



Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

Yrd. Doç. Dr. Feriştah SÖNMEZ
Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF

Özet

Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirmeler şeklinde tanımlanmaktadır. Teşviklerin esası, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara yönlendirilmesi olup, refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesidir. Günümüzde teşvikler ve yardımları, vergi muafiyet –istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları şeklinde olabileceği gibi, enerji indirimleri, arsa tahsisi ve finansman kolaylıkları sağlayan birtakım yöntemler şeklindedir.

Çalışmamızın amacı, işletmelerin devlet teşvik ve yardımlarından yararlanması durumunda mali tablolarında ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda inceleme yapmaktır.

Anahtar Sözcükler: Devlet teşviği, yardımı.

Abstract (The Accounting Process of Government Subsidiary and Assistance)

Incentives are the variety of government subsidies and support that would be provided to enable pre defined economic activities to be carried out more and faster than other activities. The incentives are proved by governments and can be in the form of tangible and intangible money, help and subsidies. The essence of the incentives is the efficient utilization of the country's resources that would canalize those resources toward the most needed and necessary directions, while increasing the prosperity level of the people, balancing the inequalities between regions and enhance the competition capabilities of different industrial centers.

Today, incentives, subsidies, tax exemptions. Low interest loans would be in the form of donations as well as discounts in energy charges and variety of financial support applications.

The purpose of this study is to research how various organizations' financial statements would be influenced by such government incentives and subsidies and how such occurrences would be considered from accounting point of view.

Key Words: State incentives, subsidies and support.

Giriş

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar tüm kararlarına mali tablolardaki bilgileri esas alırlar. Bu yüzden tabloların içerdiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, mukayese-

seye elverişli, zamanlı bilgiler olması gerekir. Doğru, güvenilir ve anlamlı finansal bilgiler muhasebe verilerinin üretim aşamasını ilgilendirirken, mukayeseye elverişli ve zamanlı finansal veriler de muhasebe verilerinin raporlamasında önem taşır.

Muhasebe verilerinin belli nitelikleri taşıması ve işletme ile ilgili yönetim, yatırım ve kredi kararlarına temel oluşturması için muhasebe kuramında belirtilen kavram, ilke ve standartlara uygun olarak üretilmesi önemlidir. Öte yandan, muhasebe uygulamasını oluşturan hem rapor sistemi hem de hesap planı, muhasebe kuramındaki temellere uygun olmalıdır. Rapor sistemi, muhasebe sisteminden üretilecek maddeler olarak bazı yazarlarca yorumlanmıştır¹.

Uluslararası Muhasebe standartlarının yaklaşık 30 yıllık bir dönemde dünya çapında desteklenmesi², birçok ülkede IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ile uyumlu raporlama çalışmalarının artması ve son olarak 2005 yılında AB içinde³ Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının (IFRS) borsaya kayıtlı işletmeler için zorunlu tutulması⁴, günümüzde IAS'lerin önemini arttırmıştır. SPK, Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası standartlara tam uyumun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başı itibarıyla çeşitli devlet ve özel sektör kuruluşlarının katılımının sağlandığı kapsamlı bir proje başlatmıştır. Muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında tam set 33 adet IFRS'yi kapsayan ve 34 kısımdan oluşan seri; XI, no; 25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ hazırlanarak yürürlüğe konmuştur.

• ADÜ Nazilli İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, fersonmez@adu.edu.tr

¹ Yüksel Koç Yalçın, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", Muhasebe Bilim Dünyası dergisi, MÖDAV, Haziran 2002, s.2.

² Uluslararası muhasebenin var olma nedenleri, ihtiyacı hakkında bilgi için bkz. GÜCENME, Ümit, uluslararası Muhasebede teknik Sorunlar, Marmara Kitabevi, Bursa, Ekim .1998, s.9-10.

³ Avrupa Birliğinde borsaya kayıtlı olan işletmeler 1.1.2005 tarihinden itibaren IASB tarafından getirilen IFRS (uluslararası Finansal Raporlama Standartları) benimsemek zorundadır. IFRS 1, bir işletmenin diğer muhasebe düzenlemelerinden IFRS'lere geçiş aşamasında yapması gereken düzenlemeleri açıklamaktadır. Sinan Aslan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler; IFRS 1-5", Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2004, s.46.

⁴ Aslan Sinan, "Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı; 23, Temmuz 2004, s.96.

Çalışmamızda devlet teşvik ve yardımları ile ilgili SPK Tebliği'nin 26. Kısmı ile TMS-Standart Taslağı ve ilgili 02.04.2004 tarih ve 2004/7114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı düzenlemeleri yer vermeyi uygun gördük.

Teşvikler, toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde genel tanımı yapılmaktadır. Ekonomi sistemlerinde önemli bir olgu olarak teşvikler, toplam yatırım hacminin artırılması, yatırımların verimli alanlara yapılmasını sağlanması, toplam yatırımlar içinde öz kaynakların çoğaltılması, geri kalmış bölgelere yatırımların özendirilerek gelişmişlik farkının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere adaptasyon ve dış rekabete dayanıklılığın artırılması gibi yararlar görmesi amaçlanmıştır.

Teşviklerin, başka tanımları da vardır. Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirilmeler şeklinde tanımlanmaktadır⁵. Teşviklerin esası, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara yönlendirilmesidir. Buradaki önemli nokta, teşviklerle elde edilmesi gerekenlerin, yani amaçlananların ne olduğu ve bunlar karşısında ne gibi ödünler verileceğidir. Devletlerin teşvik yoluyla ne amaçladığı, uygulanan ekonomik düzene göre değişmekle birlikte en temel hedef, refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesi şeklinde ifade edilebilir.

Ülkemizde Tarihsel süreçte ilk olarak 1913 ve izleyen yıllarda teşviklerle ilgili düzenleme yapılmış, 1962 yılı ise DPT'nin kurulması ve 1963 yılında ilk planlı döneme geçilmesi ile birlikte hız kazanmıştır. 1980'li yıllara kadar DPT'nin yönlendirmesi ve öncülüğünde teşvik uygulamaları önemli aşama geçirmiştir. 1980'li yıllarda ekonomide uygulanmaya başlanan liberal

⁵ Hazine Dergi, 75. yıl özel Sayısı, Ankara, 1999.

ağırlıklı yapısal değişikliklerle, teşvik uygulamaları alanında da değişiklikler olmuş ve teşvikler daha çok imalat ve dış ticarete yönelik sektörlerin özendirilmesinde kullanılmıştır.

Dünyada ise 20. yüzyılda ülkelerin izlediği ekonomik politikalarında teşvik politikalarının önemi artmış, bu politikalar, daha fazla yatırımların özendirilmesi, üretimin özendirilmesi ve dış satımın özendirilmesi şeklinde gelişme göstermiş; 1. ve 2. Dünya Savaşı'ndan sonra ülkelerin yeniden kalkınma çabaları, uluslar arası ilişkilerin ve teknolojinin gelişmesi, ülkeleri sanayi ve değişik sektörlerde teşvik uygulamalarına yöneltmiştir. Günümüzde teşvikler ve yardımları, vergi muafiyet – istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları şeklinde olabileceği gibi, enerji indirimleri, arsa tahsisi ve finansman kolaylıkları sağlayan birtakım yöntemler seklindedir. Teşvikler ekonomiye doğrudan katılması ve etkisinin daha kısa sürede ortaya çıkması gibi avantajları vardır⁶.

Son yıllarda da teşvik hedefleri ve çerçeveleri DPT Müsteşarlığı tarafından yapılmakta, uygulama ve koordinasyon görevi ise Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Teşvik uygulamalarında 20 ayrı kamu kuruluşunun görev yapması, kurumlar arası koordinasyonunu güçleşmesine neden olan bir etkidir. Teşviklerde gerek sektör gerek mevzuu da selektif uygulamalarla etkinlik ve verimlilik kirterlerine göre hareket edilirse, koordinasyonun tam olduğu bir yapı geliştirildiğinde hedeflere daha hızlı ulaşabilecektir⁷.

