

TMS 20 STANDARDINDAKİ DEVLET TEŞVİKLERİ İLE TÜRKİYE’DE YENİ TEŞVİK SİSTEMİNDE YATIRIMA SAĞLANAN DESTEKLERİN MUHASEBE VE VERGİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ömer TEKŞEN*

Özet

Devlet teşviği geliştirmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerinden kaynaklanan problemler sebebiyle finansman sorunlarını azaltmak için devlet tarafından sağlanan yardımlardır. Devlet, bu yardımlarını işletmelere bir takım özendirme sağlayarak sunmakta ve işletmeleri yatırım yapmaya yönlendirmektedir. İşletmeler bu amaçla yaptıkları yatırımlarının sonucunda devlet tarafından teşvik amaçlı olarak verilen ya nakit desteği almakta, ya nakde benzer varlık almakta ya da daha az vergi ödemektedirler.

Çalışmanın amacı, işletmelerin devlet teşviklerinden faydalanması durumunda mali tablolarda raporlamanın ve muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağını incelemektir. Çalışmada TMS 20 standardında yer alan devlet teşvikleri ile yeni teşvik sistemi kapsamındaki yatırıma sağlanan desteklerin muhasebeleştirilmeleri örneklerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşviği, Muhasebe, Vergi

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Yrd. Doç. Dr.,
omerteksen@mehmetakif.edu.tr

INVESTIGATION OF GOVERNMENT SUBSIDIES IN TMS 20 STANDARTS AND SUPPORTS PROVIDED TO INVESTMENT IN SUBSIDIES SYSTEM IN TURKEY ACCORDING TO THE ACCOUNTING AND TAX

Abstract

The government subsidies are the supports provided by the government in order to reduce the financial problems occurred as a result of situations of structural features of the developing countries. The government offers these subsidies to establishments by providing some encouragements and orientates them to invest. At the end of their investments, the establishments are given either cash support aims to encouragement or estate similar to cash by the government or they pay less tax. .

The aim of this study is to review how to show the reports and accountings in the financial table in the case of giving subsidies to the establishments. In the study, the government subsidies in TMS 20 Standart and accounting of supports provided to investment in new encouragement system were explained with examples.

Keywords: *Government subsidies, Accounting, Tax*

1. Giriş

Ekonomik literatürde "teşvik" kavramı, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayri nakdi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır¹.

Türkiye'de yıllardır devlet tarafından verilen teşvikler işletmelerin gelişmesini önemli oranda desteklemektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardı, teşvik ve yardımlardan sağlanan faydanın raporlanması yoluyla işletmenin gerçek performansının ölçülebilmesini ve işletmenin gerek diğer dönemleri ile gerekse de farklı işletmelerle kıyaslanabilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Üretim ve istihdamı dolayısıyla yatırımları arttırmak amacıyla ülkemizde yatırımlar devlet destekleri ile teşvik edilmektedir. Yeni teşvik sistemine ilişkin olarak Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı 16.07.2009 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kararın amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı arttırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve

¹ Cenk ULU, Türkiye'de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye, http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermave.html, Erişim Tarihi (18.08.2010).

sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü arttıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları arttırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir².

2. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, belirli özelliklere sahip devlet yardımları olup, destek, sübvansiyon veya prim olarak da ifade edilmektedir. Devlet teşvikleri; parasal devlet teşvikleri, parasal olmayan devlet teşvikleri, gelire ilişkin teşvikler, gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler ve varlıklara ilişkin teşvikler olmak üzere beş gruba ayrılmaktadır³. Parasal devlet teşvikleri; işletmelerin kullanması için nakit veya nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi amacıyla gerçekleştirilen teşvik şeklidir. Parasal olmayan devlet teşvikleri; bir devlet teşviği, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde de olabilir. Böyle durumlarda, teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir⁴. Gelire ilişkin teşvikler; işletmelerin gelir elde etmesi için katlanmış olduğu giderleri karşılamak amacıyla yapılan yardımlar bu kapsamda ifade edilmektedir. Gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler; işletmelerin herhangi bir ürünü üretebilmeleri için katlanmış oldukları maliyetleri karşılamak amacıyla yapılan yardımlardır. Varlıklara ilişkin teşvikler; işletmeler faaliyetlerini sürdürebilmeleri için maddi duran varlıklara gereksinim duymaktadırlar. İşletmelerin gereksinim duydukları bu maddi duran varlıkların devletin belirlediği koşullar çerçevesinde temin edilmesidir.

