

**2016 Ve 2017 Yılındaki Dzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun**  
**Kapsamındaki SGK Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca**  
**Muhasebeleştirilmesi<sup>1</sup>**

Dr. Öğr. Üyesi Hakan SELDÜZ<sup>2</sup>

Dr. Öğr. Üyesi M.Yılmaz İÇERLİ<sup>3</sup>

**Özet**

2008 yılında, 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun” ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik çok çeşitli teşvikler sağlanmıştir. 2016 yılında çıkarılan 6676 sayılı kanun ile 5746 sayılı kanunun bazı maddeleri değiştirilmiştir. 2017 yılında ise 5746 sayılı kanunun mevcut dzenleyici metinleri üzerinde bazı değişiklikler yapılmış ve bazı yeni dzenleyici metinler yayınlanmıştir. Böylelikle teşvikler daha cazip hale getirilmiş ve elde edilme şartları ile uygulama koşulları daha kolaylaştırılmıştir. TMS 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasında uygulanan muhasebe standardıdır. TMS 20’de teşvikin elde edilme biçiminin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemeyeceği belirtilmektedir. Nakden veya devlete karşı olan bir ykmllğn azaltılması şeklinde sağlanan teşviklerin aynı şekilde muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir.

5746 sayılı kanunda tanımlanan teşviklerden biri de SGK primi işveren payı desteğidir. Kanun uyarınca; Ar-Ge, yenilik ve tasarım merkezleri ile mevzuatta tanımlanmış kurumlar tarafından onaylanan projelerde çalışan personelin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan SGK primi işveren payının yarısı, belirlenmiş şartların yerine getirilmesi halinde Maliye Bakanlığı bütçesindeki ilgili ödenekten karşılanmaktadır.

Bu alışma 5746 sayılı kanunda tanımlanan SGK primi işveren payı desteğinin muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır. Farklı niteliklerdeki personele ait SGK primi işveren payı desteklerinin son dzenlemelere göre hesaplanması ve TMS 20 uyarınca muhasebeleştirme adımlarının gösterilmesi araştırmanın amacı olarak belirlenmiştir. Kanun, yönetmelik ve

---

<sup>1</sup> Bu makale 28-30 Nisan 2018 tarihleri arasında Antalya’da dzenlenen I. Uluslararası Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Sempozyumu’nda sunulan bildirinin geliştirilmiş halidir.

<sup>2</sup> Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, [selduz@gmail.com](mailto:selduz@gmail.com)

<sup>3</sup> Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, [yilmazicerli@yahoo.com](mailto:yilmazicerli@yahoo.com);

tebliğlerden oluşan mevzuat bütünü ile konu hakkındaki akademik çalışmalar üzerinde bir literatür taraması yapılmıştır. 5746 sayılı kanunda tanımlanan teşvik unsurları kısaca özetlendikten sonra SGK primi işveren payı desteği detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu desteğin hesaplanması ve defter kayıtları ile ilgili örnekler verilerek konu somutlaştırılmaya çalışılmış ve elde edilen çıkarımlar sonuç kısmında özetlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler** : Ar-Ge teşvikleri; 5746 sayılı kanun; SGK primi işveren payı desteği; TMS20.

**Jel Sınıflandırması** : H81, M41, M48, M49.

## **Recognition Of Ssi Premium Employer’s Share Support, Which is Within The Scope Of Law Number 5746, Pursuant To Tms 20 in Accordance With The Regulations in 2016 & 2017**

### **Abstract**

Multifarious incentives are provided for R&D, innovation and design activities with “The Law about Supporting R&D and Design Activities” numbered 5746, in 2008. Some articles of Law number 5746 was changed with Law number 6676 issued in 2016. In 2017, some changes were made over the present regulatory texts of Law number 5746 and some new regulatory texts were issued. Thus, incentives are made more attractive and also their acquisition circumstances and application conditions are made easier. TMS 20 is the accounting standard applied in accounting for, and in the disclosure of government incentives. It is indicated within TMS 20 that receiving manner of the incentive would not affect its accounting method. It is stated that incentives received either in cash or as a reduction of a liability to the government would be accounted for in the same manner.

One of the incentives identified in Law number 5746, is SSI premium employer’s share support. Pursuant to regarding law, half of SSI premium employer’s share that is calculated over the wages earned from related efforts of the staff -who are employed in R&D, innovation and design centers and in projects approved by organizations defined in regulations- is being paid from the related fund in Ministry of Finance’s budget, if specified requirements are met.

## 2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi

This paper comprises recognition of SSI premium employer's share support which is defined in Law number 5746. To demonstrate calculation -in accordance with recent regulations- and recognition steps -pursuant to TMS 20- of SSI premium employer's share supports for staff who have different qualifications, is set as objective of the study. A literature review is made over the legislations whole, which includes laws, by-laws and general communiques, and the related academic studies. SSI premium employer's share support is explained in details after incentive elements defined within Law number 5746 are briefly summarized. The subject is tried to be concretized by giving epitomes about calculation and book entries of this support and obtained implications are summarized in conclusion section.

**Key Words** : R&D incentives; Law number 5746; SSI premium employer's share support; TMS 20.

**Jel Codes** : H81, M41, M48, M49.

### Giriş

Türkiye’de, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri ile ilgili teşvik, destek ve hibelerin başvuru, onay, uygulama ve raporlama koşulları ve süreçleri hakkında mevzuatta en önde gelen yasa, 12 Mart 2008 tarihli ve 5746 sayılı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkındaki kanundur. Bu yasa ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım merkezleri ile projelerinde oluşan harcamalara yönelik hibeler, teşvikler, vergi muafiyetleri ve sosyal güvenlik destek payları sağlanmıştır. 1 Mart 2016 tarihli ve 6676 sayılı kanun ile tasarım faaliyetleri de kapsam içerisine alınmış ve destekler daha cazip hale getirilmiştir.

