

**SANAYİ İŞLETMELERİNE VERİLEN TEŞVİKLERİN“TMS 20:
DEVLETTEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET
YARDIMLARININ AÇIKLANMASI” STANDARTI IŞIĞINDAİNCELENMESİ
VEMUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yrd.Doç.Dr.Feyyaz YILDIZ*

Doç.Dr. Yusuf TOPAL **

BurakKÜÇÜKKAHRAMAN***

ÖZ

Teşvikler, devletin geri kalmış bölgelerde yatırım oranını arttırıp o bölgeyi diğer gelişmiş bölgelerin seviyesine çekmekveya bazı sektörlerdeki durgunluğu hareketlendirebilmek için karşılıklı ya da karşılıksız olarak işletmelere verdiği maddi veya gayri maddi yardımlar ile işletmelerden tahsil edilecek alacaklarda indirim yapılması veya işletmeleri o yükümlülükten muaf tutmak şeklindeki yardımlardır.

Ülkemizde yatırımları desteklemek için yatırımcılara çok çeşitli teşvikler sağlanmakta ve teşvik sistemi sürekli olarak güncellenmektedir. Buna bağlı olarak 2012 yılında duyurusu yapılanve kabul edilen yeni teşvik sistemi ile ilgili kanun tasarısı TBMM’ye sunulmuş ve 19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yasalaşmıştır.

Çalışmanın amacı, Sanayi İşletmelerinin kullanmış oldukları devlet teşviklerinin, Türkiye Muhasebe Standartlarından 20 nolu “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı ışığında gelir yaklaşımına ve sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinin gösterilmesi ve farklılıkların ortaya konmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Yatırımların Teşvik Edilmesi, Devlet Teşvikleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 20.

JEL Kodları: M41, L51, O16.

**EXAMINING AND ACCOUNTING FOR INCENTIVES PROVIDED FOR
INDURSTRIAL BUSINESSES IN TERMS OF TAS 20 GOVERNMENT INCENTIVES
STANDARD**

ABSTRACT

Incentives are tangible or intangible subsidies which are provided by government to businesses to increase investment level in underdeveloped regions and pull them to the level of developed regions, and make discount for receivables or make exceptions for businesses on this liability.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

** Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

***Akşehir Milli Eğitim Müdürlüğü.

In order to support investments in Turkey, various incentives were provided for investors and incentive system is updated constantly. Accordingly, draft law, which is announced and adopted in 2012 and which is about new incentive system, was submitted to Parliament and it was published and enacted in the official gazete No. 28328 on 19 June 2012.

The aim of this study is to show Industrial Businesses' accounting of government incentives according to income and capital approaches in the light of No. 20 standard of Turkish Accounting Standard "Accounting for Government Incentives and Disclosure of Government Assistance"

Keywords: Subsidizing Investments, Government Incentives, Turkey Accounting Standards 20 (TAS 20).

JELClassification: M41, L51, O16.

I. GİRİŞ

Devletler Sosyal Devlet olma gereği olarak bazı durumlarda kendi gelirlerinden vazgeçerek toplumun refah düzeyini arttırıcı çalışmalarda bulunabilmektedirler. Bu çalışmalardan birisi olan Devlet Teşvikleri; bazı geri kalmış bölgelerin kalkınması için ya da durgunluk sürecinde bulunan sektörlerin canlanması amacıyla yatırımcılara sağlanan, karşılıklı veya karşılıksız olarak verilen, maddi ya da gayri maddi desteklerdir (Çatal, 2010:292).

Devlet teşvikleri ekonomik ve sosyal problemlere çözüm oluşturarak toplumun refah seviyesini arttırmak için bir araçtır. Fakat kesin çözüm değildir. Bu nedenle teşvikler sadece ortaya çıkan ekonomik veya sosyal sorunların vereceği zararları azaltabilmektedir (Çiloğlu, 2000:33).

Ülkemizde uygulanan teşvik politikaları ise Osmanlı imparatorluğuna kadar dayanmaktadır. 1863 yılında "İslihat-ı Sanayi Komisyonu" kurulmuş, 14.12.1913 yılında ise teşvikler ile ilgili ilk yasa olan "Teşvik-i Sanayi Muvakkati" çıkarılmıştır. 1914 yılında bu yasanın talimatnamesi, 1917 yılında ise yönetmeliği çıkarılarak kapsamlı bir yönetmelik oluşturulmuştur. Cumhuriyetten sonra ise 1927 "Teşviki Sanayi Kanunu" çıkarılmış, 1963 yılında ilk defa yatırım indirimi uygulaması başlamıştır. 1978-1979'da yaşanan krizler nedeniyle teşvik sistemi yapısı yeniden düzenlenmiştir (Kocatepe, 2007:53). 14.07.2009 tarihinde 2009/15199 sayılı karar ile yeni bir teşvik sistemine geçilerek uygulamada birçok yenilikler yapılmıştır (Resmi Gazete, 2009: 27290). Bu yeniliklerden birisi olan 4 teşvik bölgesi uygulaması günümüzdeki uygulamaya zemin hazırlamıştır.

Günümüze gelindiğinde 19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yasallaşmış bulunan yeni teşvik sisteminde de toplumun refah düzeyini arttırmak amaçlanmış ve mevcut sistemde bir takım değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerin en başında Türkiye 6 teşvik bölgesine ayrılmakta ve 6. bölgede yapılacak yatırımlara daha yüksek oranda teşvikler verilmesi planlanmaktadır (www.maliye.gov.tr).

Teşvik sisteminin değişmesinin yanında küreselleşmeye uyum sağlayabilmek için muhasebe sistemi de Türkiye Muhasebe Standartları adı altında uluslararası standartlara göre şekillendirilmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" (TMS 20) bölümüne göre düzenlenmektedir. Bu tebliğe göre Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Sermaye

yaklaşımında alınan teşvikler bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilirken gelir yaklaşımında gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmektedirler (TMS 20).

