



COVID-19 DÖNEMİNDE DEVLET TARAFINDAN SAĞLANAN TEŞVİKLERİN TMS 20
KAPSAMINDA İNCELENMESİ
INVESTIGATION OF GOVERNMENT INCENTIVES UNDER TAS 20 DURING COVID-19
PERIOD

Şuayyip Doğu DEMİRCİ¹, Sinem Duygu KAPCI²



1. Doç. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikcu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7849-275X>
2. Doktora Öğrenci, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, duygukapcihmo@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1657-0177>

Öz

2019 yılının son aylarında Çin’de ortaya çıkan COVID 19 virüsü kısa sürede pandemi haline gelerek tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Bunun sonucu olarak ekonomide meydana gelen daralmalar piyasaları olumsuz yönde etkilemiştir. Hem firmaları hem çalışanları olası daralmalardan en az şekilde etkilenebilmesi için ülkeler çeşitli teşvik programları açıklamış ve uygulamaya koymuştur. Yapılan bu çalışma da COVID 19 pandemisi döneminde geniş uygulama alanı bulan kısa çalışma ödeneğini TMS 20 Devlet Tarafından Sağlanan Teşvikler kapsamında incelenmiştir. Çalışma da BİST 100 şirketlerinin kısa çalışma ödeneğinden ve diğer devlet teşviklerinden faydalanma düzeyleri ve bunu finansal tablo dipnotlarında açıklama düzeyi incelenmiştir. Sonuç olarak BİST 100 şirketlerinin çoğunluğunun devletten teşvik aldığı ancak kısa çalışma ödeneğinden faydalanmadığı, faydalanan şirketlerin bir kısmının ise ilgili teşvikleri dipnotlarda açıklamadığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 20, COVID 19, Kısa Çalışma Ödeneği, Devlet Teşvikleri.

Abstract

The COVID 19 virus, which emerged in China in the last months of 2019, became a pandemic in a short time and affected the whole world. Consequently, the contraction in the economy affected the markets negatively. Countries have announced and implemented various incentive programs in order to minimize the impact of potential contractions on both companies and employees. In this study, the short-time work allowance, which was widely used during the COVID 19 pandemic, was examined within the scope of TAS 20 Government Incentives. In the study, the utilization levels of BIST 100 companies from short-time work allowance and other government incentives and the level of disclosure of this in the footnotes of the financial statements were examined. As a result, it was observed that most of the BIST 100 companies received incentives from the government but did not benefit from the short-time working allowance, and some of the beneficiary companies did not explain the related incentives in the footnotes.

Keywords: TAS 20, COVID 19, Short Working Allowance, Government Incentives.

Makale Türü Article Type
Araştırma Makalesi Research Article

Başvuru Tarihi Application Date
05.08.2021 08.05.2021

Yayına Kabul Tarihi Admission Date
25.03.2022 03.25.2022

DOI

<https://doi.org/10.30798/makuiibf.979181>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The aim of this study is to investigate the level of benefiting from the incentives provided by the state in order to minimize the economic effects of the COVID-19 epidemic that emerged in 2019.

Research Questions

The first research question of the study is whether the top 100 companies traded in Borsa Istanbul applied for short-time working allowance during the pandemic period. The second research question is whether they benefit from any government incentives other than the short-time working allowance. The last research question is whether the government incentives utilized are reported in accordance with the issues specified in TAS 20 Government incentives standard.

Literature Review

When the national literature is examined, it has been observed that besides the studies explaining the functioning of the TAS 20 standard, studies have been carried out in different sectors related to government incentives. Some of the related studies are as follows. Sonmez (2005); Uluşan (2008); Zeytinoglu and Gonen (2015); Steel et al. (2016); Approval (2016); Karasioğlu and Kınalı (2017); Dursun et al. (2017); Onur (2020) examined the accounting and financial reporting principles of government incentives according to TAS 20 standard with the help of examples. Kabatas (2009); Bozdemir (2010) examined how the incentives provided to businesses by the Social Security Institution would be accounted for within the scope of TAS 20. Tekşen (2010) explained the accounting of monetary and non-monetary government incentives within the scope of TAS 20 through examples in his study where he explained government incentives. Star et al. (2012) examined the accounting transactions to be made regarding the new incentive system enacted in 2012 through examples within the scope of TAS 20 standard. Yılmaz (2014); Temelli (2019) examined the reporting of government incentives given to agricultural activities within the scope of TAS 20 standard. Okutmuş et al. (2015) examined how government incentives would be accounted for in terms of health tourism in their study examining government incentives and TAS 20 standard. Tunçez and Ateş (2016) examined the accounting of incentives given in the tourism sector according to the approaches within the scope of TAS 20 standard in their study. Ertas et al. (2017) examined the accounting of government incentives given to biological assets in accordance with TAS 20 and TAS 41 standards. Akay and Oguz (2015); Karataş and Trigger (2018); In their study, Altınkaynak and Doğan (2020) examined the accounting of government incentives in the tourism sector within the scope of national and international regulations and the differences between applications. At the time of writing and Yılmaz Soguksu (2020) comparatively examined the transactions of an SME that received incentives from KOSGEB within the scope of incentives according to TMS 20, BOBI FRS and MSUGT.

Methodology

In the application part of the study, the financial statements and footnotes published quarterly by the companies in the Borsa Istanbul (BIST) 100 index and the information notes they made on the Public Disclosure Platform (KAP) were examined. In the study, the financial statements of the second, third and fourth quarters of 2020 and the financial statements of the first quarter of 2021 were included in the study. A total of 400 financial statements and footnotes were examined. In the examination, it was investigated whether the companies announced the incentives they received from the government and the relevant incentives in accordance with the standards.

Results and Conclusions

Various restrictions and bans have been implemented by governments in order to reduce the spread of the COVID 19 epidemic, which has increased its impact in the world since the last months of 2019. Various incentives have been given to companies and employees against the contractions in the economy due to the epidemic. One of the incentives given is the partial work allowance, which was partially applied before. In order to support the companies that had to close their workplaces due to external effects or reduce the working time since the first periods of the epidemic, and the personnel working in these companies, the COVID 19 epidemic was included in the short-time working allowance, and the requesting companies were provided with the relevant support if they meet the necessary conditions. When examined in terms of accounting standards, the related supports should be evaluated within the scope of TAS 20 Government Incentives standard. Short-time working allowance is also an incentive type that meets the criteria set by TAS 20. For this reason, companies benefiting from the relevant incentive are required to comply with the accounting and reporting conditions set by TAS 20. In the study, the level of benefiting from short-time working allowance and other incentives in the first year of the epidemic (2020 2. Quarter - 2021 1. Quarter) of the companies in the BIST 100 index was investigated. When the footnotes of the companies that are the subject of the research and the statements they make on the Public Disclosure Platform are examined, it is observed that the majority of the companies benefit from various incentives provided by the state, but some of the companies do not fully fulfill the conditions set by TAS 20 and do not disclose the information about the relevant incentives in the footnotes of the balance sheet. 17 of the companies in the BIST 100 index benefited from the short-time working allowance in 2020 and 4 in 2021. It was observed that 5 of these companies did not make any disclosures in the footnotes of their financial statements in the second and third quarters of 2020, and 10 in the last quarter of 2020. This shows that the presentation of financial statements published by companies in full compliance with accounting standards is not sufficient.

