

**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KALKINMA AJANSLARI TARAFINDAN SAĞLANAN MALİ
DESTEKLERİN İŞLETMELERCE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Erdem TERZİOĞLU

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Metin KILIÇ




Karabük

Ocak 2017

TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Erdem TERZİOĞLU'na ait "Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Mali Desteklerin İşletmelerce Muhasebeleştirilmesi" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından İşletme Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Doç. Dr. Fatma Zehra TAN	
Danışman Üye	: Yrd. Doç. Dr. Metin KILIÇ	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Sinan YILMAZ	

Tez Sınavı Tarihi : 27.01.2017

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanışımında alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

27 / 01 / 2017

Erdem TERZİOĞLU

ÖNSÖZ

Bu araştırma; Kalkınma Ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin muhasebeleştirilmesinde ajans destek yararlanıcılarının mevzuattan kaynaklı olarak, karşı karşıya kaldıkları belirsizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak yapılmıştır.

Ders dönemim ve tez çalışmalarım sırasında titiz, özenli ve değerli katkılarından dolayı, benden anlayış ve sabrını esirgemeyen tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Metin KILIÇ 'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek Lisans eğitimim sırasında benden desteğini esirgemeyen eşim Mine TERZİOĞLU ve kızım Eslem TERZİOĞLU 'na, tez çalışmamın başlangıcından itibaren bilgi ve birikimleri ile desteğini esirgemeyen Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı'nın tüm çalışanlarına, Lisans eğitimim ve iş hayatımda kendisinden çok şey öğrendiğim çok değerli hocam Prof. Dr. Hüseyin ŞEN 'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Erdem TERZİOĞLU

İÇİNDEKİLER

DOĞRULUK BEYANI	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	x
TABLOLAR LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BÖLGESEL TEŞVİKLER VE KALKINMA AJANSLARI

1.1. TEŞVİK KAVRAMI	3
1.1.1. Türkiye’de Teşvik Uygulamaları	3
1.1.1.1. Genel Teşvikler	4
1.1.1.2. Bölgesel Teşvikler	4
1.1.1.3. Büyük Ölçekli Yatırım Teşviki	5
1.1.1.4. Stratejik Yatırım Teşviki	5
1.2. DEVLET YARDIMLARI	6
1.3. TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMLARI ARASINDAKİ FARK	7
1.4. MALİ DESTEK	7
1.5. KALKINMA AJANSLARI	8

1.5.1. Türkiye’de Kalkınma Ajansları Kuruluşu ve Gelişimi	9
1.5.2. Kalkınma Ajanslarının Hukuki Yapısı.....	14
1.5.3. Kalkınma Ajanslarının Görev ve Yetkileri	14
1.5.4. Türkiye’de Kalkınma Ajanslarının Teşkilat Yapısı.....	15
1.5.5. Kalkınma Ajanslarının Gelirleri	18
1.5.6. Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler.....	19
1.5.6.1. Teknik Destekler	21
1.5.6.2. Mali Destekler.....	22
1.6. KALKINMA AJANSI DESTEKLERİ, TEŞVİK VE DEVLET YARDIMI KARŞILAŞTIRMASI	26

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, GELİR, GELİRİN TESPİT EDİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. MUHASEBE	28
2.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	29
2.3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	34
2.4. TİCARİ DEFTERLER	35
2.5. MALİ (FİNANSAL) TABLOLAR.....	37
2.5.1. Bilanço	38
2.5.2. Gelir Tablosu	39

2.6. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	40
2.6.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu	41
2.6.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	42
2.7. GELİR KAVRAMI	43
2.8. MUHASEBE KÂRI, VERGİ KÂRI, DÖNEM NET KÂRI VE ERTELENMİŞ VERGİLER	44
2.8.1. Muhasebe Kârı/Zararı (Ticari Kâr/Zarar)	44
2.8.2. Vergi Kârı/Zararı (Mali Kâr/Zarar)	45
2.8.3. Ertelenmiş Vergi	45
2.8.1.1. Sürekli Farklar.....	46
2.8.1.2. Geçici Farklar.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMAN VE YENİDEN DEĞERLEME

3.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR	48
3.1.1. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	48
3.1.2. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm (Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi).....	49
3.1.2.1. Maliyet Modeli.....	50
3.1.2.2. Yeniden Değerleme Modeli	50
3.2. AMORTİSMAN.....	51

3.2.1. Amortisman Yaklaşımları	52
3.2.1.1. Değerleme Yaklaşımı	52
3.2.1.2. Tüketim Yaklaşımı	52
3.2.1.3. Yenileme Yaklaşımı	52
3.2.1.4. Dağıtım Yaklaşımı	53
3.2.2. Amortisman Yöntemleri	53
3.2.2.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi	54
3.2.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman)	55
3.2.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi	57
3.2.2.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi	58
3.2.2.5. Kıst Amortisman Yöntemi	58
3.2.2.6. Madenlerde Amortisman Yöntemi	58
3.3. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SATILMASI	59
3.4. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	59
3.5. REESKONT	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NA GÖRE DEVLET YARDIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	61
4.2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE DEVLET YARDIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	67

4.3. KALKINMA AJANSLARI MEVZUATINA GÖRE AJANS DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 70

4.3.1. Proje Hesabı Repo ve Faiz Gelirleri 71

4.3.2. Proje Kapsamında Alınan Makine ve Ekipmanın Amortismanı..... 74

4.3.3. Kalkınma Ajansı Desteği ile Alınan Maddi Duran Varlığın Mülkiyet Durumunun Muhasebeleştirilmesi..... 75

4.4. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 76

4.5. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE DEVLET DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 77

4.6. 5746 SAYILI ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN KAPSAMINDA DEVLET DESTEĞİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 78

4.7. İDARİ YARGI KARARLARINDA DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 79

4.8. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GÖRÜŞLERİNE GÖRE AJANS DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 79

BEŞİNCİ BÖLÜM

**KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN YANLIŞLIKLAR**

5.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU 83

5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI 83

5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ 83

5.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	84
5.5. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI	84
5.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	85
5.6.1. Uygulamada İşletmelerce Yapılan Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi	85
5.6.1.1. ABC İşletmesine Ait Muhasebe Kayıtları.....	86
5.6.1.2. DEF İşletmesine Ait Muhasebe Kayıtları	126
5.6.2. İncelenen Kayıtlara İlişkin Değerlendirmeler.....	127
5.6.2.1. Muhasebe Kaydı Yapılması Gerekirken Yapılmayan Kayıtlar.....	128
5.6.2.2. Muhasebe Kaydı Yapılan Ancak Hatalı Yapılan Kayıtlar	129
5.6.2.3. Dönen Varlıklara İlişkin Yanlış Kayıtlar	130
5.6.2.4. Duran Varlıklara İlişkin Yanlış Kayıtlar.....	132
5.6.2.5. Yabancı Kaynaklara İlişkin Yanlış Kayıtlar	132
5.6.2.6. Özkaynaklara İlişkin Yanlış Kayıtlar	134
5.6.2.7. Gelir Tablosu Hesaplarına İlişkin Yanlış Kayıtlar.....	134
5.6.2.8. Maliyet Hesaplarına İlişkin Yanlış Kayıtlar.....	136
5.6.3. Hatalı Kayıtların Mükelleflere Olası Sonuçları	137
5.6.3.1. Vergi Mevzuatı Açısından Sonuçları	137
5.6.3.2. İşletme İlgilileri Açısından Sonuçları	139
SONUÇ	140
KAYNAKÇA.....	145

Ek 1. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-526 sayılı özelgesi.....	153
Ek 2. Van Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 21.04.2014 tarih ve 60757842-GVK 94-8 sayılı özelgesi.....	155
EK 3. ABC* San. ve Tic. Ltd. Şti. 01.01.2012-04.10.2012 Tarihleri Arası Mizan	157
EK 4. ABC* İşletmesinin 2012 Yılına Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi	165
EK 5. DEF* İşletmesine Ait 16.11.2012 Tarihli Mizan	169
Ek 6. 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	171
Ek 7. Danıştay 3. Dairesi'nin 1995/1711 sayılı kararı	173
ÖZET	176
ABSTRACT.....	178
ÖZGEÇMİŞ	180

KISALTMALAR

AHİKA	: Ahiler Kalkınma Ajansı
ANKARAKA	: Ankara Kalkınma Ajansı
BAKA	: Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı
BAKKA	: Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı
BEBKA	: Bursa, Eskişehir, Bilecik Kalkınma Ajansı
ÇKA	: Çukurova Kalkınma Ajansı
DAKA	: Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı
DFD	: Doğrudan Faaliyet Desteği
DİKA	: Dicle Kalkınma Ajansı
DOĞAKA	: Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı
DOKA	: Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı
EURADA	: Avrupa Bölgesel Kalkınma Ajansları Birliği
FKA	: Fırat Kalkınma Ajansı
GEKA	: Güney Ege Kalkınma Ajansı
GMKA	: Güney Marmara Kalkınma Ajansı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İKA	: İpekyolu Kalkınma Ajansı
İSTKA	: İstanbul Kalkınma Ajansı
İZKA	: İzmir Kalkınma Ajansı
KARACADAĞ	: Karacadağ Kalkınma Ajansı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KUDAKA	: Kuzey Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı
KUZKA	: Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı
LTD. ŞTİ.	: Limited Şirket
M	: Madde
MARKA	: Doğu Marmara Kalkınma Ajansı
MDP	: Mali Destek Programı
MEVKA	: Mevlana Kalkınma Ajansı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OKA	: Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı
ORAN	: Orta Anadolu Kalkınma Ajansı
SERHAT	: Serhat Kalkınma Ajansı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TRAKYAKA	: Trakya Kalkınma Ajansı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TVA	: Tennessee Vadisi Kalkınma Programı (Tennessee Valley Authority)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDO	: Yatırım Destek Ofisi
ZAFER	: Zafer Kalkınma Ajansı

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Destek Unsurları.....	6
Tablo 2. Düzey 2 Bölge Sınıflandırması	12
Tablo 3. Kâr Amacı Güden Gerçek ve Tüzel Kişilere Sağlanan Destekler.....	20
Tablo 4. Kâr Amacı Gütmeyen Kurum ve Kuruluşlara Sağlanan Destekler.....	21
Tablo 5. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesabı	55
Tablo 6. Dönen Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları.....	131
Tablo 7. Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları.....	132
Tablo 8. Yabancı Kaynaklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları.....	133
Tablo 9. Özkaynaklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları	134
Tablo 10. Gelir Tablosu Hesaplarına İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları	135
Tablo 11. Maliyet Hesapları Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları.....	137

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Kalkınma Ajanslarının Dağılımı	13
Şekil 2. Kalkınma Ajanslarının Teşkilat Yapısı	15
Şekil 3. Kalkınma Ajanslarının Gelirleri	18
Şekil 4. Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler	19
Şekil 5. İşletmenin Menfaat Grupları	35

GİRİŞ

Gelişmekte olan ülkeler bir taraftan ekonomilerinde büyüme sağlamak için çaba sarf ederken, bir diğer taraftan da ülkenin farklı bölgelerinin eşit oranda gelişme göstermesi için çalışmaktadır. Ülkelerin yatırımlara yönelik olarak uyguladıkları politikalar her bölgenin eşit oranda yatırım alması için yeterli olmayabilmektedir. Genel olarak uygulanan ekonomik politikalar çoğunlukla bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarını ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle farklı bölgeler için farklı politikalar belirlenmesi gerekmektedir.

Bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak adına bazı politik araçlar ortaya konulmaktadır. Bu araçlardan bazıları da teşvik ve desteklerdir. Teşvikler, yatırımın hükümet politikalarına uyumlu şekilde yapılması karşılığında, devletin işletmeler üzerindeki bir takım mali yükleri hafifletmeleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan, destek kavramı adı altında da belirli koşulları sağlayan işletmelere devlet tarafından bazı yardımlar sunulmaktadır. Bu yardımlar muafiyet ve istisnalardan ziyade duran varlık edinimine mali katkı sağlanması şeklinde olmaktadır.

2006 yılında yürürlüğe giren “5449 sayılı Kalkınma Ajanslarını Kuruluşu Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile kurulan Kalkınma Ajansları temelde Türkiye’nin karşı karşıya olduğu bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Ajanslar bu amaç doğrultusunda, kanunun öngördüğü şekil şartları dâhilinde hazırladıkları planlar çerçevesinde bölgenin potansiyel yatırım alanlarında işletmelere mali destekler sağlamaktadır.

Bir diğerk yandan, 2006 yılında kurulan ve 2009 yılında tüm Türkiye’de faaliyetlerine başlayan kalkınma ajanslarının mevzuat içerisinde yerini net bir şekilde bulamamış olması, bir takım sorunları ortaya çıkarmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu’nun Kalkınma Ajansları kurulmadan önce yürürlüğe girmiş olması ve ajansların kurulmasının ardından söz konusu mevzuata ilave hükümler konulmamış olması, mevzuatta Ajanslar tarafından sağlanan mali desteklerin kâr amacı güden kuruluşlarca muhasebeleştirilmesine yönelik olarak belirsizlikler yaratmaktadır. Ortaya çıkan belirsizlikler ise mevzuatın yorumlanması şeklinde giderilmeye çalışılmakta bu noktada ise Kalkınma Ajanslarının doğru bir şekilde anlaşılabilmesi veya kanunların farklı kişilerce farklı şekillerde yorumlanması keyfiyetini ortaya çıkarmaktadır.

Gerek Kalkınma Ajansları mevzuatı, gerekse Türkiye Muhasebe Standartları Kalkınma Ajansı destekleri ile edinilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde gelir ve sermaye yaklaşımlarını benimsemekte ise de, uygulamada mükellefler tarafından konu Maliye Bakanlığı görüşüne göre yürütülmektedir. Bu noktada ise; Maliye Bakanlığı tarafından verilen görüşlerde sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirme seçenek olarak sunulmamakta, işletmelere gelir yaklaşımı uyarınca işlem tesis edilmesi gerektiği yönünde cevap verilmektedir.

Bu çalışmada Kalkınma Ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin mevzuat hükümleri ortaya konulmakta, uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmekte ve mevzuat eleştirileri dile getirilmektedir. Bu çalışma ile Kalkınma Ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan sorunların belirlenmesi ve uygulama birliğine katkı sağlanması hedeflenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÖLGESEL TEŞVİKLER VE KALKINMA AJANSLARI

1.1. TEŞVİK KAVRAMI

Teşvik, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “İsteklendirme, Özendirme” şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu www.tdk.gov.tr). İktisat Terimi olarak ise; “Özendirme, Ekonomi açısından stratejik önem taşıyan sektörlerin devletçe desteklenmesidir” olarak ifade edilmektedir (www.iktisatsozlugu.com).

20 sıra numaralı “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı TMS-20’de ise devlet teşvikleri, “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” olarak tanımlanmaktadır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005: m 3).

1.1.1. Türkiye’de Teşvik Uygulamaları

Türkiye’de halen, 19 Haziran 2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 20 Haziran 2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (2012/1) hükümleri çerçevesinde teşvik sistemi uygulanmaktadır (www.ekonomi.gov.tr).

Teşvik sistemi, ülkenin belirli sektörlerine ve bazı ara mallara olan dışa bağımlılığın azaltılması amacıyla yapılacak yatırımları teşvik etme amacını taşımaktadır (www.invest.gov.tr).

1.1.1.1. Genel Teşvikler

“Yatırımın yapılacağı bölge ayrımı yapılmaksızın, belirlenen kapasite şartları ve asgari sabit yatırım tutarını karşılayan tüm projeler Genel Yatırım Teşvik Uygulamaları çerçevesinde desteklenmektedir” (www.invest.gov.tr).

Teşvik sistemi; Genel Teşvikler, Bölgesel Teşvikler, Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki ve Stratejik Yatırımların Teşviki başlıkları altında dört teşvik uygulamasından oluşmaktadır (2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, 2012: m 4).

Genel Teşvik Uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar için KDV İstisnası ve Gümrük Vergisi Muafiyeti destekleri sağlanmaktadır. Ayrıca, yatırımın 6. Teşvik Bölgesinde yer alması halinde yatırımcılar ilave olarak 10 yıl süreyle Gelir Vergisi Stopajı Desteğinden, tersanelerin gemi inşaa yatırımları için ise Sigorta Primi İşveren Hissesi desteğinden faydalanılmaktadır (2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, 2012: m 4).

Yatırım projelerinin genel teşvik unsurlarından faydalanabilmesi için en az 500.000 TL. yatırım gerçekleştirilmesi (Bu tutar yatırımın 1. ve 2. Teşvik bölgesinde gerçekleştirilmesi halinde en az 1.000.000 TL'dir), yapılacak yatırımın teşvik edilmeyecek yatırım konuları arasında bulunmaması veya özel şartları sağlıyor olması gerekmektedir (2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, 2012: m 4-5).

1.1.1.2. Bölgesel Teşvikler

Bölgenin potansiyeli ve yerel ekonomik ölçek büyüklükleri doğrultusunda belirlenen, sağlanacak desteklerin yoğunluğu bölgelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak değişiklik gösteren teşvik şeklinde açıklanabilir (www.invest.gov.tr).

Ekonomik faaliyetler kümelenme eğiliminde olduğundan, bazı kümeler gelişme noktalarında yoğunlaşmaktadır. Söz konusu yoğunlaşma bölgeler arası gelişmişlik farklarını artırmaktadır (Yılmaz, 1999:81).

Bölgeler arası gelişmişlik farklarının giderilmesi amacıyla çeşitli mali araçlar kullanılmaktadır. İleride de açıklanacağı üzere Kalkınma Ajansları da bölgelerarası

gelişmişlik farklarının giderilmesi amacı gütmektedir. Gelişmişlik farklarının giderilmesi amacıyla uygulanmakta olan mali araçlardan bir tanesi de bölgesel teşvik sistemidir.

Kalkınma Bakanlığı tarafından illerin ve bölgelerin gelişmişlik düzeylerinin karşılaştırılması amacıyla yapılan Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması (SEGE) verileri baz alınarak illerin gelişmişlik düzeyleri belirlenerek oluşturulan 6 farklı bölgeye gelişmişlik düzeylerine göre destek sağlanmaktadır. İllere göre yapılacak yatırım o ilin gelişmişlik düzeyine göre devlet tarafından belirlenen oranda desteklenmektedir.

1.1.1.3. Büyük Ölçekli Yatırım Teşviki

“Potansiyel olarak Türkiye'nin teknolojisi, Ar-Ge kapasitesi ve rekabetçiliğini artıracak 12 yatırım konusu, Büyük Ölçekli Yatırım Teşvik Uygulamaları çerçevesinde desteklenmektedir.” Bu yatırım konuları; Rafine edilmiş petrol ürünleri imalatı, kimyasal madde ve ürünlerin imalatı, liman ve liman hizmetleri, motorlu kara taşıtları ana ve yan sanayi, demir yolu ve tramvay lokomotifleri ve/veya vagon imalatı, transit boru hattıyla taşımacılık hizmetleri, elektronik sanayi, tıbbi alet, hassas ve optik aletler imalatı, ilaç üretimi, hava ve uzay taşıtları ve/veya parçaları imalatı, makine (elektrikli makine ve cihazlar dâhil) imalatı, madencilik (metal üretimi dâhil) şeklinde sıralanmaktadır (www.invest.gov.tr).

1.1.1.4. Stratejik Yatırım Teşviki

Yatırımla imal edilecek ürüne yönelik yerel üretim kapasitesi ürünün ithalatından az olması, yatırımın asgari sabit yatırım tutarı 50 milyon TL olması, yatırımın asgari % 40 katma değer yaratması (rafineri ve petrokimya yatırımlarında bu şart aranmamaktadır), üretilecek ürünle ilgili toplam ithalat değeri son 1 yıl itibarıyla en az 50 milyon ABD olması (yurt içi üretimi olmayan mallarda bu şart aranmamaktadır) durumlarında Stratejik yatırım teşviki verilmektedir (www.invest.gov.tr).

Farklı yatırım teşvik rejimleri çerçevesinde sağlanan destek unsurları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Destek Unsurları

Destek Unsurları	Genel Yatırım Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırım Teşvik Uygulamaları	Stratejik Yatırım Teşvik Uygulamaları
KDV İstisnası	+	+	+	+
Gümrük Vergisi Muafiyeti	+	+	+	+
Vergi İndirimi		+	+	+
Sosyal Sigortalar Prim Desteği (İşveren Payı)		+	+	+
Gelir Vergisi Stopajı İndirimi*		+	+	+
Sosyal Sigortalar Prim Desteği (Çalışan Payı)*		+	+	+
Faiz Oranı Desteği **		+		+
Arazi Tahsisi		+	+	+
KDV İadesi***				+

* Yatırımın Bölge 6'da gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

**Yatırımın Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulamaları kapsamında Bölge 3, 4, 5 veya 6'da gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

***Asgari sabit yatırım tutarı 500 milyon TL olan stratejik yatırımların inşaat harcamaları için sağlanır.

Kaynak: (www.invest.gov.tr)

1.2. DEVLET YARDIMLARI

Belirli işletmelerin teknolojik modernizasyonunun sağlanması, katma değeri yüksek ürün üretme isteklerinin artırılması, belirli sektörlerde yatırım yapmalarının sağlanması ve kuruluş yeri kararlarını etkilemek veya herhangi bir malın üretiminin

teşvik edilmesi suretiyle devletin kaynakları kullanılarak işletmelere yapılan yardımlar “Devlet Yardımları” olarak adlandırılmaktadır (Leblebici, 2002:3).

Devlet yardımlarına örnek olarak;

- Faizsiz Kredi Desteği,
 - Faiz Desteği,
 - Alım Garantileri,
 - Makine/Ekipman/Kuruluş Giderleri Desteği,
 - Ücretsiz Teknik Yardımlar,
- sayılabilir.

1.3. TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMLARI ARASINDAKİ FARK

Her ne kadar uygulamada teşvik ve devlet yardımı kavramı aynı anlamalarda kullanılmakta ise de; teşvikler devlet tarafından elde edilecek gelirden vazgeçme, devlet yardımları ise belirli bir konuda maddi destek sağlanması, hibe, şeklinde gerçekleştirilmektedir. Devlet yardımları için bütçeye bir ödenek tahsis edilir ve devlet yardımı kamu harcaması şeklinde yapılır. Ancak teşvikler bütçede doğrudan gözükmeyeceği gibi kamu harcaması niteliğinde değildir. Teşvikler bir gelirden vazgeçme/feragat etme şeklinde gerçekleşir (Paçacı, 2011: 7).

Bu kapsamda teşvikleri aynî katkı, yardımları ise nakdi katkı olarak tanımlayabiliriz.

Yukarıda da bahsedildiği gibi yardım ve teşvikler kavramsal olarak birbirinden farklı olmakla birlikte uygulamada her iki kavram birlikte kullanılarak devlet teşvikleri ve yardımları aynı şekilde değerlendirilmektedir.

1.4. MALİ DESTEK

Mali destek, işletmelerin belirli koşulları yerine getirmeleri kaydı ile devlet tarafından nakdî veya aynî olarak katkı sağlanmasıdır. Nakdi olarak yapılan destekler bir makine ekipman alımının finanse edilmesi şeklinde olabileceği gibi işletmenin bir takım giderlerinin bir kısmının veya tamamının devlet tarafından üstlenilmesi

şeklinde yapılmaktadır. Aynî olarak yapılan destekler ise; devletin bir takım alacaklarından vazgeçmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Aynî destekler devletin egemenlik hakkından doğan bazı gelirlerinden, işletmelerin belirli koşulları yerine getirmesi kaydı ile, vazgeçmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Sosyal Güvenlik Primi indirimi, Gelir Vergisi muafiyeti şeklinde gerçekleştirilen destekler aynî desteklerdir (Paçacı, 2011:6-8).

Aynî destekler işletmeye her ne kadar bir para girişi sağlamasa bile, işletmenin yapması gereken bir harcamanın işletmeden çıkmaması anlamına gelmektedir.

1.5. KALKINMA AJANSLARI

Kalkınma Ajansları ülkemiz idari teşkilat yapısında yeni yer alan kurumlar olmakla birlikte, dünyada uygulanmakta olan bir sistem olup, ülkemizde de uygulanan sistemin dünya sistemlerine paralellik göstermektedir. Kalkınma ajanslarının uluslararası düzlemde bir tanımı yapılması gerekirse, Kalkınma Ajansları; ekonomik temelde, sert politik araçlar yerine mevzuat karmaşasından uzak, sınırları çizilmiş bölgesel bir coğrafi yapıya hizmet eden, rekabet gücünün artırılmasını ve bölgenin tanıtımının yapılmasını amaçlayan, yatırımcılara veya yatırım yapma potansiyeli olanlara bölgenin avantajlarının açıklanması amaçlarını gerçekleştirmek üzere devlet eliyle kurulan ve bölge paydaşlarının katılımıyla çalışmalarını sürdüren kurumlar olarak tanımlanabilir (Özer, 2012:39).

Avrupa Bölgesel Kalkınma Ajansları Birliği (EURADA) kalkınma ajanslarını; *“sektörel ve genel kalkınma sorunlarını belirleyen, bunların çözümüne yönelik imkânları ve çözümleri saptayan ve bunları geliştiren projeleri yerel kalkınmayı sağlamak amacıyla destekleyen birimler”* şeklinde tanımlamaktadır (Özer, 2012: 39).

Dünyada bölgesel kalkınma ajansları, merkezi hükümetten bağımsız bir idari yapıda, sınırları çizilmiş bir bölgenin sosyo-ekonomik gelişmesini sağlamak amacıyla 1930’lu yıllardan itibaren kurulmuşlardır. Bölgesel kalkınma ajanslarının ilk örneği 1933 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan Tennessee Valley

Authority (TVA)'dir. TVA Tennessee Irmağı'nın yatağındaki ve çevresindeki bölgede doğal kaynakların uygun kullanımını, korunmasını ve geliştirilmesi amacıyla planlama yapmakla görevli olarak kurulmuştur (Ergun, 1993:71-73).

Avrupa Birliği tarafından bölgesel rekabet edebilirliği artırmaya yönelik fonların kullanıma sunulması neticesinde Avrupa'da kalkınma ajanslarının sayısını artırmıştır. Bu doğrultuda özellikle de Avrupa Birliği'nin bu fonlarından istifade etmek isteyen her ülke tarafından kalkınma ajanslarının önemi anlaşılmıştır. Bu doğrultuda bugün kalkınma ajansı olmayan Avrupa Birliği geçiş ülkesi bulunmamaktadır (Çanga, 2010: 235-236).

Ülkemizin 2006 yılında tanıştığı kalkınma ajansları, ülkeden ülkeye yapısal farklılıklar gösterse de dünyada etkin bir şekilde faaliyet göstermekte ve temelde üç ana amaç için kurulmaktadır. Bu amaçlar; bölgeler arası eşitsizliklerin giderilmesi, bölgesel büyümenin sağlanması ve bölgesel rekabet edebilirliğin geliştirilmesi şeklinde sıralanabilir.

1.5.1. Türkiye'de Kalkınma Ajansları Kuruluşu ve Gelişimi

Kalkınma Ajansları, kendilerine mali bir kaynak tahsis edilmiş, zengin nitelikli personellerden oluşan, kurulduğu bölgedeki kamu ve sivil toplum paydaşlarının ajansın çeşitli organlarında danışma, karar alma veya uygulama alanlarında görev aldığı, bölgelere dayalı ve bölgenin kalkınması için çalışan bir yapılandırma (Kalkınma Bakanlığı, 2013:17).

Türkiye'de kalkınma ajanslarının kuruluş süreci, 08.02.2006 tarih ve 26074 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'a dayanılarak 6 Temmuz 2006 tarih ve 26220 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10550 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan iki kalkınma ajansı ile başlamıştır. Bu karar ile kurulan iki ajans, Adana ve Mersin illerini kapsayan TR62 bölgesi ve İzmir ili merkez olmak üzere TR31, Düzey 2 bölgeleri kalkınma ajanslarıdır. Bu iki ajans pilot uygulama olmuş, ardından 22 Kasım 2008 tarihinde 27062 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/14306 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

ile sekiz ajans daha kurulmuştur. 25 Temmuz 2009 tarih ve 27299 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2009/15236 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile on altı ajans daha kurulmuş ve ülkemizdeki kalkınma ajansı sayısı yirmi altı olmuştur. Tablo-2'de Türkiye'de kurulan ajansların kuruluş yılları, kurulduğu bölgeler, ajans isimleri ve ajans merkezi iller ayrı ayrı belirtilmiştir.

5449 sayılı kanunda belirtildiği üzere kalkınma ajanslarının kuruluş amacı; *“kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma planı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak”* tır (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 1).

5449 sayılı kanunun genel gerekçesinde ise kalkınma ajanslarının kuruluş amaçlarının Bölgelerin arasında ortaya çıkan gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi, gerek yerelde gerekse uluslararası rekabette ortaya çıkan değişimler, Avrupa Birliği'ne uyum sağlanması, Parasal ve beşeri kaynakların dağılımındaki adaletin sağlanması istenmesi, Çevre bilinci, Kalkınmanın yerelden başlaması yönündeki fikir akımları şeklinde sayılmaktadır. Bu ihtiyaçlara cevap verecek geniş anlamda katılımın sağlandığı, esnek yapılı, teknik anlamda güçlü, yerelde ve bölgede gelişmeyi ivmelendirme amaçlı bir yapılanmasının zorunluluk haline geldiği yine bu kanunun gerekçesinde ifade edilmektedir (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun Genel Gerekçesi).

Can (2003)' a göre Türkiye'de görülen gelişmişlik farklılıklarının nedeni, arazi ve iklim şartlarının zorluğu, piyasalara olan mesafeler, dağınık bir yapıya sahip olan kırsal yerleşim alanları olarak sayılabilir.