2. 25 No'lu SPK Tebliğine Göre Devlet Teşvik ve Yardımları

SPK Tebliğinin "Devlet Teşvik ve Yardımları" kısmı dört bölüm ile 574 -584 arası 10 adet madde hükmünü kapsamaktadır. Birinci bölüm "amaç, kapsam ve tanımlara", ikinci bölüm esas konu olan "Devlet teşvikleri"ni, üçüncü bölüm "devlet yardımları" ve son kısımda "kamuya açıklanacak hususlar" dır.

SPK Tebliğinin bu kısmının amacı, devlet teşvikleri ile diğer devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir⁸.

2.1. SPK Tebliğinin Kapsamı, İlgili Tanımlar

25 no'lu Tebliğin kapsamını belirleyen 575.madde hükmüne göre; Devlet teşvikleri ile diğer devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasında ve diğer şekillerde yapılan devlet yardımlarının kamuya açıklanmasında bu kısımdaki hükümlere uyulacağı belirtilmiştir. İşletmelerin devlet yardımlarından yararlanması durumunda ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda bu kısımdaki hükümler kılavuz olacaktır.

575'inci maddeye göre, bir işletmeyi devlet yardımı olmadan yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek amacıyla veya diğer nedenlerle yapılan devlet yardımları, işletmenin mali tabloları ile geçmiş dönem mali tabloları ve diğer işletmelerin mali tabloları arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere, hesap dönemi boyunca işletmenin devlet yardımından ne ölçüde yararlandığına ilişkin bir gösterge sunacak şekilde bu kısımdaki hükümlere göre muhasebeleştirilir.

Kapsam dışı konular yine 575'inci madde hükmünde verilmiştir. Buna göre "Bu kısımda yer alan hükümler, vergisel amaçlarla sağlanan veya hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi indirimi gibi vergi yükümlülüğüne avantaj getiren devlet yardımları, devletin işletmelere ortak olduğu durumlar ve bu Tebliğin "Tarımsal Faaliyetler" başlıklı kısmında açıklanan devlet teşvikleri hakkında uygulanmaz.

576'ıncı madde hükmü tanımlara ayrılmıştır. Devlet yardımı; Devletin bir işletmeye veya işletme grubuna, belirli kriterleri yerine getirmeleri şartıyla, ekonomik fayda sağlaması amacıyla yaptığı işlemi,

Devlet teşvikleri; Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya

⁶ Halit Çiçek, "Teşvikler, Gereklileri ve Türkiye'de Vergisel Teşvikler-1", Vergi Sorunları-150, Mart 2001, s. 198-203.

⁷ Halit Çiçek, a.g.e., s.203.

⁸ Seri XI , NO:25 Resmi Gazetenin 15.11.2003 ve 25290 no'lu mükerrer sayısında yayımlanmıştır.

uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynakları,

Varlıklarla ilgili devlet teşvikleri; En önemli şartı, bir işletmenin belirli bir uzun vadeli varlığı satın alması, inşa etmesi veya diğer şekillerde edinmesi olan devlet teşviklerini,

Gelirle ilgili devlet teşvikleri; Varlıklarla ilgili olmayan devlet teşviklerini, ifade etmektedir.

Makul değer; Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı ifade eder.

Devlet teşviği sayılmayan durumlarda 576.madde hükmünde belirtilmiştir. Buna göre; kendisine ekonomik bir değer atfedilemeyen devlet yardımları ile devletle yapılp normal ticari ilişkiden ayırt edilemeyen işlemler devlet teşvikleri olarak kabul edilmez.

Varlıklarla ilgili devlet teşviklerine ilişkin olarak, devlet, bir varlığın türünü, yerleştirileceği yeri, edinme veya elde bulundurma süresini ilave şart olarak koşabilir.

2.2 25 No'lu SPK Tebliğine Göre Devlet Teşvikleri

İkinci bölüm "Devlet Teşvikleri" konusu hakkındadır. "Devlet teşviklerinin mali tablolara alınması", madde 577'e göre; "Makul değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirileceğine ve teşviğin işletme tarafından elde edilebileceğine dair makul bir güvence oluştuğunda mali tablolara alınır." Madde hükmünden görüldüğü üzere, mali tablolara alınma şartı iki şarta bağlanmış, ilki, "devlet teşviklerinin elde edilmesi için gerekli şartların yerine getirilmesi ve ikincisi, "işletme tarafından elde edilebileceğine dair makul bir güvence oluşması" dir.

Yine 577'inci madde hükmüne göre, devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi, teşviğe ilişkin şartların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmeyeceği

ifade edilmiştir. Ayrıca, Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Başka bir deyişle, devlet teşvikleri nakden veya devlete karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Devletten temin edilen feragat edilebilir borçlar, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvence oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir. "Feragat edilebilir borçlar" ise, belirli şartların gerçekleşmesi halinde borç verenin feragat edeceği kredileri ifade etmektedir. Devlet teşvikleri mali tablolara alındığında, bunlara ilişkin şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, karşılıklar, "Şarta bağlı yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkların Mali tablolara yansıtılmasına ilişkin esaslar" başlıklı kısmı uyarınca muhasebeleştirilir. Yine 577'inci madde hükmüne göre devlet teşviklerinin hangi mali tabloya alınması gerektiği de belirlenmiştir.

Buna göre; devlet teşvikleri, karşılanması amaçlanan maliyetlerle ilişkilendirilmek için gereken dönem boyunca sistematik olarak gelir tablosuna alınır. Devlet teşvikleri, öz sermaye ile ilişkilendirilmez. Böylece devlet teşvikleri tahsil edildiğinde değil, bu kısımda belirtilen ilkeler çerçevesinde bir veya daha fazla hesap döneminde gelir tablosuna alınır. Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edildiklerinden, işletmenin belirli şartları yerine getirmesi karşılığında verildiğinden ve kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler ile diğer vergiler işletmenin geliri üzerinden tahsil edildiğinden karşı-

⁹ Sistematik dağıtım", gider tanıma kurallarından ikincisidir. Buna göre; birden fazla dönemi yararlanan bir varlığın maliyeti, varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Örneğin bir sabit varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Doğrusal amortisman veya hızlandırılmış amortisman gibi yöntemler, sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma veya gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardan başka bir şey değildir. Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi, Açık öğretim Fakültesi yayınları no: 476.Eskişehir, ekim 2001, 4.Baskı, s.5.

lanması amaçlanan maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere uygun dönemlerde gelir tablosuna alınmak suretiyle muhasebeleştirilir.

20 no'lu Uluslararası Muhasebe Standartı "Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili Muhasebe" konusundadır¹⁰. Yani konumuzla ilgilidir. Tebliğin 577.hükmü ile büyük benzerlik gösterdiğinden 20 no'lu UMS'yi çalışmamızda yer vermeyi uygun gördük. 20 No'lu UMS'nin 8. paragrafı hükmüne göre; devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde, gelir yaklaşımını destekleyen görüşlere yer vermektedir. Başka bir deyişle, sermaye yaklaşımına karşı olan görüşleri vardır. 8. paragraf hükmüne göre;

a. Devlet sübvansiyonları pay sahipleri dışında bir kaynaktan alındıklarına göre, doğrudan doğruya pay sahiplerinin alacağına kaydedilmemeli ancak uygun dönemlerde gelir tablosunda yer almalıdırlar.

b. Devlet sübvansiyonları nadiren karşılıksızdır. İşletme bunları gerekli koşullara uyma ve belirli yükümlülükleri yerine getirme koşuluyla kazanır. Öyleyse bunlar gelire alınmalı ve sübvansiyonun karşılamayı amaçladığı ilgili maliyetlerle birleştirilmelidir.

c. Gelir vergisi ve diğer vergiler gelire karşı yükümlülükler olduğundan, mali politikaların genişletilmesini sağlayan devlet sübvansiyonlarının da gelir tablosunda yer alması mantıklı olacaktır.

20 no'lu UMS'nin 9. paragraf hükmü ise; "gelir yaklaşımının genellikle daha tatmin edici olduğu sonucunu vermektedir" şeklinde ifadeye yer vermiştir.