3. Yeni Teşvik Sistemi ile Yatırımlara Sağlanan Destekler ve Teşvik Edilen Yatırım Cinsleri

Yatırımların bu karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için; makro ekonomik programlar, arz-talep dengesi, sektörel, malî ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu bölümde, 16.07.2009 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile 27.07.2009 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan kararın uygulanmasına ilişkin tebliğ doğrultusunda; yatırımlara sağlanan destekler, yatırım teşvik uygulamasında bölgeler, yatırımın süresi ve tamamlama vizesi ile teşvik edilen yatırım cinsleri incelenecektir.

² Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı, (16.07.2009 tarih, 27290 sayılı **T.C. Resmi Gazete**), s.1.

³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Hakkında Tebliğ, (01.11.2005 tarih, 25983 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS**, TMSK Yayınları, 2010, s.523.

3.1. Yatırımlara Sağlanan Destekler

Yüksek Planlama Kurulu'nun 10.07.2009 tarihli ve 2009/23 sayılı raporu üzerine 16.07.2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Karar'a göre; illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları, her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak yatırımlara sağlanan destekler belirlenmiştir. Yatırıma sağlanan destekler; vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, Gümrük Vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerine taşınma desteği olmak üzere 7 başlıkta incelenmektedir.

3.1.1. Vergi İndirimi

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda bölgesel olarak değişiklik göstererek uygulanan yatırıma katkı tutarı ve vergi oranlarındaki indirimlerdir.

3.1.2. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında desteklenen yatırımlara istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgarî ücrete tekabül eden kısmı belirtilen sürelerde Hazine tarafından karşılanmaktadır.

3.1.3. Yatırım Yeri Tahsisi

Müsteşarlıkça teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığı'na belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilmektedir.

3.1.4. Faiz Desteği

Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli kredilerin, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yetmişine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının 1-5 puanlık kısmının Müsteşarlıkça da uygun görülmesi hâlinde azamî ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanmaktadır.

3.1.5. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi'nden muafıtır.

3.1.6. KDV İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilir.

3.1.7. Tekstil, Konfeksiyon ve Hazır Giyim, Deri ve Deri Mamulleri Sektörlerine Taşınma Desteği

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde 1. ve 2. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin 4. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az elli kişilik istihdam sağlanması hâlinde bu tesisler için;

- Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi beş yıl süreyle yüzde yetmiş beş oranında indirimli olarak uygulanır,
- Kararda belirtilen esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir,
- Çalışanların asgarî ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanır.

3.2. Yatırım Teşvik Uygulamalarında Bölgeler

Yatırım desteklerinin uygulanması açısından yatırım teşvik uygulamasında bölgeler, 28.08.2002 tarihli ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması, Düzey 2 bölgeleri ve sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak aşağıdaki gibi dört gruba ayrılmıştır.

I.Bölge	II.Bölge	III.Bölge	IV.Bölge
TR10 İstanbul	TR22 Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç)	TR52 Konya Karaman	TR82 Kastamonu Çankırı Sinop
TR21 Tekirdağ Edirne Kırklareli	TR32 Aydın Denizli Muğla	TR63 Hatay Kahramanmaraş Osmaniye	TR90 Trabzon Ordu, Rize Giresun, Artvin Gümüşhane
TR31 İzmir	TR61 Antalya Isparta Burdur	TR71 Kırıkkale, Aksaray Niğde, Nevşehir Kırşehir	TRA1 Erzurum Erzincan Bayburt
TR41 Bursa Eskişehir Bilecik	TR62 Adana Mersin	TR33 Manisa Afyonkarahisar Kütahya, Uşak	TRA2 Ağrı, Kars Ardahan Iğdır
TR42 Kocaeli, Sakarya Düzce, Bolu Yalova		TR72 Kayseri Sivas Yozgat	TRB2 Van, Muş Bitlis Hakkari
TR51 Ankara		TR81 Zonguldak Karabük, Bartın	TRB1 Malatya, Elazığ Bingöl, Tunceli
		TR83 Samsun, Tokat Çorum, Amasya	TRC2 Şanlıurfa Diyarbakır

