iznine bağlı olarak alkollü içki satışı ve ruhsatlarına ilişkin hükümlerin dışında olmasını sağlayan bir teşviktir.

g. Resmi tatil, hafta sonu ve öğle tatilleri

Belgesi olan işletmelerin Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan belge üzerinde tespit edilen çalışma süresi içinde resmi tatil, hafta sonu ve öğle tatillerinde de faaliyetlerini idame ettirebilmelerini sağlayan bir teşviktir.

h. Kamu taşınmazlarının turizm yatırımları için yatırımcılara tahsisi

Turizmi Teşvik Kanunu'nun 8. maddesine göre, kamu taşınmazları turizm amaçlı kullanım için, yatırımcılara tahsis edilebilir.

Bu amaçla Hazine arazileri, uzun sürelerle turistik yatırımlara tahsis edilmektedir. Turizm yatırımlarında yatırımcılara tanınan bu özendirme, finansman gereksinimi yönünden yatırımcıya büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

Tahsisata ilişkin ilke ve kurallar, 21.07.2006 tarih ve 26235 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımlarına Tahsisi Hakkında Yönetmelik" ile ayrıntılı bir biçimde belirlenmiştir.

II. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, RAPORLANMASI VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

TMS 20 devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve açıklanacağına ilişkin konuları ele almakta olup, devlet yardımlarının yalnızca açıklanmasına ilişkin hükümleri içermektedir.

Ancak aşağıdaki dört istisnai durum Standardın kapsamı dışında kalmaktadır:

- ✓ Fiyat değişimlerinin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,
- ✓ İşletmelere vergi faydaları şeklinde sunulan devlet yardımları (gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları),
- ✓ Devlet'in bir işletmeye ortak olması (iştirak etmesi),
- ✓ "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamına giren devlet teşvikleri.

II.I. Devlet Yardımı ve Türleri

Devlet yardımı; bir işletme veya işletmeler grubuna belirli şartları yerine getirmesi koşuluyla ve bir ekonomik fayda sağlamaları için devletçe yürütülen faaliyetlerdir.

Devlet yardımları, içeriği ve bağlı bulunduğu şartlara göre çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Yardımlar esasen, işletmelerin normal koşullarda devlet yardımı olmaksızın gerçekleştiremeyeceği birtakım işlere yönelmesini teşvik etmeyi amaçlayabilir.

Devlet yardımı, devlet teşviklerini de kapsayan genel bir kavramdır. Devlet teşvikleri, devlet yardımlarının belirli özelliklere sahip olan bir türüdür (Örten-Kaval vd., 2007: 311).

Standardın üçüncü ve otuz dördüncü paragrafı birlikte değerlendirildiğinde yapılan devlet yardımları üç türde yapılmaktadır. Bunlar; kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilmeyen devlet yardımları ve işletme ile devlet arasında yapılan ve normal işletme işlemlerinden ayırt edilmesi mümkün olmayan işlemler kapsamındaki devlet yardımlarıdır.

a. Kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları

Bu tür yardımlar devlet, işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltarak) ve parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilir. Kaynak transferini içeren bu tür yardımlar devlet teşvikleri olarak tanımlanır (Civan, 2008: 7-8).

b. Kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımları

Devlet tarafından yapılan bu yardımlarda, işletmeye doğrudan bir fon transferi söz konusu değildir. Devlet tarafından işletme veya işletme gruplarına çoğunlukla bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet işletmeye fayda sağlamaktadır. Ancak, bu fayda dolaylı bir faydadır ve ölçümü oldukça

zordur. Bu yardımlara örnek olarak; ücretsiz verilen teknik yardımlar, pazarlamaya yönelik öneriler veya garanti sunma verilebilir (Örten-Kaval vd., 2007: 313).

c. İşletme ile devlet arasında yapılan ve normal işletme işlemlerinden ayırt edilmesi mümkün olmayan işlemler kapsamındaki devlet yardımları

Bu yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetlerinin kapsamında yapılan faaliyetlerdir. Tek farkı işlemin devletle yapılıyor olmasıdır (Civan, 2008: 8).