Kalkınma Ajansları bölgeler arasındaki veya bölge içinde sosyal ve ekonomik gelişmişlik farklarının azaltılması için ulusal plan ve stratejiler ile ajanslar tarafından hazırlanan bölge planlarında yer alan öncelikler doğrultusunda, yerel idarelerin, üniversitelerin, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, kamu kurumu niteliğindeki

meslek kuruluşlarının, sivil toplum kuruluşlarının, kâr amacı güden işletmelerin, kooperatiflerin, birliklerin ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin uygun görülen proje veya faaliyetlerini desteklemektedirler (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 6,9).

Kalkınma Ajansları, diğer kurum ve kuruluşlardan ayrılan özel bir teknik ve bütçe yapısına sahip olarak kurulmuştur. Kuruluşları sırasında kalkınma ajanslarının özel hukuk hükümlerine tabi olduklarının kanunla belirlenmesi, daha çabuk karar alıp uygulayabilen kurumlar olması amacı taşımaktadır. Ayrıca Kalkınma Ajanslarının merkezi ve yerel idarelerin dışında bölgedeki diğer paydaşları da bir araya getiren yapısı kalkınma ajanslarını diğer unsurlardan ayırmaktadır.

Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemi'ne uygun karşılaştırılabilir istatistiki veri tabanı oluşturulması amacıyla, Türkiye'de 28.08.2002 tarih ve 4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstatistiki Bölge Birimleri sınıflandırması yapılmış olup, söz konusu sınıflandırma sonucunda; Düzey 1 olarak 12, Düzey 2 olarak 26 ve Düzey 3 olarak 81 İstatistiki Bölge Birimi tanımlanmıştır (28.08.2002 tarih ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2002).

Türkiye'de kalkınma ajansları Düzey 2 seviyesinde hazırlanan İstatistiki Bölge Birimleri esasında kurulmuştur. İstatistiki Bölge Birimleri sınıflandırmasında yer alan Düzey 2 bölgeleri ve bu bölgelerde kurulan Kalkınma Ajansları Tablo-2'de gösterilmektedir.

Kalkınma Ajansları'nın 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabi olmadıkları 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanununun 27. maddesinde açıkça ifade edilmektedir.

Kavruk (2009:119-120) Kalkınma Ajanslarının; Avrupa Birliği'ne uyum süreci ile ortaya çıktığını klasik kamu kurumlarından farklı olduğunu ve statü olarak kamu, özel hukuk karışımını birlikte taşıdığını ifade etmektedir. Ancak gelişen dönemde Kalkınma Ajansları Anayasa Mahkemesi tarafından kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlar olarak tanınmış, kamu kaynağı kullanması nedeni ile de Sayıştay

denetimine tabi tutulmuştur. Bu gelişmeler sonrasında Ajanslar iş ve işlemlerini kamunun emsal uygulamalarına göre yürütmeye başlamışlardır.

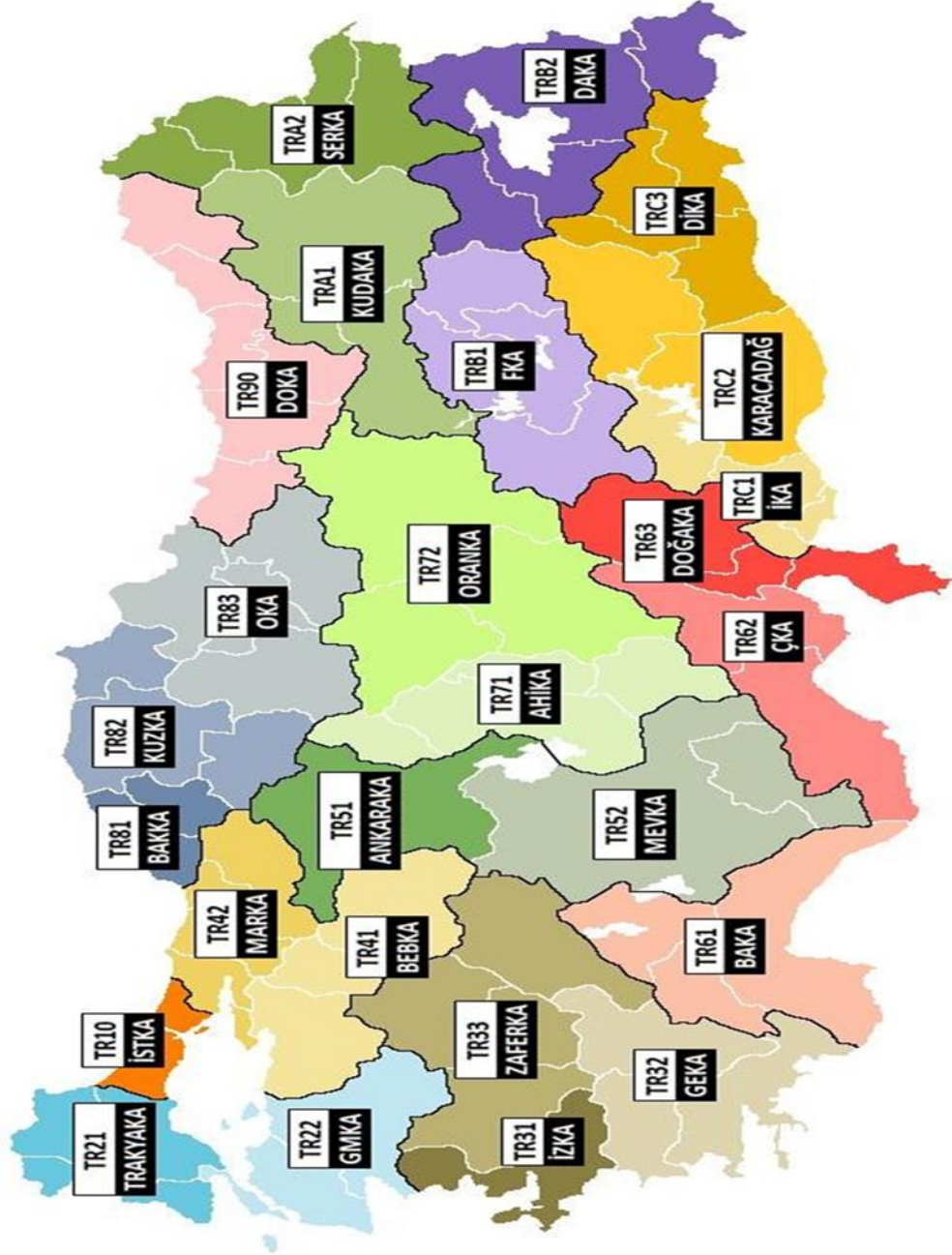
Tablo 2. Düzey 2 Bölge Sınıflandırması

Düzey 1 Bölgesi	Düzey 2 Bölgesi	Ajans Adı ve Kuruluş Yılı*	Bölge İlleri**
TR1	TR10	İstanbul Kalkınma Ajansı (İSTKA) (2008)	İstanbul
TR2	TR21	Trakya Kalkınma Ajansı (TRAKYAKA) (2009)	Tekirdağ , Edirne, Kırklareli,
	TR22	Güney Marmara Kalkınma Ajansı (GMKA) (2009)	Balıkesir , Çanakkale
TR3	TR31	İzmir Kalkınma Ajansı (İZKA) (2006)	İzmir
	TR32	Güney Ege Kalkınma Ajansı (GEKA) (2009)	Denizli , Aydın, Muğla
	TR33	Zafer Kalkınma Ajansı (ZAFER) (2009)	Kütahya , Afyonkarahisar, Manisa, Uşak
TR4	TR41	Bursa, Eskişehir, Bilecik Kalkınma Ajansı (BEBKA) (2009)	Bursa , Bilecik, Eskişehir
	TR42	Doğu Marmara Kalkınma Ajansı (MARKA) (2009)	Kocaeli , Bolu, Düzce, Sakarya, Yalova
TR5	TR51	Ankara Kalkınma Ajansı (ANKARAKA) (2009)	Ankara
	TR52	Mevlana Kalkınma Ajansı (MEVKA) (2008)	Konya , Karaman
TR6	TR61	Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı (BAKA) (2009)	Isparta , Antalya, Burdur
	TR62	Çukurova Kalkınma Ajansı (ÇKA) (2006)	Adana , Mersin
	TR63	Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı (DOĞAKA) (2009)	Hatay , Kahramanmaraş, Osmaniye
TR7	TR71	Ahiler Kalkınma Ajansı (AHİKA) (2009)	Nevşehir , Aksaray, Kırıkkale, Kırşehir, Niğde
	TR72	Orta Anadolu Kalkınma Ajansı (ORAN) (2009)	Kayseri , Sivas, Yozgat
TR8	TR81	Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı (BAKKA) (2009)	Zonguldak , Bartın, Karabük
	TR82	Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı (KUZKA) (2009)	Kastamonu , Çankırı, Sinop
	TR83	Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı (OKA) (2008)	Samsun , Amasya, Çorum, Tokat
TR9	TR90	Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı (DOKA) (2009)	Trabzon , Artvin, Giresun, Gümüşhane, Ordu, Rize,
TRA	TRA1	Kuzey Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı (KUDAKA) (2008)	Erzurum , Bayburt, Erzincan
	TRA2	Serhat Kalkınma Ajansı (SERKA) (2009)	Kars , Ağrı, Ardahan, Iğdır
TRB	TRB1	Fırat Kalkınma Ajansı (FKA) (2009)	Malatya , Bingöl, Elazığ, Tunceli
	TRB2	Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı (DAKA) (2008)	Van , Bitlis, Hakkâri, Muş
TRC	TRC1	İpekyolu Kalkınma Ajansı (İKA) (2008)	Gaziantep , Adıyaman, Kilis
	TRC2	Karacadağ Kalkınma Ajansı (KARACADAĞ) (2008)	Diyarbakır , Şanlıurfa
	TRC3	Dicle Kalkınma Ajansı (DİKA) (2008)	Mardin , Batman, Şırnak, Siirt

* Bu sütunda bulunan yıllar ajansın kurulduğu yılı ifade eder.

** Bu sütunda koyu ve altı çizili olarak yazılan iller Ajans merkezinin bulunduğu ili ifade etmektedir.

Kaynak: (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006) (Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Karar, 2006) (Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulması Hakkında Karar, 2008) (Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulması Hakkında Karar, 2009)



Şekil 1. Kalkınma Ajanslarının Dağılımı

Kaynak: (wowturkey.com)

1.5.2. Kalkınma Ajanslarının Hukuki Yapısı

Kalkınma ajansları faaliyetlerini sürdürürken aşağıdaki mevzuat hükümlerine tabidir.

- 08.02.2006 tarih ve 26074 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5449 sayılı “*Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun*”
- 25.07.2006 tarih ve 26239 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*”
- 25.07.2006 tarih ve 26239 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Personel Yönetmeliği*”
- 28.09.2006 tarih ve 26303 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*”
- 08.11.2008 tarih ve 27048 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği*”
- 03.08.2009 tarih ve 27308 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Denetim Yönetmeliği*”
- 27.08.2014 tarih ve 29101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Yatırım Destek Ofisleri Yönetmeliği*”
- *Kalkınma Ajansları Mal, Hizmet ve Yapım İşi Satınalma ve İhale Usul ve Esasları*
- *Proje Uygulama Rehberi*
- *Destek Yönetim Kılavuzu*

1.5.3. Kalkınma Ajanslarının Görev ve Yetkileri

Kalkınma ajanslarının görev ve yetkileri, 5449 Sayılı “*Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun*” un 5. maddesinde açıkça sayılmıştır.

Sayılan görevler arasında, ajansların, bölgelerarası gelişmişlik farklılıklarının azaltılması amacıyla bölge plan ve programlarında yer alan öncelikler doğrultusunda

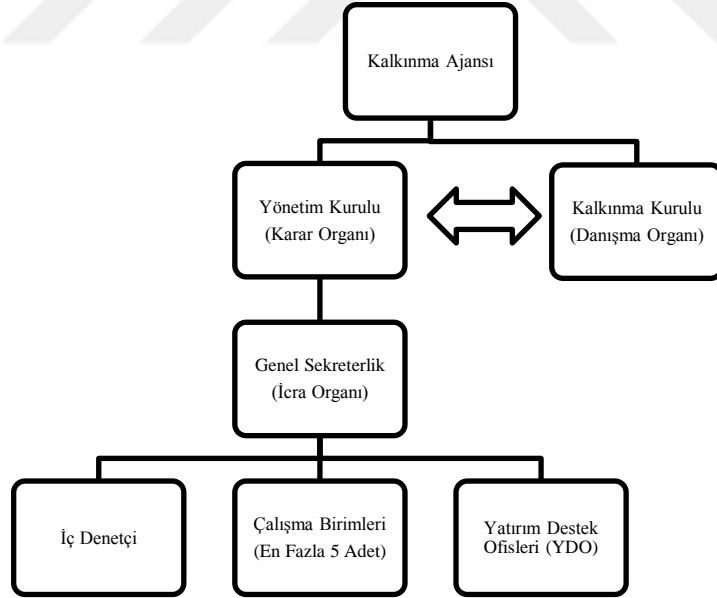
hazırlanan projelere destek sağlama görevi ön planda olmakla birlikte ajansların farklı görev ve yetkileri de bulunmaktadır.

1.5.4. Türkiye’de Kalkınma Ajanslarının Teşkilat Yapısı

5449 sayılı “Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun” un 7. maddesinde kalkınma ajanslarının organizasyon yapısı belirtilmiştir.

Kalkınma ajansları,

- Kalkınma Kurulu,
- Yönetim Kurulu,
- Genel Sekreterlik,
- Yatırım Destek Ofislerinden teşekkül etmektedir (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 7).



Şekil 2. Kalkınma Ajanslarının Teşkilat Yapısı

Kaynak: (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 7).

➤ **Kalkınma Kurulu**

Kalkınma Kurulu 5449 sayılı kanunun 8. maddesinde tanımlanmış olup, bu kurul ajansın danışma organı niteliğindedir. Kalkınma kurulu toplantılarında genel sekreterliğe ve yönetim kuruluna tavsiye niteliğinde karar alır.

Kalkınma Kurullarına temsilci gönderecek kurumlar 31.05.2013 tarih ve 28663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 08.04.2013 tarih ve 2013/4748 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Kalkınma Kurulu ajansın, kamu kurum ve kuruluşları, özel kesim, üniversiteler ve sivil toplum kuruluşlarının bir arada bulunduğu bölgenin tüm aktörlerini bir araya getiren organdır.

Kalkınma kurulunun görev ve yetkileri ise 5449 sayılı kanunun 9. maddesinde sayılmıştır. Söz konusu madde incelendiğinde kalkınma kurulunun ajansın danışma organı olduğu ve tavsiye niteliğinde kararlar aldığı, aldığı kararların yol gösterici olduğunu bağlayıcılığının bulunmadığını söyleyebiliriz (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 9).

➤ **Yönetim Kurulu**

5449 sayılı “*Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun*”un 10. maddesi ajans Yönetim Kurulu’nun yapısını 11. maddesi ise görevlerini tanımlanmıştır. Buna göre; yönetim kurulu ajansın karar mercii olup, ajanslar yönetim kurulunda alınan kararlar çerçevesinde politika ve uygulama yürütmektedir (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 10).

Ajansın, temsil makamı yönetim kurulu başkanıdır. Yönetim Kurulu başkanı ajansın kurulu olduğu bölge illerinin valileri arasından, ilk yıl ajans merkezinin bulunduğu ilin valisi, izleyen yıllarda ise illerin alfabetik sırasına göre bir yıllığına dönüşümlü olarak yürütülür (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 10).

Yönetim kurulu 5449 sayılı kanunun 11. maddesinde sayılan görevleri ve yetkileri çerçevesinde karar almakta ve işlem tesis etmektedir.

➤ **Genel Sekreterlik**

5449 sayılı “*Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun*”un 12. maddesine bakıldığında Genel Sekreterliğin yapısı, 14. maddesine bakıldığında ise görev ve yetkileri karşımıza çıkmaktadır. Buna göre; ajansın icra organı genel sekreterliktir. Yönetim kurulu tarafından alınan kararlar genel sekreter tarafından yerine getirilir.

Bunun yanı sıra aynı kanunun 14. maddesinde sayılan görevler mevzuat hükümlerine uygun bir biçimde genel sekreter tarafından yerine getirilmektedir. Genel sekreter genel sekreterlik ve yatırım destek ofislerinde çalışan personelin en üst amiridir.

➤ **Yatırım Destek Ofisleri**

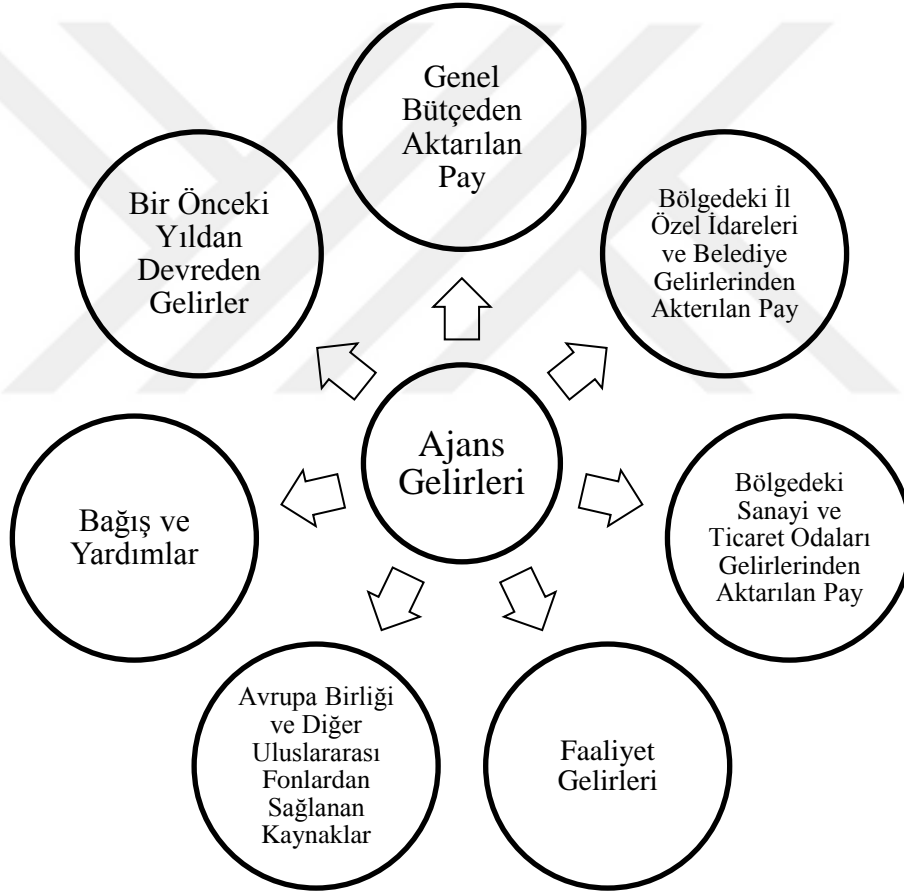
27.08.2014 tarih ve 29101 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan “*Kalkınma Ajansları Yatırım Destek Ofisleri Yönetmeliği*”nin 6. maddesinde Yatırım Destek Ofislerinin görev ve yetkileri tanımlanmaktadır.

Yatırım destek ofislerinin görevlerine bakıldığında Yatırım Destek Ofisleri’nin temel görevi illerinde yatırımı hızlandıracak yatırımcılara yol gösterecek ve yatırımcıların yatırımları sırasında onlara her türlü desteği sağlamak olarak ifade edilebilir. Bunun yanı sıra illerin ulusal ve uluslararası düzeyde tanıtılması ile illerde yatırım faaliyetlerine yönelik çalışmalar yapılması da yatırım destek ofislerinin görevleri arasındadır (Kalkınma Ajansları Yatırım Destek Ofisleri Yönetmeliği, 2014:m 6).

Ayrıca Ekonomi Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan teşvik sistemi içerisinde yatırım tamamlama ekspertizi, vize işlemleri ve teşvik kapama belgesi işlemleri de Yatırım Destek Ofisleri aracılığı ile yapılmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2013:27).

1.5.5. Kalkınma Ajanslarının Gelirleri

Kalkınma ajanslarının gelirleri 5449 sayılı “*Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun*”un 19. maddesinde sayılmaktadır. Kalkınma Ajanslarının gelirleri Şekil-3’te gösterilmiştir. Kalkınma ajanslarının gelirleri arasında sayılan “*Avrupa Birliği ve diğer uluslararası fonlardan sağlanan kaynaklar*” genel ve düzenli gelirler olmayıp dönemsel olarak, bazı ajanslarca elde edilmesi muhtemel gelirlerdendir.

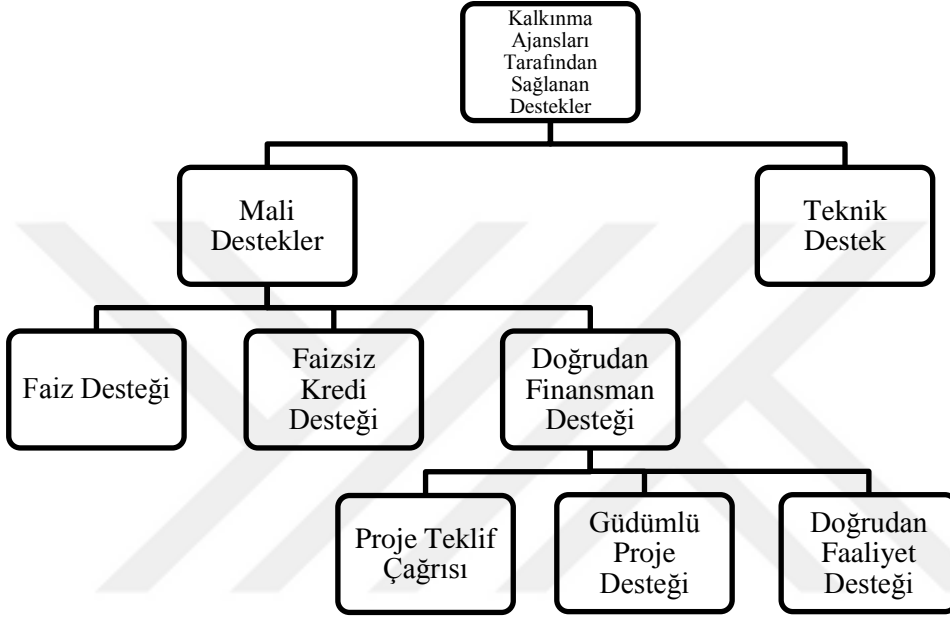


Şekil 3. Kalkınma Ajanslarının Gelirleri

Kaynak: (5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2006: m 19)

1.5.6. Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler

Kalkınma ajansları tarafından sağlanan destekler “*Mali Destekler*” ve “*Teknik Destekler*” olmak üzere iki türlü gerçekleşir. Kalkınma ajanslarının sağlanan destekler Şekil-4’te gösterilmektedir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008).



Şekil 4. Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler

Kaynak: (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008)

Kalkınma ajansları tarafından sağlanan desteklerden, kâr amacı güden kuruluşlar yararlanabildiği gibi kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da yararlanabilmektedir. Kâr amacı güden gerçek ve tüzel kişilerin başvurabileceği destek türleri, destek oranları ve proje uygulama süreleri Tablo-3’de, kâr amacı gütmeyen kurum ve kuruluşların başvurabileceği destek türleri, destek oranları ve proje uygulama süreleri ise Tablo-4’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Kâr Amacı Güden Gerçek ve Tüzel Kişilere Sağlanan Destekler

Kâr Amacı Güden Gerçek ve Tüzel Kişilere Sağlanan Destekler				
Destek Türü		Destek Konusu	Destek Oranı	En Fazla Uygulama Süresi
Mali Destek	Doğrudan Finansman Desteği	KOBİ Projesi	En Fazla %50 (Bu Oran Arttırılmaz.)	1 yıl
	Faiz Desteği	KOBİ ve Kâr Amaçlı Kuruluş Projeleri		
	Faizsiz Kredi Desteği	KOBİ ve Kâr Amaçlı Kuruluş Projeleri		

Kaynak: Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği

Tablo 4. Kâr Amacı Gütmeyen Kurum ve Kuruluşlara Sağlanan Destekler

Kâr Amacı Gütmeyen Kurum ve Kuruluşlara Sağlanan Destekler				
Destek Türü		Destek Konusu	Destek Oranı	En Fazla Uygulama Süresi
Mali Destek	Doğrudan Finansman Desteği	Küçük Ölçekli Altyapı Projesi	En az %25, En Fazla %50. (Bu oran %75'e kadar arttırılabilir.)	2 Yıl
	Doğrudan Faaliyet Desteği	Acil tedbirler, acil nitelikli stratejik eylemler, bunlarla ilgili fizibilite, plan, araştırma çalışmaları, acil nitelikli yatırım promosyon çalışmaları	-	3 Ay
	Güdümlü Proje Desteği	Girişimcilik ve yenilikçilik kapasitesini geliştirecek büyük bütçeli tesis, altyapı, işletme destekleri	%90 (Bu oran arttırılmaz.)	2 Yıl
Teknik Destek		Eğitim verme, program ve proje hazırlanmasına katkı sağlama, geçici uzman personel görevlendirme, danışmanlık sağlama, lobi faaliyetleri ve uluslararası ilişkiler kurma gibi çalışmalar.	%100	1 Ay

Kaynak: Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği

1.5.6.1. Teknik Destekler

Ajanslar tarafından sunulan teknik destekler, eğitim verme, program ve proje hazırlanmasına katkı sağlama, geçici uzman personel görevlendirme, danışmanlık sağlama, lobi faaliyetleri ve uluslararası ilişkiler kurma gibi kurumsal nitelikli ve kapasite geliştirici faaliyetlerdir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: m 32).

Ajanslar tarafından sağlanan teknik desteklerden;

- Yerel yönetimler,
- Kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları,
- Sivil toplum kuruluşları,
- Organize sanayi bölgeleri,
- Küçük sanayi siteleri,
- Teknoparklar,
- Teknoloji geliştirme bölgeleri,
- Endüstri bölgeleri,
- İş geliştirme merkezleri,
- Birlikler ve kooperatifler ve,
- Yukarıdaki kurum ve kuruluşların kurduğu veya ortağı olduğu işletmeler

yararlanabilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: m 32).

1.5.6.2. Mali Destekler

Kalkınma ajansları tarafından 3 farklı şekilde mali destek sağlanmaktadır. Bu destekler; “Doğrudan Finansman Desteği”, “Faiz Desteği” ve “Faizsiz Kredi Desteği”dir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 11).

➤ **Faiz Desteği**

Faiz desteği kâr amaç güden gerçek ve tüzel kişilere yönelik bir destek unsurudur. Bu destekte, başvuru rehberinde belirtilen özelliklerdeki projeler için yararlanıcılar tarafından kullanılacak yabancı kaylardan elde edilecekleri finansman karşılığında ödeyecekleri faiz giderlerinin ajans tarafından karşılanması esastır. Faiz desteği de karşılıksız bir yardımdır. Faiz desteğinin üst limiti ajans tarafından o yıl için ilan edilen faiz desteğinin toplam bütçesinin yüzde beşini geçemez. Örneğin ajans tarafından 2016 yılı için 100.000 TL. bütçeli faiz desteği çağrısına çıkılması

durumunda her bir yararlanıcının en fazla 5.000 TL.'lik faiz gideri desteklenebilmektedir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: m 29).

Faiz desteği “*Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği*”nde esasları belirlenmiş olmakla birlikte Türkiye’de bulunan 26 Kalkınma Ajansı’nca 2016 yılı Haziran ayı itibari ile henüz uygulanmamış bir destek türüdür.

➤ **Faizsiz Kredi Desteği**

Faizsiz kredi desteği de tıpkı faiz desteği gibi “*Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği*”nde esasları belirlenmiş olmakla birlikte Türkiye’de bulunan 26 Kalkınma Ajansı’nca 2016 yılı Haziran ayı itibari ile henüz uygulanmamış bir destek türüdür.

“*Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği*”nde Faizsiz Kredi Desteği ’ne ilişkin şu hükümler yer almaktadır:

Kalkınma Ajansları tarafından sunulan faizsiz kredi desteğinin yararlanıcıları kâr amacı güden gerçek ve tüzel kişilerdir. Yararlanıcılar Faizsiz kredi desteği teklif çağrısı için yayınlanan başvuru rehberine uygun projeleri için, üç ay geri ödemesiz dönem ve en fazla dört yıl vadeli kredi kullanabilmektedir. Faizsiz kredi desteğinde ulusal düzeyde Kalkınma Bakanlığı tarafından belirlenen finans kuruluşlarına yararlanıcıların kredi başvurusunda bulunması ve kredi taleplerinin finans kuruluşu tarafından onaylanmış olması şartı aranır. Kredi talebi finans kuruluşunca onaylanan işletmeler kredi taleplerinin onaylandığını gösterir belge ve diğer belgeler ile ajansa başvuruda bulunurlar (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: m 30-31).

➤ **Doğrudan Finansman Desteği**

Ajanslar tarafından sağlanan doğrudan finansman desteği üç farklı şekilde uygulanmaktadır. Doğrudan finansman desteği Proje Teklif Çağrısı, GÜdümlü Proje Desteği ve Doğrudan Faaliyet Desteği uygulamalarından oluşmaktadır. Doğrudan

faaliyet desteği esas olarak ajansın proje teklif çağrısı yöntemiyle sağladığı destek türüdür. Ancak güdümlü proje desteği ve doğrudan faaliyet desteklerinde proje teklif çağrısı yöntemi uygulanmayabilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008).

➤ **Proje Teklif Çağrısı**

Proje Teklif Çağrısı kavramı, “*Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği*”nde “*Ajans tarafından sağlanacak desteklere ilişkin olarak, başvuru rehberinin kamuoyuna ilanına yönelik açık daveti*” şeklinde tanımlanmaktadır (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: m 4).

Proje teklif çağrısını bir başka şekilde ifade edecek olursak; mali destek programından yararlanmak isteyen, başvuru rehberlerinde belirtilen özellikleri taşıyan tüm ilgililerin projelerini hazırlaması ve öngörülen süreler içerisinde ajansa sunması için yapılan çağrıdır.

