

TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci

TAS – 20 Accounting For Government Grants And The Financial Reporting Process

Fehmi KARASİOĞLU*
Fırat KINALI**

ÖZ

Devlet teşvikleri ve yardımlarının temel amacı ülke içinde yetersiz olan kaynakların ülke ekonomisinin menfaati gözetilerek kullanılmasını sağlamaktır. Devlet teşvikleri ve yardımlarının ülke içerisinde ticari faaliyette bulunan her işletmeye ve sürekli olarak verilmesi söz konusu değildir, bu nedenle teşvik ve yardımlar devlet tarafından belirlenen sektörlere belirlenen dönemlerde verilmektedir. Bu makalede amaç, devlet teşviklerinin TMS-20 kapsamında ele alınarak muhasebeleştirme sürecinde izlenilecek yollar ve bunların finansal raporlarda nasıl yer alacağına ilişkin örneklendirmelerde ve açıklamalarda bulunmaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

Devlet Teşvikleri, TMS-20, Finansal Raporlama, Muhasebeleştirme

ABSTRACT

The main purpose of government grants and assistance within the country is insufficient of resources to be used by considering the interests of the country's economy. Government grants and aid to all the businesses which have commercial activities in the country are to be given on a continuous basis and, therefore, incentive and assistance by the state in terms of the designated sectors are given. The purpose of this article government grants TAS-20 are handled within the scope of the recognition process will take place and will be seen in comments regarding how sampling and their financial reports and are to be found in.

KEYWORDS

Government Grants, TAS-20, Financial Reporting, Recognition

Makale Gönderim Tarihi: 18/05/2017

Kabul Tarihi: 26/09/2017

* Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü. fehmi@selcuk.edu.tr

** Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Dış Ticaret Bölümü. firatkinali@selcuk.edu.tr

GİRİŞ

Ülkelerin hem siyasi hem de ekonomik anlamda güçlü olabilmeleri için öncelikli konulardan biride o ülkede ticari faaliyetlerini devam ettiren işletmelerin ekonomik anlamda güçlü olmalarıdır. Küreselleşme ile birlikte dünya üzerinde ekonomik anlamda sınırların kalkması gerek devletler gerekse işletmeler açısından önemli bir rekabet ortamı hazırlamıştır. Bu rekabet ortamında ticari faaliyetlerine devam eden işletmelerin rekabet noktasında ayakta kalabilmeleri yani piyasada daha rekabetçi olabilmeleri için devletler tarafından uygulanan bazı teşvik ve yardımlardan faydalanmaları gerekmektedir.

Devlet teşvikleri ve yardımlarının temel amacı ülke içinde yetersiz olan kaynakların ülke ekonomisinin menfaati gözetilerek kullanılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda bakıldığında öncelikli amaçlar ise şunlardır:

- İşletmeleri belirli sektörlerde daha güçlü bir firma haline getirmek,
- Ülkelerde var olan istihdam sorununa yenilikçi ve çözüm odaklı yaklaşabilmek,
- Ülkelerin mevcut ihracat seviyelerini arttırmak
- Ülkelere dışarıdan getirilen malların yani ithal edilen malların ülke sınırları içerisinde üretimini sağlamak
- Küresel dünya ekonomisinde söz sahibi olmak

Devlet teşvikleri ve yardımlarının ülke içerisinde ticari faaliyette bulunan her işletmeye ve sürekli olarak verilmesi söz konusu değildir, bu nedenle teşvik ve yardımlar devlet tarafından belirlenen sektörlerde belirlenen dönemlerde verilmektedir. Bu durum da teşvik veya yardım alan işletmelerin muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarında bu da karışıklıklara sebep olmaktadır. Bu karışıklığı ortadan kaldırmak ve işletmelerin bu süreçleri daha etkin ve verimli geçirebilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları devlet teşvikleri ve yardımlarının muhasebeleştirilmesini "UMS/TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardında düzenlemiştir. Bu makalede amaç, devlet teşviklerinin TMS-20 kapsamında ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama sürecinin örneklerle açıklamaktır.

