

# TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Hikmet ULUSAN<sup>(\*)</sup>

**Özet:** Devlet teşviklerini muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı. Türk Muhasebe Hukuku'nda gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Gelir yaklaşımı çerçevesinde, varlıklara ve gelire ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili iki alternatif yöntem vardır: Brüt yöntem ve net yöntem. Her iki yöntemin faaliyet sonucu üzerine etkisi aynı olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Teşvikleri, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Devlet Teşviklerinin Raporlanması

**Abstract:** There are two broad approaches to the accounting method of government grants: the capital approach and the income approach. The Turkish Accounting Law has adopted the income approach. Under the income approach, there are two alternative methods of the accounting for and the reporting of government grants related to assets and income: the gross method and the net method. Both methods have the same effect on the operating results.

**Key Words:** Government Grants, The Accounting for Government Grants, The Reporting of Government Grants

## I. Giriş

Teşvikler daha yüksek refah düzeyine ulaşmak amacıyla kaynakların belirlenen stratejiler doğrultusunda verimli alanlara kanalize olmalarını sağlamak için kullanılan politika araçlarından biridir. Ülkeler çok farklı gerekçelerle teşvik politikaları geliştirip uygulamaktadırlar (Duran, 2003: 1, 99). Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards, IAS/IFRS)'ndan 20 nolu "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardı ve temelde IAS / IFRS kaynaklı olan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'ndan 20 nolu "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardında bir işletmenin devlet teşviği almasının finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olduğu belirtilmiştir. Bu nedenlerden biri, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse bu transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntemin bulunmasının gerektiğidir. İkincisi ise, raporlama döneminde işletmenin devlet teşviklerinden ne kadar fayda sağladığının belirtilmesinin beklenmesidir. Bu durum, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlere ait finansal tablolarının karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

---

<sup>(\*)</sup> Yrd. Doç. Dr. Bozok Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

Türkiye’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu Avrupa Birliği hibelerinin muhasebeleştirilmesinin gündeme gelmesi ile birlikte daha çok önem kazanacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından Avrupa Birliği hibe tutarlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili 25.03.2005 tarih ve 25776 sayılı Resmi Gazete’de “Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller” yayınlanmıştır. Bu esas ve usuller Avrupa Birliği hibelerinin muhasebeleştirilmesini genel bütçeli daire ve katma bütçeli idare saymanlıkları açısından ele almaktadır. Bununla birlikte, işletmeler tarafından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu yayınlanan çeşitli standart ve tebliğler yoluyla Türk Muhasebe Hukuku’nda incelenmiş bulunmaktadır. Bu çalışmada, Türk Muhasebe Hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışma şu şekilde organize edilmiştir. Öncelikle, teşvik kavramı ve teşviklerin sınıflandırılmasından kısaca bahsedilmiştir. Daha sonra, Türk Muhasebe Hukuku’nda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını inceleyen standart ve tebliğler üzerinde durulmuştur. Son olarak da, Türk Muhasebe Hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması irdelenmiştir.

## II. Teşvik Kavramı ve Teşviklerin Sınıflandırılması

Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynî yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Aktan). Teşvik kavramı kullanılış amacına göre farklı şekillerde tanımlanabilir. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan teşvik tanımı “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve / veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelemdir” şeklinde yapılan tanımdır (Duran, 2003: 22). Devlet teşvikleri, IAS - 20 ve TMS - 20’nin 3. paragraflarında “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma benzer bir tanım, TMS / TFRS gibi temelde IAS / IFRS kaynaklı olan Sermaye Piyasası Kurulu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 25 (SPK Tebliği Seri: XI, No: 25)’in “Devlet Teşvik ve Yardımları”nı inceleyen 26. Kısım madde 576’da da yapılmıştır.

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Duran, 2003: 23). Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun olmaktadır. Kullanılan araçlara göre teşvikler kendi içinde i) Parasal teşvikler, ii) Ayni

teşvikler, iii) Vergi teşvikleri, iv) Garanti ve kefalet teşvikleri ve v) Diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir (Duran, 2003: 24; Aktan).

i) Parasal Teşvikler: Bu teşvikler işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler devletin yaptığı karşılıksız para yardımlarıdır. Karşılıksız parasal teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir (Aktan). Ayrıca, bu teşvikler doğrudan varlık alımı ile ilgili olabileceği gibi gelir sağlamaya yönelik de olabilir. Karşılıksız parasal teşviklere örnek olarak, 2005 / 1 nolu Enerji Desteğinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında Hazine Müsteşarlığı tarafından sağlanan enerji desteği ile Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan bilgisayar yazılımı desteği verilebilir. Karşılıklı parasal teşvikler devletin belirli bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere piyasadaki cari faiz haddinden daha düşük bir faizle sağladığı kredi teşvikleridir. Kredi teşvikleri düşük faizli yardımlar şeklinde olabileceği gibi sadece anaparanın vade sonunda ödenmesini öngören faizsiz yardımlar şeklinde de olabilir (Aktan). Bu teşviklere 2006 / 3 nolu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında sağlanan faiz desteği örnek olarak verilebilir.

ii) Ayni Teşvikler: Bu teşvikler devletin karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yaptığı ayni yardımlardır. Karşılıksız aynî teşviklere örnek olarak, 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 gösterilebilir.

iii) Vergi Teşvikleri: Bu tür teşvikler başlıca belirli bazı sektörler için düşük vergi oranları uygulanması, vergi istisna ve muafiyetleri tanınması, vergiye tabi gelirden bazı indirimlerin yapılmasına izin verilmesi ve zarar mahsubu gibi şekillerde olabilir (Aktan). Bu teşviklere 2006 / 3 nolu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında gümrük vergisi muafiyeti örnek olarak verilebilir.