Türkiye’de, ücretli çalışan bireylerin bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri brüt ücret üzerinden, ilgili işin tanımlanmış risk düzeyine göre belirlenmiş bir oranda sigorta yani SGK primi hesaplanmakta; bunun bir kısmı bireyin brüt ücretinden kesilmekte bir kısmı da işveren tarafından ödenmektedir. İşveren tarafından ödenen kısma “SGK primi işveren hissesi” adı verilmektedir. 5746 sayılı kanunda tanımlanmış önemli teşviklerden biri de Ar-Ge, yenilik ve tasarım personeli ile destek personeli için sağlanan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) primi işveren hissesi teşvikidir. Buna göre; belirlenmiş kriterleri taşıyan Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile projelerinde doğrudan görev alan Ar-Ge, yenilik ve

tasarım personeli ile destek personelinin bu çalışmaları üzerinden tahakkuk eden sigorta primi işveren hissesinin yarısı Maliye Bakanlığı tarafından ödenmektedir.

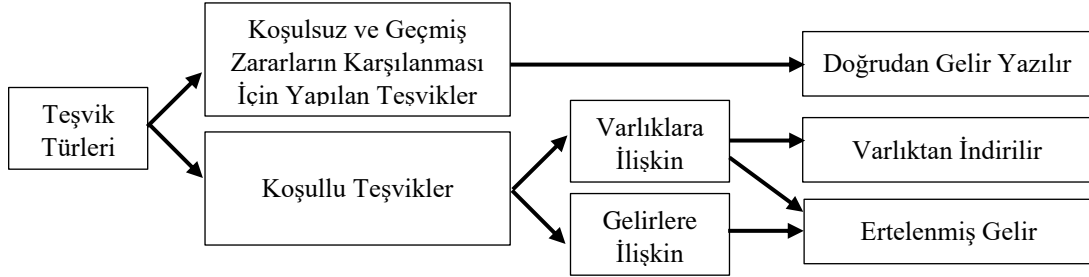
5746 sayılı kanunla sağlanan teşviklerden etkin şekilde yararlanabilmek için birçok farklı yasada konu edilen çok sayıda farklı koşulların yanı sıra; devlet teşvikleriyle ilgili olan Türkiye Muhasebe Standardı 20'de (TMS 20) ngrlen muhasebeleştirme süreçlerinin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, muhasebe hataları büyük bir risk yaratabilir. Zira sağlanmış desteklerin geri çekilmesi gündeme gelebilir. Üstelik söz konusu muhasebe hataları hile şeklinde yorumlanırsa bazı cezalar da uygulanabilir.

Devlet teşvikleri; geçmiş zararların karşılanmasına yönelik teşvikler, koşulsuz ve koşullu teşvikler olmak üzere temelde e ayrılır. Koşullu teşvikler, varlıklara ve gelire ilişkin teşvikler şeklinde iki farklı grupta sınıflandırılır. SGK primi işveren hissesi desteği, gelire ilişkin koşullu teşvik özelliklerini taşımaktadır. Devlet teşvikleri TMS 20'ye göre iki genel yaklaşımla muhasebeleştirilir. Sermaye yaklaşımında, sağlanan teşvikler bilanço odaklı bir bakışla, bir kaynak unsuru olarak zkaynaklar içerisinde ele alınır. Gelir tablosu odaklı bir bakış açısına dayanan gelir yaklaşımında ise elde edilen teşvikler bir gelir kalemi olarak değerlendirilir. Bu yaklaşımlardan biri benimsenerek teşvikler brüt veya net yöntemden birine göre kayıt altına alınır. Brüt yöntemde, sağlanan teşvik, teşvike konu olan faaliyetle ilgili giderlerden düşülmeden ayrı bir gelir kalemi olarak muhasebeleştirilir. Net yöntemde ise sağlanan teşvik, teşvikle elde edilen unsurun toplam değerinden indirilerek kayda alınır. Benimsenecek yaklaşım ve uygulanacak kayıt yönteminin teşvik türüne uygun olması önemlidir.

Bu alışma Türkiye'de Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik; gelire ilişkin koşullu teşviklerden SGK primi işveren hissesi desteğine ait hesaplamaları ve muhasebe kayıtlarını örneklerle somutlaştırmayı amaçlamaktadır. Çalışmada öncelikle genel anlamda devlet teşvik türleri özetlenmiş ve 5746 sayılı kanun ile sağlanan teşvikler kısaca tanıtılmıştır. Ardından, SGK primi işveren hissesi teşviki detaylı bir biçimde açıklanmıştır. Bu teşvikin mevzuata göre hesaplanması ve TMS 20 uyarınca gelire ilişkin koşullu teşviklerin muhasebeleştirilmesi hakkında teorik ereve verildikten sonra; farklı örneklerden hareketle uygulama adımları somutlaştırılmıştır.

## 1. Devlet Teşviklerinin Türleri ve 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan Destekler

Devlet teşvikleri Şekil 1'deki gibi temelde üç türden oluşur. Birincisi koşulsuz; ikincisi ise geçmiş zararların karşılanmasına yönelik teşviklerdir. Bunlar doğrudan gelir yazılır. Üçüncüsü koşullu teşviklerdir. Gelirlere ilişkin koşullu teşvikler ertelenmiş gelir; varlıklara ilişkin olanlar ise varlıktan indirim veya ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilir (Elitaş & Elitaş , 2010).



**Şekil 1:** Teşvik türleri ve muhasebeleştirme seçenekleri

**Kaynak:** Elitaş ve Elitaş (2010:130)

5746 sayılı kanunda nakdi veya aynı hibeler şeklinde “doğrudan” ve vergi, resim ve harç muafiyetleri ile vergi ve SGK primi indirimleri gibi “dolaylı” destek unsurları tanımlanmış ve konularına göre sınıflandırılmıştır. Kanunun uygulanması ve denetimine ilişkin usul ve esaslar 10.08.2016’da yayınlanan “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği” ve 14.02.2017’de yayınlanan “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile düzenlenmiştir.