1. TMS 20 İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

İşletmeler ticari faaliyette buldukları sektörlerde dönem dönem devletin sunmuş olduğu teşvik ve yardımlardan yararlanmaktadırlar. Burada iki durum karşımıza çıkmaktadır, ilki işletmeler açısından; işletmelerin teşvik programlarından yararlanması yönetsel bir politikadır, ikincisi ise ülke açısından; ülkeler açısından bu programlar büyüme ve kalkınma bağlamında düşünülen bir politikadır. Bu politikaların uygulanma sürecinde ve TMS-20 kapsamında kullanılan temel bazı kavramların detaylı olarak açıklanması gerektiğine inanıyoruz. TMS-20' de yer alan temel kavramları sırayla açıklayalım.

1.1. Devlet Teşvikleri

Devletler ülkelerinde ticari faaliyette bulunan işletmeleri hem ekonomi açıdan büyütme hem de sektöründe söz sahibi olması düşüncesiyle mevcut işletmeleri farklı metotlarla desteklemektedirler. Bu desteklemeler ile devletler ülkelerinde oluşan iç talebin artırılmasını, mevcut işsizliğin azaltılmasını ve istihdam oranının düşünülen seviyeye çıkarılmasını amaç edinmektedir. Makroekonomik bir politika olan teşvikler ülkeler açısından bir rekabet faktörü haline gelmekte, yerli ve yabancı yatırımcılar açısından büyük önem arz etmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan devlet teşvikleri tanımı şu şekildedir: “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz” (TMS-20, 3. Madde).

Sermaye Piyasa Kurulu'nun yayınlamış olduğu tebliğinde devlet teşvikleri şu şekilde tanımlanmıştır: “Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır” (SPK Tebliğ Seri: 11, No:25).

Her iki tebliğde yer alan tanımlara baktığımızda karşımıza çıkan ortak sonuç, devlet yardımı denildiğinde kavramın içerisinde devlet teşviklerinin de yer aldığı ve devlet tarafından gerçekleştirilen yardımın hangi koşullarda yapılacağı ve ilgili yardımın konusunun türüne göre çok çeşitli olabileceğidir.

1.2. Devlet Yardımları

Devlet teşviki ile devlet yardımı ifadeleri birbirini kapsayan kavramlardır. Devlet teşviki nihayetinde bir devlet yardımudur ve devlet yardımı kavramı kapsamındadır. Ancak “ekonomik güçlerini kaybetmiş işletmelere, eski güçlerini kazanabilmeleri için yapılan yardımlar” sadece devlet yardımları olarak nitelendirilmektedir (Paçacı, 2011:7-8).

Türkiye Muhasebe Standardı 20’de devlet yardımı şu şekilde tanımlanmıştır: “Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir” (TMS-20, 3. Madde).

1.3. Varlıklara İlişkin Teşvikler

Devlet tarafından verilen teşviki almaya hak kazanan işletmenin duran varlık satın alma, inşa etme veya sahip olmanın ilk koşul olduğu devlet teşvik türüdür. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, sahip olma veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilmektedir(TMS-20, 3. Madde).

1.4. Gelire İlişkin Teşvikler

Gelire ilişkin teşvikleri ise “varlıklara ilişkin teşvikler” dışında kalan devlet teşvikleri olarak tanımlamak mümkündür. (Sevim vd., 2009: 569).Diğer bir ifade ile işletmenin katlanacağı giderleri karşılamak suretiyle belirli konularda teşvik etmektir.

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir (TMS-20, 29. Madde).

2. DEVLET TEŞVİKLERİ VE DEVLET YARDIMLARININ ÇEŞİTLERİ

2.1. Devlet Yardımlarının Çeşitleri

Türkiye Muhasebe Standartları-20 tebliğinde ele alınan devlet yardımları, temel anlamda üç kısımda sınıflandırılmıştır, Bunlar:

- Kaynak transferi yoluyla yardım
- Değer atfedilmeyen yardımlar
- Devletle yapılan işlemler kapsamında yardımlar

Kaynak transferi aracılığıyla yapılan yardımlar, parasal ya da parasal olmayan varlıkların transferlerini kapsar ve işletmelere devlet tarafından aktarılmaktadır.