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

v) Diğer Teşvikler: Bu tür teşvikler devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri vb. konularda yardımlar) sunulması gibi teşviklerdir (Duran, 2003: 27). Bu teşviklere örnek olarak, KOSGEB tarafından genç girişimci geliştirme programları kapsamında ücretsiz olarak verilen eğitim programları gösterilebilir. Bu teşviklere ilaveten tarımsal destekleme kapsamında girdi ve destekleme alımları yoluyla verilen fiyat

destekleri teşviği de vardır. Ancak, Türkiye’de tarımsal desteklemede uygulanan yanlış politikalar kamu maliyesinde ciddi bir bozulmayı da beraberinde getirdiği için 2001 yılından itibaren bu tür desteklerden vazgeçilerek üreticiler doğrudan gelir desteği aracılığıyla desteklenmeye başlanmıştır (Oral, 2006).

Teşvikler kullanılan araçlarına göre yukarıdaki gibi sınıflandırılmakla birlikte IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26’da varlıklara ilişkin teşvikler ve gelire ilişkin teşvikler olarak sınıflandırılmıştır. Varlıklara ilişkin teşvikler teşviğe hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Gelire ilişkin teşvikler ise, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir. Bu teşvikler söz konusu tebliğ ve standartlarda devlet yardımı olarak tanımlanan ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi gibi işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yapılan işlemleri ile faizsiz veya düşük faizli kredileri kapsamamaktadır (IAS - 20, par. 3, 34, 35, 37; TMS - 20, par. 3, 34, 35, 37; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 576, 582).

### **III. Türk Muhasebe Hukuku’nda Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasını İnceleyen Standart ve Tebliğler**

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren kanun, yönetmelik, tebliğ ve muhasebe standartları Türk Muhasebe Hukuku’nu oluşturmaktadır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarını uzun yıllardır Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümler yönlendirmiştir. Söz konusu kanunlara ilaveten yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı da gözlenmektedir (Başpınar, 2004: 46). Bu kuruluşların günümüze kadar muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmaların bazıları uygulamadan kaldırılmış, bazıları uygulamada hiç etkin olamamış ve bazıları ise hala yürürlükte bulunmaktadır. Günümüzde, Türk Muhasebe Hukuku’nu Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No: 1 ve diğer Maliye Bakanlığı MSUGT’leri, SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu TMS / TFRS’nin oluşturduğu söylenebilir. Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi işletmeler finansal tablolarını isterlerse SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 yerine IAS / IFRS’a göre hazırlayabilmektedirler. Bu nedenle, IAS / IFRS da Türk Muhasebe Hukuku çerçevesine dahil edilebilir.

Daha öncede belirtildiği gibi işletmeler tarafından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu yayınlanan çeşitli standart ve tebliğler yoluyla Türk Muhasebe Hukuku’nda incelenmiş bulunmaktadır. IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26 sadece devlet

teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının ele alınıp incelenmesine özgü standartlar ve ilgili tebliğ kısmıdır. TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularının ele alınışı IAS - 20 ile uyum içindedir. IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da vergisel amaçlarla sağlanan veya hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi indirimi gibi vergi yükümlülüğüne avantaj getiren devlet yardımları, devletin işletmelere ortak olduğu durumlar ve tarımsal faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri dışındaki devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu standartlar ve ilgili tebliğ kısmında fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar ele alınmamıştır.

Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda sadece "602 Diğer Gelirler" hesabı ile ilgili açıklama kısmında "İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir" açıklaması yer almaktadır. Bu açıklamanın dışında, bu tebliğde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda başka bir açıklama yoktur.

Devlet teşviklerine ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler IAS - 12 "Gelir Vergileri" ve TMS - 12 "Gelir Vergileri" standartları ile SPK Tebliği Seri: XI, No: 25'in "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler" başlıklı 28. Kısımında ele alınıp incelenmiştir. Ancak, bu standartlar ve ilgili tebliğ kısmı devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, açıklanması ya da yatırımlara ilişkin vergi avantajlarını muhasebeleştirme yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermemektedir. MSUGT Sıra No: 1'in "V Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlişkisi ve Yaptırımı" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar incelendiğinde, bu tebliğ ile getirilen düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolarda yer alan kârın ticari kâr olduğu ve mükelleflerin bu ticari kârdan hareketle Vergi Usul Kanunu'ndaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirlerini bu kâra eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacakları sonucu çıkarılmaktadır. Kısacası, mali kâr elde edilebilecektir. Benzer bir açıklama, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca yayınlanan Finansal Tablolarda Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1'in ekinde yer alan ve TMS / TFRS'nın

oluşturulmasında esas alınmak üzere hazırlanan kavramsal çerçevenin 6. maddesinde de vardır.

