



# TMS 20 KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ATIK GERİ KAZANIM ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

Cemre YAZICI\*

## ÖZ

Devlet teşvikleri tüm dünya genelinde politik bir konuma sahiptir. Teşviklerin politik araç konumunda olması ve kullanılması teşviklerden elde edilen faydaların doğru ve tutarlı bir şekilde muhasebeleştirilme ve raporlama ihtiyacını doğurmuştur. Türkiye’de muhasebe standartları kapsamında Türkiye Muhasebe Standardı 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) kullanılmaktadır.

İşletmelerin göstermiş olduğu faaliyetler çerçevesinde çevreye vermiş oldukları zararlar bulunmaktadır. Çevresel bilincin artması ile birlikte bu zararların giderilmesi ve azaltılması için gerekli önlemler alınmakta olup bazı sektörlerde zorunlu halde işletmelerde çevre dostu uygulamalar uygulanmaktadır. Devletin işletmelerin uygulayacağı çevresel yatırımlar ve faaliyetler için işletmelere sağladığı birçok teşvik ve yardım bulunmaktadır.

Bu çalışmada, çevresel amaçlı teşviklerin incelenmesi ve bu teşviklerin TMS 20 Devlet Teşvikleri Standardına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle devlet teşvikleri, teşvik sistemleri ve TMS 20 yaklaşımları ele alınmış, daha sonra Bartın Çimento Sanayi A.Ş. verileri çerçevesinde yapılan uygulamalar eşliğinde çevresel devlet teşvikleri muhasebeleştirilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Devlet Teşvikleri, Çevresel Teşvikler, TMS 20

## ACCOUNTING OF GOVERNMENT INCENTIVES UNDER TAS 20: AN IMPLEMENTATION ON WASTE RECOVERY

### ABSTRACT

Government incentives have a political position all around the world. The fact that incentives are political tools and their use has created the need for accurate and consistent accounting and reporting of the benefits obtained from incentives. The accounting standards in Turkey The Turkish Accounting Standard 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (IAS 20) is used.

There are damages that businesses have given to the environment within the framework of their activities. With the increase in environmental awareness, necessary measures are taken to eliminate and reduce these damages, and environmentally friendly practices are applied in enterprises in some sectors. There are many incentives and assistance provided by the state to enterprises for environmental investments and activities to be implemented by the enterprises.

In this study, it is aimed to examine environmental incentives and to explain how these incentives should be accounted according to IAS 20 Government Incentives Standard. For this purpose, first of all, government incentives, incentive systems and IAS 20 approaches were discussed, then Bartın Çimento Sanayi A.Ş. The issue of accounting for environmental government incentives has been tried to be explained in the context of the applications made within the framework of the data.

**Keywords:** Government Incentives, Environmental Incentives, IAS 20

### GİRİŞ

Türk Dil Kurumu'nda sözcük tanımı olarak teşvik kelimesi; isteklendirme, özendirme anlamına gelmektedir (TDK, Sözlük,2021).

Ülkeler ekonomilerini güçlendirmek için ticari faaliyetlerine devam eden işletmelere bazı teşvikler uygulamaktadır. Bu teşvikler küresel anlamda ülkelerin siyasi ve de ekonomik

açıdan güçlenmeleri için ilk sıradaki uygulamalarındandır. Genel olarak piyasada hâkim olan rekabetin içinde ticarete devam eden kurumlar küresel ve ulusal pazarlarda ayakta kalabilmek için devletin vermiş olduğu teşvik ve yardımlardan yararlanmaktadır.

Ticarette serbestleşme ve küreselleşmenin etkisiyle üretim faaliyetleri üzerinde denetleyici ve düzenleyici teşvikler, devlet için önemli bir müdahale aracı haline gelmiştir. Devlet teşvikleri ekonomiye aktardığı kaynaklar ve sağladığı avantajlardan dolayı, ekonomi üzerinde yönlendirme etkisi yüksektir.

Teşviklerin temel olarak hedeflediği, ülkenin kıt kaynaklarının ülke menfaatine uygun tüketimini sağlamak olup bu yönü ile teşvikler ülke ekonomisinde istihdamı arttırmak, bölgesel farklılıkları azaltmak gibi hedefleri gerçekleştirmek amacıyla uygulanmaktadır.