Değer atfedilmeyen yardımlar, Devlet tarafından işletmelere doğrudan bir fon transferi mümkün değildir. Aksine, işletmelere devlet tarafından bir hizmet sunumu gerçekleştirilmektedir. Böylelikle devlet dolaylı yoldan işletmelere yardım etmiş olmaktadır. Bu tür yardımlara örnek olarak devletin işletmelere sağlamış olduğu belli bir ücreti olmayan teknik desteklerdir. Bu tür yardımlar devlet teşviği olarak muhasebede kayıt altına alınamazlar.

Devletle birlikte yapılan yardımlar, işletmelerin ticari faaliyetlerini devletle yapmaları sonucu ortaya çıkan bir yardım türüdür. Bu tür yardımlara örnek olarak devletin işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda elde ettikleri ürün veya hizmetlerin belirlenen bir bölümünü alma garantisini vermesidir. Bu tür yardımlar devlet teşviği olarak muhasebede kayıt altına alınamazlar.

2.2. Devlet Teşviklerinin Çeşitleri

Devlet tarafından işletmelere verilen teşviklerin, hangi koşullarda yapılacağı ve ilgili teşviğin konusuna göre bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

Birinci ayırım teşvik konusu olan varlığın niteliğine göredir. Bunlar, parasal teşvikler ve parasal olmayan teşvikler olarak iki kısma ayrılır. İkinci ayırım sağlanan teşvik türüne göredir. Bunlar geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararları karşılamak için sağlanan teşvikler, koşulsuz teşvikler ve koşullu teşviklerdir. Koşullu teşvikler de kendi içerisinde varlıklara dayalı teşvikler ve gelire dayalı teşvikler olarak iki kısımda sınıflandırılmaktadır (Gürbüz ve diğerleri, 2011: 297).

2.2.1. Teşvik Konusu Varlığa Göre Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması

Devlet teşvikleri söz konusu teşvikin konusuna göre sınıflandırıldığında iki kısımda incelenmektedir. Bunlardan ilki parasal teşvikler, nakit veya nakde eşdeğer varlıkların, işletmeye doğrudan transferi veya devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması suretiyle olabilmektedir. İkincisi ise parasal olmayan teşvikler, devlet tarafından verilen ve işletmenin kullanım hakkı kazandığı teşviklerdir. Bu teşvik türüne örnek olarak devlet tarafından söz konusu arsa veya diğer varlıkların işletmeye verilmesidir.

2.2.2.Sağlanan Teşvik Türlerine Göre Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması

Devlet teşviklerinin ikinci sınıflandırması verilen teşviklerin türüne göre oluşmaktadır. Bu sınıflandırmanın ilk grubu, Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması düşüncesiyle yapılan teşviklerdir. Bu teşvik ile elde edilmek istenen amaç devletin ülke sınırlarında faaliyette bulunan işletmelerin geçmiş dönemine ait zararların ve giderlerin karşılanmasını sağlamaktır. Bu teşvik türüne örnek olarak ise devletin mevcut şartlar göz önün alınarak ortaya çıkan zorunlu sebeplerle işletmelere ait önceki dönemlerde ortaya çıkan vergi, sosyal sigorta kurumu prim borçlarının silinmesi verilebilir.

Bu sınıflandırmanın ikinci grubu koşulsuz teşviklerdir. Bu teşvik grubundan faydalanmak isteyen işletmelerin için faydalanılmak istenen teşvikin öncesinde yapması gereken herhangi bir koşul veya kısıtlama yoktur. Örnek olarak devlet ülke ekonomisine önemli katkı yapacak olan yatırımlarda bu teşvik türünü işletmelere kullanmaktadır.

