

SOSYAL GÜVENLİK KANUNU İLE GETİRİLEN BAZI TEŞVİKLERİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS 20) AÇISINDAN İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Yaşar KABATAŞ*

Özet

Türkiye’de 2008 yılından itibaren Sosyal Güvenlik Kanunları kapsamında birden fazla teşvik uygulaması getirilmiştir. Bu uygulamalardaki amaç belli şartları taşıyan işletmelerin maliyetlerini düşürerek kayıt dışılığı önlemek ve istihdam üzerinde olumlu bir etki yapmaktır. İşletmeler Sosyal Güvenlik Kanunundaki koşulları yerine getirmek suretiyle bu teşviklerden yararlanmaktadırlar. Bunun sonucunda işletmeler işçilik maliyetlerinin bir kısmını düşürmekte ve bunu da finansal tablolarda göstermesi gerekmektedir.

***Anahtar Kelimeler:** Sosyal Güvenlik Kanunu Teşvikleri, Finansal Raporlama Standartları, TMS 20.*

RECORDING AND ANALYSIS OF SOME INCENTIVES BROUGHT BY SOCIAL SECURITY LAW ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS20)

Abstract

In the context of Social Security Laws more than one incentive applications have been applied in Turkey since 2008. The aim of these applications are prevention of unregistration and having a positive affect on employment by reducing the operating costs. With the condition of satisfying all requirements in the Social Security Law, the managements draw benefit from these incentives; thus, they reduce a part of labor costs and should demonstrate such costs in the financial accounts.

***Key Words:** The incentives of Social Security Law, Financial Reporting Standarts, TMS 20*

* Marmara Üniversitesi, SBYO Öğretim Üyesi, yasarkabatas@hotmail.com

1. Giriş

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

Teşvik, devlet tarafından çeşitli amaçlarla özel ve/veya kamu teşebbüslerine bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak yapılan aynı veya nakdi yardımlardır. Teşvik kavramı yerine literatürde "sübvansiyon", "iktisadi gayeli mali yardım", "üreticiye yapılan transfer harcamaları", "primler", "ucuz krediler", "aynı yardımlar" gibi kavramlar da kullanılmaktadır².

Türkiye'de uzun yıllar boyunca devlet tarafından verilen teşviklerin özel sektörün gelişmesini ciddi anlamda desteklediği görülebilir.

Teşvik uygulamaları değişik isimler altında bugüne kadar bazen artarak bazen de azalarak süre gelmiştir. Son zamanlarda Türk Sosyal Güvenlik Sistemi içerisinde çeşitli şekillerde teşvikler uygulanmaktadır.

2. Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Teşvikler

2.1. Özürlü ve Eski Hükümlü Statüsünde Çalıştırılan Sigortalıların

İstihdamına İlişkin Prim Teşviki³

2.1.1. Teşvik Kapsamı

"İşverenler, elli veya daha fazla işçi çalıştırdıkları özel sektör işyerlerinde yüzde üç özürlü, kamu işyerlerinde ise yüzde dört özürlü ve yüzde iki eski hükümlü işçiyi meslek, beden ve ruhi durumlarına uygun işlerde çalıştırmakla yükümlüdürler. Aynı il sınırları içinde birden fazla işyeri bulunan işverenin bu kapsamda çalıştırmakla yükümlü olduğu işçi sayısı, toplam işçi sayısına göre hesaplanır"⁴.

Yalnızca özel sektör işverenlerince çalıştırılan özürlü sigortalılardan dolayı sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılması söz konusu olup, kamu işyerlerinde (genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile bunlara bağlı işletmeler, sermayesinin yarısından fazlası bunlara ait olan işyerleri ve diğer kamu işyerlerinde) çalıştırılan özürlü sigortalılar için, bahse konu sigorta prim teşvikinden yararlanılması

¹ Cenk Ulu, "Türkiye'de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye", http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabancı%20sermaye.html, Erişim Tarihi (16.11.2009).

² Coşkun Can Aktan, "Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri", **Hak-İş Yayınları**, Ankara, 2001, s.2.

³ 2008-77 Nolu Özürlü Sigortalıların İstihdamına İlişkin İşveren Hissesi Prim Teşviki Genelgesi (19.08.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).