### **1.DEVLET TEŞVİKLERİ**

TMS 20, 3. Madde, tanımlar kısmında devlet teşvikleri “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferidir.” olarak tanımlanmaktadır.

Eser’e (2011: 183) göre devlet teşvikleri “belirlenen sürede ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere nazaran daha çok ve hızlı gelişmesini sağlayabilmek için devlet tarafından işletmelere uygulanan parasal ya da parasal olmayan destekler” olarak tanımlanmaktadır.

İşletmenin faaliyet gösterdiği konular ile alakalı bazı şartların geçmişte ve ya gelecekte karşılanması koşulu ile söz konusu işletmeyle gerçekleştirilecek olan devlet yardımları, devlet teşvikleri olarak tanımlanmaktadır (Onur, 2020:27).

Devlet teşvikleri işletmeler açısından karşılıksız kaynak unsuru olurken, devlet için bir harcama kalemidir ve devlet teşvikleri sermayeyi belirli bölgelere yönlendirirken temel amaç yapılan harcama karşılığında belirlenen hedeflere ulaşmayı sağlamaktadır (Dinç ve Yıldırım, 2020:357).

Teşvikler ekonomik sıkıntıların çözülmesinde etkili olduğu kadar sosyal sıkıntıların çözümünde de büyük bir role sahiptir. Devlet teşvikleri ve devlet yardımları işletmelerin gerçekleştirmekte zorlandığı ve ya gerçekleştiremediği faaliyetlerin gerçekleşmesinde

destekleyici konumda olup finansal problemlerin ya da finansal olmayan herhangi bir problemde yatırım desteği, iyileştirme destekleri vermektedir. (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015:176)

Devlet teşvikleri sürekli uygulanmaz. Söz konusu teşvikler ve yardımlar sektörlere göre devlet tarafından belirlenmiş dönemlerde verilmektedir. Teşvik ve yardımlarda düzensiz zaman çizelgesi ve dönemsellik finansal tablolarda karışıklığa sebep olabilmektedir.

Devlet teşviklerinin amaçları (Yıldız vd., 2012:297);

- İthalata bağlı malların büyük bir kısmının ülke içerisinde üreterek yatırım harcamaları ve tasarruflar arasındaki farkı azaltmayı amaçlar.
- Önemli değere sahip ürünlerin üretilerek katma değer ve rekabet gücünün çoğalmasının oluşturulması,
- Teknoloji transferi ve istihdam alanları gerçekleştirilmesidir.

Gerçeğe uygun değer üzerinden parasal olmayan teşvikler içeriğinde devlet teşvikleri, işletmenin bunlara bağlı koşullara uyacağına ve teşviklerin alınacağına ilişkin bir teminat olana kadar muhasebeleştirilmez. Devlet teşviki, işletmenin kullanımı için arazi veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan bir varlığın devri şeklinde olabilir. Bu durumlarda, parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerini değerlendirmek ve hem teşviki hem de varlığı bu gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmek normaldir. Bazı durumlarda izlenen alternatif bir yol, hem varlığı hem de teşviki nominal bir tutarda kaydetmektir (Monea et al, 2010:4-5).

## 2.TEŞVİK SİSTEMİ

Teşvik sistemi ülkemizde bölgesel olarak sınıflandırılmıştır. Teşvikler haritada altı bölüme ayrılmıştır. Bölgelerin Türkiye haritası üzerindeki dağılımı aşağıdaki şekilde (Şekil 1) gösterilmiştir.



(Şekil 1: Denge Müşavirlik, Türkiye Bölgesel Yatırım Teşvik Haritası, 2021, (dengemusavirlik.com))

Türkiye’deki Yatırım Teşvik Programı kapsamındaki uygulamalarla sağlanan desteklerden, her bir uygulamanın gerektirdiği koşulları sağlamak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı kapsamında (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2021).:

- Gerçek kişiler,
- Adi ortaklıklar,
- Sermaye şirketleri,
- Birlikler,
- Kooperatifler,
- İş ortaklıkları,
- Kamu kurum ve kuruluşları, kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları
- Üniversiteler, dernekler ve vakıflar, yabancı sermayenin Türkiye’deki yatırımları da yeni teşvik sisteminden yararlanır.

Teşviklerin veriliş bölgeleri ve bölgelere göre iller aşağıdaki tabloda (Tablo 1) gösterilmektedir.