1. GİRİŞ

Aralık 2019’da Çin’in Wuhan kentinde ortaya çıkan COVID-19 pandemisi tüm dünyaya yayılarak Nisan 2021 itibariyle toplam 137 milyon vakaya ve 3 milyon ölüme neden olmuştur (worldometers.info, 2021). “Siyah kuğu” olarak adlandırılan ve İkinci Dünya Savaşı’nın ekonomik koşullarına benzetilen COVID-19 pandemisi, insan yaşamının her alanında bir dalgalanma etkisi yaratarak küresel sağlık sistemlerini sarsıcı bir şekilde etkilemiştir (Reuters, 2020). Can kayıplarının yanı sıra, salgın nedeniyle dünya çapında büyük bir ekonomik bunalım ortaya çıkmıştır (Anderson ve diğ., 2020). Hükümetler; seyahat kısıtlamaları, test zorunluluğu, karantina uygulamaları ve ekonomik paketler vb. acil eylem planlarıyla durumu kontrol altında tutmaya çalışmışlardır. Bu planların temel amaçları, bir yandan hastalığın yayılım hızını azaltmaya çalışmak ve ekonomiye vermiş olduğu zararı minimum seviyede tutmaktır (Aşra, 2020). Ekonomideki zararları azaltabilmek için hükümetler, hane halklarını, sağlık hizmetlerini, imalat ve hizmet sektörlerini hedefleyen teşvik paketleri açıklamıştır (Siddik, 2020). Kredi tahakkukları, vergi indirimleri, işsizlik sigortası ödemeleri gibi otomatik stabilizatörler genişletilerek finansal sisteme likidite sağlanmıştır (Deloitte Insight, 2020). Büyük ölçekli uygulanan mali teşvikler ile ekonomik çöküşü önlemek ve hanehalkı gelirlerini desteklemek hedeflenmiştir. Çünkü karantina nedeniyle kapatılan firmalarda çalışan personellerin bir kısmı işten çıkartılmış bir kısmı ise ücretsiz izne gönderilmiştir. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı’na (OECD) bağlı ülkelerdeki toplam işsizlik oranı, Nisan 2020 itibariyle yüzde 8,8’e ulaşmıştır. Tüm gelişmiş ülkelerde işsizlik oranları pandemi öncesi seviyelere göre hala yüksek seviyelerde bulunmaktadır. COVID-19 pandemisi, gelişmekte olan işgücü piyasalarına da zarar vermiştir. 2020 yılında, işsizlik oranlarında hızlı bir yükseliş yaşanmıştır. Nijerya, Hindistan, Kolombiya gibi gelişmekte olan ülke ekonomilerinde işsizlik oranlarının yüzde 20 seviyelerinin üzerine çıktığı belirlenmiştir. Arjantin, Brezilya, Türkiye ve Şili’de ise yüzde 10’un üzerinde olduğu belirlenmiştir (WESP, 2021). Hükümetler, vatandaşlarını ve firmaları desteklemek için bir dizi mali planları yürürlüğe koymuştur. Uygulanacak politika karmasının seçimi, ekonomik daralmanın ciddiyetini ve süresini, dağıtımsal sonuçlarını ve toparlanmanın zamanlamasını ve hızını belirleyecektir. Bu nedenle yaratacağı sonuçlar bakımından çok önemlidir. İşletmeleri ve istihdam edilen nüfusu koruyarak ekonomik yapıyı canlı tutmak, pandemi sona erdiğinde hızlı bir iyileşme sağlamak için çok önemlidir (Giupponi ve Landais, 2020). Bu çalışmada pandemi döneminde firmalara ve çalışanlara destek sağlamak amacıyla kullanılan kısmi çalışma ödeneği incelenmiştir. Kısmi çalışma ödeneği muhasebe standartlarından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 20 Devlet Teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışmada kısmi çalışma ödeneği ve standart kapsamından raporlanması açıklandıktan sonra borsaya kote şirketler açısından uygulanma düzeyi araştırılmıştır.

2. KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ VE TMS 20

Türkiye’de de etkisini yoğun olarak gösteren COVID-19 pandemisi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır. Bazı sektörlerde şirketler ticari faaliyetlerini durdurmak zorunda kalmışlardır. Birçok sektörü olumsuz etkileyen bu duruma karşı firmalar maliyetlerini azaltabilmek için tedbir arayışlarına girmişlerdir. Bu noktada birçok işletmede uygulanan yöntem; personel maliyetlerini azaltmak yönünde olmuştur (Grant Thornton, 2020). Zorlayıcı sebep olarak ortaya çıkan COVID-19 sebebiyle firma sahiplerinin ve çalışanların mağdur olmamaları için çeşitli önlemler alınmıştır. İş hayatının devamını sağlayabilmek çalışan ile işveren arasında yasal dayanak olan iş sözleşmesinin sona ermesinin engellenmesi ile mümkündür. Söz konusu durumda iş ilişkisinin sürdürülebilmesi ve bu sayede iş akdi sonlandırılmadan önce, fesih dışında çeşitli tedbirlerin alınması zaruridir. COVID-19’un çalışma yerlerinin geçici veya sürekli kapatılması gibi etkileri sebebi ile hem firmaların hem de iş görenlerin zor durumda kalması sebebiyle, çalışma hayatında firma sahiplerinin ve çalışanların korunmasına yönelik birtakım önlemler alınmış, hukuki düzenlemeler yapılmıştır (Yürekli, 2020).

COVID-19 pandemisi dünya genelinde yayıldıkça, emek piyasalarına etkisi de çeşitli şekillerde gözükmekte ve toplulukları da farklı şekillerde etkilemektedir. İşgörenler için, fiziksel mesafe ve izolasyon önlemlerinin alınması, bulaşma eğrisini düzleştirmek amacıyla benzer kısıtlamalar uygulamaya konması, belirsiz süreli (zorunlu) izinler verilmesi, çalışma sürelerinin ve ücretlerinin azaltılması, iş akdinin sonlandırılması ve işsizlik gibi sonuçlar doğurmuştur. Bununla birlikte çalışan nüfusun büyük bir kısmı için, pandemi sürecinde iş yükünde yaşanan beklenmedik artışın yanı sıra çalışma düzenlerinde ve çalışma koşullarında, uzaktan veya kısa çalışma gibi yeni düzenlemeler de ortaya çıkmıştır (ILO, Temmuz 2020).