		TRC1 Gaziantep Adıyaman Kilis	TRC3 Mardin, Batman Şırnak, Siirt TR22 Çanakkale İli Bozcaada, Gökçeada İlçeleri
--	--	--	--

3.3. Yatırımın Süresi ve Tamamlama Vizesi

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülen sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi hâlinde, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilmektedir. İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temini veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu firmaların faaliyetlerini durdurmalarından veya yürütememelerinden kaynaklanan süre nedeniyle, yatırımın verilen ek süreler de dâhil belgede kayıtlı yatırım süresi sonuna kadar gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde veya tebliğle belirlenecek mücbir sebep veya fevkalade hâl durumlarında Müsteşarlıkça proje bazında ek süre verilebilmektedir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için, teşvik belgesini düzenleyen merciye veya Müsteşarlığa müracaat edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde müracaat edilmemesi hâlinde, Müsteşarlık resen tamamlama vizesi işlemlerini başlatabilir. Müsteşarlıkça uygun görülmesi hâlinde, yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, ticaret odaları, deniz ticaret odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilir. Yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4. maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgeleri iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurları ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınır.

3.4. Teşvik Edilen Yatırım Cinsleri

Bina ve arsa hariç, teşvik belgesi kapsamı mal ve hizmet üretimi için kullanılan her türlü makine ve teçhizat, tesisat ve yatırım cinsine bağlı olarak mefruşat gibi sabit harcamalar yatırımı ifade etmektedir. Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, yatırım cinsleri olarak ifade edilmektedir.

Yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsî, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon olmak üzere 5 başlıkta incelenmektedir.

3.4.1. Komple Yeni Yatırım

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının %100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılmaktadır.

3.4.2. Tevsi

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar arttırmaya yönelik yatırımlardır.

3.4.3. Modernizasyon

Mevcut tesislerin üretim hatlarında, gelişen teknoloji sonucunda teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizatlara, teknolojiye uygun parçaların eklenmesi veya mevcut bir aksamın gelişmiş bir modeli ile veya makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış yatırım harcamalarının tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

3.4.4. Ürün Çeşitlendirmesi

Mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

3.4.5. Entegrasyon

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

4. TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde TMS-20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi; parasal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, parasal olmayan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, gelire ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi, gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşviklerin muhasebeleştirilmesi, varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve devlet teşviklerinin geri ödenmesinin muhasebeleştirilmesi şeklinde 6 kısımda incelenecektir.

4.1. Parasal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviği, işletmenin teşviğın elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşviğın elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Devlet teşviğının fiilen elde edilmesi, teşviğe ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmemektedir.

Devlet teşviğının elde edilme şekli, teşviğın muhasebeleştirilme yöntemini etkilememektedir. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilmektedir.

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardı uyarınca muhasebeleştirilmektedir.

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilmemektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır⁵:

1. Teşviğın doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "*sermaye yaklaşımı*",
2. Teşviğın bir veya daha fazla dönemde gelir olarak kaydedildiği "*gelir yaklaşımı*".

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir,

⁵ Mehmet CİVAN, **TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması**, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi, Tesmer Yayım No: 81, Ankara, 2008, s.38.

-
- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

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

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 (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu) uygun değildir. Ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

Örnek:

ABC İşletmesi Ar-Ge projesi kapsamında çalıştırmış olduğu işgörenleri için 2.500 TL ücret tahakkuk ettirmiştir. İşyerinin tehlike sınıfı 2 dir.

31 Temmuz 2008 tarihli yönetmelikte belirtildiği üzere TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve Yenilik projelerinde çalışan Ar-Ge personeli ve destek personellerine yönetmeliğin 5. maddesi kapsamında yaptıkları işler için ödenen ücretleri üzerinden hesaplanacak sigorta primi işveren hissesinin yarısı, beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesinden konulacak ödenekten karşılanacaktır⁶.