Proje Teklif Çağrısı kavramı, 2009 yılında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı oluru ile yürürlüğe giren “*Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Klavuzu*”nda ise; “*Ajans tarafından yürütülen belirli bir destek programı kapsamında, nitelikleri net bir şekilde belirlenmiş olan potansiyel başvuru sahiplerinin, önceden belirlenen konu ve koşullara uygun olarak proje teklifi sunmaya davet edilmesi.*” şeklinde tanımlanmaktadır (Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Klavuzu, 2009:8).

➤ **Güdümlü Proje Desteği**

Güdümlü proje desteğinin yararlanıcıları doğrudan özel sektör olamaz. Ancak özel sektör, kamu kesimi, üniversite gibi projenin mahiyeti itibari ile dâhil olabilecek diğer kamu kurum ve kuruluşları ile birlikte proje içerisinde yer alabilir. Güdümlü proje desteğinde Ajans bölge plan ve programlarında belirlediği hedeflere ulaşmak amacı ile bu plan ve programların uygulanabilir olmasını sağlamak amacıyla ortaya çıkan eksikliklerin giderilmesi amacıyla belirli konularda yatırım yapılmasına destek

olmak amacıyla proje fikirleri geliştirerek söz konusu projenin muhtemel paydaşları arasındaki koordinasyonu sağlayarak proje fikrinin paydaşlarca gerçekleştirilmesi için gereken çalışmayı yürütebilir. GÜdümlü proje desteğinde ajans yönlendirmesi esas olmakla birlikte ajans öncelikleri çerçevesinde geliştirilen projelerde ajansa sunulabilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 28).

Ajans tarafından destek olunacak güdümlü projelere ilişkin olarak hazırlanan fizibilite raporu, projenin ortakları, projenin işletme modeli ve mülkiyet durumuna ilişkin bilgiler ajansın çalışma programının ekinde Kalkınma Bakanlığına sunulur ve Bakanlığın onayı ile söz konusu projelere destek sağlanabilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 28).

Güdümlü Proje desteğinde özel sektör işletmelerine doğrudan bir kaynak transferi söz konusu olmayıp bu projelerde yer alan özel sektör işletmeleri nakdi bir kazanımdan ziyade gayri nakdi kazanımlar elde etmektedir. Örneğin hazırlanacak nitelikli eleman yetiştirilmesine yönelik bir güdümlü proje desteğinde proje ortağı olan özel işletme proje sonucunda istihdam edeceği nitelikli personeli daha kolay temin edebilecektir. Ancak bu destek sonucunda işletmenin doğrudan nakdi bir kazanım elde ettiğinden söz edilemez. Veya kümelenme konusunda yürütülen bir güdümlü proje desteğinde de yine tedarik ağındaki firmaların belirli bir bölgede kümelenmesinin sağlanmasına yönelik yürütülecek bir güdümlü projede proje ortağı olan bir işletme yine bu proje sonrasında doğrudan nakdi bir kazanım elde etmiş olarak nitelendirilemeyecektir.

➤ **Doğrudan Faaliyet Desteği**

Ajanslar, Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği'nin 27. maddesinde sayılan niteliklerdeki faaliyetlere Doğrudan Faaliyet Desteği ile destek sağlayabilmektedir.

Doğrudan Faaliyet Desteğinin yararlanıcıları kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Doğrudan Faaliyet Desteği'nde proje teklif çağrısı uygulanmamakta, başvuru sahibi tarafından, ajansça önceden belirlenmiş formata uygun olarak

hazırlanan faaliyet teklifleri ajans tarafından değerlendirilmekte ve Yönetim Kurulu'nda uygun görülmesi halinde faaliyet desteklenmektedir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 27).

Doğrudan Faaliyet Desteğine ilişkin bütçenin oldukça sınırlı olması ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yönelik olması nedeniyle, bu çalışmada kalkınma ajansları tarafından sağlanan mali destekler kavramı içerisinde Doğrudan Faaliyet Desteği bulunmamaktadır.

Kalkınma ajanslarının desteklerinden kâr amacı güden işletmeler kadar, kamu kurumları, sivil toplum kuruluşları, dernekler, vakıflar, üniversiteler, belediyeler, döner sermaye işletmeleri vb. çeşitli kurum/kuruluş yararlanabilmektedir. Her bir kurum/kuruluşun tabi olduğu farklı mevzuatları bulunması nedeni ile bu tez çalışmasında kalkınma ajanslarınca kâr amacı güden işletmelere sağlanan mali destekler üzerinde durulmaktadır.

Doğrudan Faaliyet Desteği 'ne ilişkin bütçenin oldukça sınırlı olması ve kâr amacı güden kuruluşlara yönelik olmaması, GÜdümlü Proje Destekleri'nin ise işletmelere direk olarak bir kaynak aktarmaktan çok altyapı oluşturulmasına yönelik olmaları nedeniyle bu çalışmada doğrudan finansman desteği olarak proje teklif çağrısı yöntemiyle kâr amacı güden işletmelere sağlanan destekler incelenecektir.

1.6. KALKINMA AJANSI DESTEKLERİ, TEŞVİK VE DEVLET YARDIMI KARŞILAŞTIRMASI

Kalkınma ajansları birçok rol üstlenmesinin yanı sıra bölgesel gelişmişlik farklarının giderilmesi amacıyla, mali destek mekanizmasını da kullanmaktadır. Kalkınma ajansları bu yönü ile değerlendirildiğinde teşvik sistemi ile benzerlik taşımaktadır.

Teşvik sistemi alt başlığında bulunan bölgesel teşvik sistemi ile bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması amacı güdülmektedir. Yine kalkınma ajanslarının kuruluş amaçları arasında da bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması amaçlanmaktadır.

Kalkınma ajansları tarafından sağlanan destekler, doğrudan destek niteliğinde, bölgesel teşvik sistemi ise istisna ve indirim şeklinde gerçekleşmektedir.

Daha önce de değinildiği üzere yardımlar bütçede ödeneği bulunan ve nakdi olarak yapılan katkılardır. Teşvikler ise indirim ve istisna şeklinde yapıldığından tutarı belli olmayan gerçekleştirmelere göre ortaya çıkan bir destek türüdür. Bu kapsamda değerlendirildiğinde kalkınma ajansı desteklerinin yardım tanımına girmekte olduğu görülmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, GELİR, GELİRİN TESPİT EDİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. MUHASEBE

Literatürde çok sayıda muhasebe tanımı mevcuttur. Bunlardan bir kaçısı şu şekildedir.

“Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama sürecidir” (Acar ve Tetik, 2013:9).

Muhasebe, ekonomik bir varlık olan işletme ile ilgili kararlara temel olacak bilgilerin üretilmesi için söz konusu işletmenin aktif ve pasifinde değişme yaratan, parayla ifade edilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçlarıyla birlikte işletmeye faydalı olabilmesi için raporlar haline getirip, karar alacak ilgili kişilere iletilmesini sağlayan bir süreç olarak tanımlanabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999:3).

Sevilengül (2005:9) muhasebeyi, *“bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, 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”* şeklinde tanımlarken, Çabul (2009:3) ise, *“işletmelerde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen olayların sistemli bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek raporlar halinde sunulması, işletme ile ilgili bilgilerin analiz ve yorumlanmasıdır”* şeklinde tanımlamaktadır.

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişme yaratır. Sürekli olarak gerçekleşen bu mali nitelikteki

işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebedir (Acar ve Tetik, 2013:9).

Farklı tanımlamalar olmakla birlikte, tüm bu tanımlardan ortak bir tanım çıkarmak gerekirse muhasebe; işletmede meydana gelen, para ile ifade edilebilen, her türlü hareketin kaydedilmesi, gruplandırılması ve işletmenin menfaat gruplarının karar alma sürecinde kullanmaları amacıyla bu kayıtların raporlanması olarak tanımlanabilir.

2.2.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren “1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”nde muhasebenin temel kavramları açıkça tanımlanmıştır. Buna göre;

➤ Sosyal Sorumluluk

Temel olarak sosyal sorumluluk kavramı muhasebe uygulamalarının yürütülmesi sırasında ve finansal raporlamalar esnasında belirli grupların çıkarları doğrultusunda değil, gerçeğe uygun ve tarafsız bilgi üretilmesi amacını taşımaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Ancak sosyal sorumluluk duygusu ile muhasebenin verdiği bilgiler tarafsız ve adil olabilir. Ancak, Sosyal sorumluluk bilinciyle hazırlanan muhasebe verileri ışığında alınan kararlar işletmenin topluma fayda sağlamasını sağlayacaktır (Sevilengül, 2005: 23).

Sosyal sorumluluk kavramından söz edilemeyen bir organizasyonda diğer muhasebe kavramları da anlamını kaybeder (Sevilengül, 2005:24).

➤ Kişilik

Kişilik kavramı ile işletmenin sahiplerinden, personelinden ve diğer işletme ilgililerinden ayrıldığı ve işletmenin muhasebe kayıtlarının sadece işletme adına yapılması gerektiği vurgulanmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Kişilik kavramına göre muhasebe sadece işletmeye tahsis olunan değerler ile ilgilendir. İşletmeye tahsis edilmemiş olan değerler muhasebenin konusunu oluşturmaz (Sevilengül, 2005:24).

➤ **İşletmenin Sürekliliği**

İşletmenin sürekliliği kavramı ile işletmelerin kuruluşları sırasında işletmenin ömrü belirtilmemiş ise bu işletmenin sahiplerinden veya çalışanlarından bağımsız olarak her koşulda varlığını sürdüreceği varsayılır. Bu durumun ortadan kalkması yani işletmenin tasfiye sürecine girmesi gibi durumlarda bu durum mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Çoğunlukla işletmeler kuruluşları sırasında işlerini idame ettirebilmek adına belirli bir yatırım gerçekleştirmekte ve kâr elde etme gayesine ulaşmak için çeşitli dönemlerde ayrıca yatırımlar gerçekleştirmektedir. İşletmenin sürekliliği kavramı gereği işletmelerin bu yatırımlarını geleceğe taşıyacakları varsayılır. Kaldı ki hiçbir işletme kısa süreliğine yatırım yapmak istemeyecektir (Sevilengül, 2005:24).

➤ **Dönemsellik**

Her ne kadar işletmelerde süreklilik kavramı bulunuyor olsa bile yapılan iş ve işlemlerin belirli dönemler halinde sınıflandırılması ve bu dönemler itibari ile işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi de önemlidir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Bunun yanı sıra işletme ilgilileri karar alma noktasında işletmenin belirli dönemler itibari ile durumunu yorumlamak karşılaştırmak ve karar almak amacıyla işletmelerin belirli aralıklarla mevcut durumlarını değerlendirmek isteyeceklerdir. Bu nedenlerle işletmenin çalışmalarının sonuçları belirli dönemler itibari ile tespit edilir ve dönemler birbirinden bağımsız bir şekilde işleme tabi tutulur (Sevilengül, 2005:25).

➤ **Parayla Ölçülme**

Farklı ölçütler ile değerlendirilebilen çeşitli unsurların ortak bir değerlendirme ölçütüne tabi tutulması muhasebenin temel esasıdır. Ortak ölçü birimi olarak para,

para birimi olarak ise ulusal para birimi muhasebe işlemlerinde temel ölçü birimidir. Tüm işletme ve işlemlerin karşılaştırılabilir olması açısından tüm işlemler Türk Lirası üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 215. maddesinde kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılacağı, yurt içinde yabancı para birimine göre belge düzenlenmesinin, işlemin gerçekleştiği günkü Türk Parası karşılığının belge üzerine yazılmasıyla mümkün olacağı belirtilmektedir (Sevilengül, 2005:25).

➤ **Maliyet Esası**

Muhasebenin maliyet esası kavramı, işletmede var olan hazır değerler ile kaynakların, maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan kalemler hariç olmak üzere, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedeli "*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmün giderlerin toplamı*" şeklinde tanımlanmıştır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961: m 262).

İstisnai olarak enflasyonun etkisinin güçlü olarak hissedildiği durumlarda işletmelerin maliyet esasına göre kayıt yapması finansal tablolarını gerçeklikten uzaklaştıracağından veya yorumlanmasında bir takım hatalara sebep olacağından varlıkların yeniden değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Ancak temel olarak işletmelerin muhasebe kayıtlarını maliyet esasına göre yapmaları ön koşuldur. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. maddesinde göre maliyet bedeli belirli koşullar altında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabileceği belirtilmektedir (Sevilengül, 2005:26).

➤ **Tarafsızlık ve Belgelendirme**

Muhasebenin tarafsızlık ve belgelendirme esasına göre muhasebe kayıtlarında belirlenecek yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılmasını ve

kayıtların usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayalı olarak yapılması gerekliliğini ifade etmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Söz konusu kavrama göre yapılacak muhasebe kayıtları öznel bilgilerden yola çıkılması yerine belgelere dayalı bir muhasebe sistemi kurulmasını temel alır (Sevilengül, 2005:26). Belgelere dayalı olmayan bir muhasebe sisteminin tarafsızlığından söz edilmesi mümkün olmayabilir.

➤ **Tutarlılık**

Muhasebenin tutarlılık kavramı gereği, işletmenin muhasebe kayıtlarında seçilen yöntemlerin birbirini izleyen dönemlerde aynen uygulanması gereklidir. İşletmenin mali tablolarının karşılaştırılabilir olması ve işletmenin mali tablolarının yorumlanabilmesi açısından izlenen yöntemlerin tutarlı olması önem taşımaktadır. Tutarlılık kavramı aynı zamanda benzer nitelikteki işlemler için benzer kayıtların yapılmasını öngörmektedir. Yine de vergi kanunlarınca tanınan nedenlerin varlığı halinde işletme muhasebe yöntemleri arasında değişikliğe gidebilir. Bu durum ve bunun parasal değerleri finansal tabloların dipnotlarında açıklanmak zorundadır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Örneğin; işletme 2014 yılında azalan bakiyeler yöntemine, 2015 yılında normal amortisman yöntemine göre amortisman ayıramayacaktır.

➤ **Tam Açıklama**

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tabloların yararlanıcılarına bir başka ifade ile işletme ilgililerine doğru karar vermelerine yol göstermek üzere yeterli, açık ve anlaşılır bilgileri içermesini ifade eder (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Ayrıca mali tablolarda bulunmayan hesap kalemleri içerisinde olmakla birlikte yine işletme ilgililerinin kararlarını etkileyebilecek önemli bilgilerin de dipnotlarda yer alması tam açıklama kavramı gereğidir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

➤ **İhtiyatlılık**

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında işletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin göz ardı edilmemesini ve kayıtların bu riskler düşünülerek yapılması gerektiğini ifade etmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

İhtiyatlılık kavramı gereği işletmeler muhtemel zararları veya şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırırlar. Yine de ihtiyatlılık kavramı içerisinde gereğinden fazla karşılık ayırılması mümkün değildir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği bir gelir gerçekleşmediği sürece gelir olarak kayıtlara alınmamaktadır (Sevilengül, 2005:28). Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesine göre işletmeler, tahakkuk esasına uyarınca, geliri tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak kaydetmek zorundadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961: m 39).

➤ **Önemlilik**

Önemlilik kavramı gereği, muhasebe kayıtları sonrası yapılan özetleme ve raporlamalar neticesinde ortaya çıkan bilginin bu bilginin kullanıcıları tarafından kolay bir şekilde yorumlanabilmesi ve anlaşılabilmesi esastır. Ancak rakam her ne kadar küçük dahi olsa diğer işlemler ile birleştirilerek raporlanan bilgi bu raporun kullanıcılarını tarafından doğru bir şekilde yorumlanmasına engel teşkil etmesi durumunda söz konusu birleştirmeler yapılamaz. Bir bilgi verilmediği durumda mali tablo düzgün bir şekilde yorumlanamıyor ise bu bilgi önemli bilgidir (Sevilengül, 2005:28).

Bu kavrama göre önemsiz olarak kabul edilen tutarlar, benzer işlemler veya diğer önemsiz tutarlar ile birleştirilerek mali tablolarda ayrı bir kalem olarak gösterilmez (Acar ve Tetik, 2013:15).

➤ **Özün Önceliği**

Genellikle yapılan işlemlerin biçimleri ile özleri paraleldir. Ancak bazı hallerde bu paralellik gözlemlenmeyebilmekte, farklılıklar görülebilmektedir. Bu

durumlarda muhasebe sistemi biçimden çok özün önceliğine dayanmalıdır. Özün önceliği kavramı gereği, işlemlerin muhasebe sistemine aktarılması sırasında veya bu işlemlerin değerlendirilmesinde biçim yerine özlerine göre değerlendirilmesini gerekir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

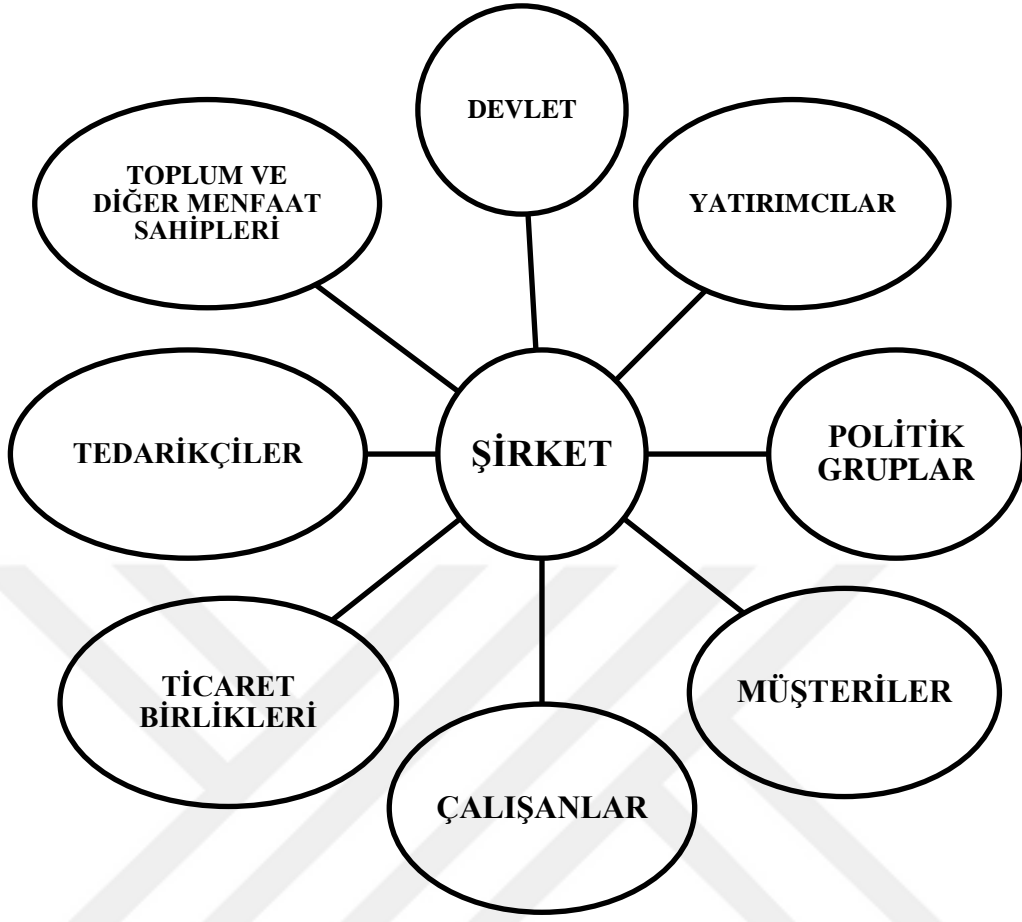
Sevilengül (2005:28)'e göre, işlemlerin muhasebe sistemine kaydedilmesi sırasında, finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçek değer esas alınır. Bu esas işlemin biçiminden önce gelir. Örneğin ticaret kanunu açısından çek olarak nitelenen ileri tarihli bir alacağın vadeli alacak olarak kaydedilmesi özün önceliği olarak nitelendirilebilir.

2.3.TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca, 1993 yılından itibaren ihtiyari, 1994 yılından itibaren ise (istisnaları hariç olmak üzere) bütün işletmelerce tek düzen muhasebe sistemine geçiş zorunlu tutulmuştur (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Söz konusu tebliğin 2. maddesinde düzenlemenin amacı; *“Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır”* olarak ifade edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992: m 2).

Bir işletmenin faaliyetleri ve mali durumu, işletmenin sahipleri açısından önem taşımakla birlikte, işletme sahiplerinin dışında da bu bilgilerin kullanıcıları mevcuttur. Her birinin kullanım amacı farklı olsa da bu bilgilerin kullanıcıları kararlarına yön verecek değerlendirmelerde bulunmaya çalışırlar. İşletmeler ile çeşitli nedenlerle ilgili olan gruplara işletmenin menfaat grupları denilmektedir. Şekil-5'te işletmenin menfaat grupları gösterilmektedir.



Şekil 5. İşletmenin Menfaat Grupları

Kaynak: (Kılıç, 2009:43)

Finansal tabloların kullanıcıları değişiklik gösterse de finansal tablo kullanıcılarını yöneticiler, devlet, yatırımcılar, kredi kuruluşları, işçi ve işçi kurumları gibi işletmeyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olanlar oluşturmaktadır. Bu grupların her birinin işletmelerin finansal tabloları hakkındaki görüş ve istekleri birbirinden farklıdır (Kaya G. , 2013:87).

2.4. TİCARİ DEFTERLER

İşletmelerin faaliyetleri çerçevesinde tutmak zorunda oldukları defterler ile bunlara ilişkin şekil ve şartlar 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*” ve 10.01.1961

tarikh ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nda açıklanmaktadır.

6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*”nun 64. maddesinde yer alan “*Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir*” hükmü ile defter tutmaya ilişkin zorunluluk belirtilmektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 64).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 172. maddesinde yer alan “*Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:*

- *Ticaret ve sanat erbabı;*
- *Ticaret şirketleri;*
- *İktisadi kamu müesseseleri;*
- *Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.*
- *Serbest meslek erbabı;*
- *Çiftçiler.*

iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.” hükmü gereği de aynı zorunluluğun “*Vergi Usul Kanunu*” çerçevesinde de bulunduğu görülmektedir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961: m 172).

Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 64. maddesinin 5. fıkrasında yer alan “*Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.*” hükmü uyarınca

işletmelerin “*Vergi Usul Kanunu*” çerçevesinde ayrı kayıtlar tutabileceği belirtilmektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 64).

Yukarıdaki madde ile, Ticaret Kanunu hükümlerine göre defter tutarken “*Vergi Usul Kanunu*”nun emredici hükümleri ile farklı hükümler içermesi durumunda her iki şekilde de defter tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Ayrıca 6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*”nun 88. maddesinde yer alan “...*gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.*” hükmü uyarınca işletmelerin mutlak suretle Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde mali tablolarını düzenlemeleri gerekliliği açıkça belirtilmektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 88).

2.5.MALİ (FİNANSAL) TABLOLAR

Mali tablolardan Bilanço ve Gelir Tablosu dipnot ve ekleriyle birlikte temel mali tabloları, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ise ek mali tablolardır. Bu çalışmada mali tablolar başlığında sadece temel mali tablolar incelenecektir.

Buna göre mali tablolar; işletmenin varlıklarının, kaynaklarının, özkaynaklarının (sermayesinin), gelirlerinin ve giderlerinin gösterildiği tablolardır. Varlıklar, kaynaklar ve özkaynaklar (sermaye) bilançoda gösterilmekte, gelir ve giderler ise gelir tablosunda gösterilmektedir.

Finansal Tabloların Sunuluşu başlıklı “*1 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı*”nda finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bu standardın amacı, “*işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır*” (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, 2005:m 1). Burada

dikkat edilecek husus bu standart işletmenin genel amaçlı tablolarının bu standart çerçevesinde oluşturulması gerekliliğidir. Daha sonra açıklanacak olan Ticari Kâr ile Mali Kâr kavramları doğrultusunda işletmelerin iki farklı raporlama yapması gerekmekte ise de, günümüzde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler sadece Mali Kâra yönelik finansal raporlama yapmaktadır. Bu nedenledir ki işletmelerin finansal raporları vergi mevzuatı çerçevesinde düzenlenmektedir.

İşletmelerin düzenlemek zorunda olduğu mali tablolar 6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*” ile 213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nda ve sair mevzuatta sayılmıştır. İşletmeler vergisel açıdan 213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”na tabi olmakla birlikte tacir olmanın gerekliliği nedeni ile de 6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*” hükümlerine de tabidir.

2.5.1. Bilanço

26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “*1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*”nde “*Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur*” şeklinde tanımlanmaktadır (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992). Bir başka tanımla bilanço; işletmenin belirli bir tarihteki fotoğrafıdır.

Bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki bölümden oluşur. Aktif bölümü kendi içinde, dönen ve duran varlıklar, pasif bölümü de kendi içinde yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olmak üzere ikiye ayrılır.

6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*”nun 68. maddesinde yer alan “*Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır*” hükmü tacirlerin bilanço düzenleme zorunluluğunu göstermektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 68).

213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nun üçüncü bölümünde ise bilanço esasına göre defter tutmaya ilişkin usul ve esaslar açıklanmaktadır.

Bilanço'ya ilişkin olarak 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu”nun 72. maddesinde “*Aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır.*

Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez.” hükmü yer almaktadır (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 72).

2.5.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletme tarafından belirli bir dönemde elde edilen gelirler ile işletmenin aynı dönemde söz konusu gelirleri elde etmek için katlandığı gider ve maliyetlerin gösterildiği mali tablodur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Tacir, gelir tablosunu hazırlar.*” hükmü ile tacirlerin gelir tablosu hazırlama zorunluluğu açıkça belirtilmiştir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011: m 68).

“İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler” (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, 2005: m 27).

Temel muhasebe standartlarından olan özün önceliği kavramı ve “Finansal Tabloların Sunuluşu” başlıklı TMS-1 uyarınca işletmeler finansal tablolarında benzer nitelikte olmakla birlikte önemli olan kalemleri ayrı olarak finansal tablolarında gösterir (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, 2005: m 29).

2.6.FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

İşletmeler arasında güvenilir ve ihtiyaçları karşılayacak düzeyde bilgi akışının sağlanması globalleşen dünyada önem kazanmaktadır. Ülkeler arası uygulama farklılıkları, farklı ülkelerdeki işletmelere ait finansal tabloların karşılaştırılması konusunda çeşitli sorunları ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple, muhasebe ve denetimde uluslararası düzeyde standartlar oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Usta, 2007:15).

Şensoy (2008:8), muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçları şu şekilde sıralamaktadır.

- İşletmelerin kayıtları arasındaki farklılıkları gidermek,
- Uygulamada karşılaşılan farklılıkların giderilmesi,
- Muhasebe sisteminde tekdüzen sisteminin gerçekleştirilmesi,
- Mali tabloların, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve tarafsız olmasının sağlanması,
- İşletmenin menfaat gruplarına doğru değerlendirme yapmaları ve karar alma sürecinde edinecekleri gerçekçi veriler ışığında karar almalarının sağlanması,
- Globalleşen dünyada, uluslararası karşılaştırılabilirliğin sağlanması,
- Çok uluslu şirketlerin karşı karşıya kaldıkları muhasebe farklılıklarının ortadan kaldırılması.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli “muhasebe standartları” oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

4 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulanmaya başlayan muhasebe sistemi vergi mevzuatından farklılıklar gösteren düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelerin amacı karşılaştırılabilir, sağlıklı ve güvenilir bilgilerin üretilmesinin sağlanmasıdır (4 Seri Nolu MSUGT, 1995).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı TMS-1'de bu standardın amacı "*işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamak*" olarak tanımlanmaktadır (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, 2005).

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırılması adına pek çok kurum tarafından çeşitli dönemlerde çalışmalar yapılmıştır. Bu tez çalışmasında muhasebe standartlarının oluşturulması için kurulan iki kurumun çalışmaları referans olarak alınmıştır. Bu kurumlar; Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dır.

2.6.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, 2499 sayılı "*Sermaye Piyasası Kanunu*"na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete başlamıştır.

4487 sayılı Kanun'un Ek-1 maddesinde Kurul'un kuruluş gerekçesi, "*denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır*" şeklinde belirtilmektedir (4487 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu, 1999: m Ek-1).

Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde çıkarılan ve 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir.

2.6.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde çıkarılan ve 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile kurulmuştur.

Söz konusu KHK'nin 1. maddesinde, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011: m 1).

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 660 sayılı KHK'da kurumun görev ve yetkileri sayılmaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun en temel görevi; Defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların, işletme ilgililerinin ihtiyacı olan verileri sağlama bakımından yeterli, güvenilir, kolay anlaşılır, karşılaştırılabilir ve tutarlı olması amacıyla uluslararası standartlar ile uyumlu Standartlar oluşturmaktır (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011:m 9).

KGK'nın Vizyonu; *“Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak”*, misyonu ise; *“Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini*

sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” şeklinde tanımlanmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu www.kgk.gov.tr, 2014).

2.7. GELİR KAVRAMI

Gelir, 193 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu*”nun 1. maddesinde “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklinde tanımlanmaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961: m 1).

Bilindiği üzere, gerçek kişilerin elde ettikleri gelir, “*Gelir Vergisi Kanunu*”na tüzel kişilerin elde ettikleri gelir ise Kurumlar Vergisine tabidir. Bu nedenle hangi giderlerin işletmeler tarafından gider olarak gösterilebileceklerinin tespiti, mükellefin tabi olduğu vergi kanununa göre tespit edilmesi gerekmektedir. Mükellefiyet durumuna göre kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler tabi olunan kanunlarda açıkça sayılmaktadır.

193 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu*”na göre safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilebilecek giderler bu kanunun 40. ve 89. maddelerinde sayılmaktadır.

193 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu*”na göre safi kazancın tespit edilmesi sırasında hangi giderlerin indirim konusu yapılamayacağı, bu kanunun 41. ve 90. maddelerinde tek tek sayılmaktadır.

5520 sayılı “*Kurumlar Vergisi Kanunu*”na tabi mükellefler tarafından safi kurum kazancının tespit edilmesi sırasında indirim konusu yapılabilecek giderler bu kanunun 10. maddesinde sayılmıştır.