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri ise, IAS - 41 “Tarım” ve TMS - 41 “Tarımsal Faaliyetler” standartları ile SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 31 “Tarımsal Faaliyetler”de ele alınıp incelenmiştir. Bu standartlar ve ilgili tebliğ kısmında maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle değerlendirilen canlı bir varlığa ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26’da yer alan açıklamalara göre yapılacağı belirtilmiştir. Ancak, IAS - 41, TMS - 41 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 31’de makul değerlerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26’da belirtilen uygulamadan farklı olduğu ifade edilmiştir. IAS - 41, TMS - 41 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 31’de bu canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak verilen devlet teşviklerinin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak kaydedileceği ve koşullu olarak verilen devlet teşviklerinin de yalnızca koşullar yerine getirildiğinde gelir olarak finansal tablolara alınacağı açıklaması yer almaktadır.

#### **IV. Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

Aşağıda IAS - 20, TMS - 20, Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26 çerçevesinde MSUGT hariç diğer tebliğ ve standartlarda varlıklara ve gelire ilişkin teşvikler olarak sınıflandırılan devlet teşviklerini muhasebeleştirme ve raporlama koşulları, yaklaşımları ve kurallarından bahsedildikten sonra bu teşviklerin MSUGT Sıra No: 1’in “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” kısmı esas alınarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu incelenmiştir.

##### *A. Devlet Teşviklerini Muhasebeleştirme ve Raporlama Koşulları*

IAS - 20 ve TMS - 20’nin 7 paragrafları ile SPK Tebliği Seri: XI, No: 25’in 577. maddesine göre, makul değerleri ile izlenen aynı devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri şu koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz: i) Teşviğin elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve ii) Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi. Devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi teşviğe ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez (IAS - 20, par. 8; TMS - 20, par. 8; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 577). Bu nedenle, her iki koşulda eşit önemdedir ve teşvikler muhasebeleştirilmeden önce işletmede iki koşulun da gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmalıdır (Epstein ve Mirza, 2003: 847). Makul bir güvence teriminin ne anlama geldiği IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26’da

açıklanmamıştır. Bununla birlikte, IAS - 18 “Hasılat” ve TMS - 18 “Hasılat” standartları ile SPK Tebliği Seri: XI, No: 25’in “Hasılat” başlıklı 5. Kısımında “gelir, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara alınır” açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla, makul bir güvence terimi muhtemel olarak yorumlanabilir. Muhtemel kavramı ise, SPK Tebliği Seri: XI, No: 25’in “Hasılat” başlıklı 5. Kısımında “mümkün kavramından farklı olup yüksek düzeyde bir gerçekleşme ihtimalinin varlığını içerir” olarak açıklanmıştır.

*B. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İle İlgili Yaklaşımlar*

Devlet teşviklerini muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan birisi, teşviğin doğrudan öz kaynak olarak kaydedildiği “sermaye yaklaşımı”dır. Diğeri ise, teşviğin bir ya da daha fazla dönemde gelir kaydedildiği “gelir yaklaşımı”dır (IAS - 20, par. 13; TMS - 20, par. 13; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 577). Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçelerden birisi, bir finansman aracı olarak devlet teşviklerinin geri ödenmesi beklenmediğinden bunlar doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmeli ve bilanço ile ilişkilendirilmelidir. İkincisi ise, kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle bunlara gelir tablosunda yer verilmemelidir (IAS - 20, par. 14; TMS - 20, par.14). Gelir yaklaşımında devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına uygun değildir. Ancak, devlet teşviğinin tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir. Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçelerden birisi, devlet teşviklerinin hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmeleridir. İkincisi, işletmelerin belirli koşulları yerine getirmesi karşılığında verilmeleridir. Üçüncüsü ise, devlet teşviklerinin mali politikaların bir uzantısı olmasıdır. Bu nedenle, devlet teşvikleri teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle ilişkilendirilmek üzere uygun dönemlerde gelir kaydedilmelidir (IAS - 20, par. 15, 16; TMS - 20, par. 15, 16; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 577).

IAS - 20, TMS - 20, MSUGT Sıra No: 1 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26’da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Yukarıdaki gerekçeler ve Avrupa ülkelerindeki mevcut uygulamalar incelendiğinde, gelir yaklaşımının genellikle daha çok tatmin edici bir yaklaşım olduğu düşünülmektedir (Accounting Advisory Forum, par. 10).

*C. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İle İlgili Kurallar*

Gelir yaklaşımını benimseyen IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da farklı durumlara göre devlet teşviklerini muhasebeleştirme ve raporlama kuralları belirlenmiştir. Bu muhasebeleştirme ve raporlama kuralları şöyle özetlenebilir (IAS - 20, par. 9, 11, 17, 18, 19, 20; TMS - 20, par. 9, 11, 17, 18, 19, 20; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 577):

i) Devlet teşvikleri ister nakden isterse devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsun aynı şekilde muhasebeleştirilir.

ii) Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra bunlara ilişkin koşullu borç, koşullu varlıklar ve karşılıklar "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkları" inceleyen standart ve tebliğ kısımları uyarınca muhasebeleştirilir.

iii) Belirli harcamalara ait devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönem veya dönemlerde gelir olarak kaydedilir.

iv) Amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

v) Belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesi karşılığında alınan amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir.

vi) Bazı durumlarda teşvikler hem varlıklara hem de gelire ilişkin bir teşvik olabilir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü varlıklara diğer bölümünü de gelire ilişkin esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olur.

vii) 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 (alacak haline) geldiği dönemin geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

*D. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*

IAS - 20, TMS - 20, Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26 çerçevesinde varlıklara ve gelire ilişkin teşviklerin MSUGT Sıra No: 1'in "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" kısmı esas alınarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması aşağıda örnekler yoluyla incelenmiştir.

