

**T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE BİLİM DALI**

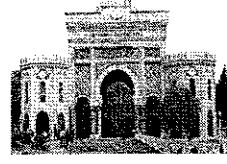
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DEVLET TEŞVİKLERİNİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE  
MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE  
SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ  
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Erdal ÇIRPAN  
2501070487**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Nazlı KEPÇE YÖNET**

**İstanbul, 2010**



### TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında ders dönemindeki Eğitim- Öğretim Programını başarı ile tamamlayan **2501070487** numaralı **ERDAL ÇIRPAN**'ın hazırladığı "**DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**" konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **23.11.2010 Salı** günü saat **14.30**'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin .....**KABUL**.....'ne\* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF DR FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF DR RECEP PEKDEMİR	KABUL	
DOÇ DR LERZAN KAVUT	KABUL	
YRD DOÇ DR NAZLI KEPÇE YÖNET	KABUL	
YRD DOÇ DR SERRA EREN SARIOĞLU	KABUL	

# **DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**ERDAL ÇIRPAN**

## **ÖZ**

Türkiye’de muhasebe ve raporlama konusu birçok kurum tarafından ele alınmış, farklı kurumlar tarafından yapılan çalışmalar, ülke içerisinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum, şirketlerin finansal tablolarını TMS, SPK, BDDK, MSUGT ve Tekdüzen Hesap Planı gibi birden fazla muhasebe sistemine göre düzenlemek zorunda kalması gibi bir sonucu da beraberinde getirmiştir.

Türk muhasebe hukuku içerisinde birden fazla farklı muhasebe sistemi oluşmasına rağmen, Türkiye’de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama, genel olarak vergi mevzuatına göre ve vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak yapılmaktadır.

Nitekim, Maliye Bakanlığı (MB) tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmış olan ve 26.12.1992 tarihinde Resmi Gazete (RG)’de yayınlanarak 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren 1 sıra no.lu MSUGT’de; işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri belirtilmiş olup, vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulmasının kanuni bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacağı da ilgili tebliğin V. Bölümünde belirtilmektedir.

Bu çalışmada, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Raporlanması Konusu, Türkiye Muhasebe Standartları ve 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmaya ve iki uygulama arasındaki farklılıklar ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

**A COMPARISON REGARDING ACCOUNTING OF THE  
GOVERNMENT GRANTS FROM ASPECTS OF TURKISH  
ACCOUNTING STANDARDS AND GENERAL  
ANNOUNCEMENT FOR ACCOUNTING SYSTEM  
APPLICATION**

**ERDAL ÇIRPAN**

**ABSTRACT**

In Turkey, the theme of accounting and reporting has been investigated and studied by different organizations, thus leading the emerging of a system with multiple accounting standards. The application of this system caused the companies to arrange their financial tables separately according to these different standards stated by Turkish Accounting Standards, Capital Market Boards, Banking Regulation and Supervision Agency, General Notifications of the Accounting System Application and Uniform Charts of Accounts,

Although there has been different accounting systems implemented within the Turkish Accounting Law, all practices and financial reporting in Turkey has generally been conducted according to the taxation law and taking into consideration the priority to identify the taxable income.

Indeed the special provisions under the tax law to be taken into account as an obligation at the state of determining the taxable income for all companies as, it has been stated by the Ministry of Finance (MB) by the Tax Procedure Law No. 213 's (TPL) 175 and 257 bis made pursuant to the Official Gazette on 26.12.1992, which entered into force on 01.01.1994 published in the 1st General Notifications of the Accounting System.

Additionally, it has been stated in the V. section of the relevant notification that punitive actions according to the Tax Code No. 213 with No. 3568 on Public Accountants, Public Accountants Financial Advisors and Certified Public

Accountancy Act to be implemented to whom disobeying the obligation to apply the stated accounting procedures and principles.

The Subject of Accounting for Government Grants and Reporting of Financial Statements with regards to Turkish Accounting Standards and the 1st General Notifications of the Accounting System has been studied in order to reveal the differences between the two applications.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunda uyulması gereken usul ve esaslar, hem “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*” standardı açısından hem de 1 sıra no.lu “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*” açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Örnek uygulamalarla açıklamalar desteklenmeye çalışılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları konuya ilkesel açıdan yaklaşırken, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği konuyu vergisel öncelikler dikkate alınarak ele almıştır. Bu çalışmada her iki uygulama arasındaki farklılıkların ortaya çıkarılması suretiyle mevcut işleyiş içerisindeki aksaklıkların giderilmesine katkı sağlamak amaçlanmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında desteğini ve katkılarını esirgemeyen danışman hocam Yrd.Doç.Dr.Nazlı Kepçe YÖNET’ e, çalışmanın her aşamasında ki değerli görüşleri için sayın büyüğüm Kıral Aydın AKSOY’a, çalışma sırasında ihtiyaç duyduğum çalışma ortamının hazırlanması konusunda bana her türlü desteği veren sayın büyüğüm Bülent KARABIYIK’a, manevi desteğini benden esirgemeyen sayın Başaran KORKUT’a, aileme ve katkıları ile çalışmanın sonuçlandırılmasında emeği geçen tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İstanbul, 2010

Erdal ÇIRPAN

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	III
ABSTRACT.....	V
ÖNSÖZ.....	VII
İÇİNDEKİLER.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Teşvik Kavramı.....	3
1.2. Teşviklerin Amaçları.....	3
1.3. Teşviklerin Temel Özellikleri.....	4
1.4. Teşviklerinin Sınıflandırılması.....	5
1.4.1. Teşviklerin Kullanılan Araçlara Göre Sınıflandırılması.....	5
1.4.2. TMS-20 Açısından Teşviklerinin Sınıflandırılması.....	7
1.5. Devlet Yardımı Kavramı.....	7
1.6. Muhasebe Standartları.....	8
1.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Nedenleri.....	9
1.8. Muhasebe Standartlarının Önemi.....	10
1.9. Muhasebe Standartlarının Sahip Olması Gereken Nitelikler.....	11
1.10. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Nedenleri.....	12
1.11. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	14
1.12. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırma İhtiyacını Doğuran Nedenler.....	16
1.13. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırma Sürecinde Karşılaşılan Zorluklar.....	18
1.14. Türkiye’de Standartların Oluşturulma Süreci.....	19
1.15. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	24
1.16. MSUGT’nin Amaçları.....	25



1.17. MSUGT İle Yapılan Düzenlemelerin Niteliği.....	25
1.18. MSUGT ile Yapılan Düzenlemenin Kapsamı.....	26
1.19. MSUGT'nin Vergi Mevzuatı İle İlişkisi.....	27

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN**  
**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİ**  
**UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN**  
**KARŞILAŞTIRILMASI**

2.1. TMS-20 Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.....	28
2.1.1. TMS-20 Standardının Gelişimi.....	28
2.1.2. Standardın Kapsamı.....	30
2.1.3. Standardın Amacı.....	31
2.1.4. Standartta Geçen Temel Kavramlar.....	31
2.1.5. Muhasebeleştirme ve Sunum.....	32
2.1.6. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılma Zamanı.....	33
2.1.7. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılırken Uyulması Gerekli Hususlar.....	38
2.1.8. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İle İlgili Yaklaşımlar.....	38
2.1.8.1. Sermaye Yaklaşımı.....	39
2.1.8.2. Gelir Yaklaşımı.....	41
2.1.9. Teşviklerin Sınıflandırılması.....	46
2.1.9.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri.....	46
2.1.9.1.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Sunumu.....	46
2.1.9.2. Gelire İlişkin Devlet Teşvikleri.....	51
2.1.9.2.1. Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Sunumu.....	51
2.1.9.3. Varlıklara ve Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Birarada Olması Durumunda Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması....	56

2.1.9.4.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi.....	60
2.1.9.4.2. Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi.....	61
2.1.10. Devlet Yardımları ve Finansal Tablolarda Açıklanması.....	62
2.1.11. Diğer Açıklamalar.....	63
2.1.12. Geçiş Hükümleri.....	64
2.2. MSUGT’ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması.....	64
2.2.1. Muhasebeleştirilme ve Raporlama.....	65
2.2.2. Teşviklerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	67

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Uygulamaya İlişkin Açıklamalar.....	70
3.2. Uygulamanın “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” Kapsamında Çözümü.....	79
3.2.1. Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm.....	79
3.2.1.1. Sermaye Yaklaşımına Göre Sonuç.....	88
3.2.2. Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm.....	90
3.2.2.1. Gelir Yaklaşımına Göre Sonuç.....	99
3.3. MSUGT’ye Göre Çözüm.....	101
3.3.1. MSUGT’ye göre Sonuç.....	109
3.4. Sonuçların Karşılaştırılması.....	111
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>114</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>117</b>
<b>EK-1: Teşvik’in Gelir Yazılmasına İlişkin Gelir İdaresi Tarafından Verilmiş Özelge Örneği.....</b>	<b>122</b>

<b>EK-2: Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesinin Hesaplanması.....</b>	<b>123</b>
---------------------------------------------------------------------	------------

## KISALTMALAR

<b>age</b>	Adı geçen eser
<b>AISG</b>	Accountants International Study Group (Muhasebecilerin Uluslar arası Çalışma Grubu)
<b>Ar-Ge</b>	Araştırma Geliştirme
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BM</b>	Birleşmiş Milletler
<b>DİEB</b>	Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı
<b>DPTB</b>	Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı
<b>DFİF</b>	Destekleme Fiyat İstikrar Fonu
<b>EU/AB</b>	Avrupa Birliği/Europe Union
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>GAAP</b>	General Accepted Accounting Principles
<b>GTİP</b>	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>Hs.</b>	Hesabı
<b>IAS/UMS</b>	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu)
<b>IFAC/UMF</b>	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>IFRS/UFRS</b>	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)

<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü)
<b>İİBF</b>	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
<b>KOSGEB</b>	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>Ltd.</b>	Limited Şirketi
<b>MB</b>	Maliye Bakanlığı
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>OGS</b>	Organize Sanayi Bölgesi
<b>RG</b>	Resmi Gazete
<b>SGK</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SSK</b>	Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>Şb.</b>	Şube
<b>Şti.</b>	Şirketi
<b>TC</b>	Türkiye Cumhuriyeti
<b>TCMB</b>	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TDMS</b>	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
<b>THP</b>	Tekdüzen Hesap Planı
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜBİTAK</b>	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>Vb.</b>	Ve Benzeri
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketliliğinin hız kazanması tüm dünyada uluslararası yatırımların artmasına neden olmuş, bu durum bazı riskleri de beraberinde getirmiştir. Bu risklerin en önemlisi ülkelerin muhasebe ve raporlama sistemlerinin birbirinden farklı olması nedeniyle finansal tabloların yeterince anlaşılabilmesi ve bunun sonucu olarak da yatırım kararlarının hatalı olması riskidir.

Uluslararası Muhasebe Standartları bu riskleri ortadan kaldırmak amacıyla yapılan çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu standartlar ,uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşmasını sağlamıştır. Ancak ülkelerin vergi kanunları vergi matrahının tespitinde muhasebe standartlarının aksine farklı uygulamaları da kabul edebilmektedir. Bu sebeptir ki ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uygulama farklılıkları tam anlamıyla ortadan kaldırılamamaktadır.

Ülkemizde de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama, genel olarak vergi mevzuatına göre ve vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı (MB) tarafından,

Nitekim MB tarafından 213 sayılı VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmış olan ve 26.12.1992 tarihinde RG'de yayınlanarak 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren 1 sıra no.lu MSUGT'de; işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri belirtilmiş olup, vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulmasının kanuni bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir.

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacağı da ilgili tebliğin V. Bölümünde belirtilmektedir.

Bu çalışma; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunu hem “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*” kapsamında, hem de “*1 sıra no’lu MSUGT ve Türk Vergi Kanunları*” açısından ele alarak, iki uygulama arasındaki farkları ortaya çıkarmayı ve bu farklılıkların giderilmesi amacıyla yapılacak inceleme, araştırma ve çalışmalara yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Bu amaçla yapılan çalışma üç bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde kavramsal çerçeve kapsamında devlet teşvikleri, muhasebe standartları ve MSUGT ile ilgili genel tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu hem TMS hem de 1 sıra no’lu MSUGT ve Türk Vergi Kanunları açısından ele alınmış ve örnek uygulamalarla konunun anlaşılabilirliği pekiştirilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölüm de ise konu ile ilgili kapsamlı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.



# I. BÖLÜM

## KONUVA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde teşvik, devlet yardımı ve muhasebe standartları kavramları üzerinde durulacak ve bu başlıklar ile ilgili teorik açıklamalara yer verilecektir.

### 1.1. Teşvik Kavramı

Teşvik kavramının literatürde birçok tanımı yapılmıştır. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan tanıma göre teşvik; “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek ve özendirmelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup>

20 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nın 3. paragrafında ise teşvik “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili olarak belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>2</sup>

### 1.2. Teşviklerin Amaçları

Teşvikler; ülkelerin benimsedikleri ekonomi politikalarına ve gelişmişlik düzeylerine göre farklı amaçlarla uygulamaya konulabilmektedirler.

Gelişmekte olan ülkelerde teşvikler ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkânlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi amaçlarla uygulamaya konulurken, Gelişmiş ülkelerde teşvik; rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye

---

<sup>1</sup> Hikmet Ulsan, “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Cilt:22, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Temmuz 2008, Sayı:2, s.416

<sup>2</sup> TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, TMSK Yayınları-5, 2010, s.518

kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlarla uygulamaya konulmaktadır.<sup>3</sup>

Genel olarak teşviklerle gerçekleştirilmek istenen amaçları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;<sup>4</sup>

- Belirli bölgelerde ekonomik faaliyetlerin teşviki veya işletmelerin belirli bir bölgede kurulmalarının özendirilmesi,
- Piyasanın tek başına sunmayacağı hizmetlerin sağlanabilmesi,
- Belirli sanayi kollarındaki düşüşün yavaşlatılması (kömür ve demir-çelik sanayi gibi),
- Doğal olaylara bağlı dalgalanmaların azaltılması (tarımda olduğu gibi),
- Belirli üretici gruplarının gelir düzeylerinin korunması (tarımsal üreticiler gibi),
- Belirli gruplarda (genç, kadın ve engelliler gibi) istihdamın teşvik edilmesi,
- Yerli işletmelerin piyasa paylarının diğer ülke işletmelerine göre artırılması,
- Araştırma Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin artırılması ve çevrenin korunması gibi piyasa mekanizmasının zayıf olduğu konuların desteklenmesi.

### 1.3. Teşviklerin Temel Özellikleri

Teşviklerin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;<sup>5</sup>

- Teşvikler, devlet tarafından verilir.

---

<sup>3</sup> Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yaklaşımları**, T.C.Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, (Çevrimiçi) [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_33.pdf), 23.08.2010, s.8

<sup>4</sup> Mustafa Özçam, **Ekonomide Teşvikler ve Türkiye’de ki Durum**, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Ankara 2003, s.1.

<sup>5</sup> Duran, a.g.e., s.7

- Teşvikler, genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilmektedir.
- Teşvikler, devlete bir maliyet yükler. Bu, (a) nakdi teşviklerde ucuz kredi ve hibeler yoluyla yapılan transferler nedeniyle kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi, (b) vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir devlet gelirinun bağışlanmasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir.
- Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir “yararı” ifade eder.
- Teşvikler, yatırımın mahiyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacıyla dönük olarak kullanılır.
- Teşvikler, dolaylı veya dolaysız verilebilir.
- Teşvikler, açık veya gizli olabilir.

#### **1.4. Teşviklerinin Sınıflandırılması**

Teşvikleri amaçlarına göre kapsamlarına göre, kullanılan araçlarına göre kaynaklarına göre ve veriliş aşamalarına göre birçok farklı şekilde sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Ancak, konu muhasebeleştirme ve raporlama açısından ele alınacak olursa teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılmaya tabi tutulması en uygun yaklaşım olacaktır.<sup>6</sup>

##### **1.4.1. Teşviklerin Kullanılan Araçlara Göre Sınıflandırılması**

Teşvikler kullanılan araçlara göre; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olmak üzere 5 farklı grupta sınıflandırılırlar. Bu sınıflandırmayı kısaca açıklamaya çalışalım.<sup>7</sup>

**a) Parasal Teşvikler:** İşletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla verilen teşviklerdir. Bu teşvikler karşılıksız olabileceği gibi karşılıklı olarak da verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler, direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim

---

<sup>6</sup> Duran, a.g.e., s.23

<sup>7</sup> Ulsan, a.g.e., s.417-418

şeklinde de olabilir. Ayrıca bu teşvikler doğrudan varlık alımı ile ilgili olabileceği gibi gelir sağlamaya yönelik de olabilir. Karşılıksız parasal teşviklere Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan bilgisayar yazılımı desteği örnek olarak gösterilebilir.

Karşılıklı parasal teşvikler, devletin bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere piyasadaki cari faiz haddinden daha düşük bir faizle sağladığı kredi teşvikleridir. Kredi teşvikleri düşük faizli yardımlar şeklinde olabileceği gibi sadece anaparanın vade sonunda ödenmesini öngören faizsiz yardımlar şeklinde de olabilir. Bu teşviklere 2006/3 no.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında sağlanan faiz desteği örnek olarak verilebilir.

**b) Aynı Teşvikler:** Devletin karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yaptığı aynı yardımlardır. Karşılıksız aynı teşviklere, 2004/7513 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konan Organize Sanayi Bölgelerinde Yer Alan Parsellerin Gerçek ve Tüzel Kişilere Bedelsiz Tahsisine İlişkin Yönetmelik kapsamında bedelsiz yatırım yeri tahsisi örnek olarak gösterilebilir.

**c) Vergi Teşvikleri:** Bu teşvikler bazı sektörlerin desteklenmesi amacıyla düşük vergi oranları uygulanması, vergi istisna ve muafiyetleri tanınması, vergiye tabi gelirden bazı indirimlerin yapılmasına izin verilmesi ve zarar mahsubu gibi teşviklerdir. Bu teşviklere 2006/3 no.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında gümrük vergisi muafiyeti örnek olarak verilebilir.

**d) Garanti ve Kefalet Teşvikleri:** Bu tür teşvikler devletin bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere borç temini için garanti vermesi yani bir anlamda onlara kefil olmasıdır. Bu teşviklere, Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma A.Ş. tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelere finans kurumlarından aldıkları krediler için istenen teminat garantisi ya da kefaletleri hizmetinin sunulması örnek olarak gösterilebilir.

**e) Diğer Teşvikler:** Bu tür teşvikler devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri vb. konularda yardımlar) sunulması gibi teşviklerdir. Bu teşviklere örnek olarak, KOSGEB tarafından genç girişimci geliştirme programları kapsamında ücretsiz olarak verilen eğitim programları gösterilebilir.

#### **1.4.2. TMS-20 Açısından Teşviklerinin Sınıflandırılması**

TMS-20’de teşvikler, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve gelire ilişkin devlet teşvikleri olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılmıştır. Şimdi bu teşvikleri açıklayalım;<sup>8</sup>

**a) Varlıklara İlişkin Teşvikleri:** Varlıklara ilişkin teşvikleri, “teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir.” (3. paragraf)

Eğer işletmeler devletten bedelsiz yatırım yeri tahsisi gibi parasal nitelikte olmayan bir teşvik almaya hak kazanmış ise teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin, bir başka ifadeyle emsal bedel veya rayiç bedelinin tespit edilmesi ve teşvikin ve varlığın tespit edilen bu gerçek bedel üzerinden finansal tablolara kaydedilmesi gerekmektedir. (23. paragraf)

**b) Gelire İlişkin Teşvikleri:** Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşviklerdir.(3. paragraf)

#### **1.5. Devlet Yardımı Kavramı**

TMS-20’de Devlet Yardımları; “belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir.” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> TMSK, a.g.e., s.520

<sup>9</sup> TMSK, a.g.e., s.519

Devlet yardımları, verilen yardımın niteliğine ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilmektedir. Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi devletle yapılan ve kendine bir değer atfedilemeyen yardımlar ile işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi gibi, işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen yardımlar, devlet yardımlarına örnek olarak gösterilebilir. Bu tür yardımların işletmelere fayda sağladığı kesin olmakla birlikte, devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamaz.<sup>10</sup>

Devlet tarafından işletmelere verilmiş olan faizsiz veya düşük faizli kredilerde devlet yardımı niteliğindedir, ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanılması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz tutarı arasındaki fark nedeniyle işletmelerin sağlamış olduğu faydalar finansal tablolara yansıtılmamaktadır.<sup>11</sup>

## 1.6. Muhasebe Standartları

“Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimlerini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir *“bilgi sistemi”* dir.”<sup>12</sup>

Finansal tablolar ise; muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilmiş olan bilgilerin özetinin, belirli dönemlerde, bu bilgilere ihtiyaç duyanlara aktarılacak suretiyle, bunların işletme hakkında bilgi sahibi olmasını sağlayan ve işletme ile ilgili ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak amacıyla düzenlenen tablolar olarak tanımlanmaktadır.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.524-525

<sup>11</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.524

<sup>12</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 15.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s.3.

<sup>13</sup> Cemal İbis, Doğan Argun, **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, Yayın No: 42, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2004, s.1.

Ülkelerin kültürel, mali ve hukuki yapılarının birbirinden farklı olması, her ülkenin, kendi ihtiyaçları doğrultusunda kendi muhasebe ve raporlama sistemlerini oluşturmasına neden olmuştur. Yerel sınırlar içerisinde sıkıntı yaratmayan bu durum, uluslararası alanda yatırım yapmayı düşünen şirketler açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin en önemlisi, yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yatırımcılar tarafından yeterince anlaşılabilmesi riskidir. Bu riski bertaraf etmenin en kolay yolu tüm dünyada aynı şekilde uygulanacak bir muhasebe ve raporlama sisteminin uygulamaya konulmasıdır.<sup>14</sup>

Muhasebe standartlarını genel olarak ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartları olmak üzere iki gruba ayırabiliriz.

Ulusal muhasebe standartları; bir ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebelerinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak düzenlenen sistemler bütünüdür.<sup>15</sup>

Uluslararası muhasebe standartları ise; “farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırmak suretiyle, finansal tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmalarını sağlamak amacıyla oluşturulmuş düzenlemelerdir”, şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>16</sup>

## 1.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Nedenleri

Muhasebenin, muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler doğrultusunda, diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için

---

<sup>14</sup> Dilek Şahin, “TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS İle Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, S.B.E., Sakarya, 2007, s.5-6

<sup>15</sup> Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:18, Nisan 2003, s.36.