Çalışmamızda Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnekler iki yaklaşıma göre de oluşturulacak ve birbirleri ile mukayese edilecektir.

II. DEVLET TEŞVİKLERİ KAVRAMI

Teşvik, bir takım ekonomik faaliyetlerin hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak için devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme şeklinde tanımlanmaktadır (Sönmez, 2005:126).

Teşvik kavramının diğer bir tanımı ise, devlet tarafından çeşitli amaçlarla özel veya kamu teşebbüslerine karşılıklı olarak ya da karşılıksız bir şekilde yapılan aynı veya nakdi yardımlardır. Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi değerli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynı yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Kabataş, 2009:414).

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise devlet teşvikleri şu şekilde tanımlanmıştır; *İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz* (TMS-20, par:3).

SPK tebliğinde ise devlet teşvikleri, *Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır* şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ Seri: 11, No:25).

III. DEVLET TEŞVİKLERİNİN AMAÇLARI

Ekonomik teşviklerin temelinde kaynakların, ülke ekonomisi açısından faydalı alanlara yönlendirilmesi hususu yatmaktadır. Verilecek teşvikler ile ne gibi getiriler beklenmekte ve ne gibi ödümlerin verilmesi planlanmakta olduğu iyi araştırılmalıdır. Devletlerin teşvikler ile neleri amaçladığı uyguladıkları ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte temel hedef, genel anlamda halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir (Çiloğlu, 1997:1)

Sosyal devlet anlayışının geliştiği bu dönemde devlet teşvikleri de buna bağlı olarak bir hayli gelişme göstermiştir. Bu anlamda teşvik uygulamaları, ekonomik istikrar ve büyüme gibi ekonomik amaçlar yanında bölgesel dengesizlikler, göç, çevre vb. gibi bazı sosyal amaçlar da gütmektedir. Temelde piyasa mekanizmasına müdahale niteliğinde olan ve belli kesime yönlendirildiğinden haksız rekabet meydana getirebilen bu kamu politikasını haklı hale getiren neden ise yukarıda sayılan sosyal amaçlar ve sağlanan dışsal faydalardır (Çiloğlu, 2000:29).

Bunların dışında devlet teşviklerinin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Karakurt, 2010:149):

- *Cari açığın azaltılması amacıyla, yüksek oranda ithalata konu olan malların ülke içinde üretilmesinin sağlanması,*
- *Değer zinciri içinde önemli yer işgal eden ürünlerin üretilerek katma değer ve rekabet gücünün artmasının sağlanması,*
- *Teknoloji transferi ve*
- *Ülkedeki vatandaşlar için istihdam alanları sağlanmasıdır.*

Teşviklerin verilmesindeki diğer amaçlar içerisinde ekonomik istikrarı sağlamak ve enflasyonist etkileri gidermek, yatırımları belirli alanlara ve bölgelere yönlendirmek, tasarrufları ve yatırım hacmini artırmak, vergilerin ekonomik kararlar üzerine yarattığı olumsuz etkileri

gidermek, istihdamı teşvik etmek, ihracat ve döviz kazandırıcı işlemleri arttırmak, yeni kurulan sanayileri korumak gibi hedefler söylenebilir (Acinöroğlu, 2009:150).

Devlet teşvikleri toplumda oluşan kanaatin aksine, ekonomik ve sosyal problemlerin kesin olarak çözümünde kullanılacak her derde deva ilaç değil daha çok vitamin niteliğindedir. Kronik hastalıkların tedavisinde kullanılması fayda sağlayabilir ama asla hastalığın yok edilmesinde kesin çözüm değildir. Devlet teşvikleri sadece konjonktürel dalgalanmaların ve istikrarsızlığın yaşandığı dönemlerde ortaya çıkan dalgalıların boyunu ve süresini kısaltabilecek uygulamalardır. Kısaca teşviklerin, sadece ekonomik ve sosyal sorunların tahribatını azaltabileceği ama asla sorunları ortadan kaldıramayacağı düşünülmektedir (Çiloğlu, 2000:33).

IV. DEVLET TEŞVİKLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Devlet bütçesine hakim olan iki etmen gelirler ve harcamalardır. Teşvikler devletin harcamalarının artmasına veya gelirlerinin azalmasına neden olan bir araçtır. Devletler, Sosyal Devlet ilkesi gereği toplumun refahının artması için bir takım gelirlerinin azalmasına veya giderlerinin artmasına katlanmaktadırlar. Devlet tarafından sağlanan teşviklerin belli başlı özellikleri vardır. Bunlar (Ay, 2005:178):

- Teşvikler devlet tarafından verilmektedir.
- Teşviklerden kamu kesiminin yararlandığı gözlenirse de asıl yararlanması istenilen kesim özel sektördür.
- Teşviklerin devlete doğrudan bir katkısı yoktur. Tam tersine, belli bir maliyeti söz konusudur. Ayni ve nakdi yardımlar kamunun fonlarından sağlanmaktadır. Uygulamaya dönük kolaylıklar içinde yer alan vergisel teşvikler, kamu gelirlerini azaltmaktadır.
- Devlete belli bir maliyet yükleyen teşvikler, özel sektörün aktifini arttırmayı veya aktiflerinin azalmasını engellemeyi amaçlamaktadırlar.
- Teşvikler üretim, istihdam, dış ticaret gibi ekonomik amaçlı olabileceği gibi göç ve çevre gibi sosyal amaçlı da olabilir

V. DEVLET TEŞVİKLERİ ÇEŞİTLERİ

Teşvikler amaçlarına, kullanılan araçlara, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına göre dört ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Ulusana, 2008:416).

A) AMAÇLARINA GÖRE TEŞVİKLER

Teşvikler veriliş amaçlarına göre genel ve özel teşvikler olarak sınıflandırılmaktadır. Genel amaçlı teşviklerde tüm bölgeler ve sektörler kapsamakta iken özel teşviklerde bölgesel ve sektörel teşvikler ön plana çıkmaktadır (Ünsaldı, 2006:124).