SPK Tebliğinin 577. madde hükmü mali tabloların genel ilkelerinden "tahakkuk" esasına ile "tahsil "esasına da karşılaştırarak yer vermektedir. Buna göre "Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak mali tablolara alınması", mali tablolara ilişkin genel ilkeler kısmında belirtilen tahakkuk esasına uygun değildir.

¹⁰ Mehmet Şakir Ersoy, UMS-20 Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili Muhasebe, Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), TMUD Yayını no: 7, Derleyen; A.Hayri Durmuş, İstanbul 1992, s.156-161

Ancak, başkaca uygun bir alternatifin olmaması durumunda devlet teşvikleri tahsil edildiği dönemlerde mali tablolara gelir olarak alınır."

Devlet teşvikleriyle ilgili giderlerin mali tablolara alındığı döneme tekabül eden devlet teşvikleri, söz konusu giderlerle aynı dönemde gelir tablosuna alınır. Bu çerçevede amortismanına tabi varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, aksini gerektiren başkaca bir alternatif mevcut değilse, bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir tablosuna alınır.

Maddi sabit varlık olarak alınan devlet teşviklerinin ne zaman mali tablolara alınacağı da 577.madde hükmünde açıklanmıştır. Buna göre; "Üzerine bina inşa edilmesi şartıyla alınan bir arsa örneğinde olduğu gibi, belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesi karşılığında alınan devlet teşvikleri, ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemde gelir tablosuna alınır."

İşletmelere acil finansman desteği sağlamak için verilen devlet teşviklerinin ne zaman mali tablolara alınacağı da yine bu madde hükmünde açıklanmıştır. Madde hükmüne göre; "Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak için verilen devlet teşvikleri, alacak haline geldiği dönemde gelir olarak gelir tablosuna alınır."

Devlet teşvikleri, işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, doğrudan acil finansman desteği olarak verildiği durumlarda, işletmenin devlet teşviğini alma niteliğini haiz olduğu dönemde; önceki hesap döneminde ortaya çıkan gider ve zararların karşılanması amacıyla alındığı durumda ise alacak haline geldiği dönemde gelir tablosuna alınır ve etkinin açıkça anlaşılabilmesi için dipnotlarda gerekli açıklama yapılır.

Kısacası, devlet teşvikleri alacak haline geldiği dönemde işletme gelir tablosuna alınacak ve dipnotlarda gerekli açıklamalar, kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince yapılacaktır.

İşletmelere verilen arsa veya parasal olmayan devlet teşvikleri hangi değer

üzerinden mali tablolara alınacaktır. 25 no'lu SPK Tebliğinin 578.inci madde hükmü bu soruya cevap vermektedir. Buna göre; “İşletmenin kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan devlet teşvikleri teşvik konusu olan varlıkla birlikte makul değeri veya nominal bedeli üzerinden mali tablolara alınır.”

20 no'lu UMS'nin 20.paragraf hükmü den çok benzer ifade taşımaktadır. 20. Paragrafa göre; “Bir devlet sübvansiyonu, işletmenin yararlanması için, arazi veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan bir varlığın transferi biçiminde olabilir. Bu gibi durumlarda parasal olmayan varlığın makul değerini belirlemek, sübvansiyon ve varlığın ikisi için birden makul değer üzerinden kaydedilmesi olağandır. Bazen takip edilen alternatif bir yol ise sübvansiyon ve varlığın her ikisinin birden nominal değer üzerinden kaydedilmesidir.”

“Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin gösterimi” madde 579'a göre; “Makul değerle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklarla ilgili devlet teşvikleri, **bilançoda ertelenmiş gelir** olarak veya varlığın kayıtlı değerinden indirilerek muhasebeleştirilir. Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin mali tablolarda gösteriminde söz konusu yöntemlerden biri kullanılır.

Devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi durumunda, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve makul bir biçimde gelir tablosuyla ilişkilendirilirken; varlığın kayıtlı değerinden indirilmesi durumunda ise, amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca, amortisman giderinin azaltılması yoluyla gelir tablosuna alınmış olur.

579. madde hükmünden görüldüğü gibi iki yöntem önermiştir. Bunlardan ikincisi olan, bağışların varlığın net defter değerinden indirilmesi durumunda ise, bağışlar, amortisman tabi varlığın ömrü boyunca, amortisman giderinin azaltılması yoluyla gelir olarak kaydedilir¹¹.

¹¹ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, Uluslar arası Muhasebe Standartları, Türkmen Kitabevi yayın no: 229, tarihsiz, İstanbul., s.107.

579. madde hükmüne göre; Varlık alımı ve ilgili devlet teşvikleri, teşviğin bilançodaki gösterim yöntemi ihmal edilerek, nakit akım tablosunda varlıklara yapılan brüt yatırımları göstermek üzere ayrı kalem olarak gösterilir.

580. madde hükmüne göre; Gelirle ilgili devlet teşvikleri gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya ilgili giderlerle mahsup edilerek gösterilir.

Mali tabloların doğru bir şekilde anlaşılması için gerekli olan devlet teşvikleri hakkında bilgi dipnotlarda ayrıca açıklanır.

“Devlet teşviklerini geri ödenmesi” 581.madde hükmüne göre; Geri ödenecek hale gelen devlet teşvikleri, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” başlıklı kısım uyarınca, bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilir. Gelirle ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği gelir tablosu kaleminden düşülür. Söz konusu kalemin bakiyesini aşan kısım doğrudan gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıkla ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ise seçilen muhasebe yöntemine göre, varlığın kayıtlı değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın kayıtlı değerinin bu şekilde artırılması durumunda, birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibariyle geçmişe şamil olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark, gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni kayıtlı değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.”

2.2.1. 25 no'lu SPK Tebliği'nin Otuzbirinci Kısmı Tarımsal Faaliyetlerin Üçüncü Bölümü “Devlet Teşvikleri”

Tarımsal faaliyetleri düzenleyen 25 no'lu SPK Tebliğinin 31.Kısımın Üçüncü Bölümü “Devlet teşvikleri” hükümlerine ayrılmıştır.

Bu bölüm iki madde hükmü içermektedir. “Karşılıksız verilen teşviklerin mali

tablolarına alınması” başlıklı konu madde 696’da açıklanmıştır. Buna göre; Net makul değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen karşılıksız devlet teşvikleri, yalnızca alacak haline geldiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır.

“Koşullu olarak verilen teşviklerin mali tablolara alınması” madde 697’de açıklanmıştır. Buna göre; “aynı şekilde değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması ile ilgili kısıtlamalar da dahil koşullu olarak verilmişse, söz konusu teşvikler, yalnızca koşullar yerine getirildiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır.” Bu hükümden görüldüğü üzere, koşullu verilen devlet teşvikleri önce koşulların yerine getirildiği saptanacak, daha sonra işletmenin mali tablolarına gelir olarak kaydedilecektir.

“Devlet teşvikleri çok değişik koşullar ile verilebilir. (örnek; devlet, işletmeye belirli bir yeri 5 yıl süreyle ekip biçmesi için teşvik verebilir ve bu faaliyeti 5 yıldan daha az bir süre için yapması halinde tüm teşviğin iade edilmesi şartını getirebilir.) Bu durumda, söz konusu teşvik 5 yıllık süre dolmadıkça gelir olarak mali tablolara alınmaz. Diğer taraftan, koşullar, aradan geçen süre zarfına bağlı olarak verilen teşviğin işletmece kazanılmasına imkan tanıyorsa, söz konusu teşvik zaman orantılı gelir olarak mali tablolara alınır.”

Madde hükmünden görüldüğü üzere, koşullu teşviklerde, koşullar verilen sürede tam olarak yerine getirilmedikçe, işletme gelir yazamamaktadır. Çalışmamızın 4. kısmında işlenen 02.04.2004 tarih ve 2004/7114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen düzenlemede de teşvik koşulları mevcuttur.

2.2.2. 25 no’lu SPK Tebliği’nin Sekizinci Kısmı “Maddi Olmayan Varlıklar” da Devlet Teşviği ile İlgili hükümler

Tebliğin 8. kısım üçüncü Bölümü “Devlet Teşviği Yoluyla İktisap” hakkındadır.