<sup>16</sup> Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan-Haziran 2002, s.73

muhasebe, benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır.<sup>17</sup>

Muhasebe bilimi tarihsel süreç içerisinde tüm dünyada sürekli bir gelişim ve değişim süreci yaşamıştır. Bu süreç boyunca, hem ülkelerin kendi içerisinde hem de ülkeler arasında farklı muhasebe ve raporlama uygulamaları ortaya çıkmıştır. Ülkeler içerisinde ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin olmaması, özellikle küreselleşmenin çok yoğun bir şekilde yaşandığı bu devirde büyük olumsuzluklara neden olmuş, bu durum ulusal anlamda muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları giderme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle standartlara duyulan ihtiyaç ve muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması talebi ilk olarak ülke içerisinde gelmiştir. Muhasebe ve raporlama konusunda ortak standartların oluşturulma nedenlerini genel olarak aşağıdaki başlıklar halinde gruplandırabiliriz;<sup>18</sup>

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

## **1.8. Muhasebe Standartlarının Önemi**

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler ve ülke ekonomileri açısından son derece önemlidir.

---

<sup>17</sup> Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004, s.4

<sup>18</sup> Murat Kiracı, Tunç Köse, “IASC, FASB ve TMS/DESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2002, s.47-70



Bunun nedenlerinin genel olarak aşağıda ki şekilde açıklayabiliriz.<sup>19</sup>

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.
- İşletme yönetimine dönemler itibari ile analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

## **1.9. Muhasebe Standartlarının Sahip Olması Gereken Nitelikler**

Kaliteli muhasebe standartlarının sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Bu çerçevede Basel Komitesi<sup>(\*)</sup>, standartların sahip olması gereken nitelikler açısından on özel kriter belirlemiştir. Bu kriterler;<sup>20</sup>

- Muhasebe Standartları, uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe Standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.

---

<sup>19</sup> Akgül, Akay, **a.g.e.**, s.5.

<sup>(\*)</sup>Basel Komitesi (Bank of International Settlement-BIS) ilk defa 1975 yılında kurulmuş Gelişmiş ülkelerin Merkez Bankası başkanlarının toplandığı bir topluluktur.

<sup>20</sup> Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, (Ed.), **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.5-6

- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için tutarlı ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince keskin olmalıdır.
- Tercihen muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muhasebe muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu veya performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, gelişmekte olan mali piyasalarda da uygulanabilmelidir.

## **1.10. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Nedenleri**

Muhasebe standartları; “Finansal tabloların, bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünüdür”<sup>21</sup> şeklinde tanımlanmaktadır.

Her ülke, tarihsel süreç boyunca yaşamış olduğu ekonomik, sosyal, kültürel ve politik gelişmelere bağlı olarak kendi ulusal muhasebe ve raporlama sistemini

---

<sup>21</sup> Ümit Güvenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2007, s.2.

oluşturmuş, kendi ihtiyaçları doğrultusunda kendi standartlarını geliştirmiştir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da, ülkeler bazında birçok farklı muhasebe sistemi, günümüze kadar uygulanmaya gelmiştir.

Muhasebe ve raporlama sisteminin her ülkede farklı şekilde uygulanması, finansal tablo bilgilerinin her ülkede farklı anlamlar ifade etmesi anlamına gelmekte, bu durum da finansal tabloların anlaşılabilirliğini ve karşılaştırabilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Çözüm, tüm dünyada aynı şekilde uygulanan bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulmasıdır. Bu konunun aciliyeti küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte iyice artmıştır.

Küreselleşmenin hız kazanması, ulaşım ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, uluslararası piyasalarda sermaye hareketliliğini arttırmış, ulusal çapta faaliyet gösteren şirketleri, hammadde kaynaklarına yakınlık, üretim maliyetlerinin düşük olması, vergisel avantajlar vb. nedenlerle farklı ülkelerde yatırım yapmaya yöneltmiştir.<sup>22</sup>

Farklı ülkelere ait finansal tabloların yeterince anlaşılabilmesi yatırım kararlarının hatalı olması riskini de beraberinde getirmiş, bu durum muhasebe ve raporlama konusunun tüm dünyadaki önemini artmasına neden olmuştur.

Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ile birlikte, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti artmış, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe uygulamalarının güncelleştirilmesi ve uluslararası alanda ortak bir muhasebe uygulamaları sisteminin oluşturulmasını gerekli hale getirmiştir. Ayrıca

---

<sup>22</sup> Servet Özkök, "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:2, TÜRMOB Yayınları, Ekim 2000, s.87.

yine bu gelişmelere bağlı olarak ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı da ortaya çıkmıştır.<sup>23</sup>

Ayrıca, farklı ülkelerde yatırım yapmış olan çok uluslu şirketlerin, bu ülke mevzuatına göre hazırlanmış faaliyet sonuçlarını kendi ülke mevzuatına dönüştürmek istemesi de ciddi bir finansman yükünü beraberinde getirmektedir.

Bahsedilmiş olan bu nedenler, muhasebe ve raporlama konusunda tüm dünyada uygulanacak ortak standartların oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu konu ile ilgili olarak birçok ülke ve kuruluş, ülkeler arasındaki muhasebe ve raporlama farklılıklarının ortadan kaldırılabilmesi ve ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulabilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır ve yapmaya da devam etmektedir.<sup>24</sup>

## **1.11. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci**

Ülkeler arasında muhasebe uygulamaları açısından var olan farklılıklar uluslararası yatırımların artması ile birlikte gün yüzüne çıkmış ve bu amaçla tüm dünyada uygulanabilecek ortak bir muhasebe uygulama sistemi oluşturulması gündeme gelmiştir. Bu amaçla uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak birçok ülke ve kuruluş tarafından çalışmalar yapılmış ve yapılmaya da devam edilmektedir.

Dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk adım, Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde atılmıştır. İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu “Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu” (Accountants International Study Group - AISG) tarafından uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. 29 Haziran 1973’te Avustralya, Kanada, Fransa,

---

<sup>23</sup> Tamer Aksoy, “Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma Ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, İSMMMO Yayın Organı, Nisan-Haziran 2005, s.182-183

<sup>24</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.3.

Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nden oluşan dokuz kurucu üye ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurulmuştur.

Komitenin amacı Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) üretilmesini ve tüm dünyada kullanımını yaygınlaştırarak, uluslararası alanda muhasebe mesleğinin sağlıklı bilgiler üreten bir yapıya kavuşturulmasını sağlamaktır.<sup>25</sup>

Komite kurulduğu 1973 yılından sonra, dünyadaki çeşitli ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarında az veya çok yer alan standartları yürürlüğe koymuştur. Burada ki amaç, ülkelerin uygulamış oldukları ulusal muhasebe standartlarını ortaya koyarak, bu standartlar içerisinden tercih edilebilir olanların tespit edilebilmesiydi. Komite daha sonra mevcut farklılıkları azaltmak amacıyla uluslararası düzenlemeleri harmonize ederken, aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin kendi muhasebe standartlarını oluşturmalarına yardım edebilecek kriter veya model sağlamak veya kabul edebilecekleri muhasebe standartları seti sağlamak amacıyla çalışmıştır.<sup>26</sup>

Komite ilk olarak 1975' te "IAS-1 Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması" standardını yayınlamış ve ardından aynı yıl "IAS-2 Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu" standardını yayınlamıştır.<sup>27</sup>

Münih-Almanya'da 1977 yılında gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında 70 ülkeden meslek örgütlerinin katılımı ile Uluslararası

---

<sup>25</sup> Bostancı, a.g.e., s.77

<sup>26</sup> Ziya Kutay Erşen, "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Uygulaması" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E., Afyonkarahisar, 2009, s.55

<sup>27</sup> Deloitte Touche Tohmatsu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı 2007**, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/Pages/UFRSCepkitapcigi2007.aspx>, 01.08.2010, s.9

Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) kurulmuştur.<sup>28</sup>

IFAC'ın kurulmasından sonra uluslararası işbirliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini almış ve IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin üyeleri haline gelmiştir. IFAC 1978'de komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır.<sup>29</sup>

Komitenin adı, 1 Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) olarak değiştirilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standart belirleyici sorumluluklarını üstlenmiş ve mevcut IAS'ler ile Standart Yorumlama Komitesi tebliğlerini yeniden uyarlamıştır.<sup>30</sup>

IASB'nin 2010 tarihi itibarıyla yayınlanmış ve yürürlükte olan 9 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS), 29 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS), 16 adet Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Tarafından Yayınlanan Yorumlara İlişkin Tebliği (IFRIC) ve 11 adet Standart Yorumlama Komitesi Tarafından Yayınlanan Yorumlara İlişkin Tebliği (SIC) vardır.<sup>31</sup>

## **1.12. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırma İhtiyacını Doğuran Nedenler**

Uyumlaştırma (harmonisation), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal

---

<sup>28</sup> Mustafa Aysan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:40, Ekim 2008, s.47

<sup>29</sup> Mustafa Aysan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 34, Nisan 2007, s.53

<sup>30</sup> Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.10

<sup>31</sup> (Çevrimiçi), <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>, 10.08.2010

düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir.<sup>32</sup>

Finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde finansal tabloların anlaşılır, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulmuş olması sağlıklı karar alınması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu sürecin desteklenmesi için muhasebe ve raporlamanın belirlenmiş yüksek düzeyde ilke ve standartlara uygun olarak yapılması ve ülke içinde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi gereklidir.<sup>33</sup>

Muhasebe standartları arasındaki farklılıkların giderilebilmesi amacıyla yapılacak uluslararası uyum çalışmalarının faydaları üç temel noktada toplanmaktadır.<sup>34</sup>

- Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır. Böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.
- Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur. Böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur.
- Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacındadır.

---

<sup>32</sup> Aksoy, a.g.e., s.185

<sup>33</sup> Yavuz Çiftçi, Alper Erserim, “**Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi**”, (Çevrimiçi) <http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler> 10.08.2010

<sup>34</sup> M. Vefa Toroslu, “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, Mayıs 2009, (Çevrimiçi), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/old\\_magazine.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/old_magazine.asp) 19.08.2010, s.495-513

Basel II kriterlerine göre, küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) bankalarla çalışabilmeleri için mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamaları gerekmektedir. Söz konusu düzenlemenin 2009'dan itibaren uygulanmaya başlayacak olması, UMS'ye uyumu daha da önemli hale getirmiştir.<sup>35</sup>

Muhasebe standartlarında uluslararası uyum profesyonel denetim firmaları açısından da büyük önem arz etmektedir. Günümüzde birçoğu çokuluslu firma konumunda olan denetim firmaları, uluslararası standartların yaygınlaşmasından; çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar beklemektedir.<sup>36</sup>

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılabilmesi amacıyla son zamanlarda uluslararası alanda yapılan çalışmaları genel olarak Avrupa Birliği (AB), IOSCO FASB gibi önde gelen kuruluşların IASB ile birlikte yönlendirdiği görülmektedir.<sup>37</sup>

Ülkemizde ise uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda başta Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olmak üzere birçok kurum ve kuruluş tarafından çalışmalar yapılmaktadır.<sup>38</sup>

### **1.13. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırma Sürecinde Karşılaşılan Zorluklar**

Standartlar arasındaki farklılıkları giderebilmek amacıyla gerek ulusal gerekse uluslararası alanda yapılan çalışmalar sırasında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır.

---

<sup>35</sup> Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.2

<sup>36</sup> Hale Usta, **Muhasebe Mesleği ile ilgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Ankara, 2007, s.35.

<sup>37</sup> Çiftçi, Erserim, **a.g.e.**, s.7

<sup>38</sup> Çiftçi, Erserim, **a.g.e.**, s.7



IAS/IFRS'ye uyum sürecinde karşılaşılan bu zorlukları şöyle sıralayabiliriz:<sup>39</sup>

- Farklı ekonomik yapıların olması,
- Muhasebe sisteminde farklı vergi uygulamalarının olması,
- Bazı standartların karmaşık yapıda olması nedeniyle yeterince anlaşılabilmesi,
- IAS/IFRS'nin uygulanmasındaki eğitim yetersizliği.

Dünyanın önde gelen altı denetim şirketi, UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede yapmış oldukları inceleme sonuçlarını GAAP Convergence 2002 (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Yakınsama 2002) Raporu'nda açıklamışlardır. Bu rapora göre UFRS'ye geçişte en büyük engeller aşağıda belirtilen sebeplerin oluşmaktadır.<sup>40</sup>

Özellikle bazı standartların karmaşık olması	%51
Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması	%47
Bazı UFRS'ler üzerinde uzlaşmaya varılamaması	%39
İlk defa uygulayacak olanlar için yeterli izahat bulunmaması	%35
Sığ sermaye piyasaları	%30
Yatırımcıların veya kullanıcıların kendi muhasebe standartlarından memnun olmaları	%21
Tercüme zorlukları	%18

#### 1.14. Türkiye'de Standartların Oluşturulma Süreci

Türkiye'de cumhuriyet dönemi boyunca, muhasebe alanındaki düzenlemelerle ilgili bir karmaşa ortamı yaşanmış, düzenlemelerin her biri ayrı bir kesimi kapsadığı için tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> Şahin, a.g.e., s.13

<sup>40</sup> Çiftçi, Erserim, a.g.e., s.5

<sup>41</sup> Çiftçi, Erserim, a.g.e., s.13

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimine bakıldığında, bu sürecin genel olarak devlet tarafından yönlendirildiği görülmektedir. Muhasebe alanında yapılan ilk düzenleme ve uygulamalar, ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınarak aktarılan yasalar doğrultusunda ve bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının etkisinde kalınarak gerçekleştirilmiştir.<sup>42</sup>

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları 1926 yılına kadar Fransa, 1956 yılına kadar Almanya ve sonraki yıllarda Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde şekillendirilmiş, 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da UMS’nin etkisinde kalınmıştır.<sup>43</sup>

1989 yılında yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Meslek Yasası” ile Türkiye’de muhasebe mesleği yasal bir statüye kavuşmuştur.<sup>44</sup>

Muhasebe uygulamalarında ortak bir yapıyı oluşturabilmek ve denetimi kolaylaştırabilmek amacıyla, MB tarafından 1994 yılında “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikaları açıklanmış, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile tekdüzen hesap planı (THP) ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye’de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır.<sup>45</sup> Çünkü TDMS, Avrupa Topluluğu’nda yer alan ülkelerin ortak bir biçimde hayata geçirdikleri 4. Yönergeye

---

<sup>42</sup> Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos/2004, s.46

<sup>43</sup> Başpınar, **a.g.e.**, s.46

<sup>44</sup> Bostancı, **a.g.e.**, s.79

<sup>45</sup> Osman Bayrı, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine Ve Türkiye Muhasebe–Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm**, Sayı:98, Mart-Nisan 2010, s.91

uyumlu olarak hazırlanmış ve aynı yönergeye paralel olarak çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.<sup>46</sup>

Ulusal alanda birlik sağlayan bu düzenlemenin, uluslararası alanda geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle bu açığın kapatılması ihtiyacı doğmuştur. Muhasebe mesleğinin yasal zemine oturması ile birlikte kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartların geliştirilmesi amacıyla muhasebe bilgileri ile ilgilenen; meslek mensupları, mali tablo kullanıcıları, devlet, özel sektör, üniversite gibi tarafların katılımıyla, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) oluşumunu sağlamıştır.<sup>47</sup>

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.<sup>48</sup>

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak

---

<sup>46</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm**, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006, s.291-307.

<sup>47</sup> Serap Yanık, "Türkiye'de Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Muhasebe Sistemi Önerisi", **Mali Çözüm**, Sayı:59, Nisan-Haziran 2002, s.79.

<sup>48</sup> Başpınar, **a.g.e.**, s.50

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu, TMS 36 2002 yılına kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır.<sup>49</sup>

Bu standartlar, herhangi bir yasal düzenleme içinde yer almadığından yaptırım gücüne sahip olamamış, ancak bu standartlardan enflasyon düzeltmesi ve konsolide mali tablolar ile ilgili olan standartlar, SPK'ya tabi işletmeler için 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan SPK Tebliği ile düzenlenmiş, bu şekilde UMS ile uyumlu ilk yasal düzenlemeler yapılmıştır.<sup>50</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulma sürecinde, Sermaye Piyasası Kurulu, UMS'lerin tümünü kapsayan ve bu standartların çevirisi niteliği taşıyan; Seri: IX, No.25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ini 15.11.2003 ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır. SPK'ya tabi işletmeler için, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk mali tablolarda uyulması zorunlu hale getirilen Tebliğ, UMS'ye uyum sürecinde atılan önemli adımlardan biri olmuştur.<sup>51</sup>

Yine standartların oluşturulma sürecinde, bankacılık sektöründeki UFRS ile uyumlu muhasebe standartları ise, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanarak, 22.06.2002 tarih ve 24793 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" çerçevesinde yapılmıştır. Yayımlanan bu tebliğ ile, bankaların, hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı bir şekilde ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda finansal durumları, finansal performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması ve raporlanması amaçlanmıştır.<sup>52</sup>

Bu standartların 2005 yılından itibaren uygulanması ile bankaların faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde kayıtlara alınması ve finansal raporlara

---

<sup>49</sup> Başpınar, a.g.e., s.50

<sup>50</sup> Mehmet Zahir Özel, **Türk Mevzuatında Değerleme Ve Türkiye Muhasebe Standardı TMS 36 İle Gelen Değişikliklerin İncelenmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., İstanbul, 2009, s.22-23

<sup>51</sup> Özel, a.g.e., s.23

<sup>52</sup> Özel, a.g.e., s.23

yansıtılması sağlanmış, uluslararası faaliyetlerin yoğun olduğu bankacılık sektöründe UMS'lerin uygulanması önemli bir gelişme olmuştur.<sup>53</sup>

SPK ve BDDK'nın bu çalışmaları yanında, UMS ile uyumlu standartların oluşturulması sürecinde, Türkiye'deki muhasebe standartlarının farklı kollardan oluşturulması durumu ortaya çıkmıştır. Bu sakıncayı giderebilmek için, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) " 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçirilmiş ve bu tarih itibariyle TMSK'nın görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralarak bu konudaki tek yetkili kurum olmuştur.<sup>54</sup>

Bu kurul, MB, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, SPK, BDDK Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmuştur.<sup>55</sup>

16.03.2004 Tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte kurulun kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak olarak belirlenmiştir.<sup>56</sup>

TMSK, TMS'lerin, UFRS'ler ile uyumlu olması ilkesini benimsediği için, UFRS setindeki standartların tamamının yayımlama hakkını, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile yapılan telif ve lisans anlaşması ile almıştır. Bu şekilde akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanları içeren çalışma

---

<sup>53</sup> Yalkın ve diğerleri, **a.g.e.**, s.301

<sup>54</sup> Özel, **a.g.e.**,s.23-24

<sup>55</sup> Başpınar, **a.g.e.**, s.51

<sup>56</sup> <http://www.tmsk.org.tr>, (Çevrimiçi), 18.08.2010

komisyonları oluşturularak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirisinin yapılması ve bunun da mevzuatta yer alması öngörülmüştür. TMS’de, UFRS’ye yapılan atıfların kolaylıkla izlenebilmesi ve UFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla, UFRS’deki orijinal metinlerin paragraf numaraları ile kodlar aynen kullanılmıştır.<sup>57</sup>

Ağustos 2010 tarihi itibarıyla TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS Seti, Kavramsal Çerçeve hariç olmak üzere; 9 adet finansal raporlama standardı (TFRS), 29 adet muhasebe standardı (TMS), 16 adet finansal raporlama standardı yorumu (TFRS Yorum) ve 10 adet muhasebe standardı yorumu (TMS Yorum) bulunmaktadır.<sup>58</sup>

### **1.15. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**

MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında ortak bir yapı oluşturabilmek amacıyla MB tarafından, 213 sayılı VUK’un 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmış olan düzenlemelerdir.

1 sıra no.lu MSUGT, 26.12.1992 tarihinde mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede (RG) yayınlanarak, 1994 yılı hesap döneminden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. 1 sıra no.lu MSUGT, 2004 yılına kadar yayınlanmış olan toplam 14 tebliğ içerisinde en kapsamlı olanıdır. Diğer tebliğler, 1 no.lu tebliğde yer düzenlemelerin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla ve yapılan açıklamalardan oluşmaktadır.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> İsmail Bekçi, Ozan Özdemir, “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıklarına Yönelik Bir Araştırma”, Cilt:11, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2006, Sayı:2, s.147.

<sup>58</sup> <http://www.tmsk.org.tr>, (Çevrimiçi), 18.08.2010

<sup>59</sup> **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

## 1.16. MSUGT'nin Amaçları

MSUGT, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmış olan düzenlemelerdir.<sup>60</sup>

## 1.17. MSUGT İle Yapılan Düzenlemelerin Niteliği

İşletmeler tarafından hazırlanmış olan mali tablolar gerek şirket ortakları için gerekse işletme ile ilgili diğer çıkar grupları için karar alma sürecinde dayanak noktası oluşturmaktadır. Finansal tabloların sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olması karar alma sürecini olumlu etkileyecektir.

Durumu makro açıdan ele alacak olursak, milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Ayrıca, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tekdüzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır.<sup>61</sup>

MSUGT ile yapılan düzenlemeler;<sup>62</sup>

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

<sup>60</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

<sup>61</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

<sup>62</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

- Mali tablolarla yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir.

### **1.18. MSUGT ile Yapılan Düzenlemenin Kapsamı**

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliđle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir.

Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan;

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel Finans Kurumları,
- Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na uymakla yükümlüdürler.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010



## 1.19. MSUGT'nin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi

Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürütmek zorundadır. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

## II. BÖLÜM

### DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmamızın bu bölümünde, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusu, “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*” standardı ve *MSUGT* açısından karşılaştırmalı olarak ele alınacak, konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek uygulamalardan yararlanılacaktır.

#### 2.1. TMS-20 Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Muhasebe standartları, birinci bölümde de belirtildiği üzere muhasebe ve raporlama konusunda uygulama birliği sağlayabilmek amacıyla yapılmış olan düzenlemelerdir. TMS-20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının açıklanması konusunda bir uygulama birliği sağlayabilmek için uyulması gereken usul ve esasları belirlemek amacıyla yapılan düzenlemelerden oluşmuştur.