1.Bölge	2.Bölge	3.Bölge	4.Bölge	5.Bölge	6.Bölge
Ankara	Aydın	Adana	Afyonkarahisar	Bayburt	Adıyaman
Antalya	Balıkesir	Burdur	Aksaray	Çankırı	Ağrı
Bursa	Bilecik	Düzce	Amasya	Erzurum	Ardahan

Eskişehir	Bolu	Gaziantep	Artvin	Giresun	Batman
İstanbul	Çanakkale	Karaman	<b>Bartın</b>	Gümüşhane	Bingöl
İzmir	Denizli	Kırıkkale	Çorum	Kahramanmaraş	Bitlis
Kocaeli	Edirne	Kütahya	Elazığ	Kilis	Diyarbakır
Muğla	Isparta	Mersin	Erzincan	Niğde	Hakkâri
Tekirdağ	Karabük	Samsun	Hatay	Ordu	Iğdır
<b>10 il</b>	Kayseri	Trabzon	Kastamonu	Osmaniye	Kars
	Kırklareli	Rize	Kırşehir	Sinop	Mardin
	Konya	Uşak	Malatya	Tokat	Muş
	Manisa	Zonguldak	Nevşehir	Tunceli	Siirt
	Sakarya	<b>13 il</b>	Sivas	Yozgat	Şanlıurfa
	Yalova		<b>14 il</b>	<b>14 il</b>	Şırnak
	<b>15 il</b>				Van
					<b>16 il</b>

**Tablo 1: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Bölgesel Teşvik Uygulamaları İllerin Dağılımı Tablosu, Yatırım Teşvik Sistemi Sunumu, Ocak 2021, S:25 (sanayi.gov.tr)**

Yatırım Teşvik Sistemi, “bölgesel teşvikler”, “öncelikli yatırım konuları”, “stratejik yatırımlar”, “genel teşvikler” olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

Bölgesel teşvikler; iller arasındaki gelişmişlik farkını azaltmayı ve illerin üretim ve ihracat potansiyellerini artırmayı hedefler. Öncelikli yatırım konuları belirli yatırım konularının 5. Bölge destekleri ile desteklenmesi hedeflenmektedir. Stratejik yatırımlar cari açığın azaltılmasına katkı sağlayacak katma değeri yüksek yatırımlar desteklenmektedir. Genel teşvikler ise teşvik edilmeyecek yatırım konuları dışında kalan tüm yatırımları kapsamaktadır (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2021)

Aşağıdaki tabloda (Tablo 2) bölgelere uygulanan, bölgesel devlet teşvik destek unsurlarının dağılımı verilmiştir.

Yatırım Teşvik Belgeleri	Bölgesel Teşvik Destek Unsurları					
Teşvik Bölgeleri	1.Bölge	2.Bölge	3.Bölge	4.Bölge	5.Bölge	6.Bölge
KDV Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gümrük Muafiyeti (%)	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Vergi Muafiyeti (%)	15	20	25	30	40	50
SGK İşveren Prim Muafiyeti	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl (3)
Yatırım Yeri Tahsisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Faiz veya kar payı desteği (TL/Döviz)	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var
Yapı Harçları Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Emlak Vergisi Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Damga Vergisi Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var

**Tablo 2: Denge Müşavirlik, 2021 Türkiye Bölgesel Teşvik Destek Unsurları, 2021, (dengemusavirlik.com)**

Bölgesel Teşvik Uygulamalarında, iller itibarıyla belirlenen sektörler asgari kapasite veya tutarları gerçekleştirmeleri halinde aşağıdaki desteklerden yararlanabilmektedir ve destek unsurları aşağıda belirtilmektedir (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2021):

- KDV İstisnası,
- Gümrük Vergisi Muafiyeti,
- Vergi İndirimi,
- Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği,

- Faiz veya Kâr Payı Desteği, (3.,4.,5. ve 6. Bölgelerde)
- Yatırım Yeri Tahsisi,
- Sigorta Primi Desteği, (6. Bölgede)
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği. (6. Bölgede)

Bartın ili 4. Bölge teşviklerinden yararlanmaktadır. Aşağıda tabloda (Tablo 3) 4. Bölgenin yararlandığı teşvikler belirtilmektedir.

