

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2019
Geliş Tarihi/Recieved: 23.09.2019 Kabul Tarihi/Accepted:25/09/2019 Sayfa: 1-12

Muhasebe'nin Estetik Yönü

Süleyman YÜKÇÜ¹

Öz

Estetiği insan, güzellik ve sanat üçgeni içinde ele alır. Estetiği diğer bilim dalları ile de ilişkilendirerek tanımlayan çalışmalar da vardır. Estetik, sanatla güzellikle tatla ilgilenen felsefe dalıdır. Estetik kelimesi eski Yunanca'da "Aisthesis" sözcüğünden gelmektedir. Duymak algılamak demektir.

Estetik özne, estetik nesne karşısında estetik tavır, duygu, algı sergileyebilen kişidir. Estetik özne estetik alanı olan, sanat bilgisi olan, sanatsal kavrayışı olan sanat eleştirmeni, sanatçı veya sanatseverdir.

Estetik özne: Estetiği (güzelliği) algılayan

Estetik nesne: Estetiği (güzelliği) algılanan

Estetik özneyi estetik nesneye bağlayan özel bir bağ kurulmasını sağlayan estetik tutumdur.

Çalışmanın amacını muhasebede estetik unsurları ortaya koymak olarak belirlemiştik.

Estetik özne- İşletme sahibi, işletme yöneticisi, yatırımcı, potansiyel yatırımcı, denetim elemanı

Estetik nesne- Mali tablolar, muhasebe maddesi, denetim raporu

Estetik tutum- İşletme

Estetik yargı- Muhasebe çıktılarının etik, bağımsız güvenilir olduğuna olan inanç

Bu eşleşmenin ardından estetik nesneyi yaratan sanatçının muhasebe meslek mensubu olduğu gerçeği ile karşılaşıyoruz. Muhasebe meslek mensubu gerçek anlamda estetik nesne yaratıyor mu sorusu önem kazanmaktadır. Estetik kavramından çıkarılan diğer kavramların birçoğunun muhasebe uygulamasında da görüldüğü gözlemlenmektedir

Anahtar kelime: Estetik, Muhasebe, Sanat.

Jel kod: M41, M49

Aesthetics and Accounting

Abstract

Aesthetics is considered in the context of beauty and art which can be related with other disciplines as well.

Aesthetics is a kind of philosophy focused on taste and beauty. The etymology of the term comes from the Ancient Greek word "Aisthesis", which means "to sense" and "to perceive".

Aesthetic agent is a person who can exhibit the aesthetic attitude, feeling and perception. Besides, aesthetic agent possesses an aesthetic specialization, a considerable amount of knowledge and understanding such as artist, art critic or art-lover.

The purpose of this study is to determine aesthetic elements in accounting.

Aesthetic agent in accounting is the business owner, manager, entrepreneur or auditor.

Aesthetic objects are, on the other hand, financial statements, accounting element, audit reports.

Aesthetic attitude is business.

Aesthetic judgement is the conviction that accounting outputs are reliable.

These matches show us the fact that bookkeeper is the creator of the aesthetic object. Then the question arises whether the bookkeeper really can create aesthetic object. The terms derived from aesthetics are present in accounting applications as well.

Keywords: Aesthetics, Accounting, Art

Jel code: M41, M49

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı **Email:** suleyman.yukcu@deu.edu.tr **ORCID:** 0000-0002-1514-5953

GİRİŞ

1400'lü yıllarda çift kayıt sistemi kitaplarda yer almaya başlamış. Luca Pacioli ile başlatılır çift kayıt sistemi. Pacioli yazmadan önce de İtalya'da çift kayıt sisteminin izleri görülmekte olduğu iddia edilmektedir. İkna olmak için orijinal kayıtları görmek gerekir.

Abdullah Mazanderani'nin Risale-i Felekiyye'sinin de ilk muhasebe kitabı olduğu görüşü var. İncelediğim kadarıyla Risale-i Felekiyye'de muhasebe konusu var ancak çift taraflı kayıt sistemini ben göremedim.

Yıllardır muhasebenin bilim olup olmadığı tartışılmıştır. Teknik olduğunu düşünenler de vardır. Muhasebenin bilim olup olmadığı tartışması bir sonuca ulaşmadan; muhasebenin bir sanat olup olmadığı savı ortaya atılmıştır. Yıllar zaman zaman bu tartışmaların sürdüğü söylemler ile geçmiştir. Bir muhasebe uygulama kitabı çıkardığımızda ismini "Sekizinci Sanat: Muhasebe" olarak belirlemiştik.

Bu makalenin ismini muhasebe'nin estetik yönü olarak belirledik. Amacımız muhasebenin estetik bir iş veya olgu olduğunu söylemek değildir. Estetik insan olmanın en doğal gerekliliğidir. İnsan yaşamında "estetik" hep olmalıdır.

İnsan nerede olursa olsun, nerede yaşarsa yaşasın ne yaparsa yapsın estetiğe her konuda ihtiyaç duymalıdır. Estetik olmaksızın insanı insan olarak düşünmek zor olacaktır.

İnsanlığın en zor, çirkin, pis, vahşi, acımasız işleri yaparken bile estetik olgusundan tamamen uzaklaştığı düşünülmemelidir. Çünkü ruh ve duygu insan içindir.

Bu çalışmanın amacı muhasebe uygulamasında ve çıktılarında estetik bir yön olup olmadığını düşündürmek, muhasebenin görünmeyen dışarıdan hissedilmeyen yönünü, varsa estetik yönü ortaya çıkarmaya çalışmak, bu konularda bazı ipuçları ortaya koyabilmektir.

Muhasebe bazı zaman alıcı işler yapar, bazı işler çok benzer özelliktedir. Uygulayıcı bu tür işleri yapmaktan sıkılabilir. Devamlı fiş girişi yapmak, devamlı faturaları stok kodlarıyla stok kartına girmek gibi işler bu özelliktedir. Bu yönüyle muhasebenin estetik olduğunu düşünmek mümkün değildir.

Estetik Kavramı

Estetik çeşitli bakış açılarından tanımlanmıştır. Bakış açılarının farkına göre estetik aşağıdaki biçimlerde tanımlanabilir. (Aslan, 2017, 276 277)

Güzelliği araştıran bilim dalıdır.

Sanatsal yaratıcılığın bilimidir.

Sanatta ve yaşamda güzel güzellik denen kavramın bilimidir.

İnsanda güzellik duygusu uyandıran.

Güzellik duygusuna uygun olan.

Güzellik duygusuyla ilgili.

Bu tanımlar sözlük tanımlarıdır. Estetiği insan, güzellik ve sanat üçgeni içinde ele alır. Estetiği diğer bilim dalları ile de ilişkilendirerek tanımlayan çalışmalar da vardır. Estetik, sanatla güzellikle tatla ilgilenen felsefe dalıdır.

Estetik kelimesi eski Yunanca'da "Aisthesis" sözcüğünden gelmektedir. Duymak algılamak demektir. (Aslan, 2017, 276)

Estetik;

Duyusal bilginin bilimidir.

Güzel üstüne düşünme sanatıdır.

Güzel olanı aramak, duyumsamaktır.

Güzeli ve güzel sanatların doğasını inceleyen felsefe dalıdır.

Buna göre estetik kavramında geçen unsurları şöyle sıralayabiliriz. Güzel, güzellik, sanat, duygu, duyumsama.

Estetiğin Unsurları

Estetik özne, estetik nesne karşısında estetik tavır, duygu, algı sergileyebilen kişidir. Estetik özne estetik alanı olan, sanat bilgisi olan, sanatsal kavrayışı olan sanat eleştirmeni, sanatçı veya sanatseverdir. Estetik özne estetik nesnedeki çekiciliği algılayan kişidir. Bu kişi derin bir estetik eğitimi almamış sıradan vatandaş da olabilir. Estetik öznenin estetik nesnedeki güzelliği algılayabilmesi için belli seviyede beğeni duygusuna sahip olması gerekir. (Aslan, 2017, 278-279)

S. YÜKÇÜ

Estetik nesne bir sanatkar tarafından yaratılmış bir sanat yapıtıdır. Estetik nesne bir sanatkar tarafından yaratılmış olan eser olabileceği gibi; estetik özneye hazır verilmiş yada hazır bulunduğu doğal bir görüntü (manzara) veya doğal bir obje (ağaç gövdesi, insan bedeni)'dir

Estetik nesne kendi içinde ikiye ayrılır. Sanat eserleri fiziki nesne (tunç, bronz, renkler, sesler) ve nesnenin anlam boyutu (ifade ettiği anlam, yüklenen anlam) olarak ikiye ayrılır.

Konuyu basitleştirirsek;

Estetik özne: Estetiği (güzelliği) algılayan

Estetik nesne: Estetiği (güzelliği) algılanan

Estetik özneyi estetik nesneye bağlayan özel bir bağ kurulmasını sağlayan estetik tutumdur.

Güzel bir doğa parçasına ondaki güzelliği algılamak için değil, o doğaya gelecekte yazlık binalar dikip para kazanmaya çalışmanın estetik tavır ve tutum ile ilişkisi yoktur. Buna göre estetik nesneye estetik açıdan bakmak demek estetik nesnenin bizim hayatımıza katacağı maddi değerleri değil bize sunduğu güzelliğe tepki vermektir. Çıkarısız bir ilişki söz konusudur. Estetik özne ile estetik nesne arasındaki ilişkinin amacı estetik ve güzelliştir. Başka amacı yoktur. Bu yaklaşım literatürde "Amaç Kendinde" (autotelos) diye bilinen bir özelliktir. Bunu felsefeci Kant ortaya atmıştır.

Çıkar gözetmeyen özne kendini nesneye tamamen verir. Öznenin bütün dünyası estetik nesne olur. Seyir temaşa ve algılama olarak gerçekleşir. Estetik haz amaçsız bir amaç taşıma durumundadır. Estetik haz duygusu olmayan insan hoşlanma duygusunu geliştirerek estetik nesneden haz alır hale gelebilir.

Estetik yargı estetik öznenin estetik nesneye, estetik tavır ile gerçekleştirdiği estetik değer yükleme eylemidir. Estetik yargı kişisel özellikleri ile kişisel beğeniyi dışa vuran beğeni yargısıdır. Aynı nesneyi farklı beğeniler ile algılamak mümkündür.

Estetik yargıda olan kişi bu yargının herkes tarafından kabul edilmesini bekler.

Güzel ve Güzellik

Estetik kavramı incelenirken karşımıza çıkan en önemli mihenk taşları güzel ve güzellik kavramları olmuştur. Bu estetiği anlamak için kavramların anlamları üzerinde durulmalıdır.

Güzellik ve çirkinlik kavramları göreceli olup farklı tarihsel dönemler, farklı kültürlerle göre değişiklik gösterir.

Aquinolu Thomas, Summa Theologica’da güzelliği uygun oran, açıklık, belirginlik ve bütünlük olarak koyar.

Platon Devlette “Doğru zanaat kurallarına göre yapılan çömlek güzeldir.” der.

Auvergneli Guillaume İyilik ve Kötülük Üzerine’de çirkinliği eksiklik, aşırılık, fazlalık olarak niteler.

Rosenkrantz çirkinliği biçim yokluğu, asimetri, uyumsuzluk, şekilsizlik, deformasyon, iticilik olarak analiz eder (Eco, 2007,12)

Güzel ve çirkin kavramı olarak kullanılabilen kavramlar aşağıdaki gibidir.

GÜZEL	ÇİRKİN
Sempatik	İtici
Hoş	Dehşet verici
Çekici	İğrenç
Cana yakın	Sevimsiz
Sevimli	Tuhaf
Tatlı	Nefret uyandırıcı
Uyumlu	Tiksindirici
Harika	Nefretlik
Narin	Uygunsuz
Şirin	Pis
Güzel	Kirli
Büyüleyici	Müstehcen
Muhteşem	Aykırı
Olağan üstü	Korkunç
Hayranlık uyandırıcı	Bayağı
Eşsiz	Ürpertici
Sıra dışı	Ucube
Masalsı	Mide bulandırıcı
Efsanevi	Nahoş
Görkemli	Tatsız
Efsunlu	Dehşetli
Mükemmel	Soysuz
Değerli	Kaba
Göz alıcı	Antipatik
Müthiş	Hantal
Yüce	Biçimsiz
Üstün	Tipsiz, şekli bozuk

S. YÜKÇÜ

Güzel; Biçimindeki uyumun ve ölçülerindeki dengeyle hoşla giderek hayranlık uyandıran.

Her yönüyle hoş olan.

Güzellik ise; Bir canlının somut bir nesnenin veya soyut bir kavramın algısal bir haz duyumsatan, hoşnutluk veren özelliğidir.

Güzel ve güzellikteki unsurları şöyle sıralayabiliriz. Biçimdeki uyum, ölçülerdeki denge, hoşla gitme, hayranlık uyandıran, algısal haz, hoşnutluk veren.

Sanat

Sanatın estetik ve güzellik kavramlarıyla çok yakın ilişkisi bulunmaktadır.

Sanatı aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz.

Tinsel (ruhsalın) ve duygusalın uzlaşmasından doğan uyumdur.

Duyguların dışı vurumu dur.

Doğru bir akıl gücü yapılan ve insanın bir şeyler yaratmasını sağlayan yetenektir.

İnsanın duygu, düşünce ve heyecanlarına biçim vererek, başkalarına anlatabilme çabasıdır.

Sanatın oluşumunda etkili olan unsurları sayabiliriz.

Coğrafi koşullar (Dağ, deniz, iklim koşulları)

Dini inançlar (İsa'nın çarmıha gerilmiş heykelleri, İslam'da heykelin yasak olması)

Toplumun özelliği (Yerleşik toplumda mimari, göçebe toplumda göç hayatlarına dayalı spor)

Kültürel miras (Rönesans'ı devam ettiren sanat faaliyetleri, heykelleri tahrip eden yaşam biçimi)

Tarihsel süreç (Taştan, demirden, tunçtan, ahşaptan, mermerden heykel ve sanat eserleri)

Ekonomik koşullar (Açlık-tokluk duygusu)

Sanat eserleri bazı ortak özellikler taşımaktadır. Bu özellikleri şöyle sıralamak olanaklıdır.

- Güzel ve güzellik hissi uyandırmalıdır.
- Ruha ve duyguya hitap etmelidir.
- Mesaj vermelidir.
- Biçim ve ölçülerde uyum ve denge olmalıdır.
- Toplumsal değer taşınmalıdır.

Hayranlık, hoşluk ve haz duygusu yazılabilir.

Güzel ve Güzellik Muhasebe İlişkisi

Güzel ve güzellik kavramlarını muhasebe uygulamaları ve muhasebe çıktılarında... gerekirse güzel ve güzelliğin unsurlarında muhasebede karşılık gelen kavramları araştırmakta yarar vardır.

Biçimdeki uyum: Bu özellik hemen hemen tümüyle muhasebe ile çakışmaktadır. Muhasebe çıktılarının tümü tekdüzen ve standartlar ile biçimsel uyum sağlamaktadır. Bunun yanında denetim standartlarının varlığı da aynı amaca yöneliktir. Denetim raporlarının benzer özellikli bilgileri içermesi yönünde standartlar oluşturulmuştur.

Konuyu desteklemek için muhasebe defter ve dökümanlarının da biçim yönünden uyumlu olması beklentisi vardır.

Ölçülerdeki denge: Ölçülerdeki denge her türlü güzellikte önemlidir. Muhasebede denge muhasebenin varoluş nedenidir. Vazgeçilmez bir unsurdur. Muhasebe denge bozukluğunu yaratacak bir kusuru bile kabul edemez.

Mali tabloların kalemleri altında bile denge beklentisi mali analiz teknikleri ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Bilançodaki dönen varlıklar 100 TL iken kısa vadeli yabancı kaynaklar toplamının 1 TL olması ölçülerdeki dengesizliği örneklemektedir. Mali tablolar arasındaki tutar aktarımları da dengeli ve mantıklı olmak zorundadır.

Hoşa Gitme: Muhasebe çıktılarının muhasebenin temel prensipleri çerçevesinde üretilmiş olması ve tümüyle gerçeği yansıtması muhasebe ile ilgili çevrelerin (estetik özneler) hoşuna gider. Çünkü doğru ve güvenilir bilgi tüm estetik özneleri mutlu eder. Doğru ve güvenilir bilgi ile karar vereceklerdir.

Güzel ve güzellikteki bazı kavramları muhasebe yönüyle aşağıdaki gibi örnekleyebiliriz.

Uygun oran: Mali tablolara uygulanan oran analizi.

S. YÜKÇÜ

Açıklık: Muhasebenin tam açıklama kavramı.

Belirginlik: Önemlik ve özün önceliği kavramları.

Bütünlük: Dönemsellik kavramı.

Platon Devlette “Doğru zanaat kurallarına göre yapılan çömlek güzeldir.” der.

Doğru zanaat: Muhasebecilik, muhasebe denetimi görevi.

Doğru kurallar: Muhasebe ilkeleri, T.T.K., YUK, TMS, UFRS, Denetim standartları.

Çömlek (çıktı): Mali Tablolar, Beyannameler, Denetim raporları, Faaliyet raporları.

Auvergneli Guillaume İyilik ve Kötülük Üzerine’de çirkinliği eksiklik, aşırılık, fazlalık olarak niteler.

Eksiklik ve fazlalık muhasebe sürecinin yürütülmesinde istenmeyen olgular, denetim mesleğinin yürütülmesinde dikkat edilmesi gereken noktalardır.

Rosenkrantz çirkinliği biçim yokluğu, asimetri, uyumsuzluk, şekilsizlik, deformasyon, iticilik olarak analiz eder

Asimetri: Bilanço eşitsizliği

Uyumsuzluk: Hesap kapatamama.

Şekilsizlik: Mali Tablo şekilsizliği.

Deformasyon: Yaratıcı muhasebe.

Diğer kavramlar olan hayranlık uyandırma, algısal haz ve hoşnutluk veren duygular doğru ve şeffaf muhasebe bilgileri için de geçerlidir.

Muhasebede Estetik

Çalışmanın amacını muhasebede estetik olarak belirlemiştik. Estetiği kısaca tanıdıktan sonra acaba muhasebede estetik yön var mıdır? Sorusuna yanıt aramaya çalışılacaktır.