5520 sayılı “*Kurumlar Vergisi Kanunu*”na tabi mükellefler tarafından safi kurum kazancının tespit edilmesi sırasında indirim konusu yapamayacakları giderler ise bu kanunun 11. maddesinde sayılmıştır.

Buna göre işletmelerin hangi giderlerini indirim konusu yapabilecekleri hangi giderlerini ise indirim konusu yapamayacaklarının tespiti için işletmenin tabi olduğu kanunun ilgili maddelerine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

2.8. MUHASEBE KÂRI, VERGİ KÂRI, DÖNEM NET KÂRI VE ERTELENMİŞ VERGİLER

213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan, “*Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki’nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safî kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır*” hükmüne istinaden işletmelerin Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen usul ve esasların vergiye tabi kazancın tespitine ilişkin iş ve işlemler için uygulanması gerektiği açıklanmaktadır (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992).

Yukarıda da açıklandığı üzere, mali tabloların tekliği değiştirilemez ancak Vergi Kanunları uyarınca daha önce açıklandığı gibi bazı harcamalar “*Gelir Vergisi Kanunu*” ve “*Kurumlar Vergisi Kanunu*” uyarınca gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda da işletmenin yapmış olduğu gerçek giderler ile vergi mevzuatı uyarınca kabul edilen giderleri arasında bir fark oluşmaktadır. Bu durumda da işletmenin vergi mevzuatları gereği tanınan kârı/zararı ile ticari anlamda kârı /zararı farklı olmaktadır.

2.8.1. Muhasebe Kârı/Zararı (Ticari Kâr/Zarar)

Literatürde farklı kaynaklarda muhasebe kârı/zararı kavramı, ticari kâr (zarar) olarak da adlandırılmaktadır.

Muhasebe kârı/zararı kavramı Gelir Vergileri başlıklı TMS-12’ de “*Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS-12 Gelir Vergileri, 2006).

Kavak tarafından yapılan bir başka tanıma göre ise muhasebe kârı (zararı) kavramı; “*Muhasebe kayıtlarında yer alan vergiden önceki dönem karını (zararını) ifade eder*” (Kavak, 2008:43).

2.8.2. Vergi Kârı/Zararı (Mali Kâr/Zarar)

Literatürde farklı kaynaklarda Vergi Kârı/Zararı kavramı, Mali kâr/zarar olarak da adlandırılmaktadır.

Vergiye tabi kâr (mali zarar) kavramı Gelir Vergileri başlıklı TMS-12’de “*Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.*” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS-12 Gelir Vergileri, 2006).

Kavak (2008), tarafından yapılan bir başka tanıma göre ise; “*Ticari kar veya zarara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve indirimler ile istisnaların düşülmesi sonucunda ulaşılan kar veya zarardır.*” (Kavak, 2008:43)

2.8.3. Ertelenmiş Vergi

Göğüş (2010:14), ertelenmiş vergi kavramını vergi kanunlarına göre hesaplanan kâr ile muhasebe kârı arasındaki fark olarak tanımlamaktadır. Ticari olarak elde edilen kâr ile vergi kanunlarının tanıdığı kârın oluşturduğu farklılık ertelenmiş vergi varlığı doğurmaktadır.

İşletmenin devletten olan ve gelecek dönemlere ertelenmiş vergi borcu veya işletmenin cari yılda gelir olarak nitelendirilen ve vergiye tabi tutulan kazancını gelecek yıllarda gider olarak gösterebileceği ertelenmiş vergi alacağı olmak üzere ertelenmiş vergiler iki yönlü olabilmektedir (Pirtini, 2006).

Gelir ve giderin gerçekleşmeleri ile vergi mevzuatında bu gelir ve giderin tanınma zamanları farklı olabilmektedir. Bu durum muhasebe kârı ile mali kar arasında geçici bir farka neden olur. Geçici farklar bilançoda ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak gösterilir. Ayrıca ertelenmiş vergi varlığı

ya da yükümlülüğü, gelir tablosunda da ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gösterilir (Özkan, 2009:97).

Devlet tarafından çeşitli nedenlerle işletmelerin sahip oldukları varlık ve borçların değerlendirilmesi amacıyla muhasebe ilkelerinin kabul ettiği değerlendirme ölçütlerinin dışında değerlendirme ölçütleri getirilebilmektedir. Bu durum, muhasebe ilkelerine göre hesaplanan kâr/zarar ile vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplanan kâr/zarar arasında bir farkı ortaya çıkarabilmektedir. Bu fark sürekli farklar ve geçici farklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Özkan, 2009:98).

Tekşen (2010a:297), işletmelerin ticari kârdan yola çıkarak mali kâra ulaştıklarını ve bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesapladıklarını ifade etmektedir. Bu hesaplamada, vergi kanunları uyarınca vergiden muaf tutulan gelirler ile vergi kanunları gereği kanunen kabul edilmeyen giderlerin yarattığı sürekli farklar hesaplamaya dâhil edilmekte ancak ortaya çıkan geçici farklar muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince hesaplamaya dâhil edilmemektedir.

2.8.1.1. Sürekli Farklar

Muhasebe kârı ile mali kâr arasında ortaya çıkan fark vergi kanunlarında (Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları) tek tek sayılmış olan kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamına giren bir işlemde kaynaklanıyor ise bu farka sürekli fark denir. Bu giderler işletmeden kaynak çıkışına neden olmakla birlikte vergi kanunları gereğince vergi matrahının hesaplanmasında gelirden indirilemeyecektir. Muhasebe kârı ile mali kâr arasında ortaya çıkan bu fark, cari dönem vergisini ve gelecek dönemin vergilerini etkilemeyeceği gibi söz konusu fark hiçbir zaman kapanmayacağı için ertelenmiş vergi borcu veya alacağı oluşturmaz (Özkan, 2009:98). Sürekli farklar için herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz (Kavak, 2008:46).

2.8.1.2. Geçici Farklar

Gelir veya giderin gerçekleşmesi ile vergi kanunları uyarınca bu gelir veya giderin tanınma zamanı farklı olduğu durumlarda, söz konusu gelir veya giderin ilerleyen

dönemlerde vergi mevzuatı tarafından kabul edilebilir olması nedeni ile geçici süreli bir farktan söz edilebilir. Bu farklar geçici farklar olarak adlandırılmaktadır (Özkan, 2009:99).

Geçici farklar Gelir Vergileri başlıklı TMS-12’de ise şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder” (TMS-12 Gelir Vergileri, 2006).

Geçici farkları sürekli farklardan ayıran temel özellik gelecek dönemlerde vergisel açıdan bir etki oluşturmasıdır (Göğüş, 2010:21). Sürekli farklar gelecek dönemlerin vergisini değiştirmezken, geçici farkların gelecek dönemlerin vergisine artış veya azalış yönünde mutlak bir etkisi bulunmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMAN VE YENİDEN DEĞERLEME

3.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR

TMS 16’da Maddi Duran Varlıklar şöyle tanımlanmaktadır; “*Maddi Duran Varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir*” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:m 6).

3.1.1. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

“*Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür*” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 15).

Maddi duran varlığın maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde, alış sırasında satıcı tarafından yapılacak olan indirim ve iskontoların düşülmesi, ithalat ve alış vergilerinin alış fiyatına eklenmesi ile bulunacak alış tutarı, varlığın kullanılacağı yere nakliyesi, montajı ve kurulacak alanın varlığın kullanımına elverişli hale getirilmesi için yapılan giderler, varlığın deneme üretimi sırasında kullanılan hammadde ve diğer giderler maliyet bedeli olarak değerlendirilir (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:m 16).

Aşağıda yer alan maliyetler doğrudan Maddi duran varlığın maliyet bedeline ilave edilebilir (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 17).

- Maddi duran varlığın edinimi ya da inşaa edilmesi sırasında çalışanlara ödenecek ücret ve benzeri giderler,
- Alınan maddi duran varlığın kurulacağı yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- Alınan maddi duran varlığın işletmeye ilk teslimi sırasında katlanılan maliyetler,
- Alınan maddi duran varlığın işletmeye kurulumu ve montajına ilişkin katlanılan maliyetler,
- Alınan maddi duran varlığın ilk çalışma testleri sırasında katlanılan maliyetler. Bu maliyetler deneme üretimleri sırasında üretilen ancak herhangi bir ekonomik değeri olmayan ürünlere ilişkin hammaddeler olabileceği gibi deneme üretimi sırasında üretilen hatalı ürünlerin satışı sırasında ortaya çıkan zarar olarak ifade edilebilir.
- Maddi duran varlığın alınması, taşınması veya ilk çalıştırılması sırasında ödenen mesleki ücretler. Bu ücretler, çok çeşitli niteliklerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin ihtiyaç analizi yapılması için yapılacak ölçüm ve danışmanlık için ödenecek ücretler bu kapsamda değerlendirilebilmektedir.

“Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 23).

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri *“TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”* Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 28).

3.1.2. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm (Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi)

Muhasebe sonrası ölçüm maddi duran varlığın finansal tablolarda gösterimi ile ilgilidir. Bir maddi duran varlık finansal tablolarda maliyet modeli ile gösterilebileceği gibi yeniden değerlendirme modeli ile de gösterilebilir.

3.1.2.1. Maliyet Modeli

VUK' un 262. maddesinde maliyet bedeli; "...İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961: m 262).

"Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir" (Kaya ve Dinç, 2007:346).

Maddi Duran Varlıklar başlıklı TMS-16'ya göre de "Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir" (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 30).

3.1.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme modeline göre bir varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilebilmesi için varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi temel esastır. Bu esasa göre gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlık defterlerde yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki gerçek değer üzerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile elde edilen değer yeniden değerlendirilmiş tutardır. Yeniden değerlemeler defter değeri ile bulunacak değer arasında büyük ölçüde fark olmaması için düzenli olarak yapılmalıdır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: m 31).

Yeniden değerlendirme neticesinde varlığın defter değerinde bir artış söz konusu olması durumunda, bu artık gelir olarak muhasebeleştirilmeli ve özkaynak hesabının bulunduğu grupta yeniden değerlendirme değer artışı başlığı altında kayıt yapılmalıdır. Ancak daha önce yapılan yeniden değerlendirme neticesinde değer azalışı yaşanmış olması durumunda yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan artış geçmiş değerlemede ortaya çıkan azalma mahsup edildikten sonra kalan tutar yeniden değerlendirme değer artışı hesabına kaydedilmelidir (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005: M 39).

3.2. AMORTİSMAN

Amortisman kavramı, 16 sıra No'lu Maddi Duran Varlıklar başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı amortismanı; “Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarın (...) yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması” olarak tanımlamaktadır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:M 6).

İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da ekonomik ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması düşünülemez. Zira kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca işletmenin bilançosunda duran varlıklar ya olduğundan düşük ya da olduğundan yüksek değerle yer alacaktır.

Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir. Bu işlem “amortisman” deyimini ile adlandırılır (Sevilengül, 2005:421).

Vergi mevzuatı açısından bir maddi duran varlık için amortisman ayrılabilmesinin temel şartları,

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olması,
- Bir yıldan fazla kullanılabilmesi,
- Maliyet bedelinin belli bir tutarın üzerinde olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması,

şeklinde sıralanabilmektedir (Maşrap, 2008:133-135).

3.2.1. Amortisman Yaklaşımları

“Amortisman kavramı için yapılan tanımlar, farklı amaçlar için farklı amortisman yaklaşımlarının ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır” (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2006:223).

Farklı yaklaşımlar sonucu ortaya çıkan amortisman yaklaşımları, “Değerleme Yaklaşımı”, “Tüketim Yaklaşımı”, “Yenileme Yaklaşımı” ve “Dağıtım Yaklaşımı” olarak 4 şekilde karşımıza çıkmaktadır.

3.2.1.1. Değerleme Yaklaşımı

“Değerleme yaklaşımına göre, amortisman, duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır” (Sevilengül, 2001:363).

“Bu yaklaşıma göre amortisman, varlığın aktifteki değerinin düzeltilmesidir” (Özulucan, 2008:159).

3.2.1.2. Tüketim Yaklaşımı

Tüketim yaklaşımı temelinde, işletme tarafından bir duran varlık elde edildiğinde bu duran varlıktan belirli bir fayda da elde edileceği muhtemeldir. Söz konusu duran varlığın kullanımı sırasında da ilk başta elde edilen faydada bir azalma söz konusu olmaktadır. Bu azalışların varlığın tahmini faydalı ömrüne dağıtılması amortisman kavramı ile açıklanmaktadır. Duran varlığın maliyet bedelinin, duran varlığın üretebileceği toplam ürün sayısına bölümü sonucu elde edilecek parasal değer üretim miktarına göre amortisman payıdır (Sevilengül, 2001:363).

“Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın “fayda stokunun tükenmesi”dir” (Sevilengül, 2005:422).

3.2.1.3. Yenileme Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre amortisman “yenileme” için fon biriktirilmesidir (Sevilengül, 2005:422). Yenileme yaklaşımında, varlığın faydalı ömrü sonunda

yenilenmesi için gerekli kaynağın bulunmasında kullanılmak üzere amortisman ayrılmasını temel almaktadır (Sevilengül, 2005:99).

Bu yaklaşımda temel nokta ise varlığın faydalı ömrünün doğru tespit edilmesidir. Yaklaşımın temel esası varlığın faydalı ömrü sonunda yenilenmesi için bir kaynak oluşturulması olması nedeni ile, varlığın faydalı ömrünün doğru tespit edilmesi önem taşımaktadır. Varlığın faydalı ömrünün doğru tespit edilememesi halinde ise iki sonuç karşımıza çıkacaktır. Bunlardan birincisi faydalı ömrün fazla tespiti halinde işletme fiziki olarak varlıktan yararlanamaz hale gelmiş olmasına karşın söz konusu varlığın yenilenmesi için kaynak henüz karşılanamamış olmasından dolayı varlığını yenileyemeyecektir. Bir diğer sonuç ise faydalı ömrün gerçekten daha kısa belirlenmesi durumunda işletme söz konu kaynağa çok kısa zaman içerisinde kavuşacak ancak söz konusu varlığın gerçek ömrünü tamamlamasını beklediği sırada enflasyonun olumsuz etkisi yenileme fonunun değerinde azalmaya yol açacaktır.

3.2.1.4. Dağıtım Yaklaşımı

“Bu yaklaşıma göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere “dağıtım” işlemidir” (Sevilengül, 2005: 423).

Bir başka ifade ile işletmede bir yıldan daha uzun süre boyunca kullanılması düşünülen varlıkların, yıl içerisinde kullanımından kaynaklanan değer kayıplarının o yıl üretilen malların maliyetine eklenmesi veya gider olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilmesidir.

3.2.2. Amortisman Yöntemleri

İşletmeler, varlıkları üzerinden gelecekte elde etmeleri muhtemel fayda veya bir başka ifade ile varlığın değerinde meydana gelecek azalma tahminlerine göre en uygun amortisman yöntemini seçerler. Seçilen yöntem varlık değeri tamamen itfa edilene değin tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005).

“Maddi duran varlıkların değerlendirme ölçü ve yöntemi yıllık amortisman paylarını, yıllık amortisman payları ise dönem karını etkilemektedir” (Öztürk, 2013:83).

Farklı amortisman yöntemlerinin uygulanması finansal raporlama ve vergiye tabi kârın ortaya çıkarılmasında farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (Maşrap, 2008:131).

Vergi Usul Kanunu'nda normal, azalan bakiyeler usulüyle amortisman ve fevkalade amortisman olmak üzere üç farklı amortisman yönteminden söz edilmektedir.

VUK 'da, normal amortisman yönteminin seçilmesi durumunda, amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemin değiştirilemeyeceği ancak hızlandırılmış veya diğer bir adıyla azalan bakiyeler yönteminin seçilmiş olması durumunda ise beyannamelerinde veya bilançolarında belirtmek şartıyla normal amortisman yöntemine geçilebileceği belirtilmektedir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m Mükerrer 320).

3.2.2.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

“Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:m 62).

Vergi Usul Kanunu'na göre *“Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır”* (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m 315).

Normal amortisman yöntemi doğrusal, düz yada eşit oranlı olarak da ifade edilmektedir. Normal amortisman yöntemine göre her yıl eşit oranda ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntem maddi duran varlığın her yıl eşit oranda yıprandığı varsayımına dayanır.

3.2.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman)

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman uygulaması kimi kaynaklarda hızlandırılmış amortisman olarak da ifade edilmektedir. Bu çalışmada her iki kullanımına da yer verilmektedir.

Azalan Bakiyeler yöntemine göre amortismanın nasıl hesaplanacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre bu amortisman yönteminde; varlık için ayrılacak amortisman %50'yi geçmemek kaydı ile normal amortisman yöntemine göre hesaplanacak tutarın iki katı amortisman ayrılması esasına dayanır. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman süresi normal amortisman süresi ile aynıdır. Bu amortisman yöntemi ile ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılmaktadır. Sonraki yıllarda ayrılacak amortisman tutarı ise, önceki yıllarda ayrılan toplam amortisman tutarının, varlığın maliyet bedelinden indirilerek hesaplanır.

Örneğin, KDV hariç 100.000 TL. bedelle iktisap edilmiş, faydalı ömrü 5 yıl olan duran varlığın hızlandırılmış amortisman yönteminde yıllara göre amortisman tutarları Tablo-5'de gösterilmiştir.

Tablo 5. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesabı

Yıllar	Amortisman Tutarı
1. Yıl	40.000 TL.
2. Yıl	24.000 TL.
3. Yıl	14.400 TL.
4. Yıl	8.640 TL.
5. Yıl	12.960 TL.

Hızlandırılmış amortisman yöntemi, işletmelerin yapmış oldukları yatırımı normal amortisman yöntemine göre daha hızlı bir şekilde gider olarak gösterebilmesi ve ilk yıllarda vergi matrahında meydana getirdiği azalış nedeni ile bir teşvik türü olarak değerlendirilebilmektedir (Acinöroğlu, 2009:153). Azalan bakiyeler

yöntemine göre amortisman ayrılması ilk yıllarda vergi matrahını azalttığından enflasyonun olumsuz etkisini ortadan kaldırmaktadır. Ancak, işletmenin karlılık durumu başta olmak üzere birçok bileşkenin bir arada olduğu durumlarda azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması her durumda vergisel avantaj sağlamayabilmektedir (Yeşilkaya, 2003).

İşletmenin yapmış olduğu yatırım ile elde ettiği kârın vergilendirilmesinde, pozitif yönde bir etkisi olan hızlandırılmış amortisman yöntemi bir tür teşvik yöntemi olarak kabul edilebilir. Varlıkların bazı nedenlerle reel değerlerinde meydana gelen azalma neticesinde amortisman yöntemi ile varlığın defter değerinin azaltılması gerekmektedir. Bu değer kayıpları, işletmenin bir gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Amortismanlar tüm vergi kanunları uyarınca vergi matrahından indirilebilmekte ve işletmeye vergi tasarrufu sağlamaktadır (Acinöroğlu, 2009:153).

Hızlandırılmış amortisman uygulaması, amortismana tabi olan varlıkların yararlı ömürleri boyunca maruz kalacakları değer kayıplarının ilk yıllarda daha fazla, ilerleyen yıllarda ise giderek azalan oranlarda giderleştirilmesine dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, hızlandırılmış amortisman uygulaması, kurumlar vergisi oranı da dikkate alındığında bir teşvik türü olarak nitelendirilebilir (Tekin, 2006:307).

“Azalan bakiyeler [Hızlandırılmış amortisman] yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005).

Azalan Bakiyeler Yöntemi [Hızlandırılmış Amortisman] 213 sayılı Vergi Usul Kanun’un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmektedir. Kanuna göre;

Defterlerini bilanço esasına göre tutan isteyen mükellefler, amortismana tabi olan varlıkları için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilirler.

Bu usulde;

- Her yıl, varlık için amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılmış olan amortisman miktarlarının toplamının varlığın değerinden indirilmesi sonucunda tespit edilir. Enflasyon düzeltmesi (yeniden değerlendirme) yapılan hallerde ise

üzerinden amortisman hesaplanacak değer, varlığın düzeltilmiş defter değerinden daha önce ayrılmış olan toplam amortismanların indirilmesi sureti ile yapılır.

- Azalan bakiyeler yönteminde % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman tutarının iki katı amortisman oranı uygulanır. Ancak amortisman süresi Normal amortisman süresi ile aynıdır. Bu amortisman yönteminde ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılması esastır. Amortisman süresinin son yılında ise varlığın defter değerinin tamamı kadar amortisman ayrılır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m Mükerrer 315).

Kanunda da belirtildiği üzere azalan bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) yöntemine göre amortisman ayrılması sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınmış bir haktır. Azalan bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) yöntemine göre amortisman ayrılması ilk yıllarda daha fazla tutarda amortisman ayrılmasına müsaade ettiğinden işletmeler açısından avantaj sağladığı söylenebilir.

3.2.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi

“Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır” (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005).

“Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır” (Öztürk, 2013:83).

Üretim miktarı yöntemine göre amortisman oranı:

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri)/Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı,

Yıllık amortisman tutarı ise;

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman oranı x Yıllık Üretim Miktarı

şeklinde formüle edilebilir.

3.2.2.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açıklandığı üzere, Doğal afetler (yangın, deprem, su basması v.b.) nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybeden, teknolojik gelişmelere bağlı olarak teknik anlamda verimlilikleri veya değerleri düşen yada tamamen kullanılamaz hale gelen, cebri çalışma¹ nedeni ile normalden fazla aşınan ve yıpranan makineler için her bir işletmeye özgü olmak ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenmek üzere fevkalade amortisman yöntemi uygulanmaktadır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m 317).

Bu amortisman yöntemi, bütün işletmelere tanınmış bir hak olmayıp belirli şartları taşımaları halinde işletmelerin yararlanılabilecekleri istisnai bir amortisman yöntemidir.

3.2.2.5. Kıst Amortisman Yöntemi

Amortisman ayrılması normalde varlığın (alındığı) işletme kayıtlarına geçtiği yıldan itibaren (alındığı yıl dâhil) varlığın yararlı ömrü süresince gider yazılması şeklinde gerçekleştirilmekte olmakla birlikte bunun bir tek istinası söz konusudur. Bu istisna kıst amortisman yöntemidir.

Kıst amortisman yöntemi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, ana faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi olan işletmeler dışında kalan, işletmelerce alınan binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak sureti ile kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

3.2.2.6. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Ülkemizde madenlerin işletme hakkı ve mülkiyeti devlete aittir. 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 4. maddesinde bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: "*Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir*" (3213 Sayılı Maden Kanunu, 1985:m 4).

¹ Bir makinenin yılda 3000 saatten fazla çalışması

İşletmeleri neticesinde madendeki cevherin azalması nedeni ile maddi değerini yitiren maden ve taş ocaklarının maliyet veya imtiyaz bedelleri, maden işletmecilerinin başvurusu üzerine her bir maden veya taş ocağı için ayrı olmak üzere Maliye ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlıklarınca tespit edilecek oranlar üzerinden yok edilir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m 316).

Bu çalışma kapsamında maden işletmeleri dâhil edilmemiş olup bu nedenle konunun detaylarına inilmemiştir.

3.3. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SATILMASI

İşletmenin elinde bulunan bir iktisadi kıymetin satılması halinde işletmenin sürekliliği açısından bu iktisadi kıymetin yerine yenisinin alınması muhakkaktır. Amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın da bu yenileme için katlanılacak gideri karşılması esas düşüncedir. Buradan hareketle işletmenin elinde bulunan amortismanına tabi bir iktisadi kıymeti satması halinde bu satıştan elde ettiği kâr üç yıl süre ile vergiye tabi tutulmaz ve pasifte geçici bir hesapta tutulur. Bu süre zarfında işletmenin söz konusu iktisadi kıymeti yenilemesi halinde elde edilen kâr bu makinenin amortismanından indirilir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961: M 328). Söz konusu geçici hesap “549 Özel Fonlar” hesabıdır. Bu satıştan elde edilen kâr bir başka deyişle “yenileme fonu”dur.

Amortismanına tabi malın satılmasının ardından üç yıl içinde yenisini alınırsa, yeni alınan malın amortismanı özel fonlar hesabı ile mahsup edilir. Ancak yeni alınan malın amortisman tutarları özel fondan karşılandığı halde özel fon hesabında fazla tutar kalır ise, özel fonlar hesabındaki bakiye, amortismanına tabi diğer varlıkların amortismanlarında kullanılabilir (Uyar, 2003).

3.4. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır.

Bu standart, işletmenin varlıklarının muhasebe kayıtlarında reel (o gün satışından elde edilecek) değerinden daha yüksek bir değerden izlenmesini önleme amacıyla uyulacak ilkeleri belirler. Bir varlığın defter değerinin, varlığın reel değerinden daha yüksek olması durumunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Bu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi finansal tabloların doğruluğu açısından önem taşımaktadır. Varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün hangi durumlarda ve hangi yolla muhasebeleştirileceği TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında açıklanmaktadır (TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 2006:M 1).

Söz konusu standartta belirtilen koşulların oluşmuş olması durumunda işletmenin tarafından varlığın resmi bir değer tahmini yapması gerekmektedir. Yapılan bu tahmine göre varlıkta bir değer düşüklüğü tespit edilmesi durumunda değer düşüklüğü kadar varlığın defter değeri indirilir. Söz konusu fark dönem zararında muhasebeleştirilir. Ancak aynı varlık önceki yıllarda yeniden değerlendirme fazlası vermiş olması durumunda değer düşüklüğü yeniden değerlendirme fazlasından mahsup edilir (TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 2006).

3.5. REESKONT

Reeskont, henüz tahsil edilmemiş alacağın vergiye tabi tutulması sonucu işletme üzerinde ortaya çıkan vergi baskısını hafifleten bir uygulamadır. Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinin işletmelere sunmuş olduğu reeskont uygulaması ile vadesi gelememiş senede bağlı alacaklar değerlendirme tarihinde reel değerine göre vergiye tabi tutulmaktadır (Bilici, 2009:157).

Dönen ve duran varlıklar grubundaki alacak senetleri ile kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubundaki borç senetleri, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilmek amacı ile reeskont işlemine tabi tutulmalıdır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NA GÖRE DEVLET YARDIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Türkiye Muhasebe Standartları TMS 20, devlet tarafından işletmelere sağlanan destekleri devlet yardımları, devlet teşvikleri ve feragat edilebilir krediler olarak sınıflandırmaktadır.

Devlet yardımı ve devlet teşviki, önceden belirlenmiş koşulları yerine getiren veya getirmeyi taahhüt eden bir işletme veya bir grup işletmeye devlet tarafından ekonomik olarak fayda sağlanmasıdır. Sağlanan bu faydanın ölçülebilir nitelikte olması durumunda 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 20 sayılı “*Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*” başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında muhasebe işlemleri yapılmalıdır. Sağlanan faydanın, rakipler üzerinde ticari kısıtlamalar getirilmesi, kota uygulamaları ve benzeri ticaret koşullarını etkilemeye yönelik dolaylı faydalar olması durumunda ölçülebilir nitelikte olmayan bu yardımların muhasebeleştirilmesi bu standart kapsamında değildir. Ayrıca devlet yardımı ve devlet teşviği kavramı varlıklara ilişkin teşvikler ve gelire ilişkin teşvikler olarak sınıflandırılmaktadır. Varlıklara ilişkin teşvikler; işletme tarafından duran varlık alınmasının, inşaa edilmesinin temel koşul olduğu teşvik türüdür. Gelire ilişkin teşvikler ise, varlıklara ilişkin teşviklerin dışında kalan teşvik türüdür (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:M 3).

Bir diğer teşvik türü olan feragat edilebilir krediler, çoğunlukla devletten temin edilen ve önceden borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği

kredilerdir. Feragat edilebilir kredilerin devlet teşviği olarak kabul edilebilmesi için, işletmenin koşulları yerine getireceğine dair makul güvencenin oluşması gerekmektedir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 3).

Devlet yardımlarının amacı, normal şartlar altında kendi kaynakları ile girişimde bulunmayı düşünmediği alanlarda yatırım yapmaya teşvik etmek amacıyla farklı nitelik ve koşullarla işletmeleri desteklemektir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 4).

Bir işletmenin devlet yardımından faydalanması durumunda yardımın muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. Ayrıca işletmenin söz konusu yardımdan ne kadarlık bir fayda elde ettiğinin ölçümlenebilmesi açısından muhasebeleştirme önem kazanmaktadır. Finansal tabloların önceki dönemler ve diğer işletmeler ile karşılaştırılması sırasında söz konusu yardımın etkisinin ortaya konulabilmesi önemlidir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 5).

Tüm devlet teşvikleri (Parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil), teşviğin işletme tarafından elde edilmesi ve bu edinim için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirilmesine ilişkin makul bir güvence olmadığı sürece finansal tablolarda gösterilmez. Ayrıca teşviğin fiilen elde edilmesi, teşvik koşullarının tümüyle yerine getirildiği anlamı taşımamaktadır. Bunun yanı sıra teşviğin nakdi veya işletmenin devlete karşı bir yükümlülüğünün ortadan kaldırılması şeklinde olması teşviğin muhasebeleştirilmesini değiştirmez. Her iki durumda da teşvik aynı şekilde muhasebeleştirilmelidir. Daha önce de değinildiği üzere, ticaret koşullarını etkilemek suretiyle işletmelere sağlanan faydalar bu kapsamın dışındadır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 7-9).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması başlıklı TMS-20'ye göre teşviklerin muhasebeleştirilmesinde iki farklı yöntem kabul edilmektedir. *“Teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek*

gösterilir.” Bu yöntemler, teşviğin cari dönem veya gelecek dönemlerde kâr ya da zararda hesapları ile muhasebe kayıtlarına alındığı “*gelir yöntemi*” ve teşviğin kâr ya da zarar hesapları dışındaki hesaplar altında muhasebe kayıtlarına alındığı “*sermaye yöntemi*” olarak adlandırılmaktadır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 13).