⁴ 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30' uncu maddesi, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2'inci maddesi ile değiştirilmiş ve birinci fıkrasında bu hükmeye yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

mümkün bulunmamaktadır.

Yeraltı ve su altı işlerinde özürlü işçi çalıştırılması yasak olduğundan, söz konusu faaliyetleri yürüten işyerlerinde fiilen yeraltı ve su altı işlerinde çalıştırılanlardan dolayı sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılması mümkün olamayacaktır⁵.

2.1.2. Teşvikten Yararlanma Koşulları

• Aynı il sınırları içinde elli veya daha fazla sigortalı çalıştıran işyeri işverenleri, kontenjan dâhilindeki özürlü sigortalıları için Sosyal Güvenlik Kanununca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı Hazinece karşılanır.

• Kontenjan fazlası özürlü çalıştıran, yükümlü olmadıkları halde özürlü çalıştıran işverenlerin bu şekilde çalıştırdıkları her bir özürlü için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin yüzde ellisi Hazinece karşılanır.

• İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır.

İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazinece Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir. Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacaktır⁶.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamındaki sigorta primi işveren hissesi teşvik hükümleri, 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, bu kapsamda alınacak ilk aylık prim ve hizmet belgesi Temmuz-2008 ayına ilişkin olmuştur.

⁵ 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2'inci maddesi ile değiştirilmiş ve dördüncü fıkrasında bu beyanı içeren hükme yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

⁶ 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2'inci maddesi ile değiştirilmiş ve altıncı fıkrasında bu beyanı içeren hükme yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

2.2. 18–29 Yaş Aralığında Olan Erkek ve 18 Yaşından Büyük Kadın Sigortalılardan Yeni İşe Alınanlara İlişkin İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşviki

2.2.1. Teşvikten Yararlanmak İçin Sigortalıda Aranılan Şartlar⁷

İşveren hissesi sigorta prim teşvikinden yararlanılabilmesi için, sigortalı yönünden aşağıdaki şartların tamamının birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

- İşe giriş tarihi itibarıyla; erkek ise 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük, kadın ise 18 yaşından büyük olması,
- Ocak-2008 ile Haziran-2008 veya Aralık-2008 ve Ocak-2009 aylarına ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması,
- 01.07.2008 (dâhil) ile 30.06.2010 (dâhil) tarihleri arasında işe alınması,
- Fiilen çalışması şartı aranmaktadır.

“Kamu idareleri işyerleri hakkında uygulanmaz” hükmü saklı kalmak kaydıyla, düzenlenen bu teşvik, 506 sayılı Kanun kapsamında bulunanlarla aynı şartlarda olmak üzere 506 sayılı Kanunun geçici 20’nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personeli için de uygulanır⁸.

2.2.2. Teşvikten Yararlanmak İçin İşyeri Yönünden Aranılan Şartlar⁹

İşveren hissesi sigorta prim teşvikinden yararlanılabilmesi için, işe alınan sigortalılar yönünden yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesinin yanı sıra, söz konusu sigortalıların işe alındığı işyerleri yönünden ilave istihdamla ilgili şartın da yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

01.07.2008 ile 30.06.2010 tarihleri arasında işe alınan ve öngörülen diğer şartları haiz sigortalıların, Temmuz-2007 ile Haziran-2008 aylarında Kuruma bildirilmiş toplam sigortalı sayısının, aynı dönem aralığında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim yapılmış ay sayısına bölünmesi suretiyle bulunacak olan ortalama sigortalı sayısına, ilave olarak işe alınmış olmaları halinde gerçekleşmiş olacaktır.

⁷ 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20 inci maddesi ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa geçici 7’nci madde eklenmiş olup, söz konusu madde de bu beyanı içeren hükme yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

⁸ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’nun geçici 7’nci maddesinin ikinci fıkrasının sonuna, 5797 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9’uncu maddesinde yer alan bu hüküm eklenmiştir (19.08.2008 tarih, 26972 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

⁹ 2008-73 Nolu 18–29 Yaş Aralığında Olan Erkek ve 18 Yaşından Büyük Kadın sigortalılardan Yeni İşe Alınanlara İlişkin İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşviki Genelgesi (01.08.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).