Bu teşviklerinden yararlanabilmek bazı koşullara bağlıdır. Dolayısıyla Ar-Ge, yenilik ve tasarım teşviklerinin tümü koşullu teşvikler kapsamındadır. Örneğin, bir işletme Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarına yönelik destek talep edebilmek için bünyesinde kurulmuş olan Ar-Ge veya tasarım merkezlerine dair onaylı belge ve proje esaslı bir Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti yürütenler de ilgili kuruluşlarca düzenlenmiş olan proje sözleşmesini ibraz etmelidir. Sözü edilen yönetmelikte, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında tanımlanan harcamalar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- İlk madde ve malzeme giderleri.
- Amortismanlar.

- Personel giderleri.
- Genel giderler.
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler.
- Vergi, resim ve harçlar.

5746 sayılı kanun ve düzenleyici metinlerinde yer alan teşvik türlerinden bu çalışmanın konusuyla ilgili olanlar aşağıda özetlenmiştir.

### **1.1. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım İndirimi**

Kanunda belirtilen niteliklere sahip Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde gerçekteşen Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının tamamı için vergi indirimi sağlanmıştır. Bu harcamaların tutarları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; yukarıdaki esaslar dhilinde indirim konusu yapılabilir. Ayrıca bu harcamalar sonucunda elde edilen maddi veya gayri maddi varlıklar 213 sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Faaliyetler sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, yeniden değerleme oranında artırılarak sonraki hesap dönemlerinde indirilir.

### **1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki**

Bu teşvik, kamu personeli hariç olmak üzere; belirli kriterleri taşıyan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ve tanımlanmış kurumlar tarafından onaylanmış Ar-Ge veya tasarım projelerinde çalışan Ar-Ge, yenilik ve tasarım personeli ile destek personelini kapsar. Söz konusu personel ilgili çalışmaları karşılığındaki ücretlerinin belirli bir oranı için gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Hafta tatili, yıllık ücretli izin süreleri ve resmi tatil

**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Kısmi zamanlı çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile resmi tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz. Personelin eğitim alanı ve düzeyine göre farklı oranlarda uygulanan gelir vergisi stopajı teşviki Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1:** Ar-Ge, yenilik ve tasarım personeli ile destek personeline yönelik gelir vergisi stopajı teşviki

<b>İndirim tutarı nasıl hesaplanır?</b>	<b>Hangi eğitim alanı ve düzeyi için?</b>	<b>Ne oranda?</b>
“Ücretler – Asgari Geçim İndirimi” şeklinde hesaplanan Gelir Vergisi matrahına tahakkuk eden Gelir Vergisi tutarı	• Herhangi bir alanda doktora veya temel bilimlerde yüksek lisans	% 95
	• Herhangi bir alanda yüksek lisans veya temel bilimlerde lisans	% 90
	• Diğerleri	% 80

Bu teşvikten, toplam Tam süreli eşdeğer (TSE) Ar-Ge, yenilik veya tasarım personeli sayısının en fazla yüzde onu kadar destek personeli yararlanabilir. Küsuratlı sayılar bir üst sayıya tamamlanır. Destek personeli sayısı bu oranı aştığında, brüt ücreti en az olan destek personelinden başlanarak teşvik uygulanır. Brüt ücretleri aynı ise, teşvikin uygulanacağı personeli işveren belirler.

### **1.3. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği**

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile belirlenmiş kurumlar tarafından onaylanmış Ar-Ge veya tasarım projelerinde çalışan Ar-Ge, yenilik ve tasarım personeli ile destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Maliye Bakanlığı tarafından karşılanır. İşsizlik sigortası primi ise kapsam dışındadır; işsizlik sigortası primleri hakkında sigorta primi işveren hissesi desteği uygulanmaz.

#### **1.4. Damga ve Gümrük Vergisi ile Harç İstisnası**

Kanun kapsamındaki Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmamaktadır. Ar-Ge veya tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan; bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler ise damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmuştur.

#### **1.5. Temel Bilimler Alanından Mezun Ar-Ge ve Tasarım Personeli cret Desteği**

Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge, yenilik veya tasarım personeli istihdam eden Ar-Ge veya tasarım merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle BSTB tarafından karşılanır. Bu kapsamda her bir Ar-Ge veya tasarım merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge veya tasarım merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Küsuratlı çıkan sayılar bir üstüne tamamlanır.

## **2. Teşviklerin TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirilmesi**

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasında TMS 20 uygulanmaktadır. TMS 20'ye göre teşvikler, sermaye ve gelir yaklaşımları olmak üzere iki genel yaklaşıma göre muhasebeleştirilirken brüt veya net yöntemlerden biri kullanılır.

### **2.1. TMS 20'de Teşviklerin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Genel Yaklaşımlar**

TMS 20, fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunları



**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren  
Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

kapsamaz. Gelir veya kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman ve indirilmiş vergi oranları gibi; işletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zarar hesaplamada yararlanmak üzere sağlanan faydaları veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımlarını içermez. Devletin bir işletmeye iştiraki ve tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşvikleri de TMS 20'nin kapsamı dışındadır. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır.

Teşvikin kâr ya da zarar dışında ve bir çeşit kaynak yani pasif bir unsur şeklinde muhasebeleştirildiği yaklaşımdır. Sermaye yaklaşımını savunanlar; elde edilen teşvikin ticari faaliyet sonucunda kazanılmış bir gelir olmaması nedeniyle gelir tablosunda yer almaması gerektiğini ileri sürerler (Çırpan, 2010). Yararlanılan teşvik unsurlarını bilançoda izlemek bu unsurları aktifleştirmek yani bir varlık haline getirmek anlamına gelmektedir (Kara & Öztopçu, 2015). Bir varlık ise; gelir elde etmek ya da kaynak sağlamak yoluyla edinilebilir. Devlet teşviklerinin sermaye yaklaşımıyla değerlendirilmesi, sağlanan teşvikin bir gelir değil; bir tür kaynak olarak bilançoda gösterilmesi temeline dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, alınan teşvikler doğrudan özkaynaklar içerisinde kaydedilmeli ve alınan teşvik nedeni ile kazanılmış bir gelir bulunmaması hatta herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle; yararlanılan devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir (Zeytinoglu & Gönen, 2015). Bu yaklaşımın dayandığı gerekçeler TMS 20'de aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- (a) 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 ve
- (b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımında ise alınan teşvik, bir nevi gelir unsuru olarak değerlendirilerek bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler TMS 20'de aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- (a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- (b) 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 ve