*1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*

Makul değerleri ile izlenen aynı devlet teşvikleri de dahil olmak üzere varlıklara ilişkin teşvikler iki farklı yöntemden birine göre muhasebeleştirilebilir (IAS - 20, par. 24; TMS - 20, par. 24; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 579). Bu yöntemlerden birisi brüt yöntem, diğeri ise net yöntemdir (Accounting Advisory Forum, par. 21). Brüt yöntemde devlet teşviği ertelenmiş gelir olarak kaydedilir ve bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilir. Daha sonra, varlığın



faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir kaydedilir. Net yöntemde ise, devlet teşviği varlığın defter değerinin hesaplanmasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınır. Bu yöntemde teşvik amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yani daha az amortisman ayrılması yoluyla gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur (IAS - 20, par. 24, 25, 26, 27; TMS - 20, par. 24, 25, 26, 27; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 579).

IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 brüt veya net yöntemden herhangi birine doğru taraflılık göstermez ve her iki yöntemin kullanımına da izin verir. Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1'e göre ise teşviklerin brüt yönteme göre muhasebeleştirilmesi gerekir.

*Çalışma Örneği 1:* X İmalat İşletmesi, stok ve envanter kontrolüne ilişkin bir bilgisayar yazılım programı satın almak ve bununla ilgili olarak KOSGEB Destekleri Yönetmeliği kapsamında yer alan bilgisayar yazılımı desteğinden yararlanmak istemektedir. Bu amaçla, 10.02.2006 tarihinde bilgisayar yazılımı desteği başvuru ve uygulama formunu doldurarak ilgili KOSGEB birimine başvuruda bulunmuştur. KOSGEB birimi başvuruyu inceleyip değerlendirmiş ve uygun bulmuştur. İşletme ve KOSGEB arasında bir sözleşme imzalandıktan sonra, işletme bu destek ile ilgili yerine yetirmesi gereken taahhütleri içeren bir taahhütname imzalamıştır. Daha sonra, işletme yazılım programını KOSGEB tarafından bilgisayar yazılım tedarikçisi olarak uygun görülen bir işletmeden %18 KDV hariç 15.000 YTL.'na 15.03.2006 tarihinde satın alıp işletmesine kurarak durumu KOSGEB birimine bildirmiştir. 17.03.2006 tarihinde, işletme destek ödemesine esas belgeleri KOSGEB birimine ibraz etmiştir. KOSGEB birimince yapılan değerlendirme sonucunda fatura bedelinin %75'i oranında destek ödemesi uygun bulunmuştur. Yazılım programının işletmede yerinde kullanıldığı KOSGEB birimince 19.03.2006 tarihinde onaylanmış ve sonuç işletmeye yazılı olarak bildirilmiştir. İşletme 20.03.2006 tarihinde 15.000 YTL.'lık fatura düzenleyerek KOSGEB birimine teslim etmiştir. KOSGEB birimi 25.03.2006 tarihinde ilgili bankaya işletmenin hesabına destek ödemesinin aktarılması talimatını vermiş ve banka 11.250 YTL. (15.000 YTL. x 0,75) destek tutarından 10 YTL. komisyon ücreti kestikten sonra kalan 12.240 YTL.'nı işletmenin hesabına aktarmıştır.

Maddi olmayan duran varlık olan bilgisayar yazılım programları işletme tarafından %33,33 oranında ve 3 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

#### *Çözüm:*

*Brüt Yönteme Göre Kayıt:* Bilgisayar yazılım programı için katlanılan harcamalar 3 yıl boyunca her yıl 5.000 YTL. (15.000 YTL. x 0.3333) amortisman ayrılarak gider kaydedilecektir. Bu nedenle, bu varlığa ilişkin teşvik de 3 yıl boyunca varlığın amortismanı oranında her yıl 3.750 YTL. (11.250 YTL. x 0.3333) olarak gelir kaydedilir. Bu açıklamalara göre, yıllık dönemler itibarıyla bilanço düzenleyen işletmelerde yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

- 15.03.2006'da yazılım programı satın alındığında yapılacak kayıt:

260 HAKLAR HS.	15.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.700
100 KASA HS. / 102 BANKALAR HS.	17.700

- KOSGEB birimince destek tutarı 25.03.2006'da işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

102 BANKALAR HS.	11.240
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	3.750
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	7.500

- Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman gider kaydı ve bu yıla ilişkin teşviğin gelir kaydı ile 2007 yılında gelir kaydedilecek teşvik tutarının ilgili hesaba alınması kaydı sırasıyla aşağıda verilmiştir:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	5.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	5.000
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	3.750
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.	3.750
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	3.750
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	3.750

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yapılan amortisman gider kaydı ve teşviğin gelir kaydının aynısı 2007 ve 2008 yıllarının sonunda da yapılarak teşviğin tamamı, teşviği elde etmek için katlanılan harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak kaydedilmiş olacaktır. Teşvik tamamı gelir kaydedilene kadar 2006 ve 2007 yılı bilançolarında ertelenmiş gelir olarak kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilecektir. Böylece, teşvik öz kaynaklar ile ilişkilendirilmeden hem gelir tablosunda hem de bilançoda gösterilmiş olur.