##### 2.1.1. TMS-20 Standardının Gelişimi

Teşvikler, devletlerin bir takım faaliyetleri özendirmek veya bazı sektörleri desteklemek amacıyla sık sık başvurduğu, ülkemiz de dâhil olmak üzere birçok ülke tarafından uygulanmakta olan yöntemlerdir.<sup>65</sup>

Standart ile ilgili ilk çalışma, Eylül 1981 tarihinde IASB tarafından yapılmış ve bu konu ile ilgili bir taslak metin hazırlanmıştır. Bu taslak metin, Nisan 1983

---

<sup>65</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), *a.g.e*, s.567

tarihinde yayımlanmış ve 1 Ocak 1984 tarihinde “*IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government-UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*” adıyla yürürlüğe konulmuştur. Standart, yürürlüğe konulmasından yaklaşık on yıl sonra, 1994 tarihinde revize edilmiştir.<sup>66</sup>

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı ile ilgili olarak dünyadaki genel uygulamanın, standardın ülkelerin yasa ve mevzuatlarına uygun şekilde uyarlanarak uygulamaya konması şeklinde olduğu görülmektedir.<sup>67</sup>

Ülkemizde de Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması konusu ile ilgili olarak çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda, yukarıda da bahsedildiği üzere, UMS-20 esas alınarak kendi ülke yasa ve mevzuatlarımıza göre çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. TMSK tarafından gerekli uyumlaştırma çalışmaları tamamlandıktan sonra, standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>68</sup>

Söz konusu standart, uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı RG’de yayımlanan 66,71 ve 87 sıra no.lu tebliğler ile 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı RG’de yayımlanan 113 sıra no.lu tebliğ aracılığı ile güncellenmiştir.<sup>69</sup>

Aşağıda ki tabloda bu konu ile ilgili olarak ülkemizde bugüne kadar çeşitli kurum ve kuruluş tarafından yapılmış ve uygulamaya konulmuş standartların bir karşılaştırması yer almaktadır.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**,s.567

<sup>67</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**,s.567-568

<sup>68</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**,s.567-568

<sup>69</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.518

<sup>70</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.568

<b>ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS/IFRS)</b>	<b>TMSF/TFRS (TMSK)</b>	<b>SPK TEBLİĞ KISIMLARINDA DÜZENLENEN KONULAR</b>	<b>BDDK MUHASEBE UYGULAMA YÖNETMELİĞİNDE DÜZENLENEN KONULAR</b>
<b>IAS-20</b> Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	<b>TMS- 20</b> Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	<b>KISIM-26</b> Devlet Teşvik ve Yardımları	<b>9 SAYILI TEBLİĞİ</b> Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması

### 2.1.2. Standardın Kapsamı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında uygulanması gereken yöntem ve yaklaşımlar bu standardın kapsamı içerisinde ele alınmaktadır.

Ayrıca bu standart kapsamında değerlendirilemeyecek olan hususlarda yine kapsam bölümü içerisinde ele alınarak standardın 2. paragrafında açıklanmıştır. Buna göre;<sup>71</sup>

“a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;

b) İşletmelere vergilendirilebilir kar yada vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen yada vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.

<sup>71</sup> TMSK, a.g.e., s.519

c- Devletin bir işletmeye iştirak etmesi

d- “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri bu standart kapsamında değerlendirilmemektedir.”

### 2.1.3. Standartın Amacı

Muhasebe standartları, benzer olayların benzer şekilde muhasebeleştirilmesi yoluyla işletmelerin finansal tablolarının anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla yapılmış olan düzenlemelerdir.

Bu çerçevede değerlendirecek olursak, TMS-20; devlet tarafından işletmelere yapılan devlet bağışlarının ve çeşitli biçimlerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak uygun yöntemin tespit edilmesi ve rapor döneminde işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde yararlandığının belirtilmesi suretiyle, işletmelerin finansal tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin temini amaçlamaktadır.<sup>72</sup>

### 2.1.4. Standartta Geçen Temel Kavramlar

Standartta yer alan ve standarda ilişkin uygulamalarda kullanılacak temel kavramlar standardın 3.paragrafında ele alınmıştır. Paragrafta, standartta geçen kavramlar ve anlamları aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.<sup>73</sup>

**“Devlet:** Devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.

**Devlet Yardımı:** Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

---

<sup>72</sup> Feriştah Sönmez, “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Mufad Yayınları, İstanbul, Sayı:28, Ekim2005, s.132

<sup>73</sup> TMSK, a.g.e., s.519-520

**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.

**Varlıklara İlişkin 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 İlişkin Teşvikler:** Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

**Feragat Edilebilir Krediler:** Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”

### **2.1.5. Muhasebeleştirme ve Sunum**

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması hususunda işletmeler tarafından uyulması gereken usul ve esaslar TMS-20’de detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önem arz etmektedir. Birinci neden muhasebeleştirme ikinci neden ise açıklamadır.

Muhasebeleştirme; eğer bir işletme devlet yardımı aldı ise ve işletmeye bir kaynak transferi söz konusu ise bu yardımın muhasebeleştirilebilmesi için uygun bir yöntemin bulunması gerektiğine vurgu yapmaktadır.

Açıklama ise; eğer bir işletme devlet yardımından faydalaniyor ise söz konusu yardımdan ne kadar fayda sağlandığının finansal tablolarda açıkça belirtilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır.

Standartlar kavramsal çerçevesinin “6.3. Güvenilirlik” başlıklı bölümünde, *“Tamlik veya tam açıklama güvenilir bilginin diğer bir yönüdür. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması, yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dâhil edilmemesi, bilginin tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına ve bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk niteliklerini yitirmesine neden olur”* denilmektedir.<sup>74</sup>

Bu açıdan ele alınacak olursa, devlet yardımından faydalanmış olan işletmelerin, bu yardımdan ne kadar fayda sağladığına dair finansal tablolarında gerekli açıklamalara yer vermesi gerekmektedir. Aksi durumda standartlar kavramsal çerçevesinde belirtilmiş olan tam açıklama ilkesine uyulmamış olacaktır. Bu durum finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

### **2.1.6. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılma Zamanı**

Devlet teşviklerinin finansal tablolara ne zaman yansıtılması gerektiği konusunda yapılmış olan düzenlemeler, standardın 7, 8, 9 ve 10. paragraflarında açıklanmıştır. Paragraflarda yer alan açıklamalar ve detayları aşağıda yer almaktadır.<sup>75</sup>

**“7. Paragraf:** “Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,
- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

---

<sup>74</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**,s.49

<sup>75</sup> TMSK, **a.g.e.**, 520

**8. Paragraf:** Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez.

**9. Paragraf:** Devlet teşvikinin elde etme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete ait bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

**10. Paragraf:** Devletten elde edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviki olarak kabul edilir.”

Teşviklerin finansal tablolara ne zaman yansıtılması gerektiği konusunda paragraflarda yapılmış olan açıklamalar, tahakkuk esası ve zamanlılık ilkesi açısından önem taşımaktadır.

Standartlar kavramsal çerçevesinin “5.1. Tahakkuk Esası” bölümünde “*Finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmalıdır. İşlemler ve olaylar nakit hareketine neden olduğunda değil, oluştuklarında kayda alınmalı ve o dönemin finansal tablolarında yer almalıdır.*”<sup>76</sup> denilmektedir.

Paragraflarda yer alan açıklamalar bu bilgi ışığında değerlendirildiğinde, teşvikin işletme tarafından tahsil edilmesi veya elde edilmesi tek başına tahakkuk esasının gerçekleştiği anlamına gelmemektedir. Teşvikin elde edilebilmesi için gerekli koşulların da işletme tarafından yerine getirilmesi veya bu iki şartın gerçekleşeceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda Tahakkuk Esası gerçekleşmiş olacaktır. Teşvikleri ancak bu şartlar altında finansal tablolara yansıtılmalıdır.

---

<sup>76</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.46



Yine standartlar kavramsal çerçevesinin “6.5. İhtiyaca Uygun Güvenilir Bilgiyle İlgili Sınırlamalar” bölümünde “zamanlılık” kavramına atıfta bulunulmakta ve “zamanında sunulma ya da zamanlılık, bilginin kararları etkileme kapasitesini yitirmeden önce karar vericilere iletilmesidir. Eğer bilgi karar verildikten sonra karar vericilere ulaştırılırsa o bilginin kararları etkileme kapasitesi kalmaz; dolayısıyla ilgili veya ihtiyaca uygun bilgi olma özelliğini de yitirmiş olur” denilmektedir. Açıklamaların devamında “...bilginin belirli bir zamanda raporlanması, çoğunlukla işlem ve diğer olayların bütün sonuçlarının ortaya çıkmasından önce olmakta, bundan da bilginin güvenilirliği etkilenmektedir. Aksi durumda bütün sonuçların belli olması beklenip daha sonra raporlama yapılırsa bilgi oldukça güvenilir olacak, ancak bu sonuçların belli olmasından önce karar verenler için değerini yitirmiş olabilecektir.”<sup>77</sup> denilmektedir.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere bilginin zamansız bir şekilde finansal tablolara aktarılması, bilginin değerini ve ihtiyaca uygun bilgi olma özelliğini yitirmesine neden olacaktır. Bu durum finansal tabloların güvenilirliğini de olumsuz yönde etkileyecektir. Bunun için devlet teşviklerinin gerekli şartlar sağlanmadan finansal tablolara aktarılmaması gerekmektedir.

Bu konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım,<sup>78</sup>

**Örnek:** İşletme teşvik kapsamında yurtdışından bir makine almaya karar vermiş, yatırım teşvik belgesi ile ilgili prosedürü tamamlamış, gerekli teminatları sağlamış ve teşvik belgesini almıştır. İşletme makinenin satın alınması ile ilgili süreci tamamlamış, yatırım, teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmiş ve makine teslim alınarak çalışır duruma getirilmiştir. Teşvik kapsamında alınan makinenin bedeli olan 75.000 TL + diğer giderler 25.000 TL olmak üzere toplam 100.000 TL fatura bedeli için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Makine ve diğer giderlere ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) tutarı 18.000 TL’dir. İşletme KDV muafiyeti yazısını almış ve işlemleri yeminli mali müşavire onaylatmıştır.

---

<sup>77</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.49-50

<sup>78</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.572

Makinenin işletmeye teslimi, çalışır hale gelmesi ve gerekli prosedürlerin yerine getirilmesine kadarki süreçte aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.</b>	<b>100.000.-</b>	
<u>Teşvikli Yatırımlar</u>		
Makine Bedeli 75.000		
Nakliye Sigorta Bedeli 25.000		
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>100.000.-</b>

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen KDV, “Diğer İndirilecek KDV Hesabı” ve “Diğer Hesaplanan KDV Hesabı” nda izlenecektir.

.../.../....		
<b>Diğer İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>18.000.-</b>	
-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV		
<b>Diğer Hesaplanan KDV Hs.</b>		<b>18.000.-</b>
-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV		

Yatırımın, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmesi, makine işletmeye teslim edilip, çalışır hale getirildikten ve prosedür tamamlandıktan sonra ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekecektir.

.../.../....		
<b>Tesis Makine ve Cihazlar Hs.</b>	<b>100.000.-</b>	
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.</b>		<b>100.000.-</b>
<u>Teşvikli Yatırımlar</u>		
Makine Bedeli 75.000		
Nakliye Sigorta Bedeli 25.000		

Yatırımın, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmesi ve işletmenin ödediği KDV tutarı, ertelenen bu verginin tutarına ulaşmaya kadar beklenir ve herhangi bir işlem yapılmaz. Vergi tutarına ulaşıldıktan sonra vergi

dairesinden alınacak belge gümrük idaresine verilerek ve terkin gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu çerçevede yapılacak kayıt da aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

.../.../...		
<b>Diğer Hesaplanan KDV Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>	<b>18.000.-</b>	
<b>Diğer İndirilecek KDV Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		<b>18.000.-</b>

Yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi durumunda ise, erteleme işlemi ortadan kalkacağından, ertelenen tutar “*Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.*”na kaydedilecek, borç vergi dairesine ödenecek ve aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

.../.../...		
<b>Diğer Hesaplanan KDV Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>	<b>18.000.-</b>	
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		<b>18.000.-</b>

İşlemlerin tamamlanmasından sonra, ertelenen KDV tutarı, “*İndirilecek KDV Hs.*” na aktarılmak üzere aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

.../.../...		
<b>İndirilecek KDV Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>	<b>18.000.-</b>	
<b>İndirilecek Diğer KDV Hs.</b> <i>-Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		<b>18.000.-</b>

### **2.1.7. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılırken Uyulması Gerekli Hususlar**

Devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılırken uyulması gereken hususlar standardın 10A, 11 ve 12. paragraflarında açıklanmıştır. Paragraflardaki açıklamalar aşağıda yer almaktadır.<sup>79</sup>

“Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilir. Söz konusu kredi “TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TMS-39 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken koşul ve yükümlülükler göz önünde bulundurulur (10A. Paragraf).

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı uyarınca muhasebeleştirilir (11. Paragraf).

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan öz kaynaklar ile ilişkilendirilmez (12. Paragraf).”

### **2.1.8. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İle İlgili Yaklaşımlar**

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması ile ilgili olarak TMS-20’de iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar; standardın 13. Paragrafında açıklandığı üzere, teşvikin doğrudan öz

---

<sup>79</sup> TMSK, a.g.e., 521

kaynak olarak kaydedildiği “*Sermaye Yaklaşımı*” ve teşvikin bir veya daha uzun zamanda kar ya da zararda muhasebeleştirildiği “*Gelir Yaklaşımı*” dır.<sup>80</sup> Bu yaklaşımlar ile ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

### 2.1.8.1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye Yaklaşımı, devletten alınmış olan teşvik ve yardımların, gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden doğrudan öz kaynaklar grubu altında muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımı savunanların gerekçeleri standardın 14. paragrafında şöyle açıklanmıştır;<sup>81</sup>

a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kar veya zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir.

b) Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.

c) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sermaye yaklaşımı savunanların temel dayanağı, elde edilen teşvikin kazanılmış bir gelir olmaması nedeniyle gelir tablosunda yer almaması gerektiğidir.

Bu konuyu bir örnek yardımıyla açıklayalım;<sup>82</sup>

**Örnek:** A Firması “5746 sayılı *Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*”<sup>83</sup>, kapsamında yapmış olduğu projede çalışan personeller için

---

<sup>80</sup> Sağlam, Şengel, Öztürk, (Ed), **a.g.e.**, s.578

<sup>81</sup> TMSK, **a.g.e.**, 521

<sup>82</sup> Olgun Cihan, “**Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler**” (Çevrimiçi) <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc>, 01.07.2010

<sup>83</sup> **5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun**, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.07.2010

**Açıklama:** Bu Kanunun amacı; Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin

3.000 TL ücret tahakkuk ettirmiştir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı % 20'dir. İşveren Aylık prim ve hizmet belgesini süresi içerisinde ilgili sigorta müdürlüğüne vermiştir.

(Ar-Ge projesinde çalışan personellere ait sigorta primi işveren payının ½'si beş yılı aşmamak üzere, teşvik kapsamında MB Bütçesinden karşılanmaktadır.)

İşletmenin ay sonu ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Ar-Ge Giderleri Hs.</b>	<b>3.600.-</b>	
-Personel Ücretleri 3.000		
-Sigorta Primi İşveren Payı 600		
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b>		<b>387.-</b>
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>		<b>1.020.-</b>
<b>Personele Borçlar Hs.</b>		<b>2.193.-</b>

artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

**Sigorta primi desteği:** Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

İşletme tahakkuk ettirmiş olduğu SGK primlerini ödediğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>	<b>1.020.-</b>	
<b>Banka Hs.</b>		<b>720.-</b>
<b>Özel Fonlar Hs.</b>		<b>300.-</b>

Sigorta primlerinin ödenmesi aşamasında, sigorta primi işveren hissesinin yarısı ( $600*0,50=300$ ) 5746 Sayılı Ar-Ge kanunu kapsamında SGK'ya ödenmeyerek, sermaye yaklaşımı doğrultusunda “*özel fonlar*” hesabında muhasebeleştirilecektir.

Sermaye yaklaşımı, teşvik gelirlerinin dönem hâsılatı veya geliri arasında yer almayarak vergilendirilme dışı bırakılmasına ayrıca kar dağıtımından da ayrı tutulmasına neden olmaktadır. Alınan teşvik işletmeler için bir nevi kar yedeği olmakta ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesine neden olmaktadır.

### 2.1.8.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı, işletmelerin devletten almış olduğu teşvik ve yardımların, bilânço yerine gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımı savunanların gerekçeleri, standardın 15. paragrafında şöyle açıklanmıştır;<sup>84</sup>

“a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmeleri nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kar 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 kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir

<sup>84</sup> TMSK, a.g.e., 521

c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kar ya da zarar ile ilişkilendirilmelidir.”

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gelir yaklaşımını benimsemiş olanlar, sadece şirket hissedarları tarafından konulmuş olan değerlerin öz kaynaklar grubu altında muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunurlar. Oysa ki devlet teşvikleri şirket hissedarları tarafından değil, yabancı bir kaynaktan elde edilmektedir. Dolayısıyla gelir yazımları en doğru uygulama olacaktır.

Teşviklerin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinde nasıl bir yol izlenmesi gerektiği standartta detaylı bir şekilde açıklamıştır. Standartta yer alan açıklamalar aşağıdaki şekildedir.<sup>85</sup>

“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 (bakınız:”TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı) uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (16. Paragraf).

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. Benzer şekilde amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilir (17. Paragraf).

---

<sup>85</sup> TMSK, a.g.e., 522



Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşvikinin, binanın ömrü boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır (18. Paragraf).”

Yapılan açıklamalarda hep aynı şeye vurgu yapılmaktadır. O da alınan teşviklerin tahsil edildiği dönemde gelir yazılmak yerine, teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca, sistematik şekilde, maliyetlere isabet eden kısım kadarının gelir yazılmasıdır.

Bu önemli bir husustur. Çünkü teşvikin tahsil edildiği anda gelir yazılarak dönemin kar zarar tablosuna dahil edilmesi vergisel bir etki yaratacaktır. Bu işletmeden fon çıkışı anlamına gelmektedir ve teşvikin işletmelere sağlayacağı faydanın azalmasına neden olacaktır. Bu, teşvikin ruhuna aykırı bir durumdur.

Gelir yaklaşımı böyle bir olasılığı ortadan kaldırmaktadır. Bu yaklaşımda, teşvik tahsil edildiği anda ertelenmiş gelir olarak bilançonun pasifinde yer almakta, teşvik nedeniyle maliyet unsurları oluştuğu oluşan maliyet kadar kısım bilançodan gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bir bakıma gelir ve gider netleşmekte, işletmeler açısından her hangi bir vergisel yükümlülük ortaya çıkmamaktadır.

Gelir yaklaşımını, “*Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*”<sup>86</sup> kapsamında alınan teşviklerle ilgili vereceğimiz bir örnek yardımıyla açıklayalım.

---

<sup>86</sup> **Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi), [http://www.tedgem.gov.tr/kkydp\\_genel.htm](http://www.tedgem.gov.tr/kkydp_genel.htm), 13.08.2010

**Açıklama:** Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Programı, kırsal alanda belirlenen bazı tarımsal makine ve ekipman alımlarına yönelik yapılacak harcamalarının belirli oranlarda hibe olarak finansmanı yoluyla, tarım sektörünün ihtiyaç duyduğu tarım alet ve makine altyapısı yönünden güçlendirilmesi ve gelir ve sosyal standartların geliştirilmesi, ayrıca, tarımsal faaliyetler için geliştirilen yeni teknolojilerin

**Örnek:** A Çırçır Ltd. Şti. Adana’da pamuk ve pamuk çekirdeği üretimi sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir. Şirket, “*Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*” kapsamında, 1 adet pamuk toplama makinesi almak için Tarım İl Müdürlüğüne başvuruda bulunmuş, yapılan başvuru üzerine il proje yürütme birimi başvuruyu inceleyerek onaylamış ve hibe sözleşmesi imzalanmıştır. Bu sözleşme kapsamında A Çırçır Ltd. Şti. tüm yasal prosedürü tamamlayarak 80.000 TL +KDV’den 1 adet çırçır makinesi satın almıştır (*Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır ve işletmede Doğrusal Amortisman Yöntemi uygulanmaktadır*).

(“*Kırsal Kalkınma Yatırımların Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*” kapsamında alınan makine ve ekipmanların bedelinin ½’si Tarım İl Müdürlüğü tarafından hibe yoluyla desteklenmektedir.)

Makine satın alındığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

..../..../....		
<b>Makine Tesis ve Cihazlar Hs.</b>	<b>80.000.-</b>	
<b>İnd.KDV Hs.</b>	<b>14.400.-</b>	
<b>Satıcılar Hs.</b>		<b>94.400.-</b>

üreticiler tarafından kullanımını yaygınlaştırarak; daha kaliteli ve pazar isteklerine uygun üretim yapılmasını sağlamak, zor şartlarda ve bedenen çalışan üreticilerimizin işlerini kolaylaştırmak ve üretim maliyetlerini düşürerek uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir düzeye getirmek amacıyla uygulamaya konulmuştur.

**Hibe Destek Oranları ve Üst Limitleri:** Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olan ve kabul edilen proje başvurularında, hibeye esas mal alım tutarının KDV hariç %50 sine hibe yoluyla destek verilir.

Mal alım tutarları piyasa rayiçlerini geçemez. Hibeye esas tutar gerçek kişiler için mal başına 50.000 TL ve tüzel kişiler için mal başına 100.000 TL’yi geçemez. Basınçlı sulama sistemleri başvurularında gerçek kişiler için 100.000 TL, tüzel kişiler için 200.000 TL’yi geçemez. Mal alım bedellerinin bu miktarı aşması durumunda aşan kısım başvuru sahibi tarafından aynı katkı olarak karşılanır.

Makine bedelinin % 50'sinin, devlet tarafından tedarikçi firmaya ödendiği tarihte aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

..../..../....		
<b>Satıcılar Hs.</b>	<b>40.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler</b>		<b>4.000.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler</b>		<b>36.000.-</b>

Yukarıdaki muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere teşvik gelir tablosuna alınmak yerine ertelenmiş gelir olarak bilançoda raporlanmaktadır.

Dönem sonunda teşvik kapsamında alınan makine için aşağıdaki amortisman kaydı yapılacaktır.

..../..../....		
<b>Genel Üretim Giderleri Hs.</b>	<b>8.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortismanlar Hs.</b>		<b>8.000.-</b>

Dönem sonunda envanter işlemleri sırasında amortisman gideri oluştuğunda, teşvik tutarının bir kısmının bilançodan gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>4.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>4.000.-</b>

Teşvik tutarının 1/10'lük kısmına isabet eden ve ertelenmiş gelir olarak bilanço hesabına kaydedilmiş olan 4.000 TL'lik tutar, "Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılarak", Standardın 15. ve 16. paragrafında belirtildiği gibi, teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kar ya da zarara hesabıyla ilişkilendirilmesi sağlanacaktır.

Dönem sonunda yapılacak diğer bir muhasebe kaydı ise gelecek yıllara ait ertelenmiş gelir tutarının cari yıla isabet eden kısmının “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” na aktarılmasıdır.

...../...../..... <b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>4.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>4.000.-</b>

### **2.1.9. Teşviklerin Sınıflandırılması**

TMS-20’de devlet teşvikleri, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve gelire ilişkin devlet teşvikleri olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılmıştır.