(c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımını benimseyenler, sadece Őirket hissedarları tarafından konulan değerlerin zkaynaklar grubunda muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunurlar. Oysa devlet teşvikleri Őirket hissedarlarından değil; yabancı bir kaynaktan elde edilmektedir. Dolayısıyla gelir yazılmalarının en doğru uygulama olacağını varsayarlar (Çırpan, 2010). Bu yaklaşımında, devlet teşviklerinin; ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik ve oransal Şekilde kr ya da zarara alınması esastır. Sistematik dağıtım, gider tanıma kurallarından ikincisidir. Buna göre; birden fazla dönemde faydalanılan bir malın maliyeti, örneğin amortismanlar gibi dönemler itibariyle dağıtılır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (Kavcar, 2011).

## 2.2. Koşullu Teşvikler ve Gelire İlişkin Koşullu Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Koşullu teşviklerde, devletin belirlediği yükümlülüklerin yerine getirilmesi veya taahhüt edilmesi Őart koşulur. Varlıklara ve gelire ilişkin olmak üzere ikiye ayrılırlar (Zeytinoğlu & Gönen, 2015). Bunlar TMS 20'nin 3nc paragrafında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

**Varlıklara ilişkin teşvikler:** Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

**Gelire ilişkin teşvikler:** Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Varlıklara ilişkin teşviklerin amacı, işletmelerin belirli niteliklerdeki duran varlıkları edinmesini sağlamaktır. Bunlara; bir tarım işletmesinde modern bir sulama sistemi veya bir imalat işletmesinde kalite artırıcı bir makine (Onay, 2016) tesis etme maliyetlerinin belirli oranlarının karşılanması gibi örnekler verilebilir. Gelire ilişkin teşviklerin amacı ise devletin belirlediği alan ve konularda işletmeye ait giderlerin belirli oranlarda karşılanmasıdır (Tekşen, 2010). İstihdamı artırmak amacıyla tanımlanmış nitelikleri taşıyan personel için işverene ait bazı giderleri belirli oranlarda devletin karşılması veya muaf tutması gelire ilişkin teşvike örnektir (Bozdemir, 2010). Dolayısıyla, SGK primi işveren hissesi desteği de koşullu teşviklerden gelirlere ilişkin teşvik zellikleri

**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren  
Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

taşımaktadır. Çünkü bu gibi doğrudan veya dolaylı gelire ilişkin teşviklerle; işletmelerin ilgili harcamaları kısmen devlet tarafından karşılanır. TMS 20'nin gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu hakkındaki maddeleri aşağıdaki gibidir:

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

29A. İşletme, kâr veya zarar bileşenlerini TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)'in 81 inci Paragrafında tanımlandığı şekliyle bireysel gelir tablosu içerisinde gösterdiği takdirde, gelire ilişkin teşvikleri de, Paragraf 29'un gerektirdiği gibi, söz konusu bireysel gelir tablosu içerisinde gösterir.

TMS 20, gelire ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve sunumuyla ilgili olarak iki yönteme işaret etmektedir. Birincisi brüt yöntemdir. Brüt yöntemde, elde edilen teşvikler "602. Diğer Gelirler" veya uygun bir diğer gelir tablosu hesabına gelir olarak kaydedilerek gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise elde edilen teşvik, o teşviki sağlayabilmek için katlanılan giderlerden düşülerek kayıt altına alınır. Brüt ve net yöntemin gerekçeleri TMS 20'de aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

30. İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşvikin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.

TMS 20'de gelire ilişkin teşvikler için bu iki yöntemin kullanılabilirliği şöyle açıklanmıştır:

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

Finansal tabloların daha açıklayıcı ve gerçekçi bir görüntü sağlayabilmeleri için bu teşviklerin finansal tablolarda kendi değerleri ile gösterilmesi daha yararlı olabilir. Ulusan (2008), Bozdemir (2010), Çırpan (2010), Zeytinoglu ve Gönen (2015), Coşkun (2016) ve Onay (2016) gelirlere ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesinde bu yüzden brüt yöntemi daha uygun bulmuşlardır.

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT1) "60. Brüt Satışlar" hesap grubunu ve "602. Diğer Gelirler" hesabını aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir.

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını

gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlölüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

İşleyişi: Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir.

MSUGT1'deki açıklamalar gelire ilişkin teşvikler için 602 numaralı hesaba işaret etmektedir. Fakat TMS 20'de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu hakkında açıklamalar yapılan 29, 29A, 30 ve 31 numaralı paragraflar nedeniyle; bu teşviklerin 602 numaralı hesaba kaydedilmesinin finansal tabloların ilkelerine uygun olmadığı ileri sürülebilir. Zira bazı harcamaların karşılanması veya muaf tutulması anlamındaki bu teşvikler, esas faaliyet alanında bir gelir veya hasılat ya da nakit girişi sağlamaz (Bozdemir, 2010). Dolayısıyla, bu teşviklerin TMS 20'deki açıklamalara göre uygun bir başka hesapta izlenmesi; finansal tabloların daha gerçekçi bir görünüm sunmasına yardımcı olabilir.