4. BÖLGE TEŞVİK SİSTEM UYGULAMALARI			
DESTEK UNSURLARI		OSB DIŞI	OSB İÇİ
VERGİ İNDİRİMİ	Yatırıma Katkı Oranı	30%	40%
	Kurumlar/Gelir Vergisi İndirim Oranı	70%	80%
SİGORTA PRİMİ	Süre (Yıl)	6	7
İŞVEREN HİSSESİ	Sabit Yatırım Tutarına Oranı	25%	35%
FAİZ DESTEĞİ (biri tercih edilebilir)	TL (Puan) / Üst Limit (TL)	4/600 bin	5/700 bin
	Döviz (Puan) / Üs Limit (TL)	1/600 bin	2/700 bin
YATIRIM YERİ TAHSİSİ		Bölgesel Desteklerden Yararlanacak Bütün Yatırımlar	
KDV İSTİSNASI		Tüm Sektörlerdeki Teşvik Belgeli Yatırımlar Yararlanabilir	
GÜMRÜK VERGİSİ MUAFİYETİ		Tüm Sektörlerdeki Teşvik Belgeli Yatırımlar Yararlanabilir	
ASGARİ SABİT YATIRIM TUTARI		500 bin TL (Bu tutar, bölge bazında desteklenen bazı sektörler için daha yüksek olabilmektedir)	

Tablo 3: Teşvik Belgeleri, 2021 4.Bölge Teşvik Sistemi Uygulamaları, (teşvikbelgesi.net)

Bölgesel olarak inceleme yapıldığında Bartın ili 4. Bölgede bulunmaktadır ve 4. Bölge teşviklerinden yararlanmaktadır. 4. Bölgenin yararlandığı teşvik uygulamalarını yukarıda tablo haline getirilmiştir.

### 3.ÇEVRESEL DEVLET TEŞVİKLERİ

Üretim faaliyetlerinin olumsuz dışsallıkları ve geleneksel enerjinin yenilenememesi nedeniyle, devletin çevresel düzenleme önlemlerini alması özellikle önemlidir. Devlet,



üretim sırasında şirketler tarafından ortaya çıkan kirlilik miktarının sınırlandırılması, kirlilik ücretleri ve çevre vergilerinin toplanması gibi katı çevresel düzenlemeler uygulamaktadır.

Mevcut çevre kirliliği sorunu, teşvik mekanizmasıyla yakından ilgilidir. Devletler ve yerel yetkililere çevre kirliliğini azaltmak için güçlü teşvikler sağlamaktadır. Özellikle, çevresel yönetimin, resmi tanıtım ve değerlendirme sistemine dâhil edilmesi, yerel yetkilileri çevre kirliliğini azaltmak için maliyetli önlemler almaya motive etmektedir. Sosyalist bir ekolojik medeniyet inşa etme sürecinde, devletler, kirlilik kontrolü ve ekolojik yapıya daha fazla önem vermiş ve birçok çevre koruma politikası oluşturmuş ve uygulamıştır (Liu et al, 2021:2-3).

Daha elverişli bir çevre ve ortamda yaşamayı güvenceye içerisinde tutan çevresel, ekonomik ve sosyal hedefler arasında kurulan eşitlik temeline dayanan kalkınma ve gelişmeye, sürdürülebilir kalkınma denilmekte ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için sanayinin geliştirilmesi ile çevrenin korunması gereklidir (OKA, 2019:8).

Sürdürülebilirlik, genel olarak gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama durumundan ödün vermeden şimdiki zaman için gereken ihtiyaçlarını karşılamada kaynakların doğru kullanımı olarak tanımlanabilir.

"Sürdürülebilirlik" nesiller arası felsefi bir konumdan, işletme yönetimi için çok boyutlu bir terime kadar çeşitli şekillerde yorumlanmıştır. İlk sürdürülebilirlik girişimleri çevre sorunlarına odaklanma eğilimindeydi, ancak zaman geçtikçe, sürdürülebilirliğe dair çevresel, ekonomik ve sosyal yaklaşım giderek daha fazla benimseniyor. Bu yaklaşım daha fazla sayıda etkileşim faktörü içerdiğinden, daha yüksek derecede karmaşıklık beklenebilir (Ahi and Searcy, 2013:330-331).