Yukarıdaki (b) ve (c) şıklarında bahsi geçen ve örneklenen faydaların önemli seviyelere ulaşması halinde, finansal tabloların ilgilileri yanılmaması için devlet yardımlarının türünün, kapsamının ve süresinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

II.II. Devlet Teşvikleri, Türleri ve Elde Edilme Şekilleri

Devlet teşvikleri; devlet tarafından işletmelere parasal veya parasal olmayan kaynakların transferi yoluyla sağlanan yardımlardır (Mirza-Holt, 2011: 172). Bunlar, işletmenin faaliyet konuları ile ilişkili olan ve belli şartların geçmişte yerine getirilmiş ya da gelecekte sağlanması şartıyla işletmeye yapılan ve kaynak transferi içeren devlet yardımlarıdır.

Teşvikler, belirli amaçların gözetilmesi adına devlet tarafından verilmektedir. Bu amaçlar; bazı harcamaları işletmelerin üstlenmesini özendirmek, işletmelerin önceden gerçekleşmiş gider veya zararlarını karşılamak veya acil finansman desteği sağlamaktır.

Teşvikler, koşulsuz yapılan teşvikler ve koşullu yapılan teşvikler olarak iki gruba ayrılmaktadır.

a. Koşulsuz yapılan teşvikler

Bu teşvik türlerini kazanmak için işletmelerin belirli bir sorumluluk altına girmeleri gerekmemektedir. Bu teşvik ile genellikle işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarının karşılanması amaçlanmaktadır. Söz gelimi, organik tarımın desteklenmesi amacıyla, organik tarımla uğraşan işletmelere yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşvik türüdür (Örten-Kaval vd., 2007: 315).

b. Koşullu yapılan teşvikler

Bu teşvik türlerinde, işletmelerin belli sorumlulukları yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri gerekmektedir. Koşullu yapılan teşvikler varlıklara ve gelirlere ilişkin olarak ortaya çıkarlar (Civan, 2008: 11-12).

▪ Varlıklara İlişkin Teşvikler

Teşvik alma hakkını elde eden işletme tarafınca duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk şart olduğu devlet teşvikleridir. Bu teşviklere duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini kısıtlayan ikincil şartlar da eklenebilmektedir. Bu teşvik ile işletmenin belirli nitelikteki duran varlığı edinmesini sağlamak amaçlanmaktadır. İlgili teşviklere örnek olarak sulama sistemlerinin %50'sinin Tarım Bakanlığı'na karşılanması verilebilir.

▪ Gelire İlişkin Teşvikler

Varlıklara ilişkin teşvikler haricindeki devlet teşvikleridir. Bu teşvikteki amaç, işletmeleri, katlanacağı giderleri karşılayarak belirli alanlarda teşvik etmektir. Örneğin, özel tiyatrolara sergileyecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yardımlar bu teşviklerdendir.

Devlet teşvikleri elde edilme şekilleri itibariyle; nakden (para veya nakde eşdeğer varlık) elde edilen teşvikler, devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilen teşvikler ve parasal olmayan biçimde (işletmenin kullanımına yönelik olarak verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi) elde edilen teşvikler olarak sınıflandırılabilir.

Piyasa faiz oranından daha düşük bir oranla devletten kredi alınmasının faydası, devlet teşviki olarak kabul edilmektedir. Bu kredinin “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı gereğince muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir.

II.III. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar; *Gelir* ve *Sermaye Yaklaşımı*dır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde temel yaklaşım gelir yaklaşımıdır. Sermaye yaklaşımı ise alternatif bir yaklaşımdır.

Devlet teşvikinin elde edilmiş şekli, teşvikin muhasebeleştirilmesinde hangi yaklaşımın kullanılacağını etkilememektedir. Yani, ister nakden elde edilmiş olsun isterse de devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması suretiyle elde edilmiş olsun, söz konusu devlet teşviklerinin aynı şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gelir yaklaşımına göre, elde edilen devlet teşvikinin bir veya birden fazla dönem boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Yani devlet teşviklerinin, bu teşviklerle karşılanacak olan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik olarak kar ya da zarara alınması gerekmektedir.

Sermaye yaklaşımına göre, elde edilen devlet teşviki kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve özkaynaklarda muhasebeleştirilerek raporlanmalıdır (Akay, 2009: 75-77).