2.1. Kısa Çalışma Ödeneği

Kısa çalışma ödeneği bu dönemde firmalara ve çalışanlara destek olmak amacıyla kullanılan yöntemlerden birisidir. Kısa çalışmanın kanuni alt yapısı uzun süre önce hazırlanmış olsa da pandemi dönemi öncesinde kanunun kısa çalışmayı tanımlaması açısından uygulama alanı bulamamıştır. Kısa çalışma ödeneği ile ilgili ilk yasal dayanak 25/08/1999 tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa 15/05/2008 tarihinde 5763/18 md. ile eklenen Ek 2. Maddesidir. İlgili madde de kısa çalışma “*Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde, işyerinde üç ayı aşmamak üzere kısa çalışma yapılabilir.*” şeklinde açıklanmıştır. İlgili geçici madde ayrıca ödemeler ve diğer hususlar ile ilgili Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının çıkaracağı yönetmeliğin belirlediği esasların uygulanacağını açıklamıştır.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ilgili yönetmeliği 13 Ocak 2009 tarih ve 27109 Sayılı Resmi Gazete 'de yayınlamıştır. İlgili yönetmelik 30 Nisan 2011 tarih ve 27920 Sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan yeni yönetmeliğe kadar yürürlükte kalmıştır. Yeni yönetmelik kısa çalışma tanımındaki belirsizlikleri gidermek için tanımı değiştirmiştir. Yeni tanıma göre kısa çalışma “*İş yerinde uygulanan çalışma süresinin, işyerinin tamamında veya bir bölümünde geçici olarak en az üçte bir oranda azaltılmasını veya süreklilik koşulu aranmaksızın en az dört hafta süreyle faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulmasını ifade eder*” şeklinde açıklanmıştır. Madde incelendiğinde kısa çalışma için gerekli olan üretim kısıtlaması veya çalışma süresi açık bir şekilde belirtildiği gözlemlenmektedir. Yönetmelikte ayrıca kanun maddesinde geçen genel ekonomik kriz, sektörel kriz, bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerinde neler olduğu açıklanmıştır. Yönetmeliğin üçüncü maddesine göre;

- *Bölgesel Kriz: Ulusal veya uluslararası olaylardan dolayı belirli bir il veya bölgede faaliyette bulunan işyerlerinin ekonomik olarak ciddi şekilde etkilenip sarsıldığı durumları,*
- *Genel Ekonomik Kriz: Ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olayların, ülke ekonomisini ve dolayısıyla işyerini ciddi anlamda etkileyip sarstığı durumları,*
- *Sektörel Kriz: Ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olaylardan doğrudan etkilenen sektörler ve bunlarla bağlantılı diğer sektörlerdeki işyerlerinin ciddi anlamda sarsıldığı durumları,*
- *Zorlayıcı Sebep: İşverenin kendi sevk ve idaresinden kaynaklanmayan, önceden kestirilemeyen, bunun sonucu olarak bertaraf edilmesine olanak bulunmayan, dışsal etkilerden ileri gelen, geçici olarak çalışma süresinin azaltılması veya faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulması ile sonuçlanan deprem, yangın, su baskını, salgın hastalık, seferberlik ve benzeri nedenleri ifade eder.*

Genel, sektörel ve bölgesel krizlerin tanımına bakıldığında ekonomik kriz kaynaklı daralmaları ifade ederken zorlayıcı sebepler ekonomik sebepler dışında kalan sebeplerden dolayı ortaya çıkabilecek hususlarda kısa çalışma ödeneğinin kullanımına olanak sağlamaktadır. Madde de görüleceği üzere salgın hastalıklarda kısa çalışma ödeneğinin kapsamında değerlendirilmektedir.

Pandemi başlangıcında ekonomik daralmayla ilgili olarak birtakım kanunlarda değişiklikler yapılarak firmalara ve çalışanlara destek sağlanması planlanmıştır. 26 Mart 2020 tarih ve 31080 Sayılı Resmi Gazetede (Mükerrer) yayınlanan “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” içinde kısa çalışma ile ilgili de düzenleme bulunmaktadır. Madde 41 ile İşsizlik Sigortası kanununa geçici 23. Madde eklenmiştir. Bu maddeye göre COVID-19 salgını zorlayıcı sebep olarak sayılmış ve üç ayı geçmeyecek şekilde (30 Haziran 2020 tarihine kadar) kısa çalışma ödeneği verilmesine karar verilmiştir. İlgili madde de kısa çalışma ödeneğinin 2020 yılının sonuna kadar uzatılma durumu da belirtilmiş ve uygulanmıştır. Tablo 1’de yıllara göre kısa çalışma ödeneğinden faydalanan sayıları ve ödenen miktarlar gösterilmiştir.

Tablo 1. Yıllara Göre Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalanan Sayıları

Yıl	Hak Eden Kişi Sayısı	Ödeme Miktarı
2016	791	1.277.000 ₺
2017	493	760.000 ₺
2018	1.393	3.070.784 ₺
2019	105.396	181.808.909 ₺
2020	3.743.473	29.515.374.990 ₺

Kaynak: İŞKUR, 2021.

Tablo 1 incelendiğinde pandemi öncesi kısa çalışma ödeneğini almayı hak eden kişi sayısının düşük olduğu görülmektedir. 2019 yılında 105.396 kişi faydalanırken pandeminin de kısa çalışma kapsamında değerlendirildiği 2020 yılında kısa çalışma ödeneğinden faydalanan kişi sayısı 3.743.473 olmuştur. Bu kişilere ödenen toplam miktar ise yıllık 29,5 milyar ₺ olarak gerçekleştirilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere kısa çalışma ödeneği üç milyondan fazla kişinin faydalandığı bir devlet teşvikidir.

Kısa çalışma ödeneği ile geçici olarak kapanan veya çalışma saatlerinde azalmaya giden firmaların azalan talebe karşılık işgücü talebini düzenleme ve üretim maliyetleri içinde işgücü maliyetlerini indirme olanağı sağlamaktadır. Çalışanlar içinde kısa çalışma süresince işten çıkarılmak yerine ekonomik ortam düzelince çalışanların işine geri dönme hakkı saklı tutulmaktadır. Ayrıca çalışanlara bu süre zarfında kısa çalışma ödeneği ile belirli düzeyde bir gelir sağlanmaktadır. Bu sayede işçinin çalışmadığı dönemdeki gelir kaybının kısmen de olsa giderilmesi sağlanmaktadır (Kuzgun,2005). Yukarıda da açıklandığı üzere kısa çalışma ödeneği hem işverenlere hem de işçilere olağanüstü durumlarda destek sağlayan bir uygulamadır.