Arayış için estetiğin unsurlarının muhasebede veya muhasebe uygulamasında var mıdır sorusuna yanıt aranmalıdır.

Estetiğin unsurlarını hatırlayacak olursak ve bunların karşılığı muhasebede bulmaya çalışılırsa aşağıdaki gibi bir eşleşme çıkacaktır.

Estetik özne-İşletme sahibi, işletme yöneticisi, yatırımcı, potansiyel yatırımcı, denetim elemanı

Estetik nesne-Mali tablolar, muhasebe maddesi, denetim raporu

Estetik tutum-İşletme sahibi, yöneticisi, yatırımcı potansiyel yatırımların mali tablolar karşısında aldıkları isabetli kararlar alma duygusu

Estetik yargı-Muhasebe çıktılarının etik, bağımsız güvenilir olduğuna olan inanç

Bu eşleşmenin ardından estetik nesneyi yaratan sanatçının muhasebe meslek mensubu olduğu gerçeği ile karşılaşyoruz.

Muhasebe meslek mensubu gerçek anlamda estetik nesne yaratıyor mu sorusu önem kazanmaktadır.

Bilanço ve Estetik

Estetik kavramının unsurlarını dikkate aldığımızda bilanço kalemleri arasında düzenli, mantıklı dağılım göstermesi beklenir. Beklenti muhasebe teorisine ve işletmecilik beklentilerine uygun olması gerekir. Aşağıda ana başlıklar itibariyle bu beklentilere uygun, estetik veya uygun olmayan, estetik olmayan bilanço örnekleri görülmektedir. Bu bilançoların hangisinin estetik veya estetik olmayan olduğuna karar verilebilir.

Bilanço 1			
Dönen Varlıklar	100	K.V.Y. Kaynaklar	50
Duran Varlıklar	100	U.V.Y. Kaynaklar	50
		Öz Kaynaklar	100
Aktif Toplam	= 200	Toplam =	200

Bilanço 2			
Dönen Varlıklar	100	K.V.Y. Kaynaklar	250
Duran Varlıklar	100	U.V.Y. Kaynaklar	50
		Öz Kaynaklar	(100)
Aktif Toplam	= 200	Toplam =	200

S. YÜKÇÜ

Bilanço 3			
Dönen Varlıklar	1	K.V.Y. Kaynaklar	149
Duran Varlıklar	199	U.V.Y. Kaynaklar	1
		Öz Kaynaklar	50
Aktif Toplam	200	Toplam	200

Gelir Tablosu ve Estetik

Estetik kavramının unsurları dikkate alındığında gelir tablosu kalemleri arasında mantıklı ilişki olması beklenir. Gelir tablosu kalemleri arasında mantıklı ilişkiye estetik, mantıklı olmayan ilişkiye ise estetik olmayan kavramı ile açıklama getirilebilir. Aşağıda verilen örneklere ilişkin estetik veya estetik olmayan nitelenmesi yapılabilir.

Gelir Tablosu 1

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(70)
Brüt kar	30
Faaliyet gideri	(20)
Faaliyet karı	10

Gelir Tablosu 2

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(150)
Brüt kar	(50)
Faaliyet gideri	(50)
Faaliyet karı	100

Gelir Tablosu 3

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(80)
Brüt kar	20
Faaliyet gideri	(120)
Faaliyet karı	(100)

Hesaplar Ve Estetik

Estetik kavramından hareket ile bilanço hesapları arasında işletme varlıklarının ve kaynaklarının düzenli, mantıklı dağılım göstermesi beklenir. Dağılım mantıklı, estetik veya

mantıksız, estetik olmayan dağılım gösterebilir. Bu dağılım örnekleri aşağıdaki gibi olabilir. Bu örneklerden hangisinin estetik veya estetik olmayan olduğuna karar verilebilir.

Hesap Gurubu 1

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	150
151	Yarı mamul stok	45
152	Mamuller	100
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	5

Hesap Gurubu 2

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	1
151	Yarı mamul stok	297
152	Mamuller	1
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	1

Hesap Gurubu 3

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	1
151	Yarı mamul stok	1
152	Mamuller	1
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	297

Sonuç

Muhasebe ile estetik arasında bir bağ kurmaya çalışılan bu çalışma muhasebenin sanat olduğu iddialarına kadar dayanır.

Bu çalışmadaki güzel, güzellik, sanat, estetik konusundaki açıklamalar okuyucuya daha doğrusu muhasebe uygulayıcısına “muhasebe konusunda yapılanlar (işler) estetik ile ne kadar uyumludur?” Sorusuna cevabının bulunmasına yardımcı olacaktır.

Muhasebenin estetik yönünün heykel veya mimari gibi tümüyle çakıştığını söylemek mümkün değildir. Ancak sanatta gösterilen sabır ve özen tümüyle muhasebe uygulamasındaki sabır ve özen ile çakışmaktadır.

S. YÜKÇÜ

Estetik kavramından çıkarılan diğer kavramların birçoğunun muhasebe uygulamasında da görüldüğü gözlemlenmektedir. Bundan sonra muhasebe taraflarının kendilerini estetik özne olarak görmesi ve muhasebe verilerine bu bakış açısıyla yaklaşması ilginç olacaktır.

Muhasebenin estetik ile ilişkisini ortaya koymaya çalışılan bu çalışmadan sonra son dönemlerde meslek mensuplarına yüklenen taşınamaz görevlerin estetik algısına pek yakışmadığının altı çizilmiş olmaktadır.

Kaynakça:

Aslan Ahmet; Felsefeye Giriş, BB101 Yayınları, 2017, Ankara

Umberto Eco; Çirkinliğin Tarihi, Doğan Egmont Yayıncılık, 2009, İstanbul

Keçi Sütü Maliyeti Uygulama Önerisi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ¹, Seda BAHŞI²

Özet

Bu çalışmada Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren ve 5 yıl önce kurulmuş olan 350 başlık süt keçiciliği tesisinde süt, dişi keçi ve erkek keçi maliyetlerinin, birbirinden ayrılarak keçilerden elde edilen sütün maliyetlerinin hesaplanması amacıyla yapılmıştır.

Araştırma sonuçları, özellikle bu alanda faaliyet gösterme düşüncesine sahip girişimciler için önemli bulgular ortaya koymuştur.

Yapılan çalışma sonucunda söz konusu işletmede ilgili faaliyet döneminde üretilen ana mamullerden sütün litre maliyetinin 0,824 TL'dir. Dişi keçinin maliyetinin ise 906 TL olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler-- Keçi sütü, Saanen keçi ırkı, Keçi sütünün maliyeti

Jel Kodu: M00, M11, M41

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye, suleyman.yukcu@deu.edu.tr ORCID:

² sedo_ekin@hotmail.com ORCID:

1.GİRİŞ

2016 verilerine göre Türkiye’de üretilen yaklaşık 19 milyon ton sütün % 90,7’si ineklerden, % 6,3’ü koyunlardan, % 2,5’i keçilerden, % 0,5’i ise mandalardan sağlanmaktadır.(2016 TÜİK Verileri)

Türkiye’de 2002-2016 yılları arasında hayvan sayıları değerlendirildiğinde ise keçi sayılarında düzenli artışlar gözlenmektedir.2007 yılında 6 milyon olan keçi sayısı 2008-2009 yıllarında 5 milyon dolaylarında görülmektedir.2010 yılına baktığımızda tekrar 6 milyon dolaylarında olduğu görülmektedir. Son beş yıla bakıldığında 2015 yılı itibariyle 10.416.166 baş keçi bulunmaktadır.

Ülkemiz süt hayvancılığında işletme başına düşen hayvan sayıları gelişmiş bir yapıya sahiptir. 2015 TÜİK verilerine göre 4.578.494 adet sağılan keçi bulunmakta, bunlardan yılda ortalama 105 kg süt sağlanmaktadır. Bununla birlikte TKDK (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu) ve bu paralelde çalışan AB IPARD programının vermiş olduğu desteklerle büyük ölçekli ve modern tarzda üretim yapan işletmelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu verilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde süt üretimi gün geçtikçe artmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri devletin son yıllarda tarım ve hayvancılık alanında sunmuş olduğu teşviklerin artmasıdır. Aynı zamanda az hayvanla ve küçük ahırlarda yapılan geleneksel üretimin azaltılarak, insan ve hayvan sağlığını ön planda tutan AB standartlarında daha modern üretim yapan büyük ölçekli işletmelerin sayısının artırılması hedeflenmektedir.

Bu makalenin amacı keçi sütü üretimine ilişkin bir maliyet hesaplama yaklaşımında bulunmak ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda önerilerde bulunmaktır.

2.SÜT ÜRETİM MALİYET UNSURLARI

Büyük çaplı AB standartlarına uygun plan ve projelerle kurulan modern işletmelerde sabit maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payı yüksek teşekkül etmektedir.

Modern işletmelerde oluşan maliyet unsurları aşağıdaki gibi oluşmaktadır.

- İşletmenin üzerinde bulunduğu arazi ve arsanın maliyeti,
- İşletmenin kurulma sürecinde planlama ile ortaya çıkan maliyetler,
- Barınak maliyetleri
- Damızlık keçilerin seçimi ve maliyeti
- Beslenme giderleri için katlanılan maliyetler
- Veterinerlik maliyetleri
- İşçilik maliyetleri
- Elektrik, su, benzin ve gaz gibi giderler
- Sigorta maliyetleri
- Makine, Teçhizat, Taşıt gibi maliyetler

3.SAANEN KEÇİSİ YETİŞTİRİCİLİĞİ

Saanen keçisi İsviçre’de ortaya çıkmış ve Dünya’da birçok ülkede, yerli keçilere göre daha fazla süt verimi ve oğlak verimi yapan keçi cinsidir. Saanen ırkı, kirli beyaz ve krem rengine, kısa tüylü, boynuzlu yada boynuzsuzdur. Saanen keçileri, Sağlam kemik yapılarına sahip olan, değişik çevre şartlarına uyum sağlayabilen, dünyanın bir çok köşesinde yetiştirilebilen bir keçi ırkıdır.. Saanen keçisi, sütçü ırklar arasında en erken gelişen bir tiptir.

Saanen keçisinin en önemli özelliği süt veriminin diğer ırkalara göre daha fazla olmasıdır. İyi bakım – besleme şartlarında ve küçük sürülerde ortalama laktasyon verimi 800 – 900 kg etrafında olup 1500-2000 kg'a çıktığı görülmüştür. Sütte yağ oranı %3 –4'dür. Bu ırkta yavru verimi de yüksektir, her doğuma ortalama 1.7 – 1.9 yavru düşer. Bir doğumda 3 – 4 yavru hatta 5 yavru elde edildiği görülür.

Türkiye'de Saanen yetiştiriciliği üzerinde yapılan çalışmalarda, bu ırkın başarı ile yetiştirilebileceği ve özellikle iklim koşullarının Saanen için uygun olan bölgelerde çok iyi sonuçlar alındığı ortaya konulmuştur.

Aşağıdaki tablo Saanen keçi ırkının özellikleri yer almaktadır;

Tablo 1: Saanen keçilerinin özellikleri

Özellik	Değer
Ortalama Oğlak Doğum Ağırlığı	3580 gr
Doğumda Göğüs Çevresi	37 cm
Sütten Kesim Yaşı	45 gün
Sütten Kesim Ağırlığı	14 kg
Ergin Keçi Ağırlığı	60 kg
Ergin Teke Ağırlığı	75 kg
Ergin Keçi Cidago Yüksekliği	72 cm
Ergin Teke Cidago Yüksekliği	84 cm
İlkine Tekeye Verilme Yaşı	7–8 ay
Keçi Başına Düşen Oğlak Sayısı	1.6
Laktasyon Süresi	280 gün
Laktasyon Süt Verimi	500-650kg
0–2 Aylık Dönemdeki Ölüm Oranı	%5–6
Sütün Yağ İçeriği	%3,49
Sütün Kuru Madde Düzeyi	%9,65
Sütün Özgül Ağırlığı	1,028

4.350 BAŞLIK SÜT KEÇİCİLİĞİ TESİSİNDE BİR UYGULAMA

Uygulama ile ilgili birkaç farklı başlık altında ön bilgi vermek yararlı olacaktır.

4.1.Uygulama Yapılan İşletme Hakkında Bilgiler

İşletme, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumuna(TKDK) sunulacak kabul edilen IPARD projesi kapsamında alınan % 50 oranında destek ve hibelerle kurulan bir süt üretim işletmesidir.

İşletme İzmir'in Tire İlçesinde, 2011 yılında 107 adet keçi ile kurulan işletmenin Ana faaliyet konusu süt üretimi olup Damızlık keçi üretimi de yapılmaktadır. İşletme Avrupa Birliği Standartlarına uygun olarak kurulmuştur. İşletme de üretilen ürünler Süt işleme tesislerinde işlemlerden geçerek çeşitli ürünler üretilmektedir.

4.2.Uygulamanın amacı

Uygulamamızın temel amacı, Türkiye’de keçi sütü üretiminin önemi ve maliyetleri hakkında bilgi vermektir.

Ayrıca özellikle TKDK ve IPARD hibe programlarından yararlanarak bu alanda faaliyet göstermek isteyen girişimcilere mamul maliyetinin yanı sıra, bu büyüklükte bir tesis kurabilmek için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak çalışmanın diğer amaçları arasındadır.

Bu nedenle bu çalışma, özellikle maliyetlerin ortaya konulması ve potansiyel yatırımcılara yol göstermesi bakımından önem arz etmektedir.

4.3.Üretim Süreci İle İlgili Temel Bilgiler

İşletmede bir yılı kapsayan üretim döneminde 350 adet Saanen cinsi keçi beslenmektedir ve her bir keçiden 10 aylık bir süre boyunca günlük ortalama 3,5-4 lt süt elde edilmektedir. Dolayısıyla bu işletmede elde edilen temel mamul süttür.

Ayrıca keçilerden elde edilen erkek yavruların bir kısmı satılmaktadır, bazı erkekler ise damızlık olarak işletmede kalmaktadır. Dişi yavrular ise süt üretimi yapmak için elde tutulmaktadır.

Saanen keçilerin özellikleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: İşletmedeki saanen keçilerinin verim özellikleri

<u>Verim Özellikleri:</u>	<u>İsviçre Saaneni</u>
Canlı ağırlığı	50-55 kg (ergin)
oğlak verimi	% 180-200
Laktasyon süresi	300 gün
Laktasyon verimi	600 kg
Sütte yağ	%3-3.3
Günde Ort. Süt Ver.	3.5 kg

İşletmemizin 2016 yılı itibariyle mevcutları aşağıdaki gibidir;

Tablo 3: İşletmenin sahip olduğu canlı varlık adetleri

Canlı varlıklar	Satın alınan	D.B. mevcut	Doğumlar	Ölümler	Toplam mevcut
Anaç	100	350			350
Teke	7	50			50
Çepiç		100			100
Oğlak(erkek)			102	2	100
Oğlak(kız)			103	3	100
Toplam	107	500	205	5	700

İşletmemizde, dönem sonunda çiftlikte sağmal keçi olarak kullanılacak 100 çepiç’in ilk doğumlarını yaptığını bildirmiştir. İlk doğumunu yapan Keçiler çağ değiştirmiştir ve anaç keçi

olmuştur. İlk doğumunu yapan bir keçinin piyasa fiyatı 1.200 TL'dir. Kayıtlı değerleri ise 906 TL'dir.

5.BİRLEŞİK MALİYET VE BÖLÜM MALİYETLERİ

İşletmedeki bölüm maliyetleri Anaç (sağmal) keçilere ait bölümde ortaya çıkan maliyetlerdir. Sağmal keçilerin bakım maliyetleri (Direkt işçilik ve Endirekt işçilik), yedikleri yem, yonca, mısır slajı (Direkt ilk madde ve malzeme gideri, Tedavileri için kullanılan ilaç(Endirekt malzeme giderleri) gibi unsurlar birleşik maliyetlemeyi oluşturmaktadır. Anaç keçilerden Doğum sonrası elde edilen süt ve kız ya da erkek oğlakları Ana mamul olarak kabul edilmektedir.

Doğum sonrası Anaç keçilerden 10 aylık bir süre boyunca süt elde edilmektedir. Ağustos ayından ekim ayına kadar 2 aylık süre kuru dönem olarak geçmektedir. Doğum sonrası oğlaklar ortalama 75 gün boyunca süt içmektedirler. Daha sonra Yem ve yonca desteklemesi ile beslenmeye devam edilmektedir.

Emzirme döneminde keçilerden elde edilen sütün % 50'si oğlaklara ayrılmaktadır. Sadece % 50'si satılabilmektedir. Bazı işletmeler süttten daha fazla gelir sağlamak için oğlakları yapay mamalarla beslemektedir. Mamaların maliyeti süte göre daha azdır.

Tablo 4: İşletmeye ait dönem giderleri

İŞLETME GİDERLERİ	YILLIK TUTAR	İŞLETME GELİRLERİ	YILLIK TUTAR
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	325.845	Süt satış gelirleri	532.500
Endirek ilk madde ve malzeme giderleri	15.000	Süt satış teşvikleri	10.650
Direkt İşçilik giderleri	93.600	Sağmal keçi teşvikleri	7.700
Endirekt işçilik giderleri	30.000	Teke keçi teşvikleri	4.000
Elektrik yakıt giderleri	8.800	Gübre satış gelirleri	600
İlaç giderleri	12.700		
Pazarlama Sat. Dağ. Gid.	3.000		
Su giderleri	14.400		
TOPLAM	503.345		555.450

5.1.Direk ilk madde ve malzeme giderleri

İşletmede ortaya çıkan ilk madde ve malzeme unsurlarına bakıldığında;

- Mısır Slajı

S.YÜKÇÜ - S. BAHŞI

- Yonca
- Fiğ
- Saman
- Yem (Varsa anlaşmalı herhangi bir firmadan temin edilebilmektedir).