II.IV. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması ve Sunumu

Gerçeğe uygun değerleri ile ölçülen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılması için belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar; devlet teşvikinin elde edilmesine ilişkin şartların işletme tarafınca sağlanması ile teşvikin işletme tarafından elde edilmesi şartlarının sağlanacağına ilişkin makul bir güvencenin oluşmasıdır. Bu koşulların gerçekleşeceğine ilişkin makul bir güvencenin oluşmaması durumunda ise devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtılamaz. Devlet teşvikinin fiili olarak kazanılması, teşvikle alakalı şartların sağlandığı ya da sağlanacağı manasına gelmemektedir.

İşletmenin kullanması amacıyla devlet tarafından verilen ve dolayısıyla işletme tarafından elde edilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşviklerin, finansal tablolara kaydedilmesinde yani yansıtılmasında, genel uygulama olarak öncelikle bu tür varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenmeli ve daha sonra da bu değer üzerinden (gerçeğe uygun değer) finansal tablolara alınmaları gerekmektedir.

Devlet teşviklerinin sunumu; varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin sunumu ve gelire ilişkin devlet teşviklerinin sunumu olarak iki grupta incelenebilir.

a. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin sunumu

Varlıklara ilişkin teşvikler (gerçeğe uygun değeri ile ölçülen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere) finansal tablolardan finansal durum tablosu (bilanço) ve nakit akış tablosunda sunulur. Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen devlet teşvikleri de dahil olmak üzere varlıklara ilişkin devlet teşvikleri finansal durum tablosunda iki şekilde sunulabilir. Bunlar; ertelenmiş gelir olarak sunum ya da varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmesi yoluyla sunumdur.

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri nakit olarak tahsil edildiklerinde nakit akış tablosunun yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akımları bölümünde gösterilmesi gereken bir nakit girişi ortaya çıkmaktadır. Ayrıca varlık alımından dolayı bir nakit çıkışı oluşmaktadır. Standart özellikle söz konusu her iki hareketin ayrı olarak ve netleştirilmeden sunulmasını gerektirmektedir (Mirza-Holt, 2011: 175-176).

b. Gelire ilişkin devlet teşviklerinin sunumu

Gelire ilişkin teşviklerin sunumunda, standart iki sunum seçeneği arasında tercih yapmayı serbest bırakmıştır. Bunlardan ilkinde, kapsamlı gelir tablosunda farklı bir kalemde veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında sunulması gerekmektedir. Diğerinde ise; teşvik ilgili giderlerden düşülmesi suretiyle gösterilir.

II.V. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Bir devlet teşviki geri ödenebilir hale geldiğinde, örneğin teşvikle ilişkili bir şartın yerine getirilmemesi durumunda TMS 8'e göre tahminlerdeki bir değişiklik olarak ele alınması ve ileriye dönük bir düzeltme olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

II.VI. Standarda Göre Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Hususlar

Standarda göre finansal tabloların dipnotlarında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikalarının, sunum yöntemlerinin, devlet teşviklerinin türünün, tutarının ve süresinin ve ayrıca işletmenin doğrudan yararlandığı devlet yardımlarının diğer türlerinin, finansal tablolara alınmış olan devlet yardımları ile ilgili sağlanmamış olan şartlar ile diğer koşulların neler olduğunun belirtilmesi uygun görülmüştür.

III. GENEL VE ÖZEL NİTELİKLİ TURİZM TEŞVİKLERİNİN TMS 20 KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standart ile Turizmi Teşvik Kanunu'nun "Teşvik (Devlet Teşviki)" kavramına bakışı birbirinden farklıdır. Standart'ta, devlet teşviki ile kastedilen şey, işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltarak) ve parasal olmayan varlıkların transfer edilmesidir. Standarda göre bunun dışındaki destekler, devlet yardımı niteliğindedir. Turizmi Teşvik Kanunu'nda ise, devlet teşviki ile kastedilen şey, işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltarak) ve parasal olmayan varlıkların transfer edilmesi dahil diğer tüm destekleri de kapsamaktadır. Hatta Turizmi Teşvik Kanunu'nda yer alan teşviklerin pek çoğunun finansal yönü bile bulunmamasına rağmen, Kanunda teşvik olarak yer almaktadır. Yani Standarda göre devlet teşvikinden söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. Turizm Teşvik Kanunu'nu esas aldığımızda devlet teşvikinden söz edebilmek için illaki kaynak transferinin olması şart değildir. Kaynak transferi yaratmayan destekler de teşvik olarak isimlendirilmektedir.