2.2. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Devlet tarafından verilen teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 standardı geçerlidir. Standarda göre devlet teşvikleri geçmişte ya da gelecekte belirli şartları yerine getiren firmalara kaynak transferi şeklinde yapılan yardımları ifade etmektedir. İlgili devlet teşvikleri firmanın bir duran varlığı satın alması, inşa etmesi ya da edinmesinin ilk şart olduğu varlıklara ilişkin teşvikleri ifade etmektedir. Bu teşvikler dışında kalan teşviklere ise gelire ilişkin teşvikler adı verilmektedir (TMS 20 md.3). Bazı durumlarda devlet tarafından sağlanan teşviklere; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılmaktadır (TMS 20 md.6). Firmaların devlet teşviki almasının muhasebe açısından iki önemli sebebi bulunmaktadır. Birinci olarak eğer firmalara devlet tarafından bir kaynak transferi gerçekleşirse, ilgili kaynağın muhasebeleştirilmesiyle ilgili uygun muhasebe yönteminin belirlenmesidir. İkinci önemli sebebi ise cari dönemde firmaların desteklerden ne ölçüde faydalandığını ölçebilmektir. Bu sayede firmanın finansal tabloları geçmiş dönemlerle ve diğer firmalarla kolayca karşılaştırılabilir olacaktır (TMS 20 md.5).

Devlet tarafından verilen teşvikler ile karşılanması planlanan maliyetlerin gider olarak raporlandığı tüm dönemlerde sistematik olarak kar zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (TMS 20 md. 12). Teşvikler şayet bilanço da muhasebeleştiriliyorsa “sermaye yaklaşımı” olarak, birden fazla dönemde gelir tablosunda raporlanıyor ise “gelir yaklaşımı” olarak adlandırılır (TMS 20 md.13). Standart sermaye ve gelir yaklaşımlarının gerekçelerini 14 ve 15. maddelerde açıklamıştır. Açıklamalara göre sermaye yaklaşımı finanse edilen harcamayı netleştirmek için gelir tablosu yerine bilanço da muhasebeleştirilmelidir. Teşviklerde geri ödeme beklenmediğinden gelir tablosu yerine bilançonun daha uygun olacağını belirtmektedir. Ayrıca verilen teşvikin firma tarafından elde edilen bir hasılat unsuru olmadığından gelir olarak muhasebeleştirilmesinin uygun olmadığı açıklanmaktadır. Standart gelir yaklaşımına gerekçe olarak üç madde belirtmiştir. Buna göre; devlet tarafından sağlanan teşvik, firma hissedarları tarafından sağlanan bir kaynak olmadığı için öz kaynak olarak kaydedilmesinin uygun olmayacağı ve dönemin gelir tablosunda muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağına değinmiştir. Bunun yanı sıra, devlet teşvikleri genel olarak belirli şartları sağlamak koşuluyla hak edilmektedir. Bu sebeple elde edilen teşviklerin firmanın teşviki almak için katlandığı giderler ile aynı dönemde gelir tablosunda muhasebeleştirilmesinin uygun olacağını belirtmiştir. Son olarak ise gelir ve diğer vergilerin bir tür harcama olduğu göz önünde bulundurulduğunda, devlet teşviklerinin de gelir olarak muhasebeleştirilebileceğine değinilmiştir (TMS 20 md. 14 – 15).

Kısa çalışma ödeneği ile dolaylı olarak ilgili olabilecek standart maddeleri olarak 19. ve 20. maddeler gösterilebilir. Bazı durumlarda devlet tarafından sağlanan teşvikler birden fazla koşulun yerine getirilmesiyle sağlanan finansal veya mali yardım paketleri olabilmektedir. Bu hallerde teşvikin elde edileceği dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran şartların belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu gibi durumlarda teşvikin belli bir kısmının muhasebeleştirilmesinde belirlenen esas ile kalan kısmındaki esas farklı olabilir (TMS 20 md. 19). Standartın 20. maddesinde ise firmalara gelecekte herhangi bir maliyete katlanmadan acil finansman ihtiyaçlarını karşılamak için verilen teşvikler, standarda göre tahsil edilebilir hale geldikleri dönemde gelir tablosunda muhasebeleştirilmelidir (TMS 20 md. 20). İlgili maddeler incelendiğinde devlet tarafından sağlanan kısa çalışma ödeneğinin bu maddeler ile alakalı olduğu gözlemlenmektedir.

Firmalar devlet tarafında almış oldukları teşvikleri finansal tablolarında açıklamakla yükümlüdürler. Bu açıklamalar aşağıdaki şartlara uygun olmak zorundadır. Bu şartlar (TMS 20 md.39);

- *“Firmalar finansal tablolarını yayınlarken sunum yöntemleri de dâhil olmak üzere teşviklerin muhasebeleştirilmesinde benimsenen muhasebe politikalarını,*
- *Finansal tablolara yansıtılan teşviklerin türleri, tutarları ve süresiyle firma tarafından faydalanan diğer devlet yardımlarını ve*
- *Firma tarafından aldığı teşviklere ait yerine getirmediği koşullar mevcutsa bunları da finansal tablolarla birlikte açıklamak durumundadır.”*

Standartta ilgili hükümler incelendiğinde devletten teşvik alan firmaların teşvikle ilgili kullanacağı yöntemden, teşvikin tutarına kadar tüm bilgileri finansal tablolar ile birlikte açıklaması gerektiği görülmektedir. Çalışmada önce literatür taramasına yer verilecek ardından uygulama kısmında BİST 100 endeksinde bulunan firmaların finansal tabloları ve dipnotları ilgili teşvikler açısından analiz edilecektir.

3. LİTERATÜR

Ulusal literatür incelendiğinde TMS 20 standardının işleyişini açıklayan çalışmaların yanı sıra devlet teşvikleri ile ilgili farklı sektörlerde çalışmalar yapıldığı gözlemlenmiştir. İlgili çalışmaların bazıları şunlardır. Sönmez (2005); Ulusan (2008); Zeytinoğlu ve Gönen (2015); Çelik vd. (2016); Onay (2016); Karasioğlu ve Kınalı (2017); Dursun vd. (2017); Onur (2020) çalışmalarında TMS 20 standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirme ve finansal raporlama esaslarını örnekler yardımıyla incelemiştir. Kabataş (2009); Bozdemir (2010) çalışmalarında Sosyal Güvenli Kurumu tarafından işletmelere sağlanan teşviklerin TMS 20 kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini incelemiştir. Tekşen (2010) devlet teşviklerini anlattığı çalışmasında parasal ve parasal olmayan devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesini örnekler vasıtasıyla açıklamıştır. Yıldız vd. (2012) 2012 yılında yasalaşan yeni teşvik sistemiyle ilgili yapılacak muhasebe işlemlerini TMS 20 standardı kapsamında örnekler vasıtasıyla incelemiştir. Yılmaz (2014); Temelli (2019) çalışmasında tarımsal faaliyetlere verilen devlet teşviklerinin TMS 20 standardı kapsamında raporlanmasını incelemiştir. Okutmuş vd. (2015) devlet teşviklerini ve TMS 20 standardını inceledikleri çalışmalarında sağlık turizmi açısından devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceğini incelemiştir. Tunçez ve Ateş (2016) çalışmalarında TMS 20 standardı kapsamındaki yaklaşımlara göre turizm sektöründe verilen teşviklerin muhasebeleştirilmesini incelemiştir. Ertaş vd. (2017) çalışmalarında TMS 20 ve TMS 41 standartlarına göre canlı varlıklara verilen devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini incelemiştir. Akay ve Oğuz (2015); Karataş ve Tetik (2018); Altınkaynak ve Doğan (2020) çalışmalarında turizm sektöründe verilen devlet teşviklerinin ulusal ve uluslararası düzenlemeler kapsamında muhasebeleştirilmesini ve uygulamalar arasındaki farkları incelemiştir. Yazarken ve Yılmaz Soğuksu (2020) KOSGEB'den teşvik almış bir KOBİ'nin teşvik kapsamında yapmış olduğu işlemleri TMS 20, BOBİ FRS ve MSUGT'a göre karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Literatür taraması incelendiğinde TMS 20 ile kısa çalışma ödeneği arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma COVID-19 döneminde verilen teşvikleri muhasebe standartlarına göre inceleyen ilk çalışma olarak literatüre katkı sağlamayı hedeflemektedir.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardına göre alınan devlet teşvikleri ve teşviklerin raporlama türleri finansal tablo dipnotlarında belirtilmelidir. Çalışmada üç araştırma