Sürdürülebilirlik kavramı gibi, enerji güvenliği teriminin de üzerinde anlam bütünlüğü çelişkileri bulunmaktadır. Çoğunlukla bağlama bağlı olan bu terim, çeşitli kısa ve uzun vadeli boyutları kucaklayan bir 'şemsiye kavram' olarak tanımlanmıştır (Holley and Lecavalier, 2017:381) .

Türk Çevre Kanunu 1983 yılında ve 18132 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'un temel amacı, bütün canlıların ortak yaşam varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasının sağlanmasıdır. Kanun

ile birlikte “çevre korunması”, “çevre kirliliği”, “sürdürülebilir kalkınma”, “doğal kaynak”, “atık su vb. kavramlara değinilmiştir (Çevre Kanunu).

Devletin vermiş olduğu teşvikler olmadan, işletmeler tarafından gerçekleşme ihtimali düşük olan faaliyetlere yönlendirmek için; alanlara, bölgelere, iş dallarına ve üretilen ürünlere göre farklı devlet teşvikleri yürürlüğe konulmaktadır (Duran, 2010:81).

Çevresel yardımlar temelinde “yatırım destekleri” tesislerin yenilik kapsamında güncellenmesinde teknolojik açıdan destekler vermektedir. Bu işlemler gerçekleşirken çevre kirliliğini azaltmak ile atıkların doğal çevreye zarar vermeden işletmelerden uzaklaştırılmasını amaçlar. “Yatay destek” kavramı ise çevre dostu teknoloji gelişimi çerçevesinde teknik bilgi ve danışmanlık hizmetleri gibi halkı bilinçlendirme, çevre dostu teknolojilerin tanıtımı vb. hizmetlerde destek vermektedir (İlhan, 2010:109).

Dünyada yaygın olarak uygulamakta olan çevresel etki değerlendirmesi (ÇED) ve Türkiye’de de yasal düzenlemeler aracılığı ile uygulanmaya başlanmıştır. Çevre üzerinde olumsuz etkileri olabilecek faaliyetlerde bulunacak olanların bu faaliyetlerini gerçekleştirmeden önce ÇED uygulaması zorunlu hale gelmiştir. ÇED ile çevresel kaynakların korunması ile ekonomik faaliyetler arasında önemli bir bağ kurulmaktadır (Güler, 2019:204).

Çevresel düzenleme genellikle devletlerin ekonomik ve çevresel faydaları geliştirmesi ve teknolojik ilerlemeyi teşvik etmesi için önemli bir araç olarak kabul edilir (Liu et all, 2021:5).

Çevre düzenlemesi, çevre koruma maliyetini artıracak ve işletmenin karını azaltacaktır. çevre kirliliğini önleme ve kontrol etme sürecindeki ekstra maliyet, maliyeti artıracak ve ardından firmanın rekabet avantajını etkileyecektir, çevresel düzenlemenin yalnızca kurumsal yenilik üzerinde zayıf bir olumlu etkiye sahip olmadığını, aynı zamanda işletme rekabet edebilirliği üzerinde de olumsuz bir etkiye sahip olduğunu bulmuştur çevre düzenlemesi, işletmelerin çevresel koruma kısıtlamalarıyla başa çıkma konusunda teknolojik yeniliklerini desteklememiştir (Guo et all, 2018:4).

4. Bölge’de bulunan Bartın ili bölgesi teşvikleri çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Aşağıda tabloda (Tablo 4) 4. Bölgede çevresel teşvikler alanına giren atık geri kazanım ve ya bertaraf tesisleri desteği açıklanmıştır.

<b>2021 BARTIN BÖLGESEL TEŞVİK KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ ALACAK SEKTÖRLERE YÖNELİK YATIRIM KRİTERLERİ VEYA ASGARİ YATIRIM TUTARLARI</b>		
<b>Sektör Kodu</b>	<b>Bölgesel Teşviklerden Yararlanacak Sektörler</b>	<b>4. Bölge Asgari Yatırım Kapasiteleri /Tutarları</b>
48	Atık geri kazanım veya bertaraf tesisleri	500 Bin TL

**Tablo 4: Denge Müsteşarlığı, Bartın Bölgesi İçin Desteklenen Yeni Yatırım Teşvikleri, 2021, (dengemusavirlik.com)**

#### **4.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDI (TMS 20)**

Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir (TMS 20, M:9).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” (TMS 20, M:9).

##### **4.1.Sermaye Yaklaşımı**

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.

- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir (TMS 20, M:14).