Bu sınıflandırmanın üçüncü grubu ise koşullu teşviklerdir. Bu teşvik grubundan faydalanmak isteyen işletmelerin, teşvik öncesinde yapması gereken koşullar ve kısıtlamalar söz konusudur. İşletmeler bu teşvik türünden faydalanmak isterlerse teşvikin öncesinde devlet tarafından belirlenen bazı yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar.

3. DEVLET TEŞVİKLERİNİN VE DEVLET YARDIMLARININ TMS-20 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Türkiye Muhasebe Standartı-20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No:25 çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili bilgilere yer verilmiş olup bu bilgiler aracılığıyla Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği Sıra No:1 kapsamında da muhasebeleştirme ve raporlama konusu ele alınmıştır (Ulusan, 2010: 420).

3.1. Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

TMS-20 kapsamında yapılan tanımlamalarda devlet yardımları, devlet teşviklerini genel çerçevede kapsamakta ve sadece ekonomik olarak zayıflamış işletmelere yapılan yardımlar devlet yardımları olarak ifade edilmiştir. Muhasebe ve raporlama bakımından devlet yardımı alan işletmelerin dikkat etmesi gereken iki durum söz konusudur. Bunlar (Akdoğan, 2011: 267):

- Eğer devlet yardımı kapsamında bir kaynak transfer aktarımı olmuşsa, bu transferin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için gerekli olan uygun bir yöntem bulunmalıdır.
- İşletme finansal raporlarını hazırlarken faydalanmış olduğu yardımlardan ne ölçüde yarar sağladığını belirtmek zorundadır.

TMS-20 kapsamında yapılan çalışmalar ele alındığında muhasebe kayıtları açısından faydalanılan devlet yardımları için herhangi bir muhasebe kaydı düzenlenmesi zorunlu değildir. Fakat işletmeler devlet yardımlarından önemli ölçüde faydalanmışsa durum biraz daha farklıdır. Bu durumda işletmeler dönem sonlarında hazırladıkları finansal tablolarda işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına yanıltıcı bir bilgi vermemek amacıyla faydalanılan devlet yardımlarının türünün, kapsamının ve süresinin dipnotlarda detaylı bir biçimde açıklanması istenmiştir.

3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Devlet teşvikleri aşağıda belirtilen üç madde nazarında muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. (Civan vd., 2012: 288). Bunlar:

- İşletme tarafından kullanılan devlet teşviklerinin gelecekte belirli şartları sağlaması istenmiyorsa, teşvikler alındıkları anda muhasebe sisteminde gelir olarak kayıtlara alınmaktadır.
- İşletme tarafından kullanılan devlet teşviklerinin gelecekte belirli şartları sağlaması istenirse, istenilen şartlar sağlandığı anda muhasebe bilgi sisteminde gelir olarak kayıtlara alınmaktadır.
- “Hasılatın muhasebeleştirilmesi” şartları karşılanmadan önce kullanılan teşvikler, muhasebe sisteminde borç olarak kayıt altına alınmaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin iki temel yaklaşım söz konusudur (TMS-20, Madde: 13). Bunlar:

Sermaye Yaklaşımı: Faydalanılan teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği, diğer bir ifade ile elde edilen teşviğin gelir tablosunda değil de finansal durum tablosunda takip edildiği yaklaşımdır.

TMS-20'de adı geçen sermaye yaklaşımına göre, işletmelerin elde ettiği teşvikler finansal durum tablosunda (bilanço) da takip edilmektedir. Bu durumun temel sebebi şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödemesi beklenmeyen, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. Bu tür teşvikler kazanılmış bir gelir olmamaları ve herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşvik olmaları nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.” (TMS-20, Madde:14)