sorusuna yanıt aranmıştır. Çalışmanın ilk araştırma sorusu Borsa İstanbul'da işlem gören ilk 100 şirketin (BİST 100 endeksi) pandemi döneminde kısa çalışma ödeneğine başvurup başvurmadığıdır. İkinci araştırma sorusu ise kısa çalışma ödeneği dışında herhangi bir devlet teşvikinden yararlanıp yararlanmadıklarıdır. Son araştırma sorusu, yararlanan devlet teşviklerinin TMS 20 Devlet teşvikleri standardında belirtilen hususlara uygun olarak raporlanıp raporlanmadığıdır.

Çalışmanın uygulama kısmında Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde bulunan şirketlerin devletten almış oldukları teşvikleri, bu teşvikleri finansal tablolar ve dipnotlarında gösterilmesini, teşvikleri muhasebeleştirirken kullanılan yöntemleri ve şirketlerin kısa çalışma ödeneğinden faydalanma düzeyleri incelenmiştir. Firmaların ilgili dönemlere ait verilerine Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ulaşılmıştır. Çalışmada kısa çalışma ödeneğinin uygulandığı 2020 yılının ikinci (01.04. – 30.06.), üçüncü (01.07 – 30.09) ve dördüncü çeyrek (01.10 – 31.12) verileri ile 2021 ilk çeyrek (01.01 – 31.03) finansal tabloları ve dipnotlarından faydalanılmıştır. Çalışmada öncelikle BİST 100'de bulunan şirketlerin devlet teşviklerinden yararlanma oranları çeyrekler düzeyinde Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. BİST 100'de Bulunan Şirketlerin Devlet Teşviklerinden Faydalanma Düzeyi

<i>Herhangi bir devlet teşvikinden faydalıyor mu?</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
2020 2. Çeyrek	58	42
2020 3. Çeyrek	58	42
2020 4. Çeyrek	67	33
2021 1. Çeyrek	48	52

Tablo 2 incelendiğinde BİST 100 endeksinde bulunan 100 şirketin 2020 yılının ikinci ve üçüncü çeyreğinde 58, son çeyrekte ise 67 tanesinin devletin sağladığı teşviklerden faydalandığı (finansal tablo dipnotlarına göre) belirlenmiştir. 2021 yılının ilk çeyreğinde ise teşvikten faydalanan firma sayısı (dipnotlara göre) 48 olarak tespit edilmiştir. Diğer şirketlerin finansal tablo ve dipnotlarında ise devlet teşviklerinden faydalanma ile ilgili herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Yatırım indirim teşviki, vergi indirimi veya muafiyeti, sigorta prim teşviki, Ar-Ge teşviki, ihracat teşviki ve kısa çalışma ödeneği firmalara sağlanan başlıca teşviklerdir.

TMS 20'ye göre firmalar devlet tarafından alınan teşviklerin türleri, tutarları ve süreleri ile muhasebeleştirilme de kullanılan yöntemleri dipnotlarda belirtmekle yükümlüdür. BİST 100'de bulunan firmaların dipnotlarında TMS 20'ye ve aldıkları teşvikle alakalı bilgi verme düzeyine Tablo 3'de yer verilmiştir.

Tablo 3. Dipnotlarda TMS 20'yi Açıklanma Düzeyi

<i>Dipnotlarda TMS 20 Standardından bahsediliyor mu?</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
2020 2. Çeyrek	33	25
2020 3. Çeyrek	33	25
2020 4. Çeyrek	63	4
2021 1. Çeyrek	33	15

Tablo 2 ve Tablo 3 incelendiğinde standardın devlet teşviklerini finansal tablo dipnotlarında belirtilmesini zorunlu kılmasına rağmen, firmaların tamamının dipnotlarında TMS 20'ye atıfta bulunarak açıklama yapmadığı gözlemlenmiştir. 2020 yılının ikinci ve üçüncü çeyreklerinde 58 firmadan 33 tanesi TMS 20'yi dipnotlarında belirtirken, son çeyrekte teşvikten faydalanan 67 firmanın 63 tanesinin ilgili konuyu dipnotlarında açıkladığı tespit edilmiştir. 2021 birinci çeyreğinde ise teşviklerden faydalanan firmaların 33 tanesi dipnotlarında açıklamış, 15 firmada bir açıklamaya rastlanılmamıştır. Tablodan da görüleceği üzere firmaların finansal tabloları standarda uyum düzeyinin dördüncü çeyrekte yükseldiği görülmektedir. TMS 20'ye göre ayrıca muhasebeleştirme yaklaşımları olan "Gelir" ve "Sermaye" yaklaşımlarından hangisinin kullanıldığının da dipnotlarda bildirilmesi gerekmektedir. Tablo 4'de firmaların yaklaşımı açıklama oranı gösterilmektedir.

Tablo 4. Uygulanan Yaklaşımın Açıklanma Düzeyi

<i>Dipnotlarında TMS 20 Standardına Göre Hangi Yaklaşımın Benimsendiği Belirtilmiş mi?</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
<i>2020 2. Çeyrek</i>	23	10
<i>2020 3. Çeyrek</i>	23	10
<i>2020 4. Çeyrek</i>	39	24
<i>2021 1. Çeyrek</i>	15	18

Tablo 4 incelendiğinde TMS 20 standardından dipnotlarında hangi yaklaşımı kullandığının belirtilmesi dönemlere göre farklılık göstermiştir. İkinci ve üçüncü çeyrekte 33 firmanın 23 tanesinin yaklaşımı açıkladığı, dördüncü çeyrekte ise 63 firmanın 39 tanesi yaklaşımı açıklamışken 24 firmanın dipnotlarında yaklaşımla ilgili bilgi tespit edilememiştir. 2021 yılı birinci çeyrekte ise 33 firmanın 15 tanesi yaklaşımı açıklamışken, 18 firmanın dipnotlarında bir açıklama bulunmamıştır. Firmaların finansal tabloları ve dipnotlarındaki diğer hususlar incelendiğinde uygulanan yaklaşımla ilgili daha fazla sonuca ulaşılmıştır. Bazı firmaların kullandıkları yaklaşımlar farklı şekilde tespit edilmiştir. Hangi yaklaşımı kaç firmanın uyguladığı ve nasıl belirlendiği hususu Tablo 5'de gösterilmektedir.