Gelire ilişkin koşullu teşvikler sağlandığında ilgili aktif veya pasif hesaplara borç kaydı yapılabilir. Karşılığında hangi hesapların çalıştırılacağı ise teşvikin hangi yaklaşım ve yöntemle muhasebeleştirileceğine bağlıdır. Gelir yaklaşımı doğrultusunda, gelir tablosu hesaplarından “649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabına bir alt hesap açarak alacak kaydı yapılabilir. Sermaye yaklaşımındaysa, brüt yöntemde elde edilen teşvikten cari ve gelecek dönemlerdeki yararlanma durumuna göre, bilançonun pasifindeki “38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” veya “48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” hesap grupları kullanılabilir. Bunların içerisindeki boş hesap kodlarında uygun isimlerle oluşturulacak hesaplara alacak kaydı yapılabilir. Sermaye yaklaşımına göre hareket edildiğinde, brüt yöntemle teşvikin cari döneme isabet eden tutarı “38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” hesap grubunda uygun bir isimle oluşturulmuş hesaba borç kaydı yapılarak gelir tablosunun mevcut hesaplarından “649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının alacağına devredilebilir. Net yöntemde ise teşvikle bir varlık unsuru sağlanmışsa değer indirilerek aktifleştirilir. Eğer bir yükümlölük ya da giderin karşılanmasına yönelik bir destek sağlanmışsa; bir gelir tablosu hesabı kullanmaksızın ilgili yükümlölüğün veya giderin değerini doğrudan azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

### **2.3. Literatür Taraması**

Ulusan (2008) teşviklerin gelir yaklaşımı ve brüt yönteme göre ertelenmiş bir gelir unsuru olarak finansal durum tablosunda yabancı kaynaklar veya özkaynaklar içerisinde gösterilebileceğini dile getirmiştir. Ancak teşviklerin genellikle belirli koşullara bağlı olmasından hareketle yabancı kaynaklarda izlenmesinin daha doğru olacağını ifade etmiştir. Kabataş (2009) Sosyal Güvenlik Kanunu ile ilgili teşvikler hakkındaki çalışmasında “602. Diğer Gelirler” hesabını kullanmış ve gelir yaklaşımının benimsenmesinin muhasebe sistemiyle daha uyumlu olacağı sonucuna varmıştır.

Bozdemir (2010) istihdama yönelik sigorta primlerinin muhasebeleştirilmesini incelemiş ve brüt yöntemle “649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanılmasını önermiştir. Çırpan (2010) teşviklerin “602. Diğer Gelirler” altında muhasebeleştirilmesinin raporlama ve vergi konularında olumsuzluklar yarattığını belirterek “649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” veya “679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesapları ya da finansal durum tablosunda özkaynaklar grubu içerisinde muhasebeleştirilmesinin daha uygun olabileceğini ileri sürmüştür. Tekşen (2010) gelire ilişkin teşviklerin ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin finansal raporlarda gösterilecek şekilde muhasebeleştirilmesinin uygun olacağını vurgulamış ve “648. Devlet Teşviklerinden Gelir ve Kârlar” isimli bir hesabın kullanılmasını önermiştir. Teşviklerin belirli koşullara bağlı olarak elde edilmelerinden hareketle, gelir kaydedilerek ilgili gider hesaplarıyla karşılaştırılmalarının yerinde olacağını ifade ederek gelir yaklaşımı ve brüt yönteme işaret etmiştir. Teşviklerin finansal tablo dipnotlarında açıklanması ve nazım hesaplarda da takip edilmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Kavcar (2011) gelirlere ilişkin teşviklerle ilgili olarak sermaye ve gelir yaklaşımları ile brüt ve net yöntemler hakkında örnekler vermiş; teşviklerin kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesinin vergilendirme hesaplamaları açısından sorunlar getirdiğini belirtmiştir.

Küçükkahraman (2013) farklı teşvik türlerinin TMS 20 uyarınca muhasebeleştirilmesini inceleyerek sermaye ve gelir yaklaşımlarını karşılaştırmıştır. Gelire ilişkin teşvikler için gelir yaklaşımının, duran varlıklara ilişkin teşvikler için ise sermaye yaklaşımının benimsenmesinin daha doğru sonuçlar vereceğini; ancak ilk madde ve malzeme gibi

dönen varlık unsurlarına yönelik teşviklerin muhasebeleştirilmesinde her iki yaklaşıma göre de eksikliklerin ortaya çıktığını dile getirmiştir. Zeytinoğlu ve Gönen (2015) teşviklerin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirmelerinde, gelir yaklaşımına göre “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının kullanıldığını ve bunun vergilendirme sorunu yarattığını; amortismanına tabi olmayan bazı duran varlık kalemlerine dair parasal olmayan teşviklerin gelir tablosunda izlenmesinin ise işletmelerin daha fazla vergi yükümlülüğü ile karşılaşmalarına neden olduğunu iddia etmişlerdir. Sermaye yaklaşımının tercih edilmesi halinde ise teşviklerin özkaynak hesaplarında izlenmesi gerektiğinden bahsedildiğini ancak mevcut hesap grubunda teşviklere ilişkin bir hesap bulunmadığını belirtmişlerdir. Sermaye yaklaşımı için kısa ve uzun vadeli “Ertelenmiş Gelirler” hesaplarının açılmasını ve dönem sonlarında bu hesaplardaki ilgili tutarların cari döneme ait kısmının gelir tablosu hesaplarına devredilmesini önermişlerdir.

Kara ve Öztöpcü (2015) da gelir ve sermaye yaklaşımlarını kıyaslamışlardır. Kullanılan tüm devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre kayıt edilmesinde muhasebe sistemi açısından bir sıkıntı görülmediğini; fakat sermaye yaklaşımı tercih edildiğinde özkaynak hesaplarının kullanılması gerektiğini söylemişlerdir. Özkaynak hesap gruplarında teşvikler ile ilgili bir hesap bulunmadığından; “382. Alınan Devlet Teşvikleri Yardımları” isimli bir hesap önermişlerdir. Sermaye yaklaşımı ile kayıt yapan işletmelerin bu hesapları ne zaman gelir tablosuna aktaracakları hususunda açık bir bilgi bulunmadığını ifade etmişlerdir. Onay (2016) gelir yaklaşımı gerekçelerini daha tutarlı bulmuş ve brüt yöntemin daha uygun olduğu sonucuna varmıştır. Coşkun (2016) teşvik kapsamında elde edilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini araştırdığı çalışmasında, bu tip unsurlarla ilgili olarak sermaye yaklaşımının işletmeler için daha gerçekçi olduğu; teşvikle elde edilen duran varlıklar gelir yaklaşımıyla muhasebeleştirildiğinde işletmeler açısından ilave vergi yükü getirdiği sonucuna varmıştır.