#### **2.1.9.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri**

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, “teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir.”<sup>87</sup>

Eğer işletmeler devletten bedelsiz yatırım yeri tahsisi gibi parasal nitelikte olmayan bir teşvik almaya hak kazanmışlar ise teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin, bir başka ifadeyle emsal bedel veya rayiç bedelinin tespit edilmesi ve teşvikin ve varlığın tespit edilen bu gerçek bedel üzerinden finansal tablolara kaydedilmesi gerekmektedir (23. paragraf).<sup>88</sup>

##### **2.1.9.1.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Sunumu**

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve sunumu ile ilgili açıklamalar standardın 24, 25, 26, 27 ve 28. paragraflarında düzenlenmiştir.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> TMSK, a.g.e., s.520

<sup>88</sup> TMSK, a.g.e., s.523

<sup>89</sup> TMSK, a.g.e., s.523

Parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere, varlıklara ilişkin tüm teşviklerin finansal durum tablosunda (bilanço) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmesi gerekmektedir. (24. Paragraf)

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntemin varlığı kabul edilmektedir. (25. Paragraf)

Bu yöntemlerden birincisi “*Brüt Yöntem*” diğeri ise “*Net Yöntem*”dir.<sup>90</sup>

**a) Brüt Yöntem:** Bu yöntemde teşvike konu varlık elde edildiğinde bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilir ve teşvike konu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde bilançodan kar zarar tablosuna aktarılır.

**b) Net Yöntem:** Bu yöntemde teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınır ve teşvik amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yani daha az amortisman ayrılması yoluyla, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin, TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda, işletmelerin tercihleri doğrultusunda brüt veya net yöntemden herhangi biri kullanılabilir. TMS, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda hangi yöntemin kullanılacağına dair bir öncelik getirmemekte, her iki yöntemin kullanımına da izin vermektedir.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım;

(Aşağıdaki örnek dipnotta yer alan kaynaktaki örnek uygulama dikkate alınarak revize edilmiştir.)<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.523

<sup>91</sup> Ulusan, **a.g.e.**, s.423

**Örnek:** X imalat işletmesi, stok ve envanter kontrolüne ilişkin bir bilgisayar yazılım programı satın almak ve bununla ilgili olarak “Ar-Ge, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Destek Programı” kapsamında yer alan “Makine-Teçhizat, Donanım, Sarf Malzemesi, Yazılım ve Tasarım Giderleri Desteği”<sup>92</sup>’nden yararlanmak istemektedir. Bu amaçla, Makine-Teçhizat, Donanım, Hammadde, Yazılım ve Hizmet Alımı Giderleri Desteği başvuru ve uygulama formunu doldurarak ilgili KOSGEB birimine başvuruda bulunmuştur. KOSGEB birimi başvuruyu inceleyip değerlendirmiş ve uygun bulmuştur. İşletme tüm yasal prosedürü tamamlayarak yazılım programını KOSGEB tarafından bilgisayar yazılım tedarikçisi olarak uygun görülen bir işletmeden 15.000 TL + %18 KDV’ye satın almıştır. Yazılım programının işletmede yerinde kullanıldığı KOSGEB birimince onaylanmış ve sonuç işletmeye yazılı olarak bildirilmiştir. İşletme 15.000 TL’lik fatura düzenleyerek KOSGEB birimine teslim etmiştir. Bu işlemler üzerine KOSGEB birimi ilgili bankaya işletmenin hesabına destek ödemesinin aktarılması talimatını vermiş ve banka 11.250 TL (15.000 TL \* 0,75) destek tutarından 10 TL komisyon ücreti kestikten sonra kalan 12.240 TL’yi işletmenin hesabına aktarmıştır (*Yazılım Programı’nın faydalı ömrü 3 yıldır ve İşletmede Doğrusal Amortisman Yöntemi uygulanmaktadır*).

---

<sup>92</sup> **Makine-Teçhizat, Donanım, Sarf Malzemesi, Yazılım ve Tasarım Giderleri Desteği**, (Çevrimiçi), <http://www.kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Destekler.aspx?ref=6>, 23.08.2010

**Açıklama:** Bu Uygulama Esasları, 15.06.2010 tarih 27612 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren KOSGEB Destek Programları Yönetmeliği kapsamında 2010/02 sayılı KOSGEB İcra Komitesi Kararı ile kabul edilerek uygulamaya konulan Ar-Ge, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Destek Programının 15. Maddesine istinaden hazırlanmıştır.

Bu Uygulama Esaslarının amacı, bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip küçük ve orta ölçekli işletmeler ile girişimcilerin geliştirilmesini, yeni ürün, yeni süreç, bilgi ve/veya hizmet üretilmesi ve ticarileştirilmesini teminen araştırma, geliştirme, inovasyon ve endüstriyel uygulama projelerinin desteklenmesi için Ar-Ge, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Destek Programının uygulanmasına ilişkin iş ve işlemlerin esaslarını düzenlemektir.

İşletmeye; test, analiz ve laboratuvar ekipmanı ile bunlara yönelik sarf malzemesi giderleri, üretim hattı tasarım giderleri, üretime yönelik makine, teçhizat, donanım, kalıp ve yazılım giderlerin % 75’i için destek sağlanır. Bu desteğin üst limiti; geri ödemesiz 150.000 (yüz elli bin) TL, geri ödemeli 200.000 (iki yüz bin) TL olmak üzere toplam 350.000 (üç yüz elli bin) TL’dir.

(Yazılım programının %75'i 150.000 TL'yi aşmamak kaydı ile teşvik kapsamında KOSGEB birimince karşılanmaktadır.)

**a) Brüt Yönteme Göre Çözüm**

Bilgisayar yazılım programının faydalı ömrü 3 yıl olduğu için işletme her yıl 5.000 TL amortisman ayırarak gider yazacaktır. ( 15.000\*0,3333=5.000) Bu nedenle, bu varlığa ilişkin teşvik de 3 yıl boyunca varlığın amortismanı oranında gelir olarak kaydedilecektir.( 11.250\*0,3333=3.750)

Program satın alındığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Haklar Hs.</b>	<b>15.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>2.700.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>17.700.-</b>

KOSGEB birimince destek tutarının işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>11.240.-</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri Hs.</b>	<b>10.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>3.750.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>7.500.-</b>

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman gider kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Genel Yönetim Gideri Hs.</b>	<b>5.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b>		<b>5.000.-</b>

Bu yıla ilişkin teşvikin gelir kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../..... <b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>3.750.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>3.750.-</b>

Gelecek yıllara ait ertelenmiş gelirin cari döneme isabet eden kısmının Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../..... <b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>3.750.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>3.750.-</b>

Bu muhasebeleştirme işlemlerine, teşvik tamamen gelir kaydedilene kadar devam edilecektir. Bu süre içerisinde teşvik bilançoda ertelenmiş gelir olarak görülecek böylece teşvik özkaynaklarla ilişkilendirilmeden hem bilançoda hem de gelir tablosunda gösterilmiş olacaktır.

#### **b) Net Yönteme Göre Çözüm:**

Bu yöntemde bilgisayar yazılım programı muhasebe kayıtlarında teşvik tutarı kadar daha az maliyetle yani 3.750 TL (15.000-11.250=3.750) olarak yer alacaktır. Böylece, 3 yıl boyunca her yıl 1.250 TL amortisman gideri yazılacaktır. Bu açıklamaya göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yazılım programı satın alındığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../..... <b>Haklar Hs.</b>	<b>15.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>2.700.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>17.700.-</b>



KOSGEB birimince destek tutarı işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>11.240.-</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri Hs.</b>	<b>10.-</b>	
<b>Haklar Hs.</b>		<b>11.250.-</b>

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../.....		
<b>Genel Yönetim Gideri Hs.</b>	<b>1.250.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b>		<b>1.250</b>

## 2.1.9.2. Gelire İlişkin Devlet Teşvikleri

Varlıklara ilişkin teşvikleri dışında kalan devlet teşvikleridir.<sup>93</sup>

### 2.1.9.2.1. Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Sunumu

Gelire ilişkin devlet teşvikleri, parasal nitelikteki devlet teşviklerini kapsamakta olup, standardın 29, 30 ve 31. paragrafında bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda uyulması gereken usul ve esaslar konusunda detaylı açıklamalara yer verilmiştir.<sup>94</sup>

Standardın 29. paragrafında; 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 denilmektedir. Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Gelire ilişkin devlet teşviklerinin

<sup>93</sup> TMSK, a.g.e., s.520

<sup>94</sup> TMSK, a.g.e., s.523-524

muhasebeleştirilmesinde, tıpkı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi brüt yöntem ve net yöntem olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır.

**a) Brüt yöntem:** Teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir.

Gelir olarak elde edilen teşviklerin brüt yöntemle göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını savunanlar, gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşvikin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırılma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadırlar. (29. Paragraf)

**b) Net yöntem:** Teşvik, teşviki elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir.

Net yöntemi savunanlar ise teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği ve dolayısıyla da gider ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir raporlama şekli olmayacağını ileri sürmektedirler. (30. Paragraf)

TMS her iki yöntemin de gelirlere ilişkin devlet teşviklerinin sunumu açısından kullanılabilir yöntemler olduğunu söylemektedir. Ancak finansal tabloların tam anlaşılabilmesi amacıyla teşvike ilişkin açıklamalara finansal tablolarda yer verilmesi gerekmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla, Gelirlere ilişkin devlet teşviklerinin her iki yöntemle göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulama aşağıda yer almaktadır.

**Örnek:** Z imalat işletmesi, “5084 sayılı yatırım ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”<sup>95</sup> kapsamında Enerji

---

<sup>95</sup> 5084 sayılı yatırım ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 23.08.2010

Desteğinden yararlanmak için, istenen bilgi ve belgeleri tamamlayarak Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü'ne 01.09.2006 tarihinde müracaat etmiştir. Enerji Desteği Komisyonu 05.09.2006 tarihinde müracaatı kabul ederek işletmeye bildirmiştir. İşletme Ağustos 2006 dönemine ait %18 KDV dahil 23.600 YTL.'lık elektrik faturasını 15.09.2006 tarihinde ödemiştir. 16.09.2006 tarihinde, işletme elektrik faturasını ve fatura bedelinin ödendiğini gösteren dekont ile SSK onaylı prim ve hizmet belgelerini Komisyon'a iletmiştir. 30 işçi istihdam edildiği için işletmenin destekten yararlanma oranı %20'dir. Komisyon'un 4.720 TL (23.600 TL \* 0,20) olarak hesapladığı enerji desteği 20.09.2006 tarihinde Hazine Müsteşarlığı'nca genel bütçeden ayrılan kaynaktan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) aracılığı ile işletmenin T.C. Ziraat Bankası'ndaki hesabına yatırılmıştır.

*(01.04.2005 tarihinden önce faaliyette geçmiş imalat işletmeleri açısından enerji desteğinden yararlanma süresi olan 01.04.2005 ve 31.12.2008 tarihleri arasında fiilen ve sürekli olarak asgari 10 işçi çalıştırmak koşulu ile Enerji Giderlerinin %20'si Hazine tarafından karşılanmaktadır. Asgarî işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir. Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için %50'yi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için %40'ı geçemez.)*

---

**Açıklama:** Bu Kanun; Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca (DİEB) 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca (DPTM) 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amacıyla düzenlenmiştir.

**Enerji Desteği:** 31.12.2009\*\*\*\*\* tarihine kadar uygulanmak üzere 2 nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde, 1.4.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgarî on işçi çalıştıran işletmeler ile 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgarî on işçi çalıştıran işletmelerden; fiilen ve sürekli olarak hayvancılık (su ürünleri yetiştiriciliği ve tavukçuluk dahil), organik ve biyoteknolojik tarım, kültür mantarı yetiştiriciliği ve kompostu, seracılık, sertifikalı tohumculuk ve soğuk hava deposu ile imalât sanayi, madencilik, turizm konaklama tesisi, eğitim veya sağlık alanlarında faaliyette bulunanların elektrik enerjisi giderlerinin %20'si Hazinece karşılanır. Bu orana; 1.4.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgarî sayıdan sonraki her bir işçi için, 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgarî işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir. Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için yüzde elliyi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için yüzde kırkı geçemez.

### a) Brüt Yönteme Göre Çözüm

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “belirli harcamalara ait devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönem veya dönemlerde gelir olarak kaydedilir” kuralı gereği, ağustos ayına ait elektrik gideri ve yararlanılan teşvik bu dönemin gideri ve geliri olarak kaydedilir. Bu açıklamalara göre, yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

Elektrik gideri tahakkuk ettirildiğinde yapılacak kayıt:

.../.../...		
<b>Genel Üretim Giderleri Hs.</b>	<b>20.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hesabı</b>	<b>3.600.-</b>	
<b>Gider Tahakkukları Hs.</b>		<b>23.600.-</b>

Elektrik faturası ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../...		
<b>Gider Tahakkukları Hs.</b>	<b>23.600.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>23.600.-</b>

Enerji desteği işletmenin hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>4.720.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>4.720.-</b>

## b) Net Yönteme Göre Çözüm

Bu yöntemde de, elektrik giderinin tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesine ilişkin yapılacak kayıtlar brüt yöntemin aynısıdır. Ancak 4.720 TL'lik enerji desteği katlanılan elektrik giderinden indirilerek kaydedilecektir.

Elektrik gideri tahakkuk ettiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Genel Üretim Giderleri Hs.</b>	<b>20.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>3.600.-</b>	
<b>Gider Tahakkukları Hs.</b>		<b>23.600.-</b>

Elektrik faturası ödendiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Gider Tahakkukları Hs.</b>	<b>23.600.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>23.600.-</b>

Enerji desteği işletmenin hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>4.720.-</b>	
<b>Genel Üretim Giderleri Hs.</b>		<b>4.720.-</b>

Destekten yararlanıldığı sürece yukarıdaki muhasebeleştirme işlemlerine devam edilecektir. Böylece teşvik, elektrik giderlerinin finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde bu giderlerden düşülerek gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir.

### 2.1.9.3. Varlıklara ve Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Birarada Olması Durumunda Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ile gelire ilişkin devlet teşvikleri bazı durumlarda tek bir devlet teşvikinin bünyesine girebilmektedir. Böyle durumlarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kurallar gereği teşvikin bir bölümünün varlıklara ilişkin diğer bölümünün ise gelire ilişkin esaslara göre ilgili dönemlere dağıtılması uygun olacaktır. Bu konuyu bir örnek uygulama ile açıklamaya çalışalım;<sup>96</sup>

**Örnek:** Bir eğitim işletmesi, yetkili devlet kurumuna gerekli bilgi ve belgeleri sunarak toplam 400.000 TL'lik teşvik almaya hak kazanmış olsun. Teşvikin 3/4'lük kısmı köylerden gelen öğrenciler için bir orta öğretim binası satın almada, geriye kalan 1/4'lük kısım ise teşvik alımından itibaren 4 yıl boyunca bu öğrencilerin eğitim-öğretim ücretine finansal destek sağlamada kullanılacaktır.

Bu durumda, teşvikin 300.000 TL ( $400.000 \text{ TL} \times 3/4$ ) varlıklara ilişkin teşvik olup bunlar binanın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde kar zarar tablosuna aktarılacaktır. Teşvikin 1/4'lük kısma isabet eden 100.000 TL'si ise gelire ilişkin teşvik olup 4 yıllık dönem boyunca sistematik olarak kar zarar tablosuna aktarılacaktır (*Okul binasının faydalı ömrü 50 yıldır ve işletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır*).

---

<sup>96</sup> Uluşan, a.g.e., 429

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda soruyu gelir yaklaşımına ve brüt yonteme göre muhasebelestirelim. Teşvik tahsil edildiğinde yapılacak muhasebelestirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../.....		
<b>Kasa Hs.</b>	<b>400.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b> <i>Varlıklara İlişkin Teşvikler 6.000.-</i> <i>Gelire İlişkin Teşvikler 25.000.-</i>		<b>31.000.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b> <i>Varlıklara İlişkin Teşvikler 294.000.-</i> <i>Gelire İlişkin Teşvikler 75.000.-</i>		<b>369.000.-</b>

Varlıklara ilişkin teşvik kapsamında okul binası satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../.....		
<b>Binalar Hs.</b>	<b>300.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>300.000.-</b>

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında okul binası için ayrılmış olan amortisman giderinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../.....		
<b>Amortisman Gideri Hs.</b>	<b>6.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b>		<b>6.000.-</b>

Teşvikin gelir yazılması ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

.../.../.....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>6.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>6.000.-</b>

Dönem sonunda yapılacak diğer bir muhasebe kaydı ise Gelecek yıllara erait ertelenmiş gelir tutarının cari yıla isabet edecek kısmının, gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına aktarma işlemi ile ilgili olacaktır.

.../.../.....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>6.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>6.000.-</b>

Alınan teşvikin ¼'lük kısma isabet eden 100.000 TL'si ise gelire ilişkin bir teşvik olup, bu teşviki de yine gelir yaklaşımı ve brüt yonteme göre çözersek muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Teşvik tahsil edildiğinde yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../.....		
<b>Kasa Hs.</b>	<b>400.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>31.000.-</b>
<i>Varlıklara İlişkin Teşvikler</i> 6.000.-		
<i>Gelire İlişkin Teşvikler</i> 25.000.-		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>369.000.-</b>
<i>Varlıklara İlişkin Teşvikler</i> 294.000.-		
<i>Gelire İlişkin Teşvikler</i> 75.000.-		

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “belirli harcamalara ait devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönem veya dönemlerde gelir olarak kaydedilir” kuralı gereği, alınan 100.000 TL'lik teşvik 4 yıl boyunca öğrencilerin eğitim ve öğretimine finansal destek sağlamak amacıyla kullanılacak ve 4 yıl boyunca bu amaçla yapılan harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde, teşvik gelirinin ¼'lük kısmı bilançodan gelir tablosuna aktarılacaktır.



.../.../.....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>25.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>25.000.-</b>

Dönem sonunda gelecek yıllara ait gelirler hesabından gelecek aylara ait gelirler hesabına yapılacak aktarma işlemi ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../.....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>25.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>25.000.-</b>

#### **2.1.9.4. Varlıklara ve Gelire İlişkin Teşviklerin Geri Ödenmesi Durumunda Muhasebeleştirme ve Raporlama**

Bazı devlet teşvikleri, belirli koşulların sağlanması ve devam ettirilmesi karşılığında işletmelere verilmektedir. Bu koşulların kısmen veya tamamen yerine getirilememesi durumunda yararlanılmış olan devlet teşviklerinin işletme tarafından geri ödenmesi söz konusudur. Dolayısıyla teşvikin geri ödenmesi, elde edildiği dönemde yapılmış olan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi anlamına gelmektedir.

TMS-20'nin 32. ve 33. Paragraflarında devlet teşviklerinin geri ödenmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Paragraflar da yer alan açıklamalar aşağıdadır.<sup>97</sup>

“Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı çerçevesinde bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir.”

<sup>97</sup> TMSK, a.g.e., s.524

“Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır” denilmektedir.

#### **2.1.9.4.1. Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi**

Varlıklara ilişkin teşviklerin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın defter değerinin artırılması durumunda birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibarıyla geçmişe dönük olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.<sup>98</sup>

“Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri de dikkate alınmalıdır.”<sup>99</sup> (33.paragraf)

**Örnek:** Y imalat işletmesi 2 yıl önce bedelsiz yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanmış ve Organize Sanayi Bölgesi (OSB) içerisinde yer alan bir arsanın kullanım hakkını 10 yıllığına bedelsiz olarak almıştır. Arsa teşvikten yararlandığı dönemde 120.000 TL gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmiştir. Ancak Y imalat işletmesi yatırım yapmak koşulu ile almış olduğu arsa üzerinde herhangi bir yatırım faaliyetine başlamamış dolayısıyla yatırımını iki yıl içinde tamamlama şartını yerine getirememiştir. Bu nedenle, OSB tarafından yapılan parsel tahsisi iptal edilmiş ve parsel üzerindeki muhdesat ile birlikte geri alınmıştır.

**Çözüm:** Brüt yöntemde, henüz yatırım tamamlanmadığı ve parsel üzerindeki muhdesat ile birlikte geri iade edildiği için teşvik muhdesatın maliyeti ile birlikte gider kaydedilecektir.

---

<sup>98</sup> Ulsan, a.g.e, s.430

<sup>99</sup> TMSK, a.g.e., s.52

Teşvik alındığında muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

.../.../.....		
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.</b>	<b>120.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>12.000.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>108.000</b>

İki yıl boyunca ertelenmiş gelir hesabından 24.000 TL, gelir olarak kar zarar tablosuna aktarılmıştır. Teşvik iade edildiğinde ertelenmiş gelir hesabında 96.000 TL kayıtlı bulunmaktadır.

Buna göre teşvik iade edildiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../.....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>96.000.-</b>	
<b>Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs.</b>	<b>24.000.-</b>	
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.</b>		<b>120.000.-</b>

Net yönteme göre ise, iade edilen parsel teşvikine ilişkin gider kaydı yapılmayacaktır. Çünkü bu yöntemde bedelsiz parsel tahsisinden yararlanıldığında da kayıt yapılmamıştı. Ancak, iade edilen parsel üzerinde muhdesat varsa, buna ilişkin gider kaydı yapılacaktır.<sup>100</sup>

#### 2.1.9.4.2. Gelire İlişkin Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda söz konusu tutar doğrudan gider olarak gelir tablosuna alınır.<sup>101</sup>

<sup>100</sup> Ulsan, 430

<sup>101</sup> TMSK, a.g.e., s.524

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayalım.<sup>102</sup>

**Örnek:** Z imalat işletmesi enerji desteği kapsamında fabrika binası için 4.720 TL’lik destekten yararlanmış ancak destek, Enerji Desteği Komisyonu’na yanıtıcı bilgi ve belge sunulması nedeniyle iptal edilmiş ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınmıştır.

**Çözüm:** Gerek brüt gerekse net yöntemde teşvikin iptal edilerek geri ödenmesi durumunda işletmenin yapması gereken kayıt şöyle olacaktır;

.../.../.....		
<b>Gen. Üretim Gideri Hs.</b>	<b>4.720.-</b>	
<b>Kasa Hs.</b>		<b>4.720.-</b>

Yukarıdaki kayıta geri ödenen teşvik tutarı teşvikin düşülebileceği ertelenmiş gelir kalemi olmadığından doğrudan gider kaydedilmiştir.

