



## Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi

Sedat COŞKUN

Öğr. Gör.,Dr, MCBÜ Kula Meslek Yüksekokulu İşletme Yönetimi Bölümü  
sedat.coskun@cbu.edu.tr

### Öz

Teşvik, temel olarak belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme şeklinde tanımlanmaktadır. Bugüne kadar devletler tarafından farklı zamanlarda birçok teşvikler gerçekleştirilmiştir. Bu teşvikler temel amacı kaynakların etkin ve doğru yönetimini amaçladığı gibi ülkenin refah seviyesinin yükseltilmesi ve özellikle bölgeler arası gelişmişlik düzeylerinin giderilmesini amaçlamaktadır. Verilen teşviklere genel olarak baktığımızda; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri gibi destekleri sıralamak mümkündür. İşletmelerin faydalanmış olduğu bu teşviklerin uluslararası standartlara göre kayıtlaması ve raporlaması gerekmektedir. Çalışmada işletmelerin teşvik kapsamında elde ettikleri maddi duran varlıkların Muhasebe Standartları kapsamında değerlendirilmiş ve örnek muhasebe kayıtları üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Teşvik, UMS-20, Maddi Duran Varlıklar, Muhasebe, Standart.

## Within the Framework of Accounting Standards, Being Evaluated of Tangible Fixed Assets Obtained Within the Scope of Incentive

### Abstract

Incentive is basically defined as tangible and intangible supports, assistance and encouragements provided by state in different ways so that some economic activities can improve themselves more rapidly as compared with others. Until now, state has put many incentives into effect in different times. Main aim of these incentives is to manage sources efficiently and productively and to increase welfare level and to correct especially development level between regions. When incentives are examined as whole, it is possible to array them as wage and real incentives, tax incentives and suretyship and guaranty incentives. Incentives, from which companies take benefit, is required to be noted down and be reported according to national standards in the process of accounting records. In this study, fixed assets, which companies acquire within the scope of incentive, are evaluated within the scope of Accounting Standards and explained on the basis of sample accounting records.

**Keywords:** Incentive, IAS 20, Tangible Fixed Assets, Accounting, Standart.

## Giriş

Ülkeler belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla çeşitli yöntemlerle karşılıklı veya karşılıksız şekilde maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelerle ülke kaynaklarını yönlendirirler. Elbette bu yönlendirmelerin amacı, ülke refahının artması ve işletmelerinin daha rekabetçi bir yapıya sahip olması aynı zamanda geri kalmış bölge ya da sektörlerin geliştirilmesidir. Ülkeler bu amaçlarına ulaşabilmek için bir yandan dışarıdan yatırımı çekici ve içeride yatırım faaliyetlerinin önünü açıcı bir takım teşvikler uygulamalar (Oyman,2013:8).

Teşvik “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek ve özendirmelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Uluslan,2008:416).

Teşviklerin esası, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara yönlendirilmesi olup, refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesidir. Günümüzde teşvikler vergi muafiyet istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları şeklinde olabileceği gibi, enerji indirimleri, arsa tahsisi ve finansman kolaylıkları sağlayan birtakım yöntemler şeklindedir (Sönmez,2005:125).

Türkiye’de bugüne kadar devlet tarafından farklı zamanlarda birçok teşvikler gerçekleştirilmiştir. Verilen teşviklere genel olarak baktığımızda; elektrik, su, arazi tahsisi, vergi indirimi, varlık destekleri, ar-ge destekleri ve indirimli faiz oranları gibi destekleri sıralamak mümkündür. Nitekim işletmelerin faydalanmış olduğu teşvikleri muhasebe kayıt süreçleri de uluslararası standartlara göre kayıtlanması ve raporlanması gerekmektedir. Bu çalışmada işletmelerin teşvik kapsamında elde ettikleri duran varlıkların, Türkiye Muhasebe Standartları teşvikler standardına göre varlıklara ilişkin değerlendirme ilkeleri kapsamında değerlendirilmiş olup, standardın getirdiği Sermaye Yaklaşımı Yöntemi ve Gelir Yaklaşımı Yöntemine göre örnek uygulamalar üzerinden muhasebe kayıtları incelenmiştir.