Kuruma bildirilmiş toplam sigortalı sayısının tespitinde; sosyal güvenlik destek primine tabi olarak bildirilmiş sigortalılar hesaplamaya dâhil edilecek, buna karşın aday çırak, çırak ve öğrenciler hesaplamaya dâhil edilmeyecektir.

Ortalama sigortalı sayısının tespiti sırasında, ay içinde Kuruma bildirilmiş toplam sigortalı sayısı, 01.07.2007 ila 30.06.2008 dönemlerine ilişkin yasal süresi içinde veya dışında Kuruma verilmiş her bir aya ilişkin asıl ve ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısından, iptal nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı düşülmek suretiyle tespit edilecektir.

Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmiş toplam sigortalı sayısının tespitine esas olan aylarda, sigortalının ay içinde işten ayrılması ve aynı ay içinde aynı işyerine tekrar başlamış olması halinde, bu sigortalı için aylık prim ve hizmet belgesinde iki ayrı kayıt yer alacağından, sigortalı sayısının tespitinde bu nitelikteki kayıtlardan mükerrer olan kayıtlar dikkate alınmayacaktır.

Ortalama sigortalı sayısının hesaplanması için gerekli olan, ay içinde Kuruma bildirilmiş sigortalı sayısının tespiti sırasında, çeşitli nedenlerle ay içinde çalışması bulunmayan ve ücret ödenmeyen (istirahat veya ücretsiz izin gibi nedenlerle aylık prim ve hizmet belgesinde sıfır (0) gün ve sıfır (0) kazançlı olarak kayıtlı) sigortalıların bulunması halinde, bu sigortalılar da hesaplamaya dâhil edilecektir.

Yine, ay içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmiş sigortalı sayısının tespitinde, ay içinde işe giren veya işten çıkan sigortalılar da hesaplamaya dâhil edilecektir.

2.2.3. İşsizlik Sigortası Fonundan Karşılancak İşveren Hissesi Sigorta Priminin Hesaplanması¹⁰

Öngörülen şartlara haiz sigortalıların işe girdiği tarihten itibaren belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden tahakkuk eden işveren hissesi sigorta priminin aşağıda belirtilen yüzdelerle dilimleri İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanacaktır.

- Birinci yıl için yüzde yüzü,
- İkinci yıl için yüzde sekseni,
- Üçüncü yıl için yüzde altmışı,
- Dördüncü yıl için yüzde kırkı,
- Beşinci yıl için yüzde yirmisi

Yukarıda belirtilen yüzdelerle dilimler, kapsama giren her bir sigortalının prime esas kazanç alt sınırı üzerinden tahakkuk eden işveren hissesi sigorta primi için ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

¹⁰ 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20' inci maddesi ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa geçici 7'nci madde eklenmiş olup, söz konusu madde de bu beyanı içeren hükme yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

01.07.2008 ile 30.06.2010 tarihleri arasında işe başlatılmasına ve öngörülen diğer şartları haiz olmasına rağmen sadece işe başlatıldıkları tarihte 18 yaşından küçük olanlar, işveren hissesi sigorta prim teşvikinden, 18 yaşını doldurduğu (bu durumun 01.07.2008 ile 30.06.2010 tarihleri arasında gerçekleşmesi kaydıyla) tarihten sonra yararlanılabileceğinden, bu nitelikteki sigortalılara ilişkin yüzdeler dilimlere 18 yaşını doldurdukları tarihten itibaren dikkate alınacaktır.

2.2.4. İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşvikinin Uygulanmadığı Yerler¹¹

• 01.10.2003 tarihinden sonra özelleştirme kapsamında devir alınan işyerleri hariç olmak üzere, mevcut ve faaliyette bulunan işyerlerinin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerde yeni işe başlama olarak değerlendirilmez.

• Mevcut bir işyerinin kapatılarak; değişik bir ad veya unvan ya da bir iş birimi olarak aynı faaliyette açılması veya çalışan sigortalıların bütün olarak devredilmesi halinde, bu işyerleri hakkında uygulanmaz.

• Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan, sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler hakkında uygulanmaz.

• Sosyal Güvenlik Kanunları gereğince yapılan kontrol ve denetimler sonucunda çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmede tespit edilen işyerleri hakkında bir yıl süreyle uygulanmaz.