Maddi olmayan varlıklara ait düzenlemeleri içeren 25 no’lu SPK Tebliğinin 8.Kısmı 186.madde hükmü şöyledir; “Bazı durumlarda, maddi olmayan bir varlık, devletin bir teşviği olarak ücretsiz veya çok

az bir bedelle iktisap edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye hava alanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu çalıştırma lisansı, ithalat lisansları veya kotalar veya diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan varlıkları aktardığında veya dağıttığında söz konusudur.

İşletme, bu Tebliğin “Devlet teşvik ve Yardımları” kısmında izin verilen şekilde, bu şekilde alınan bir varlığı başlangıçta makul değer üzerinden mali tablolara almayı tercih etmezse, varlık başlangıçta teşvik için verilen tutar ve varlığın amaçlan nihai kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler toplamı üzerinden mali tablolara alır.”

Yukarıdaki SPK Tebliğinin 186.madde hükmü maddi olmayan bir varlığın devletin teşviği olarak iktisap edildiğinde önce makul değer üzerinden mali tablolara almayı önermekte, eğer makul değer tercih edilmezse, o zaman varlığın nihai kullanıma hazır hale getirilmesi ile ilişkili giderler toplamı üzerinden mali tablolara alınacağını belirtmiştir.

2.3 25 No’lu SPK Tebliğine Göre “Devlet Yardımları”

25 no’lu SPK Tebliğinin Üçüncü Bölümü “Devlet Yardımları” hakkındadır. 562. madde hükmü devlet yardımlarına ilişkin genel bilgi vermektedir. Buna göre; devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilmeyen ve devletle yapılarak işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen tipteki devlet yardımlarını kapsar. Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri ve garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine makul bir şekilde değer atfedilemeyen yardımlardır. İşletmenin satışlarının bir bölümünün garanti edilmesi ise işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarıdır. Devlet yardımlarından fayda sağlandığı kesin olmakla birlikte bunların normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamaz.

Ancak, devlet yardımlarının açıklanmamasının mali tablolarının yanıltıcı olmasına neden olacak kadar önemli olması

durumunda devlet yardımlarının esası, kapsamı ve süresi kamuya açıklanır.

Faizsiz veya düşük faizli krediler devlet yardımı niteliğindedir ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanılması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz arasındaki fark nedeniyle sağlanan fayda mali tablolara alınmaz. 582.madde hükmünde devlet tarafından verilen genel hizmetlerin “devlet teşvik ve yardımları” kapsamına girmeyeceği açıkça belirtilmiştir. Buna göre;” Devlet tarafından verilen, genel ulaşım, iletişim ve diğer alt yapı hizmetleri ile sulama faaliyetleri gibi tüm toplumun kullanımına sunulan hizmetler, bu kısım çerçevesinde devlet yardımı olarak değerlendirilmez.

SPK Tebliğinin 583. Madde hükmü “Devlet teşviklerine ve yardımlarına ilişkin açıklamalar” hakkındadır. 583.madde hükümüne göre; Devlet teşvikleri için uygulanan muhasebe politikaları ve bunların mali tablolarda gösterimi ile ilgili yön-temler, mali tablolara alınan devlet teşvik-lerinin yapısı ve kapsamı ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımlarına ilişkin bilgi ve mali tablolara alınan devlet yardımları ile ilgili olarak, devlet yardımları için belirlenen ancak yerine getirilmeyen şartlar ve diğer şarta bağlı olaylar kamuya açıklanır.

3. TMS Taslağı “Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması”

Devlet bağışlarıyla ilgili bu standart taslağı 11 adet konu başlığı altında 41 adet madde hükmü içermektedir¹². Türkiye Muhasebe Standartlarının alışıldığı formatta ele alındığı standart taslağında önce standardın amacı, ikinci kısımda tanımlar verilmiştir

3.1. Standardın Amacı ve İlgili Tanımlar

Adı geçen standart taslağında sırasıyla şu başlıklar altında madde hükümleri yer

almaktadır. “Devlet bağışları”, “gayri nakdi devlet bağışları”, “varlıklara ilişkin bağışların gösterilmesi”, “gelire ilişkin bağışların gösterilmesi”, “devlet bağışlarının geri ödenmesi”, “devlet yardımları”, “kamuyu aydınlatma”, “geçiş hükümleri” ve yürürlük tarihidir.

Standart taslağının ikinci maddesinde hangi konuların bu standart kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir. Üçüncü madde tanımlara ayrılmıştır. Burada; devlet, devlet yardımı, devlet bağışları, varlıklara ilişkin bağışlar, gelire ilişkin bağışlar, feragat edilebilir krediler ve gerçek değer tanımları yapılmıştır.

4. madde hükmüne göre; devlet yardımları, verilen yardımın değişen doğasına ve ona bağlanan şartlara göre bir çok şekil alabilmektedir. Yardımın amacı, normal olarak yardımın sağlanamaması durumunda yapılmayacak işlemlerin işletme tarafından yapılmasını teşvik etmektedir.

Adı geçen standart taslağının 5.madde hükmüne göre; İşletme tarafından alınan devlet yardımı mali tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olabilir. İlk olarak, eğer kaynaklar transfer edilmişse, söz konusu transfer için uygun bir muhasebeleştirme yöntemi bulunmalıdır. İkincisi, rapor döneminde işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde yararlandığı hususuna işaret edilmesi istenen bir şeydir. Bu, işletmenin mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

6.madde hükmüne göre;devlet bağışları bazen sübvansiyon, yardım, prim gibi diğer isimlerle de anılır.

3.2. TMS Taslağına Göre Devlet Bağışları

Standart taslağının 7. madde hükmü, adil değerdeki gayri nakdi bağışları da içeren devlet bağışları, aşağıda belirtilen hususlar makul bir şekilde temin edilene kadar tanınmamalıdır;

a. İşletmenin bağışa koşul olarak sürülen şartlara uyum sağlaması,

b. Bağışların alınması,

¹² TMS “Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünya dergisi, cilt: 2, Sayı: 2 Haziran 2000, s.105-110.

Yukarıdaki 7. madde hükmü, hukuki düzenlemelerin sıkı koşullara bağlandırığının güzel bir örneğidir.

8. madde hükmüne göre; İşletmenin bağışa ilişkin şartlara uyacağına dair makul bir teminat (garanti) olmadıkça ve bağış, işletme tarafından alınmadıkça, yapılan devlet bağışı tanınmaz. Bağışın alınması tek başına bağışa ilişkin şartların yerine getirildiği veya getirileceği konusunda kesin kanıt oluşturmaz.

TMS Taslağının 9. madde hükmüne göre, bağışın kabul edilme usulü, bağışın muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Bağış nakit olarak alınsa da, devlet karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde gerçekleşse de aynı şekilde hesaplara geçirilir.

10. madde hükmü; feragat edilebilir kredi şeklinde devletten alınan bir kredi, işletmenin kredinin feragat edilebilirliği koşullarıyla karşılaşması durumunun muhtemel olduğu zamanlarda bir devlet bağışı şeklinde işlem görür.

11. madde hükmüne göre, devlet yardımı kabul edildikten sonra, herhangi bir beklenmedik olay, IAS 10'da yer alan "Beklenmedik Olaylar ve Bilanço Tarihinin Sonra Meydana Gelen Olaylar"ı uygun olarak işlem görür.

12. madde hükmüne göre; devlet bağışları, tazmin edilmeye niyetlenen ilgili giderlerle karşılaştırılabilmesi için gerekli dönem boyunca sistematik olarak gelir olarak düşünülmelidir. Direkt olarak pay sahiplerinin menfaatlerine alacak olarak geçirilmemelidirler.

Yukarıdaki TMS Taslak Hükümleri ile 25 nolu SPK hükümlerinin (577. madde hükmü gibi) bir çok konuda örtüştüğü dikkat çekmektedir. İlgili düzenlemelerin uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olması, bu örtüşmede büyük rol oynamıştır.