### **3. SGK Primi İşveren Hissesi Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi Örneklere**

Bu başlık altında, daha önce mevzuat ve TMS 20 hakkında yapılan açıklamaların somutlaştırılabilmesi için farklı nitelikteki personel üzerinden bazı örnekler verilecektir.

**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

### 3.1. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Personeli SGK Primi İşveren Hissesi Teşviki Örneği

XYZ A.Ş. 5746 sayılı kanun kapsamına giren ve ilgili kurumlar tarafından onaylanmış bir Ar-Ge merkezine sahiptir. Bu merkezde araştırmacı olarak istihdam edilen doktora derecesine sahip bir mühendis, bu çalışması karşılığında aylık 7.000 TL brüt gelir elde etmektedir. Evli ve eşi çalışmayan iki çocuk sahibi bu personel için 2018 yılı asgari geçim indirimi (AGİ) tutarı 228,32 TL olarak belirlenmiştir. Gelir vergisi dilimi %15 olarak varsayılmıştır. Doktora derecesine sahip olanlar için gelir vergisi indirim oranı %95'tir. Söz konusu personel için yapılan hesaplamalar Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tabloda verilen hesaplamalar ışığında personele ilişkin tahakkuk eden giderler günlük defterde muhasebeleştirilirken; personele olan borcun hesaplanmasında teşvik ve indirim unsurları dikkate alınmaz. Dolayısıyla, personele olan borçlar hesabına kaydedilecek olan tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Personele Borç Tutarı = Brüt ücret – SGK primi işçi payı – İşsizlik sigortası işçi payı – Gelir vergisi tutarı – Damga vergisi tutarı + AGİ tutarı = 5.232.69 TL

**Tablo 2:** Örnek 1'e ait hesaplamaların özeti

<b>BORDRO UNSURLARININ HESAPLANMASI</b>		<b>Örnek 1</b>
<b>Brütten Nete İşçi Ücreti Hesaplaması</b>		
a) Brüt ücret		7.000,00
b) SGK primi işçi payı (a x 0,14)		980,00
c) İşsizlik sigortası primi işçi payı (a x 0,01)		70,00
d) Gelir vergisine tabi matrah (a-b-c)		5.950,00
e) Gelir vergisi tutarı (d x 0,15)		892,50
f) Mahsup edilecek AGİ tutarı		228,32
g) AGİ mahsubu sonrasında kalan gelir vergisi tutarı (e-f)		664,18
h) Gelir vergisi indirim oranı		0,95
i) Terkin edilecek gelir vergisi tutarı (g x h)		630,97
j) Damga vergisi tutarı (a x 0,00759)		53,13
k) Damga vergisi muafiyeti (i)		53,13
l) Vergi dairesine ödenecek gelir vergisi tutarı (g-i)		33,21
m) Kesintiler toplamı (b+c+e+j)		1.995,63
n) Net ücret (a-m)		5.004,37
o) İşçiye ödenecek net ücret + AGİ tutarı (n+f)		5.232,69
<b>İşverene Maliyetin Hesaplaması</b>		
p) SGK primi işveren payı (a x 0,205)		1.435,00
r) İşsizlik sigortası primi işveren payı (a x 0,02)		140,00
s) SGK primi işveren payı desteği (p x 0,50)		717,50
t) İşverene toplam maliyeti (a+p+r-s)		7.857,50

.../.../2018		Borç	Alacak
750. AR-GE GİDERLERİ		8.575,00	
750.02 Personel Ücret Giderleri	<u>8.575,00</u>		
750.02.01. Brüt Ücretler	7.000,00		
750.02.02. SGK Primi İşveren Payı	1.435,00		
750.02.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>140,00</u>		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		228,32	
AGİ	<u>228,32</u>		
335. PERSONELE BORÇLAR			5.232,69
Net Ücretler	5.004,37		
AGİ	<u>228,32</u>		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			945,63
Gelir Vergisi	892,50		
Damga Vergisi	<u>53,13</u>		
361. ÖDENECEK SOSYAL G. KESİNTİLERİ			2.625,00
SGK Primi İşçi Payı	980,00		
SGK Primi İşveren Payı	1.435,00		
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	70,00		
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>140,00</u>		

Gelir ve damga vergisi ile ilgili teşviklerin personelin hesabına devri ve kalan tutardan AGİ düşüldükten sonra vergi dairesine ödeme yapılması aşağıdaki gibi kaydedilir.

.../.../2018		Borç	Alacak
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		945,63	
Gelir Vergisi	892,50		
Damga Vergisi	<u>53,13</u>		
100. KASA			33,21
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			228,32
AGİ	<u>228,32</u>		
335. PERSONELE BORÇLAR			684,10
Gelir Vergisi İndirimi	630,97		
Damga Vergisi İndirimi	<u>53,13</u>		

Tekdüzen Hesap Planı'nda 382 ve 482 numaralı hesaplar boştur. Bu hesaplar için Küçükkahraman (2013) ile Kara ve Öztopçu (2015) "Alınan Devlet Teşvikleri"; Zeytinoğlu ve Gönen (2015) "Ertelenmiş Gelirler" ve Onay (2016) "Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları" isimlerini önermiştir. Ancak; ertelenmiş vergiler ve alınan teşviklerden kaynaklanan unsurların "Ertelenmiş Vergi ve Teşvik Gelirleri" isimli bir hesapta izlenmesinin daha uygun olabileceği düşünülebilir. Dolayısıyla 717,50 TL olarak hesaplanan SGK primi işveren hissesi teşvikinin ve SGK'ya yapılan ödemenin kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.



**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

.../.../2018	Borç	Alacak
361. ÖDENECEK SOSYAL G. KESİNTİLERİ	2.625,00	
SGK Primi İşçi Payı	980,00	
SGK Primi İşveren Payı	1.435,00	
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	70,00	
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>140,00</u>	
100. KASA		1.907,50
382. ERTELENMİŞ VERGİ VE TEŞVİK GELİRLERİ		717,50
SGK Primi İşveren Payı Teşviki		<u>717,50</u>

Gelir yaklaşımı doğrultusunda, SGK primi işveren hissesi teşviki aşağıdaki gibi gelir tablosu hesabına devredilebilir.