### **2.1.10. Devlet Yardımları ve Finansal Tablolarda Açıklanması**

Devlet yardımları, “belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>103</sup>

Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi devletle yapılan ve kendine bir değer atfedilemeyen yardımlar ile işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi gibi, işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen yardımlar, devlet yardımlarına örnek olarak gösterilebilir. Bu tür yardımların işletmelere fayda sağladığı kesin olmakla birlikte, devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamaz.<sup>104</sup>

<sup>102</sup> Ulusan, **a.g.e.**, s.430

<sup>103</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.519

<sup>104</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.524-525

Devlet tarafından işletmelere verilmiş olan faizsiz veya düşük faizli kredilerde devlet yardımı niteliğindedir, ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanılması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz tutarı arasındaki fark nedeniyle işletmelerin sağlamış olduğu faydalar finansal tablolara yansıtılmamaktadır.<sup>105</sup>

Gelişmekte olan bölgelerde alt yapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydalar, bu standart içerisinde bahsedilmiş olan devlet yardımları kapsamı içerisinde değerlendirilmemektedir.<sup>106</sup>

Yine genel olarak toplumun hizmetine sunulmuş bayındırlık hizmetleri, genel ulaşım ve iletişim ağının geliştirilmesi, sulama ve sulama şebekelerinin iyileştirilmesi gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetlerinde devlet yardımı kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.<sup>107</sup>

Devlet yardımları işletmelerin yararlanmış olduğu devlet yardımlarının, finansal tabloları etkileyecek kadar önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıtıcı olmaması için devlet yardımlarının türünün, kapsamının ve süresinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.<sup>108</sup>

### **2.1.11. Diğer Açıklamalar**

Standartta yukarıdaki açıklamalar dışında, aşağıdaki hususların da finansal tablolarda açıklanması gerekliliği vurgulanmaktadır.<sup>109</sup>

a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dâhil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,

---

<sup>105</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.524

<sup>106</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.519

<sup>107</sup> Sönmez, **a.g.e.**, s.135

<sup>108</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.525

<sup>109</sup> TMSK, **a.g.e.**, s.525

b) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları,

c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

### **2.1.12. Geçiş Hükümleri**

“Standardı ilk defa uygulayacak işletme;

- Gereken konularda açıklama gerekliliklerine uymalı,
- Finansal tablolarını “TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltilmeli
- Standardın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümleri uygulanmalıdır.”<sup>110</sup>

## **2.2. MSUGT’ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

MSUGT, önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Türkiye’de faaliyette bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin muhasebeleştirme ve raporlama yaparken uyması gerekli usul ve esasları düzenlemektedir. Söz konusu teşebbüs ve işletmeler tebliğde belirlenmiş olan usul ve esaslara göre muhasebeleştirme ve raporlama yapmak zorundadırlar.

Ancak işletmeler, MSUGT’ye göre muhasebe ve raporlama yapmakla beraber vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri de göz önünde bulundurmaları zorundadırlar.

---

<sup>110</sup> TMSK, a.g.e., s.525

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır. <sup>111</sup>

### 2.2.1. Muhasebeleştirilme ve Raporlama

MSUGT’de, Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusu ile ilgili olarak uyulması gereken usul ve esaslar 1 sıra no.lu tebliğde düzenlenmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamada “*Muhasebe Usul ve Esasları*” bölümünün, “*V-Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı açıklamaları*” kısmında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda “*Diğer Gelirler Hesabı*”nın kullanılması gerektiği belirtilmiş olup gerek bu tebliğde gerekse bu tebliği takip eden diğer 13 tebliğde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda başka bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Tebliğde “*Diğer Gelirler Hesabı*”nın kullanışı ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir; “*İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hâsılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hâsılat kalemleri bu hesapta izlenir*”

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere MSUGT açısından, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması için “*Diğer Gelirler Hesabı*”nın kullanılması gerekmektedir.

Konuyu önceki bölümlerde vermiş olduğumuz A Çırçır Ltd. Şti. örneğiyle açıklamaya çalışalım.

---

<sup>111</sup> MSUGT, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

**Örnek:** A Çırçır Ltd. Şti., Adana’da pamuk ve pamuk çekirdeği üretimi sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir ve Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında, pamuk toplama makinesi almak için Tarım il müdürlüğüne başvuruda bulunmuş ve gerekli yasal prosedürü tamamlayarak 80.000 TL+KDV’ye 1 adet çırçır makinesi satın almıştır. Makine bedelinin %50’si teşvik kapsamında devlet tarafından karşılanmıştır.

Teşvik kapsamında makine satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Makine Tesis ve Cihazlar Hs.</b>	<b>80.000.-</b>	
<b>İnd. KDV Hs.</b>	<b>14.400.-</b>	
<b>Satıcılar Hs.</b>		<b>94.400.-</b>

Tüm yasal prosedür tamamlanıp makine bedelinin %50’si satıcı firmaya ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Satıcılar Hs.</b>	<b>40.000.-</b>	
<b>Diğer Gelirler Hs.</b>		<b>40.000.-</b>

Yukarıdaki muhasebeleştirme işleminde görüldüğü gibi MSUGT’ye göre devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS-20’de olduğu gibi gelir yaklaşımı benimsenmekte ve muhasebeleştirme işlemleri brüt yönteme göre yapılmaktadır.

Teşvik gelirlerinin MSUGT’ye göre “*brüt satışlar*” hesap grubu içerisinde yer alan “*Diğer Gelirler*” hesabında izlenmesi, raporlama açısından uygun düşmemektedir. Çünkü elde edilen teşvikler bir satış hasılatı değildir. Dolayısıyla brüt satışlar altında raporlanmamalıdır. Bu şekilde yapılacak olan raporlamalar, işletmelerin brüt satış karlılığının ve faaliyet karlılığının olduğundan daha yüksek görünmesine neden olacaktır. Bu durum finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini de etkileyecektir.



Bunun yerine teşviklerin raporlanmasında TMS-20’de uygulandığı gibi, teşvikin süreklilik arz edip etmediğine göre “*Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı*” veya “*Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı*”nın kullanılması daha doğru bir uygulama olacaktır.

### **2.2.2. Teşviklerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**

Devlet teşviklerinin yapısı incelendiğinde, teşvik edilen faaliyetlere girişilmesi nedeniyle işletmelerin katlanmak zorunda oldukları maliyetlerin bir kısmının veya tamamının, devlet tarafından işletmeye iade edilmesi amacını taşıdığı görülmektedir.

Teşvik kapsamında yapılan bu faaliyetler, işletmenin ticari kazanç elde etmesi veya kazancın idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’da Ticari Kazanç ile ilgili olarak çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

GVK’nın 38. maddesinde; “*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*” denilmek suretiyle safi kurum kazancının tanımı yapılmıştır.<sup>112</sup>

Yine GVK’nın 40/1. maddesinde safi kurum kazancının tespit edilmesi aşamasında işletme tarafından indirim konusu yapılacak giderler ile ilgili şu açıklamalar yapılmıştır; “*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kurum kazancının hesaplanması aşamasında indirilir*”<sup>113</sup> Madde de geçen genel gider kavramı ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan giderleri kapsamaktadır. Bu giderler içerisine ücret gideri, enerji gideri, iletişim giderleri, kira giderleri, temsil ağırlama giderleri, sigorta giderleri, finansman giderleri vb. giderler girmektedir.

---

<sup>112</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

<sup>113</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

KVK'nın 6/1 maddesinde safi kurum kazancı ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır;<sup>114</sup> “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (Madde:6/1)”

Yine KVK'nın 6/2 maddesinde “safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun Ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” denilmek suretiyle GVK'ya atıfta bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, işletmelerin teşvik kapsamında yapmış olduğu faaliyetler nedeniyle katlandıkları maliyetler ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen teşvik gelirleri, gerek GVK gerekse KVK'da açıklandığı üzere ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Bu nedenle hem teşvik gelirleri hem teşvik nedeniyle katlanılan giderler dönem kar zarar tablosuna dahil edilmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

Ülkemizde genel uygulama bu olmakla beraber, kanun koyucu bazı teşvik kanunları içerisinde özel düzenlemeler yaparak verilen teşvikleri dönem kar zararı dışında bırakmaktadır. Bu duruma “5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” örnek olarak gösterilebilir. Bu kanunun 3/7. maddesinde “... kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslar arası fonlardan sağlanan (örneğin TÜBİTAK'tan alınan) destekler pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Bu fon, 193 sayılı GVK ile 5520 sayılı KVK'ya göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkat alınmayacaktır. Bu fonun 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde zamanında tahakkuk etmeyen vergiler ziya uğratılmış sayılacaktır. Başka bir deyişle zamanında alınmayan vergiler ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.”

Bu açıklamalar doğrultusunda, yukarıda verilmiş olan A Çırçır Ltd. Şti. örneğini inceleyecek olursak, işletmenin satın almış olduğu makine bedelinin % 50'si teşvik kapsamında devlet tarafından karşılanmıştır. Bu gelir GVK ve KVK açısından

---

<sup>114</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi nedeniyle yapılan faaliyetlerin sonucunda elde edilmiştir. Bu nedenle işletme tarafından “602 Diğer Gelirler” hesabına kaydedilerek dönem hâsılatın içerisine sokulmuştur.

Bu işlemin vergisel etkisine bakıldığında, gelir üzerinde % 20 oranında kurumlar vergisi yükü bulunduğu görülmektedir. İşletme almış olduğu teşvikin % 20’sini ( $40.000 * 0,20 = 8.000$ ) kurumlar vergisi olarak devlete geri ödemek zorundadır. Bu durum teşvikin işletmeye sağlayacağı faydayı azaltmaktadır ayrıca teşvikin ruhuna da aykırıdır.

Sonuç olarak, İşletmelerin teşvik kapsamında yapmış olduğu harcamalar ve bu harcamalar karşılığında devletten almış olduğu teşvikler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılmış olan faaliyetlerin bir sonucudur. Bu nedenle bu tür gelir ve gider kalemleri safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmakta yani dönem kar zarar tablosuna dâhil edilmektedir. Ancak kanun koyucu tarafından bazı teşvik kanunları içerisinde özel düzenlemeler yapılmış ise o zaman bu teşvikler kar zarar tablosuna dâhil edilmeden verilendirme dışı bırakılabilir.

### III. BÖLÜM

## DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın ikinci bölümünde, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Raporlanması konusu, hem TMS-20 açısından hem de MSUGT açısından ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama açısından uyulması gereken usul ve esaslar detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde ise ikinci bölümde anlatılmış olan hususlar göz önünde bulundurularak kapsamlı bir örnek uygulama yapılacak, daha sonra uygulama sonuçları ile ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

### 3.1. UYGULAMAYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Harman Zeytin İşletmesi A.Ş. 1990 yılında kurulmuş, Balıkesir OSB’de zeytin ve zeytinyağı imalatı sektöründe faaliyet gösteren sektörün lider işletmelerinden biridir. Harman A.Ş. üretmiş olduğu ürünleri “*Harman*” markası ile piyasaya sürmekte ve ürün ambalajlarının üzerine “Tescilli Türk Markaları” ve “Made in Turkey” ibaresini koymaktadır. Şirket 20XX yılı içerisinde aşağıdaki faaliyetler de bulunmuştur;

a) Şirket 100 işçi çalıştırmakta olup işçilerin çalıştıkları pozisyona göre dağılımı ve aldıkları ücretler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çalıştığı Bölüm	İşçi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)
Genel Yönetim Bölümü	4	2.000,00
Pazarlama Bölümü	6	2.000,00
Üretim Bölümü	90	1.000,00

c) İşyerinin tehlike sınıf derecesi dikkate alındığında SGK Primi İşveren Payı %20 olarak hesaplanmıştır. Şirketin yıllık personel maliyetini gösteren kümülatif ücret bordrosu aşağıdaki tabloda yer almaktadır (*Asgari Geçim İndirimi dikkate alınmamıştır*).

<b>TOPLAM İŞÇİLİK MALİYETİ</b>		<b>1.610.400,00 TL</b>
Direkt İşçilik Gideri	1.317.600,00	
Paz.Sat.Dağ.Ücret Gideri	175.680,00	
Gen.Yön. Ücret Gideri	117.120,00	
<b>KESİNTİLER TOPLAMI</b>		<b>677.512,00 TL</b>
SGK Primi İşçi Payı	184.800,00	
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00	
SGK Primi İşveren Payı	264.000,00	
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	26.400,00	
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00	
Damga Vergisi	8.712,00	
<b>NET ÖDENEN</b>		<b>932.888,00 TL</b>

c) Şirket “Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ” çerçevesinde 100 adet Gardenjoy Yan Zeytin Hasat Makinesi satın almaya karar vermiştir. Bu amaçla Tarım İl Müdürlüğüne gerekli başvuru yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak birim fiyatı 3.000 TL+KDV’den 100 adet makineyi satın almıştır. Makine bedelinin % 50’si teşvik kapsamında devlet tarafından karşılanmıştır (*Makinelerin faydalı ömrü 5 yıldır ve işletmede Doğrusal Amortisman Yöntemi uygulanmaktadır*).

d) Şirket 20XX yılında kg fiyatı 2 \$’dan 700 ton zeytin ve kg fiyatı 4 \$’ dan 545 ton zeytinyağını 500 gr, 1 kg, 2 kg ve 5 kg’lık paketler halinde ihraç etmiş olup yapılan ihracatın toplam tutarı 3.580.000 \$’ dır. Yapılan ihracatın detayları aşağıdaki tablolarda yer almaktadır (*1 \$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır*).

### Zeytin İhracatı

Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	Toplam İhracat (Kg)	Toplam İhracat (Ton)	Kg Fiyatı	İhracat Tutarı
500 gr' lık Paket	200.000	100.000	100	2 \$	200.000 \$
1 kg' lık Paket	150.000	150.000	150	2 \$	300.000 \$
2 kg ' lık Paket	100.000	200.000	200	2 \$	400.000 \$
5 kg' lık Paket	50.000	250.000	250	2 \$	500.000 \$
<b>Toplam</b>		<b>700.000</b>	<b>700</b>		<b>1.400.000 \$</b>

### Zeytinyağı İhracatı

Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	Toplam İhracat (Kg)	Toplam İhracat (Ton)	Kg Fiyatı	İhracat Tutarı
500 gr' lık Şişe	150.000	75.000	75	4 \$	300.000 \$
1 kg' lık Şişe	150.000	150.000	150	4 \$	600.000 \$
2 kg ' lık Şişe	100.000	200.000	200	4 \$	800.000 \$
5 kg' lık Şişe	24.000	120.000	120	4 \$	480.000 \$
<b>Toplam</b>		<b>545.000</b>	<b>545</b>		<b>2.180.000 \$</b>

İşletme, ihraç etmiş olduğu 700 ton zeytin ve 545 ton zeytinyağı ürünü ile ilgili olarak “*Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarına İlişkin Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Tebliği*”<sup>115</sup> kapsamında ihracat iadesi alabilmek için tüm yasal prosedürü tamamlayarak kanuni merkezinin bulunduğu yerdeki İhracatçı Birliği Genel Sekreterliği’ne başvuruda bulunmuştur.

<sup>115</sup> **Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarına İlişkin Para-Kredi Koordinasyon Kurulu Tebliği**, (Çevrimiçi), [http://www.iib.org.tr/iib\\_portal/dokuman/2010\\_5\\_Ihracat\\_Iadesi\\_Tebliğ.pdf](http://www.iib.org.tr/iib_portal/dokuman/2010_5_Ihracat_Iadesi_Tebliğ.pdf), 25.08.2010

**Açıklama:** Bu tebliğ Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması çerçevesinde, Bakanlar Kurulunun 27.12.1994 tarihli ve 94/6401 sayılı “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” na dayanılarak hazırlanan, Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu’nun 08.04.2010 tarihli ve 2010/6 sayılı kararına istinaden hazırlanmıştır.

Bu tebliğ, ülkemiz tarımsal ürünlerinin uluslararası piyasalarda rekabet gücünün ve ihracat potansiyelinin artırılması amacıyla düzenlenmiştir.

Şirketler bu tebliğde belirtilmiş olan tarımsal ürünleri ihraç etmeleri koşuluyla, tebliğde belirtilen ihracat iade miktarı, miktar barajı ve azami ödeme oranları dikkate alınarak hesaplanan ihracat iadesi tutarı, T.C.Merkez Bankası-Ankara Şb. nezdinde şirket adına açılmış olan mahsup hesabına yatırılır. Bu tutar işletmelere nakit olarak ödenmez ancak tebliğin 7. maddesinde belirtilmiş olan vergiler, vergi cezaları, SGK primleri, haberleşme giderleri (sabit telefon, faks gibi) enerji giderleri (elektrik, doğalgaz gibi), Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na ve ilgili tasfiye halindeki Bankalara olan borçlar ve bunların gecikme zammı ve faizlerine ilişkin giderlerin tamamına mahsup edilir.

İhracatçı Birliği Genel Sekreterliği iade tutarını hesaplayarak TCMB'ye bildirmiştir. TCMB kendisine yapılan bildirimde istinaden hak ediş belgesi düzenlemiş ve kendisine 272.688 \$ (\*) olarak bildirilen hak ediş tutarını, hak ediş belgesini düzenlediği tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden (1 \$= 1,50 TL) TL'ye çevirerek 409.032,00 TL'yi üretici adına TCMB/Ankara Şubesi nezdinde açılmış olan mahsup hesabına alacak olarak kaydetmiştir.

İşletme 20XX hesap dönemi içerisinde tahakkuk etmiş olan, 184.800,00 TL tutarındaki sigorta primi işçi payını, 13.200,00 TL tutarındaki sigorta işsizlik primi işçi payını, işçi ücretlerinden kesilen 180.400,00 TL tutarında ki gelir vergisi kesintisini ve yine işçi ücretlerinden kesilen 8.712,00 TL tutarında ki damga vergisini, TCMB/Ankara Şb. nezdinde açılmış olan mahsup hesabında yer alan 409.032,00 TL ihracat iade tutarından mahsup etmiştir.

e) Şirket, “5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”<sup>116</sup> kapsamında SGK primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaktadır. Şirketin 20XX yılında, bu kanun kapsamında yararlanmış olduğu teşvik tutarı 178.740,00 TL olup, detayı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

---

(\*) Bkz, EK-2

<sup>116</sup> 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 23.08.2010

**Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği:** 31.12.2012 tarihine kadar uygulanmak üzere DİEB tarafından 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve DPTM tarafından 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illerde;

a) 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

b) 1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,

Prime esas kazançları üzerinden 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni Hazinece karşılanır.

Hazinece karşılanacak tutar, işçi sayısı ile Sosyal Sigortalar Kanununun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden, yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz.

	Brüt Ücret	SGK Primi İşveren Payı	İşçi Sayısı	SGK Primi İşveren Payı (Aylık)	SGK Primi İşveren Payı (Yıllık)
<b>Asgari Ücret (01.01.2010-30.06.2010)</b>	729,00	145,80	100	14.580,00	178.740,00
<b>Asgari Ücret (01.07.2010-31.12.2010)</b>	760,50	152,10	100	15.210,00	

f) Harman A.Ş., yurtdışı faaliyetlerini arttırmak ve yeni ihraç pazarları bulabilmek amacıyla “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” na dayanılarak Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan 2006/6 no’lu “Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ”<sup>117</sup> kapsamında Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından belirlenmiş olan ve yurtdışında pazar araştırması hizmeti veren şirketler arasından seçilen 3 farklı şirketle Ocak/20XX tarihinde anlaşma imzalanmıştır. Bu şirketlere her bir anlaşma için 15.000 \$ olmak üzere toplam 45.000 \$ ödenmiştir. Araştırma şirketleri tarafından hazırlanmış olan raporlar aynı ay içerisinde tamamlanarak şirkete teslim edilmiştir.

(Teşvik kapsamında yapılacak iade tutarı, yıllık 20.000 \$’aşmamak kaydıyla yapılan harcamanın %50’sidir).

Şirket, ödemiş olduğu 45.000 \$’ın, 20.000 \$’lık kısmını, “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” na dayanılarak Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan 2006/6 no’lu “Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği

<sup>117</sup> **Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi) [www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/IHR/.../pazar.doc](http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/IHR/.../pazar.doc), 25.08.2010

**Açıklama:** Bu Tebliğ; Türkiye’de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler ile yazılım sektöründe işgal eden şirketlerin, potansiyel pazarlar hakkında sistematik ve objektif bilgi sağlanması, yeni ihraç pazarları yaratılması ve geleneksel pazarlarda pazar payımızın artırılmasına yönelik olarak gerçekleştirecekleri faaliyetlere ilişkin giderlerinin belirli bir bölümünün Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu’ndan karşılanması amacıyla Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu’nun 12.10.2006 tarihli ve 2006/11 sayılı kararına istinaden hazırlanmıştır.

Tebliğin 4/b.maddesine göre, yurtdışına yönelik pazarlama stratejileri ve eylem planlarının oluşturulabilmesi amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığınca uygun görülen pazar araştırması hizmeti veren kurum ve/veya kuruluşlardan satın alınacak pazar araştırması raporları ve istatistikler vb’ye ilişkin giderler ile bu kurum ve/veya kuruluşlara üyelik giderleri, şirketler için %50, SDŞ’ler için %60 oranında ve yıllık en fazla 20.000 \$’ı geçmemek kaydıyla Destekleme Fiyat İstikrar Fonundan (DFİF) karşılanmaktadır.



*Hakkında Tebliğ*” kapsamında geri alabilmek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığına gerekli başvuruyu yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak 20.000 \$’ı teşvik kapsamında geri almıştır (*Hesaplamalarda 1\$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır*).

g) Harman A.Ş., yurt dışında yaptırmış olduğu pazar araştırması raporlarından elde ettiği bilgiler doğrultusunda Polonya, Macaristan ve Belçika’nın şirket için yeni ihrac pazarları olduğuna karar vermiş ve bu ülkelerde üretmiş olduğu ürünler ile ilgili bir marka algısı yaratabilmek amacıyla Para-Kredi ve Koordinasyon kurulu tarafından yayınlanan 2010/6 no.lu “*Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*”<sup>118</sup> kapsamında bir reklam şirketiyle Mart/20XX tarihinde sözleşme imzalamıştır. Bu reklam şirketine her bir ülke için 100.000 \$ olmak üzere toplam 300.000 \$ ödenmiştir. Reklam şirketi, yapılan sözleşme kapsamında “*Harman*” markasının tanınabilirliğini sağlayabilmek amacıyla her ülkede katalog, broşür, reklam, ilan ve promosyon ürünlerinin dağıtılması gibi faaliyetlerde bulunmuştur.

*(Teşvik kapsamında iade tutarı, ülke başına yıllık 150.000 \$’ı aşmamak kaydı ile yapılan harcamanın %60’ıdır).*

Şirket yurt dışında yaptırmış olduğu bu reklam ve tanıtım faaliyetleri ile ilgili olarak ödemiş olduğu 300.000 \$’lık tutarın 180.000 \$’lık kısmını “*Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*” kapsamında geri alabilmek için Dış Ticaret Müsteşarlığı’na gerekli başvuruyu yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak 180.000 \$’ı teşvik kapsamında geri almıştır (Hesaplamalarda 1\$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır).