⁶ Olgun CİHAN, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesidec>, Erişim Tarihi (20.08.2010).

	Brüt Ücret	SSK İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	GV Matrahı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret
1. İşçi	1.500	210	15	1.275	191,25	9	425,25	1.074,75
2. İşçi	1.000	140	10	850	127,50	6	283,50	716,50
TOPL	2.500	350	25	2.125	318,75	15	708,75	1.791,25

SSK işveren payı: Brüt ücret x % [19 + (tehlike sınıfı / 2)]:

$$19 + (2 / 2) = 20$$

$$\text{Brüt ücret} \times \%20$$

$$2.500 \times 0.20 = 500$$

SSK işveren payı = 500

İşsizlik sigortası işveren payı: Brüt ücret x %2:

$$2.500 \times 0.02 = 50$$

İşsizlik sigortası işveren payı = 50

750 AR-GE GİDERLERİ HS.	3.050	
Brüt Ücret	2.500	
SSK İşveren Payı	500	
SSK İşsizlik Payı	50	
100 KASA HS.		1.791,25
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		
Gelir Vergisi	318,75	333,75
Damga Vergisi	15,00	
361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES.		925,00
SSK işçi payı	350	
SSK İşv. Payı	500	
İşsizlik işçi payı	25	
İşsizlik işv. Payı	50	
Ücret Tahakkuku		

Sermaye Yaklaşımı Kullanılması Yöntemine Göre;

361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES. 549 ÖZEL FONLAR 549.01 Personel Giderleri Hs. İşveren Sigorta Primi %50 Devlet Desteği	250	250
--	-----	-----

Gelir Yaklaşımı Kullanılması Yöntemine Göre;

361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES. 648 DEVLET TEŞVİKLER. GELİRLER VE KARLAR İşveren Sigorta Primi %50 Devlet Desteği	250	250
---	-----	-----

4.2. Parasal Olmayan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşviğin işletme tarafından elde edilmesi gibi koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmamaktadır.

Örnek

ABC İşletmesi Devlet teşviği kapsamında Devlet arazisine işletme kurmuştur. Yapılan incelemeler sonucunda arazi 40.000 TL değerindedir.

250 ARAZİ VE ARSALAR 549 ÖZEL FONLAR Devlet Desteği ile Alınan Arazi	40.000	40.000
--	--------	--------

4.3. Gelire İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

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, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilmektedir.

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamalarını finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Benzer şekilde,

amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler, belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması uygun olacaktır.

Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınmaktadır. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda, teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olmaktadır.

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilmektedir.

Her iki yöntem de, gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur.

Örnek

Zirai faaliyetle uğraşan ABC İşletmesi organik tarımın desteklenmesi amacıyla Ziraat Odası'ndan 250 kg. tohum bedeli karşılığında 2.500 TL destek almıştır.

100 KASA HS. 382 ERTELENMİŞ GELİRLER Destek Alınması	2.500	2.500
150 İLK MADDE MALZEME HS. 100 KASA HS. Tohum Alınması	2.500	2.500

Dönem Sonunda eğer ekim işlemi tamamlanmış ise ertelenmiş gelirler gelir hesaplarına aktarılmalıdır.

382 ERTELENMİŞ GELİRLER 648 DEVLET TEŞVİK. GELİRLER VE KARLAR Gelirin Aktarılması	2.500	2.500
--	-------	-------

4.4. Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

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

Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilmektedir. Bu tür teşvikler bir tek işletmeyle sınırlandırılabilen ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilmektedir. Bu durumlar işletmenin teşviğe hak kazandığı dönemde teşviğin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, gelir olarak finansal tablolara yansıtılmasına olanak sağlayabilmektedir.