İşletmelerin faydalandıkları bazı destekler ki bunlara örnek vermek gerekirse (vergi indirim, geçmişte yapılan giderler ile ilgili, kredi faiz desteği ve sigorta prim destekleri) bu yaklaşıma göre muhasebe de kayıt altına alınırken işletmenin hesap planında yer alan (382)-Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı veya (482)-Alınan Devlet Teşvikleri Hesapları kullanılmaktadır. Bu nedenle de gelir tablosunda faydalanılan bu destekler görünmemektedir. İşletmeler tahakkuk esasına göre kayıt yaparak bu işlemleri önce gider hesabına kaydedecekler fakat desteklerden yararlandıklarında sermaye yaklaşımına göre kayıt yaptıklarından dolayı gelir hesaplarını kullanmayacaklardır (Küçükkahraman, 2013: 117)

Konuya açıklayıcı bir örneği Pazarlama Satış Dağıtım kapsamına giren bir örnekle detaylandırabiliriz. İşletmenin devletten fuar vs. gibi bir teşvik alması halinde bunu aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtlarına işleyebiliriz;

-----///

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri HS.
(Pazarlama kapsamına alınabilecek giderler)

- A gideri
- B gideri
- C gideri

100 Kasa Hesabı

-----///

İşletmenin banka hesabına para yatırılması halinde ise aşağıdaki kayıt yapılır;

-----///

102 Banka Hesabı

482 Alınan Devlet Teşvikleri

-----///

Sermaye yaklaşımında görüldüğü üzere bir bilanço hesabında teşvikleri muhasebeleştiriyoruz.

Gelir Yaklaşımı: Teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebe kayıtları altına alındığı yani elde edilen teşviğin işletmenin gelir tablosunda takip edildiği yaklaşımdır.

Gelir yaklaşımına göre, elde edilen teşvikler işletmelerin gelir tablosunda izlenmelidir. İşletmeler elde ettikleri teşviklerin tamamını ilgili yıl içinde gelir kalemi olarak gelir tablosunda göstermeli ya da muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesi bağlamında ilgili dönemde gelir olarak göstererek teşvik tutarının tamamını kapatmalıdır. Bu durum şu şekilde ifade edilmiştir:

“Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu teşvikler söz konusu olan teşviklerle karşılanması hedeflenen maliyetlerin gider olarak muhasebe kayıtları alındığı dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir. Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir” (TMS-20, Madde: 15).

Sermaye yaklaşımındaki örneği Gelir Yaklaşımına göre kayıt altına alırsak aşağıdaki kaydı yaparız;

-----///

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri HS.
(Pazarlama kapsamına alınabilecek giderler)

- A gideri
- B gideri
- C gideri

100 Kasa Hesabı

-----///

İşletmenin banka hesabına para yatırılması halinde ise aşağıdaki kayıt yapılır;

-----//-----
102 Banka Hesabı

643 Devlet Teşviki Gelirleri Hesabı
-----//-----

Yukarıdaki fark ise Devlet Teşviklerinin bir gelir hesabında gösterilmesi gerektiğidir.

3.2.1. Devlet Teşviklerinin Geçmişte Gerçekleşmiş Gider Veya Zararlarının Karşlanması Amacıyla Veya Koşulsuz Olarak Verilmiş Olması

İşletmeler geçmişte gerçekleşmiş gider veya zararlarının karşlanması amacıyla veya koşulsuz olarak devlet teşviklerinden yararlanmış iseler, bu durumda muhasebe kayıtları açısından devlet teşvikleri tahsil edilecek düzeye gelindiğinde ilgili dönem içerisinde gelir olarak kaydedilmektedir.

3.2.2. Devlet Teşviklerinin Koşullu Gerçekleşmiş Olması

İşletmeler koşullu devlet teşviklerinden yararlanmış ise alınacak teşvik ile bu teşviki alırken ortaya sunulan koşullar eşleştirilerek düzenli olarak muhasebe kayıtlarına gelir olarak kaydedilmektedir ve işletmelerin bu kayıtları finansal tablolarda düzenli olarak göstermesi gerekmektedir.