---

<sup>118</sup> **Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi), [http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi\\_birim\\_marka\\_ve.htm](http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi_birim_marka_ve.htm), 25.08.2010

**Açıklama:** Bu tebliğ, Türkiye’de sınai ve/veya ticari faaliyet gösteren şirketler ile İşbirliği Kuruluşları üyelerinin ürünlerinin pazarlama ve tanıtımının yapılmasını sağlamak, bu çerçevede yurt dışında gerçekleştirilen tanıtım, marka tescil giderleri ile yurt dışında mal ticareti yapmak amacıyla açılan birimlerle ilgili giderlerinin bir kısmının DFİF’den karşılanması amacıyla Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu’nun 11.08.2010 tarihli ve 2010/7 sayılı Kararına istinaden hazırlanmıştır.

Tebliğin 13.maddesinde; yurt dışı birimi bulunan şirketler ve işbirliği kuruluşlarınca, Türkiye’de üretilen ürünlerle ilgili olarak yurt dışında gerçekleştirilen reklâm, tanıtım ve pazarlama giderlerinin %60’ı her bir ülke için yıllık 150.000 \$’ı aşmamak kaydı ile DFİF’ten destekleneceği belirtilmiştir.

h) Harman A.Ş. yurtiçinde tescil ettirmiş olduğu “Harman” markasını yurtdışında da tescil ettirebilmek amacıyla gerekli çalışmaları yapmış ve bu doğrultuda 80.000 \$ maliyete katlanmıştır.

(Teşvik kapsamında yapılacak iade tutarı, yıllık 50.000 \$’ı aşmamak kaydı ile yapılan harcamanın %50’sidir.)

Harman A.Ş. yurtdışı marka tescili ile ilgili olarak katlanmış olduğu 80.000 \$’ın 40.000 \$’lık kısmını Para-Kredi ve Koordinasyon kurulu tarafından yayınlanan 2010/6 no.lu “Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ”<sup>119</sup> kapsamında geri alabilmek için Dış Ticaret Müsteşarlığı’na gerekli başvuruyu yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak 40.000 \$’ı teşvik kapsamında geri almıştır (Hesaplamalarda 1\$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır).

ı) Harman A.Ş. uluslararası piyasalarda rekabet edebilirliklerinin arttırılabilmesi amacıyla Para-Kredi ve Koordinasyon kurulu tarafından yayınlanan 2007/3 no.lu “Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ”<sup>120</sup> kapsamında Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yetkilendirilmiş danışmanlık şirketlerinden biriyle Nisan/20XX tarihinde bir hizmet sözleşmesi imzalamış ve bu sözleşme kapsamında

---

<sup>119</sup> **Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi), [http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi\\_birim\\_marka\\_ve.htm](http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi_birim_marka_ve.htm), 25.08.2010

**Açıklama:** Tebliğin 16. maddesinde; şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının yurt dışında tescili ve korunmasına ilişkin olarak yapmış oldukları giderlerin, % 50’si yıllık 50.000 \$’ı aşmamak kaydı ile DFİF’ten destekleneceği belirtilmiştir.

<sup>120</sup> **Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi), <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=2574&icerikID=2751&dil=TR>, 25.08.2010

**Açıklama:** Bu Tebliğ, Türkiye’de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler ile yazılım sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin çalışanlarının kalite, verimlilik, yönetim teknikleri, tasarım, uluslararası pazarlama vb. ile dış ticaret işlemleri konusundaki eğitim giderleri ile bu konularda alınacak danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderlerin ve ülkemizde düzenlenen tasarım yarışmalarında dereceye giren tasarımcıların, tasarım konusunda yurt dışı eğitim giderlerinin DFİF’ten karşılanması amacıyla düzenlenmiştir.

Tebliğin 10. maddesinde; şirketlerin, uluslararası ticarete yönelmelerinin ve rekabet edebilirliklerinin sağlanması amacıyla, 4’üncü maddede belirtilen konulara ve benzeri alanlara ilişkin olarak Müsteşarlıkça yetkilendirilmiş danışmanlardan almış oldukları danışmanlık hizmetinin bu Tebliğ kapsamında destekten yararlandırılacağı belirtilmiştir.

Tebliğin 14. maddesinde 10. Madde kapsamında alınacak danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderlerin % 50’si, yıllık 50.000 \$’ı geçmemek kaydı ile DFİF’ten karşılanacağı belirtilmiştir.

danışmanlık hizmet almıştır. Bu hizmet karşılığında danışmanlık şirketine 50.000 \$ ödenmiştir.

*(Teşvik kapsamında yapılacak iade tutarı, yıllık 50.000 \$'i aşmamak kaydı ile yapılan harcamanın %50'sidir.)*

Şirket, almış olduğu danışmanlık hizmeti karşılığında ödemiş olduğu 50.000 \$'ın 25.000 \$'lık kısmını Para-Kredi ve Koordinasyon kurulu tarafından yayımlanan 2007/3 no.lu “Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ” kapsamında geri alabilmek için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na gerekli başvuruyu yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak 25.000 \$'ı teşvik kapsamında geri almıştır *(Hesaplamalarda 1\$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır).*

j) Harman A.Ş., 20XX yılı içerisinde “Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ”<sup>121</sup> kapsamında yurtdışında düzenlenmiş olan bir gıda fuarına katılmış ve fuar katılım bedeli olarak 20.000 \$ ödemiştir.

*(Teşvik kapsamında İade tutarı, yıllık 15.000 \$'i aşmamak kaydı ile yapılan harcamanın %50'sidir.)*

Şirket ödemiş olduğu 20.000 \$ fuar katılım bedelinin 10.000 \$'lık kısmını Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanmış olan 2009/5 sayılı “Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ”

---

<sup>121</sup> **Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ**, (Çevrimiçi), <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/12/20091230-20.htm>, 25.08.2010

**Açıklama:** Bu Tebliğ; firmalarımızın yurt dışı fuarlara iştiraki ve sektörel nitelikteki uluslararası fuarlara bireysel katılımlarının sağlanması ile Türk ihracat ürünlerinin tanıtılması ve pazarlanması suretiyle ihracatımızın desteklenmesi amacıyla düzenlenmiştir.

Tebliğin 5. maddesinin 1. fıkrasında; Yurt Dışı Fuar Organizasyonlarında, katılımcı tarafından organizatöre ödenen katılım bedelinin %50'si destek kapsamında katılımcıya ödeneceği belirtilmiştir.

Tebliğin 5. maddesinin 2. fıkrasında; Katılımcıya fuar bazında ödenecek destek tutarı, Yurt Dışı Fuarın genel nitelikli uluslararası fuara Milli Katılım veya Türk İhracat Ürünleri Fuarı olması halinde 10.000 ABD Dolarını; sektörel nitelikli uluslararası fuara Milli Katılım, Yabancı Firma Katımlı Sektörel Fuar veya Sektörel Türk İhracat Ürünleri Fuarı olması halinde ise 15.000 ABD Dolarını geçemez denilmektedir.

kapsamında geri alabilmek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı'na gerekli başvuruyu yapmış ve tüm yasal prosedürü tamamlayarak 10.000\$'ı teşvik kapsamında geri almıştır (*Hesaplamalarda 1\$=1,50 TL olarak dikkate alınacaktır*).

k) Şirketin 20XX yılı net satışları 11.490.000,00 TL'dir.

l) 20XX yılı satılan mamul maliyeti 7.465.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

m) 20XX yılı pazarlama satış ve dağıtım gideri 1.048.180,00 TL olup detayı aşağıdadır.

<b>Gider Cinsi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>
Personel Ücret Gideri	175.680,00
Yurtdışı Pazar Araştırma Gideri	67.500,00
Yurtdışı Reklam Gideri	450.000,00
Rekabet Eğitim Gideri	75.000,00
Yurtdışı Fuar Katılım Gideri	30.000,00
Diğer Giderler	250.000,00
<b>Toplam</b>	<b>1.048.180,00</b>

n) 20XX yılı Genel Yönetim Gideri 292.800,00 TL olup detay aşağıdaki şekildedir.

<b>Gider Cinsi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>
Personel Ücret Gideri	117.120,00
Diğer Giderler	175.680,00
<b>Toplam</b>	<b>292.800,00</b>

o-) Şirket, 20XX yılı içerisinde vadeli mevduatından 42.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

p-) Şirket, 20XX yılında dövizli alacak ve borçlarından dolayı 85.000,00 TL kur farkı gelir elde etmiştir.

r) Şirket, 20XX yılı içerisinde dövizli alacak ve borçlarından dolayı 32.000,00 TL kur farkı gideri oluşmuştur.

s) Şirket, 20XX yılı içerisinde kullanmış olduğu banka kredisi için 70.000,00 TL faiz ödemiştir.

t) Şirket adına kayıtlı olan ve faydalı ömrünü tamamlamış olan bir kamyon kaza yapmış ve trafikten çekilmiştir. Sigorta şirketi bu kazayla ilgili olarak şirkete 25.000,00 TL tazminat ödemiştir.

u) Şirket 20XX yılı içerisinde elindeki eskimiş zeytin hasat makinelerini satmıştır. Bu satışta 12.000 TL maddi duran varlık satış zararı oluşmuştur.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, Harman Zeytin İşletmesi A.Ş.'nin yararlanmış olduğu teşviklere ilişkin muhasebe kayıtları ilk önce “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*” çerçevesinde, daha sonra ise “MSUGT” ve Türk Vergi Kanunlarında belirtilmiş olan usul ve esaslara göre muhasebeleştirilecek, son olarak ise sonuçların karşılaştırılması yapılacaktır.

Örneklerin muhasebeleştirilmesinde yıllık olarak verilmiş olan işlemler tek bir işlem gibi kabul edilerek muhasebeleştirilecektir.

### **3.2. Uygulamanın “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” Kapsamında Çözümü**

Çalışmamızın ikinci bölümünde açıklandığı üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması açısından Türkiye Muhasebe Standartları ve MUGT’de farklı yaklaşımlar mevcuttur. TMS, durumu sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki şekilde ele almaktadır. Bu yaklaşımlara göre yapılan çözümler aşağıda yer almaktadır.

#### **3.2.1. Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm**

Sermaye yaklaşımı, devlet teşviklerinin kazanılmış bir gelir olmaması, geri ödenmelerinin beklenmemesi ve herhangi bir maliyete katlanılmadan elde edilmesi

nedeniyle Gelir Tablosunda değil, Bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşım doğrultusunda yapılan çözümler aşağıda yer almaktadır.

### a) Ücretlerin muhasebeleştirilmesi

Şirket 100 işçi çalıştırmakta olup detayı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. İşyerinin tehlike sınıf derecesi dikkate alındığında sigorta primi işveren payı % 20 olarak hesaplanmıştır. Şirketin yıllık personel maliyetini gösteren kümülatif ücret bordrosu aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Asgari Geçim İndirimi dikkate alınmamıştır).

Çalıştığı Bölüm	İşçi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)
Genel Yönetim Bölümü	4	2.000,00
Pazarlama Bölümü	6	2.000,00
Üretim Bölümü	90	1.000,00

### Kümülatif Ücret Bordrosu

<b>TOPLAM İŞÇİLİK MALİYETİ</b>		<b>1.610.400,00 TL</b>
Direkt İşçilik Gideri	1.317.600,00	
Paz.Sat.Dağ.Ücret Gideri	175.680,00	
Gen.Yön. Ücret Gideri	117.120,00	
<b>KESİNTİLER TOPLAMI</b>		<b>677.512,00 TL</b>
SGK Primi İşçi Payı	184.800,00	
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00	
SGK Primi İşveren Payı	264.000,00	
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	26.400,00	
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00	
Damga Vergisi	8.712,00	
<b>NET ÖDENEN</b>		<b>932.888,00 TL</b>

Bu bilgiler doğrultusunda işçi ücretlerine ait muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Direkt İşçilik Giderleri Hs.</b>	<b>1.317.600.-</b>	
<b>Paz. Sat. Dağ. Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>175.680.-</b>	
<b>Genel Yönetim Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>117.120.-</b>	
<b>Personele Borçlar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b>		<b>189.112.-</b>
<i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi</i> 180.400.-		
<i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi</i> 8.712.-		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>		<b>488.400.-</b>
<i>SGK Primi İşçi Payı</i> 184.800.-		
<i>SGK İşsizlik Pirimi İşçi Payı</i> 13.200.-		
<i>SGK Primi İşveren Payı</i> 264.000.-		
<i>SGK İşsizlik Pirimi İşveren Payı</i> 26.400.-		

İşçi ücretleri ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Personele Borçlar Hs.</b>	<b>932.888.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>

**b) Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Bu teşvik kapsamında adedi 3.000,00 TL + KDV'den satın alınan 100 adet Gardenjoy Yan Zeytin Hasat Makinesinin satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Makine Tesis ve Cihazlar Hs.</b>	<b>300.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>54.000.-</b>	
<b>Satıcılara Borçlar Hs.</b>		<b>354.000.-</b>

Tüm yasal prosedür tamamlanıp KDV hariç makine bedelinin %50'si teşvik kapsamında satıcı firmaya ödendiğinde sermaye yaklaşımına göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Satıcılara Borçlar Hs.</b>	<b>150.000.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Kırsal Kalkınma Teşviki</i>		<b>150.000.-</b>

Dönem sonunda alınan makineler için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Genel Üretim Gideri Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b> <i>Zeytin Hasat Makinesi</i>		<b>60.000.-</b>

**c) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Teşviki kapsamında 20XX yılında yapılmış olan ihracata ilişkin olarak hesaplanan 409.032,00 TL tutarındaki iade tutarı TCMB/Ankara Şb.'de açılmış olan mahsup hesabına yatırıldığında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b> <i>TCMB/Ankara Şb.</i>	<b>409.032.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>409.032.-</b>



İhracat iade tutarının nazım hesaplarda da takip edilebilmesi amacıyla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Borçlu Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>409.032.-</b>	
<b>Alacaklı Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>409.032.-</b>

Şirket 20XX yılı içerisinde, TCMB/Ankara Şb. mahsup hesabından tüm yasal prosedürü tamamlayarak aşağıdaki borçlarını mahsup etmiştir..

SGK Primi İşçi Payı	184.800,00 TL
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00 TL
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00 TL
Damga Vergisi	8.712,00 TL
<b>Toplam Mahsup Edilen</b>	<b>387.112,00 TL</b>

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b> <i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi 180.400.-</i> <i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi 8.712.-</i>	<b>189.112.-</b>	
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b> <i>SGK Primi İşçi Payı 184.800.-</i> <i>SGK İşsizlik Pirimi İşçi Payı 13.200.-</i>	<b>198.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b> <i>TCMB/Ankara Şb.</i>		<b>387.112.-</b>

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde nazım hesaplarda yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Alacaklı Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>387.112.-</b>	
<b>Borçlu Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>387.112.-</b>

**d) 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Şirket teşvik kanunu kapsamında SGK primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaktadır. Şirketin 20XX yılında, bu kanun kapsamında yararlanmış olduğu teşvik tutarı 178.740,00 TL olup teşvikin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b> <i>SGK Primi İşveren Payı 264.000.-</i> <i>SGK İşsizlik Primi İşveren Payı 26.400.-</i>	<b>290.400.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>111.660.-</b>
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki</i>		<b>178.740.-</b>

**e) Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir (45.000 \$\* 1,50 TL = 67.500 TL).

..../..../....		
<b>Paz. Sat. Dağ. Gideri Hs.</b> <i>Pazar Araştırma Gideri 67.500.-</i>	<b>67.500.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>67.500.-</b>

20.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

.../.../...		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>30.000.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Pazar Araştırması Desteği</i>		<b>30.000.-</b>

**f) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan reklam gideri teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan reklam harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $300.000 \$ * 1,50 TL = 450.000 TL$ ).

.../.../...		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Polonya Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Macaristan Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Belçika Reklam Gideri 150.000.-</i>	<b>450.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>450.000.-</b>

180.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $180.000 \$ * 1,50 TL = 270.000 TL$ ).

.../.../...		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>270.000.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Yurtdışı Reklam Gideri Desteği</i>		<b>270.000.-</b>

**g) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan marka tescil gideri teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan marka tescil harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $80.000 \$ * 1,50 TL = 120.000 TL$ ).

..../..../....		
<b>Haklar Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri</i>	<b>120.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>120.000.-</b>

40.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $40.000 \$ * 1,50 TL = 60.000 TL$ ).

..../..../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri Desteği</i>		<b>60.000.-</b>

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Amortisman Gideri Hs.</b>	<b>8.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri Desteği</i>		<b>8.000.-</b>

**h) Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yapılan eğitim harcamasının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $50.000 \$ * 1,50 TL = 75.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Eğitim Gideri</i>	<b>75.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>75.000.-</b>

25.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşığıdaki şekilde olacaktır ( $25.000 \$ * 1,50 TL = 37.500 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>37.500.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Eğitim Gideri Desteği</i>		<b>37.500.-</b>

**ı) Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışı fuara katılım bedeli olarak ödenen tutarın muhasebeleştirilmesi aşığıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri</i>	<b>30.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>30.000.-</b>

10.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşığıdaki şekilde olacaktır ( $10.000 \$ * 1,50 TL = 15.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>15.000.-</b>	
<b>Özel Fonlar Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri Desteği</i>		<b>15.000.-</b>

### 3.2.1.1. Sermaye yaklaşımına göre sonuç

Sermaye yaklaşımında, teşvikler Özel Fonlar Hs. ile ilişkilendirildiği ve Kar Zarar tablosunda raporlanmadığı için alınan teşviklerin tamamı bilançoda özkaynaklar kalemi altında raporlanacaktır. Buna göre şirketin 20XX yılı bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

HARMAN ZEYTİN İŞLETMESİ A.Ş.		01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇO	
AKTİF			PASİF
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	xxxx	<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	xxxxx
Kasa	xx	Banka Kredileri	xx
Alınan Çekler	xx	...	...
Bankalar Hs.	xx	...	...
TCMB/Ankara Şb.- 21.920 TL		<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	xxxxx
...		Banka Kredileri	xx
...		...	...
...		...	...
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	xxxxx	<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	xxxxxxx
Arazi ve Arsalar	xx	Sermaye	xx
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	xx	Ödenmemiş Sermaye	0
Binalar	xx	...	...
...		...	...
...		<b>ÖZEL FONLAR</b>	1.150.272,00
...		Kırsal Kalkınma Teşviki	150.000,00
...		İhracat İade Teşviki	409.032,00
...		5084 Sayılı Yat.ve İst. Teşviki	178.740,00
...		Pazar Araştırma Teşviki	30.000,00
...		Yurtdışı Reklam Gideri Teşviki	270.000,00
...		Yurtdışı Marka Tescil Gideri Teşviki	60.000,00
...		Rekabet Eğitim Gideri Desteği	37.500,00
...		Yurtdışı Fuar Katılım Teşviki	15.000,00
...		...	...
...		Dönem Net Karı	2.177.616,00
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>XXXXXXXXX</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>XXXXXXXXX</b>

**HARMAN ZEYTİN İŞLETMESİ A.Ş.**  
**01.01.2010-31.12.2010 TARİHLİ GELİR TABLOSU**

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	
1-Yurt içi Satışlar	6.120.000,00
2-Yurt dışı Satışlar	5.370.000,00
3-Diğer Gelirler	
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	
1-Satıştan İadeler(-)	-
2-Satış İskontoları(-)	-
3-Diğer İndirimler(-)	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	11.490.000,00
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	7.465.000,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>4.025.000,00</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	1.048.180,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	292.800,00
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.684.020,00</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	42.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	85.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	32.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	70.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>2.709.020,00</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	25.000,00
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	12.000,00
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.722.020,00</b>
<b>K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.(-)</b>	544.404,00
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.177.616,00</b>

### 3.2.2. Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm

Gelir Yaklaşımı; devlet teşviklerinin şirket hissedarları dışındaki bir kaynaktan elde edilmeleri nedeniyle sermaye olarak değerlendirilemeyeceğini, şirkete sermayeyi ancak şirket ortaklarının koyabileceğini bu nedenle devlet teşvikleri bilançoda değil gelir tablosunda raporlanmasının daha doğru olduğunu savunmaktadır.

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalardan da hatırlanacağı üzere gelir yaklaşımında devlet teşviki elde edildiğinde ertelenmiş gelir olarak bilançoda geçici hesaplara alınmakta ve teşvikle karşılanması amaçlanan maliyetler ortaya çıktıkça bilançodan alınarak kar zarar tablosuna aktarılmaktadır.

Buna göre teşviklerin gelir yaklaşımına göre çözümü aşağıdaki şekilde olacaktır.

#### a) Ücretlerin muhasebeleştirilmesi

Şirket 100 işçi çalıştırmakta olup detayı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. İşyerinin tehlike sınıf derecesi dikkate alındığında sigorta primi işveren payı % 20 olarak hesaplanmıştır. Şirketin yıllık personel maliyetini gösteren kümülatif ücret bordrosu aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Asgari Geçim İndirimi dikkate alınmamıştır).

Çalıştığı Bölüm	İşçi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)
Genel Yönetim Bölümü	4	2.000,00
Pazarlama Bölümü	6	2.000,00
Üretim Bölümü	90	1.000,00



### Kümülatif Ücret Bordrosu

<b>TOPLAM İŞÇİLİK MALİYETİ</b>		<b>1.610.400,00 TL</b>
Direkt İşçilik Gideri	1.317.600,00	
Paz.Sat.Dağ.Ücret Gideri	175.680,00	
Gen.Yön. Ücret Gideri	117.120,00	
<b>KESİNTİLER TOPLAMI</b>		<b>677.512,00 TL</b>
SGK Primi İşçi Payı	184.800,00	
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00	
SGK Primi İşveren Payı	264.000,00	
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	26.400,00	
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00	
Damga Vergisi	8.712,00	
<b>NET ÖDENEN</b>		<b>932.888,00 TL</b>

Bu bilgiler doğrultusunda ücretlerine ait muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Direkt İşçilik Giderleri Hs.</b>	<b>1.317.600.-</b>	
<b>Paz. Sat. Dağ. Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>175.680.-</b>	
<b>Gen. Yön. Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>117.120.-</b>	
<b>Personele Borçlar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b>		<b>189.112.-</b>
<i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi</i> 180.400.-		
<i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi</i> 8.712.-		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>		<b>488.400.-</b>
<i>SGK Primi İşçi Payı</i> 184.800.-		
<i>SGK İşsizlik Primi İşçi Payı</i> 13.200.-		
<i>SGK Primi İşveren Payı</i> 264.000.-		
<i>SGK İşsizlik Primi İşveren Payı</i> 26.400.-		

İşçi ücretleri ödendiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

..../..../....		
<b>Personele Borçlar Hs.</b>	<b>932.888.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>

**b) Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Bu teşvik kapsamında adedi 3.000,00 TL + KDV'den satın alınan 100 adet Gardenjoy Yan Zeytin Hasat Makinesinin satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (*KDV teşvike dahil değildir*).