Sermaye yaklaşımı örnek: İşletme bir makine almak için gerekli işlemleri başlatmıştır. Bu işlem için devlet teşviklerinden yararlanmaktadır. Muhasebe kaydı;

	/	
253 Makine, Tesis ve Cihazlar		.....
(x makinesi)		
(y makinesi)		
100 Kasa		.....
	/	

Teşvik işletmenin yararlanması için bankaya yattığı durumda;

	/	
102 Bankalar		.....
382 Alınan Devlet Teşviki		.....
	/	

Sermaye yaklaşımında ilk devlet teşviklerine dair kayıt yapılırken alacak kısmına yazılan “382. Alınan Devlet Teşvikler Hesabı” ileriki aylarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanıldığı için kullanılmıştır. Yılın üzerine geçmesi durumunda “482. Alınan Devlet Teşvikleri” kullanılmaktadır.

#### 4.2. Gelir Yaklaşımı

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir (TMS 20, M:15).

Gelir yaklaşımı örnek: İşletme bir makine almak için gerekli işlemleri başlatmıştır. Bu işlem için devlet teşviklerinden yararlanmaktadır. Muhasebe kaydı;

	/	
253 Makine, Tesis ve Cihazlar	.....	
(x makinesi)		
(y makinesi)		
100 Kasa		.....

Teşvik işletmenin yararlanması için bankaya yattığı durumda;

	/	
102 Bankalar	.....	
644 Devlet Teşviki Gelirleri		
Hesabı		.....



Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviki ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir. Böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, M:17).

Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS 20, M:18).

Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, M:20).

Parasal olmayan devlet teşvikleri TMS 20 Madde 23’de: “İşletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Bu gibi durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin (varlığın) belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır.” olarak standartta belirtilmiştir.

Varlıklara ilişkin teşviklerin sunumu TMS 20 Madde 24’de: “Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir” olarak belirtilmiştir.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir (TMS 20, M:25):

- Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, M:26).
- Teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur (TMS 20, M:27).

Gelire ilişkin teşvikler “kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı adı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir” (TMS 20, M:29).

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, M:32).

TMS 20, Madde 34’de devlet yardımı devlet teşvikleri tanımı dışında kalmaktadır. Bu tanıma göre; “kendilerine bir değer verilmeyen devlet yardımlarını ve işletmenin genel ticari faaliyetlerinden ayrı tutulamayan, devletle yapılan işlemleri kapsar” denilmektedir.

## 5.UYGULAMA

Bartın Çimento Sanayi A.Ş. üretim sürecinde ortaya çıkan atık ısıdan elektrik üretimi için kurulacak Atık Isıdan Elektrik Enerji Üretimi Tesisi (WHR) için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına teşvik başvurusunda bulunmuştur. Teşvik başvurusu Ağustos 2018 tarihinde sonuçlanarak şirket teşvik belgesi almaya hak kazanmıştır. Yapılan yatırımın sayesinde fabrikanın 110 milyon KW/h’lik elektrik tüketiminin 35 milyon KW/h’lik kısmının işletmede üretilmesi mümkün olacaktır. Böylece dışarıdan alınan elektrik miktarında azalış sonucu enerji maliyetlerinde de tasarruf sağlanması amaçlanmaktadır.

Teşvik belgesine göre sabit yatırım tutarı 41.606.922 TL, ithal makine alımı 4.750.000 TL ve sağlanacak istihdam sayısı 9 kişidir. Teşvik kapsamında Kurumlar Vergisi indirimi %80 olup Yatırıma Katkı Oranı %40 oranındadır, 7 yıl süre ile 9 işçi için Sosyal Güvenlik Kurumu İşveren Payı desteği, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Gümrük Vergisi muafiyeti ile yatırımda kullanılacak kredi için faiz desteği elde edilmiştir.

Yatırım 2018 yılı sonunda tamamlanarak 2019 yılı başından itibaren işletmeye alınmıştır.

### Örnek 1:

- Atık Isıdan Elektrik Üretim Tesisi inşası için 4.750.000 TL maliyet bedelli makine ithal edilmiştir. Teşvik kapsamında ithal edilen makine için 50.000 TL gümrük vergisi ödenmiştir.