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

Örnek

Turizm sektöründe faaliyette bulunan ABC işletmesi 2008 Aralık ayında 3.500 TL elektrik gideri ödemiştir. İşletmenin belgeli turizm yatırımı yapması nedeniyle elektrik giderlerinin bir kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır. Araştırmalar sonucunda, devlet tarafından işletmeye 500 TL geri ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 100 KASA HS. Elektrik Gideri Ödemesi	3.500	3.500
---	-------	-------

100 KASA HS. 648 DEVLET TEŞVİK. GELİRLER VE KARLAR Gelirin Tahsil Edilmesi	500	500
---	-----	-----

4.5. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmektedir.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilmektedir:

- Teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir.
- Teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, bilanço sunumu sırasında teşviğin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir.

Örnek

Zirai faaliyetle uğraşan ABC İşletmesi'nin 3500 adet elma ağacı bulunmaktadır. İşletme, elma ağaçlarını kolay ve düzenli bir şekilde sulayabilmek için 25.000 TL tutarında damlama sistemi yapmıştır. Tarım Bakanlığı'nın Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında yağmurlama ve damla sulama sistemlerine yapılan harcamaların % 50'si hibe yoluyla desteklenmektedir. İşletme bu teşvikten faydalanmıştır.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 100 KASA HS. Damlama Sistemi Yapılması	25.000	25.000
136 ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 382 ERTELENMİŞ GELİRLER Hibe Kaydı	12.500	12.500
100 KASA HS. 136 ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Hibenin Tahsili	12.500	12.500

Dönem sonunda, sulama sisteminin faydalı ömrü kadar ertelenmiş gelir, gelir hesabına aktarılmalıdır. Örnekte faydalı ömür 10 yıl alınmıştır.

382 ERTELENMİŞ GELİRLER 648 DEVLET TEŞVİK. GELİRLER VE KARLAR Ertelenmiş Gelirin Gelir Hesabına Akt.	1.250	1.250
---	-------	-------

4.6. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesinin Muhasebeleştirilmesi

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir. 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 tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin 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 halinde, birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibarıyla geçmişe yönelik yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Örnek

Daha önceden almış olduğumuz 20.000 TL'lik devlet teşviği geri ödenmiştir.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZAR. 100 KASA HS. Teşviğin Geri Ödenmesi	20.000	20.000
--	--------	--------

5. Yeni Teşvik Sistemindeki Desteklerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin teşvik belgesi olarak yaptıkları yatırımlar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında muhasebeleştirilmelidir. Yatırımlar tamamlandığında ilgili maddi duran varlıklar hesaplarına aktarılmalıdır. Ancak, dönem içerisinde yatırımlarla ilgili yapılan harcamalar ilgili maliyet hesaplarında izlenerek dönem sonlarında “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına aktarılmalıdır.

Yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulamasında; yararlanılacak katkı tutarı ile her yıl yararlanan katkı tutarı ve izleyen dönemlerde yararlanılabilecek katkı tutarının kayıtlarda takip edilmesi gerekmektedir. İndirimli vergi uygulamasından beyanname üzerinde yararlandığı için kayıtlarda takip etme

Nazım Hesaplar aracılığı ile mümkün olacaktır. Bu işlem için Nazım Hesapların üçlü bir hesap işleyişi içerisinde çalıştırılması gerekmektedir⁷. Bu hesaplar:

- Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı Borçlu Hesabı
- Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı Hesabı
- Yatırıma Katkı Tutarı Alacaklı Hesabı

Örnek

XYZ A.Ş. 01 Ekim 2009 tarihinde Burdur ilinde teşvik belgesi alarak makine teçhizat yapmak üzere fabrika yatırımına başlamıştır. Yatırım, 10 Kasım 2010 tarihinde teşvik belgesinin tamamlanma vizesinin yapılmasıyla işletme aşamasına geçmiştir. XYZ A.Ş. ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme 2010 yılı 3. geçici vergi döneminde 1.350.000 TL ve 4. geçici vergi döneminde 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.
2. İşletme yapmış olduğu yatırımı finanse etmek için 01 Ekim 2009 tarihinde, yıllık % 12 faizli ve faiz ile anapara ödemesi vade sonunda yapılacak 1 yıl vadeli 10.000.000 TL A Bankasından kredi almıştır.
3. İşletme 02 Ekim 2009 tarihinde fabrika binası için A şahsından 1.000.000 TL'ye arsa satın almış, bedelini peşin ödemiştir.
4. 02 Ekim 2009 tarihinde fabrika binası inşaatı için 4.000.000 TL + KDV ödenmiştir.
5. İşletme 10 Temmuz 2010 tarihinde 5.000.000 TL'ye makine teçhizat almış bedelini peşin ödemiştir.