13. madde hükmüne göre; devlet bağışlarının muhasebe işlemlerinde iki geniş yaklaşım bulunmaktadır. İlki direkt olarak pay sahiplerinin menfaatine geçirildiği sermaye yaklaşımı ve ikincisi, bağışın, bir dönem veya dönemler boyunca gelir olarak kabul edildiği gelir yaklaşımı

14. madde hükmünde, sermaye yaklaşımını savunanların ifadeleri yer almaktadır.

a. Devlet bağışları bir finansman aracıdır ve finanse ettikleri harcamaları denkleştirmek amacıyla gelir tablosuna geçirilmeleri yerine bilançoda gösterilmelidirler. Geri ödenmeleri beklenilmediği için direkt olarak pay sahiplerinin menfaatlerine geçirilmelidirler.

b. Devlet bağışlarının, devletten maliyetsiz bir şekilde sağlanan teşvik olması dolayısıyla gelir tablosunda yer alması uygun değildir.

15. madde hükmünde gelir yaklaşımı taraftarları olan görüşlerin ifadeleri yer almaktadır.

a. Devlet bağışları pay sahipleri yerine başka bir kaynak olan devletten elde edilen fonlar oldukları için direkt olarak pay sahiplerinin hesabına geçirilmemelidirler, fakat uygun dönemlerde gelir olarak kabul edilmelidirler,

b. Devlet bağışları nadiren karşılık beklemezler. İşletme bağışın şartlarına uyduğu ve planlanmış yükümlülüklerin karşılanmasıyla kazanırlar. Bu yüzden, gelir olarak kabul edilmelidirler ve ilgili maliyetlerle karşılaştırılmalıdırlar, ve

c. Gelir vergisi ve diğer vergiler, gelir üzerinden alındığı için mali politikaların uzantısı olan devlet bağışlarının da gelir tablosunda yer alması mantıklıdır.

Görüldüğü üzere standart taslağı, SPK Tebliğinden daha ayrıntılı olarak hazırlanmış, devlet bağışlarının muhasebe işlemlerindeki iki farklı yaklaşımın görüşlerine yer vermiştir.

Standart taslağın 16. madde hükmü ile SPK tebliğinin 577. madde hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir. Buna göre; "Devlet bağışlarının sistematik ve makul bir şekilde ilgili maliyetlere ilişkili olduğu dönem boyunca karşılaştırılması gelir yaklaşımında temel ilkedir. Devlet bağışlarının münferit olarak olay bazında gelir olarak kabul edilmesi tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme varsayımı ile uyumlu değildir. Ancak sadece bir bağışı alındığı dönemden başka dönemlere dağıtmak için herhangi bir dayanak olmazsa kabul edilebilir."

Standart taslağının 15,16,17,18 madde hükümleri gelir yaklaşımını ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. 17.madde hükmü

bağışa ilişkin maliyet ve giderlerinin hemen belirlendiği dönemi, 18. madde hükmü ise bağışa ilişkin maliyet ve giderlerin hemen belirlenemediği, belirli koşulların yerine getirilmesinin beklendiği döneme ilişkindir.

17. madde hükmü, devlet bağışlarının aynı dönemdeki ilgili giderle karşılaştırılarak gelir kaydı yapılacağı belirtilmiştir. Amortisman tabi varlıklarla ilişkili bağışlarda ise amortisman ayrılan dönem süresince ve oranda gelir olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Muhasebe kaydı 5.kısım örnek 1 ve 2'deki gibidir. Muhasebe örneklerinde de varlığın ekonomik ömrü süresince, yani amortisman ayrılan dönem süresince kayıt yapılacağı belirtilmiştir.

TMS Taslağının 18. madde hükmü, amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin bağışların dönemsel gelir kayıtlarını açıklamaktadır. Buna göre; Amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin bağışlar ayrıca belirli koşulların yerine getirilmesini gerektirir ve bundan sonra şartları yerine getirme maliyetlerinin ortaya çıktığı dönemlerde gelir kaydedilir. Arsa örneği ile durum açıklığa kavuşturulmuştur. Bir arsanın bağış olarak verilmesi, onun üzerinde bir binanın inşa edilmesi şartına bağlanabilir. Bu durumda yapılan bağışın, binanın yaşam süresi boyunca gelir olarak kaydedilmesi uygun olur.

19. madde hükmü de yine bağışların birtakım koşullara bağlandığı finansal yardım paketi olduğu durumda, bağışın kazanıldığı dönemleri belirleyen maliyet ve harcamaları, ortaya çıkaran koşulların saptanması gerekir ve maliyet dönemleriyle orantılı bağış dağıtmak gerekebileceğini belirtmektedir.

TMS Taslağının 20. ve 21.madde hükmü, acil bir finansal yardım sağlayan işletmenin “olağandışı gelir hesabına” kayıt yapması gerektiğini belirtmektedir.

Yukarıdaki 20 ve 21. madde hükümlerinden görüldüğü üzere, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden “gelir tablosu” ilkelerine göre “faaliyet geliri” ile “olağandışı gelir” hesapları ayırımına dikkat edilmektedir.

23. madde hükmü gayri nakdi devlet bağışlarının iki yöntemle muhasebeleştiril-

lebileceğini açıklamıştır. Bu yöntemden ilki, gayri nakdi varlıkları gerçek değeriyle kaydetmek, ikinci alternatif yöntem ise varlık ve bağışın her ikisini nominal değer üzerinden kayıtlara geçirmektir.

24. 25. 26. ve 27. madde hükümleri varlıklara ilişkin bağışların mali tablolarda gösterilmesinde kullanılan iki yöntemden söz etmektedir. İlkinde, bağış varlığın kullanılabilir ömrü boyunca sistematik ve makul bir şekilde, bilançoda ertelenmiş gelir şeklinde gösterilmesidir. İkincisinde, varlık ve bağışın varlığın ömrü boyunca, varlığın taşıdığı bedelden indirimi şeklinde gösterilmesidir. (azaltılmış bir amortisman tutarı şeklinde gelir olarak gösterimi.) Azaltılmış amortisman yöntemi, çalışmamızın 5.kısımında muhasebe kayıtlarında örnek verilmiştir. TMS Taslak hükümleri muhasebeleştirme yöntemi konusunda da 25 no'lu SPK hükümleriyle örtüşmektedir.

28. madde hükmü ise, varlıkların satın alımı veya bağışlar şeklinde olması nakit akımlarında büyük hareketlere yol açmasından ötürü, nakit akım tablosunda, brüt yatırımlar şeklinde ayrı kalem olarak gösterilmesini öngörmektedir.

TMS Standart Taslağı ayrıntılı olarak hazırlandığından, devlet bağışlarının gelir olarak gösterilmesini de ayrıntılı olarak maddeler halinde düzenlemiştir. Başka bir deyişle, devlet bağışlarının gelir tablosunun hangi kaleminde gösterilmesi gerektiği ve bunu savunan görüşlere de (29. 30. ve 31. maddeler) yer vererek açıklamıştır.

29. madde hükmüne göre, gelire ilişkin devlet bağışları bazı kereler, gelir tablosunda alacak olarak gösterilir. Bu durumda “Diğer Gelirler” kalemi altında ya da bağışla ilgili harcama /maliyet kayıtlarından indirilmek üzere gösterilirler. Her iki gösterimi savunan görüşler mevcuttur ve 30. 31. madde hükümleri bunları açıklamaktadır.

30. madde hükmüne göre, devlet bağışların “diğer gelirler” gibi hesapların altında gösterilmesini savunanlara göre; gelir ve harcamaların birbiriyle mahsup edilmesinin uygun olmadığını, ayrıca bağışın harcamadan ayrılmasının karşılaştırma yapmayı kolaylaştırdığını ileri sürmektedir.

Yine 30. madde hükmüne göre, bağışın ilgili harcamadan indirilmek üzere gösterimini savunanlar, bağış hazır olmamış olsaydı, harcamaların yapılmayacağını ve bağışla karşılaştıracak bir gider olmaksızın mali tablo gösteriminin yanıltıcı olduğunu ileri sürmektedirler.

31. madde hükmü, bağışın herhangi bir gelir veya gider kalemine etkisinin kamuya, ayrı ayrı açıklanmasının daha uygun olacağını belirtmektedir.