*Net Yönteme Göre Kayıt:* Bu yöntemde bilgisayar yazılım programı muhasebe kayıtlarında teşvik tutarı kadar daha az maliyetle yani 3.750 YTL. (15.000 YTL. - 11.250 YTL.) olarak yer alacaktır. Böylece, 3 yıl boyunca her yıl 1.250 YTL. amortisman ayrılır. Bu açıklamalara göre, yıllık dönemler itibarıyla bilanço düzenleyen işletmelerde yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

- 15.03.2006'da yazılım programı satın alındığında yapılacak kayıt brüt yöntemdeki kaydın aynısı olacaktır.

- KOSGEB birimince destek tutarı 25.03.2006'da işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

102 BANKALAR HS.	11.240
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10
260 HAKLAR HS.	11.250

- Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman gider kaydı:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.250
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	1.250

Net yönteme göre kayıta, teşvik bilanço ve gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilmez. Bu yöntemde teşvik sadece brüt yönteme göre amortisman giderlerini her yıl 3.750 YTL. ve toplam 3 yıl boyunca 11.250 YTL. azaltarak dolaylı bir şekilde gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

*Çalışma Örneği 2:* Y İmalat İşletmesi, sosyo - ekonomik açıdan kalkınmada öncelikli bir yörede faaliyet göstermekte ve bir tamamlama yatırımı yapmayı planlamaktadır. İşletme bedelsiz yatırım yeri tahsisi devlet teşviğinden yararlanmak için istenen yatırım bilgi formunu ve form dilekçeyi doldurarak 01.01.2006 tarihinde tahsisi talep edilen parselin bulunduğu organize sanayi bölgesi (OSB)'ne başvuruda bulunmuştur. OSB yetkilisi parselin tahsisine ilişkin kararını 15.01.2006 tarihinde işletmeye bildirmiştir. İşletme parsel tahsisinden önce yatırım taahhütnamesini notere tasdik ettirerek OSB'ne vermiştir. OSB tüzel kişiliği tarafından 1 adet parsel 30.01.2006 tarihinde işletmeye tahsis edilmiştir. Hazine Müsteşarlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından OSB tüzel kişiliğine Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı arasında yapılacak protokol hükümlerine göre parsel bedeli olarak ödenmesi kararlaştırılan tutar 50.000 YTL.'dir. İşletme tahsis edilen parsel üzerine ipotek konulması ve tapuya ilişkin diğer işlemlerle ilgili her türlü vergi, resim, harç ve katılma payı gibi diğer masraflar için toplam 1.000 YTL. ödemiştir. İşletme 10.01.2008 tarihinde bina inşaatını tamamlayarak işletmenin aktifine almıştır. Binanın toplam maliyeti 500.000 YTL. olarak gerçekleşmiştir.

Koşullar: Altyapı inşaatının durumuna göre ilgili OSB yetkili organları tarafından yapılacak duyuru tarihinden itibaren yapı ruhsatı alınarak yatırımın iki yıl içinde üretime geçirilmesi ve yatırımın faaliyete geçmesinden itibaren 5 yıl süre ile istihdamın 30 kişinin altına düşürülmemesi zorunludur. Ayrıca, istihdamın fiili, sürekli ve üretime katkı sağlayıcı olması gerekir.

Fabrika binası işletme tarafından %2,50 oranında ve 40 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

**Çözüm:**

**Brüt Yönteme Göre Kayıt:** Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesi karşılığında alınan amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir” kuralı gereği, parselin makul değeri olan 50.000 YTL.’nin binanın faydalı ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması gerekir. Çünkü, yatırım amaçlı alınan bedelsiz parsel üzerine inşa edilen bina için katlanılan maliyetler, yatırımın yapıldığı dönemde değil de yatırımın tamamlanıp işletmenin aktifine alındığı tarihten itibaren gider kaydedilecektir. Bu nedenle, bina inşaatı için katlanılan maliyetler 40 yıl boyunca her yıl 12.500 YTL. (500.000 YTL. x 0.0250) amortisman ayrılarak gider kaydedilir. Dolayısıyla, bedelsiz tahsis edilen parselin makul değeri olan 50.000 YTL. da, 40 yıl boyunca varlığın amortismanı oranında her yıl 1.250 YTL. (50.000 YTL. x 0.0250) gelir olarak muhasebeleştirilir. Bu açıklamalara göre, yıllık dönemler itibariyle bilanço düzenleyen işletmelerde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

- OSB’nce 30.01.2006’da bedelsiz parsel tahsisi yapıldığında yapılacak kayıt:

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	50.000	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.		50.000

- İşletme tarafından ödenen masraflara ilişkin yapılacak kayıt:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.000	
100 KASA HS. / 102 BANKALAR HS.		1.000

- 10.01.2008’de tamamlanan binanın işletmenin aktifine alınması kaydı ve 2008 yılında gelir yazılacak teşvik tutarının ilgili hesaba alınması kaydı:

252 BİNALAR HS.	500.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		500.000

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	1.250	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		1.250

- Dönem sonu envanter işlemleri sırasında bina için amortisman gider kaydı ve bu yıla ilişkin teşviğin gelir kaydı ile 2009 yılında gelir kaydedilecek teşvik tutarının ilgili hesaba alınması kaydı sırasıyla aşağıda verilmiştir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	12.500
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	12.500
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	1.250
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.	1.250
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	1.250
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	1.250

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yapılan amortisman gider kaydı ve teşviğin gelir kaydının aynısı binanın geriye kalan faydalı ömrü boyunca her yıl yapılarak teşviğin tamamı, teşviği elde etmek için katlanılan harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak kaydedilmiş olacaktır. Teşvik tamamı gelir kaydedilene kadar ilgili yılın bilançosunda ertelenmiş gelir olarak kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilir.