Bu çalışmanın üçüncü bölümü incelendiğinde görülmektedir ki, muhasebe bakış açısıyla Standart özellikle kaynak transferi yaratan desteklerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolara alınması üzerinde durmuş, bunun dışındakilerin devlet yardımı olduğunu ve önemli seviyelere ulaşması halinde, finansal tabloların yanıltıcı olmaması için türü, kapsamı ve süresinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerektiğini belirtmiştir.

III.I. Genel Nitelikli Turizm Teşviklerinin TMS 20 Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Genel nitelikli turizm teşvikleri, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nda yer almayan, ancak diğer mevzuatta yer alan turizm teşvikleridir. Bunlar; Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Sigorta Primi İşveren Hissesi ve İşçi Hissesi Desteği, Yatırım Yeri Tahsisi, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi, Vergi İndirimi, Faiz Desteği ile İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Uygulanmakta Olan Teşvikler (Destekler) ve İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Karara Göre Uygulanan Turizm Teşviklerinden oluşmaktadır.

Gümrük Vergisi Muafiyeti, Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi, Vergi İndirimi ile İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Teşvikleri TMS 20 çerçevesinde incelendiğinde; Standardın 2. paragrafının (b) bendine göre; işletmelerin devlete olan vergi yükümlülüğünün esas alınması suretiyle belirlenen veya vergi yükümlülüğü ile sınırlı tutularak verilen devlet yardımı niteliğindedir ve Standardın kapsamı dışındadır. O nedenle bu teşviklerin bu Standarda göre zaten muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

Kamu taşınmazlarının yatırımcılara tahsisi teşviki, kullanım amaçlı olan tahsisatlardır yani kamu taşınmazlarının mülkiyeti devredilmemekte, bir ücret karşılığı kullanım hakkı verilmektedir ve yapılan tahsisatlarda parasal olmayan varlık transferi söz konusu değildir. Bu nedenle, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da yer alan bu teşvik, TMS 20'de belirtildiği biçimiyle bir teşvik değildir. Yani işletmeye bir kaynak transferi içermemektedir ve dolayısıyla da bu teşvikin TMS 20 esas alınarak gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir. Ancak devlet tarafından sağlanan bu fayda önemli boyutta bir fayda olması nedeniyle, finansal tabloların yanıltıcı olmaması bakımından bu teşvikin türü, kapsamı ve süresi finansal tablo dipnotlarında açıklanabilir.

Genel nitelikli turizm teşviklerinden gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi ve işçi hissesi desteği, faiz desteği ve ihracata yönelik devlet yardımları kararı çerçevesinde uygulanan teşvikler (destekler) ortaya çıktığında TMS 20 çerçevesinde bunlar; *kaynak transferi niteliğinde olan ve devlete olan yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilen* bir teşvik niteliğinde olduklarından bu tür teşviklerin Standarda göre gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirilerek, finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, gelir yaklaşımı çerçevesinde İLGİLİ AKTİF veya PASİF hesapların borçlandırılması ve Tekdüzen Hesap Planı'nda boş olarak görülen 648 kodlu hesap 648 DEVLET TEŞVİKLERİNDEN GELİR VE KARLAR olarak oluşturularak bu hesabın alacaklandırılması gerekir. Sermaye yaklaşımı çerçevesinde İLGİLİ AKTİF veya PASİF hesapların borçlandırılması, 549 ÖZEL FONLAR hesabının alacaklandırılması gerekir.

III.II. Özel Nitelikli Turizm Teşviklerinin TMS 20 Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Özel nitelikli turizm teşvikleri, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nda düzenlenen turizm teşvikleridir. Ayrıntıları bu çalışmanın ikinci bölümünde anlatılan Kalkınma Bankası'nın kaynaklarından ve piyasa faiz oranından daha düşük bir oranda kullandığı krediler TMS 20 kapsamı içerisinde yer almaktadır. Standarda göre, piyasa faiz oranından daha az bir oranla devletten alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilir ve bu faydanın bu Standarda göre; gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirilerek, finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bu teşvik, gelir yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirildiğinde, bir veya birden daha fazla dönem boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir, bu amaca yönelik olarak da Tekdüzen Hesap Planı'nda boş olarak gözüken 648 kodlu hesap 648 DEVLET TEŞVİKLERİNDEN GELİR VE KARLAR olarak oluşturularak kullanılabilir ve ilgili hesap boçlandırılarak bu hesap alacaklandırılır. Bu teşvik, sermaye yaklaşımı çerçevesinde

muhasebeleştirildiğinde, kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve bu amaca yönelik olarak da Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 549 ÖZEL FONLAR hesabı kullanılabilir ve ilgili hesap boçlandırılarak bu hesap alacaklandırılır.