Bölgesel teşviklerde devletler, geri kalmış bölgeleri diğer gelişmiş bölgelerin seviyesine yükseltebilmek için o bölgelere uyguladıkları karşılıklı veya karşılıksız teşvikleri kullanmaktadırlar (Çatal, 2010:292).

Sektörel teşviklerde ise devletler, kriz anında bir ülke için hayati önem taşıyan sektörlerin canlanması için bu sektörler için teşviklerde bulunabilirler. Bu sektörlerin bölgeleri dikkate alınmadan hayati önem sırasına göre en önemli sektörden başlanarak teşvik vermeye başlanır (İlhan, 2010:113)

B) KULLANILAN ARAÇLARA GÖRE TEŞVİKLER

Teşvikler kullanılan araçlara göre; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olmak üzere 5 farklı grupta incelenebilmektedir (Çırpan, 2010:5).

1. Parasal Teşvikler

Bu tür teşvikler işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla, karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Karşılıksız teşvikler doğrudan hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilmektedir (Duran, 2010:8). Prim şeklinde olan teşvikler, sigorta primi işveren paylarının hazinece üstlenilerek özel sektör işverenlerinin işçilik maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak uygulanabilmektedir (Uygun, 2009).

2. Aynı Teşvikler

Bu teşvikler devletin karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yaptığı aynı yardımlardır (Uluslan, 2008:417). Bu teşviklere turizm alanında verilen teşvikler örnek gösterilebilir. 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu gereği Turizm Yatırım Belgesi olan turistik tesislere elektrik,gaz ve su ücretlerinde indirim (Küçükaltan ve Eskin, 2008: 168), kamu arazilerinin tahsisi, haberleşme kolaylıkları, orman fonuna katkının taksitlendirilmesi ve Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki diğer teşvikler sağlanmaktadır (Toker, 2007:86).

3. Vergi Teşvikleri

Vergi teşvikleri dolaylı vergi teşvikleri ve dolaysız vergi teşvikleri olmak üzere iki grupta incelenebilir.

Dolaylı vergi teşvikleri olarak işletmelerin satın aldıkları mal veya hizmetlere ödedikleri vergilerde indirim yapılması ya da işletmelerin bu vergilerden muaf tutulması şeklinde uygulanan teşvik türüdür. Bu teşviklere katma değer vergisi istisnası ya da indirimi örnek olarak verilebilir (Tekin, 2006:307).

Dolaysız vergi teşvikleri olarak Vergi, Resim ve Harç istisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti gibi işletmelerin ödemek zorunda oldukları bir takım vergiler üzerinden indirim yapılması veya işletmelerin bu vergilerden muaf tutulması örnek gösterilebilir (Öner, 2002:102).

4. Garanti ve Kefalet Teşvikleri

Bu teşvikler, devletin bazı sektörlerin finansman ihtiyacını dolaylı olarak karşıladığı teşvikler olarak düşünülebilir. Finansman ihtiyacı olan işletmeye bire bir kredi vermek yerine kredi kullanacakları bankaya karşı bu işletmeler için teminat verme olarak uygulanmaktadır. Yani bir nevi devlet işletmelere kefil olmaktadır. Bu teşviklere örnek olarak, Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma A.Ş. tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelere finans kurumlarından aldıkları krediler için istenen teminat garantisi ya da kefaletleri hizmetinin sunulması verilebilir (Uluslan, 2008:417).

5. Diğer Teşvikler

Bu tür teşvikler devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim projesi ve pazarlama teknikleri vb. konularda yardımlar) sunulması gibi teşviklerdir (Uluslan, 2008:417). Bu teşviklere KOSGEB desteklerinden fon veya sermaye yönetimi desteği, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım desteği, uluslararası fuarlara katılım desteği ve yazılım kullanımı eğitimi destekleri örnek olarak verilebilir (Yıldırım, 2010:76).

C) KAYNAKLARINA GÖRE TEŞVİKLER

Kaynaklarına göre teşvikler vergisel teşvikler olarak da ifade edilmektedir. Üç ana başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlar: Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gümrük Vergileridir (Küçüköğlü, 2005:175).

1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri

Bu uygulamada yatırımların arttırabilmesi için işletmeler gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulur veya bu vergilerden indirim tabi olurlar. Bu durum, yatırımcıların ellerinde daha fazla kâr tutmalarını sağlar. Kamu açısından ise, kısa vadede gelir kaybı olmakla birlikte uzun dönemde ilave yatırım yapılması ve vergi yükünün hafifletilmesi gibi nedenlerle vergi tabanının genişleyerek vergi gelirlerinde artış sağlanması beklenir (Acinöroğlu, 2009:150).

2. Katma Değer Vergisi Desteği

Tüketim bazlı vergilerden sermaye malları üzerinden alınan KDV bir diğer önemli vergisel teşvik enstrümanıdır. KDV'nin yatırım malı makine-teçhizat için istisna tutulması yatırım aşamasında firmaların finansman giderlerinin azalması bakımından önem arz eder. KDV desteğinin yatırım maliyetlerine net katkısı bulunmamaktadır. İstisnaya tabi tutulmasa da ödenen KDV sonuçta mahsuba tabi tutulacaktır. Sadece istisnaya tabi tutulan dönemle mahsup döneminin uzun olması durumunda, bu arada para değerindeki yıpranma kadar bir katkı söz konusu olacaktır. Tüm bunlara rağmen KDV istisnasının önemli teşvik aracı olması, yatırım döneminde firmalara sağladığı finansman giderlerinin azaltılmasıyla ilgilidir (Yıldırım, 2010:75)

3. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, Complete Knock-Down (CKD) aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşaat yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki ithalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi'nden muaftır (Tekşen, 2010:434).