*Net Yönteme Göre Kayıt:* Bu yöntemde bedelsiz parsel tahsisi ile ilgili kayıt yapmaya gerek yoktur. Böylece, 50.000 YTL. kadar yatırım maliyeti azaltılmış ve dolayısıyla bina bu tutar kadar düşük bir değerle yani 450.000 YTL. (500.000 YTL. - 50.000 YTL.) olarak işletmenin aktifine alınmış olur. Bu yöntemde her yıl 11.250 YTL. (450.000 YTL. x 0.0250) amortisman ayrılacaktır. Gerek tamamlanan binanın işletmenin aktifine alınması gerekse bina için amortisman gider kaydı brüt yöntemde yapılan kayıtlar gibi olacaktır. Ayrıca, işletme tarafından ödenen masraflara ilişkin kayıt yapılacak olup, bu kayıta brüt yöntemdeki kaydın aynısıdır. Bu yöntemde teşvik brüt yönteme göre amortisman giderlerini her yıl 1.250 YTL. ve toplam 40 yıl boyunca 50.000 YTL. azaltarak sadece gelir tablosu ile dolaylı bir şekilde ilişkilendirilmiş olur. Hem brüt hem de net yöntemde teşvikten yararlanılması ile ilgili koşullar hakkındaki bilginin dipnotlarda açıklanması gerekir.

## 2. Gelire İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Gelir olarak elde edilen devlet teşvikleri varlıklara ilişkin teşvikler gibi iki farklı yöntemden birine göre muhasebeleştirilebilir (IAS - 20, par. 29; TMS - 20, par. 29; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 580). Bu yöntemlerden birisi brüt yöntem, diğeri ise net yöntemdir (Accounting Advisory Forum, par. 30). Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise, teşvik teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir (IAS - 20, par. 29; TMS - 20, par. 29; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 580). Gelir olarak elde edilen teşviklerin brüt yönteme göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının taraftarları, gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. Net yöntemde ise,

teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderin yapılmayabileceği ve dolayısıyla da gider ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir raporlama şekli olmayacağı ileri sürülmektedir (IAS - 20, par. 29, 30; TMS - 20, par. 29, 30). IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25'de her iki yöntemin kullanımına da izin verilmektedir. Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1'e göre ise, teşviklerin brüt yöneme göre kaydedilmesi gerekmektedir.

*Çalışma Örneği 3:* Z İmalat işletmesi, enerji desteğinden yararlanmak için Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü'ne istenen bilgi ve belgeleri tamamlayarak 01.09.2006 tarihinde müracaat etmiştir. Enerji Desteği Komisyonu 05.09.2006 tarihinde müracaatı kabul ederek işletmeye bildirmiştir. İşletme Ağustos 2006 dönemine ait %18 KDV dahil 23.600 YTL.'lık elektrik faturasını 15.09.2006 tarihinde ödemiştir. 16.09.2006 tarihinde, işletme elektrik faturasını ve fatura bedelinin ödendiğini gösteren dekont ile Sosyal Sigortalar Kurumu onaylı prim ve hizmet belgelerini Komisyon'a iletmıştır. 30 işçi istihdam edildiği için işletmenin destekten yararlanma oranı %20'dir. Komisyon'un 4.720 YTL. (23.600 YTL. x 0.20) olarak hesapladığı enerji desteği 20.09.2006 tarihinde Hazine Müsteşarlığı'nca genel bütçeden ayrılan kaynaktan T.C. Merkez Bankası aracılığı ile işletmenin T.C. Ziraat Bankası'ndaki hesabına yatırılmıştır.

Koşullar: 01.04.2005 tarihinden önce faaliyette bulunan imalat işletmeleri açısından enerji desteğinden yararlanma süresi olan 01.04.2005 ve 31.12.2008 tarihleri arasında fiilen ve sürekli olarak asgari 30 işçi çalıştırmak.

*Çözüm:*

*Brüt Yönteme Göre Kayıt:* Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili "belirli harcamalara ait devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönem veya dönemlerde gelir olarak kaydedilir" kuralı gereği, Ağustos ayına ait elektrik gideri ve yararlanılan teşvik bu dönemin gideri ve geliri olarak kaydedilir. Bu açıklamalara göre, yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

- Elektrik gideri tahakkuk ettirildiğinde yapılacak kayıt:

730 GEN. ÜRETİM GİD./ 770 GENEL YÖN. GİD. HS.	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		3.600
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		23.600

- 15.05.2006'da elektrik faturası ödendiğinde yapılacak kayıt:

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	23.600	
102 KASA HS. / 102 BANKALAR HS.		23.600

- Enerji desteği işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

102 BANKALAR HS.	4.720
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.	4.720

Yukarıdaki kayıtların aynısı enerji desteğinden yararlanıldığı 01.04.2005 ve 31.12.2008 tarihleri arasında her ay yapılacaktır. Böylece, bu yöntemde enerji desteği elektrik giderlerinin finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak gelir tablosunda gösterilmiş olur.