## Teşviklerin Amaçları, Özellikleri Ve Sınıflandırılması

Devlet teşviklerinin amaçları ülkelerin gelişmişlik seviyesine bağlı olarak değişmektedir. Genel olarak teşviklerin amacı;

- Bölgesel dengesizliklerin giderilmesi ve geri kalmış yörelerin kalkındırılması,
- Sermayeyi tabana yaymak,



- Küreselleşme ve uluslararası rekabet gerçeği karşısında sanayinin rekabet gücünün korunması ve güçlendirilmesi,
- Üretime, yatırıma ve ihracata yapılacak yardımlarla istihdamı arttırmak,
- Katma değeri yüksek ileri ve uygun teknolojilerin kullanılmasını sağlamak olarak ifade edilebilir (Mat, 2007: 25)

Devlet teşvikleri veriliş amaçlarına göre çeşitli özelliklere sahiptirler. Devlet teşviklerinin bazı özellikleri şu şekildedir;

- Teşvik olarak verilecek meblağ devlet tarafından sağlanır.
- Teşvikler aynı ve nakdi yardımlar olabileceği gibi, işletmelerin yapacakları bir uygulamayı destekler türden bir kolaylıkta olabilmektedir.
- Teşviklerden kamu kesiminin yararlandığı durumlar olsa da asıl amaç özel sektörleri kapsayıcı nitelikte olmasıdır.
- Teşviklerin devlete doğrudan bir katkısı yoktur. Tam aksine verilen teşviklerin devlete bir maliyeti söz konusudur.
- Teşvikler özel sektörün aktifini arttırabilmekte veya özel sektörlerin aktiflerinin azalmasını engelleyebilmektedir.
- Teşvikler, amaçlanan yatırımların içeriğini, sektörünü, yatırım yerini, büyüklüğünü ve hangi zamanda yapılacağını etkileyebilir (Ay, 2005:178).

Teşvikler verilen desteklere göre; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olmak üzere gruplandırılmaktadır.

**Parasal Teşvikler:** İşletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla verilen teşviklerdir. Bu teşvikler karşılıksız olabileceği gibi karşılıklı olarak da verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir.

**Aynı Teşvikler:** Devletin karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yaptığı aynı yardımlardır. Karşılıksız aynı teşviklere, 2004/7513 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konan Organize Sanayi Bölgelerinde Yer Alan Parsellerin Gerçek ve Tüzel Kişilere Bedelsiz Tahsisine İlişkin Yönetmelik kapsamında bedelsiz yatırım yeri tahsisi örnek olarak gösterilebilir.

**Vergi Teşvikleri:** Bu teşvikler bazı sektörlerin desteklenmesi amacıyla düşük vergi oranları uygulanması, vergi istisna ve muafiyetleri tanınması, vergiye tabi gelirden bazı indirimlerin yapılmasına izin verilmesi ve zarar mahsubu gibi teşviklerdir.



Garanti ve Kefalet Teşvikleri: Bu tür teşvikler devletin bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere borç temini için garanti vermesi yani bir anlamda onlara kefil olmasıdır.

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).

### **Türkiye’de Yeni Teşvik Sistemi Ve Teşvik Sistemi İle Sağlanan Destekler**

Türkiye’de şu an 15.06.2012 tarihinde 28328 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak yasalaşmış bulunan yeni teşvik sistemi uygulanmaktadır. Bu teşvik sistemi bir önceki teşvik sistemi üzerine birtakım değişiklikler yapılarak oluşturulmuştur. Yeni teşvik sistemimizde de bir önceki teşvik sistemlerinde olduğu gibi toplumun refahını seviyesini artırmak temel amacıyla yürürlüğe konulmuştur (Yıldız vd. 2012: 296).

Ülkemizde bölgeler arası gelişmişlik farkı bir hayli fazla olduğundan teşvik sistemimiz bölgesel önceliklere dayandırılmaktadır. Bununla birlikte teşvik sistemimiz alt yapı yatırımları sağlık ve eğitim gibi sosyal amaçlı yatırımları da destekleyebilecek biçimde oluşturulmuştur. Teşvik sistemimizde ayrıcalıklı sektörler olarak listelenen sektörlerin dışında faaliyet gösteren işletmelere özel teşvik uygulamaları sağlanmamaktadır. Destek sistemimizde kamuoyunun tepkisine yol açan ve amacının dışında kullanıldığı tespit edilen nakit yardımlar yürürlükten kaldırılmış, onun yerine piyasa ihtiyaçlarına göre belirlenen yatırımlara farklı destek unsurları getirilmiştir. Bununla birlikte bir önceki teşvik sistemimizin KOBİ'lere yönelik ve geri kalmış bölgelerimize yönelik destek unsurlarının yetersiz olduğu saptanarak AB standartlarında ülkemize uygun bir biçimde yeni destek unsurları kullanılmaya başlanmıştır (Üzümcü ve Doğan, 2001:300).