5.2.Direkt işçilik giderleri

İşletmede hayvan bakımı, sağım, Oğlakların bakımı, temizlik, gibi bölümlerde 6 kişi çalışmaktadır. Bu kişilerden 2 kişi sağımıyla bu işler sağım öncesi hazırlık, sağım ve sağım sonrası işlerden oluşmaktadır. 2 kişi slaj verimi ile yem verimi gibi işlerle bu işler yem hazırlama ve yemleme işlerinden oluşmaktadır.

1 kişi ahır temizliği ve sayım hanenin temizliği bu işler barınakların temizlenmesi ve ekipmanların temizlenmesi, araç gereçlerin bakım ve onarımını da kapsamaktadır.1 kişi ise İşletmedeki yem, saman vb. gibi ilk madde ve malzemelerin taşınmasından sorumlu olup aynı zamanda sağılan sütlerin alıcıya ulaştırma işlerini yapmaktadır.

5.3.Genel üretim giderleri

İşletmelerde genel üretim giderleri bilindiği gibi direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır.

Keçi çiftliklerinde birden fazla gider yeri bulunduğu için endirekt giderlerin türünün yerinin yüklenmesine göre farklılık göstermektedir.

Bunlar Endirekt malzeme ve işçilik giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harçlar, çeşitli giderler, veterinerlik hizmetleri v.b. oluşmaktadır.

6.ÇİĞ SÜT ÜRETİMİ

Çiğ süt üretimi bu tip işletmelerin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Hayvancılık sektörüne bakıldığında ilk olarak hayvanlarından elde edilen süt verimine önem verilmektedir. Bu işletmedeki birincil gelir süt üretimi olup bu sırayı yıllık oğlak verimliliği ve geri kalan gübre gibi tali ürünlerden elde ettiği görülmektedir.

7.ÜRETİM VE SATIŞA İLİŞKİN MALİYET KAYITLARI

- Keçilerin Aktifleştirme kaydı;

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	547.000	
256.01 Besi Hayvanlar		
256.01.01 Erkek Süt İçin Oğlak	25.000	
256.01.02 Erkek Teke / Damızlık	55.000	
256.01.03 Erkek 3-8 Aylık Oğlak	12.000	
256.02 Süt Üreten Küçükbaş Hayvanlar		
256.02.04 Sağmallar	455.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	81.000	
258.14 Küçükbaş Hayvan Yatırımları		
258.14.01 Dişi Süt İçin Oğlak	25.000	
258.14.02 Dişi 3-8 Aylık Oğlak	16.000	
258.14.03 Dişi Çepiç	40.000	
102 BANKALAR		628.000
Keçilerin işletmedeki aktifleştirme kaydı		

- İlk madde ve malzeme giderlerinin muhasebeleştirme kaydı;

710 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	325.845	
710.01 Yem Giderleri		
710.01.01.Anaç yem giderleri	162.923	
710.01.02.çepiç yem giderleri	48.877	
710.01.03.Teke yem giderleri	32.584	
710.01.04.Oğlak yem giderleri(0-3 Aylık)	21.723	
710.01.05.Oğlak kız(3-8 Aylık) yem giderleri	29.870	
710.01.06.Oğlak Erkek(3-8 Aylık) yem giderleri	29.870	
150 İLK MADDE VE MALZEME		325.845
150.01 Yem		

- İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinin kaydı;

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	93.600	
720.01 işçilik giderleri		
720.01.01.Anaç işçilik giderleri	49.200	
720.01.02.çepiç işçilik giderleri	16.000	
720.01.03.Teke işçilik giderleri	8.000	
720.01.04.Oğlak işçilik giderleri(0-3 Aylık)	7.200	
720.01.05.Oğlak kız(3-8 Aylık) işçilik giderleri	6.600	
720.01.06.Oğlak Erkek(3-8 Aylık) işçilik giderleri	6.600	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		93.600

S.YÜKÇÜ - S. BAHŞI

- Genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesinin kaydı;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		80.900
730.01 Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri	15.000	
730.01.01. Anaç giderleri	7.500	
730.01.02. Çepeciç giderleri	3.350	
730.01.03. Teke(damızlık) giderleri	1.650	
730.01.04. Oğlak giderleri(0-3 Aylık)	1.000	
730.01.05. Oğlak kız(3-8 Aylık) giderleri	750	
730.01.06. Oğlak Erkek(3-8 Aylık) giderleri	750	
730.02 Endirektişçilik giderleri	30.000	
730.02.01. Anaç giderleri	15.000	
730.02.02. Çepeciç giderleri	6.700	
730.02.03. Teke(damızlık) giderleri	3.300	
730.02.04. Oğlak giderleri(0-3 Aylık)	2.000	
730.02.05. Oğlak kız(3-8 Aylık) giderleri	1.500	
730.02.06. Oğlak Erkek(3-8 Aylık) giderleri	1.500	
730.03 İlaç giderleri	12.70	
730.03.01. Anaç giderleri	6.350	
730.03.02. Çepeciç giderleri	2.117	
730.03.03. Teke(damızlık) giderleri	1.058	
730.03.04. Oğlak giderleri(0-3 Aylık)	1.270	
730.03.05. Oğlak kız(3-8 Aylık) giderleri	955	
730.03.06. Oğlak Erkek(3-8 Aylık) giderleri	950	
730.04 Elektrik ve Yakıt giderleri	8.800	
730.04.01. Anaç giderleri	6.160	
730.04.02. Çepeciç giderleri	420	
730.04.03. Teke(damızlık) giderleri	300	
730.04.04. Oğlak giderleri(0-3 Aylık)	1.320	
730.04.05. Oğlak kız(3-8 Aylık) giderleri	300	
730.04.06. Oğlak Erkek(3-8 Aylık) giderleri	300	
730.06. Su giderleri	14.400	
730.05.01. Anaç giderleri	7.200	
730.05.02. Çepeciç giderleri	2.400	
730.05.03. Teke(damızlık) giderleri	1.200	
730.05.04. Oğlak giderleri(0-3 Aylık)	1.090	
730.05.05. Oğlak kız(3-8 Aylık) giderleri	1.300	
730.05.06. Oğlak Erkek(3-8 Aylık) giderleri	1.210	
102 BANKALAR		80.900

- Yansıtma Muhasebe Kaydı;

151 YARI MAMULLER		107.168	
151.01 Besi Hayvanları			
151.01.01 Erkek Süt İçin Oğlak	17.801.5		
151.01.02 Erkek Teke / Damızlık	48.092.4		
151.01.03 Erkek 3-8 Aylık Oğlak	41.275		
		254.332	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			
256.01 Süt Üreten Küçükbaş Hayvanlar			
256.01.04 Sağmallar	254.332.5		
		138.845	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			
258.14 Küçükbaş Hayvan Yatırımları			
258.14.01 Dişi Süt İçin Oğlak	17.801.5		
258.14.02 Dişi 3-8 Aylık Oğlak	41.275		
258.14.03 Dişi Çepiç	79.767.75		
			325.845
	711 D.İ.M.M.G. YANSITMA		93.600
	721 D.İ.G. YANSITMA		80.900
	731 GÜĞ YANSITMA		

- Süt üretiminin muhasebeleştirilmesinin kaydı;

İşletmemizde bir keçinin yıllık süt verimi ortalama olarak 1100 lt olmaktadır. Dönem içerisinde 350 tane keçi sağıldığı için;

350 Adet keçi için giderler toplamı = 317.333 317.333÷350= 0,906 dişi keçinin maliyeti

350×1100 lt = 385.000 lt süt üretimi yapılmaktadır.

317.333÷385.000= 0,824

Oğlakların günlük 2 lt süt tüketmektedirler.Oğlaklar 75 gün boyunca süt içmektedirler.

200 Adet×(75 gün× 2 lt) = 30.000 lt Süt içmektedirler.

385.000 lt -30.000 lt =355.000 lt satışa hazır olan süt

355.000 lt × 1.50 TL =532.500 TL yıllık süt satış geliri

S.YÜKÇÜ - S. BAHŞI

152 MAMULLER 152.04 Süt	532.500	
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 151.04 Süt		532.500
Süt üretiminin kaydı		

- Süt satışının muhasebeleştirilmesinin kaydı;

100 KASA	661.862	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		560.900
391 HESAPLANAN KDV		100.962
Süt satışının kaydı		

- Satılan mamullerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ 620.01 Süt Maliyeti	532.500	
152 MAMULLER 152.04 Süt		532.500

- Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin kaydı;

İşletmede Süt üretimi için Litre başına devlet teşvikleri verilmekte olup 2016 yılın % 2 oranında devlet teşviki verilmektedir.

$$355.000 \text{ lt} \times 532.500 = 10.650$$

Anaç keçi Destekleri hayvan başına 22 TL olarak belirlenmiştir.

$$350 \text{ Adet} \times 22 \text{ TL} = 7.700$$

Küçükbaş hayvanları koruma (Tekeler için) Hayvan başına 80 TL'dir.

$$50 \text{ Adet} \times 80 \text{ TL} = 4.000$$

102 BANKALAR	22.350	
649 DİĞER OLAĞ. GEL. VE KÂR.		22.350
649.01 Anaç Keçi Süt Destekleri	10.650	
649.02 Anaç Keçi Destekleri	7.700	
649.03 Küçükbaş hayvanları koruma	4.000	

- Gübre satışların muhasebeleştirilmesinin kaydı;

Dönem içinde işletmede 600 TL'lik gübre satışı olmuştur.

102 BANKALAR	600	
602 DİĞER GELİRLER		600
602.01 Gübre Satışı		
Gübre satışı kaydı		

SONUÇ

Son yıllarda Ülkemizde hayvancılık ve tarım sektörlerinde gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle hayvancılık sektörünün gelişmesi amacı ile çeşitli Devlet teşvik ve destek programları hayata geçirilmektedir.

Hayvancılık alanında daha kaliteli et ve süt elde etmek için modern üretim işletmeleri kurulmasına önem verilmiştir. Modern üretim işletmelerinin kurulması için TKDK ve IPARD aracılığıyla önemli tutarlarda destekler verilmektedir. Sonucunda Ülkemizde her geçen gün yüksek standartlarda üretim yapan işletmelerin sayısı artmıştır.

Bu artışlar sonucu Ege bölgesinde birçok modern çiftlik kurulmaktadır. İşletmelerin bu bölgede yaygın olarak görülmesi bölgenin tarıma elverişli olmasından da kaynaklanmaktadır.

Kurulan bu işletmelerin kar elde edip ayakta kalabilmesi ise, üretilen mamuller ile ilgili maliyetlerin yönetimine bağlıdır. Maliyet yönetiminin temelinde ise, birim maliyetlerin doğru ve gerçeğe uygun olarak hesaplanabilmesi yatmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada, 350 keçi ile süt üretim işletmesinin ürettiği mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanması ve bu konuda diğer işletme sahiplerine yol gösterilmesi amaçlanmıştır.

Yapılan çalışma sonucunda söz konusu işletmede ilgili faaliyet döneminde üretilen ana mamullerden sütün litre maliyetinin 0,824 TL'dir. Dişi keçinin maliyetinin ise 906 TL olduğu belirlenmiştir.

Toplam maliyet içerisindeki en yüksek payın direkt ilk madde ve malzeme maliyeti olduğu ve işletmenin ihtiyaç duyduğu direkt ilk madde ve malzemeyi dışarıdan satın alarak sağladığı bilinmektedir. İşletme kendi direkt ilk madde ve malzemesi üretseydi birim başına daha fazla kazanç sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı keçi sütü üreticiliğinde maliyetlerin hesaplanmasında ve maliyet hesaplamalarının kullanımına ilişkin öneride bulunmaktadır. Bu öneriler 350 başlık bir çiftlikten

S.YÜKÇÜ - S. BAHŞI

alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu tür işletmeler küçük işletme sayılabilecek işletmeler olup bu tür önerilere dayanak oluşturmaktadır.

KAYNAKLAR

GÜLERYÜZ, Murat , (2014),Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre incelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

TOP, Tülay, (2009)Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Canlı Varlıkların Değerlendirilmesi;Büyükbaş Hyavnlar Üzerine bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü Yüksek Lisans Tezi

<http://www.tarim.gov.tr/Konular/Tarimsal-Destekler/Hayvancilik-Desteklemeleri>

<http://btb.org.tr/data/upload/files/destekleme-birim-fiyat.pdf>

<http://www.academicfoodjournal.com/archive/2014/issue1/reviewarticle-4-VDemircan.pdf>

Ayşe Nur BUYRUK AKBABA, Canlı varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması:Borsa İstanbul'da(BİST) Tarım, Orman ve Balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerde analiz

Erdal YILMAZ, TMS-41 Tarımsal faaliyetler standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – Sayı:22 (2014)

Hakan TAŞTAN Türkiye muhasebe standartları ve Vergi usul kanununa göre büyükbaş canlı varlıklara amortisman ayrılmasının karşılaştırılmasının incelenmesi, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan 2014, Cilt:11, Sayı:1, Sayfa:175-184

Tansel HACIHASANOĞLU, Hayvancılık sektöründe birleşik maliyetleme : yüz başlık süt inekçiliği tesisinde bir uygulama,Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt/Vol. XXXII, Sayı/No. 2, 2013, pp. 199-224

Hacı Arif TUNÇEZ(2011),Tarım faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standardı – 41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama, Selçuk Üniversitesi , Sosyal Bilimler Enstitüsü, doktora Tezi, Konya 2011

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2019
Geliş Tarihi/Recieved: 26.08.2019 Kabul Tarihi/Accepted:05/09/2019 Sayfa: 25-37

Sürdürülebilir Kalkınma Politikası Çerçevesinde Türkiye’de Çevreci Vergiler¹

Fatma Yapıcı ², Kâmil Tüğen ³

Özet

Bugün çevre sorunlarının giderek artması ülkeleri ekonomik kalkınmadan ziyade sürdürülebilir kalkınma için politikalar üretmeye yöneltmektedir. Türkiye de sürdürülebilir kalkınma modelini benimsediğini gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde ortaya koymuştur. Sürdürülebilir kalkınmayı gerçekleştirmede izlenecek politikalarından biri de vergi sistemini çevreci bir görünüme kavuşturmadır. Türk vergi sistemine bakıldığında çevreci vergiler arasında Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi ve Çevre Katkı Payı sayılabilir. Bu çalışmanın amacı Türk vergi sistemini çevreci bir bakış açısıyla incelemek ve sözü edilen vergileri çevreci amaçları açısından değerlendirmektir. Çalışmada öncelikle Türkiye’de yer alan çevreci vergi grubundaki vergiler incelenecek, sonrasında sonuç ve değerlendirmelerimize yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler— Çevreci Vergiler, Vergi Sistemi, Sürdürülebilir Kalkınma

JEL Sınıflama Kodları: H20, Q56, Q58

Environmental Taxes in Turkey on Sustainable Development Policy Framework

Abstract

Today, increasing environmental problems lead countries to produce policies for sustainable development rather than economic development. Turkey should also adopt a sustainable development model that has demonstrated both national and international level. One of the policies to be pursued in achieving sustainable development is to make the tax system environmentally friendly. When the Turkish tax system is considered in terms of bases and subjects of the taxes, Motor Vehicles Tax, Special Consumption Tax, Environmental Cleaning Tax, and Environmental Contribution Share *can be counted* as environmental taxes . The aim of this study is to examine the Turkish tax system from an environmental point of view and to evaluate these taxes for environmental purposes. *At this study , firstly, environmentally friendly taxes at Turkish tax system will be examined and then our results and assessments about them will be given .*

Keywords— Environmental Taxes, Tax System, Sustainable Development

JEL Classification Codes: H20, Q56, Q58

¹ Bu çalışma, Fatma Yapıcı tarafından Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı kapsamında 2015 yılında sunulan “Yeşil Bütçe Yaklaşımı ve Değerlendirilmesi” isimli yayımlanmamış yüksek lisans tezinden türetilmiş ve güncellenmiştir.

² Araş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Türkiye, yapici.fatma@gmail.com ORCID:

³ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Türkiye, kamil.tugen@deu.edu.tr ORCID:

1.GİRİŞ

20. yüzyıl çevre ile ilgili konularda pek çok uluslararası adım atıldığı bir yüzyıl olmuştur. Özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısında başlayan çevre koruma bilinci gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuata yansımıştır. Çevre koruma ve çevre sorunlarıyla baş etmede uluslararası işbirliğinin öneminin kavranması ülkeleri, uluslararası toplantılar düzenlemeye ve ortak hareket etmeye teşvik etmiştir. Büyük çoğunluğuna Türkiye'nin de taraf çok sayıda uluslararası sözleşme yürürlüğe girmiştir. Sözü edilen çevre temalı uluslararası sözleşmelerin başlıcaları, Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (1994), Ozon Tabakasının Korunmasına Dair Viyana Sözleşmesi-Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu Uzun Menzilli Sınırötesi Hava Kirliliği (CLRTAP) Sözleşmesi (1985), Ozon Tabakasını İncelten Maddelere Dair Montreal Protokolü (1991) ve BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine Yönelik Kyoto Protokolü (2005)'dür. (T.C. Dışişleri Bakanlığı, 23.08.2019). Türkiye'nin taraf olduğu sözleşmeler içinde Kyoto Protokolü anlaşmaya taraf olan devletlerden EK–B listesinde yer alanlara sayısallaştırılmış sera gazı emisyon azaltım yükümlülüğü öngörmüşken, Türkiye geliştirmekte olan ülkeler grubunda yer aldığından bu türden bir yükümlülük altına girmemiştir.