*Net Yönteme Göre Kayıt:* Bu yöntemde de, elektrik giderinin tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesine ilişkin yapılacak kayıtlar brüt yöntemdeki kayıtların aynısı olacaktır. Ancak, 4.720 YTL.'lık enerji desteği katlanılan elektrik giderinden indirilecek şekilde kaydedilir. Bu nedenle, enerji desteği işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

102 BANKALAR HS.	4.720
730 GEN. ÜRERİM GİD./ 770 GEN. YÖN. GİD. HS.	4.720

Destekten yararlanıldığı sürece yukarıdaki kaydın aynısı her ay yapılacaktır. Böylece, teşvik elektrik giderlerinin finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde bu giderlerden düşülerek gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olmaktadır. Ayrıca, hem brüt hem de net yöntemde teşvikten yararlanılması ile ilgili koşullar hakkındaki bilginin de dipnotlarda açıklanması gerekir.

### 3. Varlıklara ve Gelire İlişkin Teşviklerin Bir Arada Olması Durumundaki Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kurallar gereği, varlıklara ve gelire ilişkin teşviklerin bir arada olması durumunda teşviğin bir bölümünün varlıklara ilişkin diğer bölümünün de gelire ilişkin esasa göre ilgili dönemlere dağıtılması uygun olacaktır. Örneğin, bir eğitim işletmesi, yetkili devlet kurumuna gerekli bilgi ve belgeleri sunarak toplam 400.000 YTL.'lık teşvik almayı hak kazanmış olsun. Teşviğin 3 / 4'ü köylerden gelen öğrenciler için bir orta öğretim binası satın almada ve teşviğin geriye kalan kısmı ise teşvik alımından itibaren 4 yıl boyunca bu öğrencilerin eğitim - öğretim ücretine finansal destek sağlamada kullanılacaktır. Bu durumda, teşviğin 300.000 YTL. (400.000 YTL. x 3 / 4) varlıklara ilişkin teşvik olup bunlar binanın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir olarak muhasebeleştirilecektir. Teşviğin 100.000 YTL. (400.000 YTL. x 1 / 4) ise, gelire ilişkin teşvik olup 4 yıllık dönem boyunca gelir kaydedilir.

### 4. Geri Ödenmesi Gereken Varlıklara ve Gelire İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Yararlanılan devlet teşvikleri bazen istenen koşullara uyulmadığından dolayı geri ödenebilir. Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir. Varlıklara ilişkin

teşviklerin geri ödenmesi durumunda ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın defter değerinin artırılması durumunda birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibarıyla geçmişe dönük olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri de dikkate alınmalıdır (IAS - 20, par. 32, 33; TMS - 20, par. 32, 33; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 581).

*Çalışma Örneği 4:* 50.000 YTL.'lık bedelsiz yatırım yeri tahsisi teşviğinden yararlanan Y İmalat İşletmesi yatırımı iki yıl içinde tamamlayamamıştır. Bu nedenle, OSB tarafından yapılan parsel tahsisi iptal edilmiş ve parsel üzerindeki muhdesat ile birlikte geri alınmıştır.

*Çözüm:* Brüt yöntemde henüz yatırım tamamlanmadığı ve parsel üzerindeki muhdesat ile birlikte geri iade edildiği için teşvik muhdesatın maliyeti ile birlikte gider kaydedilecektir. Teşviğe ilişkin gider kaydı da aşağıdaki gibi olacaktır:

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	50.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	50.000

Net yönteme göre kayıt yapıldığında ise, iade edilen parsel teşviğine ilişkin gider kaydı yapılmayacaktır. Çünkü, bu yöntemde bedelsiz parsel tahsisinden yararlanıldığında da kayıt yapılmamıştı. Ancak, iade edilen parsel üzerinde muhdesat varsa, buna ilişkin gider kaydı yapılacaktır.

Gelire ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi durumunda ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda söz konusu tutar doğrudan gider olarak gelir tablosuna alınır (IAS - 20, par. 32; TMS - 20, par. 32; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 581).

*Çalışma Örneği 5:* Z İmalat İşletmesi'nin yararlandığı 4.720 YTL.'lık enerji desteği Enerji Desteği Komisyonu'na yanıtıcı bilgi ve belge sunulması nedeniyle iptal edilmiş ve verilen destek 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınmıştır.

*Çözüm:* Gerek brüt gerekse net yöntemde teşviğin iptal edilerek geri ödenmesi durumunda işletmenin yapması gereken kayıt şöyle olacaktır:

730 GEN. ÜRETİM GİD./ 770 GENEL YÖN. GİD. HS.	4.720
100 KASA HS. / 102 BANKALAR HS.	4.720



Yukarıdaki kayıta geri ödenen teşvik tutarı teşviğin düşülebileceği ertelenmiş gelir kalemi olmadığından doğrudan gider kaydedilmiştir.