Yeni teşvik sisteminin genel olarak incelediğimizde; esas itibariyle cari açığı düşürücü bir amaç kapsamında stratejik ve öncelikli yatırımların bölge farkı olmaksızın teşvik edilmesi ilke olarak belirlenmiştir. Yeni teşvik sistemi aynı zamanda bölgesel gelişmişlik farklarını azaltılması için ağırlıklı olarak doğu ve güneydoğu bölgesindeki illeri içine alan 6. Bölge için Gelir Vergisi Stopajı Desteği ve Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği amaçlamaktadır (Coşkun ve Yoruldu, 2013:1).

Yeni teşvik sisteminin genel teşvik uygulamaları ile bölge ayrımı yapılmaksızın, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile diğer teşvik uygulamaları kapsamında yer almayan ve belirlenen asgari sabit yatırım tutarı şartını sağlayamayan yatırımlar hariç olmak üzere, bütün yatırımların KDV İstisnası ve Gümrük Muafiyeti destekleri ile desteklenmesine devam edilecektir. Yeni teşvik sisteminde genel kural il bazlı bölgesel teşvik



uygulanmasına geçilmekte; belirlenen bölgelerde yer alan Organize Sanayi Bölgeleri'nde yapılacak yatırımlar, sektörel iş birliğine dayalı yatırımlar ve Ar-Ge ve çevre yatırımları ile büyük ölçekli yatırımlar için daha kapsamlı ve avantajlı teşvik unsuru sağlanmaktadır. Yine yeni teşvik sistemiyle ilk defa stratejik ve öncelikli yatırımlar için farklı teşvik sistemi getirilmektedir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 22). Diğer yandan yeni teşvik sistemi'nin hedeflerine baktığımızda; cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılması, en az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi, destek unsurlarının etkinliğinin artırılması, kümelenme faaliyetlerinin desteklenmesi ve teknolojik dönüşümü sağlayacak yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren yatırımların desteklenmesi olarak açıklanabilir. Bu bağlamda teşvik sisteminin önceki teşvik uygulamalarından farklı olarak daha çok bölgeyi kapsamaması, devletin üstlenmiş olduğu yükümlüklerin özellikle vergisel avantajlar ve stratejik yatırımlara verdiği desteklerle ayrıştığını değerlendirebiliriz (Coşkun ve Yoruldu, 2013:2).

Yasal düzenlemeleri tamamlanarak 15.06.2012 tarihi itibariyle yürürlüğe giren yeni teşvik sisteminin desteklerini incelediğimizde;

- Genel teşvik uygulamaları,
- Bölgesel teşvik uygulamaları,
- Büyük ölçekli yatırımların teşviki,
- Öncelikli yatırımların teşviki,
- Stratejik yatırımların teşviki

Şeklinde beş farklı teşvik unsurunu içerdiği görülmektedir. (15.06.2012 Tarih ve 28324 Sayılı Resmî Gazete)

## **Teşvikle İlgili Muhasebe Standartları Ve Muhasebe Uygulamaları**

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı devlet tarafından işletmelere yapılan devlet bağışlarının ve çeşitli bilimlerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak uygun yöntemin tespit edilmesi ve rapor döneminde işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde yararlandığının belirtilmesi suretiyle işletmelerin finansal tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin temini amaçlamaktadır (Sönmez, 2005: 132).

Standardın 3. paragrafında teşvik şöyle tanımlanmıştır; "işletmenin faaliyet konuları ile ilgili olarak belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır" şeklinde tanımlanmaktadır (TMSK, Yayınları-5,2010:518).



Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre bu standardın kapsamı aşağıdaki gibidir (TMS 20, 1. ve 2. paragraf);

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır. Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz:

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;
- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri

TMS 20'ye göre devlet teşvikleri parasal ve parasal olmayan devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devletin yatırımcılara sağladığı kredi, faiz indirimi gibi finansman desteği şeklinde olan teşvikler parasal devlet teşvikleri olarak nitelendirilmektedir. İşletmelerin kullanması amacıyla işletmelere verilen arsa veya diğer kaynaklar ise parasal olmayan devlet teşvikleri olarak nitelendirilmektedir. Parasal teşviklerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolara aktarılmasında; Yapılan finansal desteğin tutarı olduğu gibi yansıtılır. Parasal olmayan devlet teşviklerinde ise verilen arsa gibi varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilmelidir. Varlıklar tespit edilen tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılır (TMS 20, 23. Paragraf).

TMS 20'ye göre aşağıdaki hususların finansal tabloların dipnotlarında açıklanması istenmektedir.

- Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,
- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları,
- Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.



## Teşvik Kapsamında Elde Edilen Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi

Türkiye muhasebe standartları maddi duran varlıkları 16 numaralı maddi duran varlıklar standardında ele almıştır. Bu standartın amacı şöyle tanımlanmıştır; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları olarak ifade edilmiştir.

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir (TMS 16 md.6). TMS 16 maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman tutarlarının ve değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin konuları düzenlemektedir. Bir maddi duran varlık bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara varlık olarak alınabilmektedir (TMS 16 md.7). Varlık olarak muhasebeleştirilme kriterini taşıyan bir maddi duran varlık ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülür (TMS 16 md.15).

Bu varlıkların ilk maliyetleri aşağıdakilerden oluşmaktadır (TMS 16 md.16):

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı;
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet;
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

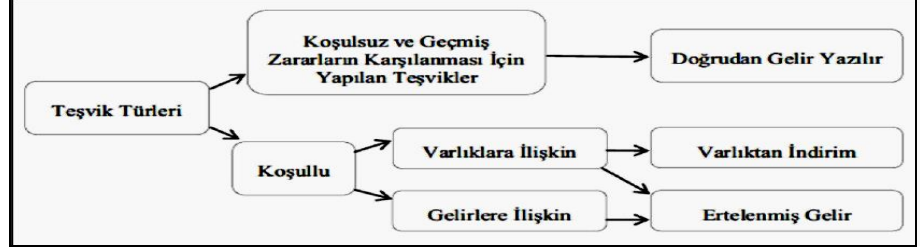
Maddi duran varlığın maliyetine girmeyen unsurlar ise bir tesisin açılma maliyetleri, ürün ve/veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler, yönetim ve diğer genel giderlerdir (TMS 16 md. 19). Diğer yandan, varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında





indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur (TMS 20, 25,26,27. Paragraf).

### Şekil 1: Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri



Kaynak: (Elitaş ve Elitaş, 2010:130.)

Şekil 1’de incelendiği üzere varlıklara ilişkin muhasebeleştirilme sürecinde teşvikler; temelde koşullu ve koşulsuz olarak iki başlık altında takip edildiği, koşulsuz olarak kabul edilenler doğrudan gider yazılabilirken, koşullu olarak kabul edilenler ise varlıktan indirim ve ertelenmiş gelir yöntemlerine göre kayıtlanabileceğinin öngörüldüğü şekil üzerinden anlaşılmaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak TMS-20’de yaklaşımları incelediğimizde; Standardın 13. Paragrafında açıklandığı üzere, teşvikin doğrudan öz kaynak olarak kaydedildiği “Sermaye Yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha uzun zamanda kar ya da zararda muhasebeleştirildiği “Gelir Yaklaşımı”dır.

#### Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımına göre edinilen teşvikler bilançoda izlenmelidir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi standardına göre bu yaklaşımın gerekçeleri şöyledir;

Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir (TMS20, 13. Paragraf).

Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir (TMS20, 13. Paragraf).

#### Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik ve oransal şekilde kâr ya da zarara alınması esastır. (Sistematik dağıtım, gider tanıma kurallarından ikincisidir. Buna göre; birden fazla





dönemde faydalanılan bir malın maliyeti, dönemler itibariyle dağıtılır. Örneğin, Amortisman dağıtımı) Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (TMSK, Yayınları-5,2010:522).