32. madde hükmü “Devlet Bağışlarının Geri ödenmesi” hakkındadır. Geri ödeme, hiç ertelenmiş kredi olmadığı durumda, bir gider olarak kabul edilmektedir. Bir varlığa ilişkin bir bağışın geri ödenmesi, ertelenmiş gelir dengesi, ödenecek oranda azaltılarak kaydedilecektir. Ayrıca, ödenebilir hale gelen bir devlet bağışının muhasebe tahminlerinin, yeniden gözden geçirilmesi olarak kabul edileceğini (TMS-10 hükümlerine göre) belirtilmiştir.

3.3. TMS Taslağına Göre Devlet Yardımları

TMS Taslağının 34. 35. 36. 37. ve 38. madde hükümleri “devlet yardımları”na ayrılmıştır. Standart Taslağının 3. madde b şıkkı hükmünde devlet yardımı, belirli şartları taşıyan işletme veya işletmelere ekonomik yarar sağlamak için devlet tarafından organize edilmiş faaliyetler olarak tanımlanmıştır. Devlet yardımına girmeyen faaliyetler de sayılmıştır. Buna göre, bu standart amacıyla devlet yardımları, gelişmekte olan yerlerde alt yapılaşmanın sağlanması veya rakiplere ticari kısıtlamalar yüklemek gibi genel ticari koşulları etkileyen faaliyetlerle, dolaylı sağlanan yararları kapsamaz. 34. madde hükmü, devlet yardımı tanımı dışında tutulmuş yardımların, makul bir şekilde değer biçilemeyen yardım türleri ile işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemler olduğunu belirtmektedir.

TMS Taslağının 35. madde hükmü, makul bir şekilde değer biçilemeyen bu yardımların örnekleri bedava teknik yardım ve pazarlama tavsiyeleri ve garanti sağlamasıdır. İşletmenin satışların bir bölümü için sorumlu bir devlet tedarik politikası, işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen ve devletle olan işlem örneklerinden bazılarıdır.

Yukarıda (2. bölümde) açıklandığı üzere benzer şekilde, 25 no’lu SPK Tebliğinin 582. madde hükmünde ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri ve garanti sağlama gibi yardımlar, devlet yardımı dışında tutulmuştur.

36. madde hükmü devlet yardımının; yapısını, kapsamı, süresi ve kamuya açıklanmasının gerekli olduğunu hatırlatmaktadır.

37. madde hükmü, sıfır maliyetli kredilerin, düşük faiz oranlarının bir çeşit devlet yardımları olduğunu belirtmiştir.

38. madde hükmü, genel olarak toplumun hizmetine sunulan devlet yardımlarının bu standart hükümlerine dahil olmayacağını belirtmiştir. Devlet yardımı kapsamına girmeyen hizmetler ise şunlardır; bayındırlık hizmetleri, genel ulaşım ve iletişim ağının geliştirilmesi, sulama, su şebekesi gibi yerel toplumun kullanımına sunulan hizmet ve tesisleridir.

Yukarıda açıklandığı üzere benzer şekilde, 25 No’lu SPK Tebliğinin 582. madde hükmü de devletin topluma yönelik hizmetlerini “devlet yardımı” dışında tutmuştur.

39. madde hükmü ise, kamuyu aydınlatma hakkındadır. Üç şık olarak düzenlenen konular kamuya açıklanmalıdır. Bunlar;

a. Devlet bağışları için kullanılan muhasebe politikaları, mali tablolarda kullanılan yöntemleri de içerecek şekilde,

b. Mali tablolarda görülen devlet bağışlarının yapı ve kapsamı ve işletmenin direkt olarak yararlandığı diğer devlet yardımlarının göstergeleri

c. Kabul edilen yardıma ilişkin yerine getirilmemiş yükümlülükler ve diğer beklenmedik olaylar.

Standart Taslağını düzenleyenler, her zamanki gibi kamuyu aydınlatmaya önem vermekte, önemli olayların, muhasebe politikaları ve yöntemlerin kamuya açıklanmasını öngörmektedir.

40. madde hükmü geçiş hükümleriyle ilgili, 41. madde ise yürürlük tarihi hakkındadır. Türkiye muhasebe standardının yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe

dönemi başında yürürlüğe gireceği belirtilmektedir.

4. 02.04.2004 tarih ve 2004/7114 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı “Yatırımcılara Bedelsiz Kamu Arazisi Tahsisi”

29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile ülkemizde yatırımın ve istihdamın artırılmasına yönelik olarak bir dizi önlem yürürlüğe konulmuş ve 2001 yılı DİE verilerine göre fert başına gayri safi yurt içi hasıla tutarı 1500 \$ veya altında bulunan illerle, kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki illerde en az 10 kişi istihdam öngören yatırımcılara bedelsiz kamu arazisi tahsisi imkanı getirilmiştir.

Bu Kanun’un bedelsiz kamu arazisi tahsislerinin uygulanmasını düzenleyen 5. maddesine ilişkin Yönetmelikte, **Bakanlar Kurulu’nun Kararı**¹³ ile yürürlüğe konulmuş bulunmaktadır. Bu düzenlemelerle, daha önce aynı mahiyette yürürlüğe konulmuş 23.01.1998 tarih ve 4325 sayılı Kanun’un 8. maddesinde getirilmiş ve sadece Hazine taşınmazlarının yatırımcılara bedelsiz olarak devrini öngören düzenlemelerin yerine, il ve kurum bazında genişletilmiş kapsamda, teşvik belgesi aranmaksızın yatırımcılara bedelsiz arazi tahsisi mümkün olabilecektir.

Bu Kanun’un uygulamasında, bedelsiz kamu arazisi tahsisi, Kalkınmada Öncelikli Yöreler kapsamındaki illerle, DİE tarafından 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hasıla tutarı 1500 ABD Doları veya altındaki illerde mümkündür. Bu şartları taşıyan iller alfabetik sırayla *Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğü* web sitesinde gösterilmiştir. Söz konusu illerde, Hazineye, İl Özel İdarelerine, Katma Bütçeli Kuruluşlara veya Belediyelere ait taşınmazların yatırımın faaliyete geçmesinden itibaren 5 yıl süreyle fiili ve sürekli olarak en az 10 kişilik istihdamı öngören gerçek veya tüzel

kişilere bedelsiz devri yapılabilecektir. Gerçek veya tüzel kişi yatırımcılara bedelsiz devredilebilecek taşınmazların hangileri olduğu ilgili Yönetmeliğin 5 ve 6. maddelerinde düzenlenmiştir.

Buna göre Yönetmeliğin 6. maddesinde belirtilmiş istisnalar dışındaki arsa ve araziler devir konusu olabilecektir. Yine Devletin hüküm veya tasarrufunda olup ta (kadaströ esnasında tescil harici bırakılan ve özel mülkiyete konu olabilecek araziler) tescil edilebilir nitelikteki taşınmazlarda bedelsiz devir veya organize sanayi bölgelerine tahsis edilebilecektir.

İldeki vali veya yetki vereceği vali yardımcısı başkanlığında taşınmazın sahibi ilgili idarenin ildeki en üst amiri, taşınmazdan sorumlu birim amiri, bayındırlık ve iskan il müdürü, belediye veya mücavir alan sınırları içinde ayrıca belediye imar müdürü ve yatırımın türüne göre ilgili bakanlığın il müdüründen oluşacak komisyon, bedelsiz arazi veya arsa tahsisi için başvuranların taleplerini değerlendirecek ve başvuranların öncelik sırası ile yatırım türü ve işçi sayısını dikkate alarak talep edilen arsa veya arazi miktarının uygunluğuna karar verecektir¹⁴.

(Bir taşınmaz malı birden fazla yatırımcı talep etmişse değerlendirmede öncelik sırasının nasıl olacağı da yönetmelik maddelerinde yer almıştır.)

Adı geçen komisyonca, tespit edilen taşınmazın hangi yatırımcıya verileceğine dair karar üzerine durum ilgili idareye bildirilecek ve ilgili idarede tapu idaresinden, taşınmazın üzerine gerekli şerh verilerek suretiyle mülkiyetin yatırımcıya bedelsiz devrini talep edecektir. Tapu idaresince resmi senet düzenlenmeksizin edinme sebebine “**tahsis**” yazılıp, tashihen tescil işlemi yapılarak mülkiyetin yatırımcı üzerine devri sağlanacaktır. Eğer ki, devir konusu taşınmazın üzerinde kamuya ait bina veya müştemilat var ise, bunların devir tarihi itibarıyla Emlak Vergisi Kanunu’nun binalar için, arsa payı hariç

¹³ 02.04.2004 tarih ve 2004/7114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (21.04.2004 tarih ve 25440 sayılı **Resmî Gazete**’de yayımlanmıştır).