.../.../2018	Borç	Alacak
382. ERTELENMİŞ VERGİ VE TEŞVİK GELİRLERİ	717,50	
SGK Primi İşveren Payı Teşviki	<u>717,50</u>	
649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		717,50
SGK Primi İşveren Payı Teşviki		<u>717,50</u>

### 3.2. Destek Personeli SGK Primi İşveren Hissesi Teşviki Örneği

XYZ A.Ş. 5746 sayılı kanun kapsamına giren ve ilgili kurumlar tarafından onaylanmış bir Ar-Ge merkezine sahiptir. Bu merkezde destek personeli olarak istihdam edilen ön lisans derecesine sahip bir teknisyen, bu çalışması karşılığında aylık 2.500 TL brüt gelir elde etmektedir. Evli ve eşi çalışmayan bir çocuk sahibi bu personel için 2018 yılı asgari geçim indirimi (AGİ) tutarı 205,49 TL olarak belirlenmiştir. Bu personelin kriterlerine göre gelir vergisi indirim oranı %80'dir. İlgili hesaplamalar Tablo 3'te verilmiştir.

Tabloda verilen hesaplamalara göre tahakkuk eden personel giderleri günlük defterde muhasebeleştirilirken; personele olan borcun hesaplanmasında ilk etapta teşvik ve indirim unsurları dikkate alınmaz. Personele olan borçlar hesabına alacak kaydedilecek olan tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Personele Borç Tutarı = Brüt ücret – SGK primi işçi payı – İşsizlik sigortası işçi payı – Gelir vergisi tutarı – Damga vergisi tutarı + AGİ tutarı = 1.992,76 TL

**Tablo 3:** Örnek 2'ye ait hesaplamaların özeti

<b>BORDRO UNSURLARININ HESAPLANMASI</b>		<b>Örnek 1</b>
<b>Brütten Nete İşçi Ücreti Hesaplaması</b>		
a) Brüt ücret		2.500,00
b) SGK primi işçi payı (a x 0,14)		350,00
c) İşsizlik sigorsatsı primi işçi payı (a x 0,01)		25,00
d) Gelir vergisine tabi matrah (a-b-c)		2.125,00
e) Gelir vergisi tutarı (d x 0,15)		318,75
f) Mahsup edilecek AGİ tutarı		205,49
g) AGİ mahsubu sonrasında kalan gelir vergisi tutarı (e-f)		113,26
h) Gelir vergisi indirim oranı		0,80
i) Terkin edilecek gelir vergisi tutarı (g x h)		90,61
j) Damga vergisi tutarı (a x 0,00759)		18,98
k) Damga vergisi muafiyeti (i)		18,98
l) Vergi dairesine ödenecek gelir vergisi tutarı (g-i)		22,65
m) Kesintiler toplamı (b+c+e+j)		712,73
n) Net ücret (a-m)		1.787,28
o) İşçiye ödenecek net ücret + AGİ tutarı (n+f)		1.992,77
<b>İşverene Maliyetin Hesaplaması</b>		
p) SGK primi işveren payı (a x 0,205)		512,50
r) İşsizlik sigortası primi işveren payı (a x 0,02)		50,00
s) SGK primi işveren payı desteği (p x 0,50)		256,25
t) İşverene toplam maliyeti (a+p+r-s)		2.806,25

.../.../2018		Borç	Alacak
750. AR-GE GİDERLERİ		3.062,50	
750.02 Personel Ücret Giderleri			
750.02.01. Brüt Ücretler	2.500,00		
750.02.02. SGK Primi İşveren Payı	512,50		
750.02.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>50,00</u>		
136. DİğER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		205,49	
AGİ	<u>205,49</u>		
335. PERSONELE BORÇLAR			1.992,76
Net Ücretler	1.787,27		
AGİ	<u>205,49</u>		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			337,73
Gelir Vergisi	318,75		
Damga Vergisi	<u>18,98</u>		
361. ÖDENECEK SOSYAL G. KESİNTİLERİ			937,50
SGK Primi İşçi Payı	350,00		
SGK Primi İşveren Payı	512,50		
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	25,00		
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>50,00</u>		

Gelir ve damga vergisi ile ilgili teşviklerin personelin hesabına devri ve kalan tutardan AGİ düşüldükten sonra vergi dairesine ödeme yapılması aşağıdaki gibi kaydedilir.

**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

.../.../2018		Borç	Alacak
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		337,73	
Gelir Vergisi	318,75		
Damga Vergisi	<u>18,98</u>		
	100. KASA		22,65
	136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		205,49
	AGİ		<u>205,49</u>
	335. PERSONELE BORÇLAR		109,59
	Gelir Vergisi İndirimi	90,61	
	Damga Vergisi İndirimi	<u>18,98</u>	

512,50 TL'nin yarısından oluşan SGK primi işveren hissesi teşvikinin ve SGK'ya yapılan ödemenin kaydı aşağıda gösterilmiştir.

.../.../2018		Borç	Alacak
361. ÖDENECEK SOSYAL G. KESİNTİLERİ		937,50	
SGK Primi İşçi Payı	350,00		
SGK Primi İşveren Payı	512,50		
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	25,00		
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	<u>50,00</u>		
	100. KASA		681,25
	382. ERTELENMİŞ VERGİ VE TEŞVİK GELİRLERİ		256,25
	SGK Primi İşveren Payı Teşviki		<u>256,25</u>

SGK primi işveren hissesi teşviki, gelir yaklaşımı doğrultusunda aşağıdaki gibi bir kayıt vasıtasıyla gelir tablosu hesabına devredilir.