..../..../....		
<b>Makine Tesis ve Cihazlar Hs.</b>	<b>300.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>54.000.-</b>	
<b>Satıcılara Borçlar Hs.</b>		<b>354.000.-</b>

Tüm yasal prosedür tamamlanıp makine bedelinin KDV hariç tutarının %50'si hazine tarafından satıcı firmaya teşvik kapsamında ödendiğinde gelir yaklaşımına göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Satıcılar Hs.</b>	<b>150.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>30.000.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>120.000.-</b>

Dönem sonunda makineler için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (*Makinelerin faydalı ömrü 5 yıldır*).

..../..../....		
<b>Genel Üretim Gideri Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b>		<b>60.000.-</b>

Amortisman kaydı yapıldıktan sonra ertelenmiş gelir olarak bilançoya alınmış olan teşvik tutarının 1/5'lik kısmı (*Makinelerin faydalı ömrü 5 yıl olduğu için*) bilançodan çekilerek kar zarar hesabına gönderilecektir. Bu işlem makinelerin

faydalı ömrü dikkate alınarak her hesap dönemi sonunda yapılacaktır. Buna göre teşvik ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>30.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>30.000</b>

Dönem sonunda yapılacak diğer bir muhasebe kaydı ise ertelenmiş gelir olarak bilançoya alınmış “*Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı*” ndan cari döneme isabet eden kısmının, “*Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı*” na aktarılmasıdır. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>30.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>30.000.-</b>

**c) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Teşviki kapsamında 20XX yılında yapılmış olan ihracata ilişkin olarak hesaplanan 409.032,00 TL tutarındaki iade tutarı T.C.Merkez Bankası-Ankara Şb.’de açılmış olan mahsup hesabına yatırıldığında aşağıdaki muhasebe yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b> <i>TCMB/Ankara Şb.</i>	<b>409.032.-</b>	
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs. (*)</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>409.032.-</b>

(\*) Alınan teşvikin ne kadarının cari yılda ne kadarının takip eden yıllarda mahsup edileceği tam olarak bilinemediğinden teşvikin tamamı *Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.*’ da muhasebeleştirilmiştir. Cari yıl içinde mahsup yapıldıkça ilgili tutar *Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.*’ den *Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.*’ ye aktarılacaktır.

İhracat iade tutarının nazım hesaplarda da takip edilebilmesi amacıyla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

..../..../....		
<b>Borçlu Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>409.032.-</b>	
<b>Alacaklı Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>409.032.-</b>

Şirket 20XX yılı içerisinde, mahsup hesabına yatırılmış olan 409.032,00 TL'den aşağıda dökümü yapılan borçlarını mahsup edebilmek için gerekli tüm yasal prosedürü tamamlamıştır.

SGK Primi İşçi Payı	184.800,00
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00
Damga Vergisi	8.712,00
<b>Toplam Mahsup Edilen</b>	<b>387.112,00</b>

Mahsup edilecek tutar hesap dönemi içerisinde belli olduğu için ertelenmiş gelir olarak, “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” na aktarılmış tutarın “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” na alınarak düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılacak düzeltme kadı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>387.112.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b> <i>Teşvikli ürün İhracat İadesi</i>		<b>387.112.-</b>

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

.../.../....		
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b> <i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi 180.400.-</i> <i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi 8.712.-</i>	<b>189.112.-</b>	
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b> <i>SGK Primi İşçi Payı 184.800.-</i> <i>SGK İşsizlik Piriimi İşçi Payı 13.200.-</i>	<b>198.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>387.112.-</b>

Teşvikin muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>387.112.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b> <i>İhracat İadesi Teşviki</i>		<b>387.112.-</b>

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde Nazım Hesapların düzeltilmesi ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Alacaklı Nazım Hesaplar</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>387.112.-</b>	
<b>Borçlu Nazım Hs.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>387.112.-</b>

**d) 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Şirket 5084 sayılı teşvik kanunu kapsamında SGK primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaktadır. Şirketin 20XX yılında, bu kanun kapsamında yararlanmış olduğu teşvik tutarı 178.740,00 TL olup teşvikin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>	<b>290.400.-</b>	
<i>SGK Primi İşveren Payı 264.000.-</i>		
<i>SGK İşsizlik Primi İşveren Payı 26.400.-</i>		
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>111.660.-</b>
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>178.740.-</b>
<i>5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki</i>		

**e) Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir ( $45.000 \$ * 1,50 TL = 67.500 TL$ ).

.../.../....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b>	<b>67.500.-</b>	
<i>Pazar Araştırma Gideri</i>		
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>67.500.-</b>

20.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

.../.../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>30.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>30.000.-</b>
<i>Pazar Araştırması Desteği</i>		

**f) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan reklam gideri teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan reklam harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $300.000 \$ * 1,50 TL = 450.000 TL$ ).

.../.../....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Polonya Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Macaristan Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Belçika Reklam Gideri 150.000.-</i>	<b>450.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>450.000.-</b>

180.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $180.000 \$ * 1,50 TL = 270.000 TL$ ).

.../.../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>270.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b> <i>Yurtdışı Reklam Gideri Desteği</i>		<b>270.000.-</b>

**g) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan marka tescil gideri teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan marka tescil harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $80.000 \$ * 1,50 TL = 120.000 TL$ ).

.../.../....		
<b>Haklar Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri</i>	<b>120.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>120.000.-</b>

40.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $40.000 \$ * 1,50 TL = 60.000 TL$ ), (*Patentler'in faydalı ömrü 15 yıldır*).

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>4.000.-</b>
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>56.000.-</b>

Dönem sonunda teşvik ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>4.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b>		<b>4.000.-</b>

Dönem sonunda yapılacak bir diğer kayıt ise ertelenmiş gelir olarak bilançoya alınmış “*Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı*” ndan cari yıla isabet edecek kısmın “*Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı*” na aktarılması kaydıdır.

...../...../.....		
<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.</b>	<b>4.000.-</b>	
<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.</b>		<b>4.000.-</b>

**h) Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yapılan eğitim harcamasının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $50.000 \$ * 1,50 TL = 75.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Eğitim Gideri</i>	<b>75.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>75.000.-</b>

25.000 \$, teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $25.000 \$ * 1,50 TL = 37.500 TL$ ).



...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>37.500.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b> <i>Eğitim Gideri Desteği</i>		<b>37.500.-</b>

**1) Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışı fuara katılım bedeli olarak ödenen tutarın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri</i>	<b>30.000.-</b>	
	<b>Bankalar Hs.</b>	<b>30.000.-</b>

10.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $10.000 \$ * 1,50 TL = 15.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>15.000.-</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri Desteği</i>		<b>15.000.-</b>

**3.2.2.1. Gelir Yaklaşımına Göre Sonuç**

Gelir yaklaşımında teşvik elde edildiğinde ertelenmiş gelir olarak bilanço ile ilişkilendirilmekte, daha sonra teşvikle karşılanması amaçlanan giderler ortaya çıktıkça bilançodan gelir tablosuna “*Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.*” ye aktarılmaktadır.

Şirket 20XX yılında “*Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi*” kapsamında elde etmiş olduğu 409.032,00 TL teşvik gelirini ertelenmiş gelir olarak bilançoya almış, daha sonra teşvik ile ilgili giderler ortaya çıktıkça bu rakamın 387.112,00 TL’sini gelir tablosuna aktarmıştır. Bundan dolayı Bilanço’da “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs” da 21.920,00 TL sonraki yıla devretmektedir. Buna göre şirketin 20XX yılı gelir tablosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

**HARMAN ZEYTİN İŞLETMESİ A.Ş.**  
**01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ GELİR TABLOSU**

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	
1-Yurt içi Satışlar	6.120.000,00
2-Yurt dışı Satışlar	5.370.000,00
3-Diğer Gelirler	
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	
1-Satıştan İndirimler(-)	-
2-Satış İskontoları(-)	-
3-Diğer İndirimler(-)	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>11.490.000,00</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	7.465.000,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>4.025.000,00</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	1.048.180,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	292.800,00
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.684.020,00</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	42.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	85.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	951.852,00
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	32.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararları(-)	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	70.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>3.660.872,00</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	25.000,00
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararları(-)	12.000,00
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.673.872,00</b>
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.(-)	734.774,40
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.939.097,60</b>

Bu yaklaşıma göre şirketin 20XX yılı bilançosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

AKTİF		HARMAN ZEYTİN İŞLETMESİ A.Ş. 01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇOSU		PASİF	
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		xxxxx		<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b> xxxxx	
Kasa	xx	Banka Kredileri	xx	...	
Alınan Çekler	xx	...		...	
Banka	xx	...		...	
TCMB/Ankara Şb. 21.920,00		...		...	
...		<b>UZUN VADELİ YABANCI</b>		<b>KAYNAKLAR</b>	xxxxx
...		Banka Kredileri	xx	...	
...		...		...	
...		...		...	
...		Gelecek Yıllara ait Gelirler	21.920,00	...	
...		...		...	
...		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	xxxxxxx
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	xxxxx	Sermaye	xx	...	
Arazi ve Arsalar	xx	Ödenmemiş Sermaye	0	...	
Yer altı ve Yerüstü Düzen.	xx	...		...	
Binalar	xx	...		...	
...		...		...	
...		...		...	
...		Dönem Net Karı	2.939.097,60	...	
...				...	

### 3.3. MSUGT'ye Göre Çözüm

MSUGT'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili olarak uyulması gereken usul ve esaslar 1 sıra no'lu MSUGT'de düzenlenmiştir.

1 sıra no'lu MSUGT'nin, "*Muhasebe Usul ve Esasları*" bölümünün, "*V-Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı açıklamaları*" kısmında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda "*Diğer Gelirler*" hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiş olup, gerek bu tebliğde gerekse bu tebliği takip eden diğer 13 tebliğde, bu konu ile ilgili olarak başka bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### a) Ücretlerin muhasebeleştirilmesi

Şirket 100 işçi çalıştırmakta olup detayı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. İşyerinin tehlike sınıf derecesi dikkate alındığında sigorta primi işveren payı % 20 olarak hesaplanmıştır. Şirketin yıllık personel maliyetini gösteren kümülatif ücret bordrosu aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Asgari Geçim İndirimi dikkate alınmamıştır).

Çalıştığı Bölüm	İşçi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)
Genel Yönetim Bölümü	4	2.000,00
Pazarlama Bölümü	6	2.000,00
Üretim Bölümü	90	1.000,00

#### Kümülatif Ücret Bordrosu

TOPLAM İŞÇİLİK MALİYETİ		1.610.400,00 TL
Direkt İşçilik Gideri	1.317.600,00	
Paz.Sat.Dağ.Ücret Gideri	175.680,00	
Gen.Yön. Ücret Gideri	117.120,00	
KESİNTİLER TOPLAMI		677.512,00 TL
SGK Primi İşçi Payı	184.800,00	
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00	
SGK Primi İşveren Payı	264.000,00	
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	26.400,00	
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00	
Damga Vergisi	8.712,00	
NET ÖDENEN		932.888,00 TL

Bu bilgiler doğrultusunda ücretlerine ait muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Direkt İşçilik Giderleri Hs.</b>	<b>1.317.600.-</b>	
<b>Paz. Sat. Dağ. Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>175.680.-</b>	
<b>Gen. Yön. Ücret Giderleri Hs.</b>	<b>117.120.-</b>	
<b>Personele Borçlar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b>		<b>189.112.-</b>
<i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi</i> 180.400.-		
<i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi</i> 8.712.-		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>		<b>488.400.-</b>
<i>SGK Primi İşçi Payı</i> 184.800.-		
<i>SGK İşsizlik Pirimi İşçi Payı</i> 13.200.-		
<i>SGK Primi İşveren Payı</i> 264.000.-		
<i>SGK İşsizlik Pirimi İşveren Payı</i> 26.400.-		

İşçi ücretleri ödendiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

...../...../.....		
<b>Personele Borçlar Hs.</b>	<b>932.888.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>932.888.-</b>

**b) Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Bu teşvik kapsamında adedi 3.000,00 TL + KDV'den satın alınan 100 adet Gardenjoy Yan Zeytin Hasat Makinesinin satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../...../.....		
<b>Makine Tesis ve Cihazlar Hs.</b>	<b>300.000.-</b>	
<b>İndirilecek KDV Hs.</b>	<b>54.000.-</b>	
<b>Satıcılara Borçlar Hs.</b>		<b>354.000.-</b>

Tüm yasal prosedür tamamlanıp makine bedelinin KDV hariç tutarının %50'si satıcı firmaya devlet tarafından teşvik kapsamında ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Satıcılara Borçlar Hs.</b>	<b>150.000.-</b>	
<b>Diğer Gelirler Hs.</b> <i>Kırsal Kalkınma Teşviki</i>		<b>150.000.-</b>

Dönem sonunda alınan makineler için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Genel Üretim Gideri Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Birikmiş Amortisman Hs.</b> <i>Zeytin Hasat Makinesi</i>		<b>60.000.-</b>

**c) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Teşviki kapsamında 20XX yılında yapılmış olan ihracata ilişkin olarak hesaplanan 409.032,00 TL tutarındaki iade tutarı TCMB/Ankara Şb.'de açılmış olan mahsup hesabına yatırıldığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
<b>Borçlu Nazım Hesaplar.</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>	<b>409.032.-</b>	
<b>Alacaklı Nazım Hesaplar</b> <i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		<b>409.032.-</b>

Şirket 20XX yılı içerisinde, mahsup hesabına yatırılmış olan 409.032,00 TL'den aşağıda dökümü yapılan borçlarını mahsup edebilmek için gerekli tüm yasal prosedürü tamamlamıştır.

SGK Primi İşçi Payı	184.800,00
SGK İşsizlik Primi İşçi Payı	13.200,00
Yıllık Gelir Vergisi	180.400,00
Damga Vergisi	8.712,00
<b>Toplam Mahsup Edilen</b>	<b>387.112,00</b>

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.</b>	<b>189.112.-</b>	
<i>Ücret Gelir Vergisi Kesintisi 180.400.-</i>		
<i>Ücret Damga Vergisi Kesintisi 8.712.-</i>		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>	<b>198.000.-</b>	
<i>SGK Primi İşçi Payı 184.800.-</i>		
<i>SGK İşsizlik Primi İşçi Payı 13.200.-</i>		
<b>Diğer Gelirler Hs.</b>		<b>387.112.-</b>
<i>İhracat İade Teşviki</i>		

Mahsup işlemi gerçekleştiğinde Nazım Hesapların da düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Alacaklı Nazım Hesaplar</b>	<b>387.112.-</b>	
<i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		
<b>Borçlu Nazım Hesaplar</b>		<b>387.112.-</b>
<i>Teşvikli Ürün İhracat İadesi</i>		

**d) 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında alınan teşvikin muhasebeleştirilmesi**

Şirket teşvik kanunu kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaktadır. Şirketin 20XX yılında, bu kanun kapsamında yararlanmış olduğu teşvik tutarı 178.740,00 TL olup teşvikin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../....		
<b>Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.</b>	<b>290.400.-</b>	
<i>SGK Primi İşveren Payı 264.000.-</i>		
<i>SGK İşsizlik Primi İşveren Payı 26.400.-</i>		
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>111.660.-</b>
<b>Diğer Gelirler Hs.</b>		<b>178.740.-</b>
<i>5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki</i>		

**e) Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir ( $45.000 \$ * 1,50 TL = 67.500 TL$ ).

.../.../....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b>	<b>67.500.-</b>	
<i>Pazar Araştırma Gideri</i>		
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>67.500.-</b>

20.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

.../.../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>30.000.-</b>	
<b>Diğer Gelirler Hs.</b>		<b>30.000.-</b>
<i>Pazar Araştırması Desteği</i>		

**f) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan reklam gideri teşviklerin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan reklam harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $300.000 \$ * 1,50 TL = 450.000 TL$ ).



..../..../....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Polonya Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Macaristan Reklam Gideri 150.000.-</i> <i>Belçika Reklam Gideri 150.000.-</i>	<b>450.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>450.000.-</b>

180.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $180.000 \$ * 1,50 TL = 270.000 TL$ ).

..../..../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>270.000.-</b>	
<b>Diğer Gelirler Hs.</b> <i>Yurtdışı Reklam Gideri Desteği</i>		<b>270.000.-</b>

**g) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında alınan marka tescil gideri teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışında yapılan marka tescil harcamalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $80.000 \$ * 1,50 TL = 120.000 TL$ ).

..../..../....		
<b>Haklar Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri</i>	<b>120.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		<b>120.000.-</b>

40.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $40.000 \$ * 1,50 TL = 60.000 TL$ ).

..../..../....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>60.000.-</b>	
<b>Diğer Gelirler Hs.</b> <i>Yurtdışı Marka Tescil Gideri Desteği</i>		<b>60.000.-</b>

**h) Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yapılan eğitim harcamasının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $50.000 \$ * 1,50 TL = 75.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Eğitim Gideri</i>	<b>75.000.-</b>	
	<b>Bankalar Hs.</b>	<b>75.000.-</b>

25.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $25.000 \$ * 1,50 TL = 37.500 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Bankalar Hs.</b>	<b>37.500.-</b>	
	<b>Diğer Gelirler Hs.</b> <i>Eğitim Gideri Desteği</i>	<b>37.500.-</b>

**ı) Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ kapsamında alınan teşvikinin muhasebeleştirilmesi**

Yurtdışı fuara katılım bedeli olarak ödenen tutarın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır ( $20.000 \$ * 1,50 TL = 30.000 TL$ ).

...../...../.....		
<b>Pazarlama Gideri Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri</i>	<b>30.000.-</b>	
	<b>Bankalar Hs.</b>	<b>30.000.-</b>

10.000 \$, Teşvik kapsamında geri alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $10.000 \$ * 1,50 TL = 15.000 TL$ ).

.../.../...	<b>15.000.-</b>	
<b>Bankalar Hs.</b>		
<b>Diğer Gelirler Hs.</b> <i>Yurtdışı Fuar Katılım Gideri Desteği</i>		<b>15.000.-</b>

### 3.3.1 MSUGT'ye göre Sonuç

MSUGT'ye göre işletmenin 20XX yılı bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

HARMAN ZEYTİN İŞL.A.Ş.		01.01.2010-31.12.2010 TARİHLİ BİLANÇOSU	
AKTİF		PASİF	
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	xxxxx	<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	xxxxx
Kasa	xx	Banka Kredileri	xx
Alınan Çekler	xx	...	
Banka	xx	...	
...		...	
...		<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	xxxxx
...		Banka Kredileri	xx
...		...	
...		...	
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	xxxxx	<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	xxxxxxx
Arazi ve Arsalar	xx	Sermaye	xx
Yer altı ve Yerüstü Düzen.	xx	Ödenmemiş Sermaye	0
Binalar	xx	...	
...		...	
...		...	
...		...	
...		Dönem Net Karı	3.080.297,60
...		...	
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>xxxxxxx</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>xxxxxxx</b>

**HARMAN ZEYTİN İŞLETMESİ A.Ş.**  
**01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ GELİR TABLOSU**

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	
1-Yurt içi Satışlar	6.120.000,00
2-Yurt dışı Satışlar	5.370.000,00
3-Diğer Gelirler	1.128.352,00
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	
1-Satıştan İadeler(-)	-
2-Satış İskontoları(-)	-
3-Diğer İndirimler(-)	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>12.618.352,00</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	7.465.000,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>5.153.352,00</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	1.048.180,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	292.800,00
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.812.372,00</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	42.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	85.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	32.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararları(-)	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	70.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>3.837.372,00</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	25.000,00
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararları(-)	12.000,00
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.850.372,00</b>
<b>K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.(-)</b>	<b>770.074,40</b>
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.080.297,60</b>

### 3.4. Sonuçların Karşılaştırılması

	SERMAYE YAKLAŞIMI	GELİR YAKLAŞIMI	MSUGT
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>			
1-Yurt içi Satışlar	6.120.000,00	6.120.000,00	6.120.000,00
2-Yurt dışı Satışlar	5.370.000,00	5.370.000,00	5.370.000,00
3-Diğer Gelirler			1.128.352,00
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>			
1-Satıştan İadeler(-)	-	-	-
2-Satış İskontoları(-)	-	-	-
3-Diğer İndirimler(-)			
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>11.490.000,00</b>	<b>11.490.000,00</b>	<b>12.618.352,00</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>			
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	7.465.000,00	7.465.000,00	7.465.000,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)			
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)			
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)			
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>4.025.000,00</b>	<b>4.025.000,00</b>	<b>5.153.352,00</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>			
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	1.048.180,00	1.048.180,00	1.048.180,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	292.800,00	292.800,00	292.800,00
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.684.020,00</b>	<b>2.684.020,00</b>	<b>3.812.372,00</b>
<b>F-DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>			
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri			
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri			
3-Faiz Gelirleri	42.000,00	42.000,00	42.000,00
4-Komisyon Gelirleri			
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar			
6-Menkul Kıymet Satış Kârı			
7-Kambiyo Kârları	85.000,00	85.000,00	85.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri			
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		951.852,00	
<b>G-DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>			
1-Komisyon Giderleri(-)			
2-Karşılık Giderleri(-)			
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)			
4-Kambiyo Zararları(-)	32.000,00	32.000,00	32.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)			
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)			
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>			
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	70.000,00	70.000,00	70.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)			
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>2.709.020,00</b>	<b>3.660.872,00</b>	<b>3.837.372,00</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>			
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları			
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	25.000,00	25.000,00	25.000,00
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>			
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)			
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)			
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	12.000,00	12.000,00	12.000,00
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.722.020,00</b>	<b>3.673.872,00</b>	<b>3.850.372,00</b>
<b>K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.(-)</b>	<b>544.404,00</b>	<b>734.874,40</b>	<b>770.074,40</b>
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.177.616,00</b>	<b>2.939.097,60</b>	<b>3.080.297,60</b>

Yukarıda verilmiş olan karşılaştırmalı gelir tablosunda her üç yöneme göre yapılan raporlama sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçları değerlendirecek olursak;

Sermaye yaklaşımına göre bir raporlama yapıldığında gelir tablosunda da görüleceği üzere teşvik geliri hiçbir şekilde gelir tablosuna dahil edilmemekte, teşvik gelirinin tamamı bilançoda raporlanmaktadır.

Gelir yaklaşımına göre yapılan raporlama da ise elde edilen teşvik gelirinin bir kısmı gelir tablosunda olağan gelir ve karlar hesabında raporlanmakta, geriye kalan kısım ise sonraki dönemlerde gelir tablosuna aktarılmak üzere bilançoda ertelenmiş gelir olarak raporlanmaktadır.