### **V. Sonuç**

Türk Muhasebe Hukuku'nda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması çeşitli standart ve tebliğler yolu ile incelenmiştir. IAS - 20, TMS - 20, Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. MSUGT Sıra No: 1 hariç diğer tebliğ ve standartlar çerçevesinde hem varlıklara hem de gelire ilişkin teşvikler gelir yaklaşımında brüt ve net yöntemden birine göre muhasebeleştirilebilir. MSUGT Sıra No: 1'e göre ise, teşviklerin gelir yaklaşımında brüt yöntemle göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Brüt ve net yöntemin her ikisinin de faaliyet sonucu üzerine etkisi aynı olmaktadır. MSUGT Sıra No: 1'de teşviklerin "602 Diğer Gelirler" hesabında gelir olarak izlenmesi öngörülmektedir. Ancak, bu hesapta izlenmesi öngörülen teşvikler işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak yararlandığı teşviklerdir. Bu nedenle, esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan teşviklerin bu çalışmada olduğu gibi "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili Türk Muhasebe Hukuku'nda yer alan uygulamalar dikkate alındığında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili en uygun yöntem, bunların gelir yaklaşımında brüt yöntemle göre kaydedilmesi ve ertelenmiş gelir olarak bilançoda kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilmesi olabilir. Bununla birlikte, bu görüşün aksine devlet teşviklerinin gelir yaklaşımında brüt yöntemle göre muhasebeleştirilmesi ve ertelenmiş gelir olarak bilançoda öz kaynaklar arasında gösterilmesi görüşü de ileri sürülebilir. Ancak, teşvikler genellikle belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında verilmekte ve bu koşulların belli bir süre sürdürülmesi istenmektedir. Koşullar bu süre zarfında yerine getirilmediği takdirde, sağlanan teşvik işletme tarafından geri ödenmektedir. Bu nedenle, teşvik bir öz kaynak unsurundan daha ziyade koşullar yerine getirilene kadar borç olmaktadır. Dolayısıyla, teşviklerin bilançoda kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilmesi daha uygun olacaktır. Devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak da bilançoda "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" veya "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesaplarında ve bu hesapların yardımcı hesaplarında gösterilebileceği gibi bu grup içinde ayrı isim altında açılacak bir ana hesapta da gösterilebilir.

### Kaynaklar

- 2004/7513 Organize Sanayi Bölgelerinde Yer Alan Parsellerin Gerçek ve Tüzel Kişilere Bedelsiz Tahsisine İlişkin Yönetmelik, 02.07.2004 Tarih ve 25510 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Accounting Advisory Forum, "Government Grants", *Paper of the Accounting Advisory Forum*, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/markt-1991-0312/312\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt-1991-0312/312_en.pdf), 09.02.2007.
- Aktan, C., "Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık", <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, 12.02.2007.
- Başpınar, A. (2004), "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı: 146, Mayıs-Ağustos, ss. 42-57.
- Duran, M. (2003), "Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları", [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_33.pdf), 12.02.2006.
- Epstein, B. J. and A. A. Mirza, (2003), *IAS 2003 Interpretation and Application of International Accounting Standards*, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Hazine Müsteşarlığı, Enerji Desteğinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2005/1), 03.08.2005 Tarih ve 25895 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Hazine Müsteşarlığı, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2006/3), 08.12.2006 Tarih ve 26370 Sayılı *Resmi Gazete*.
- IAS - 12, "Income Taxes", [http://www.ifrs-portal.com/english/Standard-12\\_e/IAS\\_12-8.htm](http://www.ifrs-portal.com/english/Standard-12_e/IAS_12-8.htm), 02.06.2004.
- IAS - 18, "Revenue", [http://www.ifrs-portal.com/english/Standard18\\_e/IAS\\_18-2.htm](http://www.ifrs-portal.com/english/Standard18_e/IAS_18-2.htm), 02.06.2004.
- IAS - 20, "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance", [http://www.ifrs-portal.com/english/Standard-20\\_e/IAS\\_20](http://www.ifrs-portal.com/english/Standard-20_e/IAS_20), 02.06.2004.
- IAS - 41, "Agriculture", [http://www.ifrs-portal.com/english/Standard1\\_e/IAS\\_41.4.htm](http://www.ifrs-portal.com/english/Standard1_e/IAS_41.4.htm), 02.06.2004.
- KOSGEB Destekleri Yönetmeliği Uygulama Yönergesi, (2006), <http://www.kosgeb.gov.tr/Ekler/Dosyalar/Destek/93/USE-0041%20KOSGEB%20Destekleri%20Uygulama%20Yönergesi1.doc>, 12.02.2007.
- Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller, 25.03.2005 Tarih ve 25766 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı *Resmi Gazete*.
- Oral, N., (2006), "9. Kalkınma Planı'nda Tarım Sektörü", <http://www.bianet.org/2006/08/21/84042.htm>, 06.02.2007.

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) Destekleri Yönetmeliği, 24.04.2005 Tarih ve 25795 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 25, 15.11.2003 Tarih ve 25290 Mükerrer Sayılı *Resmi Gazete*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31, 28.03.2006 Tarih ve 26122 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ Sıra No: 10, 09.12.2005 Tarih ve 26018 Sayılı *Resmi Gazete*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ Sıra No: 22, 24.02.2006 Tarih ve 26090 Sayılı *Resmi Gazete*.