Ülkemizde 2013-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Kalkınma Planı, yüksek, istikrarlı ve kapsayıcı ekonomik büyümenin yanı sıra hukukun üstünlüğü, bilgi toplumu, uluslararası rekabet gücü, insani gelişmişlik, çevrenin korunması ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı gibi unsurları kapsayacak şekilde tasarlanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2013). Onuncu Kalkınma Planı kalkınmanın sürdürülebilirliğini merkeze alan bir yaklaşımla hazırlanmıştır. Onuncu Kalkınma Planının temel başlıkları: ‘Nitelikli İnsan, Güçlü Toplum’, ‘Yaşanabilir Mekânlar, Sürdürülebilir Çevre’, ‘Nitelikli İnsan, Güçlü Toplum’, ‘Yenilikçi Üretim, İstikrarlı Yüksek Büyüme’, ‘Kalkınma İçin Uluslararası İşbirliği’nden oluşmaktadır. Bu başlıklar dahilinde sırasıyla, insan için ve insanla beraber kalkınma yaklaşımının hayata geçirilmesi ve gelişmişliğin toplumun farklı kesimlerine yaygınlaştırılması amacıyla uygulanacak politikalar ve çevreye duyarlı yaklaşımların sosyal ve ekonomik faydalarının artırılması gibi temel prensiplere yer verilmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019). 2019 yılına gelindiğinde ise “daha fazla değer üreten, daha adil paylaşan, daha güçlü ve müreffeh Türkiye” vizyonuyla uzun vadeli bir perspektif sunan Onbirinci Kalkınma Planı (2019-2023), her alanda rekabetçiliği ve verimlilik artışını sağlamaya odaklanmıştır. Planın, istikrarlı ve güçlü ekonomi, rekabetçi üretim ve verimlilik, nitelikli insan ve güçlü toplum, yaşanabilir şehirler ve sürdürülebilir çevre ile hukuk devleti, demokratikleşme ve iyi yönetim gelişme eksenleri olmak üzere beş temel eksenden oluştuğu belirtilmiştir. Çevreye duyarlı kentleşme yaklaşımının benimseneceği, yeşil büyüme ve emisyon artış trendinin sınırlandırılması yönünde bir politika izleneceği, çevre alanında kurumsal yapı, mevzuat ve standartların geliştirilmesine yönelik çalışmalar

yapılacağı Onbirinci Kalkınma Planında belirtilen hususlar arasındadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019).

1.ÇEVRE İLE İLGİLİ VERGİLERİN YÖNELDİĞİ AMAÇLAR

Avrupa Birliği ve OECD ülkelerindeki çevre vergileri bir yandan üzerine konuldukları mal ve hizmetlerin maliyetini arttırarak üretici ya da tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere yönlendirirken diğer yandan da teknolojik gelişmeyi teşvik etmektedirler. Bu vergiler açısından öncelikli amaçlar, yönlendirmek ve denetlemek iken, vergilerin mali amaçları ikinci plandadır (Ferhatoğlu, 2003). Türkiye’de ise çevresel vergilerin mali amaçları ön planda yer alırken, bu vergilerin yönlendirici ve denetleyici fonksiyonları geri planda kalmaktadır.

Türk vergi sistemi içinde matrahı, amacı ve konusu itibarıyla çevresel vergiler arasında sayılabilecek vergiler, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi’dir. Ayrıca Çevre Katkı Payı da çevresel vergiler grubunda yer alabilecek bir kamu gelirini oluşturmaktadır.

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE YER ALAN TEMEL ÇEVRECİ VERGİLER

2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

1957 yılında “Hususi Otomobil Vergisi” ismiyle Türkiye’de uygulamaya giren motorlu taşıtlar vergisi, 1963 yılında “Motorlu Kara Taşıtları Vergisi”ne dönüştürülmüştür. 1980 yılında ise “Motorlu Taşıtlar Vergisi” ismini almıştır (Tosuner ve Arıkan, 2015: 497). Verginin konusu 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 5. ve 6. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre:

a) Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,

b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisinin konularını oluşturmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi ise trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca⁴ tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (M.T.V.K. Mad. 3). 3 tarifeli bir yapısı bulunan ve spesifik bir vergi olma özelliği taşıyan Motorlu taşıtlar vergisi (I) sayılı tarifede araçların yaşlarını, (II) sayılı tarifede araçların cinslerini, oturma yerlerini, motor silindir hacimleri ile yaşlarını, (IV) sayılı tarifede ise uçak ve helikopterlerin azami kalkış ağırlıkları ve yaş durumlarını dikkate almaktadır. Yıllık olarak hesaplanan verginin ödenmesi Ocak ve Temmuz aylarında kayıt ve tescilin yapıldığı yerin vergi dairesine yapılmaktadır.

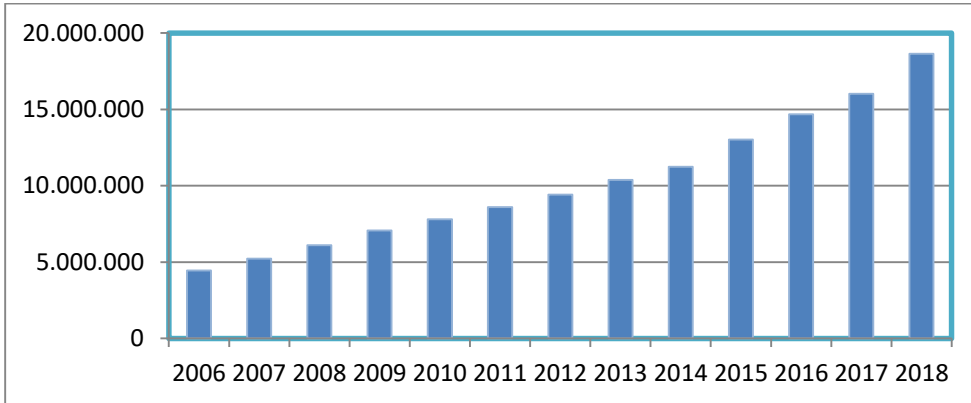
⁴ Türkiye Cumhuriyeti Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı

F. YAPICI – K. TÜĞEN

Motorlu taşıtlar vergisi tarife yapısı kara ve hava taşıtlarını geniş ölçüde kapsamış, ancak vergide çevresel dışsallıklara değinmemiştir. Halbuki, özellikle büyük kentlerde motorlu araç sayısındaki artış trafik sorunlarına, sıkışıklık maliyetlerine, gürültü kirliliğine ve hava kirliliği başta olmak üzere doğayı ve insanları hem fiziksel hem de psikolojik açıdan etkileyen birçok çevresel soruna neden olmaktadır. Kyoto Anlaşmasını onaylamış bir ülke olarak ülkemizde ilk planda motorlu taşıtların yakıt türüne ve emisyon hacmine göre farklılaştırılmış ölçütlerin motorlu taşıtlar tarifesine eklenmesi çevresel sorunların en önemlilerinden hava kirliliğine karşı daha az kirlletici araçların ödüllendirilmesi yönünde önemli bir gelişme olacaktır.

Motorlu taşıtlar vergisinde motor silindir hacminin dikkate alınması önemlidir. Motorlu taşıtların silindir hacmi büyüdükçe çevreye yaymış oldukları emisyonlar da artmaktadır. Daha büyük motor silindir hacmine sahip olan araçların daha yüksek miktarda vergilendirilmesi daha küçük motor silindir hacmi olan araçların tercih edilmesini yaygınlaştırırken, karbon emisyonlarının azalmasına da yardımcı olabilmektedir (Koyuncu ve Jamali'den aktaran Üstün, 2012: 172).

Grafik 1: Motorlu Taşıtlar Vergisi Gelirleri (2006-2018 yılları)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019.

Türkiye’de 2018 yılı Mayıs ayı sonu itibarıyla trafiğe kaydı yapılan araçların motor silindir hacmi değerlendirildiğinde, Trafiğe kaydı yapılan 276,948 adet otomobilin % 42,8’inin 1501-1600, % 27,5’inin 1401-1500, % 18,2’sinin 1300 ve altı, %11,7’sinin 1301-1400, % 4,1’inin 1601-2000, % 0,9’unun 2001 ve üstü motor silindir hacmine sahip olduğu görülmektedir (TÜİK, 2019). Kayıtlara bakıldığında, yüksek motor silindir hacimli araçların en düşük paya sahip olduğu, en düşük motor silindir hacimli araçların oranının da % 12,9 olduğu görülmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi tarife yapısında azami kalkış ağırlığı, yolcu sayısı, yaş, silindir hacmi gibi ölçüler bulunmaktayken, hava kirliliğinin en önemli kaynaklarından olan motorlu taşıtların neden oldukları emisyon hacimleri tarifede bir ölçü olarak yer almamaktadır. Silindir hacmi ile motorlu taşıtların neden olduğu emisyon

arasında bir ilişki kurulabildiği gibi, motorlu taşıtın yaşı ile de bir ilişki kurulmalıdır. Zira motorlu taşıtların yaşlarına bağlı olarak emisyon salımları artabilmektedir.

Grafik 1’de motorlu taşıtlar vergisinden elde edilen gelirler yıllar itibarıyla verilmektedir.

Grafikten görüldüğü gibi, 2006-2018 yılları arasında Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde edilen gelirler devamlı artmıştır. Ancak çevreci perspektiften bakıldığından çevreye daha az zarar veren yakıt türlerini kullanan araçlar ile motor silindir hacmi nispeten daha düşük araçların kullanımının teşvik edilmesi konusunda bu verginin tarife yapısında iyileştirmeler yapılabileceğini söyleyebiliriz.

2.2.Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi (ÖTV) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 12.06.2002 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu yeni vergiler getirmemiştir, yürürlükten kaldırdığı kanunlarda yer alan vergiler, fonlar gibi vergisel yükümlülüklerin yerine geçmiştir.

ÖTV listeler halinde sayılmış çeşitli mallar üzerinden alınan bir vergi olarak ve sadece tek seferlik ödemeler şeklinde tasarlanmıştır. Özel tüketim vergisinin konusunu aşağıdaki işlemler oluşturmaktadır: (ÖTV Kanunu, Madde 1)

(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

(I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı.

Enerji vergileri içine Avrupa Birliği (AB) 2003/96 Direktifinde belirtildiğine göre akaryakıt ürünleri ile elektrik üretimi girmektedir. Türkiye’de akaryakıt ve akaryakıt ürünleri 06/06/2002 tarih ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (I) sayılı listesinde yer almaktadır. Özel tüketim vergisinde, vergilendirmede yakıtın çevreye verdiği zarar değil, tüketim miktarı ölçü almaktadır. Bunun yanında yakıtın türüne göre farklılaşan vergi oranları söz konusudur. Bu da verginin çevresel amaçlar için kullanılmasını güçleştirmekte ve mali amacını ön plana çıkartmaktadır (Çelikkaya, 2011: 111). Özel tüketim vergisi (I) sayılı liste A ve B cetvellerinden oluşmaktadır. A cetvelinde yakıt türleri itibarıyla litre veya kg başına ödenecek vergi miktarları gösterilirken, B cetvelinde çeşitli kimyasallar türleri itibarıyla litre veya kg başına ödenecek vergi miktarları gösterilmektedir.

Jet yakıtı ve uçak benzini için vergi -0- olarak belirlenmişken, soya, kanola, ayçiçek gibi organik yağların baz ve alkolle karıştırılarak dizel yakıtı çevrilmesi sonucu elde edilen biyodizelin oto

F. YAPICI – K. TÜĞEN

biyodizeli ve yakıt biyodizeli için litre başına 1,1209 TL tutarında vergi belirlenmiştir. Enerji arz güvenliğinin artırılması ve enerji bağımlılığın azaltılması için yenilenebilir enerji kaynaklarının arttırılmaya çalışıldığı günümüzde biyodizel üzerine vergi uygulanması, bu yakıtların kullanılmasını pahalı hale getirmektedir.

Motorin için belirlenen vergi tutarlarını incelediğimizde 23.07.2019 tarihi itibarıyla ağırlık bazında kükürt miktarı % 0,05'i geçmeyenler ile kükürt oranı % 0,2'yi ve % 1'i geçen motorin türleri litre başına 1,7945 TL olarak sabit bir tutarda ÖTV'ye tabidir. Kükürt içeriğine göre farklılaştırılmış oranların uygulanması çevreye olan olumsuz etkisi daha yüksek olan kükürt oranı yüksek motorinin kullanımının daralmasına yardımcı olabilecektir (GİB, 23.08.2019).

Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) (kg) üzerinden alınan ÖTV miktarı motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanlar (otogaz) ve diğerleri için 1,7780 TL olarak belirlenmiştir. Benzin için (litre) belirlenen ÖTV miktarları ise oktanına göre farklılaşan şekilde 2,1500 TL ile 2,1800 TL arasındadır (GİB, 23.08.2019). TÜİK motorlu kara taşıtları istatistiklerine (Mayıs 2018) göre Türkiye'de trafiğe kayıtlı 12,303,016 otomobilden % 38,1'i LPG, % 36'sı dizel, % 25'i benzin % 0,4'ü ise bilinmeyen yakıt türü kullanmaktadır (TÜİK, 23.08.2019). Çevre kirliliğine etkisi düşük olan LPG için daha düşük vergi miktarları belirlenmiş olması olumludur.

Özel tüketim vergisi (II) sayılı liste motorlu taşıtlar için türleri itibarıyla ödenecek vergi oranlarını göstermektedir. ÖTV (II) sayılı listede motorlu taşıtlar motor gücü, motor silindir hacmi, yolcu kapasitesi, kara-hava-deniz taşıtı olup olmamasına, kullanım amacına göre farklılaştırılmış oranlarda vergilendirilmektedir.

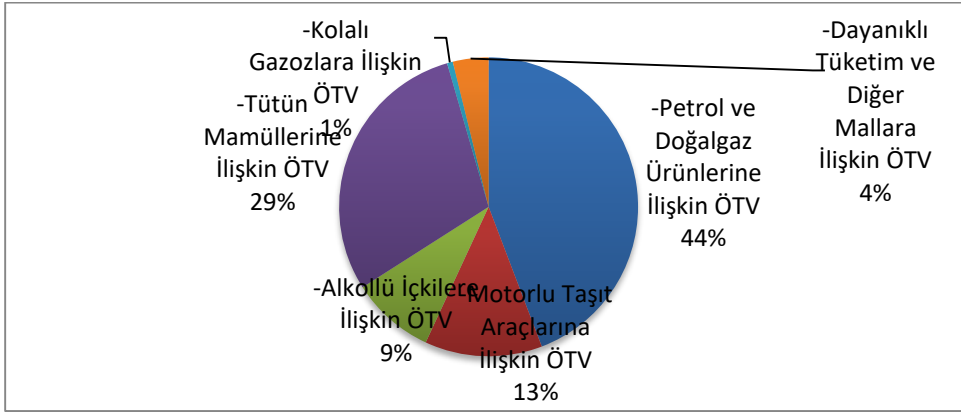
2019 yılı itibarıyla motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için Özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşmayanlarda % 40, Özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşıp, 120.000 TL'yi aşmayanlarda % 50, motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler için özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşmayanlarda % 45, özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşıp, 135.000 TL'yi aşmayanlarda % 50 ve diğerlerinde % 60 oranında uygulanmaktadır. Motor silindir hacmi 2000 cm³'ü geçenler için Özel tüketim vergisi matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar % 100 oranında ÖTV'ye tabidir.

ÖTV için vergi oranlarının esas itibarıyla satın alınan aracın motor hacmine göre belirlenmesi, çevresel faktörlerin göz önünde bulundurulmaması, bu verginin mali amaç için alındığını göstermektedir. Bununla beraber, ÖTV'de çevre kirliliğini önlemeye yönelik olarak yapılan en önemli düzenleme ise çevreye son derece duyarlı olan elektrikli (hybrid) araçların desteklenmek istendiğine dair önemli bir gösterge olarak elektrik motoruna sahip olan taşıtlarda vergi oranının % 10 olarak uygulanmasıdır (Biyay ve Gök, 2014: 303).

ÖTV (III) sayılı liste A ve B cetvellerinden oluşmakta, A cetvelinde kolalı gazozlar ile alkollü içecekler için, B cetvelinde ise tütün ve tütün ürünleri için hem maktu olarak hem de nispi vergiler gösterilmektedir. ÖTV (IV) sayılı listede lüks araba, mücevher ve kürkler gibi lüks tüketim malları üzerindeki vergiler gösterilmektedir.

Grafik 2’de Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin konularına göre dağılımı verilmiştir.

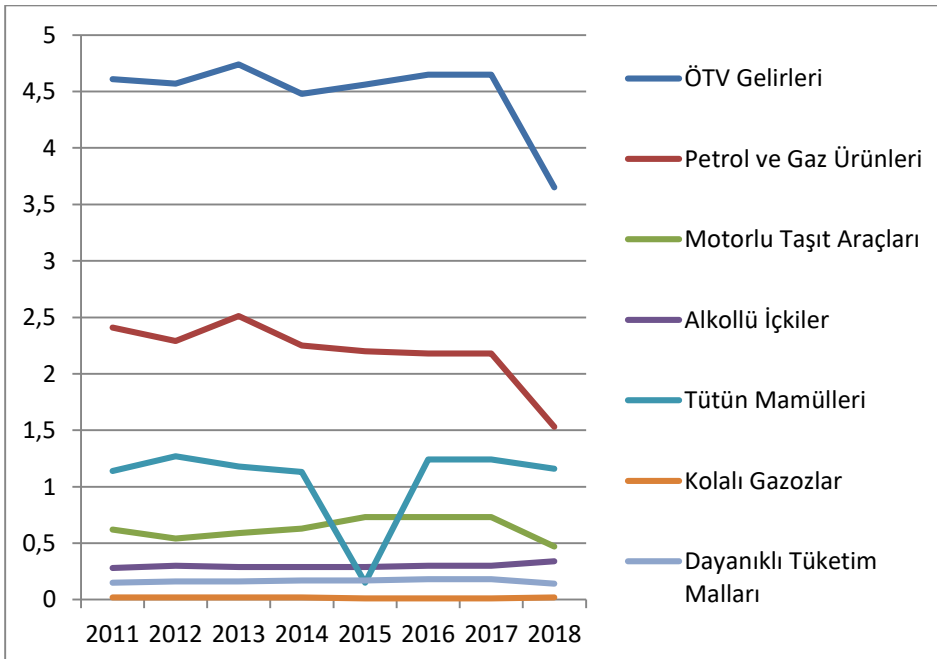
Grafik 2: Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Konularına Göre Dağılımı, 2018 yılı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019.

ÖTV gelirleri içinde en büyük pay % 44’lük oran ile petrol ve doğalgaz ürünleri üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Petrol ve doğalgaz ürünlerinden sonra % 29’luk payı ile tütün mamülleri gelmektedir. En düşük pay ise kolalı gazozlar üzerinden alınan ÖTV’ye aittir.

Grafik 3: Özel Tüketim Vergisi Gelirleri GSYİH İçindeki Payı, (2011-2018 yılları)



F. YAPICI – K. TÜĞEN

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019.