Gümrük duvarlarının yüksek olduğu dönemlerde sağlanacak bir gümrük muafiyeti yatırım maliyetlerinin düşürülmesi bakımından çok büyük öneme sahiptir. Gümrük muafiyeti ile sermaye ekipmanları üzerindeki vergilerin kaldırılması yatırım maliyetlerinin azalmasını sağlamaktadır (Acinöroğlu, 2009:155)

D) VERİLİŞ AŞAMALARINA GÖRE TEŞVİKLER

Veriliş aşamalarına göre teşvikler, yatırım öncesi teşvikler, yatırım dönemi teşvikleri ve işletme dönemi teşvikleri olarak üç ayrı aşamada incelenebilir (Küçüköğlü, 2005:172).

1. Yatırım Öncesi Teşvikler

Daha önce büyük bir yatırımda bulunmamış küçük işletmeler yatırım yapmadan önce oldukça fazla temkinli hareket edebilmektedirler. Devlet ise bu işletmeleri cesaretlendirebilmek için yatırım öncesi ayni, nakdi veya teknik yardımlarda bulunabilir. Yatırım öncesi yardımlar, genellikle proje ve fizibilite yapmada yeterli bilgi ve tecrübesi olmayan küçük yerli yatırımcılar üzerinde odaklanmaktadır (Küçüköğlü, 2005:172).

2. Yatırım Dönemi Sağlanan Teşvikler

Yatırım safhasında alınacak çeşitli vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnası, yapılan bağışlar, düşük faizli orta ve uzun vadeli kredi tahsisi, gümrük vergisi muafiyet ve erteleme, devlet tarafından yatırım için destekleme ve teşvik primi ödemesi gibi teşvikler yatırım devresinde uygulanan teşviklerdir (Küçüköğlü, 2005:173).

3. İşletme Dönemi Sağlanan Teşvikler

İşletmelerin projelerini hayata geçirdikten sonra yararlandıkları teşviklerdir. Bu teşvikler genelde vergi teşvikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsam içerisinde kurumlar vergisi oranında indirim, gümrük vergisi muafiyeti gibi teşvikler örnek gösterilebilir.

Saymış olduğumuz tüm teşvik çeşitlerinden sanayi işletmeleri faydalanmaktadır. Bazen bir sanayi işletmesi birden fazla teşvikten yararlanabilmektedir. İşletmelerin teşviklerden yararlanabilmeleri için yatırım teşvik belgelerine sahip olmaları gerekmektedir. İşletmeler Hazine Müsteşarlığının belirlediği kriterleri yerine getirdiklerinde yatırım teşvik belgesi almaya hak kazanmaktadır.

VI. 2012 YILI YENİ TEŞVİK SİSTEMİ İLE İLGİLİ YASALDÜZENLEMELER

A) YENİ TEŞVİK SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Yeni teşvik sistemi ile şunlar amaçlanmaktadır (www.maliye.gov.tr):

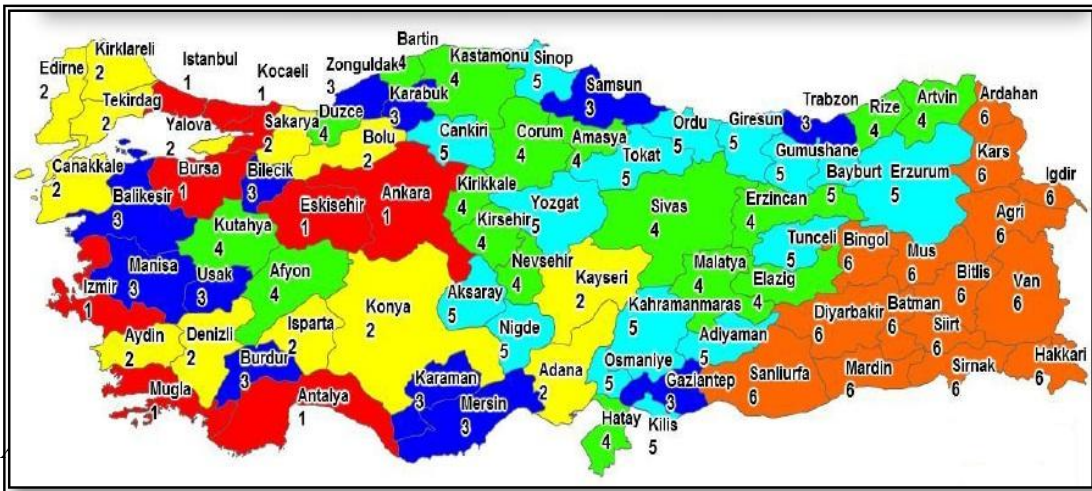
- En büyük 10 Ekonomiden biri olmak,
- 500 Milyar dolar mal ihracatı,
- 25.000 dolar kişi başına milli gelir,
- Yatırımların teşviki, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması,
- Yatırım ortamının iyileştirilmesi,
- Hizmet ihracının teşviki ve cari açıkla mücadele,
- Esnafa yönelik kolaylaştırmalar,
- Vergi adaletinin sağlanması,
- Vatandaşa kolaylıklar sağlanması ve
- Makro İhtiyati tedbirler.

B) YENİ TEŞVİK SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Yatırımcılar yatırıma başladıktan sonra, bütün kazançları için indirimli kurumlar vergisi ödemek suretiyle devlet teşviklerinin bir kısmını yatırım döneminde kullanabileceklerdir (www.ekonomi.gov.tr).

Bu teşvik sistemi ile Tablo 1' deki yeni bölgesel harita oluşturularak, Türkiye 6 teşvik bölgesine ayrılmaktadır. En az gelişmiş olan altıncı bölgelerde yatırımlara sağlanan destek miktarı arttırılmıştır (www.ekonomi.gov.tr).

Tablo1:Yeni Bölgesel Harita



Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-40AC03569331A85/6 Nisan Sunum son.pdf>, (22.04.2012).