MSUGT' ye göre yapılan raporlama da ise teşvik gelirinin tamamı diğer gelirler hesabına alınmak suretiyle gelir tablosunda raporlanmaktadır.

Bu şekilde yapılacak olan raporlamaların karlılık oranları üzerinde yapacağı etkiyi görebilmek için karlılık oranlarına bakacak olursak;

### **Karlılık Oranları**

	<b>SERMAYE YAKLAŞIMI</b>	<b>GELİR YAKLAŞIMI</b>	<b>MSUGT</b>
Brüt Satış Karlılığı	0,3503	0,3503	0,4084
Faaliyet Karlılığı	0,2335	0,2335	0,3021

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere TMS-20'de yer alan her iki yaklaşıma göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlamada brüt satış karlılığı ve faaliyet karlılığı aynı çıkmakta iken, MSUGT'ye göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlamada karlılık oranları diğerlerine göre daha yüksek çıkmaktadır.

Bu durumun sebebi, elde edilmiş olan teşvik gelirinin tamamının diğer gelirler hesabına dâhil edilerek brüt satışlar hesap gurubu altında raporlanmasıdır. Bu raporlama yöntemi hem brüt satış karlılığı hem de faaliyet karlılığı üzerinde direkt etki yapmaktadır.

MSUGT'ye göre yapılacak raporlamanın işletme yönetimi ve yatırımcılar açısından yaratacağı bir takım olumsuzluklar vardır. Bu olumsuzlukları ilk önce işletme yönetimi açısından ele alacak olursak;

Karlılık oranlarının yüksek çıkması işletme de işlerin yolunda gittiğini, işletmenin pazarlama ve satış politikaları ile maliyet politikalarının doğru tespit edildiği sonucunu ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda işletme yönetimi mevcut yapıya müdahale etme gereği duymayacaktır. Ancak işletme, dönem içerisinde teşvik geliri elde etmemiş olsaydı veya daha az tutarda bir teşvik geliri elde etmiş olsaydı karlılık oranları belki de hedeflenen oranlardan daha düşük çıkacak bu durum karşısında işletme yönetimi politika değişikliğine gitmek yönünde karar alacaktı. Bu yüzden teşvik gelirlerinin MSUGT' ye göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerçek karlılık oranlarının tespit edilmesini engelleyecektir.

MSUGT'ye göre yapılacak bir raporlama finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de olumsuz yönde etkileyecektir. Çünkü işletme bir dönem çok yüksek tutarda teşvik geliri elde etmiş ise diğer dönemler de hiç teşvik geliri elde etmemiş ise veya farklı dönemlerde elde edilen teşvik tutarlarında bir dalgalanma söz konusu ise karlılık oranlarının karşılaştırılması doğru sonuç vermeyecek, bu sonuçlara göre alınacak kararların hatalı olması riskini ortaya çıkaracaktır.

Durumu işletmeye yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar açısından ele alacak olursak, MSUGT' ye göre yapılacak raporlama karlılık oranlarını yüksek çıkaracağı için yatırımcılar işletmeyi karlı bir işletme gibi görüp yatırım yapmayı düşünebilirler bu durum hatalı yatırım kararları alınmasına da sebep olabilir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

TMS, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunu, sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşımla ele almaktadır.

Sermaye Yaklaşımı, teşvik gelirlerinin gelir tablosu yerine bilançoda özkaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre yapılan muhasebe ve raporlamada, teşvik nedeniyle katlanılan maliyetler gider kalemi olarak kar/zarar tablosuna dahil edilmekte ancak elde edilen teşvik geliri bilançoda raporlanmak suretiyle vergilendirme dışı bırakılmaktadır. Bu işletmeler açısından daha az vergi ödenmesine neden olması sebebiyle vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Ayrıca, teşvik gelirinin tamamının özkaynaklar grubu altında raporlanması, bir kar yedeği işlevi görmesi nedeniyle, işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesine de katkı sağlamaktadır.

Gelir Yaklaşımı, devlet teşviklerinin tamamının elde edildiğinde gelir tablosuna alınmak yerine, ilk önce ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesini, daha sonra teşvikle karşılanması amaçlanan giderler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Teşvik gelirinin tamamı, elde edildiğinde direkt olarak gelir tablosuna alınırsa bir vergi etkisi yaratacak bu da işletmeden fon çıkışına neden olacaktır. Bu işletmeler açısından arzu edilen bir durum değildir, ayrıca teşvikin ruhuna da aykırıdır. Gelir yaklaşımı bu durumu ortadan kaldırmaktadır. Çünkü bu yaklaşımda, teşvik elde edildiğinde ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmek suretiyle vergilendirme dışı bırakılmakta, teşvikle ilgili giderler ortaya çıktıkça bilançodan gelir tablosuna aktarılmak suretiyle gelir ve giderin birbirini netleştirmesi sağlanmaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunda 1 sıra no.lu MSUGT’de ki uygulama, teşviklerin “Diğer Gelirler” hesabında muhasebeleştirilmesi yönündedir. Bu uygulama hem raporlama hem de vergisel açıdan bir takım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir.



“Diğer Gelirler” hesabı, gelir tablosunda “Brüt Satışlar” hesap grubu içerisinde yer almaktadır. Oysaki teşvikler işletmelerin satış faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bir satış hâsılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satışlarını arttırarak brüt satış karlılığını dolayısıyla da faaliyet karlılığını etkileyecektir.

Faaliyet karlılığı işletmelerin esas faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu karların karşılaştırılmasına imkân veren ve faaliyetlerin ne kadar verimli olduğunu ortaya koyan bir analiz tekniğidir. Faaliyet kârı, işletme sahipleri açısından yabancı kaynaklara ödenen anapara ve faizlerin işletmenin faaliyetleri sonucu elde etmiş olduğu kârdan mı yoksa özsermaye den mi karşılandığını ortaya koyması açısından önemlidir. Eğer işletme bir hesap dönemi içerisinde yüksek tutarda devlet teşviki almışsa, bu uygulamaya göre faaliyet kârlılığı ciddi boyutlarda artacak bu da gerek şirket sahipleri gerekse finansal tablo kullanıcıları açısından hatalı kararlar verilmesine neden olabilecektir. Bu nedenle teşvik gelirinin “Diğer Gelirler” hesabı yerine, teşvik gelirinin süreklilik arz edip etmemesine göre “Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabında veya “Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar” hesabında veya özkaynaklar grubu altında raporlanması, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacaktır.

Ayrıca, GVK ve KVK’da yapılmış olan düzenlemeler teşvik gelirleri üzerinde bir vergi yükü oluşmaktadır. Bu düzenlemelere göre teşvikler, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sonucunda elde edilmiş gelirlerdir ve dönem kâr zarar tablosuna dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu hatalı bir uygulamadır. Çünkü devlet bir taraftan işletmeye teşvik vermekte sonra vermiş olduğu teşvik tutarının % 20’sini kurum kazancının vergilendirilmesi yoluyla işletmeden geri almaktadır. Bu teşvik sisteminin ruhuna aykırı bir durumdur ve teşvikin işletme üzerinde yaratacağı etkiyi de azaltmaktadır. Bu hatalı uygulamanın ortadan kaldırılabilmesi için gerekli yapısal değişikliklerin kanun koyucu tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunda MSUGT’ de yer alan düzenlemelerin raporlama ve vergisel

açıdan ortaya çıkarmış olduğu olumsuzlukların ortadan kaldırılabilmesi için MSUGT’de yer alan düzenlemelerin TMS-20 ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu her iki sorunu da ortadan kaldıracaktır. Çünkü sermaye yaklaşımına göre yapılacak bir raporlamada teşvik geliri gelir tablosu yerine bilançoda raporlanacak bu durumda karlılık oranları etkilenmemiş olacak aynı zamanda teşvik gelir tablosunda raporlanmadığı için vergilendirilmesi de engellenmiş olacaktır. Gelir yaklaşımına göre bir raporlama yapıldığında ise teşvik ilk önce bilançoda ertelenmiş gelir olarak raporlanacak daha sonra ise teşvikle karşılanması amaçlanan maliyetler ortaya çıktıkça maliyetlerle orantılı ve sistematik bir şekilde gelir tablosuna aktarılacağı için gelir ve gider birbirini netleştirecektir. Bu durum karlılık oranları üzerinde bir değişiklik yaratmayacak ve teşvikin vergilendirilmesi de önlenmiş olacaktır.

Vergisel açıdan ortaya çıkan olumsuzlukların ortadan kaldırılabilmesi için diğer bir çözüm yolu ise; teşvik gelirlerinin kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenmesi aşamasında vergilendirme dışı bırakılmasıdır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için mali idarenin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde bir takım yapısal değişiklikler yapması gerekmektedir. Yapılacak değişiklik, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların vergilendirme dışı bırakılması için beyanname üzerine açılmış indirim ve istisnalar bölümünün altına teşvik gelirlerini de dahil edilmesidir. Bu suretle vergi matrahına dahil edilmiş olan teşvik geliri beyanname üzerinde ilgili bölüme teşvikin türü ve tutarı gibi gerekli bilgilerin yazılması suretiyle vergi matrahından indirilerek vergilendirme dışı bırakılacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akgül, Başak Ataman, Hüseyin, Akay : **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004
- Aksoy, Tamer : Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, İSMMMO Yayın Organı, Nisan-Haziran 2005
- Aysan, Mustafa : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:40, Ekim 2008
- Aysan, Mustafa : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 34, Nisan 2007
- Başpınar, Ahmet : “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos/2004
- Bayrı, Osman : “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm**, Sayı:98, Mart-Nisan 2010
- Bekçi, İsmail, Ozan, Özdemir : “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarına Yönelik Bir Araştırma”, Cilt:11, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2006, Sayı:2, s.147.

- Bostancı, Serpil : “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan-Haziran 2002
- Cihan, Olgun : **Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler**, (Çevrimiçi), <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc>, 01.07.2010
- Çiftçi, Yavuz, Alper, Erserim : **Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi**, (Çevrimiçi), <http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler>, 10.08.2010
- Deloitte Touche Tohmatsu : **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı 2007**, (Çevrimiçi), <http://www.denetimnet.net/Pages/UFRSCepkitapcigi2007.aspx>, 01.08.2010
- Duran, Mustafa : **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yaklaşımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, (Çevrimiçi), [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme\\_/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme_/ar_inc_33.pdf), 23.08.2010
- Erşen, Ziya Kutay : **“TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Uygulaması”** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E., Afyonkarahisar, 2009
- Gençoğlu, Ümit Gücenme : **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2007
- İbiş, Cemal, Doğan, Argun : **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, Yayın No: 42, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2004

- Karadeniz, Salim : “Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:211, Temmuz 2010
- Kıracı, Murat, Tunç, Köse : “IASC, FASB ve TİMÜDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2002
- Özçam, Mustafa : **Ekonomide Teşvikler ve Türkiye’de ki Durum**, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Ankara, 2003
- Özel, Mehmet Zahit : **Türk Mevzuatında Değerleme Ve Türkiye Muhasebe Standardı TMS 36 İle Gelen Değişikliklerin İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., İstanbul, 2009
- Özkök, Servet : “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:2, TÜRMOB Yayınları, Ekim 2000
- Sağlam, Necdet, Salim, Şengel, Bünyamin, Öztürk : **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009
- Sevilengül, Orhan : **Genel Muhasebe**, 15.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009
- Sönmez, Feriştah : “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, MUFAD Yayınları, İstanbul, Sayı:28, Ekim 2005, s.132
- Şahin, Dilek : “**TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS İle Karşılaştırılması**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi. S.B.E., Sakarya, 2007

- TMSK : **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, TMSK Yayınları-5, 2010
- Toroslu, M. Vefa : “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, Mayıs2009, s.495-513, (Çevrimiçi),  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/old\\_magazine.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/old_magazine.asp)  
19.08.2010
- Ulusan, Hikmet : “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Cilt:22, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Temmuz 2008, Sayı:2
- Usta, Hale : **Muhasebe Mesleği ile ilgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Ankara, 2007
- Yalkın, Yüksel Koç, Volkan, Demir, Defne, Demir : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm**, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006
- Yanık, Serap : “Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Muhasebe Sistemi Önerisi”, **Mali Çözüm**, Sayı:59, Nisan-Haziran 2002
- Yazıcı, Mehmet : “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:18, Nisan 2003

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>, 10.08.2010

<http://www.tmsk.org.tr>, 18.08.2010

1 Sıra no'lu MSUGT, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.08.2010

Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, (Çevrimiçi),  
[http://www.tedgem.gov.tr/kkydp\\_genel.htm](http://www.tedgem.gov.tr/kkydp_genel.htm), 13.08.2010

Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarına İlişkin Para-Kredi Koordinasyon Kurulu Tebliği, (Çevrimiçi),  
[http://www.iib.org.tr/iib\\_portal/dokuman/2010\\_5\\_Ihracat\\_Iadesi\\_Tebliğ.pdf](http://www.iib.org.tr/iib_portal/dokuman/2010_5_Ihracat_Iadesi_Tebliğ.pdf),  
25.08.2010

Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ, (Çevrimiçi),  
[www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/IHR/.../pazar.doc](http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/IHR/.../pazar.doc), 25.08.2010

Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, (Çevrimiçi),  
[http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi\\_birim\\_marka\\_ve.htm](http://www.alomaliye.com/2010/yurtdisi_birim_marka_ve.htm),  
25.08.2010

Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ, (Çevrimiçi),  
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=2574&icerikID=2751&dil=TR>, 25.08.2010

Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, (Çevrimiçi),  
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/12/20091230-20.htm>,  
25.08.2010

## **EK:1**

**Kırsal Kalkınma Yatırımları Destekleme Programı kapsamında kurulan fabrika için hibe olarak alınan destek tutarının kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı ve bu işlemin muhasebeleştirilmesi hk.**

T.C.

**MALİYE BAKANLIĞI**

**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**Sayı** : B.07.01.GİB.0.07.31/3185-174/ 060053

06.07.2007

**Konu** :

**İlgi** : 07/02/2007 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Kırsal Kalkınma Yatırımları Destekleme Programı kapsamında kurulan zeytinyağı fabrikası için hibe olarak alınan destek tutarının kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı ve bu işlemin muhasebeleştirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, Gelir Vergisi Kanununun 37 ncı maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre, "602 Diğer Gelirler" hesabı; işletmenin 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 yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Bu açıklamalara göre, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

**Başkan a.**



## **EK:2**

### **Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarına İlişkin Para-Kredi Ve Koordinasyon Kurulu Tebliği (Tebliğ No: 2010/5)Kapsamında Yapılan İhracatlara İlişkin İade Tutarlarının Hesaplanması**

Tebliğin 15. ve 16. Maddelerinde yapılacak ihracatlara ilişkin ihracat iade tutarlarının nasıl hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. İlgili maddeler aşağıda yer almaktadır.

**MADDE 15 – (1)** Bu Tebliğ'in 5'inci maddesinin 5'inci sıra numarasında bulunan ürünlerden 20.01, 20.05 G.T.İ.P. altında yer alan zeytinler 18 kg'ın (net ağırlık) üzerinde ambalajlarda ihraç edilmeleri halinde mahsup hesabına dahil edilmez. 20.01, 20.04 ve 20.05 G.T.İ.P.'lerinde yer alan zeytin için miktar barajı %55, azami ödeme oranı %10 olarak uygulanır.

(2) 2001.90.65.00.15,25; 2004.90.30.00.17,27 ve 2005.70.00.00.15,25 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 2-5 kg arasında (5 kg dahil) olan ambalajlarda, "tescilli Türk Markaları" ve "Made in Turkey" ibaresi ile ihraç edilen zeytinler için ihracat iadesi miktarı 125 \$/ton, miktar barajı % 55, azami ödeme oranı % 10 olarak uygulanır.

(3) 2001.90.65.00.14,24; 2004.90.30.00.16,26 ve 2005.70.00.00.14,24 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 1-2 kg arasında (2 kg dahil) olan ambalajlarda, "tescilli Türk Markaları" ve "Made in Turkey" ibaresi ile ihraç edilen zeytinler için ihracat iadesi miktarı 175 \$/ton, miktar barajı % 55, azami ödeme oranı % 10 olarak uygulanır.

(4) 2001.90.65.00.13,23; 2004.90.30.00.15,25 ve 2005.70.00.00.13,23 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 1 kg'a kadar (1 kg dahil) olan ambalajlarda "tescilli Türk Markaları" ve "Made in Turkey" ibaresi ile ihraç edilen zeytinler için ihracat iadesi miktarı 250 \$/ton, miktar barajı % 55, azami ödeme oranı % 10 olarak uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda zeytin ürünü ile ilgili olarak ihracat iadesi hesaplamasına konu olacak veriler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Sıra No	Madde Adı	Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	İhracat Miktarı (Ton)	FOB Ton Fiyatı	İhracat İade Destek Tutarı	İade Miktar Barajı	Azami Ödeme Oranı
5	Dondurulmuş meyve ve sebze ile meyve ve sebze işleme sanayiine dayalı gıda maddeleri	500 gr'lık Paket	200.000	100	2.000 \$	250 \$/Ton	% 55	0,10
		1 kg'lık Paket	150.000	150	2.000 \$	250 \$/Ton	% 55	0,10
		2 kg'lık Paket	100.000	200	2.000 \$	175 \$/Ton	% 55	0,10
		5 kg'lık Paket	50.000	250	2.000 \$	125 \$/Ton	% 55	0,10

Yukarıdaki tablodan hareketle zeytin ihracatına ilişkin hesaplanmış iade tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır.

**Zeytin**

Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	Toplam Kg	Toplam Ton	Kg Fiyatı	FOB Ton Fiyatı	İade Miktar Barajı (%)	İade Miktar Barajı (ton)	Azami Ödeme Oranı	Azami İade Tutarı	İhracat İade Destek Tutarı	Hesaplanan İade Tutarı	İade Edilecek Tutar
500 gr'lık Paket	200.000	100.000	100	2 \$	2.000 \$	% 55	55 Ton	0,10	11.000 \$	250 \$/Ton	13.750 \$	11.000 \$
1 kg'lık Paket	150.000	150.000	150	2 \$	2.000 \$	% 55	83 Ton	0,10	16.500 \$	250 \$/Ton	20.625 \$	16.500 \$
2 kg'lık Paket	100.000	200.000	200	2 \$	2.000 \$	% 55	110 Ton	0,10	22.000 \$	175 \$/Ton	19.250 \$	19.250 \$
5 kg'lık Paket	50.000	250.000	250	2 \$	2.000 \$	% 55	138 Ton	0,10	27.500 \$	125 \$/Ton	17.188 \$	17.188 \$
											<b>Toplam</b>	<b>63.938 \$</b>

Yukarıdaki tabloda hesaplandığı üzere zeytin ihracatından dolayı iade alınacak teşvik tutarı 63.938 \$ olarak hesaplanmıştır.

**MADDE 16 – (1)** Bu Tebliğ'in 5'inci maddesinin 9'uncu sıra numarasında bulunan zeytinyağı azami net ağırlığı 5 kg'a kadar (5 kg dahil) ambalajlarda ihraç edilmesi halinde mahsup hesabına dahil edilir.

(2) 1509.90.00.00.16 ve 1509.10.90.00.13 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 2-5 kg arasında (5 kg dahil) olan ambalajlarda, "tescilli Türk Markaları" ve "Made in Turkey" ibaresi ile ihraç edilen zeytinyağları için ihracat iadesi miktarı 175 \$/ton, miktar barajı % 100, azami ödeme oranı % 15 olarak uygulanır.

(3) 1509.90.00.00.15 ve 1509.10.90.00.12 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 1-2 kg arasında (2 kg dahil) olan ambalajlarda, “tescilli Türk Markaları” ve “Made in Turkey” ibaresi ile ihraç edilen zeytinyağları için ihracat iadesi miktarı 320 \$/ton, miktar barajı % 100, azami ödeme oranı % 15 olarak uygulanır.

(4) 1509.90.00.00.14; 1509.10.90.00.11 ve 1516.20.91.00.14 G.T.İ.P.'lerinde yer alan ve net ağırlığı 1 kg'a kadar (1 kg dahil) ambalajlarda, “tescilli Türk Markaları” ve “Made in Turkey” ibaresi ile ihraç edilen zeytinyağları için ihracat iadesi miktarı 550 \$/ton, miktar barajı % 100, azami ödeme oranı % 15 olarak uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda zeytinyağı ürünü ile ilgili olarak ihracat iadesi hesaplamasına konu olacak veriler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Sıra No	Madde Adı	Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	İhracat Miktarı (Ton)	FOB Ton Fiyatı	İhracat İade Destek Tutarı	İade Miktar Barajı	Azami Ödeme Oranı
9	Zeytinyağı	500 gr'lık Paket	150.000	75	4.000 \$	550 \$/Ton	% 100	0,15
		1 kg'lık Paket	150.000	150	4.000 \$	550 \$/Ton	% 100	0,15
		2 kg'lık Paket	100.000	200	4.000 \$	320 \$/Ton	% 100	0,15
		5 kg'lık Paket	24.000	120	4.000 \$	175 \$/Ton	% 100	0,15

Yukarıdaki tablodan hareketle zeytinyağı ihracatına ilişkin hesaplanmış iade tablosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

Ambalaj Türü	Ambalaj Sayısı	Toplam kg	Toplam Ton	Kg Fiyatı	FOB Ton Fiyatı	İade Miktar Barajı (%)	İade Miktar Barajı	Azami Ödeme Oranı	Azami İade Tutarı	İhracat İade Destek Tutarı	Hesaplanan İade Tutarı	İade Edilecek Tutar
500 gr'lık Şişe	150.000	75.000	75	4 \$	4.000 \$	% 100	75 Ton	0,15	45.000 \$	550 \$/Ton	41.250 \$	41.250 \$
1 kg'lık Şişe	150.000	150.000	150	4 \$	4.000 \$	% 100	150 Ton	0,15	90.000 \$	550 \$/Ton	82.500 \$	82.500 \$
2 kg'lık Şişe	100.000	200.000	200	4 \$	4.000 \$	% 100	200 Ton	0,15	120.000 \$	320 \$/Ton	64.000 \$	64.000 \$
5 kg'lık Şişe	24.000	120.000	120	4 \$	4.000 \$	% 100	120 Ton	0,15	72.000 \$	175 \$/Ton	21.000 \$	21.000 \$
<b>Toplam</b>											<b>208.750 \$</b>	

Yukarıdaki tabloda hesaplandığı üzere zeytinyağı ihracatından dolayı iade alınacak teşvik tutarı 183.150 \$ olarak hesaplanmıştır.

Toplam İade Tutarı: 63.938 \$ +208.750 \$ = 272.688 \$

Toplam İade Tutarı (TL): 272.688 \$ \* 1,50 = 409.032,00 TL