• 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve uluslararası anlaşma hükümlerine tabi hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerden dolayı, işveren hissesi sigorta prim teşvikinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

• Kamu idarelerinin, işveren hissesi sigorta prim teşvikinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

• Sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalışanlar bu teşvikten yararlanamayacaktır.

• 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme (ARGE) Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun çeşidi seçilmek suretiyle düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden işsizlik sigortası primleri hakkında, işveren hissesi sigorta prim teşviki uygulanmayacaktır.

• İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanan sigorta primleri, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

¹¹ 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20' inci maddesi ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa geçici 7' nci madde eklenmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

2.3. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Prim Oranın İşveren Hissesinde Beş Puanlık İndirim¹²

5510 sayılı Kanununun 81'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendi 01.10.2008 tarihi itibarıyla işveren hissesinden beş puanlık indirim uygulaması yürürlüğe girmiştir.

2.3.1. Teşvik Kapsamına Giren İşverenler

5510 sayılı Kanununun 4/a kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılır. Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20'sidir. Bunun % 9'u sigortalı hissesi, % 11'i işveren hissesidir. Dolayısıyla, resmi nitelikteki işyerleri için söz konusu prim indiriminden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır¹³.

2.3.2. Teşvik Kapsamına Giren Sigortalılar

Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranının işveren hissesine ait kısımdan yapılması öngörülen beş puanlık indirimden, özel nitelikteki işyerlerinde, 5510 sayılı Kanununun 4/a kapsamında çalıştırılan ve uzun vadeli sigorta kollarına tabi bulunan sigortalılardan dolayı yararlanılabilecektir. Sadece kısa vadeli sigorta kollarına tabi bulunanlar beş puanlık prim indiriminden yararlanamamaktadır.

2.3.3. Teşvikten Yararlanmanın Şartları

Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinin işveren hissesinin beş puanlık kısmının Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin, muaccel sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması gerekmektedir. İşverenlerin muaccel borçlarının bulunup bulunmadığı hususu ise, her bir işyeri bazında ayrı ayrı değerlendirilecektir.

5510 sayılı Kanununun 81'inci maddesinde, muaccel sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmakla birlikte, söz konusu borçların çeşitli kanunlar gereğince yeniden yapılandırılmış veya tecil ve taksitlendirilmiş olması ve yapılandırma veya taksitlendirme işlemleri devam ediyor olması kaydıyla, söz konusu indirimden yararlanılabileceği öngörülmüştür.

¹² 2008-93 Nolu Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Prim Oranın İşveren Hissesinde Beş Puanlık İndirimi Genelgesi (13.11.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).

¹³ 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 24' üncü maddesi ile, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81' inci maddesinin birinci fıkrasına, (ı) bendi eklenmiş olup, söz konusu bent de bu beyanı içeren hükme yer verilmiştir (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

2.3.4. Diğer Teşvik Kanunlarından Yararlanan İşverenlerin Sigorta Prim İndiriminden Yararlanmalarına İlişkin Usul ve Esaslar

Diğer teşvik kanunlarına istinaden işveren hissesi sigorta prim teşviki uygulamasından yararlanmakta olan işverenlerin, teşvik kapsamına giren sigortalılarından dolayı aynı dönem için ve mükerrer olarak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranının işveren hissesine ait beş puanlık prim indiriminden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Buna karşın, diğer teşvik kanunlarından yararlanan işverenler, diğer teşvik kanunları kapsamına girmeyip söz konusu teşvik kapsamına giren sigortalılarına ilişkin düzenleyecekleri aylık prim ve hizmet belgelerini, muaccel borçları bulunmaması kaydıyla, 5510 sayılı Kanun türünü seçmek suretiyle gönderebileceklerdir.

3. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Teşvikler Ve Muhasebeleştirilmesi

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı 01.11.2005 tarih, 25983 sayılı Resmi Gazete’de, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayınlanmıştır¹⁴.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yoluyla işletmenin gerçek performansının belirlenebilmesini, işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır¹⁵.

3.1. TMS 20 Çerçevesinde Teşvikler ve Muhasebeleştirilmesi¹⁶

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz. Bazı hallerde devlet teşvikleri destek, süspansiyon ve prim olarak da adlandırılır.

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluştuğunda finansal tablolara yansıtılır:

- a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,

¹⁴ Gürbüz Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Ekim 2006, s. 10.