Tablo 5. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Tercih Edilen Yaklaşım (2 ve 3. Çeyrek)

<i>Hangi yaklaşıma göre muhasebeleştirme yapılmış?</i>	<i>Sermaye</i>	<i>Gelir</i>
<i>Dipnotlarda firma tarafından açıkça beyana göre</i>	15	7
<i>Diğer finansal tablo dipnotlarından elde edilen bilgilere göre</i>	15	5
<i>Dipnotlarda firma tarafından açıkça beyana göre bir firma hem sermaye hem gelir yaklaşımı kullanmıştır</i>	1	1

İkinci ve üçüncü çeyrekte TMS 20'ye dipnotlarında 33 firma yer verirken, bu firmaların kullanmış oldukları yaklaşımı sadece 23 tanesi belirttiğini Tablo 3 ve Tablo 4'de gözlemlenmektedir. İlgili firmaların 15 tanesi sermaye, 7 tanesi gelir yaklaşımını benimsemişken bir firma iki yaklaşımı birden benimsemiştir. Firmalar ayrıca beyan etmemiş olmasına rağmen finansal tablo dipnotları detaylı bir şekilde incelendiğinde farklı kalemlerin alt kalemi şeklinde 43 firmanın uyguladığı yaklaşıma dair kanıtlar bulunmuştur. Dipnotlarda firma tarafından beyan edilen rakamlara göre sermaye yaklaşımını kullanan firma sayısı 16 iken gelir yaklaşımını tercih eden firma sayısı 8'dir. Diğer finansal tablo dipnotlarından elde edilen bilgilere göre ise sermaye yaklaşımını kullanan firma sayısı 15 iken gelir

yaklaşımını tercih eden firma sayısı 5'dir. Tablo 5'den görüleceği üzere devletten teşvik alan firma sayısı 43'tür. Ancak TMS 20'den bahseden firma sayısı 33, yaklaşımı açıklayan firma sayısı ise 23'tür. Firmaların TMS 20'nin belirtmiş olduğu açıklama zorunluluğunu tam uygulamadığı gözlemlenmektedir. Aynı durum 2020 dördüncü ve 2021 birinci çeyrekte de söz konusu olmaktadır. Tablo 6'da 2020 yılının son çeyreğiyle ilgili tespit edilen yaklaşımlar gösterilmektedir.

Tablo 6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Tercih Edilen Yaklaşım (4. Çeyrek)

<i>Hangi yaklaşıma göre muhasebeleştirme yapılmış?</i>	<i>Sermaye</i>	<i>Gelir</i>
<i>Dipnotlarda firma tarafından açıkça beyana göre</i>	25	10
<i>Diğer finansal tablo dipnotlarından elde edilen bilgilere göre</i>	12	8
<i>İki yaklaşımı da benimseyen firma sayısı</i>	4	4

2020 dördüncü çeyreğinde finansal tablo dipnotlarında açıklanan bilgilere göre 39 firma benimsedikleri yaklaşımı belirtmiştir. Bu firmalardan 25 tanesi sermaye, 10 tanesi gelir yaklaşımını kullanırken 4 firma hem sermaye hem gelir yaklaşımını birlikte kullandığını belirtmiştir. Firmaların diğer dipnotlarından sağlanan bilgilere göre ayrıca 12 firma sermaye, 8 firma ise gelir yaklaşımına göre aldığı teşvikleri muhasebeleştirdiğini belirlenmiştir. 2021 yılı birinci çeyrek ile ilgili yaklaşım seçimleri Tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Tercih Edilen Yaklaşım (1. Çeyrek)

<i>Hangi yaklaşıma göre muhasebeleştirme yapılmış?</i>	<i>Sermaye</i>	<i>Gelir</i>
<i>Dipnotlarda firma tarafından açıkça beyana göre</i>	11	4
<i>Diğer finansal tablo dipnotlarından elde edilen bilgilere göre</i>	21	7

2021 yılının ilk çeyreği incelendiğinde 48 firma bu dönemde devletten teşvik alırken 33 firma teşvik aldığına dair açıklama yapmıştır. 33 firmadan da yalnızca 15 firma tercih ettiği yaklaşımı dipnotlarında beyan etmiştir. Bu 15 firmadan da 11 tanesi sermaye 4 tanesi gelir yaklaşımını tercih ettiğini bildirmiştir. Diğer firma dipnotları analiz edildiğinde açıkça beyanda bulunmayan firmaların farklı dipnotlarından 21 firmanın sermaye, 7 firmanın ise gelir yaklaşımını benimsediği tespit edilmiştir. Bu nedenle ilgili dönemde teşvik alan firmaların çoğunluğu teşvik ile ilgili bilgileri açıkça beyan etmediği gözlemlenmiştir.

Firmaların genel olarak faydalandıkları devlet teşvikleri incelendikten sonra COVID-19 döneminde firmalara teşvik kapsamında kullanılan Kısa Çalışma Ödeneği ile ilgili dipnotlar incelenmiş ve çeşitli bulgulara ulaşılmıştır. BİST 100'de bulunan firmaların dipnotlarında beyan edilen bilgilere göre kısa çalışma ödeneğini kullanma düzeyi Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8. Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalanma Düzeyi

<i>Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalandığını Dipnotlarda Belirtmiş mi?</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
<i>2020 2. Çeyrek</i>	12	88
<i>2020 3. Çeyrek</i>	12	88
<i>2020 4. Çeyrek</i>	7	93
<i>2021 1. Çeyrek</i>	4	96

Tablo 8 incelendiğinde BİST 100’de bulunan firmaların çoğunluğunun kısa çalışma ödeneğinden faydalanmadığı dipnotlardaki bilgilere göre yalnızca kısa çalışma ödeneğinin kullanılmaya başlanıldığı 2020 ikinci ve üçüncü çeyreklerde 12 firmanın kısa çalışma ödeneğinden faydalandığı gözlemlenmektedir. 2020 yılının son döneminde firma sayısı 7’ye düşmüş, 2021 yılının ilk çeyreğinde ise kısa çalışma ödeneğinden faydalanan firma sayısı 4 olarak tespit edilmiştir. Ancak yapılan araştırmalarda finansal tablo dipnotlarında belirtilmemesine rağmen firmaların KAP bildirimlerinden kısa çalışma ödeneğinden faydalandıkları belirlenmiştir. İlgili çalışmalar neticesinde kısa çalışma ödeneğinden faydalanma düzeyi Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9. Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalanma Düzeyi

<i>Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalıyor mu?</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
2020 2. Çeyrek	17	83
2020 3. Çeyrek	17	83
2020 4. Çeyrek	17	83
2021 1. Çeyrek	4	96