3.2.2.1. Varlığa İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletmelerin kullanmak istediği teşvik türünde hem belirli koşulların yerine getirilmesi isteniyorsa hem de söz konusu teşvik amortismanına tabi olmayan varlıklarla alakalı ise muhasebe kayıtlarında istenilen yükümlülüklerin yerine getirilmesi sürecinde işletme tarafından katlanılan gider ve maliyetlerin ilgili dönemler içerisinde elde edilen teşvikten sağlanan faydaların gelir olarak kayıt altına alınmaktadır. Eğer alınmak istenen teşvik varlığa ilişkin bir teşvik ise muhasebe kayıtları yapılırken ve raporlanırken iki yöntem kullanılmaktadır:

- Birinci yöntemde, ertelenmiş gelir olarak muhasebe kayıtlarına alınan devlet teşviği, ilgili teşvik sayesinde elde edilen varlığın amortisman ömrü dikkate alınarak kar ya/yada zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.
- İkinci yöntemde ise, işletmelerin devletten almış oldukları teşviğin parasal tutar olarak tamamı faydalanılan varlığın defter değerinden düşürülmekte, böylelikle amortismanına tabi olan varlığın kullanım süresi boyunca amortisman gideri azaltılmış olmaktadır.

Bu örnek olay kaynakça da belirtilen makaleden tarihleri ve rakamları değiştirilerek alınmıştır. Bir üretim firması karşılıksız bir yatırım yeri konusunda devlet teşviğinden faydalanmak için faaliyette bulunduğu bölgesinde ki gerekli mercilere başvurmuştur. Başvuruyu değerlendiren ilgililer başvurulan teşviğe ilişkin kararlarını 14.01.2011 tarihinde işletmeye tebliğ etmiş ve söz konusu yer işletmeye verilmiştir. Yer bedeli 100.000 TL'dir. İşletme kendisine verilen yerle ilgili işlemler için toplam 2.000 TL ödemiştir. İşletme 09.01.2012 tarihinde kendisine verilen yer üzerinde bina inşaatını tamamlamıştır. Bina için gerçekleştirilen toplam maliyet 800.000 TL'dir. Kurulan fabrikada işletme 30 yıllık süre zarfında ve %2,50 oranında doğrusal amortisman yöntemi kullanılmıştır (Ulus, 2010: 425-426).

Birinci yöntemle göre yapılacak işlemler:

1) Bina inşaatı için ayrılan amortisman: $800.000 * 0,0250 = 20.000$ TL (30 yıl boyunca) gider kaydedilecektir.

2) İşletmeye verilen yerin değeri 100.000 TL ise: $100.000 * 0,0250 = 2.500$ TL (30 yıl boyunca) gelir kaydedilecektir.

**** 14.01.2011 Yevmiye Defter Kaydı**

-----///-----		
258. Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabı		100.000
480. Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabı		100.000
Yer tahsisi ile ilgili		
-----///-----		
-----///-----		
770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı		20.000
100/102. Kasa veya Banka Hesabı		20.000

Ödenen masraf ile ilgili

-----///-----

**** 09.01.2012 Yevmiye Defter Kaydı**

-----///-----		
252. Binalar Hesabı		800.000
258. Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabı		800.000
Yapılan bina ile ilgili		
-----///-----		
-----///-----		
480. Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabı		2.500
380. Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabı		2.500

2011 yılında gelir yazılacak teşvik tutarı ile ilgili

-----///-----

Envanter işlemleri sonucunda

-----///-----		
730. Genel Üretim Giderleri Hesabı		20.000
257. Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000

Bina amortisman gideri ile ilgili

-----///-----

-----///-----		
380. Gelecek Aylara ait Gelirler Hesabı		2.500

649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı 2.500

Teşvik geliri ile ilgili

-----///-----

-----///-----

480. Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabı 2.500

380. Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabı 2.500

2012 yılında gelir yazılacak teşvik tutarı ile ilgili

-----///-----

İkinci yönteme göre yapılacak işlemler:

Bu yöntemde işletme adına yapılan yer temini ile ilgili muhasebesel bir kayıt yapmaya gerek yoktur. Ayrıca 100.000 TL’lik maliyet düşmesi karşımıza çıkar, ayrıca yapılan bina da 700.000TL(800.000 TL. - 100.000 TL) olarak işletmenin varlıklarına kaydedilir.