10/2019		
258	Yapılmakta Olan Yatırım Hesabı	4.800.000
258.01.	Makine Bedeli 4.750.000	
258.02.	Gümrük Vergisi 50.000	
	102 Bankalar	4.750.000
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	50.000
/		

### Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebe Kaydı

10/2019		



360	Ödenecek Vergi ve Fon HS.	50.000	
	382 Alınan Devlet Teşvikleri		50.000
	382.01. Gümrük Vergisi Teşviki		
/			

## Gelir Yaklaşımına Göre

10/2019			
360	Ödenecek Vergi ve Fon Hs.	50.000	
	644 Esas Faaliyetler Diğ. Kaz. ve Gel. Hs.		50.000
	644.01. Devlet Teşviki Geliri		
/			

## Örnek 2:

- İşletmede Atık Isıdan Elektrik Üretim Tesisinde çalışan 9 işçinin Ağustos 2019 ayı ücret bordrosundan alınan bilgiler aşağıdaki gibidir.

<b>Brüt Ücret</b>	<b>23.000 ₺</b>
<b>SGK İşveren Prim Payı %25</b>	<b>4.175 ₺</b>
<b>SGK Tasarrufa Teşvik İşveren Prim Payı %2</b>	<b>460 ₺</b>
<b>SGK İşçi Prim Payı %14</b>	<b>3.220 ₺</b>
<b>SGK Tasarrufa Teşvik İşçi Prim Payı %1</b>	<b>230 ₺</b>
<b>Gelri Vergisi %15</b>	<b>2.900 ₺</b>
<b>Damga Vergisi %0759</b>	<b>175 ₺</b>
<b>Net Ödenecek Tutar</b>	<b>16.475 ₺</b>

31/08/2019

730 Genel Üretim Giderleri Hs. GİDERLERİ YANSITMA H. Normal Ücret-23.000 SGK İşv. P.P.-4.750 Tas. Tes. İşv. P.P.- 460	28.175	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. Gelir Vergisi-2.900		3.075
361 Ödenecek Sos. Güv. Kes. Hs. SGK İşveren Prim P.-4.715 SGK İşçi Prim P. -3.220 Tas. Teş. İşv. P. - 460 Tas. Teş. İşçi P. -230		8.625
355 Personele Borçlar Hs.		16.475
/		

30/09/2019

361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs. SGK İşveren Prim P.-4.715 SGK İşçi Prim P.-3.220 Tas. Teş. İşv. P.-460 Tas. Teş. İşçi P.-230	8.625	
102 Bankalar		3.075
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Kaz. ve Gelir Hs. Devlet Teşviki Geliri		3.910
/		

## SONUÇ

Son yıllarda dünya nüfusunun hızlanan büyümesi ve yüksek sosyoekonomik gelişimi, kentsel katı atık üretimi üzerinde muazzam bir etkiye neden olmuştur. Şehirlerin nüfusu ve kişi başına düşen gelir, katı atık oluşumunda belirleyici faktörlerdir. Şu anda, atık

yönetiminden sorumlu şirketler, atıkta bulunan enerji potansiyelinden tam olarak yararlanmamaktadır.

Projenin uygulanması ile yakıt maliyetleri düşürülmüş, yeni istihdam ve iş hacimleri ortaya çıkartılmış, evsel ve endüstriyel nitelikli atıklar ülke ekonomisine tekrar kazandırılmış, işletme içerisinde oluşan atıkların bertaraf maliyetleri ortadan kalkmıştır ve bu tasarruf sonucu hem yakıt maliyetleri düşürülmüş hem de fosil yakıtların çevreye verdiği olumsuz etkiler bertaraf edilmiştir. Kaynak tüketimleri azaltılmıştır.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı kapsamında, işletmelerin almış olduğu devlet teşviklerinin, muhasebe kayıtlarının ve elde edilmiş olan teşvik ile ilgili bilgiler genel hatları ile finansal tablolarda açıkça dipnotlar ile ifade edilmesi gerekmektedir. Devlet teşvikleri içerisinde Çevresel Devlet Teşvikleri altında toplamış olduğumuz çevre dostu çözümlerin desteklendiği teşviklerin işletmelere sağladığı faydalar muhasebeleştirilmiştir.