¹⁵ Remzi Örtün ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS)**, Ankara, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Mart 2009, s.324.

¹⁶ 8 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ (01.11.2005 tarih, 25983 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

Devlet teşvikinin elde edilme şekli teşvikin muhasebeleştirme yöntemini etkilemez. Devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde olsa da aynı şekilde muhasebeleştirilir. 5763 sayılı İstihdamı Teşvik Kanunu ile getirilen özürlü çalışanların teşviki, 18–29 yaş arası çalışanların teşviki ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda getirilen sigorta primlerinde beş puan indirimi teşviki tipik olarak devlete olan yükümlülüklerin azaltılmasına uygun bir teşvik türüdür.

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kar veya zarara yansıtılır¹⁷.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin; teşvikin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” olarak iki genel yaklaşım bulunmaktadır. TMS 18 Devlet teşvikleri “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır.

3.1.1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kar veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir¹⁹.

- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir²⁰. Bu yöntemde teşvikten yararlanmayan diğer işletmelere göre özkaynaklarının daha güçleneceği gerçeğinden hareket edilmektedir.

¹⁷ 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde 4 (28.11.2008 tarih, 27068 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

¹⁸ 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde5. (28.11.2008 tarih, 27068 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

¹⁹ 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde 6. (28.11.2008 tarih, 27068 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

²⁰ 8 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ (01.11.2005 tarih, 25983 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

3.1.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz²¹:

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kar 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 kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kar veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kar ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

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 kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

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

3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Teşvikler ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hâsılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla

²¹ 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde 7-8-9. (28.11.2008 tarih, 27068 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hâsılat kalemleri bu hesapta izlenir²². Bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi tekdüzen hesap planı içerisinde “602-Diğer Gelirler” hesabında takip edilecektir. Sosyal Güvenlik teşvikleri aşağıda isimleri geçen teşviklerin içerisinde yer almamakla beraber bu kategorideki teşviklere benzemektedir. Tekdüzen hesap planında ifade edilen teşvikler aşağıdaki gibidir:

- 602.00 İhracat Teşvik Primleri
- 602.20 Vade Farkları
- 602.30 Vergi İadeleri
- 602.40 Destekleme ve Fiyat İstikrar Primi
- 602.50 Navlun Primi
- 602.60 Alınan Sübvansiyonlar
- 602.90 Diğer Çeşitli Satış Gelirleri

Hesap, diğer gelir unsurlarının niteliğine göre ihtiyaca göre bölümlenebilir.

Tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin aşağıdaki paragrafta açıklanan tahakkuk için gereken ölçütleri taşıması halinde bu unsurun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade eder. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dahil edilmesini içerir. Tahakkuk ölçütlerine uyan ve bunları geçen kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidirler. Bu tür kalemlerin tahakkukunun muhtemel olması halinde, ne uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması, ne de notlar veya açıklayıcı bilgilerle bu durum düzeltilebilir.

Unsur tanımına giren bir kalem aşağıda belirtilen ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidir:

a) Unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.

b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmelidir.

Bir kalemin tahakkuk ettirilmek için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ve taşıması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verirken önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır. Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen bir başka unsurun, örneğin, bir gelir veya bir borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir²³.

²² Nalan Akdoğan – Orhan Sevilengül, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul, İSMMMO Yayınları 7, 6. Baskı, 1996, s. 435.

²³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, 2007, s.30-31.

4. Sosyal Güvenlik Kanunu İle Getirilen Teşviklerin Mevcut Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi

4.1. Özürlü Çalıştırılan Sigortalıların İstihdamına İlişkin Prim Teşviki

Örnek: X işletmesinde Ocak-2009 ayında 202 personel çalışmaktadır. Çalışan personellerden 8 tanesi 4857 sayılı İş Kanununun 30'uncu maddesine göre özürlü kapsamında işlem görmektedir. Özürlülerden 6 tanesi asgari ücret almaktadır ve diğerlerinin ücreti 1.000 TL.'dir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı %20'dir.