100 KASA HS. 300 BANKA KREDİLERİ 300.01 A Bankası Kredi A Bankası'ndan Kredi Alınması	10.000.000	10.000.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. 258.01 Fabrika Arsası 100 KASA HS. Arsa Alınması	1.000.000	1.000.000

⁷ M.Emin AKYOL, "Yeni Teşvik Sistemi ve Yatırımlara Sağlanan Destek Unsurları", **Vergi Dünyası Dergisi Eki**, Temmuz 2010, s.72.

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. 258.02 Fabrika Binası 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA HS. Fabrika Binası Alınması </div>	4.000.000 720.000	4.720.000
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01 Kredi Faizi 300 BANKA KREDİLERİ 300.02 A Bankası 2009 Kredi F. (10.000.000*%12=1.200.000) (1.200.000*3/12=300.000) Dönem Sonu Faiz Tahakkuku </div>	300.000	300.000
<p>Dönem sonunda kredi faizinin 2009 yılına isabet eden tutarı “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına aktarılmalıdır.</p>		
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. 258.09 Finansman Giderleri 781 FİNANS. GİD. YANS. Finansman Giderlerinin Yatırıma Akt. </div>	300.000	300.000
<p>Teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın teslimlerinde KDV istisnadır.</p>		
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. 258.03 Tesis Makine ve Cihazlar 100 KASA HS. Makine Alınması </div>	5.000.000	5.000.000
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01 Kredi Faizi 300 BANKA KREDİLERİ 300.03 A Bankası 2010 Kredi F. (10.000.000*%12=1.200.000) (1.200.000*9/12=900.000) Vade Sonu Kredi Faiz Tahakkuku </div>	900.000	900.000

Teşvik belgesinin tamamlanma vizesinin yapılmasıyla kredi faizinin 2010 yılına isabet eden tutarı “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına aktarılmalıdır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. 258.0 Finansman Giderleri 781 FİNANSMAN GİD. YANS. Finansman Giderlerinin Yatırıma Akt.	900.000	900.000
300 BANKA KREDİLERİ 300.01 A Bankası Kredi 10.000.000 300.02 A Bankası 2009 K. Faizi 300.000 300.03 A Bankası 2010 K. Faizi 900.000 100 KASA HS. Banka Kredisi ve Faiz Ödemesi	11.200.000	11.200.000

Yapılmakta Olan Yatırımlar

Fabrika Arsası	1.000.000 (Toplam Yatırım Maliyetinin % 11'i)
Fabrika Binası	4.000.000 (Toplam Yatırım Maliyetinin % 33'ü)
Tesis Makine ve Cihazlar	5.000.000 (Toplam Yatırım Maliyetinin % 43'ü)
Finansman Giderleri	<u>1.200.000</u> (Toplam Yatırım Maliyetinin % 13'ü)
TOPLAM	11.200.000

Fabrika Arsası	1.000.000 (Yatırımın % 10'u)
Fabrika Binası	4.000.000 (Yatırımın % 40'ı)
Tesis Makine ve Cihazlar	<u>5.000.000</u> (Yatırımın % 50'si)
TOPLAM	10.000.000

01.09.2009 tarihinde A Bankası'ndan çekilen 10.000.000 TL'ye isabet eden faiz tutarı 1.200.000 TL'dir. Bu doğrultuda, tahakkuk eden kredi faizinin % 10'u arsa maliyetine, % 40'ı fabrika binası maliyetine ve % 50'si tesis, makine ve cihaz maliyetine eklenmelidir.