Orman fonuna katkının taksitlendirilmesi, elektrik, havagazı ve su ücretleri, haberleşme kolaylıkları, personel çalıştırılması, alkollü içki satışı, resmi tatil-hafta sonu tatili ve öğle tatili gibi teşvikler, TMS 20'de belirtildiği biçimiyle bir teşvik değildir. Yani işletmeye bir kaynak transferi içermemektedir ve dolayısıyla da bu teşvik TMS 20 çerçevesinde gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde ele alınarak muhasebeleştirilmez.

Kamu taşınmazlarının turizm yatırımları için yatırımcılara tahsisi teşviki, kullanım amaçlı olan tahsisatlardır yani kamu taşınmazlarının mülkiyeti devredilmemekte, bir ücret karşılığı kullanım hakkı verilmektedir ve yapılan tahsisatlarda parasal olmayan varlık transferi söz konusu değildir. Bu nedenle, Turizmi Teşvik Kanunu'nda yer alan bu teşvik, TMS 20'de belirtildiği biçimiyle bir teşvik değildir. Yani işletmeye bir kaynak transferi içermemektedir ve dolayısıyla da bu teşvikin TMS 20 çerçevesinde gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde ele alınarak muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir. Ancak devlet tarafından sağlanan bu fayda önemli boyutta bir fayda olması nedeniyle, finansal tabloların yanıltıcı olmaması bakımından bu teşvikin türü, kapsamı ve süresi finansal tablo dipnotlarında açıklanabilir.

SONUÇ

Ülkemizde yürürlükte olan yasal düzenlemeler kapsamında teşvikler genel ve özel nitelikli turizm teşvikleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel nitelikli turizm teşvikleri; yatırımlarda devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşvikleri ile ihracata yönelik devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşviklerinden oluşmaktadır. Yatırımlarda devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşvikleri; gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi ve işçi hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası ve iadesi, vergi indirimi ve faiz desteği teşviklerini kapsamakta olup, sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri açısından farklılık arz eden altı bölgeye göre bu teşviklerin yapısı şekillenmektedir. İhracata yönelik devlet yardımlarıyla sağlanan turizm teşvikleri ise, küçük ve orta ölçekte faaliyet gösteren firmaların ihracat ile ilgili faaliyetlerinin desteklenmesine ve bu firmalara rekabet gücü kazandırmaya yönelik teşvikleri içermektedir. Özel nitelikli turizm teşvikleri ise, yalnızca turizme özgü teşvik tedbirlerinden oluşmaktadır. Bu teşvik tedbirleri; turizm kredileri, orman fonuna katkının taksitlendirilmesi, elektrik, havagazı ve su ücretleri, haberleşme kolaylıkları, personel çalıştırılması, alkollü içki satışı, resmi tatil, hafta sonu ve öğle tatilleri ile kamu taşınmazlarının turizm yatırımları için yatırımcılara tahsisinden oluşmaktadır.

Turizm sektörüne sağlanan devlet teşvikleri, sektörde faaliyet gösteren firmalar için önemli bir finansal destek sağlamasının yanı sıra, firmalar için muhasebe açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekmektedir. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerine ilişkin hususları içermekte olup, bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin düzenlemeleri kapsamaktadır. TMS 20'ye göre, devlet teşviki ile işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltarak) ve parasal olmayan varlıkların transfer edilmesi kastedilmekte olup, devlet teşvikinden söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde gerçeğe uygun değer esasının kullanılması gerekmektedir.