Grafik 3 Özel Tüketim Vergisi tahsilatlarından elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki paylarını göstermektedir.

2018 yılında Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki yüzde paylarına bakıldığında en yüksek payı % 1,53 ile petrol ve gaz ürünleri üzerinden alınan ÖTV oluşturmakta, sonra sırasıyla % 1,16 ile tütün mamulleri üzerinden alınan ÖTV, % 0,47 ile motorlu taşıt araçları üzerinden alınan ÖTV, % 0,34 ile alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV, % 0,14 ile dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan ÖTV ve son sırada % 0,02 ile kolalı gazozlar üzerinden alınan ÖTV gelmektedir. ÖTV gelirleri toplam olarak ele alındığında GSYİH payları 2011 yılı ve 2018 yılı arasında değişiklik göstermiş, sırasıyla % 4,61 ve % 3,65 olarak gerçekleşmiştir. 2011-2018 yılları arasında kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV'nin GSYİH içindeki payları önemli bir değişiklik göstermezken, tütün mamülleri üzerinden alınan ÖTV 2015 yılında önemli bir düşüş göstermiştir. Motorlu taşıtlar üzerinden alınan ÖTV ise 2014-2017 yılları arasında artış göstermiştir. ÖTV, yakıtların çevreye verdikleri olumsuz etki derecelerini ve motorlu taşıtların emisyon hacimlerini çevre açısından özellikli bir tarife yapısında vergilendirmeyen bir vergi olarak görülmektedir. Bu yönüyle ÖTV çevreci vergiler grubunda güçlü bir politik enstrüman olarak değerlendirilememektedir.

2.2.Çevre Temizlik Vergisi

Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet⁵ binaların kullanımı ile başlar. Çevre temizlik vergisi yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun⁽¹⁾ mükerrer 44 üncü maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olduğu; konutlara ait çevre temizlik vergisinin, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehirlerde 15 kuruş, diğer yerlerde 12 kuruş olarak hesaplanacağı; işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisinin maddede belirtilen tarifeye göre alınacağı ve büyükşehirlerde % 25 artırımlı uygulanacağı; bu maddede yer alan tutarların her yıl yeniden değerlendirilmesinde ve bu tutarların belirlenmesinde, vergi tutarlarının yüzde beşini aşmayan kesirlerin dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

⁵ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun çevre temizlik vergisinden muaf tuttuğu binalar şunlardır: Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları, korumalı işyerleri ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus olan binalar, milletlerarası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatı.

2.3.1. Konutlara Ait Çevre Temizlik Vergisi

51 seri no'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği'ne göre 1/1/2019'dan itibaren konutlara ait çevre temizlik vergisi; su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehir belediyelerinde 39 kuruş, diğer belediyelerde 29 kuruş olarak hesaplanacaktır.

2.3.2. İşyerleri ve Diğer Şekilde Kullanılan Binalara Ait Çevre Temizlik Vergisi

İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, büyükşehir belediyeleri ve büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde farklı tarifelere göre uygulanacaktır.

Büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde uygulanacak olan çevre temizlik vergisi tarifesi Tablo 2 'de yer almaktadır.

Tablo 2: Büyükşehir Belediyeleri Dışındaki Belediyelerde Uygulanacak Çevre Temizlik Vergisi Tarifesi

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (TL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	3500	2700	2200	1900	1690
2. Grup	2200	1690	1300	1100	980
3. Grup	1690	1100	980	700	550
4. Grup	700	550	400	350	270
5. Grup	400	350	240	230	190
6. Grup	230	190	120	110	84
7. Grup	84	65	45	39	29

Kaynak: 51 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği

2464 sayılı Kanunun mükerrer 44 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre, büyükşehir belediyelerinde çevre temizlik vergisi, diğer belediyelerde uygulanan çevre temizlik vergisi tutarları %25 artırılarak hesaplanacaktır.

2.3.3. İndirimli Çevre Temizlik Vergisi Uygulaması

2464 sayılı Kanunun mükerrer 44 üncü maddesinin onikinci fıkrasında, Bakanlar Kurulunun çevre temizlik vergisine ilişkin karar alma yetkisi sınırları belirtilmiştir.

2005/9817 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının (Bakanlar Kurulu 2464 sayılı Kanunun 44. maddesinde belirtildiği üzere beşinci fıkradaki tarifede yer alan bina gruplarını belirlemeye ve bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkilidir) 7 nci maddesine göre; konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için belirlenen tutarlar, büyükşehir belediye sınırları içinde bulunanlar hariç olmak üzere kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile

F. YAPICI – K. TÜĞEN

nüfusu 5.000'den az olan belediyelerde % 50 indirimli olarak uygulanacaktır. Ayrıca 2464 sayılı Kanunun mükerrer 44. maddesinin onikinci fıkrasında “Cumhurbaşkanı; beşinci fıkradaki tarifede yer alan bina gruplarını belirlemeye ve bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkilidir.” hükmü yer almaktadır..

Buna göre, kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5.000'den az olan belediyelerde bulunan konutlara ait çevre temizlik vergisi su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 14 kuruş olarak hesaplanacak; işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi tutarları ise Tablo 3’de verilen tarifeye göre belirlenecektir.

Tablo 3: Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İşyeri ve Diğer Şekillerde Kullanılan Binalara ait Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (TL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	1750	1350	1100	950	845
2. Grup	1100	845	650	550	490
3. Grup	845	550	490	350	275
4. Grup	350	275	200	175	135
5. Grup	200	175	120	115	95
6. Grup	115	95	60	55	42
7. Grup	42	32	22	19	14

Kaynak: 51 Seri No’lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği,

Türkiye geneli için belirli miktar üzerinden alınan bu verginin, çevre kirliliği veya doğaya ödenilen bedel ile kullanıcı / tüketici arasında faaliyeti arasında (suları ne şekilde kullandığı vs.) ilişki kurduğu söylenemez. Yalnızca konut ve işyerleri arasında hanehalkarını lehine koruyucu bir tarife yapısı bulunmaktadır.

2.2. Çevre Katkı Payı

İthaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin % 1’ile hurdaların CIF bedelinin % 05’i oranında alınacak miktar; büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilen su ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedelinin % 1’i Çevre Katkı Payı olarak tahsil edilmektedir. Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla yürürlükte olan çevre katkı payları ilgililerce en geç ertesi ayın onbeşine kadar ilgili mal saymanlıkları hesaplarına aktarılmakta ve bütçeye gelir kaydedilmektedirler (Biyay ve Gök, 2014: 303).

Ülkemiz çevre vergileri oranları konusunda OECD ortalamasının üzerinde bir ülkedir. Son yıllarda özellikle yakıtlar ile lüks mallar üzerindeki vergiler artmış, benzinin üzerindeki vergiler dizel veya LPG üzerindeki vergilerin çok üzerinde gerçekleşmiştir. Buna bağlı olarak LPG'li araç sayısı 2003-2007 yılları arasında 800000'den 1.8 milyona yükselmiştir (OECD, 2010: 38). Dizel tüketimi 2003-2007 yıllarında artmıştır. Bu göstergeler, yakıt vergilerinin tüketici davranışları üzerindeki değişimini ortaya koymaktadır (OECD, 2010: 38). LPG, benzin ve motorine (dizele) göre en düşük sera gazı emisyonuna sahip bir yakıttır. LPG, Otogaz benzine kıyasla % 50 daha az karbon monoksit (CM), % 40 daha az hidrokarbon (HC), % 35 daha az nitrojen oksit (NOx) ve % 50 daha az ozon üreten gazlar yaydığından çevreci bir yakıt olarak kabul edilmektedir (TLPG Derneği, 09.06.2015).

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi sistemi içinde matrahı, amacı ve konusu itibarıyla çevresel vergiler arasında sayılabilecek vergiler; Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi'dir. Ayrıca Çevre Katkı Payı da çevresel vergiler grubunda yer alabilecek bir kamu gelirini oluşturmaktadır. Türkiye sürdürülebilir kalkınma politikaları çerçevesinde çevreyi koruyucu tedbirleri alma açısından pek çok uluslararası çevre ile ilgili sözleşmeye taraf olmakla birlikte, çevre ile ilgili politikaların henüz Batılı ülkelerde olduğu gibi yaygınlık kazanmadığı, bütçeler içinde çevresel amaçlarla uygulanan gelir türlerinin fazla olmadığı dikkat çekmektedir.

Türkiye'de sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak adına kamu maliyesini daha çevreci ve vergi sistemini daha çevreci bir görünüme kavuşturmak gereklidir. Bu husustaki önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

α ÖTV'nin yakıtların çevreye verdikleri zararlar ile motorlu taşıtların emisyon hacimlerini içeren tarife yapısına sahip olması, bu verginin çevresel işlevini arttıracak ve çevreye daha az zarar veren ürünler kullanımını teşvik edecektir.

α Melez araçlar olarak kabul edilen, istenildiğinde benzin istenildiğinde elektrik enerjisiyle çalıştırılan hibrit araçların emisyon hacimleri kısmen sıfır olarak gösterilmektedir. Bu tür araçlar üzerinden alınan tüketim vergilerinin azaltılması çevreci taşıtların kullanımının artmasını sağlayabilecektir.

α Motorlu Taşıtlar Vergisi tarifesine araçların emisyon hacimleri de vergilemede bir ölçü olarak girmelidir.

α Büyük kentlerde yaşanan trafik sıkışıklığı Türkiye'nin kentleşme ve nüfus artışıyla birlikte yaşadığı çevre sorunlarından biridir. Gerek şehir merkezlerinde yaşanan park sorunu gerekse trafik sıkışıklığı neticesinde ortaya çıkan gürültü ve zaman kaybı maliyetleri gibi negatif dışsallıkların önüne geçilebilmesi için şehir merkezlerinde yaşayan araç sahiplerinin aylık veya yıllık olarak Motorlu

F. YAPICI – K. TÜĞEN

Taşıtlar Vergisine ek bir trafik vergisine tabi tutulması söz konusu olabilir. Böyle bu vergiden elde edilen gelirlerin yolların ıslahı, otoparklar için alan oluşturulması ve hava kirliliğiyle mücadelede kullanılması faydalı sonuçlar getirebilir.

α Türkiye’de İngiltere’de uygulanan türde bir depolama vergisi çevresel atıkların depolanmasından gelir elde edilmesini, aynı zamanda atıkların bertarafının takip edilmesi sağlayabilecektir.

α Ülkemizde bugün tarımsal verimliliğin korunması ve ileride karşılaşılabilecek risklerin önlenmesi için toprağa karışan kimyasal gübrelerin etkilerinin tespit edilmesi ve ortaya çıkardıkları etkiye göre uzun vadede zararlı gübre kullanımının önlenmesi bakımından pestisit vergisi getirilmesi söz konusu olabilir.

α Atık geri dönüşümünün yaygınlaştırılması için hanehalkları ile işyerlerine atık geri dönüşümü konusunda düzenli, etkili eğitimler verilmelidir. Atıklarının ayrıştırıp geri dönüşüm tesislerine verdikleri katkı ölçüsünde hanehalkları ve işyerlerinin gelir vergileri ile kurumlar vergilerinde indirim yapılabilir.

KAYNAKLAR

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

51 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği

51 Seri No’lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

www.gib.gov.tr , (21.08.2019).

www.tuik.gov.tr , (23.08.2019)

<https://www.tlpgder.org.tr/default.aspx>, (09.06.2015).

<http://www.oecd.org/>, (22.08.2019).

BİYAN, Ö., GÖK M. (2014). “Çevre Politikaları Kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Vergilerinin Uygulanışı: Karşılatırmalı Bir Analiz”. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 7(2): 281-310.

ÇELİKKAYA, A. (2011), “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye’de Durumun Değerlendirilmesi”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(2): 97-120.

FERHATOĞLU, E. (2003). “Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri”. *Yaklaşım Dergisi* (e-yaklaşım)

http://www.emrahferhatoglu.net/index_htm_files/ABCevreVergisi.htm, (20.06.2015).

ÜSTÜN, S. (2012). “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(1): 153-190.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “Onbirinci Kalkınma Planı”, <http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>, (23.08.2019).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “Onuncu Kalkınma Planı”, <http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>, (23.08.2019).

TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2015), *Türk Vergi Sistemi Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirminci Bası*. Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2019
Geliş Tarihi/Recieved: 21.08.2019 Kabul Tarihi/Accepted:16/09/2019 Sayfa: 38-46

Bankalarda Doğrudan Borçlandırma Sistemi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mustafa SÜNER¹

Özet

Firmalar bankaların sunduğu nakit yönetim sistemlerini kullanmaktadır. Özellikle geniş bayi ağına sahip firmalarda alacak yönetimi için kolaylık sağlayan Doğrudan Borçlandırma Sistemi (DBS) ana bayiler tarafından tercih edilmekte, böylelikle alt bayilerden olan alacaklarını gününde ve sıfır risk oluşturacak ve alt bayilerin limitleri dahilinde garanti altına almaktadırlar. Firmalar arasındaki bu ödeme sistemi ana bayi ile sözleşme, alt bayilere ise gerekmesi halinde kredi limiti tahsis edilerek hayata geçirilmekte ve hem bankalar, hem de firmalar için yararlı olmaktadır. Bu çalışmada, DBS sistemi ürün tanıtılmış ve söz konusu ürünün muhasebeleştirilmesine yönelik öneri getirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler— Bankacılık, Doğrudan Borçlandırma Sistemi (DBS), Muhasebe

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41

Accounting Of Direct Debiting System Transactions In Banks

Abstract

For their needs in cash management, corporations resort to banks. Especially corporations with wider retailer network find convenience in Direct Debit System(DDS); which has been adopted by main branches of a company so that they guarantee their accounts receivables acquisitions in a timely manner and with zero risk, constrained to the limits of the subsidiaries. This payment system between firms has been brought to existence by contracting the main branch and by placing credit limits to the subsidiaries where necessary, founding a mutually beneficial ecosystem for both firms and banks. This study defines Direct Debit System and aims to propose an accounting method for its recognition.

Keywords— Banking, Direct Debit System, Accounting

JEL Classification Codes: M40, M41

¹ Marmara Üniversitesi Bankacılık Doktora Öğrencisi, Bankacılık Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık, Türkiye, mustafa35suner@gmail.com

1. GİRİŞ

Günümüzde bankaların ürün ve hizmetleri her geçen gün çeşitlenmektedir. Firmalara nakit yönetimi için sunulan DBS ürünü de bu anlamda bankalar için önem arz etmektedir. Bankalar arasındaki aktif büyüklüğünü artırma ve kaynak toplama rekabeti için söz konusu ürün özellikle önemli olmaktadır. İşleyişinde geniş bayi ağına sahip bir firma ile anlaşma yaparak, söz konusu firmanın alt bayilerine kredi limiti tahsis eden banka bu anlamda gayrinakdi kredi, kredili mevduat ürünü kullanılması halinde nakdi kredi, ana bayinin hesabındaki bakiyelerin bankada değerlendirilmesi durumunda mevduat olarak kar edebilecektir. Diğer yandan özellikle alt bayiler ana bayi ödemelerinde herhangi bir havale ücreti ödemedi, anlaşmanın türüne göre komisyon dahi ödemedi fatura ödemelerini gerçekleştirebilecektir. Ana bayi ise alt bayisine tanımlanan kredi limiti sayesinde alacağını bir anlamda limit oranında %100 garanti altına almış olacaktır.

Bu çalışmanın amacı DBS sisteminin tanımı ve muhasebeleştirilmesine ilişkin öneri getirilmesi olup çalışma 5 bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünün akabinde, ikinci bölümde literatürdeki konu ile ilgili çalışmalar ele alınacaktır. Üçüncü bölümde doğrudan borçlandırma sistemi ile ilgili genel bilgiler verilecektir. Dördüncü bölümde doğrudan borçlandırma sistemi işlemleri muhasebesine ilişkin örnekler paylaşılacak olup son bölümde ise değerlendirme yapılacaktır.

2.DOĞRUDAN BORÇLANDIRMA SİSTEMİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde yer alan (Güğerçin, 2017: 21-32) çalışmasında doğrudan borçlandırma sistemini (DBS) tanımı, avantajları ve riskler ortaya konmuştur. Çalışmada, DBS'nin dış kaymak kullanım aracı olarak ele alınabileceği ortaya konulmuş, ayrıca sistemin kullanımına ilişkin beklentilere ve önerilere yer verilmiştir. (Erdoğan, 2004: 80-92) çalışmasında DBS işleyişi, kullanım alanları, nakit dışı ödemelerde doğrudan borçlandırmanın payına ilişkin sayısal verilere yer verilmiştir. Avrupa Merkez Bankası DBS'de dahil olmak üzere elektronik ödemelerdeki yeni ödeme araçlarına ilişkin sayısal verileri değerlendirerek kendisine verilen gözetleme ve aracılık rolünü kullanarak sonuçları kamuya aktarmaktadır. Elektronik ödemelerde geline aşamada, AMB'nin gözetleme rolü, aracılık rolünün önüne geçmiştir. (Gökçül, 2014: 56) tez çalışmasında DBS e-ticaret ödeme aracı olarak değerlendirilerek tanım ve işleyişi ele alınmıştır. (Aktaş, 2008: 50) tez çalışmasında DBS tanım ve işleyişine yer vererek, DBS'yi e-ticarette klasik ödeme aracı olarak ele almış, çalışmasında geleneksel ticaret işlemleri ile e-ticaret işlemleri arasında muhasebe anlamında büyük bir fark bulunmadığı sonucuna varmıştır. (Denk, 2017: 31) ve (Doğan, 2017: 17) tez çalışmalarında DBS'yi ödeme ve nakit yönetim sistemi olarak değerlendirerek tanım, işleyiş ve avantajlarını ele almışlardır. (Kireçtepe, 2010: 36-84) tez çalışmasında DBS'yi kullanan şirket tahsilat yöntemi ile ilgili mali verilerden yola çıkarak alacak devir hızı ve tahsil süresine olan etkisini incelemiştir. Çalışmada, DBS'nin alacak tahsil süresinin düşürülmesinde etkili olduğu ve nakit yönetimindeki etkinliğini kanıtlar nitelikte olduğu, bununla

birlikte çalışma daha uzun bir zaman aralığında daha fazla şirketin incelemeye dahil edilmesiyle genişletilebileceği sonucuna varılmıştır.