Tablo 9 incelendiğinde BİST 100’de bulunan firmaların TMS 20’ye göre 17 firmanın teşvik aldığı ancak 12 firmanın bu bilgiyi dipnotlarında paylaştığı gözlemlenmektedir. Diğer 5 firmanın dipnotlarında ilgili husus ile alakalı bir bulguya rastlanılmamıştır. İlgili firmaların teşvikten faydalandığı farklı raporlar sonucunda anlaşılmıştır. Oransal olarak bakıldığında kısa çalışma ödeneğinden faydalanan firmaların %71’i (17 firmanın 12 tanesi) bu bilgiyi dipnotlarında finansal tablo kullanıcıları ile paylaşırken, %29’unun (17 firmanın 5 tanesi) paylaşması gereken bu bilgiyi finansal tablo dipnotlarında paylaşmadığı ve muhasebe standartlarının uygulama zorunluluğunda bulunan hususları ihmal ettiği gözlemlenmektedir. Aynı şekilde 2020 yılı dördüncü çeyrekte 17 firma teşvikten faydalanırken yalnızca 7 tanesi (%41) dipnotlarında beyan etmiş, diğer 10 firma (%59) dipnotlarında konu ile ilgili bir beyanda bulunmamışlardır.

Firmaların devlet tarafından sağlanan teşvikleri ve kısa çalışma ödeneğini kullanma düzeyleri tablolarda açıklanmıştır. Tablo 10’da firmaların kısa çalışma ödeneği ve diğer teşvikleri kullanma düzeyini gösterilmektedir.

Tablo 10. Devlet Teşviklerinden Faydalanma Düzeyi

<i>Firma Sayısı</i>	<i>Sadece Kısa Çalışma Ödeneğinden Faydalanan</i>	<i>Hem Kısa Çalışma Ödeneği Bir Hem de Farklı Teşvikten Faydalanan</i>	<i>Kısa Çalışma Ödeneği Dışında Bir Teşvikten Faydalanan</i>
2020 2. Çeyrek	9	8	41
2020 3. Çeyrek	9	8	41
2020 4. Çeyrek	7	10	51
2021 1. Çeyrek	1	3	44

Tablo 10’da devlet teşviklerinden faydalanan firmaların dağılımı gösterilmektedir. BİST 100 de bulunan firmaların 2020 ikinci ve üçüncü çeyreğinde 58 tanesi, 2020 dördüncü çeyrekte 68 tanesi ve 2021 ilk çeyreğinde 48 tanesi teşviklerden faydalanmıştır. Tabloya göre ikinci ve üçüncü çeyrekte 9

firma (%16) sadece Kısa Çalışma Ödeneğinden faydalanırken, 8 firma (%13) hem kısa çalışma ödeneğinden hem de farklı bir teşvikten faydalanmaktadır. Dördüncü çeyrekte ise 7 (%11) firma sadece kısa çalışma ödeneğinden faydalanırken 10 firma (%14) başka bir teşvikle birlikte kısa çalışma ödeneğinden faydalanmaktadır. 2021 birinci çeyrekte ise yalnızca bir firma (%2) kısa çalışma ödeneğinden faydalanırken, üç firma (%6) kısa çalışma ödeneği ile birlikte başka teşviklerden de faydalanmaktadır. Kısa çalışma ödeneği dışında kalan teşviklerden faydalanma düzeyleri incelendiğinde 2020 yılının iki ve üçüncü çeyreğinde 41 firma (%71) , 2020 yılı son çeyreğinde 51 firma (%75) ve 2021 yılı ilk çeyreğinde 44 (%92) firmanın kısa çalışma ödeneği dışında kalan bir devlet teşvikinden faydalandığı gözlemlenmiştir. BİST 100’de bulunan firmaların kısa çalışma ödeneğinden faydalanma oranının düşük olduğu gözlemlenmektedir.

5. SONUÇ

2019 yılının son aylarından itibaren dünyada etkisini arttıran COVID-19 salgınının yayılımını azaltabilmek için hükümetler tarafından çeşitli kısıtlamalar, yasaklar uygulamaya koyulmuştur. Salgın nedeniyle ekonomide de ortaya çıkan daralmalara karşı firmalar ve çalışanlara çeşitli teşvikler verilmiştir. Verilen teşviklerden bir tanesi de daha önce kısmen uygulama alanı bulan kısmi(kısa) çalışma ödeneğidir. Salgının ilk dönemlerinden itibaren işyerlerini dışsal etkilerden dolayı kapatmak ya da çalışma süresini azaltmak durumunda kalan firmalara ve bu firmalarda çalışan personele destek vermek amacıyla COVID-19 salgını kısa çalışma ödeneği kapsamına alınarak talepte bulunan firmalara gerekli şartları sağlamaları durumunda ilgili desteğin verilmesi sağlanmıştır.

Muhasebe standartları açısından incelendiğinde ilgili destekler TMS 20 Devlet Teşvikleri standardı kapsamında değerlendirilmelidir. Kısa çalışma ödeneği de TMS 20’nin belirlemiş olduğu kriterleri sağlayan bir teşvik türüdür. Bu sebeple ilgili teşvikten faydalanan firmaların TMS 20’nin belirlemiş olduğu muhasebeleştirme ve raporlama şartlarına uymaları gerekmektedir. Çalışma da BİST 100 endeksinde bulunan firmaların salgının ilk yılında (2020 2. Çeyrek – 2021 1. Çeyrek) kısa çalışma ödeneğinden ve diğer teşviklerden faydalanma düzeyleri araştırılmıştır. Araştırmaya konu olan firmaların devlet teşvik ve yardımlarından faydalanma durumları 2. ve 3. çeyrekte %58 olarak tespit edilmiştir. Son çeyrekte ise bir önceki çeyreğe göre %16 artış gösterdiği görülmüştür. 2021 yılının ilk çeyreği incelendiğinde ise bir önceki çeyreğe göre %29 oranında bir düşüş yaşanmıştır.

Çalışmaya konu olan şirketler Borsa İstanbul’da kote oldukları için muhasebe standartlarını uygulamakla yükümlüdürler. Muhasebe standartlarının en temel özelliklerinden biri niteliksel bilginin sunulmasıdır. Niteliksel bilginin özellikleri hem ihtiyaca uygun olması hem de sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak ortaya koymasındır. Bağımsız denetim raporları mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin değeri hakkında yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi şeffaf bir şekilde sağlaması gerekir. Devlet tarafından sağlanan çeşitli teşviklerden faydalandığı ancak firmaların bir kısmının ise TMS 20’nin belirlemiş

olduğu şartları tam yerine getirmeyip ilgili teşvikler ile ilgili bilgileri bilanço dipnotlarında açıklamadıkları gözlemlenmiştir.