Yatırım Türü	Yatırım Maliyeti	Faiz	Toplam
Fabrika Arsası	1.000.000	120.000	1.120.000
Fabrika Binası	4.000.000	480.000	4.480.000
Tesis, Makine ve Cihaz	5.000.000	600.000	5.600.000
TOPLAM	10.000.000		11.200.000

10 Kasım 2010 tarihinde teşvik belgesinin tamamlanma vizesi yapıldığı için fabrika yatırımlarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

251 ARSA VE ARAZİLER HS.	1.120.000	
252 BİNALAR HS.	4.480.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	5.600.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.		11.200.000
258.01 Arsa	1.000.000	
258.02 Bina	4.000.000	
258.03 Mak.	5.000.000	
258.09 Fin. Gid.	1.200.000	
Yatırımların Aktifleştirilmesi		

Yatırım teşvik uygulamalarında Burdur ili II. Bölgede bulunduğundan Yatırıma katkı oranı %30, Kurumlar Vergisi indirim oranı % 60'dır⁸.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi indirim oranı (%)
I	20	50
II	30	60
III	40	80
IV	60	90

Arsa için yapılan giderler indirimli vergi oranı uygulaması dışındadır. Bu doğrultuda, fabrika binası ve tesis makine ve cihazlar için yapılan harcamalar için yatırıma katkı tutarı hesaplanacaktır. Burdur ili teşvik açısından II. Bölgede yer aldığından bu yatırım için katkı oranı % 30 uygulanacaktır. Yatırıma katkı tutarı 3.024.000 TL'dir. İndirimli vergi uygulaması, yatırıma katkı tutarı 3.024.000 TL'ye ulaşınca kadar devam edecektir. Yani toplam yatırımın 3.024.000 TL'lik kısmı devlet tarafından bu tutarda az vergi tahsilâtı yapılmak suretiyle desteklenecektir.

Yatırım Türü	Yatırım Maliyeti	Yatırıma Katkı Oranı	Yatırıma Katkı Tutarı
Fabrika Binası	4.480.000	% 30	1.344.000
Tesis, Makine ve Cihaz	5.600.000	% 30	1.680.000
TOPLAM	10.080.000	% 30	3.024.000

900 YARARLANILACAK YATIRIMA KATKI TUTARI BORÇLU HS.	3.024.000	
901 YATIRIMA KATKI TUTARI ALACAKLI HS.		3.024.000
Yatırım Katkı Tutarının Hesaplanması		

⁸ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ no:2009/1, 28.07.2009 tarih, 27302 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden vergiye tabi tutulacaktır⁹.

İşletme 2010 yılı 3. geçici vergi döneminde 1.350.000 TL ve 4. geçici vergi döneminde 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir. İşletmenin 2010 yılı Kurumlar Geçici Vergi hesaplaması ve Kurumlar Vergisi hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Devlet tarafından yapılan destek, bu yatırımlardan elde edilecek olan kazançta, Kurumlar Vergisi oranının % 60 indirimli yani Kurumlar Vergisi oranı olan % 20 yerine $(\%20 - \%20 * \%60) = \%8$ olarak uygulanması suretiyle gerçekleşecektir. Devlet tarafından her hesap döneminde % 20 oranı yerine % 8 oranında vergi alınmak koşuluyla 3.024.000 TL katkı yapılabilmesi için söz konusu yatırımlardan 37.800.000 TL tutarında kazanç elde edilmiş olması gerekmektedir.

2010 YILI KURUMLAR GEÇİCİ VERGİSİ HESAPLAMASI	
2010 Yılı 3. Dönem Geçici Vergi Matrahı	1.350.000
İndirimli Kurumlar Geçici Vergisi Oranı	$\% 20 - (\%20 * \%60) = \%8$
İndirimli Geçici Vergi Tutarı	108.000
2010 Yılı 4. Dönem Geçici Vergi Matrahı	3.000.000
İndirimli Kurumlar Geçici Vergisi Oranı	$\% 20 - (\%20 * \%60) = \%8$
İndirimli Kurumlar Geçici Vergisi Tutarı	240.000
Ödenecek Kurumlar Geçici Vergisi Tutarı	240.000-108.000=132.000

2010 YILI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLAMASI	
2010 Yılı Kazancı	3.000.000
İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	$\% 20 - (\%20 * \%60) = \%8$
İndirimli Kurumlar Vergisi Tutarı	240.000
Ödenen İndirimli Kurumlar Geçici Vergi Tutarı	240.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi Tutarı	0