Gelir yönteminde teşvik ile alınan duran varlık faydalı ömrü boyunca ertelenmiş gelir olarak kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Gelir yaklaşımının gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir.

- Devlet teşvikleri, işletme ortakları tarafından işletmeye sağlanan bir katkı olmadığından özkaynak olarak kaydedilmemeli bunun yerine uygun dönemlerde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Devlet teşvikleri genellikle karşılıksız olmayıp, devlet tarafından önceden belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle teşvik elde edilmektedir. Teşvikle devlet tarafından karşılanan maliyetin gider olarak gösterileceği dönemde elde edilen teşvik gelir olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Vergilerin işletmeler açısından bir tür harcama olması nedeni ile, bu harcamalara yönelik olarak sunulan teşviğin de gelirden ilişkilendirilmesi gerekmektedir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 15).

Gelir yaklaşımını destekçileri, teşviğin elde edilmemesi halinde işletmenin bu giderleri yapmayabileceği, haliyle de giderler ile teşvik ile elde edilen gelirin netleştirilmemesinin olmayacağını savunmaktadır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 30).

Sermaye yaklaşımında ise edinilen duran varlığın muhasebeleştirilmesi sırasında devlet tarafından sağlanan yardım veya teşvik varlığın gerçek değerinden indirilmek sureti ile muhasebe kayıtlarına alınır. Sermaye yaklaşımının gerekçeleri ise şu şekilde sıralanabilir.

- Teşviklerin finansmanını sağladıkları işletme giderini net bir şekilde ortaya çıkarmak amacıyla kâr veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilmesi yerine, bilanço

hesaplarında muhasebeleştirilmesi gereklidir. Teşviklerde geri ödeme söz konusu olmadığından teşvikler kâr veya zarar hesapları dışında muhasebeleştirilmelidir.

➤ Teşvikler işletme tarafından elde edilen bir gelir olmadığı, tam tersine maliyeti olmadan devlet tarafından işletmeye tahsis edilen bir kaynak olduğundan teşvikler kâr ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilmemelidir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 14).

Sermaye yönteminin destekçileri, gelir ve gider hesaplarının netleştirilmesinin uygun olmadığını ve sağlanan teşviğin gider hesaplarından ayrılmasının teşvik dışındaki diğer giderlerin karşılaştırmasının kolaylaşacağını savunmaktadır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 30).

Her iki yöntem için de eleştiriler söz konusu olmakla birlikte TMS-20 uyarınca her iki yöntem de kabul edilebilir yöntemlerdir. Ancak tam açıklama kavramı gereği teşviğin muhasebeleştirilme yöntemi finansal tablolar üzerindeki etkisi (dipnotlar ile) kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 31).

Tekşen (2010b:439)'e göre; Gelir yaklaşımı, teşvikler ile karşılanacak maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemlerde sistemli bir şekilde kâr ya da zarara alınması esastır. Teşvikler tahsil edildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi Finansal Tabloların Sunuluşu başlıklı TMS-1'de yer alan tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca teşviğin tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması halinde uygulama bu şekilde yapılabilir.

Varlıklara ilişkin teşvikler, bilançoda ertelenmiş gelir ya da varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 24).

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir (TMS-

20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 25):

Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, finansal durum tablosu (bilanço) sunumu sırasında teşviğin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir. (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 28)

Bir diğer yandan 09.03.2007 tarih ve 26457 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “TMS Yorum 10 Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar” yorumuna göre;

“Bazı ülkelerde, işletmelere yapılan devlet yardımları belirli bölge veya endüstri kollarındaki faaliyetlerin özendirilmesi veya uzun vadeli olarak desteklenmesini amaçlayabilir. Bu tür devlet yardımlarından yararlanma koşullarının işletmenin faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmayabilir. Aşağıda yer alan işletmelere devlet tarafından yapılan kaynak aktarımları, sözü edilen yardımlara örnek teşkil eder:

(a) Belirli bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler;

(b) Son zamanlarda özelleştirilmiş bulunan sektörlerde faaliyetini sürdüren işletmeler;

(c) Az gelişmiş alanlarda faaliyete geçen veya faaliyetini sürdüren işletmeler. (TMS Yorum 10-Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar, 2007:m 1)

Konu, bu tür devlet yardımlarının TMS 20 kapsamında “devlet teşviği” olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği ve dolayısıyla anılan Standart kapsamında muhasebeleştirilmelerinin gerekli olup olmadığı” konusundaki tereddütleri ortadan kaldırmaya yönelik olarak yayınlanmıştır (TMS Yorum 10-Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar, 2007:m 2). Nitekim bu yorumda görüş birliği;

“İşletmelere sağlanan devlet yardımları, belirli bölgelerde veya endüstri kollarında faaliyet göstermeleri koşulu dışında işletme faaliyetlerine yönelik belirli herhangi bir koşul içermese dahi, TMS 20’de yer alan devlet teşviği tanımını

karşılar. Dolayısıyla, bu tür teşvikler özkaynaklara doğrudan alacak olarak kaydedilmezler.” şeklinde oluşmuştur.

Türk Vergi Mevzuatına göre, ticari işletmeye tabi olarak hibe yoluyla bedelsiz veya gerçek bedelinin çok altında elde edinilen kıymetler, yine takasta olduğu gibi emsal bedel, vergi değeri, borsa rayici veya mukayyet değeri ile (VUK’ nun 267, 268, 289’ uncu maddelerine göre) değerlendirilmelidir. Ancak, bu değer karşılığı işletmeden bir kaynak çıkmadığı (veya eksik çıktığı) için gelir elde edilmiş kabul edilmektedir. Elde edilen gelir, doğrudan gelir olarak kayıtlara alınacaktır. TMS 16 da ise hibe yoluyla edinime ait değerlendirme konusunda direkt bir düzenleme yoktur. Ancak TMS 20’ ye göre amortisman tabi varlıklara ilişkin teşvikler, elde edilen varlıkların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kar yada zararda muhasebeleştirilir (Akpınar, 2012: 220).

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile muhasebeleştirme konusu, Gelir Vergileri başlıklı TMS-12’de şu şekilde açıklanmaktadır: *“Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının olduğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortisman tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur”* (TMS-12 Gelir Vergileri, 2006:m 33).

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı *“devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir”* (TMS-12 Gelir Vergileri, 2006:m 4).

Her ne kadar TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımını öngörse de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 72. maddesinin 2.

fıkrasında “Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükme göre işletmelerin sermaye yaklaşımını kullanmaları Türk Ticaret Kanunu uyarınca uygun değildir.

“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” (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 2005:m 11). TMS 37 sayılı “ *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*” başlıklı Türkiye Muhasebe Standardında “Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler” konusu açıklanmıştır.

Buna göre, Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler “*Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir*” şeklinde tanımlamakta ve bir işletmenin ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeye sahip olması durumunda, sözleşmede yer alan yükümlülük kadar karşılık ayırması gerektiği ifade edilmektedir (TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 2006:m 10)

Bir sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılacak maliyetlerin, sözleşmeden vazgeçme durumunda ödenecek ceza ve tazminatları geçtiği sözleşmeler ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler olarak değerlendirilmekte ve sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılacak maliyet kavramı içerisinde işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesi durumunda ortaya çıkacak ekonomik fayda da göz ardı edilmemelidir.

4.2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE DEVLET YARDIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin kapsam bölümünde belirtildiği üzere Bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmeler 1 Sıra No'lu MSUGT'nde belirtilen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadır. “Ancak işletmeler, MSUGT'ye göre muhasebe ve raporlama yapmakla beraber

vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri de göz önünde bulundurmamak zorundadırlar” (Çırpan, 2010:64). Öyleyse konuya MSUGT’nin nasıl yaklaştığını da açıklamaya çalışırsak; çıkarılan en kapsamlı MSUGT 1 Sıra No’lu MSUGT’dir. Daha sonra çıkan MSUGT’ler bazı konuları açıklamaya yöneliktir. Tüm MSUGT’ler incelendiğinde devlet teşvikleri ve devlet yardımlarına sadece 1 Sıra No’lu MSUGT’de değinildiği görülmektedir.

Teşvik veya devlet yardımlarına 1 Sıra No’lu MSUGT’de “602 Diğer Gelirler” hesabının işleyişine ilişkin açıklamada yer verilmiş olup “İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.” şeklinde açıklanmaktadır (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992). Tebliğin yayın tarihinde kalkınma ajansları henüz kurulmamış olduğundan kalkınma ajanslarının ve ajanslar tarafından verilen desteklerin ismi zikredilmemiş olmakla birlikte Maliye Bakanlığı’nın görüşü kalkınma ajansı desteklerinin de bu kapsamda olduğu yönündedir. “ Bu açıklamanın dışında, bu tebliğde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda başka bir açıklama yoktur” (Uluslan, 2009: 419).

MSUGT’ne göre devlet teşviklerinin “602 Diğer Gelirler” hesabında izlenmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bu durumda MSUGT daha önce açıklanmış olan “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında yer alan Gelir Yaklaşımının kullanılmasını öngörmektedir. Ayrıca Devlet Planlama Teşkilatı tarafından çıkarılan Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler İçin Proje Uygulama Rehberinde yer alan işletmelerce muhasebe sistemlerinde gelir ve özkaynak yöntemine göre kayıt yapılabileceği hükmü düşünüldüğünde MSUGT’nde böyle seçimlik bir haktan söz edilmemektedir. Öyleyse daha önce de değinildiği gibi işletmeler MSUGT hükümlerini uygulamak zorunda olduklarından özkaynak (sermaye) yaklaşımları işletmeler için seçimlik bir hak olarak gözükmemektedir.

Ancak burada Őu hususa da deęinmek gerekir ki; MSUGT’de tek dűzen hesap planına gűre hesap kodları 3 kırımlı Őekilde belirlenmiŐtir. Buna gűre “602 Dięer Gelirler” hesabını incelersek;

6- Gelir Tablosu Hesapları

60- Brűt SatıŐlar

600-Yurtiçi Satışlar

601-Yurtdışı Satışlar

602-Diğer Gelirler

Őeklinde sıralanmaktadır. Gűrűldűęű gibi MSUGT’de teŐviklerin muhasebeleŐtirilmesinin űngűrűldűęű hesap aslında satıŐların izlendięi bir hesap grubunda yer almaktadır. Oysaki destekler iŐletmenin faaliyetinden kaynaklanmayıp devlet otoritesi tarafından belirli sektűrlerin űne ıkarılmasının amaçlaması nedeni ile iŐletmenin yararlandığı, devlet otoritesinin bu konudaki fikrinin deęiŐken olabileceęi gűz űnűne alındığında sűrekli olmayan gelirler olduęu gűrűlmektedir.

TekŐen (2010b:451), bu konuyu Őu Őekilde aııkklamaktadır. İŐletmeler, devlet tarafından konulan bir takım koŐulları saęlamaları ve yűkűmlűlűkleri yerine getirmeleri sebebiyle teŐvikleri kazanmaktadırlar. Dolayısıyla teŐvikler gelir kaydedilerek ilgili gider hesaplarıyla karŐılaŐtırılmalıdır. Gelir hesabının da Tek Dűzen Hesap Planındaki 64-Dięer Faaliyetlerden Olaęan Gelir ve Kârlar bűlűműnde muhasebeleŐtirilmesi daha uygun gűrűlmektedir. ıűnkű dięer faaliyetlerden olaęan gelir ve kârlar, iŐletmenin ana faaliyet dıŐı elde ettięi gelir ve kârlardır. Bu baęlamda bu bűlűmde boŐ bulunan 648 numaralı hesabın “*Devlet TeŐviklerinden Gelirler ve Karlar*” Őeklinde kullanılması űnerilmektedir.

TekŐen’in űnermiŐ olduęu 64 hesap grubu 1 Sıra No’lu MSUGT’de “*İŐletmenin esas faaliyeti dıŐında iŐtiraklerden ve baęlı ortaklıklardan elde edilen temettű geliri ile faiz ve dięer temettű gelirleri, temerrűt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satıŐ kârları gibi dięer faaliyetlerden elde edilen olaęan*

gelir ve kârlardan oluşur.” şeklinde açıklanmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992). Kalkınma ajanslarının sağlanan mali destekler olağan olmayıp devletin dönemsel olarak başarılı bulduğu projelere sağladığı desteklerdir.

Bu durumda 1 Sıra No'lu MSUGT'nde “*İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.*” şeklinde açıklanan 67. Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesap grubunun devlet teşvik ve desteklerinin izlenebileceği en doğru hesap olabileceği düşünülmektedir.

4.3. KALKINMA AJANSLARI MEVZUATINA GÖRE AJANS DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kalkınma ajansları Türk Hukuk Sistemi'nde yeni bir kavram olarak ortaya çıkmıştır. Halen kullanılmakta olan bir çok kanun, yönetmelik, tebliğ vs.'nin büyük çoğunluğu kalkınma ajanslarının kuruluşundan önce yürürlüğe girmiş olduğundan kalkınma ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin benimseneceği kıyasen uygulamalar ile tespit edilmektedir. Ancak çoğu zaman yapılan kıyaslama yapılırken bazı kanunlardaki genellemelerden hareketle kalkınma ajansı destekleri diğer desteklere benzetilmekte ise de söz konusu desteklere ilişkin tüm düzenlemelerde aynı kıyas yapılamayabilmektedir. Bu nedenle muhasebe sistemimizde tam anlamıyla kalkınma ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik bir mevzuat bulunmamaktadır. Hal böyle olunca özellikle kalkınma ajansı desteklerinin etkin olarak kullanılmaya başlandığı 2010 yılından bu yana mükellefler ajans desteklerinin muhasebeleştirilmesinde defaatle tereddüte düşmüş ve Maliye Bakanlığı'ndan özelle talebinde bulunmuşlardır. Ancak Maliye Bakanlığı konuyu mevcut mevzuat hükümleri uyarınca değerlendirmiş ve kıyasen cevaplar vermiştir.

Kalkınma ajansı desteklerinin diğer desteklere göre değişik karakteristikleri mevcuttur. Kaldı ki diğer destekler ile paralel bir özellik ve amaç gösterse de kalkınma ajanslarının kurulması ve destek vermesi yerine, mevcut destekler artırılarak devam ettirilebilirdi. Ancak 5449 sayılı kanun ile Kalkınma Ajanslarına

farklı görevler yüklenirken bu görevlerden biri olarak bölgenin kalkınmasına yönelik olarak verilen mali desteklerde kalkınma ajanslarının görevleri arasında sayılmıştır. Bu da göstermektedir ki kalkınma ajansı destekleri Teşvik Sistemi, Avrupa Birliği Hibeleri, Esnaf Kredileri gibi birçok alanda verilen destekten farklı özellikler göstermektedir. Bu desteklerin vergisel boyutunun değerlendirilmesinde tüm desteklerin aynı şekilde vergilendirilmesi yerine bu desteklerin amaçlarının ön planda tutulması gerekmektedir. Desteğin amacına göre vergisel düzenlemelere gidilmelidir.

Ayrıca sadece destek tutarının vergilendirilmesi sorununun çözülmesi muhasebe sisteminin tam olarak oturmasına yetmeyeceği açıktır. Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan Destek Yönetim Kılavuzu'nda muhasebeleştirilmeye yönelik öneriler bulunmakta ise de ülkemizde muhasebe sisteminin kurulmasında ve işleyişinde Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu nedenle Kalkınma Bakanlığı tarafından çıkarılan Destek Yönetim Kılavuzu hükümleri Maliye Bakanlığı tarafından kabul görmeyecek ve Maliye Bakanlığı uygulamanın kendi mevzuat hükümlerine göre yürütülmesini isteyecektir.

Kalkınma ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesinde karşımıza çıkan farklılıklar aşağıda ele alınmaktadır:

4.3.1. Proje Hesabı Repo ve Faiz Gelirleri

Ajans tarafından yapılan ödemeler harcanacağı zamana kadar özel bir repo hesabında değerlendirilmekte ve destek sözleşmesinde de açıkça belirtileceği üzere bu hesabın faiz gelirleri ajans hesabına iade edilmekte veya nihai ödemeden mahsup edilmektedir. Açılan repo hesabı da aynı proje hesabı gibi yararlanıcı adına açılmaktadır. Bu repo hesabı gecelik olarak nemalandırılmaktadır. Böylelikle söz konusu repo hesabından bir faiz geliri elde edilmektedir (Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Klavuzu, 2009:m 2.1.1.1.7.1). Ancak bu faizin muhasebeleştirilmesine ilişkin bir hüküm konulmamaktadır.

Söz konusu bu faiz geliri ajans desteği olarak değil de işletmenin kendi varlığının bankada değerlendirilmesi sonucunda gerçekleşmiş olsa idi aşağıdaki şekilde kayıt yapılması gerekmektedir.

	/..../....	Borç	Alacak
102	Bankalar		xxxx	
	642 Faiz Gelirleri			xxxx
	193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar			xxxx

Söz konusu repo hesabı yararlanıcı işletme adına açıldığına göre, yararlanıcıların nemalandırılan bu faiz gelirini tıpkı kendi varlıklarını nemalandırdığı gibi düzenli olarak muhasebe kayıtlarında gösteriyor olması gerekmektedir. Yine burada banka tarafından faiz gelirinine ilişkin olarak yapılan stopajın da yararlanıcı tarafından “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına kaydedilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Oysaki kalkınma ajansı desteklerinden yararlanan işletmelerin faiz gelirlerini muhasebe kayıtlarında göstermedikleri, faizler için kaynağında yapılan vergi kesintisini de muhasebe kayıtlarına almadıkları görülmektedir. Proje sonunda ajansa iade edilen faiz gelirlerinin de daha önce muhasebe kayıtlarına alınmadığından hesaptan çıkışına ilişkin de bir muhasebe kaydı tutulmadığı görülmektedir.

Yararlanıcılar adına açılan proje özel hesabına tahakkuk eden faizlerin yararlanıcılar tarafından “642. Faiz Gelirleri” hesabına düzenli olarak kaydedilmesi, bu faiz gelirden kaynağında (stopaj yoluyla) kesilen gelir vergisinin de yine “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına kaydının yapılarak proje sonunda ajansa iadesi yapılan faiz gelirlerinin ise 68 hesap gurubunda bulunan “689 Diğer Olanğandışı Gider ve Zararlar” hesabında izlenmesi muhasebenin tam açıklama kavramına göre daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Mevcut uygulamanın devam etmesi durumunda ise işletmelerin finansal tabloları gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmakta ve muhasebe sisteminin ortaya çıkmasındaki temel fikrin dışına çıkmaya başlamaktadır.

Faiz gelirlerinin proje sonunda ajansa iade edileceği düşünülerek yararlanıcılar tarafından bu faiz gelirleri muhasebe kayıtlarına alınmamaktadır. Ayrıca elde edilen faiz gelirleri proje sonunda ajansa aktarıldığına göre, bu gelirleri muhasebeleştirecek olan muhatabın ajans olduğu da düşünülebilir. Bu durumda kaynağında kesilen bu faiz gelirin de ajans tarafından muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak ajanslar proje sonrasında ajansa iade edilen bu faiz gelirlerini net tutar üzerinden muhasebeleştirmektedir. Bu durumda stopaj yoluyla kesilen faiz gelirlerine ait gelir vergisi ne yararlanıcının ne de ajansın mali tablolarında gözükmektedir.

Bir diğer husus ise Destek Yönetim Kılavuzu'nda elde edilen gelirin tamamen ajansa ait olduğu açıkça yazılmaktadır. Bu durumda söz konusu faiz gelirin ilişkin olarak kaynağında kesilen gelir vergisinin mükellefinin ajans olduğu ileri sürülebilir.

Kalkınma ajanslarına elektronik posta yolu ile tarafıma gönderilen tek sorudan oluşan ankette muhasebe yetkilisi olarak görev yapan kişiler tarafından aşağıdaki sorunun yanıtlanması istenmiştir.

Mali Destek Programları kapsamında yararlanıcılar adına açılan proje özel hesaplarına bağlı repo hesabında değerlendirilen tutarların, proje dönemi sonunda ajansın hesabına iadesi talep edildiğinde veya nihai ödemedden mahsup edildiğinde, stopaj yoluyla kesilen gelir vergisine ait muhasebe kaydı nasıl yapılmaktadır?

- a) Ajans hesabına iade edilen/Nihai ödemedden mahsup edilen net tutar doğrudan faiz geliri olarak kaydedilmektedir.
- b) Proje özel hesabında nemalandırılan tutar üzerinden banka tarafından kaynağında yapılan gelir vergisi kesintisi Ajans tarafından "193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına kaydedilmektedir.
- c) Proje özel hesabında nemalandırılan tutar üzerinden banka tarafından kaynağında yapılan gelir vergisi kesintisi Yararlanıcılar tarafından "193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına kaydedilmektedir.
- d) Diğer

Ankete cevap veren tüm katılımcılar a seçeneği doğrultusunda işlem yaptıklarını belirtmiştir. Dikkat edileceği üzere cevaplarda yararlanıcılar tarafından kayıt yapılıp yapılmadığı da sorulmaktadır. Ancak verilen cevaplarda faiz gelirlerinden kaynağında kesilen gelir vergisinin ajanslar veya yararlanıcılar tarafından mali tablolarda gösterilmediği açıkça görülmektedir.

4.3.2. Proje Kapsamında Alınan Makine ve Ekipmanın Amortismanı

Daha önce de açıklandığı üzere işletmelerin kalkınma ajansı tarafından verilen mali desteği gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirmeleri nedeni ile alınan bu makine ve ekipmanın amortismanını da maliyet bedeli üzerinden değil fatura bedeli üzerinden yapmaktadır. Şöyle ki; destek tutarı gelir olarak gösterildiğinden yıllar itibari ile bu gelir giderleştirilmektedir. Oysaki sermaye yaklaşımı benimsenmiş olsa idi bu durumda işletme alınan makine ve ekipmanı muhasebe kayıtlarında işletmenin katlandığı maliyet (maliyet bedeli) ile muhasebeleştirecek ve kalkınma ajansı tarafından sağlanan destek tutarı amortismanına tabi tutulmayacaktır. Gelir yaklaşımında ise destek tutarı gelir hesaplarına kaydedildiğinden ilgili yıllarda gider yazılarak mahsup işlemi yapılmaktadır.

Kalkınma ajansı desteğini alınan makine ve ekipmanın maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi şu yöntem ile gerçekleştirilecektir.

Örneğin A işletmesi modernizasyon projesi kapsamında 400.000 TL. tutarında CNC makinesi alımı için kalkınma ajansına yapmış olduğu başvuru kapsamında kalkınma ajansından 200.000 TL. destek almaya hak kazanmıştır. Alınan makinenin faydalı ömrü (amortisman süresi) 5 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Söz konusu desteğin sermaye yaklaşımı (maliyet bedeli) kapsamında muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../.....	Borç	Alacak
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	400.000,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		400.000,00
.../.../.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR	200.000,00	
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR		200.000,00
31/12/.....	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000,00	
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR		40.000,00

4.3.3. Kalkınma Ajansı Desteği ile Alınan Maddi Duran Varlığın Mülkiyet Durumunun Muhasebeleştirilmesi

Kalkınma Ajansları Projeleri ile Sağlanan Maddi Duran Varlıkların Mülkiyeti, Kalkınma Ajansları Proje Destekleme Yönetmeliği'nin 43. maddesinde açıklanmaktadır: Buna göre; Ajans desteği ile alımı yapılan makine ve teçhizat ile yapımı gerçekleştirilen tesislerin mülkiyeti destek yararlanıcısına aittir.

Ancak destek yararlanıcısının destek sözleşmesi kapsamında edindiği makine ekipman ile tesislerin Ajans genel sekreterinin yazılı ve gerekçeli izni alınmaksızın proje süresinin bitiminden itibaren üç yıl süre ile başkasına devredilemeyeceği, rehin veya teminat olarak gösterilemeyeceği ve proje başvurusunda belirtilenin dışında başka amaçla kullanamayacağı destek sözleşmesinde yer alır (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 43).

Ayrıca, destek yararlanıcısı ajans desteği ile almış olduğu makine ve teçhizatı proje süresinin bitiminden itibaren üç yıl süre ile Ajans genel sekreterinin yazılı ve gerekçeli kararı olmaksızın ajansın kurulu olduğu düzey 2 bölgesi dışına çıkarmayacağı hususu sözleşmede yer almaktadır (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 43).

Her iki hususun ihlali durumunda da yararlanıcının destek tutarının üç katı tutarında ceza ödeyeceği hükmü de destek sözleşmesinde açıkça belirtilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:m 43).

Öyleyse, ajans desteği ile alınan maddi duran varlıkların mülkiyeti işletmeye ait olsa da, proje uygulamasının sona ermesinden sonra 3 yıl süre ile mali olmayan bir yükümlülük ortaya çıkmaktadır. Muhasebenin tam açıklama ve ihtiyatlılık kavramları gereği bu yükümlülüğün mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 74. paragrafının (c) bendinde “*Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ... finansal tablolarda açıklanır*” hükmü gereği işletmenin sorumluluğu devam ettiği sürece bu sorumluluğu finansal tablolarda açıklanması gerekmektedir (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:m 74).

Maddi Duran Varlıklar başlıklı TMS-16’nın 74. maddesi uyarınca, teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar, maddi duran varlıkların üzerindeki rehin ve ipoteklerin tutarı ile varsa maddi duran varlığın edinimi sırasında sözleşmede yer alan taahhütler finansal tablolarda açıklanır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 2005:m 74). Görülmektedir ki, işletmelerin kalkınma ajansı desteği ile almış oldukları maddi duran varlıklar üzerinde destek sözleşmesi gereği ortaya çıkan sorumluluklar mali tablolarda açıklanmalıdır.

4.4. VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 262. maddesinde “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamını ifade eder.*” hükmü yer almaktadır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m 262). Bu hükümden yola çıkılarak işletmenin ajans desteği ile almış olduğu makine ve ekipmanın iktisap (edinim) değeri ile muhasebeleştirilmesi Vergi Usul Kanunu açısından uygun görülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun uygulanma aşamasında ortaya çıkan sorunlara açıklık getirmek üzere düzenlenen tebliğlerden 176 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de konu incelenmiş ve maliyet bedeli yönteminin devlet teşviklerine uygulanabileceği açıkça belirtilmiştir. Ek 6’da bulunan 176 Sıra No’lu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, edinilen maddi duran varlığın maliyet bedeli katlanılan maliyeti ifade etmektedir. Ayrıca bu tebliğde teşvik yatırımlarında maliyet bedelinin kullanılabilmesi gibi isteyen mükelleflerinde hasılat yöntemini kullanabilecekleri belirtilmektedir. Kalkınma ajansı destekleri Maliye Bakanlığı'nın söz konusu tebliği kapsamında değerlendirmemektedir. Kaldı ki bu tebliğ 1987 yılında yayınlanmıştır. Görüldüğü gibi devlet tarafından sağlanan birçok hibe desteğinde alınan desteğin iktisadi kıymetin maliyet bedelinde indirilmesine müsaade edilirken kalkınma ajansı destekleri için bu uygulama kıyasen uygulanmamaktadır.

4.5. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE DEVLET DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 03.04.2013 tarihinde eklenen geçici 84. maddede “*Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.*” hükmü yer almaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961:m Geçici 84). Söz konusu kanun maddesi hibe desteklerinin vergiden muaf tutulmasını öngörmektedir. Ancak Ek-2'de yer alan özgelge incelendiğinde Maliye Bakanlığı, kalkınma ajansı desteklerinin bu kapsamda ele alınamayacağını ifade etmektedir. Oysaki kalkınma ajanslarının gelirleri arasında Avrupa Birliği'nden sağlanan yardımlar sayılmaktadır. Ülkemizde hali hazırda Avrupa Birliği hibeleri ajanslar aracılığı ile tahsis edilmemekle birlikte 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'da ajansların bu görevi de öngörülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda Avrupa Birliği hibeleri için vergi etkisi düşünülmüşken söz konusu kanun metninin hazırlandığı sırada kalkınma ajanslarının

da kurulmuş olduğu düşünüldüğünde bu istisnanın kalkınma ajanslarını kapsama almamış olması talihsizlik olarak nitelendirilebilir.

4.6. 5746 SAYILI ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN KAPSAMINDA DEVLET DESTEĞİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5746 Sayılı “*Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*” uyarınca araştırma ve geliştirme projelerini desteklemek amacı ile kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası fonlar tarafından desteklenen işletmeler, 5520 sayılı “*Kurumlar Vergisi Kanunu*”nun 10. maddesi veya 193 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu*”nun 89. maddesi kapsamında almış oldukları destekleri kurum kazancından indirebilirler. Bunun yanı sıra, Bakanlar Kurulu’na belirlenen şartları sağlayan araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetini yürüten işletmeler, yıl içerisinde bir önceki yıla göre artırmış oldukları araştırma, geliştirme ve tasarım harcamalarının %50’si indirim konusu yapabilirler. Bu harcamalar aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir (5749 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 2008:m 3).

Aynı kanun uyarınca işletmelere sağlanan teknogirişim sermayesi desteğine ilişkin olarak da, bu destekten faydalanan işletmelerin, destek alan projelerinin finansmanında kullandıkları sermayenin beyan edilen kurum kazancı veya gelirin %10 ve özsermayenin %20’sini aşmayan kısmı kurum kazancının belirlenmesinde indirim konusu yapabilirler (5749 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 2008:m 3).

Açıklanan ve yukarıda yer verilmeyen aynı kanunun diğer maddelerinde belirtildiği üzere; devlet tarafından sağlanan AR-GE destekleri gelir olarak değerlendirilmemekte ve amortisman yoluyla aktifleştirilmekte veya kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak kalkınma ajansı destekleri için bu şekilde bir düzenleme mevcut değildir.