.../.../2018		Borç	Alacak
382. ERTELENMİŞ VERGİ VE TEŞVİK GELİRLERİ		256,25	
SGK Primi İşveren Payı Teşviki	<u>256,25</u>		
	649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		256,25
	SGK Primi İşveren Payı Teşviki		<u>256,25</u>

#### 4. Sonuç ve Tartışma

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine verilen önem ve bunlara yönelik sağlanan hibe, teşvik ve desteklerin gittikçe arttığı görülmektedir. Dolayısıyla gün geçtikçe daha fazla sayıda işletmenin bu desteklerden yararlanmaya başlayacağı ileri sürülebilir. Bu nedenle, ilgili desteklerin muhasebeleştirilmesi konusundaki çalışmaların da önem kazandığı söylenebilir. SGK primi işveren hissesi desteğinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusuna odaklanmış olan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

- 2.500 TL brüt maaşla çalıştırılan bir tek personel için bile aylık 256,25 TL ve yıllık 3.075,00 TL tutarındaki destek miktarı önemli bir tutardadır. Aynı şartlarda çalıştırılan on personel için bu rakam 30.750,00 TL edecektir. Bu tutar Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri sürdüren işletmeler ve özellikle de KOBİ'ler için oldukça

önemli bir miktardır. Ancak bu destekten istifade edebilmek için hesaplama ve muhasebeleştirme adımlarının mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu alışma ile bu gerekliliğe de vurgulama yapılmış ve adımlar net bir şekilde ortaya konulmuştur.

- Hesaplama ve muhasebeleştirme adımları sırasında Ar-Ge ve tasarım personeli ile destek personelinin TSE sayılarına dikkat edilmelidir.
- İşsizlik primi işveren hissesi bu teşvik kapsamında değildir. Hesaplamalar yapılırken buna dikkat edilmesi gerekir.
- Mevzuat ve TMS 20'ye göre SGK primi işveren hissesi desteği sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımından biri tercih edilerek muhasebeleştirilebilir.
- Sermaye yaklaşımı tercih edildiğinde; SGK primi işveren hissesi desteğinin "382. Ertelenmiş Vergi ve Teşvik Gelirleri" ismi ile açılacak bir hesaba kaydedilmesi ve oradan da desteğin koşulları tam olarak yerine getirildiğinde mevzuatta işaret edilen "549. Özel Fonlar" hesabına devredilmesi uygun görünmektedir.
- Gelire ilişkin koşullu bir teşvik olan SGK primi işveren hissesi desteğinin brüt yöntemle ve ertelenmiş gelir olarak kaydedilmesi daha gerçekçi görünmektedir.
- SGK primi işveren hissesi teşvikinin gelir yaklaşımıyla muhasebeleştirilmesinde Kabataş (2009) ve Kavcar (2011) MSUGT1'in işaret ettiği "602. Diğer Gelirler" hesabını kullanmışlardır. Tekşen (2010) "648. Devlet Teşviklerinden Gelir ve Kârlar"; Küçükkahraman (2013), Kara ve Öztopçu (2015) ile Onay (2016) "643. Devlet Teşvik Gelirleri" isimli hesapları önermişlerdir.
- 643 ve 648 numaralı hesaplar hâlihazırda "Komisyon Gelirleri" ve "Enflasyon Düzeltme Kârları" için kullanılmaktadır. Bu nedenle; Bozdemir (2010), ırpan (2010) ve Zeytinoğlu ve Gönen'in (2015) önerdiği "649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabı altında açılacak bir yardımcı hesabın kullanılması daha yerinde olabilir.
- Gelir yaklaşımı tercih edildiğinde "649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında biriken tutarların dönem karı veya zararı hesaplanırken dikkate alınmaması; bu tutarın vergi istisnası bir gelir kalemi olarak ele alınması önem taşımaktadır.
- Mevzuatta belirtilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım indirimi hesaplanırken gelire ilişkin koşullu bir teşvik olan SGK primi işveren hissesi desteği bu tutardan

**2016 Ve 2017 Yılındaki Düzenlemelere Göre 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sgk Primi İşveren  
Payı Desteğinin Tms 20 Uyarınca Muhasebeleştirilmesi**

düşülmeli ve indirim tutarı vergi beyannamesinde ilgili satıra yazılmalıdır.

- Gelir yaklaşımı tercih edildiğinde “649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında biriken ve dönem karı ya da zararı hesaplamasına dâhil edilmeyen tutarların, dönem sonlarında dönem kârı ile birlikte “590. Dönem Net Kârı” yerine; “549. Özel Fonlar” hesabına aktarılması uygun olabilir. Böylelikle finansal tabloların daha gerçekçi bir görüntü sunmasına katkıda bulunulabilir.
- Bu bağlamda, ilgili teşvikin nazım hesaplarla da takip edilmesi; karmaşayı ve hata olasılığını azaltarak büyük kolaylık sağlayabilir.

### **5. Kaynakça**

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun, Kabul Tarihi: 28.02.2008. 26814 Numaralı 12.03.2008 Tarihli Resmi Gazete.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği. 29797 Numaralı 10.08.2016 Tarihli Resmi Gazete.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 4). 29843 Numaralı 30.09.2016 Tarihli Resmi Gazete.

5 Seri No’lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği. 29843 Numaralı 30.09.2016 Tarihli Resmi Gazete.

6 Seri No’lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği. 29843 Numaralı 30.09.2016 Tarihli Resmi Gazete.

Bozdemir, E. (2010). İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (Tms-20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), 93-116.

Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2193-2207.

- Çırpan, E. (2010). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri Açısından Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Elitaş, C., & Elitaş , B. (2010). *Tms Tfrs Yorumlar ve Örnek Uygulamalar (1 b.)*. Ankara: Gazi Kitabevi. doi:ISBN: 9786055543266
- Kabataş, Y. (2009). Sosyal Güvenlik Kanunu ile Getirilen Bazı Teşviklerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS 20) Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 27 (2). 413-427.
- Kara, S. & Öztopçu, D. (2015). TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi. *World of IFRS, Ekim-2015 Özel Sayı*. 10-29
- Kavcar, B. (2011). TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir İşletmede Uygulanması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Küçükkahraman, B. (2013). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3). 31-45
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 29 (2). 431-453.
- Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Zeytinoğlu, E. & Gönen, S. (2015). Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45. 175-189