Bu sistemde en az gelişmiş illerde çalıştırılan işçilerin asgari ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisi 10 yıl süreyle alınmayacak ve sigorta primi işçi ve işveren payının bir kısmı devletçe karşılanacaktır. 31.12.2013'e kadar 1. bölgedeki yatırımlara 2 yıl, 2. bölgedekilere 3 yıl, 3. bölgedekilere 5 yıl, 4. bölgedekilere 6 yıl, 5. bölgedekilere 7 yıl, 6. bölgedekilere 10 yıl işveren hissesi desteği sağlanacaktır. 01.01.2014'ten itibaren 3. bölgedeki yatırımlara 3 yıl, 4. bölgedekilere 5 yıl, 5. bölgedekilere 6 yıl ve 6. bölgedekilere 7 yıl işveren hissesi desteği sağlanacaktır (www.ekonomi.gov.tr).

Bölgesel teşvik uygulamasında Tablo 2'de görüldüğü gibi KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti tüm teşvik bölgelerine uygulanırken, gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi işçi hissesi desteği sadece 6. teşvik bölgesindeki işletmelere uygulanmaktadır.

Tablo 2: Bölgesel Teşvik Uygulaması

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMASI						
DESTEK UNSURLARI	I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi OSB Dışı	15	20	25	30	40	50
Yatırıma Katkı Oranı (%) OSB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi OSB Dışı	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
İşveren His. Desteği (Destek Süresi) OSB İçi	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsis	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Faiz Desteği	YOK	YOK	✓	✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-40AC03569331A85/6 Nisan Sunum son.pdf>, (22.04.2012).

Büyük ve stratejik yatırımların inşaatında ödenecek KDV yatırımcılara iade edilecektir (www.ekonomi.gov.tr).

Faiz desteği olarak 3. Bölgelere 3 puan, 4. Bölgelere 4 puan, 5. Bölgelere 5 puan, 6. Bölgelere 7 puan uygulanacaktır (www.ekonomi.gov.tr).

Hâlihazırda gerçek usulde vergilendirilen mükellef, onun eş ve çocukları bir daha hiçbir şekilde basit usulden yararlanamazken, basit usul mükellef olma şartlarını kaybedenlerin tekrar basit usule dönmelerine imkân sağlanacaktır (www.ekonomi.gov.tr).

Geleneksel, kültürel ve sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, Keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemencilik, oyacılık ve bunlar gibi meslekleri yapanlar işyeri açsa bile vergiden muaf olacaklardır (www.ekonomi.gov.tr).

Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 1., 2., 3., 4., 5. Bölgelerde yer alması durumunda 5. Bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Bunlar madencilik yatırımları, 302

demiryolu ve denizyolu ile yük veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar, test merkezleri, rüzgâr tüneli ve benzeri nitelikteki yatırımlar, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılacak turizm yatırımları, özel sektör tarafından gerçekleştirilecek ilk, orta ve lise eğitim yatırımları, yatırım tutarı 20 Milyon TL üzeri olan belirli ilaç yatırımları ve savunma sanayi yatırımlarıdır (www.ekonomi.gov.tr).

Uluslararası alanda rekabet üstünlüğü sağlayacak büyük ölçekli yatırımların KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi ile desteklenmesine devam edilecektir (www.ekonomi.gov.tr).

Vergiden muaf olanlardan talep edenlere herhangi bir bedel alınmadan “Küçük Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi” verilecektir (www.ekonomi.gov.tr).

Yeni yatırım sisteminde stratejik yatırımlar ayrıca teşvik edilmektedir. %50’den fazlası ithalatla karşılanan ara malları veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek enerji yatırımları dahil) stratejik yatırımların konusunu oluşturmaktadırlar(www.ekonomi.gov.tr).

Tablo 3’te yukarıda bahsedilen stratejik yatırımlara sağlanacak destek unsurlarının teşvik bölgelerine göre farklılıkları gösterilmektedir. Tabloya göre KDV İstisnası ve gümrük vergisi muafiyetinden tüm teşvik bölgeleri yararlanabilirken, diğer destek unsurlarından genelde 6. Teşvik bölgesi tek başına yararlanabilmektedir.

Tablo 3: Stratejik Yatırım Teşviki

STRATEJİK YATIRIMLARIN TEŞVİKİ		
DESTEK UNSURLARI		TÜM BÖLGELER
KDV İstisnası		✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	%50
Sigorta Primi İşveren His. Desteği	Destek Süresi	7 YIL (6. Bölgede 10 YIL)
Yatırım Yeri Tahsisi		✓
KDV İadesi		500 Milyon ₺’nin üzerindeki yatırımların bina-inşaat harcamaları için
Faiz Desteği		Yatırım tutarının %5’ini geçmemek kaydıyla azami 50 Milyon ₺’ye kadar
Gelir Vergisi Stopajı Desteği		Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği		Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-40AC03569331A85/6 Nisan Sunum son.pdf>, (22.04.2012)

VII. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

A) TEŞVİKLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili uyulması gereken hususlar Türkiye Muhasebe Standartları 20 nolu tebliğde açıklanmaktadır. Bu tebliğe göre devlet teşvikleri

muhasebeleştirilirken iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar teşvikin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği Sermaye Yaklaşımı ve teşvikin bir ya da daha fazla dönemde gelir olarak kaydedildiği Gelir Yaklaşımıdır (TMS 20, 13.madde).

1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır(TMS 20, 14.madde):

- a) *Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir.*
- b) *Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.*

2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır (TMS 20, 15.madde):

- a) *Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.*
- b) *Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir.*
- c) *Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.*

B) TEŞVİKLERİN TMS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Türkiye Muhasebe Standartları 20 nolu tebliğe göre, yararlanılan teşviklerin sermaye ya da gelir yaklaşımına göre kayıt edilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım tercihleri işletmelere bırakılmış, hangi durumlarda gelir ya da sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılması gerektiğinden bahsedilmemiştir. Bu sebeple kayıt örnekleri her iki yaklaşıma göre çözümlenerek mukayese edilecektir. Kayıtlarımızı yaparken Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel TebliğiNo:2 Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğinden yararlanacağız.

Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez (TMS20, 8.madde).

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMS20, 24.madde).

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir (TMS20, 29.madde).

Bu bilgilerin bir örnek uygulama üzerinde incelenmesi;

Örnek 1: ABC işletmesi aldığı teşvik belgesi kapsamında 120.000 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. Yeni yatırım teşvik sistemine göre gümrük vergisi muafiyetinden faydalanabilmektedir. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 12.000 TL dir.

Örnek 1 Çözüm:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

258 YAP. OLAN YAT. 102 BANKALAR 360 ÖDENECEK V.F.	132.000 120.000 12.000	258 YAP. OLAN YAT. 102 BANKALAR 360 ÖDENECEK V.F.	132.000 120.000 12.000
253 TES. MAK. CİHAZ 360 ÖDENECEK V.F. 258 YAP. OLAN YAT. 643 DEV. TEŞ. GEL.	132.000 12.000 132.000 12.000	253 TES. MAK. CİHAZ 360 ÖDENECEK V.F. 258 YAP. OLAN YAT. 559 ERT. VER. GEL. ET. veya 482 ALINAN DEV. TEŞ. VE YARDIMLARI	132.000 12.000 132.000 12.000

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviki ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS20, 17.madde).

Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir (TMS20, 26.madde).

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur (TMS20, 27.madde).

Bu bilgilerin bir örnek uygulama üzerinde incelenmesi;

Örnek 2: ABC üretim işletmesine teşvik kapsamında 10 yıl kullanmak üzere 03.05.2012 de bir arsa tahsis edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucu değeri 70.000 TL dir. Bu işlemin Gelir ve Sermaye yaklaşımına göre kayıt edilmesini inceleyelim.

Örnek 2 Çözüm:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

03.05.2012		
250 ARAZİ VE ARSALAR veya 261 HAKLAR	70.000	
643 DEV. TEŞ. GEL.		70.000

31.12.2012		
730 GEN. ÜRETİM GİD.	7.000	
268 BİRİKMİŞ AMORT.		7.000

03.05.2012		
250 ARAZİ VE ARSALAR veya 261 HAKLAR	70.000	
382 ALINAN DEV. TEŞ.		7.000
482 ALINAN DEV. TEŞ.		63.000

31.12.2012		
730 GEN. ÜRETİM GİD.	7.000	
268 BİRİKMİŞ AMORT.		7.000

31.12.2012		
382 ALINAN DEV. TEŞ.	7.000	
643 DEV. TEŞ. GEL.		7.000

31.12.2012		
482 ALINAN DEV. TEŞ.	7.000	
382 ALINAN DEV. TEŞ.		7.000

Görüldüğü gibi gelir yaklaşımında alınan teşvik 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabı ile doğrudan gelir tablosu hesaplarına alınırken, sermaye yaklaşımında her yıl amortisman payı kadar olan bir kısım gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. VUK'nun 314. Maddesine göre boş arsa ve araziler amortismanına tabi değillerdir. Amortisman kayıtları 261 Haklar hesabı düşünülerek yapılmıştır.

Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS20, 20.madde).

Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS20, 22.madde).

Bu bilgilerin bir örnek uygulama üzerinde incelenmesi;

Örnek 3: ABC üretim işletmesi 12.05.2012 de nisan ayına ait KDV dahil 5.900 TL tutarındaki elektrik faturasını nakit ödemiş ve bu faturayı 13.05.2012 de Hazine Müsteşarlığına ibraz etmiştir. Hazine müsteşarlığı tarafından ABC üretim işletmesine 10.06.2012 de yeni teşvik sistemi kapsamında 3.000 TL'lik ödeme yapılmıştır.

Örnek 3 Çözüm:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

730 GEN. ÜRETİM GİD.	5.000		730 GEN. ÜRETİM GİD.	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900		191 İNDİRİLECEK KDV	900	
381 GİDER TAHAKKUK.		5.900	381 GİDER TAHAKKUK.		5.900
12.05.2012			12.05.2012		
381 GİDER TAHAKKUK.	5.900		381 GİDER TAHAKKUK.	5.900	
100 KASA		5.900	100 KASA		5.900
13.05.2012			13.05.2012		
146 Diğer Çeşitli Alacaklar	3.000		146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.	3.000	
643 DEV. TEŞ. GEL.		3.000	382 ALINAN DEV. TEŞ.		3.000
10.06.2012			10.06.2012		
102 BANKALAR	3.000		102 BANKALAR	3.000	
146 DİĞ. ÇEŞ. ALAC.		3.000	146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.		3.000

Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler bir tek işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşvike hak kazandığı dönemde teşvikin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, gelir olarak finansal tablolara yansıtılmasına olanak sağlayabilir (TMS20, 21.madde).

Bu bilgilerin bir örnek uygulama üzerinde incelenmesi;

Örnek 4: ABC üretim işletmesi yeni teşvik sisteminde belirtilen bir sektöre yatırım yapmaya karar vermiş ve kredi kullanmıştır. Yeni teşvik sistemine göre Hazine Müsteşarlığı'nın kredi faiz desteğinden faydalanmaya hak kazanmıştır. 14.05.2012 de kredi faizi olan 9.000 TL yi ödemiştir. Bu ödeme işlemini 16.05.2012 de Hazine Müsteşarlığı'na ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı ABC üretim işletmesine 22.05.2012 de kredi faizinin üçte birine tekabül eden 3.000 TL yi ödemiştir.