4.7. İDARİ YARGI KARARLARINDA DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet desteklerinden bir diğer çeşidi olarak kaynak kullanımını destekleme priminin muhasebeleştirilmesi sırasında yaşanan bir olayda Danıştay 3. Dairesi'nin 1995/1711 sayılı kararı EK-7'de yer almaktadır. Söz konusu kararda Danıştay 3. Dairesi'nce; devlet tarafından sağlanan desteğin "*176 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*"ne göre "*hesaplarına intikal ettirirken tahakkuk ettiği yılda ilgili sabit yatırımın maliyet bedelinden indirilebileceği veya bu primlerin doğrudan hasılat olarak yazılması gerektiği şeklindeki seçeneklerden birinin seçilmesi gerektiği*" açıkça belirtilmektedir. Bunun yanı sıra işletmenin söz konusu desteği fonlar hesabında takip etmesine ilişkin olarak yerel mahkemenin işletmenin laeyhine vermiş olduğu karar bozularak, işletmenin söz konusu desteği fon hesabına kaydetmesinde de hukuka aykırılık bulunmamıştır. Görüldüğü üzere; İdari Yargı tarafından da desteklerin muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli veya hasılat (gelir) yöntemlerinden herhangi birisi seçimlik hak olarak tanınmıştır.

4.8. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GÖRÜŞLERİNE GÖRE AJANS DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ek-1 ve Ek-2'de yer alan özeldeler incelendiğinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre; "602 Diğer Gelirler" hesabının; "*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 v.b. hasılat kalemlerinin izlendiği hesap*" olduğu ve kalkınma ajanslarınca sağlanan mali desteklerin de bu hesapta izlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde "*602 Diğer Gelirler*" hesabının işleyişi "*Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade*

farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir.” şeklinde ifade edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

Proje uygulama rehberine göre ise; “*Mali desteğin kaydında gelir ve özkaynak yaklaşımı olmak üzere iki yöntemi vardır:*

- *Alınan mali destek, gelir olarak kaydedilebilir. Tüm kamu kuruluşları bu metodu kullanmalıdır,*
- *Özkaynak yönteminde ise alınan mali destek özel fon olarak kaydedilebilir. Ancak, bu durumda, satın alınan demirbaşın mali destek oranına tekabül eden kısmı amortisman tabi tutulmaz” (Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler İçin Proje Uygulama Rehberi, 2009;m 24.4.3).*

Ek-1 ve Ek-2’de yer alan örnek özgelgeler ve diğer sair özgelgeler doğrultusunda Maliye Bakanlığı’nın vergisel açıdan kalkınma ajanslarınca sağlanan mali destekler için gelir yaklaşımını benimsediği görülmektedir.

Kalkınma ajansı desteğinden yararlanan işletmelerce sıklıkla dile getirilen ajans desteğinin vergiye tabi tutulmasının işletmeler açısından oluşturduğu dezavantaj olarak karşımıza çıkmaktadır.

Konuyu bir örnek ile açıklayalım. Örneğimizde bir işletme 200.000 TL. + KDV tutarındaki bir maddi duran varlık için 100.000 TL. kalkınma ajansı desteği almaya hak kazanmıştır. Alınan bu makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Ajans desteğinin vergisel boyutunu daha net ortaya koyabilmek adına işletmemizin 5 yıl boyunca işletmesinde gelir getirici veya gider artırıcı işleminin olmadığı varsayımı ile açıklamalara devam edilecektir. Gelir yaklaşımına göre alınan 100.000 TL. destek tutarı “602. Diğer gelirler” hesabına kaydedilmelidir. Yine ilk yılın sonunda alınan makine için ayrılacak amortisman tutarını hesaplayacak olursak $200.000 \text{ TL.} / 5 \text{ Yıl} = 40.000 \text{ TL./Yıl}$ ’dır. Dönem sonunda işletmenin gelir hesabı 100.000TL. borç, gider hesapları 40.000 TL. alacak kalanı verecektir. Bu durumda ise işletmenin o yıla ait kazancı 60.000 TL. olarak hesaplanacak ve bu tutar üzerinden %20 Kurumlar Vergisi tahsil edilecektir. İşletme hiçbir gelir elde etmemesine rağmen $60.000 \times \%20 = 12.000 \text{ TL.}$ kurumlar vergisi ile karşı karşıya kalacaktır. Ödenen bu 12.000 TL.

kurumlar vergisi her yıl amortisman yoluyla gider hesabının artırılması yoluyla gelirden düşülerek mahsup edilecektir. Ancak ödenen bu vergi ilk yıl işletmeler açısından vergi yükü olarak karşımıza çıkmakta, işletmeler yarattığı gelir vergisi dezavantajı nedeni ile ajans desteklerinden yararlanmama eğilimine yönelmektedir. Öyle ki işletme 200.000 TL'ye aldığı makine için 100.000 TL. eş finansmanın yanı sıra 12.000 TL. 'de gelir vergisi yükü ile karşı karşıya kalmakta ve söz konusu makinenin işletmeye ilk yıl maliyeti 112.000 TL. olarak gerçekleşmektedir. Bu durumda Ajans desteği %50'den %44'e gerilemektedir. Tüm bunların yanı sıra destek almaya hak kazanan işletmelerin ajansa destek tutarının %10'u kadar teminat vermek zorunda olduğu da düşünülürse örneğimizdeki işletmenin alacağı destek tutarı olan 100.000 TL.'nin %10'u 10.000 TL. teminat verme yükümlüğü de düşünüldüğünde desteklenen maddi duran varlığın işletmeye maliyeti 122.000 TL. olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bu maddi duran varlığın edinilmesi için işletmenin yapmak zorunda kaldığı ihale için yapacağı ilan giderleri ile projenin yürütülmesi için görevlendirilecek proje koordinatörü maliyetleri de eklendiğinde ajans desteğinin %50 olmadığı görülmektedir. Tüm bunların yanı sıra birde işletmelere doğurduğu vergi yükü nedeni ile ajans destekleri her geçen gün popülaritesini kaybetmektedir.

Bunun yanı sıra yine Ek-1'de yer alan özalgıda de belirtildiği üzere tahakkuk esasına göre, ajans desteğinin sözleşme imzalandığı anda kesinleştiği kabul edilerek sözleşme imzalanması anında henüz destek elde edilmemiş olmakla birlikte gelir olarak kaydedilmesi gerekliliği belirtilmektedir. Bu durumda işletme destek sözleşmesini imzalandığı anda destek tutarını gelir hesaplarına tahakkuk ettirmek ve yine aynı dönemde geçici vergi hesabına bu geliri ilave ederek proje süresinin sona ermesini beklemeden vergisini ödemek zorunda kalmaktadır.

Alınan makine ve ekipmanın yararlı ömrünün 10 yıl olması durumunda ise söz konusu vergisel dezavantaj işletmeler açısından daha da artmaktadır. İşletme tarafından ilk yıl ödenen verginin mahsubu 10 yıla yayılmaktadır.

Bir diğer yandan kalkınma ajansı destekleri ülkemizin yatırımın artırılması ve bölgesel rekabet edebilirliği artırmaya yönelik desteklerdir. Bu açıdan bakıldığında

söz konusu vergisel dezavantajın işletmelere rekabet edebilirlik açısından avantaj sağlamadığı söylenebilir. Ayrıca vergisel dezavantaj yüzünden kalkınma ajansı desteği işletmeleri yatırım yapmaya heveslendirme görevini yerine getirememektedir. Buna göre vergisel dezavantajlar nedeniyle kalkınma ajansı desteklerinin yatırımlar üzerindeki etkisinin genellikle sınırlı düzeyde kaldığı görülmektedir.

Kalkınma Ajansları Destek Yönetim Klavuzu'nda 19.11.2013 tarihli bakanlık oluru ile yapılan değişiklik öncesinde, ajanslarca KDV uygun maliyet olarak nitelendirilmekte idi. Başvuru sahipleri projelerini hazırladıkları aşamada almak istedikleri makine ve ekipmanı bütçelerinde KDV dâhil olarak sunmaktaydı. Bu durumda ajanslar destek oranı kadar KDV'yi de finanse etmekteydiler. Uygulamaya bakıldığında ise firmaların ajanstan aldıkları bu KDV desteğini KDV indirim yoluyla geri kazandıkları görüldüğünden, yapılan değişiklik ile KDV uygun maliyet olmaktan çıkarılmıştır. Bu uygulamayı örnekle açıklayacak olursak;

Örnek: Bir işletme %18 KDV hariç 100.000 TL. ye alacağı makine için kalkınma ajansından %50 oranında hibe almaktadır. KDV uygun maliyet sayıldığından ajansça 59.000 TL. ödeme yapılmakta ve işletmede %50 oranında eş finansman koyarak kalan 59.000 TL.'lik tutar da işletme tarafından ödenmekte idi. Ancak bu işlem karşısında makine tedarikçisi işletmeye KDV dahil 118.000 TL.'lik fatura kestiğinden her ne kadar 9.000 TL. 'si ajans tarafından ödense de "191 İndirilecek KDV" hesabı 18.000 TL. tutarında borçlandırılmakta idi.

Örneğimizde de açıklandığı üzere bazı durumlarda ajansça sağlanan destek oranının bu şekilde %50'yi aşması ve oluşan KDV'nin yarısının ajansça ödenmesine rağmen KDV'nin tamamının "191 İndirilecek KDV" hesabına kaydedilmesi ve bu tutarının "391 Hesaplanan KDV" hesabıyla mahsup edilmesi nedeniyle KDV uygun maliyet olmaktan çıkartılmıştır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KALKINMA AJANSI DESTEKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN YANLIŞLIKLAR

5.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Araştırma kapsamında kalkınma ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin muhasebeleştirilmesi kapsamında mevzuat hükümleri ve uygulamanın ortaya konulmasıdır.

5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırma; Kalkınma Ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin muhasebeleştirilmesinde yararlanıcıların hatalı işlemlerini belirlemek ve çözüm önerileri sunmak amaçlanmaktadır.

5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bu konunun seçiminin ve bu araştırmanın yapılmasının en önemli sebebi kalkınma ajansı destek yararlanıcıları tarafından sıklıkla dile getirilen ajans desteklerinin işletme üzerinde ilk yıl yarattığı vergi yükünün (ertelenmiş vergilerin) yararlanıcıların ajans desteklerinden yararlanma noktasında yaşadıkları kararsızlıklardır. Oysaki kalkınma ajansları mevzuatı tanımlanırken her ne kadar bu yükü ortadan kaldırmaya yönelik olarak çalışmalar yapılmış olsa da; söz konusu çalışmalar genellikle ikincil mevzuatta yapılmış olduğundan birincil mevzuat hükümleri uygulanmaya devam edilmektedir. Bu araştırma ile devlet teşkilatında yeni yer bulan Kalkınma Ajansları'nın, gelişimine ve kuruluş amacına ulaşmasına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Hazırlanan çalışma özellikle muhasebe işlemlerindeki hataların belirlenerek olası etkileri ve düzeltici işlemleri de aktararak uygulamaya katkı sağlaması açısından önemlidir. Ayrıca çalışmanın alan yazınına da önemli katkı yapacağı düşünülmektedir.

5.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma kapsamında kalkınma ajansları tarafından desteklenen küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) tabii olduğu mevzuatta, devlet tarafından sağlanan yardım, teşvik ve kalkınma ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesinde uyulacak usul ve esaslara ilişkin mevzuat hükümleri araştırılmıştır.

Bunun yanı sıra, kalkınma ajansı desteğinden yararlanan iki yararlanıcıya ait muhasebe kayıtları mevzuat açısından uygunluğu karşılaştırılarak tespit edilen hatalar sınıflandırılmış, ayrıca hatalı kayıtların doğrusunun nasıl olması gerektiği aktarılmıştır. Tespit edilen hataların işletmeye olası etkileri açıklanmıştır. Hataların finansal tablo kalemleri içerisindeki dağılımı çıkartılarak dikkatli olunması gereken hatalar sınıflandırılmıştır.

5.5. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Bu araştırma kapsamında, Kalkınma Ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin muhasebeleştirilmesinde yararlanıcıların karşı karşıya kaldıkları belirsizlikler ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ajans desteklerinin “*Gelir Yaklaşımı*” çerçevesinde muhasebeleştirilmesi yönündeki görüşünün oluşturduğu ertelenmiş vergi yükü baskısı nedeniyle vergiden kaçınma/vergi kaçırma amacıyla yapılan muhasebe hatalarını ortaya koymaktır.

Kalkınma ajansları tarafından kâr amacı güden ve gütmeyen kuruluşlara yönelik destek sağlanmakta olmasına rağmen, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar üzerinde vergi baskısı oluşmaması nedeniyle bu kuruluşların muhasebe kayıtlarına yönelik bir eleştiri bulunmamaktadır.

Kalkınma ajanslarınca desteklenen projeler Türkiye'nin tüm illerine yayılmış durumdadır. Ayrıca araştırma tarihinde tamamlanan proje sayısının Kalkınma

ajanslarının bağı olduğu Kalkınma Bakanlığı tarafından net bir şekilde ilan edilmemiş olmasından, araştırma kapsamına giren işletme sayısı tespit edilememiştir.

Araştırma bütçesi ve süresi göz önüne alındığında araştırma kapsamında tüm Türkiye’de kalkınma ajansı desteklerinden yararlanan işletmelere ulaşma imkânı bulunamamıştır.

Araştırmanın en önemli sınırlılığı ise, işletmelerin Maliye Bakanlığı tarafından denetlenme korkusu nedeni ile ticari bilgi gerekçesi öne sürülerek muhasebe kayıtlarını paylaşmak istememesidir. İşletmeler muhasebe kayıtlarının bu tür bir çalışmada kullanılmasının kendilerini vergi denetimi açısından zor duruma düşüreceğini düşünerek bilgi paylaşımından imtina etmiştir. Bu kapsamda bir işletme tüm muhasebe kayıtlarının (yevmiye defterinin), bir işletme ise mizanının kullanılmasına izin vermiş bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle araştırmaya Yevmiye Defteri kayıtlarını paylaşarak katkı sağlayan işletmenin adı çalışmada ABC işletmesi olarak gizlenmiştir. Çalışmaya mizanını paylaşarak katkı sağlayan bir diğer işletme ise çalışmada DEF işletmesi olarak adlandırılmış ve şirket adı gizlenmiştir.

5.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmaya destek veren işletmelere ait mali verilerin incelenmesi sonucunda elde edilen bilgiler ışığında bulgular çeşitli başlıklar altında gruplanarak incelenmiştir. Söz konusu bilgilerin değerlendirilmesinde mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapılmıştır.

5.6.1. Uygulamada İşletmelerce Yapılan Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi

Araştırma kapsamında muhasebe kayıtlarını paylaşımına açan işletmelerden ABC işletmesine ait proje kapsamında yapılan iş ve işlemlere ilişkin tüm muhasebe kayıtları ortaya konulmaktadır. DEF işletmesinde ise ilgili işletme proje bitiş tarihindeki mizanının kullanılmasına izin vermiş olduğundan mizan üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır.

Örnek olarak seçilen işletmeler 2011 Yılı KOBİ Mali Destek Programı Kapsamında Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı tarafından desteklenen ve projeleri tamamlanan işletmelerin oluşturduğu ana kütleden seçilmiştir. Bu işletmeler, mali bilgilerini talep ettiğimiz işletmeler arasından araştırmamıza katkı sağlamak adına, bilgilerinin gizli tutulması kaydı ile, mali tablolarının kullanımına izin veren işletmelerdir. Tez çalışmamızda firma isimleri gizlenmekle birlikte tez jürisine işletmelere ilişkin her türlü bilgi ve muhasebe kayıtları ayrıca sunulmuştur.

5.6.1.1. ABC İşletmesine Ait Muhasebe Kayıtları

Örnek işletmelerden birincisi olan ABC² San. ve Tic. Ltd. Şti., Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı'nın 2011 yılı KOBİ Mali Destek Programı kapsamında destek almaya hak kazanmıştır.

Aşağıda söz konusu işletmenin proje kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetleri ve söz konusu faaliyetler sonucunda yaptığı muhasebe kayıtları incelenecektir. İnceleme, gerçekleştirilen işlemlerin tarih sırası takip edilerek yapılacaktır.

- İşletme Ajansla imzalayacağı destek sözleşmesi karşılığında ajansa sunulmak üzere 30.12.2011 tarihli T. Halk Bankası'ndan 35.072,00 TL. tutarında kesin teminat mektubu almıştır.
 - İşletmenin 2011 yılı muhasebe kayıtlarına ulaşamadığından söz konusu işleme ait muhasebe kaydı bilinmemektedir.
- 04.01.2012 tarihinde işletme tarafından ajansla imzalanacak destek sözleşmesine ait 5.787,00 TL. damga vergisi, vergi dairesine yatırılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gerekli doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

² Firma adı gizlenerek ABC olarak isimlendirilmiş ve bu firma bundan sonra çalışmanın tamamında ABC işletmesi olarak anılacaktır.

04.01.2012	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.787,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		5.787,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.787,00	
100 KASA VEYA 102 BANKALAR		5.787,00

- 04.01.2012 tarihinde T. Halk Bankası'ndan alınan 35.072,00 TL. tutarındaki kesin teminat mektubu ajansa verilmiştir.
- Söz konusu işleme ait bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

04.01.2012	Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR	35.072,00	
900 NAZIM HESAPLAR		35.072,00

- İşletme, 04.01.2015 tarihinde ajans ile destek sözleşmesi imzalamış, 350.715,00 TL. hibe tahakkuk etmiştir.
- Söz konusu işleme ait bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

04.01.2012	Borç	Alacak
181 GELİR TAHAKKUKLARI	350.715,00	
602 DİĞER GELİRLER ³		350.715,00

191 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”nun 39. maddesinde “İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise,tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)” hükmü kapsamında işletmenin destek sözleşmesini imzaladığı anda tahakkuk eden geliri muhasebe kayıtlarında göstermesi gerekirken söz konusu tahakkuk kaydının yapılmadığı görülmektedir. (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961:m 39)

³ Sonuç bölümünde söz konusu gelirin farklı hesaplarda izlenilmesi önerilmekle birlikte Maliye Bakanlığı özelgeleri kapsamında işlem tesis edilmesi durumunda 602 Diğer Gelirler hesabının kullanılması gerekmektedir.

- Proje Kapsamında AXXX RXXX firmasına çift yönlü vinil tabela yaptırılmış ve 06.02.2012 tarih ve 32646 sayılı KDV Dâhil 495,60 TL.'lik fatura kesilmiş, ödeme yapılmamıştır.

- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:72 10.02.2012	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	75,60	
191.01 İND KDV		
32646 AXXX RXXX		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	420,00	
770.03 DİĞER GİDERLER		
32646 AXXX RXXX		
100 KASA		495,60
32646 AXXX RXXX		

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Yevmiye No:72 06.02.2012	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	75,60	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	420,00	
320 SATICILAR		495,60

- İşletme Kalkınma Ajansı desteği ile alımını yapacağı makine için ihale yapacaktır. Bu ihale için ihale ilanı gazetede yayınlanmıştır. Gazetede yayınlanan ihale ilanları için OXX DXXX firması tarafından 09.02.2012 tarih ve 142058 sayılı KDV dâhil 472,00 TL. tutarında fatura kesilmiş, ödeme yapılmamıştır.

- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:72 10.02.2012	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	72,00	
191.01 İND KDV		
142058 OXX DXXX		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	400,00	
770.03 DİĞER GİDERLER		
142058 OXX DXXX		
100 KASA		472,00
142058 OXX DXXX		

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Yevmiye No:72	06.02.2012	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		72,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		400,00	
320 SATICILAR			472,00

- 24.02.2012 tarihinde Kalkınma Ajansı tarafından ön ödeme tutarı 140.286,00 TL. işletmenin proje kapsamında açılmış olan proje vadesiz hesabına yatırılmıştır.

- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No: 92	24.02.2012	Borç	Alacak
102 BANKALAR		140.286,00	
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			140.286,00
649.01 Kuzka Hibe Bedeli(Karşılanan)			

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

	24.02.2012	Borç	Alacak
102 BANKALAR		140.286,00	
181 GELİR TAHAKKUKLARI			140.286,00

- 24.02.2012 tarihinde Ajans tarafından vadesiz hesaba yatırılan ön ödeme tutarı, işletme adına açılan AJ00003 numaralı repo hesabına aktarılmıştır.

- İşletme tarafından bu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

24.02.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		140.286,00	
AJ00003 Repo Hesabı			
102 BANKALAR			140.286,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

➤ 14.03.2012 tarihinde mal alım ihalesini kazanan DXXX RXXX firması ile sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme bedeli 88.500,00 TL.'dir. (Sözleşmeye ilişkin damga vergisi yükümlülüğünün kime ait olduğu sözleşmede belirtilmemiştir. Bu nedenle sözleşme damga vergisi yükümlülüğünün hangi firmaya ait olduğu bilinmemekle birlikte hangi firma tarafından ödendiği veya ödenip ödenmediği bilinmemektedir.)

➤ Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

➤ 14.03.2012 tarihinde sözleşme kapsamında DXXX RXXX tarafından 5.310,00 TL. kesin teminat işletmenin proje vadesiz hesabına yatırılmıştır.

➤ Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

➤ Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

14.03.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		5.310,00	
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR			5.310,00

➤ 29.03.2012 tarihinde tabela ve gazete ilan bedeli eş finansmanı olarak işletme tarafından 500 TL. proje vadesiz hesabına yatırılmıştır.

➤ Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

➤ Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

29.03.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		500,00	
100 KASA			500,00

- 29.03.2012 tarihinde gazete ilan bedeline ilişkin 09.02.2012 tarih ve 142058 numaralı fatura ödemesi proje vadesiz hesabından havale yoluyla OXX DXXX firmasına ödenmiştir.
 - Söz konusu işlem 72 numaralı yevmiye kaydında nakit ödenmiş olarak gösterildiğinden muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

29.03.2012	Borç	Alacak
320 SATICILAR	472,00	
102 BANKALAR		472,00

- 29.03.2012 tarihinde tabela yapılması işine ilişkin 06.02.2012 tarih ve 32646 numaralı fatura ödemesi proje vadesiz hesabından havale yoluyla ödenmiştir.
 - Söz konusu işlem 72 numaralı yevmiye kaydında nakit ödenmiş olarak gösterildiğinden muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

29.03.2012	Borç	Alacak
320 SATICILAR	495,60	
102 BANKALAR		495,60

- 02.04.2012 tarihinde ajans tarafından gazete ilanı ve tabela ödemelerine ilişkin eş finansman olarak 483,80 TL. Proje repo hesabından blokesi çözülerek vadesiz hesaba aktarılmıştır.
 - İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No: 165	02.04.2012	Borç	Alacak
102 BANKALAR		483,80	
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			483,80
649.01 Kuzka Hibe Bedeli(Karşılanan)			

- Ajans tarafından yapılan ön ödeme daha önce 92 numaralı yevmiye kaydı ile 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alınmış olmasına karşın repo hesabında bulunan paranın tekrar vadesiz hesaba alınması işlemi ajanstan verilen bir gelir gibi muhasebeleştirilerek mükerrer gelir kaydı yapılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

02.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		483,80	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			483,80
102 BANKALAR			
AJ00003 Repo Hesabı			

- 04.04.2012 tarihinde DXXX RXXX firması 04.04.2012 tarih ve 9623 sayılı 88.500,00 TL. tutarlı fatura ile KXXX YXXX makinesi işletmeye teslim edilmiştir.
 - İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:170 10.04.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		13.500,00	
191.01 İND KDV			
9623 DXXX RXXX			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		75.000,00	
258.01.01 3 Nokta Kutu Yapıştırma Makinası			
9623 DXXX RXXX			
320 SATICILAR			88.500,00
320.D.08 DXXX RXXX			
9623 DXXX RXXX			

- 09.04.2012 tarihinde işletmenin aynı bankadaki LXXX812 numaralı hesabından proje özel hesabına 60.000 TL. kredi kullandırımı gerçekleştirilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

09.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		60.000,00	
300/400 BANKA KREDİLERİ			60.000,00

- 09.04.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından işletme hesabına 60.050 TL. aktarım yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

09.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		60.050,00	
İşletme Hesabı			60.050,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 12.04.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından işletme hesabına 34 TL. aktarım yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

12.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		34,00	
İşletme Hesabı			34,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 16.04.2012 tarihinde işletmenin aynı bankadaki LXXX812 numaralı hesabından proje özel hesabına 40.000 TL. kredi kullandırımı gerçekleştirilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		40.000,00	
300/400 BANKA KREDİLERİ			40.000,00

- 16.04.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından işletme hesabına 40.000 TL. aktarım yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		40.000,00	
İşletme Hesabı			
102 BANKALAR			40.000,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 18.04.2012 tarihinde işletmenin aynı bankadaki LXXX812 numaralı hesabından proje özel hesabına 44.250,00 TL. kredi kullandırımı gerçekleştirilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

18.04.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		44.250,00	
300/400 BANKA KREDİLERİ			44.250,00

- 18.04.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından DXXX RXXX firmasına 04.04.2012 tarih ve 9623 sayılı fatura ile 14.03.2012 tarihinde yatırmış olduğu 5.310,00 TL. teminat iadesi Proje vadesiz hesabından havale yoluyla yapılmıştır.
 - İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:177 18.04.2012		Borç	Alacak
100 KASA		5.310,00	
DXXX RXXX			
320 SATICILAR		88.500,00	
320.D.08 DXXX RXXX			
DXXX RXXX			
102 BANKALAR			93.810,00
102.04 Kuzka Hibe Bedeli			
DXXX RXXX			

- İşletme almış olduğu teminatı muhasebe kayıtlarına almamış olduğundan banka üzerinden yapılan bu ödemeyi muhasebeleştirilebilmek adına farklı yollara başvurmuştur. İlk etapta alınan teminat muhasebe kayıtlarına alınmış olsa idi yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

18.04.2012	Borç	Alacak
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	5.310,00	
320 SATICILAR	88.500,00	
102 BANKALAR		93.810,00

- İşletme proje kapsamında alacağı diğer iki makine için de ihaleye çıkmış ve ihale sonucu iki makinanın DXXX MXXX firmasından tedarik edilmesine karar verilmiş ve 24.04.2012 tarihinde bu firma ile sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme bedeli 280.480 USD ve 73.160 USD'dir. (Sözleşmeye ilişkin damga vergisi yükümlülüğünün kime ait olduğu sözleşmede belirtilmemiştir. Bu nedenle sözleşme damga vergisi yükümlülüğünün hangi firmaya ait olduğu bilinmemekle birlikte hangi firma tarafından ödendiği veya ödenip ödenmediği de bilinmemektedir.)
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Sözleşme teminatı olarak DXXX MXXX firması tarafından işletmeye 27.04.2012 tarih ve 1517582 sayılı 38.350,00 TL. tutarlı kesin teminat mektubu verilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

27.04.2012	Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR	38.350,00	
900 NAZIM HESAPLAR		38.350,00

- 27.04.2012 tarihinde mal alım ihalesini kazanan DXXX MXXX firması tarafından, yapılacak avans ödemesine karşılık olarak işletmeye 27.04.2012 tarih ve 1517580 sayılı 70.000 USD tutarlı avans teminat mektubu verilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır. (27.04.2012 tarihli Merkez Bankası Amerikan Doları Alış Kuru 1 USD= 1.7535 TL.)

27.04.2012		Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR		122.745,00	
900 NAZIM HESAPLAR			122.745,00

- 03.05.2012 tarihinde Proje Repo Hesabında bulunan 61.596,50 TL. Proje vadesiz hesabına alınarak blokesi çözülmüştür.
- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:201 03.05.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		61.596,50	
102.04 Kuzka Hibe Bedeli			
Kuzka Hibe Bedeli			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			61.596,50
649.01 Kuzka Hibe Bedeli (Karşılana)			
Kuzka Hibe Bedeli			

- Ajans tarafından yapılan ön ödeme daha önce 92 numaralı yevmiye kaydı ile 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alınmış olmasına karşın repo hesabında bulunan paranın tekrar vadesiz hesaba alınması işlemi ajanstan verilen bir gelir gibi muhasebeleştirilerek mükerrer gelir kaydı yapılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

03.05.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		61.596,50	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			61.596,50
AJ00003 Repo Hesabı			

- 03.05.2012 tarihinde işletme kendi banka hesabından 61.596,50 TL. proje özel vadesiz hesabına virman yapmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

03.05.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		61.596,50	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			61.596,50
102 BANKALAR			
İşletme Hesabı			

- DXXX MXXX firması tarafından verilen avans teminat mektubuna istinaden 70.000 USD karşılığı olarak 123.193,00 TL. avans Proje Vadesiz Özel hesabından havale yapılmıştır.
- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:202 03.05.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		123.193,00	
320.D.09 DXXX MXXX ÖDEME			123.193,00
102 BANKALAR			
102.04 Kuzka Hibe Bedeli Ödeme			

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "259. Verilen Avanslar" hesabı "Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar." şeklinde tanımlanmakta ve hesabın işleyişi "Ödeme yapıldığında hesaba borç: sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir." şeklinde belirtilmektedir (1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992). İşletmenin almayı planladığı maddi duran varlık için almış olduğu avans teminat mektubu karşılığında yaptığı avans ödemesini "259. Verilen Avanslar" hesabına kaydetmesi gerekirken "320. Satıcılar" hesabına kaydetmiştir. Bu yevmiye kaydı ile 320.D.09 kodlu hesap alacak kalanı ile açılmıştır. 320 hesap bilançonun pasifinde bulunduğu için borç kalanı veren bir karakterde olup alacak kalanı vermez. Yapılan ödeme avans teminat mektubu karşılığında yapıldığından bu işlemin 320 hesap yerine 259 Verilen Avanslar hesabında izlenmesi daha doğru olacaktır. Yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

03.05.2012		Borç	Alacak
259 VERİLEN AVANSLAR		123.193,00	
102 BANKALAR			123.193,00

- 08.05.2012 tarihinde AXXX RXXX Firmasına yaptırılan 8 adet etiket için firma tarafından 08.05.2012 tarih ve 32655 sayılı KDV dâhil 94,40 TL.'lik fatura kesilmiştir.
- İşletme tarafından bu işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:208 10.05.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		14,40	
191.01 İND KDV			
32655 AXXX RXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		80,00	
770.03 Diğer Giderler			
32655 AXXX RXXXX			
100 KASA			94,40
32655 AXXX RXXX			

- İşletme tarafından yapılması gerek doğru kayıt aşağıdaki gibidir.