Literatürde doğrudan borçlandırma sistemi ile ilgili birçok çalışma bulunmasına rağmen bankalarda doğrudan borçlandırma işlemlerinin muhasebesi ile ilgili bir çalışma bulunmamaktadır.

3. DOĞRUDAN BORÇLANDIRMA SİSTEMİ TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Doğrudan Borçlandırma Sistemi ana firma, bayi ve banka olmak üzere 3 taraflı bir ilişki olup işleyiş;

-Ana firma ile sözleşme imzalanması ve bayilerden yetki belgesinin alınarak kredi limitinin tahsis edilmesi,

-Fatura bilgilerinin banka sistemine aktarılması, fatura tutarının vade tarihinde ana firmaya ödenmesi amacıyla bayinin DBS kredi limitine bloke konulması,

-Vade tarihinde bayi tahsilatlarının Banka tarafından ana firma hesabına otomatik olarak aktarılması (Bayi hesabında faturanın ödenmesi için bakiye olmaması halinde DBS kredi limiti nakde çevrilerek bayiye otomatik olarak kredi kullandırımı yapılması)

aşamalarından oluşmaktadır. (Çelik, 2018)

2019 yılı Eylül ayında aktif büyüklüğüne göre ilk 3 bankanın sitesinde ise doğrudan borçlandırma sistemi;

- Geniş bayi/müşteri ağı bulunan firmaların bayi/müşterilerine yapacakları mal ve hizmet satışlarına yönelik TL/döviz cinsi fatura tahsilatlarının otomatik olarak gerçekleştirilmesini sağlayan bir nakit yönetim hizmetidir. Kredili DBS'de banka tarafından bayilere sağlanan kredi imkanı ile firmanın alacak tahsilat riski sıfırlanmakta, bayi de kısa vadeli finansman ihtiyacını gidermektedir. (ziraatbank.com.tr, 2019)
- Bayilik esasına göre çalışan, bayilerine yüksek tutarlarda vadeli mal ve hizmet satışı yapan müşterilerimizin bu satışlarından doğan alacaklarının tahsilatına bankamızca bayiler lehine tahsis edilen kredi limitleri ile aracılık edilmesini sağlayan hizmetimizdir. Ana bayi bu sayede, alacağın tahsil edilememe riskini bayi kredi limitleri çerçevesinde ortadan kaldırarak alacağın gününde tahsilatını sağlar ve nakit akışının önceden bilinmesi sayesinde nakit yönetimini kolaylaştırır. Gerek ana, gerekse bayi firma Ticari İnteraktif Bankacılık Hizmeti ile faturaların anlık takibini sağladığı gibi birbirlerine verecekleri teminatlara ilişkin masraflardan kurtulabilirler. Bayi firma kredi müşterisi olarak, kısa süreli mali sıkışıklıklarda uygun koşullarda kredi imkanına sahip olur. Ayrıca masrafsız/komisyonuz ödeme yapmak imkanına sahip olur. (isbank.com.tr, 2019)

- Yaygın bayi ve satış teşkilatına sahip firmaların, mal ve hizmet satışı gerçekleştirdikleri bayi ve distribütörlerden olan alacaklarının, bayi lehine tahsis edilen kredi limiti kadar garanti kapsamına alınması ve otomatik olarak bayi hesaplarından ana firma hesabına transfer edilmesini sağlayan otomatik tahsilat sistemidir. Sistemin işleyişi şu şekilde olmaktadır. Sisteme Giriş; Ana Firma ile DBS Sözleşmesi imzalanması akabinde Bayilerden yetki belgesi alınması ve gerekli kredi limiti tahsis edilmesi ile gerçekleşmektedir. Fatura bilgileri Akbank Direkt Kurumsal İnternet, sftp veya webservis aracılığıyla banka sistemine aktarılır. Fatura tutarları vadesinde ana firmaya ödenmek üzere bayi DBS kredi limitleri bloke edilerek garantilenir. Vade günü geldiğinde bayi tahsilatları Banka tarafından otomatik olarak gerçekleştirilir. Bayi hesabında faturayı ödemek için yeterli bakiye yoksa eksik kalan tutar için daha önce bloke edilen limit nakte çevrilerek bayiye otomatik kredi kullanılır. Krediden ödenen her faturanın geri ödeme süresi 90 gündür. DBS hizmeti karşılığında fiyatlama şu şekilde olmaktadır. Bayilere verilen kredi limiti üzerinden komisyon tahsil edilmektedir. Proje bazlı ana firma ile yapılan anlaşmaya göre farklılaşacak şekilde komisyonun ana firma tarafından, bayi tarafından ya da hem ana firma hem de bayi tarafından paylaşımlı ödenmesi seçenekleri mevcuttur. Komisyon periyotları yapılan anlaşmaya göre aylık, 3 aylık veya yıllık dönemlerde tahsil edilebilmektedir. DBS Kredisi faiz oranı müşteri bazında farklılaşabilmektedir. (akbank.com.tr, 2019)

Olarak özetlenebilmektedir.

Doğrudan borçlandırma sistemini oluşturan taraflar açısından avantajları sıralamak mümkündür.

Ana firma açısından; tahsilatın kolay gerçekleşmesi ve garanti edilmesi, bayilerden istenen çek veya teminat mektubu kullanımının azaltılarak operasyonel yükün azaltılması, tahsilat vadelerinin öncesinde bilinerek nakit akışının öngörülebilmesi, düşük faiz oranı ile kolay finansman sağlanması ve zamandan tasarruf sağlanması şeklinde avantajları bulunmakta; bayi açısından da transfer (EFT/Havale) masrafından tasarruf, DBS kredi limitinden kullanılan bakiyenin aynı gün tasfiyesi halinde maliyetsiz finansman imkanı, DBS limiti dahilinde ödemelerin zamanında yapılabilme imkanı şeklinde avantajları bulunmaktadır. (Çelik, 2018)

Banka açısından DBS sistemi değerlendirildiğinde; gerek ana firma gerekse bayilerin nakit akışlarının Bankadan geçmesi dolayısıyla Banka mevduat artışına katkı sağlanması, bayilere kredi limiti tahsis edilmesi dolayısıyla Banka kredi büyümesine katkı sağlanması, transfer işlemlerinin otomatik sağlanması sebebiyle operasyonel açıdan kolaylık sağlanması şeklinde avantajları bulunmaktadır.

4. DOĞRUDAN BORÇLANDIRMA SİSTEMİ İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bankalar işlemlerin muhasebeleştirilmesinde BDDK tarafından yayınlanan Tek Düzen Hesap Planını (THP) kullanmak zorundadırlar (resmigazete.gov.tr, 2019). Bu zorunluluk nedeniyle doğrudan borçlandırma sistemi işlemlerinde BDDK tarafından belirlenmiş THP’de yer alan hesapların kullanılması gerekmektedir. DBS işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapların kısa açıklamaları aşağıda yer almaktadır (resmigazete.gov.tr, 2019):

116-Kısa Vadeli Açık Diğer Krediler-TP: Müşteri tarafından mevduat bakiyesinden fazla yapılan çekilişler bir kredi işlemi olarak kabul edilir ve ilgili kredi hesaplarının “Kredili Mevduat Hesabı” yardımcı hesaplarında izlenir.

220-Kredi Faiz Ve Gelir Tahakkuk Ve Reeskontları: Dönem sonları itibarıyla tahakkuk dönemi gelmemiş tüm krediler için, o dönemi ilgilendiren faizlerin reeskontları yapılır ve bu hesaba borç, ilgili gelir hesaplarına alacak verilir.

290-Şubeler Cari Hesabı-TP: Şubelerin genel müdürlükleriyle veya birbirleriyle yaptıkları Türk parası işlemlerin kaydına özgü çift nitelikli bir hesaptır. Hesabı ilk çalıştıran şubenin göndereceği dekonta istinaden karşı şubece yapılacak mahsup işlemi ile şubeler cari hesabının karşılıklı olarak kapatılması sağlanır. Şubeler cari hesabını çalıştıran her şube, belli dönemlerde tam mutabakat sağlamak zorundadır.

3-Mevduat: Türk parası mevduat, “Tasarruf Mevduatı”, “Resmi Kuruluşlar Mevduatı”, “Ticari Kuruluşlar Mevduatı”, “Bankalar Mevduatı”, “Diğer Kuruluşlar Mevduatı” hesaplarında, yabancı para mevduat ise “Bankalar Mevduatı -Y.P.” ve “Döviz Tevdiat” hesaplarında izlenir.

380-Ödenecek Vergi, Resim, Harç ve Primler-TP: Bankanın kendi tüzel kişiliği, personeli ve ilişkide bulunduğu üçüncü kişilere ait işlemler nedeniyle vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsü olması halinde ödeyeceği vergi, resim, harç ve primlerin kaydolunduğu hesaptır.

39022 Kaynak Kullanımını Destekleme Fonuna Devr. Kesinti: Faiz tahakkuk ettiğinde ödenmesi gereken KKDF bedelinin kaydedildiği hesaptır.

51424-Kredili Mevduat: Kredili mevduat hesabına tahakkuk eden kredi faizi bu hesaba kaydedilir.

760-Bankacılık Hizmet Gelirleri-TP: Herhangi bir kredi işlemine bağlı olmayıp, başlı başına bankanın yaptığı hizmetler karşılığında alınan Türk parası ücret ve komisyonların kaydına özgü bir hesaptır.

960-Diğer Garanti ve Kefaletlerimizden Alacaklar-TP: Bankanın bir garanti veya kefalet akdine taraf olduğu işlemler bu hesaba alacak kaydedilir.

962-Diğer Garanti ve Kefaletlerimizden Borçlar-TP: Bankanın aktifindeki bir değer in üçüncü kişilere satışında, bu kişilerin bu muameleden doğabilecek risklerinin banka tarafından karşılanmasına olanak sağlayan işlemler 96201 Riski Bankaya Rücu Edebilen Bankamız Aktif Değerleri İle İlgili Satış İşlemlerinden yardımcı hesabında izlenir. Bunlar dışında kalan, ancak bankanın bir garanti veya kefalet akdine taraf olduğu işlemler 96299 Diğer yardımcı hesabının 962990 Garantilerimizden veya 962991 Kefaletlerimizden alt hesaplarında izlenir. DBS kapsamında ödeme garantisi verilen ileri tarihli faturalar için de bu hesap kullanılmaktadır. Fatura vadesine kadar bu hesapta izlenir, ödenmesi halinde kapatılır. Banka DBS işlemlerine ilişkin muhasebe uygulamalarına aşağıda yer verilmiştir.

- a) ABC AŞ firması ana bayi olup D bankası İzmir Şubesi ile 02.01.2019 tarihinde DBS sözleşmesi imzalamıştır. ABC AŞ firmasının 10 adet alt bayisi bulunmaktadır. Alt bayi olan EFG Ltd. Şti.den yetki belgesi alınarak firmaya D Bankasının Tire Şubesinde 100.000.-TL tutarında DBS kredi limiti tanımlanmıştır. EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli 100.000.-TL tutarlı fatura girişi 16.01.2019 tarihinde yapılmıştır. 16.08.2019 tarihi geldiğinde EFG Ltd. Şti. vadesiz mevduat hesabında 120.000.-TL bakiye bulunmakta olup söz konusu bakiye ile fatura ödemesi gerçekleştirilmiştir.

-----16/01/2019-----	
962 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Borçlar-T.P.	100.000,00
96201 Doğrudan Borçlandırma Sistemi	
960 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Alacaklar – T.P.	100.000,00
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın sisteme girişinin yapılması	

-----16/08/2019-----	
3 Ticari Mevduatlar-T.P.	100.000,00
Abc Aş İzmir Şubesi Hesabı	
290 Şubeler Cari Hesabı-T.P.-İzmir Şube	100.000,00
290 Şubeler Cari Hesabı-T.P.-Tire Şube	100.000,00
3 Ticari Mevduatlar-T.P.	100.000,00
EFG Ltd. Şti. Tire Şubesi Hesabı	
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın ödenmesi	

-----16/08/2019-----	
960 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Alacaklar-T.P	100.000,00
962 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Borçlar-T.P.	100.000,00
96201 Doğrudan Borçlandırma Sistemi	
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın ödenmesi	

- b) EFG Ltd. Şti. firması başka bir yerden olan alacağını tahsil edememesi sebebiyle 16.08.2019 vadeli faturasını ödemesi için D Bankası hesabında bakiye bulunmamaktadır.

-----16/01/2019-----	
962 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Borçlar-T.P.	100.000,00
96201 Doğrudan Borçlandırma Sistemi	
960 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Alacaklar – T.P.	100.000,00
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın sisteme girişinin yapılması	

M. SÜNER

-----16/08/2019-----

116 Kısa Vadeli Açık Diğer Krediler-T.P.	100.000,00	
11601 Kredili Mevduat Hesabı		
3 Ticari Mevduatlar-T.P.	100.000,00	
EFG Ltd. Şti. Tire Şubesi Hesabı		
EFG Ltd. Şti.nin kredili mevduat hesabından 100.000.-TL kullanması		

-----16/08/2019-----

3 Ticari Mevduatlar-T.P.	100.000,00	
EFG Ltd. Şti. İzmir Şubesi Hesabı		
290 Şubeler Cari Hesabı-T.P.-İzmir Şube	100.000,00	
290 Şubeler Cari Hesabı-T.P.-Tire Şube	100.000,00	
3 Ticari Mevduatlar-T.P.	100.000,00	
EFG Ltd. Şti. Tire Şubesi Hesabı		
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın ödenmesi		

EFG Ltd. Şti.nin fatura bedelini hesabındaki bakiyeden yahu kredili mevduat hesabından fark etmeksizin ödeme yapması halinde ilgili nazım kaydı ters kayıtla kapatılmaktadır.

-----16/08/2019-----

960 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Alacaklar-T.P	100.000,00	
962 Diğer Garanti Ve Kefaletlerden Borçlar-T.P.	100.000,00	
96201 Doğrudan Borçlandırma Sistemi		
EFG Ltd. Şti.ye ait 16.08.2019 vadeli faturanın ödenmesi		

- c) Firma beklediği alacağını 30.09.2019 tarihinde tahsil etmiş ve kredili mevduat hesabına geri ödeme yapmıştır. (Kredili mevduat hesabı aylık faiz oranı %2) Ödenecek faiz tutarı: $100.000 \times 45 \times 2 \times 12 / 36000 = 3000$.-TL

-----30/09/2019-----

220 Kredi Faiz Ve Gelir Tahakkukları	3.600,00	
51424 Kredili Mevduat Faizi Geliri	3.000,00	
380 Ödenecek Vergiler	150,00	
380005 BSMV		
39022 KKDF Kesintisi	450,00	
EFG Ltd. Şti.ye ait kredili mevduat hesabına faiz tahakkuk etmesi		

-----30/09/2019-----

3 Ticari Mevduatlar-T.P.	103.600,00	
EFG Ltd. Şti. Tire Şubesi Hesabı		
116 Kısa Vadeli Açık Diğer Krediler-T.P.	100.000,00	
11601 Kredili Mevduat Hesabı		
220 Kredi Faiz Ve Gelir Tahakkukları	3.600,00	
EFG Ltd. Şti.nin KMH'a 100.000.-TL anapara ve tahakkuk eden faiz ödemesi		

- d) ABC AŞ ile D Bankası arasında yapılan anlaşma gereği DBS işlemlerine ilişkin komisyon 3 aylık tahsil edilecek olup, limit üzerinden %0,20 olarak ana bayiden tahsil edilecektir. (Bahsi geçen limit alt bayilere tanımlanan limit olup, 10 adet alt bayi için toplamda 1.000.000.-TL limit tahsis edilmiştir) Komisyon aynı koşullarla alt bayi EFG Ltd. Şti. tarafından ödenmesi halinde Ödenecek Komisyon Tutarı: $100.000.-TL \times 0,002 / 4 = 50.-TL$ olacaktır. Ana Bayi Ödenecek Komisyon Tutarı: $1.000.000.-TL \times 0,002 / 4 = 500.-TL$

-----30/03/2019-----

3 Ticari Mevduatlar-T.P.	525,00
ABC AŞ İzmir Şubesi Hesabı	
760 Bankacılık Hizmet Gelirleri-T.P.	500,00
380 Ödenecek Vergiler	25,00
380005 BSMV	

DBS İşlemlerine ait komisyonun 30.03.2019 tarihinde ana bayiden tahsil edilmesi

-----30/03/2019-----

3 Ticari Mevduatlar-T.P.	52,50
EFG Ltd. Şti. Tire Şubesi Hesabı	
760 Bankacılık Hizmet Gelirleri-T.P.	50,00
380 Ödenecek Vergiler	2,50
380005 BSMV	

DBS İşlemlerine ait komisyonun 30.03.2019 tarihinde ana bayiden tahsil edilmesi

SONUÇ

Dijitalleşmenin bütün hızı ile sürdüğü günümüzde müşteri ihtiyaçları artmakta ve değişmektedir. Bu süreçte ödeme sistemleri ve araçları da dönüşmektedir (Kartal, 2017: 69-81). DBS’de bu anlamda bankalar tarafından bayi ağı olan firma topluluklarına dijital nakit yönetim çözümleri sunulmaktadır. Ana bayi açısından bir nevi teminat fonksiyonu gören sistem, öte yandan bankalar açısından vadesiz mevduat kazanma hedefini tutturmasında fayda sağlar. Yanı sıra yaygın bayi ağı sayesinde alt bayilere çapraz pazarlama imkanı sunularak faiz ve komisyon gelirlerinin artırılması sağlanır. Alt bayilerde bu anlamda DBS kredi limitleri dahilinde finansman ihtiyacını giderir ve yüksek fatura ödemeleri dolayısıyla katlanacakları transfer maliyetlerini minimuma indirmiş olur. Üç taraflı bir işlemi ifade eden DBS sisteminde banka bir tarafa alacağını garanti ederken, diğer tarafa kredi limiti tahsis ederek hem vadesiz kaynak karlılığı, hem de aktif büyüklüğü hedeflerine ulaşabilmektedir. Bu işlemlerin THP’ye uygun yapılması bankaların ve bankaya ait finansal tablo okuyucuları açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada bayi ağı bulunan firmalar tarafından sıklıkla kullanılan doğrudan borçlandırma işlemlerinin nasıl muhasebeleştirildiği örneklerle anlatılmış olup bu anlamda literatüre katkı yapılması amaçlanmıştır.