Bina inşaatı için ayrılan amortisman tutarı: $700.000 * 0.0250 = 17.500$ TL (30 yıl boyunca) gider kaydedilecektir. Arsa üzerine yapılan işletme binasının işletmenin varlıklarına kaydedilmesi ve ilgili bina için ayrılan amortisman giderlerinin kayıtları birinci yöntemde ki gibi olacaktır. Yine işletmenin katlandığı masraflara ilişkin kayıt aynı şekilde yapılacaktır. Teşvik brüt yönteme göre amortisman giderlerini her yıl 2.500 TL ve toplam 30 yıl boyunca 100.000 TL azaltılacak ve bu şekilde gelir tablosu da dolaylı olarak etkilenmiş olur.

3.2.2.2. Gelire İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Gelire ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesinde genellikle kullanılan iki yöntem söz konusudur. Her iki yöntemde TMS -20 kapsamında öngörülen yöntemlerdir. Bunlar: İlk yöntemde işletmelerin faydalanmak istediği teşvik türü eğer "gelire ilişkin teşvikler" ile ilgili ise gelir tablosunda “Diğer Gelirler” başlığı altında ayrı bir alt hesapta gösterilmektedir. İkinci yöntemde ise ilgili gider veya maliyet kalemlerinin düşülerek gösterilmektedir. Son olarak hangi yöntem tercih edilirse edilsin yapılan muhasebe kayıtları neticesinde oluşan bilgilerin ilgili dönem finansal tablolarında açıklanması gerekmektedir.

Örnek Olay: Bir tarım işletmesi faaliyet gösterdiği bölgede ki ilgili meslek odasından 600 kg tohumla karşılık gelen 6.000 TL’lik nakit destek almıştır(Zeytinoğlu, 2015: 185)

-----///-----

100/102. Kasa veya Banka Hesabı 6.000

382. Ertelenmiş Gelirler Hesabı 6.000

Teşviğin alınması ile ilgili

-----///-----

-----///-----		
150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı	6.000	
100/102. Kasa veya Banka Hesabı		6.000

Tohumun alınması ile ilgili

-----///-----

-----///-----		
382. Ertelenmiş Gelirler Hesabı	2.500	
649. Diğer Olağan Gelirler ve Karlar Hesabı		2.500

Tohum ekimi ile ilgili

-----///-----

3.2.3.Geri Ödenmesi Gereken Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletmelerin yararlanmış olduğu teşvik türü eğer "geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri" kapsamında ise öncelikle TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Muhasebe Standartı) kapsamı çerçevesinde muhasebe kayıtlarının yapılması istenmiştir. Bu standart neticesinde eğer elde edilen teşvik de ve kullanım alanlarında bir değişiklik söz konusu ise bu öngörülerin değiştirilerek kayıt altına alınması istenmektedir.

Bu çerçevede, gelire ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutarın öncelikle itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülmesi gerektiği düzenlenmiş; geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir kalanını aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda ise söz konusu tutarın doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ise, ilgili varlığın defter değerinin geri ödenecek tutar kadar artırılması veya ertelenmiş gelir hesabının geri ödenecek tutar kadar azaltılması gerektiği ifade edilmiştir. (Akdoğan, 2011: 272).

Örnek Olay: İşletme sanayi bölgesinde yatırım yapmak amacıyla ilgili teşvik türünden yararlanmak istemektedir. İlgili teşviğin tutarı 250.000 TL'dir. Ancak işletme belirtilen tarihler arasında teşvik konusu olacak yatırım hamlesini gerçekleştirmemiştir. Bu sebeple teşvik iptal edilmiştir.