Tablo 4.1: 5763 Sayılı Yasaya Göre Yararlanılacak Özürlü Çalışan Sigortalı Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki Hesaplama Tablosu

Personel	Brüt Ücret	SSK Primi İşveren Payı	SSK Prim Teşvikine Esas Tutar	Teşvik Oranı	Teşvik Tutarı
Kontenjan (6 Kişi) 4 Kişi Asgari Ücret 2 Kişi 1.000,00 TL	4.664,00	932,8	799,2	%100	799,2
Kont. Fazlası (2 Kişi) 2 Kişi Asgari Ücret	1.332,00	266,4	133,2	%50	133,2
Toplam	5.996,00	1.199,2	932,4		932,4

Gelir Yaklaşımı esas alınarak "602 Diğer Gelirler Hesabı"nın kullanılmasına göre muhasebe kaydı:

...../...../2009

720 100 101 Personel Ücretleri Hs.	5.996,00	
720 100 102 Sigorta Primi İşveren Payı Hs.	1.199,2	
360 Ödenecek Vergiler ve Fonlar Hs.		935,38
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.		1.860,25
335 100 Personele Borçlar Hs.		4.399,57

...../...../2009

361 100 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	932,4	
602 100 Sigorta Primi İşveren Payı		
- Özürlü Teşvik Gelirleri Hs.		932,4

4.2. 18–29 Yaş Aralığında Olan Erkek ve 18 Yaşından Büyük Kadın Sigortalılardan Yeni İşe Alınanlara İlişkin İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşviki

Örnek: X işletmesinde Ocak–2009 ayı öncesinde 202 işçi çalışmakta iken ilgili ayda 5763 sayılı yasanın 20 maddesi kapsamında 5 yeni personel alınmıştır. Çalışan personellerden 2 tanesi asgari ücret almaktadır ve diğerinin ücreti 1.000.TL.’dir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı %20’dir.

Tablo 4.2: 5763 Sayılı Yasaya Göre “18 Yaşından Büyük ve 29 Yaşından Küçük Olanlar ile Yaş Şartı Aranmaksızın 18 Yaşından Büyük Kadınların İstihdamı” Kapsamında Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki Hesaplama Tablosu

Personel	Brüt Ücret	SSK Primi İşveren Payı	SSK Prim Teşvikine Esas Tutar	Teşvik Oranı	Teşvik Tutarı
Kapsamda 3 Kişi 1.000,00 TL	3.000,00	600,00	399,6	% 100	399,6
Kapsamda 2 Kişi x 666,00 TL	1.332,00	266,4	266,4	% 100	266,4
Toplam	4.332,00	866,4	666,00		666,00

Gelir Yaklaşımı esas alınarak “602 Diğer Gelirler Hesabı”nın kullanılmasına göre muhasebe kaydı:

...../...../2009	
720 100 101 Personel Ücretleri Hs.	4.332,00
720 100 102 Sigorta Primi İşveren Payı Hs.	866,4
360 Ödenecek Vergiler ve Fonlar Hs.	675,8
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	1.344,00
335 100 Personele Borçlar Hs.	3.178,6
361 100 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	666,00
602 200 4447 Sig. Primi İşv. Payı	
18–29 Yaş Teşvik Geliri Hs.	666,00

4.3. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Prim Oranın İşveren Hissesinde Beş Puanlık İndirim

Örnek: X işletmesinde Ocak–2009 ayı içinde 202 işçi çalışmaktadır. Bu çalışanlardan 8 tanesi özürlü, 5 tanesi 18–29 yaş teşvikinden yararlanmaktadır. Geri kalan 189 kişi 5 puan sigorta primi teşvikinden yararlanacaktır. 120 kişi asgari ücret, diğer çalışanlar aylık 1.000,00 TL brüt ücret almaktadır. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı %20'dir.

Tablo 4.3: 5763 Sayılı Yasaya Göre “Prim Oranları ve Devlet Katkısı” Kapsamında Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki Hesaplama Tablosu

Personel	Brüt Ücret	SSK Primi İşveren Payı	SSK Prim Teşvikine Esas Tutar	Teşvik Oranı	Teşvik Tutarı
Asgari Ücretli 120 Kişi x 666,00 TL	79.920,00	15.984,00	3.996,00	%5	3.996,00
Diğer Ücretli 69 Kişi x 1.000,00 TL	69.000,00	13.800,00	3.450,00	%5	3.450,00
Toplam	148.920,00	29.784,00	7.446,00		7.446,00