¹⁴ Yalçın Yamak, “Bedelsiz Kamu arazisi Tahsisi”, E-Yaklaşım, Haziran 2004, sayı: 11.

hesaplanan vergi değeri tahsil edildikten sonra devir işlemi gerçekleştirilecektir.

Devredilen bu taşınmazlar yatırımın faaliyete geçmesinden önce ve 5084 sayılı Kanun'un 5. maddesindeki zorunlu 5 yıllık süre boyunca aynı veya şahsi kredi karşılığı teminat olarak gösterilemez.

Yatırımcı Tarafından Yapılacak İşlemler şöyledir; Arazi ve arsanın devrinden önce yatırımcı tarafından noterden tasdikli ve düzenlemesi Yönetmelik'te belirlenmiş taahhütname ilgili idareye verilecektir. Devire ve tapuya ilişkin diğer işlemlerle ilgili her türlü vergi, resim, harç, katılma payı ve diğer masraflar yatırımcı tarafından karşılanacaktır.

Yapılan yatırım, devir tarihinden itibaren tapu kaydındaki şerh kaldırılıncaya kadar her yıl, yatırımın devamı, faaliyetin durumu, istihdam koşulları, tercih edilme şartları, 5084 sayılı Kanun, Yönetmelik ve Taahhütname hükümlerine uygunluk bakımından yatırımcı tarafından istenirse 1/6/1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun hükümlerine göre yeminli mali müşavirliklere denetlenir ve denetim sonucu bir rapora bağlanır veya aynı hususların yerindeligi ilgili idarelerin denetim elemanlarınca denetlenebilir. İdarelerin denetim yetkisi her zaman kullanılabilir. Ayrıca, yatırım aşamalarının izlenmesi amacıyla, 6 aylık dönemleri ihtiva eden ve yatırımcı tarafından hazırlanan takip formu eksiksiz olarak doldurularak idareye verilir.

Yatırımcı, şartlara uygun olarak yatırımın faaliyete geçmesi tarihinden itibaren beş yıl sonra tapu kayıtlarındaki şerhin kaldırılmasını devreden idareden talep edebilir. Yapılacak denetim sonucunda şartların yerine getirildiğinin tespiti ile birlikte ilgili idarenin izni ve istemi ile birlikte tapudaki şerhler kaldırılır. Eğer ki yatırımcı talep ederse, toplam yatırımın yarısından fazlasının tamamlandığının Bayındırlık ve İskan İl Müdürlüğü ve yatırımla ilgili idarece düzenlenecek bir raporla tespiti halinde, devredilen arazi veya arsanın 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerince takdir edilecek değeri tahsil olunarak tapu kayıtlarındaki şerhin terkinin devreden idarece sağlanabilir. Bu durum-

da, Yönetmelikte herhangi bir açıklık olmamakla birlikte taşınmazdan kaynaklanan bütün sınırlamalar ve kanundan kaynaklanan şartların, satın alma dolayısıyla ortadan kalkacağını uzmanlar ifade etmektedir¹⁵.

Devredilen Taşınmazın Geri Alınması ve Tahliyesi de ilgili düzenleme hükümlerinde yer almıştır.

5084 sayılı Kanunla düzenlenen yatırımların ve istihdamın teşvikine yönelik getirilen önemli bir ayrıcalık olan, yatırımcılara bedelsiz arsa tahsisi yatırım maliyetlerini önemli oranda azaltması beklenmektedir. Ancak iş uygulamaya döküldüğünde, bedelsiz devredilebilecek taşınmaz portföyünün hazırlanması ve yatırımcılara sorunsuz sunumuna ilişkin olarak Yönetmelikte ve kanunda aranan şartların yerine getirilmesi, illerde başta vali ve belediye başkanlarının ve ilgili kurumların özverili koordineli çalışmalarını gerektirecektir.

5. Devlet Teşvik ve Yardımları ile İlgili Muhasebe Kayıt Örnekleri

Bu bölümdeki muhasebe kayıtlarında, önceki bölümlerde sözü edilen tebliğ ve taslak hükümlerinde, bedelsiz sağlanan devlet teşviklerinin "ertelenmiş gelir" olarak dikkate alınması gerektiğinden hareketle, bir bilanço hesabı olan 480 no'lu hesaba kayıt yapılacaktır.

Örnek 1; Y üretim işletmesi gerekli yükümlülükleri yerine getirerek devletten kısmi teşvikle (%40) gibi bedelsiz varlık edinmiştir. Makinenin toplam fatura tutarı 1 milyar TL'dir.

¹⁵ Yalçın Yamak, a.g.k.

-----//----- ----- 253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR 253.08 Devlet Teşviği olan makineler 100 KASA 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 480.08 devlet Teşviği Kısmi devlet teşviği sağlanması -----//----- -----	1.000.000.000	600.000.000 400.000.000
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------	----------------------------

1 no'lu örnekte, işletme aktifine dahil olan makineler makul değeri olan 1 milyar TL'dan kaydedilmiş, işletme makine bedelinin % 60'ını karşıladığından bu kısım, kasa hesabıyla ilişkilendirilmiş; bedelsiz sağlanan devlet teşvikleri ise bu örnekte yaklaşık % 40'ı "ertelenmiş gelir" olarak dikkate alınması gerektiğinden hareketle, bir bilanço hesabı olan (uzun vadeli yabancı kaynak) 480 no'lu hesaba kayıt yapılmıştır.

Beş yıl boyunca dönem sonlarında yapılacak itfa kaydı ise şöyledir (Varlığın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu ve nakit ödenen 600 milyon TL'lik kısım için, yani bedel karşılığında edinilen varlık için amortisman ayrılacağı dikkate alınacaktır.);

-----//----- ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR 649 DİĞ.OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR Kısmen teşvikli makineye ait amortisman kaydı. -----//----- -----	120.000.000 80.000.000	120.000.000 80.000.000
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------	---------------------------

1 no'lu örneğin 2. kaydında üretim işletmelerinde kullanılan ve bir bedel karşılığında edinilen makinelerin amortisman kaydında 730 no'lu üretim giderleri hesabına borç yazılırken, teşvikle-bedelsiz edinilen kısım içinde 480 no'lu hesaptan düşülmüş ve dönemsel gelir hesabı olan 649 no'lu hesaba alacak kaydedilmiştir. Bilindiği üzere 730 no'lu hesap, üretim işletmelerinde mamul maliyetini oluşturmakta, dolayısıyla makine amortismanları önce 151 no'lu Üretim-Yarı Mamuller hesabında, mamul tamamlanınca 152 no'lu Mamuller Hesabında, mamulün satılmasıyla da bir gelir tablosu hesabı olan 620 no'lu Satılan Mamuller Maliyeti kapsamında yer alacaktır.

Örnek 2; X işletmesi, gerekli yükümlülükleri yerine getirerek faaliyetinde kullanacağı makineleri devletten bedelsiz- teşvik olarak edinmiş, dönem sonu işlemlerine yakın bir tarihte gerçekleşen bu edinimde, iş makinelerinin gerçeğe uygun değerinin 5 milyar TL olduğu saptanmıştır¹⁶.

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR 253.08 Devlet Teşviği olan makineler 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 480.08 devlet Teşviği	5.000.000.000	5.000.000.000
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------	---------------

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer alan tebliğ ve taslak hükümlerinde, makul değer (gerçeğe uygun değerlendirme) den söz edilerek, mümkün olduğu kadar objektif ilkelere uyularak varlıkların değerlendirilmeleri üzerinde durulmuştu. Buna benzer bir ifade de 8 no'lu TMS'de (Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Tükenmeye Tabi Varlıklar) yer almıştır. TMS-8'nin 17.maddesine göre¹⁷; "Bir duran varlığın bedelsiz olarak veya çok düşük bir değerle elde edilmesi durumunda, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunması ve bu değer üzerinden aktifleştirilmesi gerekir. Bu gibi durumlarda ortaya

¹⁶Maddi duran varlıkların edinimi ve değerlemesi hk.bilgi için bkz., Feriştah Sönmez, "8 No'lu TMS Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak), Muhasebe ve Denetime Bakış Ocak 2004. s. 88-89.