TMS-20 çerçevesinde teşvik kapsamında elde edilen duran varlığın gelir yaklaşımına ve sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi örnekler üzerinden açıklanacaktır.

### Örnek Uygulama 1

SC işletmesi Orta Ölçekli Sanayi Bölgesinde avize imalatı yapan bir firmadır. İşletme yurtiçi ve yurtdışı tedarikçilerden hammadde ihtiyacını karşılamaktadır. SC işletmesi artan iş hacmi ve artan pazardan daha fazla pay alabilmek için yeni yatırımlara ihtiyaç duymaktadır. İşletmenin yatırım planlarında üretim hacmini artıracak yeni bir makine alımı vardır. İşletmenin mali yapısı yatırımı sağlayacak yeterli fon kaynaklarına sahip değildir. İşletme yaptığı araştırmalar sonucunda makineyi teşvik kapsamında almaya karar vermiştir. İşletme tüm yasal işlemleri tamamlamıştır. İşletme üretim bölümünde kullanmak üzere makineyi 01.03.2014 tarihinde %50 devlet teşviki kapsamında 100.000 TL +%18 KDV ile almıştır. İşletme destek kapsamında almış olduğu makineye ilişkin faturayı ilgili kuruma teslim etmiştir. İlgili kurum teşvik kapsamındaki tutar için ilgili bankaya ödeme talimatı vermiş, tutar işletmenin banka hesabına 30.03.2014 tarihinde aktarılmıştır. Alınan makine işletme tarafından %20 oranında ve 5 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre işleme tabi tutulacaktır.

#### *Sermaye Yaklaşımında Ertelemiş Gelir Yöntemi*

Kıst amortisman yöntemine göre hesaplamalar aşağıdaki gibidir;

$$100.000 \text{ TL} / 5 \text{ yıl} = 20.000 \text{ TL}$$

$$20.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 1.666 \text{ TL}$$

$$1.666 \times 9 \text{ ay} = 15.000 \text{ TL (2014 yılı makine amortismanı)}$$

$$50.000 \text{ TL} / 5 \text{ yıl} = 10.000 \text{ TL}$$

$$10.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 833 \text{ TL}$$

$$833 \times 9 \text{ ay} = 7.497 \text{ (alınan teşvikin 2014 yılı gelir hesabına aktarılacak tutarı)}$$



**Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları  
Kapsamında İncelenmesi**

.....01.03.2014.....			
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	100.000 TL		
191 İ. KDV Hs.	18.000 TL		
	100 Kasa Hs.		118.000 TL
Makinenin Alımı			
.....30.03.2014.....			
102 Bankalar Hs.	50.000 TL		
	382 Alınan Devlet Teşvikleri Hs.	7.497 TL	
	482 Alınan Devlet Teşvikleri Hs.	42.503 TL	
100.000 X 0.50 = 50.000 TL Devlet Teşvik Tahsili			

İşletmenin yararlandığı 50.000 TL tutarında teşvik tahsil edildiğinde bilanço hesapları olan 382 ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlemekteyiz. Makinenin yararlı ömrü 5 yıl olduğu için her yıl düzenli olarak makine için amortisman ayrılacaktır. Amortisman ayrılırken amortisman tutarı kadar olan 382 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlediğimiz kısım gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvikleri Gelirleri hesabında izlenmelidir.

.....31.12.2014.....			
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	15.000 TL		
	257 Birikmiş Amortismanlar	15.000 TL	
2014 Yılı Amortisman Gider Kaydı			
.....31.12.2014.....			
382 Alınan Devlet Teşvikleri Hs.	7.497 TL		
	643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs.	7.497 TL	
Amortisman Ayrılan Kısımın Gelir Tablosuna Aktarımı			
.....31.12.2014.....			
482 Alınan Devlet Teşvikleri Hs.	10.000 TL		
	382 Alınan Devlet Teşvikleri Hs.	10.000 TL	
Sonraki Yıl Amortisman Tutarının Aktarımı			

*Sermaye Yaklaşımı Varlıktan İndirim Yöntemi*

Makinenin değeri 100.000 TL'dir. Makine için devlet teşviki %50 olan 50.000 TL tahsil edilmiştir. 50.000 TL makinenin değerinden indirilmiştir. 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabının durumu 100.000-50.000 TL'dir.