BİST 100 endeksinde bulunan firmaların 2020 yılında 17, 2021 yılında ise 4 tanesi kısa çalışma ödeneğinden faydalanmıştır. Bu firmaların ise 2020 yılındın ikinci ve üçüncü çeyreğinde 5, son çeyreğinde ise 10 tanesinin finansal tablo dipnotlarında herhangi bir açıklama yapmadığı gözlemlenmiştir. Bu da firmalar tarafından yayınlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına tam uyum ile sunumunun yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Akay, H. ve Oğuz, M. (2015). Türk turizm sektöründe teşvikler ve 20 nolu Türkiye muhasebe standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 213 - 228.
- Altınkaynak, F. ve Doğan, Ö. (2020). Türkiye'deki Finansal raporlama çerçevelerine göre devlet teşviklerinin karşılaştırmalı analizi: Turizm sektörü örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (86), 79-96.
- Anderson, R. M., Heesterbeek, H., Klinkenberg, D., ve Hollingsworth, T. D. (2020). How will country-based mitigation measures influence the course of the COVID-19 epidemic? *The Lancet*(395), 931-934. doi:10.1016/S0140-6736(20)30567-5
- Ashraf, B. N.(2020). Economic impact of government interventions during the covid-19 pandemic: International evidence from financial markets, *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 27, <https://doi.org/10.1016/j.jbef.2020.100371>
- Bakanlar Kurulu, *İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 26 Mayıs 2008 Tarih ve 26887 Sayılı Resmi Gazete
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 26 Mart 2020 Tarih ve 31080 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer)
- Bozdemir, E. (2010). İstihdama yönelik işveren sigorta primi teşviklerinin Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları (TMS-20) açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), 93 - 116.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, *4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu*, 8 Eylül 1999 Tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazete.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, *Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik*,13 Ocak 2009 Tarih ve 27109 Sayılı Resmi Gazete
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, *Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik*,30 Nisan 2011 Tarih ve 27920 Sayılı Resmi Gazete
- Çelik, T. Z., Gerekli, İ., Ertürk, S., Günay, Y., ve Bilginer, M. (2016). TMS 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 5(2), 293 - 304.
- Dursun, G. D., Kablan, A. ve Mangırcı, T. (2017). Muhasebe standardı kapsamında yatırım teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (46), 35-46.
- Ertaş, F. C., Çidem, İ. ve Çiğdem, R. (2017). Tarımsal teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 577 - 591.

- Giupponi G., Landais C. Building effective short-time work schemes for the COVID-19 crisis, <https://voxeu.org/article/building-effective-short-time-work-schemes-covid-19-crisis>
Erişim Tarihi 15.03.2021
- Grant Thornton Nisan 2020, COVID-19 Kapsamında Kısa Çalışma Ödeneği Şartları ve Başvuru Koşulları, <https://www.grantthornton.com.tr/en-guncel/makaleler/kisa-calisma-odeneği/> Erişim Tarihi 15.03.2021
- İş Kur Raporlar <https://www.iskur.gov.tr/kurumsal-bilgi/raporlar/> Erişim Tarihi 13.04.2021
- Kabataş, Y. (2009). Sosyal Güvenlik Kanunu ile getirilen bazı teşviklerin Türkiye finansal raporlama standartları (TMS 20) açısından incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 27(2), 413 - 427.
- Kamu Gözetim Kurulu. (2005, 11 1). TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. 25983 Sayılı Resmi Gazete.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) <https://www.kap.org.tr/tr/> (Erişim Tarihi 01.06.2021)
- Karasioğlu, F. ve Kınalı, F. (2017). TMS – 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme ve finansal raporlama süreci. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 140 - 150.
- Karataş, G. ve Tetik, N. (2018). Turizm işletmelerine sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin TMS-20 standardı ve tekdüzen muhasebe sistemi açısından karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 11(1), 1-26.
- Kuzgun, İ. (2005). Türkiye'de kısa çalışma. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 33 - 52.
- OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19) Job retention schemes during the COVID-19 lockdown and beyond, 12 10 2020, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/job-retention-schemes-during-the-covid-19-lockdown-and-beyond-0853ba1d/#endnotea0z2> Erişim Tarihi: 09.03.2021
- Okutmuş, E., Uyar, S. ve Gövce, M. (2015). Sağlık turizminde devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16(2), 63 - 82.
- Onay, A. (2016). Muhasebe standartları kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31 - 45.
- Onur, G. (2020). TMS 20 - devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardının örnek uygulamalarla değerlendirilmesi. *Izmir Democracy University Social Sciences Journal*, 3(1), 24-41.
- Reuters. ECB Asset Purchase Programme Boosts Euro. The Guardian; 2020 Mar 19. <https://www.theguardian.com/world/2020/mar/19/ecb-asset-purchase-programme-boosts-euro> Erişim Tarihi:11.03.2021
- Siddik, N. A. (2020). Economic stimulus for COVID-19 pandemic and its determinants: evidence from cross-country analysis, *Heliyon*, 6(12) <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e05634>
- Sönmez, F. (2005). Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (28), 125 - 140.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 standardındaki devlet teşvikleri ile Türkiye'de yeni teşvik sisteminde yatırıma sağlanan desteklerin muhasebe ve vergi açısından incelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(2), 431 - 453.

- Temelli, F. (2019). Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 1-18.
- Tunçez, H. A. ve Ateş, A. (2016). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardı (TMS 20) Kapsamında turizm sektöründe muhasebe işlemleri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(41), 87 - 96.
- Uluslan, H. (2008). Türk muhasebe hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415 - 433.
- Uluslararası Çalışma Örgütü ILO (2020). COVID-19 Ortamında ve Sonrasında Uzaktan Çalışma Uygulama Klavuzu, ISBN 978-92-2-033624-3 (Türkçe PDF) https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---europe/---ro-geneva/---ilo-ankara/documents/publication/wcms_759299.pdf
- Wolf Michael, The long and short of short-time work amid COVID-19, Deloitte Insight 2020 june, <https://www2.deloitte.com/xe/en/insights/economy/short-time-work-amid-covid-19.html>
- World Economic Situation and Prospects 2021, Executive <https://www.un.org/development/desa/dpad/publication/world-economic-situation-and-prospects-2021/> Erişim Tarihi: 11.03.2021
- Worldometers COVID 19 Sayıları, <https://www.worldometers.info/coronavirus/countries-where-coronavirus-has-spread/> Erişim tarihi 18.02.21
- Yazarkan, H. ve Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). KOSGEB tarafından KOBİ'lere sağlanan desteklerin muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 1 - 14.
- Yıldız, F., Topal, Y. ve Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi işletmelerine verilen teşviklerin "TMS 20: devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması" standardı ışığında incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 295 - 312.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye muhasebe standartları kapsamında tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 57 - 71.
- Yürekli S. (2020) Çalışma hayatında koronavirüs (Covid-19) salgınının etkileri, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid-19 Hukuk Özel Sayısı*. 38(2)
- Zeytinoğlu, E. ve Gönen, S. (2015). Devlet teşvik ve yardımlarının TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (45), 175 - 189.