Örnek 4 Çözüm:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

14.05.2012			14.05.2012		
780 FİNANSMAN GİD.	9.000		780 FİNANSMAN GİD.	9.000	
102 BANKALAR		9.000	102 BANKALAR		9.000
16.05.2012			16.05.2012		
146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.	3.000		146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.	3.000	
643 DEV. TEŞ. GEL.		3.000	382 ALINAN DEV. TEŞ.		3.000
22.05.2012			22.05.2012		
102 BANKALAR	3.000		102 BANKALAR	3.000	
146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.		3.000	146 DİĞ. ÇEŞ. ALACAK.		3.000

Yeni teşvik sistemine göre 6. Bölgede yatırım yapan işletmelere asgari ücret üzerinden aşağıdaki tablo: 4'de belirtilen prim indirimleri uygulanacaktır.

Tablo 4: Asgari Ücret ve Yasal Kesintiler Tablosu

ASGARİ ÜCRET VE YASAL KESİNTİLER (01.01.2012-30.06.2012 Dönemi)		
	Normal Uygulama	İndirilecek Tutar
Brüt Ücret	886,50 ₺	-
Sigorta Primi İşçi Payı	124,11 ₺	124,11 ₺
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	8,87 ₺	-
Gelir Vergisi Stopajı	113,03 ₺	113,03 ₺
Damga Vergisi	5,85 ₺	-
Kesintiler Toplamı	251,86 ₺	-
Net Ücret	634,64 ₺	-
ASGARİ ÜCRETE İŞVEREN KATKISI (01.01.2012-30.06.2012 Dönemi)		
Sigorta Primi İşveren Payı (% 19.5)	172,87 ₺	172,87 ₺
İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı (% 2)	17,73 ₺	-
İŞVEREN YÜKÜ	1.077 ₺	410,01 ₺

Kaynak:<http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-40AC03569331A85/6 Nisan Sunum son.pdf>.

Bu bilgilerin bir örnek uygulama üzerinde incelenmesi;

Örnek 5: ABC üretim işletmesi 6. Bölgede yatırım yapmaktadır ve asgari ücretle çalışan 20 işçisi bulunmaktadır. İşçilerin toplam ücret tablosu aşağıdaki gibidir. Mayıs 2012 ücret kayıtlarının yeni teşvik sistemine göre kaydedilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Örnek 5 Çözüm:

Brüt Ücret	SGK İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret	Sig prim işveren payı	İşsizlik Sig İşveren Payı
17.730,00	2.482,20	177,40	15.070,50	2.260,60	117,00	5.037,20	12.692,80	3.457,40	354,60

Yeni teşvik sisteminde Tablo: 4'te asgari geçim indirimi göz ardı edildiğinden bizde örneğimizde göz ardıedeceğiz. Yukarıdaki tabloda kalın punto ile yazılan tutarlar indirilecek tutarlardır.

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

05.2012			05.2012		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. Brüt ücretler: 17.730 Sgk işveren payı: 3.457,40 İş. Sig. İşv. Payı: 354,60 335 PERS. BORÇLAR Net Ücret: 12.692,80 360 ÖDENECEK V.F. Gelir Vergisi: 2.260,60 Damga Vergisi: 117,00 361 ÖD. SOS. GÜV. KES. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40 İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60	21.542,00		720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. Brüt ücretler: 17.730 C)Sgk işveren payı: 3.457,40 İş. Sig. İşv. Payı: 354,60 335 PERS. BORÇLAR Net Ücret: 12.692,80 360 ÖDENECEK V.F. Gelir Vergisi: 2.260,60 Damga Vergisi: 117,00 361 ÖD. SOS. GÜV. KES. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40 İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60	21.542,00	
		12.692,80			12.692,80
		2.377,60			2.377,60
		6.471,60			6.471,60
360 ÖDENECEK V.F. Gelir Vergisi: 2.260,60 Damga Vergisi: 117,00 100 KASA Damga Vergisi: 117,00 643 DEV. TEŞ. GEL. Gelir Vergisi: 2.260,60	2.377,60		360 ÖDENECEK V.F. Gelir Vergisi: 2.260,60 Damga Vergisi: 117,00 100 KASA Damga Vergisi: 117,00 559 ERT. VER. GEL. ET. veya 382 ALINAN DEV. TEŞ. Gelir Vergisi: 2.260,60	2.377,60	
		117,00			117,00
		2.260,60			2.260,60
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40 İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60 100 KASA İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60 643 DEV. TEŞ. GEL. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40	6.471,60		361 ÖD. SOS. GÜV. KES. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40 İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60 100 KASA İş.sig işçi.payı:177,40 iş.sig işveren payı: 354,60 382 ALINAN DEV. TEŞ. SGK işçi payı:2.482,20 SGK işveren payı: 3.457,40	6.471,60	
		532,00			532,00
		5.939,60			5.939,60

VIII. SONUÇ

Çalışmada Türkiye Muhasebe Standartlarından 20 numaralı “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) standardı referans alınarak sanayi işletmelerinin yararlandıkları bir takım teşvikler muhasebeleştirilmeye çalışılmıştır.

Örnek çözümlerinde 2012 yılında yürürlüğe giren yeni teşvik sistemi ile ilgili değişiklikler göz önünde bulundurularak güncel veriler kullanılmaya çalışılmıştır.

Oluşturulan yevmiye kayıtları, Türkiye Muhasebe Standartlarından 20 numaralı “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) standardı kullanılarak yapılmıştır.

TMS 20'ye göre devlet teşvikleri muhasebeleştirilirken gelir veya sermaye yaklaşımlarından birisinin kullanılması öngörülmektedir. Bu nedenle örnekler her iki yaklaşıma göre de çözümlenmiştir.

Gelir yaklaşımına göre yararlanılan devlet teşvikleri doğrudan gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilirken, sermaye yaklaşımında bilanço hesapları ile ilişkilendirilmektedir.