¹⁷ TMS-8, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TÜRMOB Yayınları: 166, Ankara, 2001.

çıkan fark gelecek yıllara ait gelirler olarak pasifte uzun vadeli yabancı kaynakta gösterilir ve izleyen dönemlerde ilgili varlığın ekonomik ömrü esas alınarak sistemli olarak cari dönem gelirlerine aktarılır.”

Gerek çalışmamızın konusu olan SPK Tebliğ hükümleri gerekse 8 no’lu TMS hükmü uyarınca, dönem sonlarında varlığın ekonomik ömrü dikkate alınarak (örnekte 5 yıl varsayılmıştır), önce 380 no’lu hesaba, daha sonra dönemsel gelir hesabına kayıtlı varlık itfa edilecektir.

Dönem sonlarında yapılacak itfa kaydı;

-----//----- ----- 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 480.08 devlet Teşviği 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER Dönemsel gelir mahsup(aktarma) kaydı -----//----- -----	1.000.000.000	1.000.000.000
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------	---------------

Dönem gelirine aktarma kaydı ise şöyledir;

-----//----- ----- 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 380.08 Devlet Teşviği 649 DİĞ.OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR Dönemsel gelir mahsup(aktarma) kaydı -----//----- -----	1.000.000.000	1.000.000.000
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------	---------------

Yukarıdaki son kayıttan sonra, devlet teşviğinden cari döneme ait olan kısmın 649 no’lu hesapla gelir tablosunda yer alması sağlanmıştır.

Örnek 3; Devlet teşviklerinin Geri Ödenmesi kaydı; Önceden aldığımız ve defterlere 5 milyar TL olarak kaydettiğimiz devlet teşviğinin geri ödenmesi durumunda kayıt şöyledir; (Örnekte teşvikle edinilen varlığın itfa edilme süresinin 5 yıl olduğu ve geri ödemenin 4. yılın sonunda gerçekleştiği, tüm paranın ödendiği varsayılmıştır.)

-----//----- ----- 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 380.08 Devlet Teşviği 659 DİĞ.OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR 100/102 KASA-BANKALAR Teşviklerin geri ödenmesi kaydı -----//----- -----	1.000.000.000 4.000.000.000	5.000.000.000
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------	---------------

Tebliğ hükümlerine göre geri ödeme durumunda ödenen tutar, öncelikle bu tutarın izlendiği gelir tablosu kaleminden düşülür. Eğer ilgili kalemin bakiyesini aşan kısım olursa, doğrudan gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. 3 no’lu örnekte 4.yılda olduğumuz için ertelenmiş gelir hesabının kalan tutarı borca kaydedilerek kapatılmış, daha önce itfa edilmiş 4 yıllık döneme ait tutarlar ise gider hesabına kaydedilmiştir.

Örnek 4; İşletme, gerekli prosedürleri yerine getirerek devlet teşviği olarak bedelsiz 10 adet damızlık inek elde etmiştir. İneklerin toplam makul değerinin 10 milyar TL olduğu saptanmıştır

-----31.10.200x----- ----- 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.05 Devlet teşviği olarak alınan damızlık inekler 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 480,05 Teşvikle edinilen Büyük. baş hayvan	10.000.000.000	10.000.000.000
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------	----------------

Damızlık ineklerin elde tutulma süresine bağlı olarak sistematik şekilde canlı varlıkların itfasında, (önceki kayıtlardaki gibi) önce 480 ve 380 no'lu hesaplar karşılıklı çalıştırılarak, daha sonra olarak 380 ve 649 no'lu hesaplar karşılıklı çalıştırılacaktır.

6. Sonuç

Devlet Teşvikleri ve Yardımları ile ilgili TMS standart taslağı, SPK Tebliğinden daha ayrıntılı olarak hazırlanmıştır. SPK Tebliğinin, halka açık şirketler gibi büyük ölçeklilere hitap etmesi, Türkiye Muhasebe Standardının ise, tüm şirketlere hitap etmesi bakımından, standart taslağının daha ayrıntılı olması tabiidir. Özetle, her iki düzenleme devlet bağışlarının muhasebe işlemlerindeki iki farklı yaklaşımın görüşlerine yer vermiştir.

Standart taslağı hükmü ile SPK Tebliği hükmü, birbiriyle tam örtüşmektedir. Devlet bağışlarının sistematik ve makul bir şekilde ilgili maliyetlerle ilişkili olduğu dönem boyunca karşılaştırılması gelir yaklaşımında temel ilkedir. Devlet bağışlarının münferit olarak olay bazında gelir olarak kabul edilmesi tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme varsayımı ile uyumlu değildir. Ancak sadece bir bağışı alındığı dönemden başka dönemlere dağıtmak için herhangi bir dayanak olmazsa kabul edilebilmektedir.

Her iki düzenlemede, devlet bağışlarının aynı dönemdeki ilgili giderle karşılaştırılarak gelir kaydı yapılacağı belirtilmiştir. Amortisman tabi varlıklarla ilişkili bağışlarda ise amortisman ayrılan dönem süresince ve oranda gelir olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Devlet teşvik / bağışlarının muhasebe kaydında varlık hesabı ile ertelenmiş gelir hesabı karşılıklı çalıştırılmakta, her bilanço döneminde varlığın ekonomik ömrü süresince, yani amortisman ayrılan dönem süresince, “dönemsel gelir” kaydı yapılacağı belirtilmiştir.

02.04.2004 tarih ve 2004/7114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırımcıya getirilen bedelsiz arsa tahsisi hükümleri, koşulları TMS Taslağı ile SPK Tebliğ hükümlerine benzerdir. Böylece uygulama ile düzenlemeler birbirini tamamlamaktadır.

Kaynakça

ACAR, Pınar, “Uluslararası Muhasebe Standartları”,

Uluslararası Mali Standartlar, Maliye Bakanlığı –Avrupa

Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002.

ATAMAN AKGÜL, Başak ve Hüseyin AKAY

Uluslar arası Muhasebe Standartları, Türkmen Kitabevi yayın no: 229, tarihsiz, İstanbul.

ASLAN, Sinan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler; IFRS 1-5”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Eylül 2004.

ASLAN, Sinan “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, Temmuz 2004.

BURSAL, Nasuhi ve Yücel ERCAN, **Maliyet Muhasebesi**, Açık öğretim Fakültesi yayınları no; 476.Eskişehir, Ekim 2001, 4.Baskı.

ÇİÇEK, Halit “Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye’de Vergisel Teşvikler-1”, **Vergi Sorunları**-150, Mart 2001.

ERSOY, Mehmet Şakir, “UMS-20 Devlet Subvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili Muhasebe”, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, TMUD Yayını no: 7, Derleyen; A.Hayri Durmuş, İstanbul 1992.

GÜCENME, Ümit, **Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar**, Marmara Kitabevi, Bursa, Ekim 1998.

SÖNMEZ, Feriştah, “8 No’lu TMS Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak)”, **Muhasebe ve Denetim Bakış** Ocak 2004.s. 88-89.

Seri XI, No: 25 SPK Tebliği **Resmi Gazetenin** 15.11.2003 ve 25290 no’lu mükerrer sayısında yayımlanmıştır.

02.04.2004 tarih ve 2004/7114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (21.04.2004 tarih ve **25440 sayılı Resmi Gazete’de** yayımlanmıştır).

TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları 2001**, TÜRMOB Yayınları: 166, Ankara, 2001.

TMS “Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünya dergisi**, cilt:2, Sayı: 2 Haziran 2000, s.105-110.

KOÇ YALKIN, Yüksel “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası dergisi**, MÖDAV, Haziran 2002.

YAMAK, Yalçın, “Bedelsiz Kamu Arazisi Tahsisi, **E –Yaklaşım** , Haziran 2004, sayı: 11.