08.05.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		14,40	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		80,00	
320 SATICILAR			94,40

- 11.05.2012 tarihinde işletme hesabından proje vadesiz özel hesabına 54,40 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

11.05.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		54,40	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			54,40
İşletme Hesabı			

- 11.05.2012 tarihinde 08.05.2012 tarih ve 08.05.2012 tarih ve 32655 sayılı KDV dâhil 94,40 TL.'lik fatura bedeli AXXX RXXX Firmasına proje vadesiz hesabından havale yapılarak ödenmiştir.
- İşletme söz konusu işlemi 208 sayılı yevmiye kaydında nakit ödeme olarak kaydettiğinden Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

11.05.2012	Borç	Alacak
320 SATICILAR	94,40	
102 BANKALAR		94,40

- DXXX MXXX firmasından alımı yapılan Tam Otomatik Sıvama Makinesi için 09.07.2012 tarih ve 358795 sayılı 73.160 USD'lik fatura kesilmiştir.
- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:299 10.07.2012	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	20.237,54	
191.01 İND KDV		
358795 DXXX MXXX		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	112.430,80	
258.01.02 Tam Otomatik Sıvama Makinası		
358795 DXXX MXXX		
320 SATICILAR		132.668,34
320.D.09 DXXX MXXX		
358795 DXXX MXXX		

- 17.07.2012 tarihinde işletme hesabından proje özel hesabına 54.300,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

17.07.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		54.300,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			54.300,00
102 BANKALAR			
İşletme Hesabı			

- 17.07.2012 tarihinde Proje vadesiz hesabından Lot 1'e karşılık olarak 30.000 USD karşılığı 54.300,00 TL. DXXX MXXX firmasına proje vadesiz hesabından havale edilmiştir.
- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:299 10.07.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		54.300,00	
320.D.09 DXXX MXXX			54.300,00
DXXX MXXX			
102 BANKALAR			
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			
DXXX MXXX			

- Proje repo hesabında bulunan Proje repo hesabında bulunan 33.915,70 TL.'nin blokesi çözülerek proje vadesiz hesabına aktarılmıştır.
- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:329 08.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		33.915,70	
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			33.915,70
Kuzka Hibe Bedeli			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			
649.01 Kuzka Hibe Bedeli (Karşılanan)			
Kuzka Hibe Bedeli			

- Ajans tarafından yapılan ön ödeme daha önce 92 numaralı yevmiye kaydı ile 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alınmış olmasına karşın repo hesabında bulunan paranın tekrar vadesiz hesaba alınması işlemi ajanstan verilen bir gelir gibi muhasebeleştirilerek mükerrer gelir kaydı yapılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

08.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		33.915,70	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			33.915,70
AJ000003 Repo Hesabı			

- 08.08.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından Lot 1 karşılık olarak ajans payı 18.925 USD karşılığı 33.915,00 TL. DXXX MXXX firmasına havale edilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

08.08.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		33.915,00	
320.D.09 DXXX MXXX			
DXXX MXXX			
102 BANKALAR			33.915,00
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			
DXXX MXXX			

- 09.08.2015 tarihinde İşletme hesabından proje vadesiz hesabına 4,10 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

09.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap		4,10	
102 BANKALAR			
İşletme Hesabı			4,10

- 09.08.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından Lot 1 e karşılık olarak 2,8 USD karşılığı 5,00 TL. DXXX MXXX firmasına havale edilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

09.08.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		4,10	
320.D.09 DXXX MXXX			
DXXX MXXX			
102 BANKALAR			4,10
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			
DXXX MXXX			

- 16.08.2012 tarihinde ajans tarafından ara ödeme işletmenin vadesiz hesabına aktarılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		140.286,00	
181 GELİR TAHAKKUKLARI			140.286,00

- 16.08.2012 tarihinde Ajans tarafından vadesiz hesaba yatırılan ara ödeme tutarı işletme adına açılan AJ00003 numaralı repo hesabına aktarılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		140.286,00	
AJ000003 Repo Hesabı			
102 BANKALAR			140.286,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 16.08.2012 tarihinde repo hesabında bulunan 17.209,57 TL.'nin blokesi çözülerek proje vadesiz hesabına aktarılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		17.209,57	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			17.209,57
102 BANKALAR			
AJ000003 Repo Hesabı			

- 16.08.2012 tarihinde işletme vadesiz hesabından proje özel hesabına 79,20 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

16.08.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		79,20	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			79,20
102 BANKALAR			
İşletme Hesabı			

- 17.08.2012 tarihinde ihale 2 lot 1 in bakiyesi olarak DXXX MXXX firmasına 9605 USD karşılığı 17.288,77 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

17.08.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		17.288,77	
320.D.09 DXXX MXXX			17.288,77
102 BANKALAR			
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			

- 27.08.2012 tarihinde Alınan 5 Adet makine teslim edilerek DXXX MXXX firması tarafından 280.840 USD'lik 358862 numaralı fatura kesilmiştir. (Fatura üzerinde kur 1,80 TL. olarak belirlenmiştir)
 - İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye
No:360

31.08.2012

	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	77.112,00	
191.01 İND KDV		
358862 DXXX MXXX		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	428.400,00	
258.01.03 Yarı Otomatik Kesim Makinası		
328862 DXXX MXXX	225.000,00	
258.01.04 Manuel Selefon Makinası		
328862 DXXX MXXX	18.000,00	
258.01.05 Yarı Oto. Çemberleme Mak.		
328862 DXXX MXXX	10.800,00	
258.01.06 Giyotin Makinası		
328862 DXXX MXXX	66.600,00	
258.01.07 Çift Kafa Koli Dikiş Makinası		
328862 DXXX MXXX	108.000,00	
320 SATICILAR		505.512,00
358862 DXXX MXXX	505.512,00	

- 27.08.2012 tarihinde işletmenin banka hesabından proje özel hesabına 36.000,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	36.000,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap		
102 BANKALAR		36.000,00
İşletme Hesabı		

- 27.08.2012 tarihinde ihale 2 lot 2 için DXXX MXXX firmasına proje özel hesabından 20.000 USD karşılığı 36.000,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

27.08.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		36.000,00	
DXXX MXXX			36.000,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 07.09.2012 tarihinde proje repo hesabında bulunan 123.076,43 TL.'nin blokesi çözülerek proje vadesiz hesabına aktarılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

07.09.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		123.076,43	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			123.076,43
102 BANKALAR			
AJ000003 Repo Hesabı			

- 07.09.2012 tarihinde, proje özel hesabından 68.376,79 USD karşılığı 123.076,43 TL. DXXX MXXX firmasına havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

07.09.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		123.076,43	
DXXX MXXX			123.076,43
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 07.09.2012 tarihinde işletmenin banka hesabından proje özel hesabına 36.000,00 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

07.09.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		36.000,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap 102 BANKALAR			36.000,00
İşletme Hesabı			

- 07.09.2012 tarihinde proje özel hesabından DXXX MXXX firmasına Lot 2 için firma payı 14.500 USD karşılığı 26.100,00 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

07.09.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		26.100,00	
DXXX MXXX 102 BANKALAR			26.100,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 12.09.2012 tarihinde işletmenin banka hesabından proje özel hesabına 18.000,00 TL. havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

12.09.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		18.000,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap 102 BANKALAR			18.000,00
İşletme Hesabı			

- 12.09.2012 tarihinde, proje özel hesabından 15.500 USD karşılığı 27.900,00 TL. DXXX MXXX firmasına havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

12.09.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		27.900,00	
DXXX MXXX			27.900,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 12.09.2012 tarihinde İşletmenin TSE uygunluk belgesi için mühendislik ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren firma tarafından 12.09.2012 tarih ve 5126 sayılı KDV dâhil 2.360,00 TL.'lik fatura kesilmiştir. Söz konusu faturanın ödemesi 04.10.2012 tarihinde proje özel vadesiz hesabından yapılmıştır.
- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:387		20.09.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV				360,00	
191.01 İND KDV					
5126 BX GXXX					
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ				2.000,00	
770.03 Diğer Giderler					
5126 BX GXXX					
100 KASA					2.360,00
5126 BX GXXX					

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

12.09.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		360,00	
191.01 İND KDV			
5126 BX GXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.000,00	
770.03 Diğer Giderler			
5126 BX GXXX			
320 SATICILAR			2.360,00
5126 BX GXXX			

04.10.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		2.360,00	
BX GXXX			2.360,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- İşletmenin yevmiye kayıtlarında 30.09.2012 tarih ve 406 sayılı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:406 30.09.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		191.000,00	
DXXX MXXX			191.000,00
100 KASA			
DXXX MXXX			

- İşletmenin yevmiye kayıtlarında 30.09.2012 tarih ve 407 sayılı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir. Proje özel vadesiz hesabında bu tarih veya bu tutarlarda işlem bulunmamaktadır.

Yevmiye No:407 30.09.2012		Borç	Alacak
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		6.740,00	
258.01.08 Diğer Maliyetler Hizmetler			
-Kuzka Proje			
258.01.09 Diğer Maliyetler		6.500,00	
-Kuzka Proje			
258.01.10 İdari Maliyetler		5.000,00	
-Kuzka Proje			
100 KASA			2.471,00
-Kuzka Proje			6.500,00
-Kuzka Proje			
102 BANKALAR			
102.04.00 Kuzka Hibe Bedeli			2.529,00
-Kuzka Proje			6.740,00
-Kuzka Proje			

Söz konusu yevmiye kaydının muhasebe hesaplarına göre 102.04.00 kodlu proje hesabının bakiyesinin sıfırlanması amacı ile yapıldığı düşünülmektedir.

- 02.10.2012 tarihinde işletme hesabından proje özel hesabına 3.500,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

02.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		3.500,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			3.500,00
İşletme Hesabı			

- Proje kapsamında ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi eğitimi verilmiş ve belgelendirme yapılmıştır. Bu işlemleri gerçekleştiren firma tarafından 02.10.2012 tarih ve 29208 sayılı KDV Dâhil 3.500,00 TL. tutarında fatura kesilmiştir. Yine aynı tarihte söz konusu fatura bedeli proje özel hesabından havale yapılarak ödenmiştir.

- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:433 05.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		533,89	
191.01 İND KDV			
29208 WXX TXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.966,11	
770.03 Diğer Giderler			
29208 WXX TXXX			
100 KASA			3.500,00
29208 WXX TXXX			

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

02.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		533,89	
191.01 İND KDV			
29208 WXX TXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.966,11	
770.03 Diğer Giderler			
29208 WXX TXXX			
102 BANKALAR			3.500,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 2.966,11 TL.'nin %18 KDV'si 533,89 TL.'dir. Yapılacak yuvarlama neticesinde KDV 533,90 TL. olması gerekmekte ve toplam ise 3.500,01 TL. olmalıdır veya KDV dahil 3.500,00 TL.'lik bir işlem ise 2.966,10 TL. + 533,90 TL KDV olması gerekirken faturanın hatalı kesilmesi nedeni ile muhasebe kayıtları faturadaki tutarlar üzerinden yapılmıştır.

- 02.10.2012 tarihinde Ajans tarafından talep edilen Yeminli Mali Müşavir raporu Yeminli Mali Müşavir FXXX ÖXXXX tarafından düzenlenerek KDV dâhil 2.000 TL. tutarlı 1539 Sayılı Serbest Meslek Makbuzu kesilmiştir. Fatura tutarı 17.10.2012 tarihinde proje vadesiz özel hesabından ödenmiştir.

(Serbest Meslek Makbuzu üzerinde yer alan bilgiler şu şekildedir:

Denetim ücreti :2.040,80 TL.

Stopaj : 408,16 TL.

KDV : 367,34 TL.

Tahsil Edilen :2.000,00 TL.

Yukarıdaki bilgilere göre tahsil edilen tutarın 1.999,98 TL. olması gerekirken 2.000,00 TL. olarak hatalı yazılmıştır.)

(Buna karşılık olarak muhasebe kaydı yapılırken Serbest Meslek Makbuzu üzerindeki rakamlar ile muhasebe kaydındaki rakamlar farklıdır.)

- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:425	02.10.2012	Borç	Alacak
191	İNDİRİLECEK KDV	367,34	
191.01	İND KDV 1539 FXXXX ÖXXXX		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.040,00	
258.01.08	Diğer Maliyetler Hizmetler 1539 FXXXX ÖXXXX 100 KASA		2.000,00
	1539 FXXXX ÖXXXX 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
	360.01 Gelir Vergisi 1539 FXXXX ÖXXXX		407,34

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

02.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		367,34	
191.01 İND KDV			
1539 FXXXX ÖXXXX			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		2.040,80	
258.01.08 Diğer Maliyetler Hizmetler			
1539 FXXXX ÖXXXX			
320 SATICILAR			1.999,98
1539 FXXXX ÖXXXX			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			408,16
360.01 Gelir Vergisi			
1539 FXXXX ÖXXXX			

17.10.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		2.000,00	
FXXXX ÖXXXX			
102 BANKALAR			2.000,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

➤ İşletme tarafından 02.10.2012 tarihli aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmıştır.

Yevmiye No:426		02.10.2012	
		Borç	Alacak
320 SATICILAR		67.484,00	
320.D.01 DİĞER ALACAKLAR			
-Kuzka Hibe Bedeli			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			67.484,00
649.02 Kuzka Hibe Bedeli (Karşılacak)			
-Kuzka Hibe Bedeli			

Henüz karşılanmamış ajans desteği 320. Satıcılar hesabına kayıt yapılmıştır. Bu işlemle ajanstan gelecek nihai ödemenin tahakkuk kaydı yapılmaya çalışılmıştır. Ajanstan alınacak hibe tutarı satıcılar hesabına borç kaydı yapılarak yapılmaya çalışılmıştır. Satıcılar hesabı borç kalanı ile açılmıştır. Söz konusu 320.D.01 Hesabının muavin defteri incelendiğinde 31.12.2012 tarihinde dönem sonu işlemlerinde söz konusu hesap bakiyesinin gelecek yıla devredildiği görülmektedir.

320.D.01 KODLU HESABA AİT MUAVİN DEFTER				
YEVİMİYE NO	YEVİMİYE TARİHİ	BORÇ	ALACAK	KALAN
02.10.2012	426	67.484,00		-67.484,00
31.12.2012	622		67.484,00	0

- 03.10.2012 tarihinde işletme hesabından proje özel hesabına 197.485,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

03.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		197.485,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			197.485,00
102 BANKALAR			
İşletme Hesabı			

- 03.10.2012 tarihinde ihale 2 lot 2 karşılığı olarak DXXX MXXX firmasına 83659 USD karşılığı 150.000,00 TL. proje özel hesabından havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

03.10.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		150.000,00	
DXXX MXXX			150.000,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 03.10.2012 tarihinde ihale 2 lot 2 karşılığı olarak DXXX MXXX firmasına 23.432 USD karşılığı 42.014,00 TL. proje özel hesabından havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

03.10.2012		Borç	Alacak
320 SATICILAR		42.014,00	
DXXX MXXX			42.014,00
102 BANKALAR			
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 03.10.2012 tarihinde Makine alım sözleşmesi kapsamında DXXX MXXX firması tarafından işletmeye sunulan 27.04.2012 tarih ve 1517582 sayılı 38.350,00 TL. tutarlı kesin teminat mektubu iade edilerek firma ibra edilmiştir.
 - Söz konusu teminat mektubu işletme kayıtlarına alınmadığından çıkış kaydı da yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

03.10.2012		Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR		38.350,00	
900 NAZIM HESAPLAR			38.350,00

- Proje kapsamında Uxxx Mxxx firmasına 2.000 adet tanıtım broşürü bastırılmış ve firma tarafından 03.10.2012 tarih ve 19661 sayılı fatura ile KDV Dâhil 2.000,00 TL. tutarında fatura kesilmiştir. Bu fatura 04.10.2012 tarihinde proje özel vadesiz hesabından havale yapılarak ödenmiştir.
 - İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:433 05.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		305,08	
191.01 İND KDV			
19661 UXXX MXXX	305,08		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.694,92	
770.03 Diğer Giderler			
19661 UXXX MXXX	1.694,92		
100 KASA			2.000,00
19661 UXXX MXXX	2.000,00		

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

04.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		305,08	
191.01 İND KDV			
19661 UXXX MXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.694,92	
770.03 Diğer Giderler			
19661 UXXX MXXX			
102 BANKALAR			2.000,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- Proje kapsamında Uxxx Mxxx firmasına 1.000 adet ürün kataloğu bastırılmış ve firma tarafından 03.10.2012 tarih ve 19662 sayılı fatura ile KDV Dâhil 2.000,00 TL. tutarında fatura kesilmiştir.04.10.2012 tarihinde fatura bedeli proje özel vadesiz hesabından havale yapılarak ödenmiştir.

- İşletme tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No:433 05.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		305,08	
191.01 İND KDV			
19662 UXXX MXXX	305,08		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.694,92	
770.03 Diğer Giderler			
19662 UXXX MXXX	1.694,92		
100 KASA			2.000,00
19662 UXXX MXXX	2.000,00		

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

04.10.2012		Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		305,08	
191.01 İND KDV			
19662 UXXX MXXX			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.694,92	
770.03 Diğer Giderler			
19662 UXXX MXXX			
102 BANKALAR			2.000,00
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 04.10.2012 tarihinde işletme hesabından proje vadesiz özel hesabına 889,00 TL. havale yapılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

04.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		889,00	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			889,00
İşletme Hesabı			

- 04.10.2012 tarihinde makine alım sözleşmesi kapsamında DXXX MXXX firması tarafından işletmeye sunulan 27.04.2012 tarih ve 1517580 sayılı 70.000 USD tutarlı avans teminat mektubu iade edilerek firma ibra edilmiştir.
- Söz konusu teminat mektubu işletme kayıtlarına alınmadığından çıkış kaydı da yapılmamıştır
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır. (27.04.2012 tarihli Merkez Bankası Amerikan Doları Alış Kuru 1 USD= 1.7535 TL.)

04.10.2012		Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR		122.745,00	
900 NAZIM HESAPLAR			122.745,00

- 17.10.2012 tarihinde işletme hesabından proje vadesiz özel hesabına 2.000,00 TL. havale yapılmıştır.

- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
➤ Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

17.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		2.000,00	
	Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap		
	102 BANKALAR		2.000,00
	İşletme Hesabı		

- 20.10.2012 tarihinde Ajans tarafından 63.243,30 TL. tutarında nihai ödeme proje özel vadesiz hesabına aktarılmıştır.

- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
➤ Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

20.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		63.243,30	
	181 GELİR TAHAKKUKLARI		63.243,30

- 20.10.2012 tarihinde proje özel vadesiz hesabından işletme hesabına 63.243,30 TL. havale yapılmıştır.

- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
➤ Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

20.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		63.243,30	
	İşletme Hesabı		
	102 BANKALAR		63.243,30
	Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap		

- 20.10.2012 tarihinde işletme hesabından proje özel vadesiz hesabına 63.243,30 TL. havale yapılmıştır.

- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

20.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		63.243,30	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			
102 BANKALAR			63.243,30
İşletme Hesabı			

- 20.10.2012 tarihinde proje vadesiz özel hesabında bulunan 63.243,30 TL. proje repo hesabına aktarılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

20.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		63.243,30	
AJ000003 Repo Hesabı			
102 BANKALAR			63.243,30
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 21.11.2012 tarihinde proje repo hesabı kapatılarak bakiyesi hesapta biriken 2.410,61 TL. faiz geliri ile birlikte toplam 68.653,91 TL. proje vadesiz hesabına aktarılmıştır.
- Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

21.11.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		2.410,61	
AJ000003 Repo Hesabı			
642 FAİZ GELİRLERİ			2.410,61
AJ000003 Repo Hesabı Faiz Geliri			

21.11.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		68.653,91	
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap 102 BANKALAR			68.653,91
AJ000003 Repo Hesabı			

- 21.11.2012 tarihinde Proje Repo hesabının faiz geliri (2.410,61 TL.) destek sözleşmesi hükümleri gereği ajans hesabına aktarılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

21.11.2012		Borç	Alacak
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		2.410,61	
102 BANKALAR			2.410,61
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 21.11.2012 tarihinde proje vadesiz hesabından banka tarafından 22,05 TL. hesap işletim ücreti kesilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

21.11.2012		Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		22,05	
102 BANKALAR			22,05
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 22.11.2012 tarihinde proje vadesiz özel hesabının bakiyesi 66.221,25 TL. işletme hesabına havale yapılmıştır.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

20.10.2012		Borç	Alacak
102 BANKALAR		66.221,25	
İşletme Hesabı			
102 BANKALAR			66.225,25
Kalkınma Ajansı Vadesiz Hesap			

- 27.11.2012 tarihinde işletmenin Ajansa sunmuş olduğu teminat mektubu iade edilmiştir.
 - Söz konusu işleme ait herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamıştır.
 - Bu işleme ait yapılması gereken doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

27.11.2012		Borç	Alacak
900 NAZIM HESAPLAR		5.787,00	
900 NAZIM HESAPLAR			5.787,00

Teminat mektubuna ait masrafların teminat mektubu alımı sırasında mı iadesi sırasında mı bankaya ödendiği bilinmemektedir. İşletme tarafından da buna ilişkin bir muhasebe kaydı yapılmadığından Teminat mektubu karşılığında herhangi bir komisyon ödenmediği varsayılmıştır.

- Ajans tarafından gerçekleşen harcamalar doğrultusunda mali destek sağlanmıştır. Bu kapsamda destek sözleşmesinde Ajans katkısı 350.715,00 TL. olmakla birlikte, fiili gerçekleştirmeler gereği ajans tarafından işletmeye 343.815,30 TL. destek verilmiştir. Bu durumda sözleşme sonrası Gelir tahakkukları hesabına kaydı yapılan gelirin 6.899,70 TL.'si gerçekleşmemiştir. Bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydı ile gelir tahakkukları hesabının kapatılması gerekmektedir. İşletme tahakkuk eden gelire ilişkin bir kayıt yapmamış olduğundan böyle bir muhasebe kaydı da mevcut değildir.

31.12.2012		Borç	Alacak
649 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		6.899,70	
181 GELİR TAHAKKUKLARI			6.899,70

- İşletme tarafından 31.12.2012 tarihinde yapılmakta olan yatırımlar hesabını ilgili hesaplara devretmiş ve aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır.

Yevmiye No:605 31.12.2012

		Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		678.910,80	
253.01 3 Nokta Kutu Yapıştırma Makinesi	75.000,00		
253.02 Tam Otomatik Sıvama Makinası	112.430,80		
253.03 Yarı Otomatik Kesim Makinası	225.000,00		
253.04 Manuel Selefon Makinesi	18.000,00		
253.05 Yarı Otomatik Çemberleme Makinası	10.800,00		
253.06 Giyotin Makinası	66.600,00		
253.07 Çift Kafa Koli Dikiş Makinası	108.000,00		
253.08 Diğer Maliyetler	63.080,00		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			678.910,80
3 Nokta Kutu Yapıştırma			
258.01.01 Makinası	75.000,00		
Tam Otomatik Sıvama			
258.01.02 Makinası	112.430,80		
Yarı Otomatik Kesim			
258.01.03 Makinası	225.000,00		
258.01.04 Manuel Selefon Makinası	18.000,00		
Yarı Otomatik Çemberleme			
258.01.05 Makinası	10.800,00		
258.01.06 Giyotin Makinası	66.600,00		
258.01.07 Çift Kafa Koli Dikiş Makinası	108.000,00		
258.01.08 Diğer Maliyetler Hizmetler	51.580,00		
258.01.09 Diğer Maliyetler	6.500,00		
258.01.10 İdari Maliyetler	5.000,00		

➤ İşletme 31.12.2012 tarihinde gelir hesaplarını aşağıdaki şekilde Dönem Net Karı hesabına aktarmıştır.

Yevmiye No:612 31.12.2012

		Borç	Alacak
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		348.056,00	
649.01 Kuzka Hibe Bedeli(Karşılanan)	280.572,00		
649.02 Kuzka Hibe Bedeli (Karşılanacak)	67.484,00		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI			348.056,00

- İşletme tarafından 31.12.2012 tarihinde amortisman ayrılmasına ilişkin aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

Yevmiye No:617 31.12.2012		Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		503.157,52	
730.03 Amortisman Giderleri			
- Kuzka Projesi Hibe Bedeli	348.056,00		
- Cihazların Amortisman Bedeli	66.170,96		
- Demirbaşların Amortisman Gideri	88.930,56		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)			503.157,52
- Kuzka Projesi Hibe Bedeli	348.056,00		
- Cihazların Amortisman Bedeli	66.170,96		
- Demirbaşların Amortisman Gideri	88.930,56		

Bu muhasebe kaydından da görüldüğü gibi işletme almış olduğu makine ekipmana ait amortisman hesabında ajanstan alınan bedelin tamamını amortisman ayırmak sureti ile gider hesabına aktarmıştır. Buda alınan desteğin bir taraftan gelir yazılırken diğer taraftan tamamının aynı yıl içerisinde amortisman hesabında giderleştirilerek yükünden kurtulmuştur. Ayrıca Yapılan yatırımın toplam tutarı 678.910,80 TL. iken Ajans desteği olarak 348.056,00 TL. amortisman ayrıldıktan sonra söz konusu tutarın işletmeye maliyeti 330.854,80 TL.'dir. Alınan makine ekipmanın faydalı ömrü 5 yıl ve işletme normal amortisman yöntemini kullanması durumunda $330.854,80 / 5 = 66.170,96$ TL. işletme katkısının amortismanı olarak karşımıza çıkmaktadır ki, işletmenin yukarıdaki kaydı incelendiğinde işletme Ajans desteğinin tamamını amortisman olarak kaydetmiş olduğu halde birde üzerine işletme payı için de amortisman ayrıldığı görülmektedir. Bu durumda yapılan yatırıma 2012 yılında ayrılan amortisman tutarı 414.226,96 TL.'dir. Yatırımın toplam tutarını 2012 yılında ayrılan amortisman tutarına oranlar ise; $414.226,96 / 678.910,80 = 0,61$ sonucuna ulaşılmaktadır. Buda işletmenin yaptığı yatırımın %61'ine amortisman ayırmak sureti ile giderleştirmiştir.

Yukarıdaki muhasebe kayıtları incelendiğinde işletme tarafından birçok işlemin yevmiye kayıtlarının yapılmadığı açıkça görülmektedir. Buda işletmenin mali tablolarının gerçek durumu yansıtmadığını göstermektedir.

İşletmenin banka aracılığı ile yaptığı ödemeler, Kasadan nakden yapılmış gibi gösterilmiş olduğundan, banka hesap hareketleri ile muhasebe kayıtları örtüşmemektedir.

Yapılan bir başka yanıŖta Ajans tarafından ilk olarak vadesiz hesaba aktarılan ön ödemenin ardından proje repo hesabına aktarılan tutar repo hesabından vadesiz hesaba her aktarıldığında gerçekte 1 kez alınan hibe tutarı mükerrer olarak 649 hesabına kaydedilmiştir. Virman şeklinde gerçekleşen işlem her defasında ajanstan elde edilen bir gelir olarak kaydedilmiştir. Ardından ajans tarafından yapılan ara ödeme sırasında bu yanlışlık farkedilmiş ve daha sonra bloke çözme işlemleri hiçbir suretle kayıt altına alınmamıştır. Ön ödeme ve ara ödeme tutarları eşit olduğundan mükerrerlik rakamsal olarak farklılığa yol açmamış olsa da muhasebenin tam açıklama kavramına aykırı bir şekilde muhasebe işlemleri yapılmıştır.

İşletmenin makine alımı kapsamında almış olduğu nakit teminatı muhasebe kayıtlarına almaması sonucu ödeme sırasında söz konusu ödemeyi kayıt altına alabilmek adına farklı yöntemler kullanmıştır.

İşletme avans teminat mektubu karşılığında makine alımı yapacağı firmaya avans ödemesinde bulunmuştur. Alınan avans teminat mektubu kayda alınmadığı gibi yapılan avans ödemesi satıcılar hesabına kaydedilmiştir. Bu işlem ile satıcılar hesabı borç kalanı vererek açılmıştır. Satıcılar hesabı pasif karakterli bir hesap olup alacak kalanı veren hesaplardır.

320.D.09 numaralı hesaba ilişkin muavin defter kaydı aşağıya çıkarılmıştır. Muavin defter kayıtlarına göre 320.D.09 hesap borç kaydı ile açılmaktadır. 320 Satıcılar hesabı alacak kalanı veren karakterde bir hesap olmasına rağmen bu hesap borç kalanı vererek açılmış ve daha sonra da alacak kalanı vermiştir.

320.D.09 KODLU HESABA AİT MUAVİN DEFTER				
YEVMIYE NO	YEVMIYE TARİHİ	BORÇ	ALACAK	KALAN
202	03.05.2012	123.193,00		-123.193,00
299	10.07.2012		132.668,34	9.475,34
303	17.07.2012	54.300,00		-44.824,66
360	31.08.2012		505.512,00	460.687,34
406	30.09.2012	191.000,00		269.687,34
611	31.12.2012	100.000,00		169.687,34
622 Kapanış Kaydı	31.12.2012	169.687,34		0,00

Ayrıca yukarıdaki muavin defter incelendiğinde işletmenin söz konusu proje kapsamında yaptığı alımlar öncesinde DXXX MXXX firmasından kredili alım yapmadığı görülmektedir. İşletmenin 2012 yılı içerisinde bu firmadan yaptığı alımların tutarının tamamının banka hesaplarından ödendiği görülmesine rağmen bu ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınmaması nedeni ile 31.12.2012 tarihinde kasadan 100.000,00 TL. ödeme yapılmış gibi kayıt yapılmış, 320.D.09 kodlu hesabın alacak kalanı olan 169.687,34 TL. kapanış kaydı ile 2013 yılına devredilmiştir. Buda işletmenin muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığını göstermektedir. Ayrıca yapılan yanlıştın sadece içinde bulunulan yılın kayıtlarını değil ertesi yılın kayıtlarını da etkilediği görülmektedir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, işletmenin proje vadesiz hesabının hesap hareketlerinde 09.04.2012 tarihinde 60.000,00 TL. , 16.04.2012 tarihinde 40.000,00 TL. ve 18.04.2012 tarihinde ise 44.250,00 TL. tutarlı işlem açıklamalarında “LXXXX812 hesaptan XXX238 hesaba kredi kullandırımı” açıklaması yer almaktadır. Yine işletmenin yevmiye defteri kayıtlarında söz konusu tarihlere kredi kullanımına ilişkin bir muhasebe kaydı bulunmamaktadır. Buda işletmenin mali tablolarına yansımayan borçlarının bulunduğunu göstermektedir.