Gelir Yaklaşımı esas alınarak “602 Diğer Gelirler Hesabı”nın kullanılmasına göre muhasebe kaydı:

...../...../2009	
720 100 101 Personel Ücretleri Hs.	148.920,00
720 100 102 Sigorta Primi İşveren Payı Hs.	29.784,00
360 100 Ödenecek Vergiler ve Fonlar Hs.	23.231,5
361 100 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	46.835,4
335 100 Personele Borçlar Hs.	108.637,1
<hr/>	
361 100 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	7.446,00
602 300 5510 Sig. Primi İşv. Payı	
Devlet Katkısı Teşviki Hs.	7.446,00
<hr/>	

6. Sonuç

Türk sosyal güvenlik sisteminde getirilen teşvikler hem primlerin zamanında tahsili hem de işverenlerin maliyetlerini azaltma noktasında önemli bir etkiye sahiptir.

Özürlü ve eski hükümlü statüsünde çalıştırılan sigortalıların istihdamına ilişkin prim teşviki, 18–29 yaş aralığında olan erkek ve 18 yaşından büyük kadın sigortalılardan yeni işe alınanlara ilişkin işveren hissesi sigorta prim teşviki ve malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranının işveren hissesinden beş puanlık indirimi ile ilgili teşviklerin ana başlıklarının, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” kapsamında muhasebeleştirilmesi, devlet teşviklerinin açıklanmasıyla ilgili tanımlara uygun görülmektedir.

“TMS 20 Standardı”na göre devlet teşvikleri gelir yaklaşımı çerçevesinde gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak “Diğer Gelirler” genel başlığı altında veya alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilmektedir. Yine bu standartta Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı uygulaması da mevcuttur.

Türk muhasebe sisteminde Tek Düzen Muhasebe Sistemi bütün işletmeler de zorunlu olarak uygulanmaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde de Devlet teşvikleri “Diğer Gelirler” hesabı altında kaydedilerek izlenmektedir. TMS 20 Standardında Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda sermaye ve gelir yaklaşımının her ikisinin de uygulanabilme olanağı mevcut olmasına rağmen Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olması adına gelir yaklaşımının uygulanması benimsenmiştir. Bu yöntemle teşvikten yararlanmanın şarta bağlı olması gerçeğinden hareketle, işletmenin finansal tablolarına bakılarak teşvikten yararlanan tutarın gösterilmesi sağlanmaktadır. Buda yönetimin başarısını ortaya koyan bir gösterge olarak kabul edilebilir.

Kaynakça

- 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (28.11.2008 tarih, 27068 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 2008-73 Nolu 18–29 Yaş Aralığında Olan Erkek ve 18 Yaşından Büyük Kadın sigortalılardan Yeni İşe Alınanlara İlişkin İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşviki Genelgesi (01.08.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).
- 2008-77 Nolu Özürlü Sigortalıların İstihdamına İlişkin İşveren Hissesi Prim Teşviki Genelgesi (19.08.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).
- 2008-93 Nolu Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Prim Oranın İşveren Hissesinden Beş Puanlık İndirimi Genelgesi (13.11.2008 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).
- 2009-52 Nolu 18–29 Yaş Aralığında Olan Erkek ve 18 Yaşından Büyük Kadın Sigortalılardan Yeni İşe Alınanlara İlişkin İşveren Hissesi Sigorta Prim Teşviki Genelgesi (25.03.2009 tarih, **T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu**).
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu (08.09.1999 tarih, 23810 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 4857 sayılı İş Kanunu (10.06.2003 tarih, 25134 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (16.06.2006 tarih, 26200 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (26.05.2008 tarih, 26887 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 5797 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (19.08.2008 tarih, 26972 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 8 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ (01.11.2005 tarih, 25983 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- AKDOĞAN Nalan – SEVİLENGÜL Orhan, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul, İSMMMO Yayınları 7, 6. Baskı, 1996.
- AKTAN Coşkun Can, “Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri”, **Hak-İş Yayınları**, Ankara, 2001.
- GÖKÇEN Gürbüz ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Ekim 2006.
- ÖRTEN Remzi ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS)**, Ankara, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Mart 2009.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, 2007.
- ULU Cenk, “Türkiye’de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye”, http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html, Erişim Tarihi (16.11.2009).