KAYNAKLAR

AKTAŞ, O. (2008), E-Ticaret Firmalarında Muhasebenin Örgütlenmesi ve Kuramsal Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E., İzmir.

ÇELİK, A. (2018), Doğrudan Borçlandırma Sistemi Avantaj ve Dezavantajları, Araştırma Raporu, Konya Ticaret Odası, Konya.

DENK, Z. (2017), AVM Müşterilerinin Finansal Davranışlarında Kartlı Ödeme Sistemlerinin İncelenmesi: Elazığ-Malatya Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma, Fırat Üniversitesi S.B.E., Elazığ.

DOĞAN, Z. E. (2017), KOBİ Müşterilerinin Kredi Kullanma Davranışları Üzerine Bir Araştırma: ING Bank Örneği, Çağ Üniversitesi S.B.E., Mersin.

ERDOĞDU, C. (2004), Avrupa Birliği'nde Elektronik Ödeme Sistemlerindeki Gelişmeler, Bankacılar Dergisi, İstanbul.

GÖKGÜL, M. (2014), Türkiye'de Elektronik Ticaret ve İşletmelere, Tüketicilere Sağladığı Avantajlar, Dezavantajlar, İstanbul Kültür Üniversitesi S.B.E., İstanbul.

GÜĞERÇİN, U. (2017), Bir Dış Kaynak Kullanım Aracı Olarak Türkiye'de Doğrudan Borçlandırma Sistemi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Afyon.

KARTAL, M. T. (2017). Bankalarda Kredi Kartı Puan İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, İstanbul.

KİREÇTEPE, N. (2010), Nakit Yönetiminde Yeni Oluşumlar Doğrudan Borçlandırma Sistemi ve Toplu Ödeme Sistemi Üzerine Bir Uygulama, Sakarya Üniversitesi S.B.E., Sakarya.

<https://www.akbank.com/tr-tr/hizmetler/Sayfalar/Dogrudan-Borclandirma-Sistemi.aspx>, (20.08.2019).

<https://www.ziraatbank.com.tr/tr/girisimci/nakit-yonetimi/dogrudan-borclandirma-sistemi>, (20.08.2019).

<https://www.isbank.com.tr/TR/ticari/tahsilat-yonetimi/dogrudan-borclandirma-sistemi/Sayfalar/dogrudan-borclandirma-sistemi.aspx>, (20.08.2019).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170920M1-3.htm>, (20.08.2019).

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2019
Geliş Tarihi/Recieved: 19.08.2019 Kabul Tarihi/Accepted:17/09/2019 Sayfa: 47-60

Devlet Teşviklerinin Yeni Hesap Planı Düzenlemeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Zeynep TURAN¹

ÖZET

Günümüz ekonomik koşulları çerçevesinde işletmeler, faaliyetleri süresince makroekonomik koşullardan önemli ölçüde etkilenmektedir. Bununla birlikte ticaret hayatına yeni atılacak girişimcilerin de karşılaştığı en önemli sorunlardan biri, finansman kaynağı bulma zorluklarıdır. Bu nedenle işletmeciler; tasarruf ve sermaye yetersizliğinin azaltılması, gelir dengesizliklerinin minimize edilmesi, girişimcilerin cesaretlendirilmesi ve eğitim süreçlerinin desteklenmesi vb. şeklinde sıralanabilecek amaçlar doğrultusunda devlet teşviklerinden yararlanabilmektedirler. Söz konusu devlet teşvikleri ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilme süreçleri, bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmakta olan 20 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu çalışmanın amacı, 2018 yılı sonu itibariyle öneri olarak sunulan ve üzerinde çalışmaların devam ettiği Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Yeni Hesap Planı kapsamında söz konusu devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda rehberlik sağlayabilmektir.

Anahtar Kelimeler— Finansal Raporlama, Devlet Teşvikleri, Yeni Hesap Planı

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41.

ACCOUNTING OF GOVERNMENT GRANTS AS PART OF NEW ACCOUNTS CHART

ABSTRACT

In today's economic conditions, businesses are affected by macroeconomic structure during their activities. Also, one of the most important problems faced by entrepreneurs is finding funding. Therefore, businesses benefit from governmental incentive for the purpose of reducing saving and capital shortages, minimizing income inequality, encouraging initiative and supporting education programs. Recognition of government grants and disclosure of government assistances, number 20 discussed in detail in the Turkish Financial Reporting Standard (TFRS). This standard is applied by businesses subject to independent auditing in Turkey. The aim of this study is to explain the accounting of governmental incentive as part of New Accounts Chart compatible with Financial Reporting Standards released at the end of 2018.

Key Words— Financial Reporting, Government Grants, New Accounts Chart.

JEL Classification Codes: M40, M41.

¹ Arş. Gör., Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., zeynep.turan@cbu.edu.tr, ORCID:

GİRİŞ

Sözlük anlamı “isteklendirme, özendirme” olan teşvik kavramı, Yılmaz (2014) tarafından, “*belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler*” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2014: 58). Günümüz ekonomik koşulları çerçevesinde önemli bir olgu olarak görülen teşvikler sayesinde; işletmelerin toplam yatırım hacimleri içerisinde özkaynak ağırlığının artırılması, gelişmişlik açısından kısmen geride kalmış bölgelere yatırımların özendirilmesi ve böylelikle gelişmişlik düzeyleri arasındaki farkların azaltılması, teknolojik gelişmelere adapte olma süreçlerinin desteklenmesi gibi faydalar elde edilmesi mümkün olmaktadır.

Devlet teşviki kavramı ise **TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı**'nda “*işletmenin faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları*” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 20, Paragraf 2).

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler açısından devlet teşvikleri; tasarruf ve sermaye yetersizliği, gelir dengesizliği, bölgelerarası gelişmişlik düzeyi dengesizliği, işsizlik sorunu, doğal kaynaklardan yeterince faydalanamama, girişimcilerin eğitim ve denetim yetersizliği, ekonomik bunalımlar gibi sorunların ortadan kaldırılması ve böylelikle ekonomik kalkınmanın desteklenmesi amacıyla verilmektedir.

Devlet teşviklerinin amaçları Okutmuş vd.'e göre aşağıdaki gibidir (Okutmuş vd., 2015: 65);

- Tasarrufların ve yatırım hacminin artırılması,
- Vergilerin ekonomik kararlar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerin azaltılması veya giderilmesi,
- Ekonomik istikrarın sağlanması,
- Refah düzeyinin artırılması,
- İstihdamın artırılması,
- İhracatın, döviz kazandırıcı işlemlerin ve uluslararası rekabet gücünün artırılması,
- Yeni kurulmuş endüstrilerin korunması ve dışsallaştırılması,
- Belirli ürün ve sanayi gruplarının rekabet avantajının artırılması,
- Toplam yatırımlar içinde öz kaynakların oranının artırılması,
- Geri kalmış bölgelere yatırımları özendirerek gelişmişlik farklarının azaltılması,
- Teknolojik gelişmelere uyumun sağlanması vb.

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına göre beş gruba ayrılabilir. Ancak teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından, kullanılan araçlarına göre sınıflandırılması daha uygun olacaktır. Buna göre teşvikler, kullanılan araçlara göre

parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir (Onay, 2016: 33). Bunlar;

- a) *Parasal Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için nakit ve nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi amacıyla gerçekleştirilen teşvik şeklidir (Gökgöz, 2012: 44).
- b) *Aynı Teşvikler*: Bu teşvikler devlet tarafından karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yapılan aynı yatırımlar olarak tanımlanmaktadır.
- c) *Vergi Teşvikleri*: Bazı sektörlerin desteklenmesi amacıyla, örneğin; düşük vergi uygulaması, vergi istisnası veya muafiyeti vb. yollarla yapılan teşviklerdir. Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, serbest bölge uygulamaları gibi örnekler, vergi teşviki kapsamında yapılan devlet yardımlarıdır (Okutmuş vd, 2015: 67).
- d) *Garanti ve Kefalet Teşvikleri*: Bu teşvikler, finansman ihtiyacı olan işletmeye bire bir kredi vermek yerine kredi kullanacakları bankaya karşı bu işletmeler için teminat verme şeklinde uygulanmaktadır.
- e) *Diğer Teşvikler*: Devlet tarafından altyapı hazırlanması, yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması yapılması, üretim prosesi hazırlama ve pazarlama teknikleri konusunda destek sunma ve bunlara benzer şekilde yatırım öncesi hizmetlerin sunulması diğer teşviklerin kapsamındadır.

1. TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİ VE DEVLET YARDIMLARI STANDARDI

1.1. TMS 20 - Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nın Amacı

TMS – 20 Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nın temel amacı, devlet teşviklerinin ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sürecine rehberlik etmektir. Söz konusu standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması vesilesiyle;

- i. işletmenin gerçek performansının belirlenmesi ve
- ii. işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına aracılık etmektedir (Örten, vd., 2018: 513).

Fon transferi gerektiren bir yardım sürecinde kullanılacak birden fazla muhasebe yöntemi olduğundan, bu yöntemlerin kapsamının belirlenmesi, TMS 20 standardının bir diğer amacıdır (Örten vd., 2018: 513).

1.2. Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımı Ayrımı

Devlet tarafından işletmelere verilen destekler kendi içerisinde, devlet teşviki ve devlet yardımları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu ayırım, TMS 20 açısından, devlet tarafından işletmelere kaynak transferi yapılıp yapılmadığı kriterine göre gerçekleştirilmektedir.

Z. TURAN

1.2.1. Devlet Yardımları

Devlet yardımı; “belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak amacıyla devletin yürüttüğü faaliyetler” olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, doğrudan bir işletmeye yönelik olabileceği gibi bir işletme grubuna yönelik de olabilmektedir. Devlet yardımları genellikle, aşağıda belirtilen şekillerde gerçekleştirilebilmektedir (Örten vd., 2018: 515);

- i. *Kaynak Transferi Yoluyla Yardım:* Bu tür yardımlar, devlet, işletme veya işletme gruplarına parasal veya parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu tür yatırımlar içerisinde kaynak transferi unsuru barındırdığından, devlet teşvikleri sınıflandırmasına tabi tutulmaktadır.
- ii. *Bir Değer Atfedilmeyen Yardımlar:* Devlet tarafından gerçekleştirilen bu tür yardımlarda, işletmeye doğrudan bir fon transferi söz konusu olmamaktadır. Bunun yerine, devlet tarafından işletme veya işletme gruplarına, işletmeye fayda sağlayıcı bir hizmet sunulmaktadır. Ancak bu fayda gerek dolaylı bir fayda niteliğinde olması gerek ölçümünün güç olması nedenleriyle, değer atfedilemeyen yardımlar olarak adlandırılmaktadırlar. İşletmelere ücretsiz teknik yardım hizmeti sunulması veya garanti hizmeti verilmesi gibi yardımlar, bu sınıflandırmaya girmektedir.
- iii. *Devletle Yapılan İşlemler Kapsamında Yardımlar:* Bu tür yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetleri kapsamında yapılan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Tek farkı işlemin devlet ile yapılıyor olmasıdır. Diğer ticari faaliyetlerden devlet ile yapılıyor olması özelliği ile ayrıştırılabilen bu yardım türleri; yardımın varlığın kesin bir şekilde belirlenebiliyor olsa bile, ticari faaliyetlerden ayrıştırılması işletme inisiyatifine bırakılmıştır.

1.2.2. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri (ki bunlar destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılabilir), belirli özelliklere sahip olan devlet yatırımlarıdır. Devlet tarafından yapılan yardımların teşvik olarak nitelendirilebilmesi için ise aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir.

- i. İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi ve
- ii. İşletmeye kaynak transferi yapılması (Örten vd., 2018: 516).

Belirli koşulları sağlaması karşılığında devlet işletmeye, parasal (işletmeye nakit aktarılması veya borç tutarının azaltılması) veya parasal olmayan (arsa, bina, makine vb. varlık aktarımları) varlıkların transferi yoluyla bir kaynak transferi gerçekleştirebilmektedir (Örten vd., 2018: 516).

1.2.2.1. TMS 20 Standardı Kapsamında Devlet Teşviki Türleri

20 numaralı Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları Standardı'nda, devlet teşvikleri aşağıdaki sınıflandırmalara tabi tutulmuştur.

a) Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler:

Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin; deprem bölgesindeki işletmelerin, zararlarını telafi etmek için SGK yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir. Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılanmak 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 yansıtılır. Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar yapılmakta, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 20, Paragraf 20, 21, 22). Bu durumda ilgili teşvik;

- i. Gelir tablosunda (Kapsamlı Gelir Tablosu) ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı altında veya
- ii. Giderlerden indirilerek muhasebeleştirilmektedir (TMS 20, Paragraf 29).

b) **Koşulsuz Yapılan Teşvikler:** Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmez. Teşvik çoğunlukla, işletmenin genel finansman ihtiyaçlarını karşılanmak amacıyla yapılır. Bu tür teşviklere örnek olarak; organik tarıma özendirme amaçlı organik tarım ile uğraşacak işletmelere maddi destek verilmesi verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 517).

c) **Koşullu Yapılan Teşvikler:** Bu tür teşviklerde, işletmelerden belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri istenmektedir. Bu teşvikler;

- i. **Varlıklara İlişkin Teşvikler:** Bu tür teşvikler devlet tarafından işletmelerin bir duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapılmaktadır. Bu tür teşviklere örnek olarak; bir tarım işletmesinin sulama sistemlerinin %50'sinin Tarım Bakanlığı tarafından karşılanması verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 518).
- ii. **Gelirlere İlişkin Teşvikler:** Bu tür teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler kapsamı dışında kalan teşviklerdir. Bu teşvik türündeki amaç, işletmenin belirli bir girişim için katlanacağı giderlerin karşılanarak belirli alanlara teşvik edilebilmesidir. Bu tür teşviklere örnek olarak; bir işletmeye özel tiyatrolarda sergileyecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yatırımlar verilebilmektedir (Örten vd., 2018: 518).

2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet yardımlarında işletmeye doğrudan bir kaynak aktarımı söz konusu olmadığı için muhasebeleştirmeye konu olmamaktadır. Ancak yardım sağlanan işletme, söz konusu yardımlardan önemli düzeyde fayda sağlayabiliyorsa; söz konusu yardımın tür, kapsam ve süresinin belirtileceği şekilde dipnotlarda veya açıklayıcı bilgiler kısmında yer alması gerekmektedir (Örten vd., 2018: 516).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi süreci, teşvike konu olan varlıkların türünden etkilenmemektedir. Söz konusu varlıklar, gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilirler. Esas sorun, kayıt edilen varlığın gelir olarak kaydedilme şekli ve zamanıdır.

TMS 20 Standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği **sermaye yaklaşımı** ile teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği **gelir yaklaşımıdır** (TMS 20, Paragraf 13).

Alınan devlet teşvikinin geliri artırıcı nitelikte olması durumunda (vergi indirimleri sonucu satışların artması ve bunun sonucunda satış gelirlerinin artması durumunda olduğu gibi) *gelir yaklaşımının*, sermayeyi güçlendirici nitelikte olması durumunda ise (arazi, arsa, bina tahsisinde olduğu gibi) *sermaye yaklaşımının* benimsenmesi yerinde olacaktır. Diğer bir husus da gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı takdirde bir vergi yükünün ortaya çıkması söz konusu olacaktır (Gökgöz, 2012: 47).

Gelir yaklaşımı, teşviklerin edinildiğinde ilk önce ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesi, teşvikle karşılanacak giderler oluştuğu sistemik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılması şeklinde işleyen bir yaklaşımdır. Teşviklerin ilk elde edildiği anda direkt gelir tablosuna aktarılması bir vergi etkisi yaratacağından, işletmeden fon çıkışına neden olacaktır. Gelir yaklaşımı ile bu durum ortadan kaldırılması mümkün olmaktadır (Okutmuş vd., 2015: 71).

Sermaye yaklaşımı ise teşvik edinildiğinde bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanması şeklinde işleyen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre teşvikler nedeniyle katlanılan maliyetler olarak bilançoda raporlanmak suretiyle vergilendirme dışı bırakılmaktadır. Sermaye yaklaşımı, daha az vergi ödemesi gerektirdiğinden işletmeye vergi avantajı sağlayan bir yaklaşımdır. Bununla birlikte, teşvikler üzerinden elde edilen gelirlerin tamamı özkaynak grubunda raporlanmakta; böylelikle teşvik gelirleri aslında kar yedeği niteliğinde raporlanmaktadır. Bu durum işletmenin sermaye yapısını güçlendirmektedir (Okutmuş vd., 2015: 70 - 71).

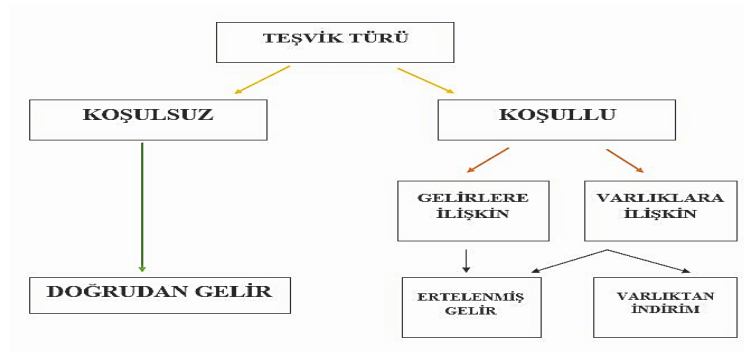
Teşvike konu varlıklar, parasal nitelik taşıyabileceği gibi, parasal olmayan nitelik de taşıyabilmektedir. Parasal teşvikler; nakit veya nakde eşdeğer varlıkların transferi şeklinde olabileceği veya devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması şeklinde sağlanabilmektedir. Ancak bazı durumlarda bir devlet teşviki, işletme tarafından kullanılması amacıyla (arsa vb.) kaynak tahsisi ile

sunulabilmekte ve bunlar da parasal olmayan teşvik olarak nitelendirilmektedir. Böyle bir durumda, teşvik kapsamında ele alınan parasal niteliği olmayan varlığın öncelikle gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Paralelinde ilgili varlığın finansal tablolarda yer alması gerekmektedir (Örten vd., 2018: 516).