Kullanılan tüm teşviklerin gelir yaklaşımına göre kayıt edilmesinde muhasebe sistemi açısından bir mahsur bulunmamaktadır. Fakat teşvikler gelir yaklaşımına göre kayıt edildiğinde gelir tablosunda “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” kısmında yer almakta ve kullanılan teşvik üzerinden devlete vergi verilmesi söz konusudur. Örneğin işletmeye bir arsa 40 yıllığına tahsis edilse işletme o arsa bedelini o dönem gelir tablosu hesabı ile ilişkilendirecek ve belki de oldukça fazla bir vergi ile karşı karşıya kalacaktır.

Kullanılan teşviklerin sermaye yaklaşımına göre kaydedilmesinde bir takım sıkıntılar göze çarpmaktadır. Örneğin tebliğde sermaye yaklaşımına göre kaydedilirken kullanılan teşviklerin özkaynak hesaplarına atılması gerektiğinden bahsedilmiş fakat Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğinde özkaynak grubunda teşvikler ile ilgili bir hesap oluşturulmamış sadece “Ertelenmiş Gelir Etkisi” isminde bir hesaba yer verilmiştir. Bununla birlikte 382 ve 482 numaralı “Alınan Devlet Teşvikleri Yardımları” hesapları göze çarpmaktadır. İşletmeler kullandıkları teşvikleri bu hesaplara kaydettiklerinde bu hesapları ne zaman gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirecekleri ile ilgili bir bilgi de bulunmamaktadır. Amortisman tabi varlıkların Varlık hesabı ile ilişkilendirilip amortisman ayırdıkça gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesinde bir mahsur bulunmamakta iken vergi indirimi veya istisnası ve prim indirimi gibi faydalanılan devlet teşviklerinin bilançoda özkaynaklarda gösterilmesi garip karşılanmaktadır. Çünkü bu teşvikler anlık teşviklerdir ve uzun süre bilançoda gösterilmeleri işletmelerin karlarının hesaplanmasında da yanlış bilgi verilmesine neden olabilmektedir. Ayrıca “Arsa ve Araziler” amortisman tabi olmadıkları için kullanım süresi dolduktan sonra gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirileceklerdir. Bu da ilişkilendirildikleri dönem itibarı ile işletmenin karını aşırı arttırabilmekte ve işletmeleri o dönem oldukça fazla vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya getirebilmektedir.

Bu nedenle “TMS 20:Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına bahsedilen bu konular ile ilgili açıklamaların getirilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acinorođlu S., “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliđi”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı: 2, (2009), s. 147-169.
- Ay H.M., “Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, Cilt:5, (2005), s. 176-183.
- Çatal M.F., “Devlet Teşvikleri ve Erzurum’da Tarihsel Bir Uygulama Örneđi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:4, Cilt:24, (2010), s. 289-296.
- Çırpan E., “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđleri Açısından Karşılaştırılması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Çiloğlu İ., “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, Hazine Dergisi, Sayı: 13, (2000), s. 29-48.
- Duran B., “Avrupa Birliđi ve Türkiye’de Çevre Korumaya Yönelik Teşvikler, Yardımlar ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi Örnekleri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Elitaş C. ve Elitaş B.L., “TMS TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- İlhan B., “Avrupa Birliđi Rekabet Politikasında Devlet Yardımları ve Türkiye’nin Uyumu”, Sayıştay Dergisi, Sayı:76, (2010), s. 101-132.
- Kabataş Y., “Sosyal Güvenlik Kanunu ile Getirilen Bazı Teşviklerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS 20) Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:27, Sayı:2, (2009), s. 413-428.
- Karakurt A., “Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı: 65-2, (2000), s. 143-163.
- Karapınar A, Kaval H. ve Özmen R., “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- Kocatepe H. , “Devlet Yardımlarının Firmaların Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Küçükaltan K. D. ve Eskin İ., “Türkiye’deki Otel İşletmelerine Bir Finansman Modeli Olarak Teşvikler”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:10, Sayı:2, (2008), s. 158-172.
- Küçüköđlu M., “Vergisel Teşviklerin Bölgesel Kalkınmadaki Rolü: Güneydođu Anadolu Bölgesi Üzerine Uygulama”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2005.
- Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Kanun Tasarısı, <http://www.maliye.gov.tr/SiteAssets/Lists/HaberlerListesi/NewForm/Maliye%20Bakanlık%20B1%20C4%9F%20B1nca%20Haz%20C4%20Irlanan%20Kanun%20Tasar%20C4%20B1s%20C4%20B1.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.04.2012).
- Öner E., “Niçin Vergi Teşvikleri?”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:16, Sayı:3-4, (2002), s. 97-119.

- Resmi Gazete, 16Temmuz 2009, Sayı: 27290, karar sayısı: 2009/15199, <http://www.resmi-gazete.org/rega/2009-15199-yatirimlarda-devlet-yardimlari-hakkinda-karar-8205.htm>, (Erişim Tarihi:14.06.2012).
- Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: 11, No: 25, 15.11.2003 Tarih ve 25290 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Sönmez F., “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:28, (2005), s. 125-140.
- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği No:2 “Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği”, <http://surecmalimusavirlik.com/turkiye-muhasebe-standartlari-uyg-gen-tebliği.html>, (Erişim Tarihi: 14.04.2012).
- Tekin A., “Vergisel Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, (2006), s. 301-316.
- Tekşen Ö., “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:29, Sayı:2, (2010), s. 431-453.
- Toker B., “Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, (2007), s.81-92.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:3, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.
- Uluslan H., “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, Cilt:22, (2008), s. 415-433.
- Uygun R., “İşçilik Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/003/>, 2009, (Erişim Tarihi: 02.04.2012).
- Ünsaldı M., “Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri”, Fırat Üniversitesi Doğu Anadolu Bölgesi Araştırma ve Uygulama Merkezi Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları, (2006), s. 123-126.
- Yeni Teşvik Sistemi Sunumu, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-40AC03569331A85/6_Nisan_Sunum_son.pdf, (Erişim Tarihi: 22.04.2012).
- Yıldırım H., “*Kobilerin Finansmanında Teşviklerin Yeri ve Önemi Kayseri’de Teşvik Uygulamaları*”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2010.