Bu çalışmada devletin sunmuş olduğu çevresel teşvikler tercih edilmesi açısından işletmelere özendirici bir etkide bulunmaktadır. Çevre dostu bu yöntemler devlet tarafından desteklenerek daha temiz üretim ve az tüketimi desteklemektedir. Atıkların geri kazanımı işletmelerde oluşan temel maliyetleri belli oranlarda düşürmektedir. Devletin vermiş olduğu atık geri kazanım destekleri de işletmeler istihdamı da olumlu yönde arttırmaktadır.

Muhasebeleştirilmesi açısından uygulamaya bakıldığında; enerji maliyetlerindeki tasarruf, vergi indirimleri vb. gibi işletmeyi pozitif yönde etkilemekte ve kendine yetebilir bir döngü oluşturmaktadır. Bu tasarruf ile tüketilen enerji miktarı azalmakta ve işletmenin önemli bir giderinden %30 oranında tasarruf edilmektedir. Bu tip projeler istihdamı ve üretimi artı yönde etkilemektedir.

**KAYNAKLAR**

- Ahi, P. and Searcy C. (2013). A Comparative Literature Analysis Of Definitions For Green and Sustainable Supply Chain Management. Journal of Cleaner Production, Volume 52, August, Pages 329-341
- Çevre Kanunu, Kanun Numarası: 2872, Kabul Tarihi: 9/8/1983, Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih: 11/8/1983, Sayı: 18132, Yayımlandığı Düstur: Tertip: 5, Cilt: 22, Sayfa : 499. 5909/5918-2 <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2872.pdf>
- Denge Müşavirlik. Güncel Yatırım Teşvik Paketi. (2021). <https://dengemusavirlik.com/2012-yeni-yatirim-tesvik-belgesi-paketi.htm>
- Dinamik Fonksiyonel Güvenilir (D.F.G.) Danışmanlık (2021). Yatırım Teşvik Belgesi Bölge 4. <https://www.tesvikbelgesi.net/yatirim-tesvik-bartin/>
- Dinç, E. Ve Yıldırım, F. (2020). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran, 22(2), 355-383
- Duran, B. (2010). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Korumaya Yönelik Teşvikler, Yardımlar ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi Örnekleri, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Eser, E. (2011). Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.
- Guo, Y. Xia, X. Zhang, S. and Zhang, D. (2018). Environmental Regulation, Government R&D Funding and Green Technology Innovation: Evidence from China Provincial Data. Sustainability MDPI, Vol. 10, Issue 4, 1-21
- Güler, Ö. İ. (2019).Çevresel Değerlendirme Tekniklerinin Gelişimi ve Türkiye’deki Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Bahar. S:8 194-215
- Holley, C. and Lecavalier E. (2017). Energy Governance, Energy Security and Environmental Sustainability: A Case Study From Hong Kong. Energy Policy, Volume 108, September , Pages 379-389
- İlhan, B. (2010). Avrupa Birliği Rekabet Politikasında Devlet Yardımı ve Türkiye’nin Durumu. Sayıştay Dergisi, Sayı 76, 101-132.

- K.G.K. , Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2021. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS20.pdf>
- Liu, S. Zhang, Z. Xu, G. Zhang, Z. and H Li, H. (2021). How Promotion Incentives and Environmental Regulations Affect China's Environmental Pollution?. Sustainability MDPI, Vol. 13, Issue 5, 1-19
- Monea, A. Monea, M. Cotlet, B. Ravaş, B. (2010) Some Aspects Regarding Accounting For Government Grants. Gricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol . Vol.-12 Issue 3, Special Section (1-6)
- O.K.A. (2019). Teşvik ve Destekler Rehberi. Hazırlayan: Samsun Yatırım Destek Ofisi, Mart. <https://www.oka.org.tr/assets/upload/dosyalar/tesvik-ve-destekler-rehberi.pdf>
- Onur, G. (2020). TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Örnek Uygulamalarla Değerlendirilmesi. İzmir Demokrasi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 24-41, e-ISSN: 2651-5458
- T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2021). Yatırım Teşvik Sistemleri. Yatırım Teşvik Uygulamaları. <https://www.sanayi.gov.tr/destek-ve-tesvikler/yatirim-tesvik-sistemleri> ,
- T.D.K, (2021). Türk Dil Kurumu, Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>
- Yıldız, F. Topal, Y. ve Küçükkahraman B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin “TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi ( C.XIV, S I,) 295-312
- Zeytinoğlu, E. ve Gönen, Ş. (2015). Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45. Sayı, Temmuz. 175-189