12 aylık amortisman tutarı:  $50.000/5 = 10.000$  TL

9 aylık amortisman tutarı (01.03.2014 itibariyle başlangıç):

$10.000 \text{ TL} / 12 = 833 \text{ TL}$   $833 \times 9 = 7.497 \text{ TL}$



.....30.03.2014.....		
102 Bankalar Hs.	50.000 TL	
	253 Tesis, Makine Ve Cihazlar Hs.	50.000 TL
Varlıktan İndirim Yöntemi		
.....31.12.2014.....		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	7.497 TL	
	257 Birikmiş Amortismanlar	7.497 TL
<i>2014 Yılı Amortisman Gider Kaydı</i>		

*Gelir Yaklaşımı Yöntemine Göre Çözüm*

.....30.03.2014.....		
102 Bankalar Hs.	50.000 TL	
	643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs	50.000 TL
Gelir Yaklaşımı Yöntemi		
.....31.12.2014.....		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	15.000 TL	
	257 Birikmiş Amortismanlar	15.000 TL
(2014 Yılı Amortisman Gider Kaydı)		

**Örnek Uygulama 2**

Bu örneğimizde teşvik kapsamında yurtdışından vergi muafiyeti teşviki ile alınan makinenin muhasebeleştirilmesi incelenilecektir. ABC işletmesi Genel Teşvik Uygulamaları kapsamında yatırım teşvik belgesi ile 20.12.2013 tarihinde üretim bölümünde kullanmak için 60.000 TL tutarında X makinesini ithal etmek için başvurmuş ve makinenin bedeli için akreditif açtırmıştır. ABC işletmesi 05.01.2014 tarihinde gerekli işlemleri yaparak makineyi ithal etmiştir. İşletme gümrük vergisinden muafır.

Teşvik kapsamında elde edilen X makinesi ile ilgili bilgiler şöyledir;

Makine Bedeli: 60.000 TL      Gümrük Vergisi: % 2

Faydalı Ömür: 15 Yıl



**Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları  
Kapsamında İncelenmesi**

*Sermaye Yaklaşımı Yöntemi*

.....20.12.2013.....		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		61.200 TL
Teşvikli Yatırımlar		
Makine Bedeli	60.000 TL	
Gümrük Bedeli	1.200 TL	
	102 Bankalar Hs.	60.000 TL
	360 Ö.V.F. HS.	1.200 TL
Makinenin Alımı		
.....05.01.2014.....		
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar		61.200 TL
360 Ö.V.F. Hs.		1.200 TL
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	61.200 TL
	382.0X Kısa Vadeli Gümrük Vergisi Teşviki Hs.	180 TL
	482.0X Uzun Vadeli Gümrük Vergisi Teşviki Hs.	1.020 TL
.....31.12.2013.....		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.		9.180 TL
	257 Birikmiş Amortismanlar	9.180 TL
2013 Yılı Amortisman Gider Kaydı		
.....31.12.2013.....		
382.0X Kısa Vadeli Gümrük Vergisi Teşviki Hs		180 TL
	643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs	180 TL
.....31.12.2013.....		
482.0X Uzun Vadeli Gümrük Vergisi Teşviki Hs		180 TL
	382.0X Kısa Vadeli Gümrük Vergisi Teşviki Hs	180 TL

*Gelir Yaklaşımı Yöntemi*

.....20.12.2013.....		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		61.200 TL
Teşvikli Yatırımlar		
Makine Bedeli	60.000 TL	
Gümrük Bedeli	1.200 TL	
	102 Bankalar Hs.	60.000 TL
	360 Ö.V.F. Hs.	1.200 TL
Makinenin Alımı		
.....05.01.2014.....		
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar		61.200 TL
360 Ö.V.F. Hs.		1.200 TL
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	61.200 TL
	643 Devlet Teşvik Gelirleri Hs.	1.200 TL



.....31.12.2013.....		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	9.180 TL	
257 Birikmiş Amortismanlar		9.180 TL
2013 Yılı Amortisman Gider Kaydı		