Genel nitelikli turizm teşviklerinden Gümrük Vergisi Muafiyeti, Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi, Vergi İndirimi ile İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz

Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Teşvikleri'nin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması TMS 20'nin kapsamı dışındadır. Kamu taşınmazlarının yatırımcılara tahsisi teşviki, Standart tarafından teşvik olarak kabul görmediğinden muhasebeleştirilmemeli, ancak finansal tablo dipnotlarında sunulmalıdır. Gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi ve işçi hissesi desteği, faiz desteği ve ihracata yönelik devlet yardımları kararı çerçevesinde uygulanan teşvikler (destekler) ortaya çıktığında ise, bunların gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirilerek, finansal tablolara alınması gerekmektedir. Ayrıca, Standarda göre, bir özel nitelikli turizm teşviki olarak, piyasa faiz oranından daha düşük bir oranla devletten alınan kredinin faydasının; gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirilerek, finansal tablolara alınması gerekmektedir. Orman fonuna katkının taksitlendirilmesi, elektrik, havagazı ve su ücretleri, haberleşme kolaylıkları, personel çalıştırılması, alkollü içki satışı, resmi tatil, hafta sonu tatili ve öğle tatili gibi teşvikler ile kamu taşınmazlarının turizm yatırımları için yatırımcılara tahsisi teşviki ise, Standart tarafından teşvik olarak nitelendirilmediğinden muhasebeleştirilmesine gerek olmamakla beraber, kamu taşınmazlarının turizm yatırımcıları için yatırımcılara tahsisi teşvikinin finansal tabloların dipnotlarında türünün, kapsamının ve süresinin açıklanması gerekmektedir.

Türkiye ekonomisinin önemli sektörlerinden biri olarak turizm sektörüne sunulan teşvik düzenlemelerinin kapsamının genişletilmesi ve çeşitlendirilmesi sektörün gelişimi açısından hayati öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

- Akay, H. (2009). *Türk turizm sektöründe teşvikler ve TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akdeve, E., & Karagöl, E. T., (2013). Geçmişten günümüze Türkiye'de teşvikler ve ülke uygulamaları, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37, 329-350.
- Andaç, F. (2006). *Turizm hukuku*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ataer, M. U., Erdemli, S., & Varışlı, A. (2003). Turizm sektörüne sağlanan devlet yardımları, *Hazine Dergisi*, 16, 21-31.
- Atayeter C., & Erol A. (2011). Türkiye'de uygulanmakta olan ihracat teşvikleri, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1, 1-26.
- Aydoğuş, İ., Soybalı, H., & Baytok, A. (2006). Yunanistan ile Türkiye'de uygulanan turizm yatırım teşviklerinin karşılaştırılması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, VIII, 1-22.
- Bahar, O., & Sarı, Y. (2006). *Küreselleşme sürecinde Türkiye'de turizm sektörüne sağlanan teşvikler*, II. Balıkesir Ulusal Turizm Kongresi'nde sunulan bildiri, Balıkesir, 20-22 Nisan 2006.
- Can, H., & Güner, S. (2000). *Turizm hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Civan, M. (2008). *TMS – 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması*. Ankara: Tesmer Yayın No: 81.
- Duran, M. (2003). *Teşvik politikaları ve doğrudan sermaye yatırımları*. Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Dizisi, Hazine Yayını, Ankara.
- Gökdeniz, A., Kurgun, O. A., Yaylı, A., Selvi, M. S., & Yıldırım H. (2008). *Turizm hukuku ve mevzuatı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gökmen, S., & Kartaloğlu, E. (2012). *Yeni teşvik sistemi*. İstanbul: İSMMMOMO Yayıncılık.

- Gümüş, E. (2013). Son değişiklikler çerçevesinde yeni teşvik sistemi, *Mali Çözüm Dergisi*, 115, 89-132.
- Kandır, S. Y., Önal, Y. B., & Karadeniz, E. (2007). *Turizm yatırım projelerinin yönetimi, değerlendirilmesi ve finansmanı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Küçükkahraman, B. (2013). *TMS 20 standardına göre devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Mirza, A. A., & Holt, G. J. (2011). *Practical implementation guide and workbook for ifrs*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Örten, R, Kaval, H., & Karapınar, A. (2007). *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özçam, M. (2003). *Ekonomide teşvikler ve Türkiye'deki durum*, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Ankara.
- Tezcan, B. (2003). *Turizm hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Toker, B. (2007). Türkiye’de turizm sektörü teşviklerinin değerlendirilmesi, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14 (2), 81-92.
- Yay Özer, E. (2015). *Turizm sektöründeki teşviklerin TMS-20 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve Mardin iline yönelik bir araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Balıkesir.