Parasal olmayan teşvikler ülkemizde genellikle, belirli bölgelere yatırım yapılması amacıyla şirketlere yapılan arsa bağışları şeklinde sağlanabilmektedir. Amortismanına tabi olmayan bu tür yatırımların muhasebeleştirilmesinde önemli olan; ister gerçeğe uygun değer ile ister nominal değer ile aktifleştirilmiş olsun, aktifleştirilecek tutarın kapsamlı gelir veya diğer kapsamlı gelir olarak raporlanacağıdır. Ancak bu teşviklerde belli bir yükümlülüğün yerine getirilmesi gerekli ise, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemlerde teşvikler, kapsamlı gelir tablosunda gösterilecektir. Örneğin, bir üretim tesisi yapılması için bağışlanan bir arsa teşviki, binanın faydalı ömrü boyunca kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilecektir (Örten vd., 2018: 517).

Bir devlet teşvikinin gelir olarak kaydedilme zamanı ve şekli, başka bir ifade ile muhasebeleştirilme yöntemi, teşvik türüne göre değişiklik göstermektedir. Koşulsuz yapılan teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler aynı grupta değerlendirilmektedir.

Şekil.1: Devlet Teşviki Türleri ve Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Örten, vd., 2018: 519.

2.1. Parasal Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Devletin yatırımcılara sağladığı kredi, faiz indirimi gibi finansman desteği şeklinde olan teşvikler parasal devlet teşvikleri olarak adlandırılmaktadır. Parasal teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara aktarılması, uygulama sürecinde kolaydır. Bu süreçte, yapılan finansal desteğin tutarı olduğu gibi finansal tablolara yansıtılmaktadır (Küçükkahraman, 2013: 65).

Z. TURAN

2.1.1. Parasal Teşviklerin Sermaye Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme yatırım teşvik belgesi ile iş makinesi ithalatı için başvurmuştur. İthalatın gerçekleşmesi için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Yeni teşvik uygulamalarına göre işletme gümrük vergisi muafiyetine tabii tutulmuştur. Makine bedeli 350.000 TL.'dir. Gümrük vergisi oranı %1,6'dır (Gökçe, 2018: 150).

2018 yılında yayımlanan Yeni Hesap Planı Taslağı uyarınca sermaye yaklaşımına göre parasal teşvikler şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR Makine Bedeli 350.000 Gümrük Vergisi 5.600	355.600		
102 BANKALAR		350.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600		5.600	
Makinenin ömrünün 5 yıl olduğu varsayılırsa, makine teslim alındığında gümrük vergisine ilişkin teşvik kazanıldığı için aşağıdaki kayıt yapılır;			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Gümrük Vergisi 5.600	355.000 5.600		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ* Kısa vadeli gümrük vergisi muafiyeti teşviki 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ** Uzun vadeli gümrük vergisi muafiyeti teşviki		355.000 1.120 4.480	
Dönem sonunda alınan devlet teşvikleri hesabı gelir olarak aktarılır;			
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 546 YEDEKLERDE İZLN. DEV. TEŞ. GEL.*** Devlet Teşviki Fonu	1.120		1.120
Dönemsellik kavramı gereği her yıl uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılır;			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	1.120		1.120

* Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre ileriki aylarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 87).

** Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 105).

*** Bu hesap, vergi mevzuatı ya da ilgili diğer mevzuat uyarınca yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin izlenmesinde kullanılır. Diğer taraftan, TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler, gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktaracakları devlet teşviklerini bu hesapta değil "382 Alınan Devlet Teşvikleri / 482 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabında (ya da TFRS uygulayan işletmeler açısından ilgili varlığın defter değerinden indirmek suretiyle) izlerler. Bunlar, kar veya zarar hesaplarına yansıtacakları devlet teşvik gelirlerini izleyen dönemin başında dönem net karından bu hesaba aktararak bu hesapta izleyebilir (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 115).

Buna göre işletme, ilk olarak teşvik belgesinin kullanılacağı iş makinesi alım işleminin kaydını gerçekleştirecektir. Ardından teşvik vesilesiyle gümrük vergisinden muaf tutulacak olan işletme, makinenin faydalı ömrü olan 5 yıl süresince gümrük vergisi tutarınca geri alınan tutarı; ilgili yıla ait olan kısmını "382 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabında, geri kalan yıllara ait olan kısmını ise "482

Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında muhasebeleştirilecektir. Söz konusu devlet teşviki, sermaye yaklaşımına göre, “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri” hesabı yardımıyla özkaynaklarda raporlanacaktır.

2.1.2. Parasal Teşviklerin Gelir Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme yatırım teşvik belgesi ile iş makinesi ithalatı için başvurmuştur. İthalatın gerçekleşmesi için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Yeni teşvik uygulamalarına göre işletme gümrük vergisi muafiyetine tabii tutulmuştur. Makine bedeli 350.000 TL.’dir. Gümrük vergisi oranı %1,6’dır (Gökçe, 2018: 150).

259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSL. Makine Bedeli 350.000 Gümrük Vergisi 5.600	355.600		
		102 BANKALAR	350.000
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.600
		360.03 Gümrük Vergisi 5.600	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	355.000		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.600		
360.03 Gümrük Vergisi 5.600			
		259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIML.	355.000
		644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ.*	5.600

2018 yılında yayımlanan Yeni Hesap Planı Taslağı uyarınca gelir yaklaşımına göre parasal teşvikler şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

*Bu hesap, 641, 642 ve 643 kodlu hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği diğer gelir ve kazançlarının izlenmesinde kullanılır. Örneğin, devlet teşviklerinin teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerin izlendiği hesaplardan indirilerek izlenmediği durumlarda, döneme ilişkin devlet teşvik gelirleri bu hesapta izlenir (Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı, 2018: 139).

Buna göre, iş makinesi alımı için teşvik alan işletmenin, ilgili teşviki makine bedeli ve gümrük vergisinin toplamı kadar, yani alış maliyeti tutarınca “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar” hesabına kaydetmesi gerekmektedir. Makine işletme tarafından edinildikten sonra, söz konusu maddi duran varlık yatırımı işlemi gerçekleşmiş olduğundan, 259 kodlu hesabın tutarınca “253 Tesis, Makine ve Cihazlar” hesabına aktarım yapılacaktır. Aynı şekilde edinim işlemi için ödemiş olduğu vergiyi teşvik vesilesiyle geri almış sayılacağından ilgili vergi tutarı kadar “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabını kullanarak gelir kaydı gerçekleştirecektir.

2.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Parasal olmayan devlet teşviklerinde verilen arsa gibi varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilmelidir. Varlıklar tespit edilen tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılır (TMS 20, Paragraf 23).

Z. TURAN

2.2.1. Parasal Olmayan Teşviklerin Sermaye Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme, üretim bölümü için bilgisayar yazılımı almak istemektedir. Bu alım için KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı)’den destek ödemesi almak istemektedir. KOSGEB incelemeleri sonucu destek vermeyi uygun görmüştür. İşletme 3.500 TL ve %18 KDV bedelli olarak 12.09.2014 tarihinde yazılımı satın alıp kullanmak üzere kurulumunu gerçekleştirmiştir. KOSGEB’e belgeleri de vererek, %50 destek almaya 20.09.2014 tarihinde hak kazanmıştır. Bilgisayar programının faydalı ömrü 3 yıldır.

Bu teşvik türünde işletme, KOSGEB’in belirlemiş olduğu yazılımı tedarikçisinden alması ile teşvik almaya hak kazanmıştır. Bu nedenle söz konusu teşvik, varlığa ilişkin bir teşviktir (Gökçe, 2018: 152).

Buna göre ilgili örnek, Yeni Hesap Planı Taslağı’nda kullanılması öngörülen hesaplar yardımıyla aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

20.09.2014			
261 HAKLAR		3.500	
191 İNDİRİLECEK KDV		630	
	100 KASA		4.130
<i>Bilgisayar yazılımı satın alım kaydı</i>			
<i>1.690 TL. olarak hesaplanan KOSGEB teşviki, faydalı ömür 3 yıl olduğundan, yıllık 583,33 TL. tutarında muhasebeleştirilecektir.</i>			
102 BANKALAR		1.690	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		60	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33
	Kısa vadeli bilgisayar yazılım desteği		
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		1.166,67
	Uzun vadeli bilgisayar yazılım desteği (1.690-583,33)		
<i>KOSGEB tarafından kabul edilen desteğin banka aracılığıyla aktarılması (60 TL. komisyon kesilmiştir).</i>			
<i>Dönem sonlarında amortisman ayrılacaktır. Standart, duran varlıkların alındığı yıl kıst amortisman uygulanmasını kabul etmektedir.</i>			
<i>31.12.16 için $3.500 \times \%33,33 = 1.166,55 / 12 = 97,2125 \times 4 = 388,85$ TL.</i>			
31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		388,85	
Amortisman gideri			
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		388,85
	Bilgisayar yazılımı amortismanı		
<i>Dönemsellik kavramı gereği her yıl uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılır;</i>			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33

Buna göre, ilk olarak işletmenin KOSGEB tarafından belirlenmiş olan yazılımı tedarikçisinden temin etmesi nedeniyle teşvik almaya hak kazanması durumu, Yeni Hesap Planı’na göre “261 Haklar” hesabında muhasebeleştirilecektir. İlgili hakkın edinim kaydından sonra, KOSGEB teşviki, bilgisayar yazılımının faydalı ömrü kadarınca ilgili yıla ait tutar “382 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında, geri kalan yıllara ait tutar ise “482 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında muhasebeleştirilecektir. Ardından işletme, ilgili maddi olmayan duran varlık için amortisman ayırma işlemini gerçekleştirecek ve finansal raporlama standartları uyarınca edinim yılında kıst amortisman uygulaması gerçekleştirecektir.

31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.166,55	
Yazılım amortismanı			
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		1.166,55
	Yazılım amortismanı		
2016 ve 2017'de de aynı kayıtlar yapılır; 2018'de ise 2016'dan kalan aylar için (97,2125 x 8 =777,7 TL.) kayıt yapılması gerekmektedir.			
31.12.2016			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		583,33
31.12.2017			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.166,55	
Yazılım amortismanı			
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		1.166,55
	Yazılım amortismanı		
Son yılda alınan devlet teşvikleri, öz kaynaklara aktarılır.			
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		1.750	
	546 YEDEKLERDE İZLN. DEV. TEŞ. GELİRLERİ		1.750
	Devlet Teşviki Fonu		

Bilgisayar yazılımının faydalı ömrü sonunda, ilgili yazılım için alınmış olan devlet teşviki kadarınca sermaye yaklaşımına göre, “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri” hesabı yardımıyla özkaynaklarda raporlanacaktır.

2.2.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Gelir Yaklaşımı ile Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme, üretim bölümü için bilgisayar yazılımı almak istemektedir. Bu alım için KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı)’den destek ödemesi almak istemektedir. KOSGEB incelemeleri sonucu destek vermeyi uygun görmüştür. İşletme 3.500 TL ve %18 KDV bedelli olarak 12.09.2014 tarihinde yazılımı satın alıp kullanmak üzere kurulumunu gerçekleştirmiştir. KOSGEB’e belgeleri de vererek, %50 destek almaya 20.09.2014’te hak kazanmıştır. Bilgisayar programının faydalı ömrü 3 yıldır (Gökçe, 2018: 152).

102 BANKALAR		1.690	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		60	
Komisyon gideri			
	644 ESAS FAAL. DiĞ. ÇEŞ. GELİR VE KAZ.		1.750

Amortisman kayıtları sermaye yaklaşımının aynısı olduğu için tekrarlanmamıştır.

İşletme, gelir yaklaşımına göre, elde edilen devlet teşvikinin kullanıldığı edinimin faydalı ömrü göz önünde bulundurulmaksızın, teşvik tutarı kadarınca gelir tablosu hesabı olan “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı kullanılarak raporlanacaktır.

3. TEŞVİKLERİN GERİ ÖDENMESİ

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, «TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı» kapsamında muhasebe tahminin düzeltilmesi olarak kaydedilmektedir. Gelire ilişkin teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu

Z. TURAN

tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenen gelir kaleminden düşülecektir. Geri ödenen tutarın ertelenen gelirin tutarını aşması veya ertelenmiş bir gelirin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilecektir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar arttırılacak veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılacaktır (Örten vd., 2018: 527).

3.1. Parasal Teşviklerin Geri Ödenmesi

Örnek: İşletme, çalışanlarının 2.400 TL.'lik sosyal güvenlik priminin %40 oranında devlet tarafından ödenmesi teşvikini almaya hak kazanmış ve ödediği primi tahsil etmiştir. Daha sonra incelemelerde usulsüzlük yapıldığı tespit edilerek teşvik geri alınmıştır (Gökçe, 2018: 157).

<u>Sermaye yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ	960
Devlet teşvikleri fonu	
100 KASA	960
<u>Gelir yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	960
100 KASA	960

Buna göre, önceden alınmış bir devlet teşvikinin çeşitli nedenlerle iptal edilmesi durumunda, öncelikle parasal nitelikli bir teşvik olarak alınan unsurun (örnek için sosyal güvenlik primi geçerlidir) iptal kaydı; teşvikin hangi yaklaşım ile muhasebeleştirildiğine göre değişkenlik gösterecektir. Dolayısıyla, teşvik alımı sürecinde yapılan kayıtlar, ters kayıt yapılarak kapatılacak ve ilgili işlem sonlandırılacaktır.

3.2. Parasal Olmayan Teşviklerin Geri Ödenmesi

Örnek: İşletme turistik otel kurmayı planlamış ve bunun için bir arsayı teşvik olarak devletten almıştır. Fakat yaşanan problemlerden ötürü sözleşmede belirtilen tarihte otel inşasına başlanamamıştır. Arsanın bugünkü değeri 450.000 TL.'dir (Gökçe, 2018: 156).

<u>Sermaye yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ	450.000
Devlet teşvikleri fonu	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIR.	450.000
Teşvik olarak alınan arsanın iade kaydı	
<u>Gelir yaklaşımına göre iptal kaydı;</u>	
644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	450.000
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIR.	450.000

Buna göre, önceden alınmış bir devlet teşvikinin çeşitli nedenlerle iptal edilmesi durumunda, parasal olmayan bir nitelik taşıyan teşvik olarak alınan unsurun (örnek için arsa geçerlidir) iptal kaydı; teşvikin hangi yaklaşım ile muhasebeleştirildiğine göre değişmek koşuluyla gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, teşvik alımı sürecinde yapılan kayıtlar, ters kayıt yapılarak kapatılacak ve ilgili işlem sonlandırılacaktır.

SONUÇ

Ülkelerin ekonomik kalkınma süreçlerinde uyguladıkları politikalardan biri olan devlet teşvikleri, gerek sektörel gerek faaliyet odaklı gelişimlerin hız kazanması için verilen maddi ve aynı desteklerdir. Özellikle reel sektörün kriz yaşadığı veya makroekonomik gelişmelerin işletmeler açısından olumsuz seyrettiği dönemlerde, devlet teşviklerinin kullanılması, işletmeleri finansal açıdan rahatlatıcı bir yöntem olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ihracatın artırılması, sanayileşmenin desteklenmesi gibi amaçlar doğrultusunda spesifik bölgelere devlet teşviki imkanı sağlanmaktadır. Muhasebeleştirme açısından, söz konusu devlet teşviklerinin raporlanması sürecine rehberlik eden; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti'nden birebir çevirisi yapılarak ülkemiz mevzuatına uyarlanan düzenleme, *TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı* olarak yürürlükte. Söz konusu standart, devlet teşviki ve devlet yardımları arasındaki farkı açıklamakta ve bunların muhasebeleştirme koşulları ile ilgili örnekler sunmaktadır. Buna göre devletten işletmeye bir kaynak transferi söz konusu olduğunda devlet teşviki, kaynak transferi söz konusu olmadığında ise devlet yardımı olarak nitelendirilen bu destekler; ya sermaye ya da gelir yaklaşımı ile finansal tablolarda raporlanabilmektedir. Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu bir raporlama yapılması sürecinde, Tek Düzen Hesap Planı, yetersiz bulunması nedeniyle eleştirilmektedir. Söz konusu eleştirilerden biri de, devlet teşviklerinin raporlanması ile ilgili uygun hesapların olmamasıdır. Buna istinaden, Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Hesap Planı Taslağı çalışmasında, TMS 20 standardı ile uyumlu düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, gerek parasal gerek parasal olmayan devlet teşviklerinin sermaye ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilme süreçleri ele alınmıştır. Buna göre Yeni Hesap Planı Taslağı düzenlemesine göre, işletmelerce alınan devlet teşvikleri vade unsuruna göre ikiye ayrılarak; “382 Alınan Devlet Teşvikleri” ve “482 Alınan Devlet Teşvikleri” olarak yer alacaktır. Teşvik desteklerinin sermaye yaklaşımına göre raporlanmasında kullanılacak hesap olarak “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri” hesabı; gelir yaklaşımına göre raporlanmasında kullanılacak hesap olarak ise “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı önerilmiştir.

KAYNAKÇA

Gökçe, N. (2018). Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS – TFRS). Gece Akademi.

Gökgöz, A. (2012),. Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 5 (2): 41-54.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Yeni Hesap Planı Taslağı. (Erişim Tarihi 09.08.2019).

Z. TURAN

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

Küçükkahraman, B. (2013). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

Okutmuş, E., Uyar, S. ve Gövce, M. (2015). Sağlık Turizminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16 (2): 63 – 82.

Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (3): 31 – 45.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Genişletilmiş 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Türkiye Muhasebe Standartları 20 No.lu Tebliğ. *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. 22 Aralık 2012, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS20.pdf>.

Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 16 (2): 57 – 71.