Yeni yapılan düzenlemenin eski uygulamadan en önemli farkı, yatırım harcamalarının belli bir yüzdesinin kazançtan indirilmesi yerine, yapılacak yatırımdan elde edilen kazancın yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranla vergilenmesini öngörmesidir. Yeni sistem yatırımlar için katkı oranı ve tutarı belirlenmesi ve yatırımlardan elde edilen kazançların katkı tutarı kadar daha az vergilenmesi esasına dayanmaktadır. Her yatırım için belirlenen katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle katkı tutarı kadar vergi tahsil edilmeyerek yatırımlar teşvik edilmektedir¹⁰. Yatırıma katkı tutarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

⁹ M.Emin AKYOL, a.g.k., s.65.

¹⁰ M.Emin AKYOL, a.g.k., s.47.

YATIRIMA KATKI TUTARININ HESAPLAMASI	
Toplam Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı	3.024.000
Yatırıma Katkı Oranı*	(%20*%60=%12)
2010 Yılı Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı	3.000.000*%12= 360.000
Devreden Yatırıma Katkı Tutarı	2.664.000

902 YARARLANILAN YATIRIMA KATKI TUTARI	360.000	
900 YARARLANILACAK YATIRIM KATKI TUT. BORÇLU HESAPLARININ Yatırım Katkı Tutarının Kullanımı		360.000

6. Sonuç

TMS 20 incelendiğinde devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi teşviklerin muhasebeleştirme yöntemi değişmemektedir. Devlet teşvikleri bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere, giderlerin yapıldığı ilgili dönemler süresince gelir olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

İşletmeler, devlet tarafından konulan bir takım koşulları sağlamaları ve yükümlülükleri yerine getirmeleri sebebiyle teşvikleri kazanmaktadırlar. Dolayısıyla teşvikler gelir kaydedilerek ilgili gider hesaplarıyla karşılaştırılmalıdır. Gelir hesabının da Tek Düzen Hesap Planındaki 64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar bölümünde muhasebeleştirilmesi daha uygun görülmektedir. Çünkü diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, işletmenin ana faaliyet dışı elde ettiği gelir ve kârlardır. Bu bağlamda bu bölümde boş bulunan 648 nolu hesabın “Devlet Teşviklerinden Gelirler ve Kârlar” şeklinde kullanılması önerilmektedir.

Eğer bir devlet teşviğine daha önceki dönemlerde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması ilişkin hak kazanılmış ise dipnotlarda ayrıntılı bir şekilde açıklanmak koşulu ile devlet teşviğinin tahsil edilebilir duruma geldiği dönemin geliri olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

Yeni teşvik sisteminde ise yatırımlara sağlanan desteklerde devlet teşviki, indirimli vergi uygulaması uygulanarak devlet tarafından yatırım katkı tutarında daha az vergi tahsilâtı yapılmak suretiyle gerçekleşmektedir.

İşletmelerin yatırım teşvik belgesi olarak yapmış oldukları yatırımlar, yapımı tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılacak koşuluyla “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

* Kurumlar Vergisi’nde yapılan indirim oranı alınacaktır.

Yapılan yatırımlar sonucu yararlanılacak yatırıma katkı tutarları nazım hesaplarda takip edilerek her yıl yararlanılan ve gelecek dönemlerde yararlanılabilecek katkı tutarları şeklinde ayrıca izlenmelidir.

Kaynakça

- AKYOL M.Emin, “Yeni Teşvik Sistemi ve Yatırımlara Sağlanan Destek Unsurları”, **Vergi Dünyası Dergisi Eki**, Temmuz 2010.
- CİHAN Olgun, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc>, Erişim Tarihi (20.08.2010).
- CİVAN Mehmet, **TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması**, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi, Tesmer Yayın No: 81, Ankara, 2008.
- Hazine Müsteşarlığı, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ no:2009/1, 28.07.2009 tarih, 27302 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS**, TMSK Yayınları, 2010.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Hakkında Tebliğ, (01.11.2005 tarih, 25983 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- ULU Cenk, Türkiye’de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye, http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html, Erişim Tarihi (18.08.2010).
- Yüksek Planlama Kurulu, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı, (16.07.2009 tarih, 27290 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