-----///-----		
659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	250.000	
258. Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabı		250.000

Teşvik iadesi ile ilgili

-----///-----

Örnek Olay: İşletme üretim faaliyetleri için ihtiyaç duyduğu yeni fabrika binası için devletten teşvik almıştır. Binanın toplam inşaat maliyeti 600.000 TL iken alınan teşvik tutarı 400.000 TL'dir ve bu teşvik tutarı 2013 yılında işletmeye verilmiştir. Yapılacak fabrikanın ekonomik ömrü 30 yıl olup işletme normal amortisman yöntemini kullanacaktır. Takip eden yıllarda yapılan incelemeler sonucunda fabrika inşaatında teşvik şartlarına uyulmadığı tespit edilmiştir. Bu durum neticesinde 2016 yılında 50.000 TL'lik tutarın iadesi istenmiştir (Zeytinoğlu, 2015: 187).

-----///-----	
252. Binalar Hesabı	50.000
100/102. Kasa veya Banka Hesabı	50.000

Teşvik iadesi ile ilgili

-----///-----	
-----///-----	
659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	5.001
257. Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.001

Amortisman farkı ile ilgili

-----///-----

Amortismanına tabi olacak tutar:	$600.000 - (400.000 - 50.000)$	= 250.000
Normal ayrılacak amortisman	$250.000 / 30$	= 8.334
İade olmasaydı amortismanına tabi olacak tutar:	$600.000 - 400.000$	= 200.000
İade olmasaydı ayrılacak amortisman:	$200.000 / 30$	= 6.667
Amortisman Farkı	$: 8.334 - 6.667$	= 1.667
3 yıllık amortisman farkı	$: 3 * 1.667$	= 5001

SONUÇ

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı dikkate alınarak, işletmelerin almış oldukları devlet yardımlarının muhasebe kayıtlarını ve almış oldukları yardım hakkındaki genel bilgilerin finansal tabloların raporlanması sırasında dipnotlarda açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin yararlandıkları devlet teşviklerinde de hangi yaklaşıma göre muhasebe kayıtlarını tutacakları ve bu teşviklerin finansal raporlarda nasıl gösterecekleri konusunu açık olarak ifade etmeleri gerekmektedir. Bu düşünceyle hareket edildiğinde işletmeler açısından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanması sürecinde iki temel durum karşımıza çıkmaktadır. Bunlar: Gelir yaklaşımı ve Sermaye yaklaşımıdır. Muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlanmada gelir yaklaşımının kullanılması durumunda teşvikler gelir tablosunda 6 no.lu hesaplarında izlenmektedir ve bu durum işletmeler için vergi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlanmada sermaye yaklaşımı kullanılırsa teşviklerin özkaynak hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Bu çalışmada TMS-20 ele alınarak devlet yardımlarının ve devlet teşviklerinin işletmeler açısından hem teorik bilgilerle hem de uygulama örnekleri ile muhasebe kayıtlarının ve raporlanması sürecinin nasıl yapılması gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, U. (2011). *Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi*. World of Accounting Science, 13(4), 259-281.
- Civan, M., Kara, E., Körpi, M., Karaca, C., (2012). *Açıklamalı Örnekli Ve Uygulamalı Kobi Tfrs Kapsamında Finansal Raporlama Ve Uygulamaları*. Yaşar Cevizli Mağazaları, Gaziantep.
- Gürbüz G., B. Ataman, C. Çakıcı, (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. Türkmen Kitapevi.
- Küçükkahraman, B. (2013). *Tms-20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Paçacı, S. (2011). *Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi: Sakarya.
- Sermaye Piyasası Kurulu, *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: 11, No: 25, 15.11.2003 Tarih ve 25290 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Sevim, A.,(2009). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, 3 Editörlü, Sağlam N., Şengel, S., Öztürk, B., Tms Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Tekşen, Ö. (2010). *TMS 20 Standardındaki Devler Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi*. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 29(2), 431-453.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *“Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ”*, Sıra No:3, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.
- Uluslan, H. (2010). *Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması*. Atatürk Üniversitesi 415-433.
- Zeytinoğlu, E. (2015). *Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 45. Sayı. 175-189