## Sonuç

Ülkeler ekonomik hedeflerini gerçekleştirebilmek için bir takım ekonomik araçlar kullanmaktadırlar. Devlet teşvikleri de ülkelerin kullandıkları araçlardan birisidir. Devlet teşvikleri kavramı, kamudaki bazı sektörlerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini hızlandırabilmek için devletin verdiği maddi ve manevi destekler ile birlikte o sektörlerle karşı bir özenti oluşturabilmek için yaptığı yardımlar olarak tanımlanabilmektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde teşvik kapsamında elde edilen duran varlığın kayıt süreçleri muhasebe standartları kapsamında değerlendirilmiştir. Standartların getirdiği, sermaye ve gelir yaklaşımlarına göre uygulamalar örnekler üzerinden incelenmiştir. Sonuç olarak bir değerlendirme yapıldığında; sermaye yaklaşımına göre edinilen teşvikler bilançoda izlenmektedir. Sermaye yaklaşımında teşvike konu olan varlıkların yararlı ömürlüleri boyunca ayrılan amortisman tutarları kadar bilanço hesabında izlenen kısım gelir tablosu hesabı olan Devlet Teşvikleri Gelirleri hesabında izlenmelidir. Bu durum ayrılan amortisman tutarlar üzerinden işletmenin karının daha gerçekçi hesaplanmasını olanak tanımaktadır. Bu nedenle teşvik destek unsurlarının sermaye yaklaşımına göre kaydedilmesi işletmeler açısından daha gerçekçi olacaktır. Gelir yaklaşımında ise, devlet teşviklerinin ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik ve oransal şekilde kâr ya da zarara alınması esastır. Bununla birlikte teşvik kapsamında elde edilen duran varlığın, gelir yaklaşımı yöntemine göre muhasebeleştirildiğinde bilanço hesapları yerine gelir tablosu hesabında izlenecektir. Elde edildiği zamanda gelir tablosu hesabıyla ilişkilendirildiğinde işletmenin dönem kârı, olması gereken dönem kârına göre daha yüksek olacaktır. Bu nedenle bu yöntemin işletmelere fazladan vergi artışı olmasına neden olacağı çalışma sonucunda tespit edilmiştir.



## Kaynakça

- Ay, H.M. (2005). Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Üzerindeki Etkisi. Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi. Sayı 5 (2), 176-184.
- Coşkun, S. Ve Yoruldu, M.(2013).“Teşvik Sisteminin Bölgesel Ekonomilere Getirdiği Vergisel Avantajların İncelenmesi”,5.Ulusal Yerel Ekonomiler Kongresi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Elitaş, C. Ve Elitaş, B.L. (2010). Tms Tfrs Yorumlar Ve Örnek Uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökmen S. Emre K. (2012). Açıklamalı Örneklemeli Yeni Teşvik Sistemi, İsmmmmo Yayınları, Sayı:151, Sayfa:22
- Küçükkahraman, Burak.(2013). “Tms 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar ” Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar
- Mat, H. (2007). Yatırım Ve İstihdamı Arttırmak Amacıyla Devletin Arsa, Arazi Ve Diğer Teşvik Uygulamaları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Oyman, T.(2013). “Isparta İlinde Teşvik Ve Destek Alan İşletmelerde Memnuniyet Düzeyinin Ölçülmesi”,Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, 28(2005), 125-140.
- Tmsk (2010) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ifrs/Ias) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Ankara, Tmsk Yayınları-5
- Türkiye Muhasebe Standartları 20 Nolu Tebliğ. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.30.12.2012http://Www.Kgk.Gov.Tr/Contents/Files/Tfrs2013/Tms/Tms20.Pdf
- Ulusan, H.(2008).“ Türk Muhasebe Hukuku @Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması”, Cilt:22, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Temmuz Sayı:2
- Üzümcü, A. Ve Doğan, A. (2001). Türkiye Ve Sivas'ta Yatırım-Kobi Teşviklerinin Gelişimi. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2 (1), 299-318.
- Yıldız, F. Topal, Y. Ve Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin “Tms20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. Akü İİBF Dergisi. Sayı (14) 1, 295-312.



15.06.2012 Tarih Ve 28324 Sayılı Resmi Gazete  
[Http://Www.Resmigazete.Gov.Tr/Eskiler/2012/06/20120615-1.Htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120615-1.htm)

Türkiye Muhasebe Standartları, [Http://Kgk.Gov.Tr/Contents/Files/-Tms16.Pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/-Tms16.pdf) (10.04.2016)