XXX238 numaralı vadesiz hesabın hareketlerinde görüldüğü üzere, 09.04.2012 tarihinde 60.050,00 TL. ve 16.04.2012 tarihinde 40.000,00 TL. işletme proje özel hesabından işletmenin kendi hesabına para transferi yapılmış ancak bu işlemlerde muhasebe kaydına yansıtılmamıştır.

Ayrıca farklı bir inceleme yapılarak 102 Bankalar hesabının 102.04.00 kodlu KUZKA Hibe Bedeli isimli alt hesabına ait Muavin defter kaydı aşağıda çıkarılmaktadır.

102.04.00 KODLU HESABA AİT MUAVİN DEFTER				
YEVMIYE NO	YEVMIYE TARİHİ	BORÇ	ALACAK	KALAN
92	24.02.2012	140.286,00 TL		140.286,00 TL
165	02.04.2012	483,80 TL		140.769,80 TL
176	18.04.2012	44.290,00 TL		185.059,80 TL
177	18.04.2012		93.810,00 TL	91.249,80 TL
201	03.05.2012	61.596,50 TL		152.846,30 TL
202	03.05.2012		123.193,00 TL	29.653,30 TL
303	17.07.2012		54.300,00 TL	-24.646,70 TL
329	08.08.2012	33.915,70 TL		9.269,00 TL
407	30.09.2012		9.269,00 TL	0,00 TL

Görüleceği üzere 303 sayılı yevmiye kaydı sonrasında işletmenin 102. Bankalar hesabı eksiye geçmiş olarak görülmektedir. Muhasebe sistemi gereği 102. Bankalar hesabının eksiye geçmesi mümkün değildir. Ancak yapılan hatalı/eksik kayıt nedeni ile bu hesabın eksiye düştüğü görülmektedir. Bir diğer ifade ile söz konusu hesap 17.07.2012 tarihli yevmiye kaydı sonrasında alacak kalanı vermektedir.

Bir diğer husus ise işletmenin T. Halk Bankası nezdinde açtırmış olduğu proje hesabının hesap hareketleri incelendiğinde 60 adet hesap hareketi

gerçekleşmesine rağmen bu hesabın izlendiği 102.04 kodlu muhasebe hesabında 2012 yılı içinde 9 adet kayıt olduğu görülmektedir. Bu durumda işletmenin banka hesabında meydana gelen 51 hareketin muhasebe kayıtlarına aktarılmadığı açıkça görülmektedir.

Destek Yönetim Kılavuzu'nun 4 sıra numaralı dipnotunda "*Ajans mali destek miktarı 200.000 TL'nin üzerinde olan bütün projelerden denetim raporu talep eder*" hükmü bulunmaktadır (Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Kılavuzu, 2009:32). Söz konusu hüküm kapsamında projeye ilişkin tüm bilgiler yeminli mali müşavir tarafından kontrol edilerek kayıt ve belgelerin TÜRMOB'un mali bilgilere ilişkin usullerin yerine getirilmesine dair kurallara uyumlu olarak hazırlandığı hususu onaylanmıştır.

16.08.2012 tarihinde 140.286,00 TL. ara ödeme olarak ve 19.11.2012 tarihinde 66.243,30 TL. nihai ödeme olarak ajans tarafından yatırılmıştır. İşletme Kalkınma Ajansları Destek Yönetim Kılavuzu hükümleri çerçevesinde mal alımlarını gerçekleştirmiştir. Proje 19.11.2012 tarihinde gerçekleştirilen nihai ödeme ile sona ermiştir. Ek-3'te bu işletmenin nihai ödemeye hak kazanabilmesi için Destek Yönetim Kılavuzu'nun 4 sıra numaralı dipnotunda yer alan "*Ajans mali destek miktarı 200.000 TL'nin üzerinde olan bütün projelerden denetim raporu talep eder.*" hükmü gereği Yeminli Mali Müşavir tarafından 17.10.2012 tarihinde hazırlanan raporun eki mizan bulunmaktadır. Söz konusu Yeminli Mali Müşavir raporunda Yeminli Mali Müşavirin bu raporu TÜRMOB'un mali bilgilere ilişkin usullerin yerine getirilmesine dair kurallara uyumlu olarak hazırlandığı hususu açıkça belirtilmektedir.

Bir diğer husus ise daha önce açıklandığı üzere kalkınma ajansı hibe desteklerinde ilk yıllarda KDV'nin uygun maliyet sayılarak yarısının ajans tarafından karşılandığı belirtilmiştir. Örnekler incelendiğinde ajans tarafından ödenen KDV tutarının da doğrudan 191. İndirilecek KDV hesabına kaydedildiği görülmektedir.

5.6.1.2. DEF İşletmesine Ait Muhasebe Kayıtları

İkinci örnek işletme DEF⁴ İnş. Mad. Tic. Ltd. Şti. Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı'nın 2011 yılı KOBİ Mali Destek Programı kapsamında destek almaya hak kazanmış olup, 05.01.2012 tarihinde ajans ile destek sözleşmesi imzalamıştır. Bu kapsamda açılan proje özel hesabına 06.03.2012 tarihinde 144.990,41 TL. ön ödeme olarak, 16.08.2012 tarihinde 144.990,41 TL. ara ödeme olarak ve 29.11.2012 tarihinde 67.165,09 TL. nihai ödeme olarak ajans tarafından yatırılmıştır. İşletme Kalkınma Ajansları Destek Yönetim Kılavuzu hükümleri çerçevesinde mal alımlarını gerçekleştirmiştir. Proje 29.11.2012 tarihinde gerçekleştirilen nihai ödeme ile sona ermiştir. Ek-5'te bu işletmenin nihai ödemeye hak kazanabilmesi için Destek Yönetim Kılavuzu'nun 4 sıra numaralı dipnotunda yer alan "Ajans mali destek miktarı 200.000 TL'nin üzerinde olan bütün projelerden denetim raporu talep eder." hükmü gereği Yeminli Mali Müşavir tarafından 16.11.2012 tarihinde hazırlanan raporun eki mizan bulunmaktadır. Söz konusu Yeminli Mali Müşavir raporunda Yeminli Mali Müşavirin bu raporu TÜRMOB'un mali bilgilere ilişkin usullerin yerine getirilmesine dair kurallara uyumlu olarak hazırlandığı hususu açıkça belirtilmektedir.

DEF işletmesi Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı'na 05.01.2012 tarihinde destek sözleşmesini imzalaması sırasında 04.01.2012 tarihli Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.'dan aldığı 36.250,00 TL. tutarında teminat mektubu vermiştir. 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "*İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerler*" "*126. Verilen Depozito ve Teminatlar*" hesabında izlenmelidir" denilmektedir. Ek-5 te bulunan DEF işletmesine ait mizan incelendiğinde mizan tarihine kadar "*126. Verilen Depozito ve Teminatlar*" hesabının çalıştırılmadığı görülmektedir.

⁴ Firma adı gizlenerek DEF olarak isimlendirilmiş ve bu firma bundan sonra çalışmanın tamamında DEF işletmesi olarak anılacaktır.

Kalkınma ajansı tarafından sağlanan destek tutarı Türkiye Halk Bankası nezdinde açılan proje özel hesabına aktarılmış ve ödemeler bu hesap üzerinden gerçekleştirilmiştir. Ek-5'te bulunan mizana göre bu hesap 102.09 olarak tanımlanmıştır.

Bunun yanında söz konusu destek kapsamında alımı yapılan maddi duran varlıkların mizan tarihine kadar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlendiği görülmektedir. Mizan tarihinde ajans tarafından sağlanacak desteğe ilişkin nihai ödeme gerçekleşmemiş olduğundan yatırım tamamlanmamış ve ilgili hesaplara aktarımı gerçekleşmemiştir. Öte yandan ajans tarafından sağlanan mali destek Ek-1 ve Ek-2'de bulunan özgelelerde belirtildiği üzere “602 Diğer Gelirler” hesabında izlendiği görülmektedir.

Kalkınma ajansı desteği kapsamında ihalesi yapılarak alımı yapılan makinelerle ilişkin olarak yükleniciler tarafından DEF işletmesinde 12.03.2012 tarihli Türkiye Halk Bankası'na ait 10.620,00 TL. ve 14.03.2012 tarihli Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.'ye ait 44.000,00 TL tutarlı teminat mektubu verilmiştir. Söz konusu teminat mektuplarının daha önce de açıklandığı üzere izlenmesi gerekirken firmaya ait mizan incelendiğinde firmanın almış olduğu teminat mektuplarını muhasebe kayıtlarına almadığı görülmektedir. Söz konusu teminat mektuplarından 10.620,00 TL. tutarındaki teminat mektubu 08.11.2012 tarihinde, 44.000,00 TL. tutarındaki teminat mektubu ise 02.11.2012 tarihinde iade edilerek karşılıklı olarak ibraname düzenlenmiştir. Ancak teminat mektuplarının işletmeye girişine ilişkin muhasebe kaydı yapılmadığından işletmeden çıkışına ait bir muhasebe kaydı da söz konusu değildir.

5.6.2. İncelenen Kayıtlara İlişkin Değerlendirmeler

Yukarıda ortaya konulan muhasebe kayıtları göz önüne alındığında işletmelerin Ajans desteklerinin muhasebeleştirilmesi sırasında farklı uygulamalar yaptıkları görülmektedir. Ayrıca ileride de değinileceği üzere ajans desteklerinin işletmelerde yaratmış olduğu vergi baskısı, işletmelerin muhasebe sistemlerindeki eksiklikler, muhasebe meslek elemanlarının mesleki tecrübe ve birikimleri ile denetim yetersizliklerinin etkisi ile kayıtlarda farklılıklar, bilinçli/bilinçsiz hatalar

ortaya çıkmaktadır. Bu hatalar muhasebe kayıtlarının detaylı incelemesinde sayılmakla birlikte bu hataların temel nedeni işletme içerisinde etkin bir muhasebe sistemi kurulmamış olduğu, muhasebe iş ve işlemlerinin dışarıdan yürütüldüğü ve birçok işletmeye muhasebe hizmeti veren Serbest Muhasebecilerin işletme yöneticilerinden aldıkları yetersiz bilgiler nedeni ile yanlış kayıtlar yapmalarından ortaya çıktığı düşünülmektedir.

Her iki işletmenin kayıtları incelendiğinde ortaya çıkan hatalar gruplar halinde aşağıda belirtilmektedir.

5.6.2.1. Muhasebe Kaydı Yapılması Gerekirken Yapılmayan Kayıtlar

Çalışma kapsamına alınan işletmelere ait muhasebe kayıtları incelendiğinde genel olarak muhasebe kaydı yapılması gerekirken herhangi bir kayıt yapılmayan işlemleri maddeler halinde sayacak olursak;

- Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmadığı,
- Kalkınma Ajansına destek sözleşmesi gereği verilen Teminat Mektuplarının işletmelerin muhasebe kayıtlarına alınmadığı,⁵
- Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesi kapsamında işletme adına tahakkuk eden desteğin gelir tahakkuku hesaplarına kaydedilmemesi,
- Proje hesabına bağlı olarak açılan repo hesabının faiz gelirlerinin işletmelerce muhasebe kayıtlarına alınmadığı ve bu hesaptan stopaj yoluyla kesilen gelir vergilerinin de aynı şekilde muhasebeleştirilmediği,
- Bankalara gönderilen ödeme emri belgelerinin “103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabında izlenmediği,
- Ajans tarafından öncelikli olarak proje özel hesabına oradan da Proje Repo hesabına aktarılan tutarlara ilişkin muhasebe kaydı yapılmamış olup, işletmeler vadesiz proje hesabı ile Proje repo hesaplarını bir bütün olarak

⁵ Verilen teminat mektupları için bankalara ödenen faiz ve komisyonlar bilinmediğinden çalışmanın tamamında teminat mektupları için herhangi bir faiz veya komisyon ödenmediği öngörülmüştür.

görmekte ve bu hesaplar arasında gerçekleşen hesap hareketlerine ilişkin muhasebe kaydı yapmadıkları,

- İşletmeler tarafından mal alımı için yapılan ihale neticesinde imzalanan mal alım sözleşmelerinden doğan borçlarını muhasebe kayıtlarına yansıtmadıkları,
- Mal alımı amacıyla yapılan ihale neticesinde imzalanan sözleşme gereği tedarikçi tarafından verilen teminat/teminat mektuplarının muhasebe kayıtlarının yapılmadığı,
- Proje hesabının bulunduğu bankadan kredi çekilerek proje hesabına yatırılması işlemine ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtlarının yapılmadığı,
- Proje Repo hesabında biriken faizin ajansa iadesine ilişkin muhasebe kaydı yapılmaması,

şeklinde sıralayabiliriz. Elbette ki yapılması gereken ancak işletmelerce yapılmayan muhasebe kayıtları neticesinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin güvenilir bilgi üretmesinden de söz edilemez.

5.6.2.2. Muhasebe Kaydı Yapılan Ancak Hatalı Yapılan Kayıtlar

İşletmelerin muhasebe kayıtları incelendiğinde birçok hatalı kayda rastlamak mümkündür. İşletmelerin muhasebe kayıtlarının açıklanması sırasında da değinildiği üzere işletme kayıtlarının bir kısmında hatalı kayıtlar söz konusudur. Bu hatalı kayıtları genel başlıklar altında sıralayacak olursak,

- İşletme proje özel hesabından yapılan ödemelerin bazılarının kasa hesabına kaydedilmesi,
- Tedarikçilerden alınan teminatların satıcılar hesabına kaydedilmesi ve ardından fatura bedelinin ödenmesi sırasında bu hatanın bir başka hata ile nakit ödeme şeklinde ikinci bir hata ile düzeltilmeye çalışılması,
- Vadeli yapılan alımların nakit ödeme olarak muhasebe kayıtlarına alınması,
- Ajans tarafından öncelikli olarak proje vadesiz hesabına aktarılan ödemelerin ardından proje repo hesabına alınması, ödeme dönemlerinde

proje repo hesabından yeniden proje vadesiz hesabına alınması işleminde ajanstan alınan destek tutarı mükerrer şekilde her defasında yeniden ajanstan bir gelir elde edilmiş gibi muhasebeleştirilmesi,

- Bilançonun aktifinde yer alan bankalar hesabının alacak kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,
- Bilançonun pasifinde yer alan satıcılar hesabının borç kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,
- Dönem sonu işlemlerinde ajans desteği ile alımı yapılan makine ve ekipman için ajans destek tutarının tamamı kadar amortisman hesaplanması,

muhasebe kaydı yapılan ancak hatalı kayıt yapılan işlemler olarak sıralanabilir.

Aşağıda yapılan hatalı kayıtları ve muhasebe kaydı yapılması gerekirken herhangi bir kayıt yapılmayan işlemleri bilanço ve gelir tablosu hesap başlıklarına göre sınıflandırarak inceleyeceğiz. Hiç şüphesiz ki aşağıda açıklanan hesaplarda ortaya çıkan hatalar işletmenin mali tablolarının tümüyle hatalı durumu düşürmektedir.

5.6.2.3. Dönen Varlıklara İlişkin Yanlış Kayıtlar

Yukarıda sayılan muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde dönen varlıklar hesap gurubunda etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Dönen Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesi kapsamında işletme adına tahakkuk eden desteğin gelir tahakkuku hesaplarına kaydedilmemesi,	181. Gelir Tahakkukları Hesabı
Bankalar hesabına alacak kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,	102. Bankalar
Proje repo hesabından proje vadesiz hesabına yapılan aktarımların ajans desteği şeklinde muhasebeleştirilmesi	102. Bankalar
Vadeli yapılan ödemelerin nakit ödeme olarak muhasebe kayıtlarına alınması, İşletme Proje Özel hesabından yapılan ödemelerin bazılarının nakit ödeme olarak kaydedilmesi,	100. Kasa/ 102. Bankalar
Tedarikçilerden alınan teminatların satıcılar hesabına kaydedilmesi,	100. Kasa/ 102. Bankalar
Tedarikçilerden alınan teminatların, fatura bedelinin ödenmesi sırasında nakit ödeme şeklinde muhasebeleştirilmesi,	100. Kasa
İşletme Proje Özel hesabından yapılan ödemelerin bazılarının nakit ödeme olarak kaydedilmesi, İşletme Proje Özel hesabından yapılan ödemelerin bazılarının nakit ödeme olarak kaydedilmesi,	100. Kasa 102. Bankalar
Mal alımı amacıyla yapılan ihale neticesinde imzalanan sözleşme gereği tedarikçi tarafından verilen teminat/teminat mektuplarının muhasebe kayıtlarının yapılmadığı,	100. Kasa/ 102. Bankalar
Proje Repo hesabında biriken faizin ajansa iadesine ilişkin muhasebe kaydı yapılmaması,	102. Bankalar
Proje vadesiz hesabı ile Proje Repo hesabı arasında gerçekleştirilen virman işlemlerine ait kayıt yapılmaması,	102. Bankalar
Bankalara gönderilen ödeme emri/havale talimatlarının muhasebe kayıtlarına alınmaması,	103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
Proje repo hesabına ait faiz gelirlerinin muhasebe kayıtlarının yapılmaması,	102. Bankalar
Proje repo hesabından elde edilen faiz gelirine ilişkin olarak stopaj yoluyla kesilen gelir vergilerinin muhasebe kayıtlarının yapılmaması,	102. Bankalar 193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin muhasebe kaydının yapılmaması,	100. Kasa/ 102. Bankalar
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	102. Bankalar
Satıcılar hesabının borç kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,	102. Bankalar
Ajans desteği ile alınan makine ve ekipman için dönem sonunda Ajans destek tutarı kadar amortisman ayrılması,	151. Yarı Mamuller - Üretim

5.6.2.4. Duran Varlıklara İlişkin Yanlış Kayıtlar

Duran varlıklar hesap grubuna ait hesaplarla ilgili muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde duran varlıklar hesap gurubunda etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
Ajans desteği ile alınan makine ve ekipman için dönem sonunda ajans tarafından verilen destek tutarının tamamı kadar amortisman ayrılması,	257. Birikmiş Amortismanlar 253. Tesis, Makine ve Cihazlar

5.6.2.5. Yabancı Kaynaklara İlişkin Yanlış Kayıtlar

Yabancı kaynaklar hesap grubuna ait hesaplarla ilgili muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde yabancı kaynaklar hesap gurubunda etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Yabancı Kaynaklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	300/400. Banka Kredileri
Satıcılar hesabına borç kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,	320/420. Satıcılar
Vadeli yapılan alımların nakit ödeme olarak muhasebe kayıtlarına alınması/ İşletme Proje Özel hesabından yapılan ödemelerin bazılarının nakit ödeme olarak kaydedilmesi,	320/420. Satıcılar
Tedarikçilerden alınan teminatların satıcılar hesabına kaydedilmesi,	320/420. Satıcılar
Tedarikçilerden alınan teminatların, fatura bedelinin ödenmesi sırasında nakit ödeme şeklinde muhasebeleştirilmesi,	320/420. Satıcılar
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	300/400. Banka Kredileri
Mal alımı amacıyla yapılan ihale neticesinde imzalanan sözleşme gereği tedarikçi tarafından verilen teminat/teminat mektuplarının muhasebe kayıtlarının yapılmadığı,	326/426. Alınan Depozito ve Teminatlar
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmadığı,	360. Ödenecek Vergi ve Fonlar
Proje repo hesabının faiz gelirlerinin işletmelerce muhasebe kayıtlarına alınmaması,	360. Ödenecek Vergi ve Fonlar 370. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
Proje Repo hesabında biriken faizin ajansa iadesine ilişkin muhasebe kaydı yapılmaması,	360. Ödenecek Vergi ve Fonlar 370. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
Bankalar hesabına alacak kalanı verecek şekilde kayıt yapılması,	320. Satıcılar

5.6.2.6.Özkaynaklara İlişkin Yanlış Kayıtlar

Özkaynaklar hesap grubuna ait hesaplarla ilgili muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde özkaynaklar hesap gurubunda etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Özkaynaklar Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmadığı,	590. Dönem Net Karı
Proje repo hesabının faiz gelirlerinin işletmelerce muhasebe kayıtlarına alınmaması,	590. Dönem Net Karı
Proje Repo hesabında biriken faizin ajansa iadesine ilişkin muhasebe kaydı yapılmaması,	590. Dönem Net Karı
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	590. Dönem Net Karı
Proje repo hesabından proje vadesiz hesabına yapılan aktarımların ajans desteği şeklinde muhasebeleştirilmesi	590. Dönem Net Karı
Ajans desteği ile alınan makine ve ekipman için dönem sonunda Ajans destek tutarı kadar amortisman ayrılması,	590. Dönem Net Karı

5.6.2.7. Gelir Tablosu Hesaplarına İlişkin Yanlış Kayıtlar

Gelir Tablosu hesaplarına ait hesaplarla ilgili muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde gelir tablosu hesaplarında etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-10’da gösterilmiştir.

Tablo 10. Gelir Tablosu Hesaplarına İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
Ajans desteklerinin 602 Diğer Gelirler hesabı yerine 649 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabında izlenmesi,	602. Diğer Gelirler 649. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri/ 661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri 690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı
Proje repo hesabında biriken faizin ajansa iadesine ilişkin muhasebe kaydı yapılmaması,	689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı
Proje repo hesabının faiz gelirlerinin işletmelerce muhasebe kayıtlarına alınmaması,	642. Faiz Gelirleri 690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı
Ajans desteği ile alınan makine ve ekipman için dönem sonunda Ajans destek tutarı kadar amortisman ayrılması,	690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin gider	632. Genel Yönetim Giderleri

olarak muhasebe kayıtlarına alınmadığı,	690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesi kapsamında işletme adına tahakkuk eden desteğin gelir tahakkuku hesaplarına kaydedilmemesi,	602. Diğer Gelirler
Proje repo hesabından proje vadesiz hesabına yapılan aktarımların ajans desteği şeklinde muhasebeleştirilmesi	602. Diğer Gelirler 690. Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 692. Dönem Net Karı veya Zararı

5.6.2.8. Maliyet Hesaplarına İlişkin Yanlış Kayıtlar

Maliyet Hesapları hesap grubuna ait hesaplarla ilgili muhasebe kaydı yapılması gerekirken yapılmayan kayıtlar ile hatalı kayıt yapılan işlemler ve bu işlemler neticesinde maliyet hesapları hesap gurubunda etkilenen hesap kodları aşağıda Tablo-11’de gösterilmiştir.

Tablo 11. Maliyet Hesapları Hesap Grubuna İlişkin Hatalı Kayıtlar/Yapılmayan Muhasebe Kayıtları

Yapılan Hatalı Kayıt/Yapılmayan Muhasebe Kaydı	Hatalı çalıştırılan veya hiç çalıştırılmayan Hesap Kodu ve Adı
Ajans desteği ile alınan makine ve ekipman için dönem sonunda Ajans destek tutarı kadar amortisman ayrılması,	730. Genel Üretim Giderleri 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
Kalkınma Ajansı ile imzalanan destek sözleşmesine ait damga vergisinin gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmadığı,	770. Genel Yönetim Giderleri 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
İşletmeler tarafından kullanılan banka kredilerinin muhasebe kayıtlarına alınmamış olması,	780. Finansman Giderleri 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

5.6.3. Hatalı Kayıtların Mükelleflere Olası Sonuçları

Yapılan hatalı kayıtlar muhakkaktır ki, bir takım sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Bu sonuçlar çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Yapılan hatalı kayıtların mükellefler (yararlanıcılar) adına olası sonuçlarından bazıları hakkında aşağıda bilgi verilmeye çalışılmıştır.

5.6.3.1. Vergi Mevzuatı Açısından Sonuçları

İşletmelerin muhasebe kayıtlarının incelenmesinde ortaya çıkan yanlışlıklar ilk olarak iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar muhasebe hataları ve muhasebe hileleridir. Esas itibari ile her iki kavramında sonucunda da, işletmenin muhasebe kayıtları kayıt ve belge düzeninde aykırı bir şekilde tutulmuş olmakla birlikte esas itibari ile bu iki kavram birbirinden ayrılmaktadır. Kısa bir tanımla,

muhasabe hataları sehven hatalı işlem yapılması, muhasabe hileleri ise kasten hatalı işlem yapılması şeklinde ifade edilebilir.

“*Vergi Usul Kanunu*”da muhasabe hatalarını değil, muhasabe hilelerinin cezalandırılmasını öngörmektedir (Gürsoy, 2009).

Yapılan hataları açıklamadan önce muhasabe hileleri ve vergi hileleri kavramlarını da kısaca açıklamak gerekirse;

Muhasabe hileleri, işletmenin kayıtlarının, belgelerinin ve/veya hesaplarının bilinçli bir şekilde başkalarını aldatma veya bir çıkar elde etmek için, fiili durumdan farklı bir biçimde düzenlenmesi, bu amaca yönelik olarak tahrif edilmesi veya gizlenmesi şeklinde tanımlanabilir (Alpaslan, 2009).

Vergi hileleri ise, neticesinde devletin bir vergi kaybı ortaya çıkan ve temel amacın vergi matrahını düşürmeye yönelik olduğu bilinçli bir şekilde yapılan muhasabe hatalardır (Alpaslan, 2009).

213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nun 359. maddesinin a bendinde muhasabe hilesi yapanların onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları açıkça belirtilmektedir. Ayrıca yine aynı kanunun 344. maddesi hükümlerine göre sorumlular hakkında, muhasabe hilesi nedeni ile ortaya çıkan vergi ziyanının üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m 359).

213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*”nun mükerrer 227. maddesi, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere, işletmelerin beyannamelerini imzalamaları zorunluluğu getirilmiş ve söz konusu beyannamelerdeki hatalardan dolayı da mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk yüklemiştir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961:m Mükerrer 227).

Açıklandığı üzere, işletmelerin kayıtlarındaki muhasabe hilelerinin tespit edilmesi durumunda 213 sayılı “*Vergi Usul Kanunu*” hükümlerine göre cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalmaları muhtemeldir.

5.6.3.2. İşletme İlgilileri Açısından Sonuçları

Hatalı kayıtların yukarıda da izah edildiği üzere işletmenin bilançosunu tümüyle etkilediği göz ardı edilmemelidir. Hatalı kayıtlar nedeni ile neredeyse bilançonun tüm ana başlıklarının hatalı duruma düşmesi neticesinde işletmenin bilançosu gerçeği yansıtmaktan tamamıyla uzaklaşmıştır. Bu durum ise, işletme ilgililerinin kararlarını hatalı almasına yol açmıştır.

Örneğin, ajans desteği tutarında amortisman ayrılması, işletmenin üretim giderlerini azaltıcı bir etki yaratarak işletmenin kârlılık düzeyinin yüksek olarak gözükmesine neden olmuştur.

İşletme ilgililerinin almış oldukları kararlarda onlara yol gösterici olan mali tablolardaki hatalar, bu ilgililerin kararlarını hatalı almasına yol açmasının yanı sıra işletmenin kendi kararlarını alması konusunda da yanıltıcı olmuştur.

SONUÇ

Açıklandığı üzere; ikincil mevzuatta her ne kadar kalkınma ajansı desteklerinin gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olmak üzere iki türlü muhasebeleştirilebileceği açıklanmış olsa da birincil mevzuat (Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği) hükümleri gereğince işletmeler gelir yaklaşımını kullanmak zorunda kalmaktadır.

Ajans destekleri dışında kalan birçok destek unsurunun sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesine karşın, ajans destekleri Maliye Bakanlığı'nca bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Gelir yaklaşımının ısrarla benimsenmesi ise işletmeleri söz konusu hibe desteklerini kullanma konusunda isteksizleştirmektedir. Gelir yaklaşımın yarattığı ertelenmiş vergi yükü, işletmelerin büyümesi ve gelişmesi adına verilen hibe desteğinin etkisini özellikle ilk yıl azaltmakta, işletmeler nakden elde etmedikleri ajans desteği nedeni ile yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Ayrıca ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmemesi işletme ilgililerini yanıltmakta ve mali tabloları gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırmaktadır.

Kalkınma ajanslarınca sağlanan mali desteklerin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi, bu desteklerin etki analizinin yapılması sırasında da bazı negatif etkileri beraberinde getirmektedir. Örneğin, bir işletmeye sağlanan desteğin işletmenin gelirlerine etkisi, destek öncesi işletme tarafından ödenen vergi ile destek sonrası işletme tarafından ödenen verginin karşılaştırılması yoluyla yapılabilir. Ancak gelir yaklaşımının benimsenmesi nedeni ile destek alınan yıl işletme gelirleri destek kadar artış göstermekte sonraki yıllarda destek kapsamında alınan maddi duran varlıkların amortismanı süresince bu destek giderleştirilmekte ve gerçek gelire ulaşmak da zorlaşmaktadır.

Kalkınma ajansınca yararlanıcılar için açtırılan proje özel hesabına bağlı repo hesabında değerlendirilen destek tutarlarına ilişkin faiz gelirleri proje sonunda ajansa iade edildiği veya nihai ödemededen mahsup edildiği için yararlanıcıların adına açılmış hesabın faiz getirileri yararlanıcıların muhasebe kayıtlarına yansımamaktadır. Bu durum muhasebenin temel kavramlarına aykırı olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler çeşitli gerekçelerle bu işlemi muhasebeleştirmemektedir. Buda işletmenin mali tablolarını gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırmaktadır. Kaldı ki; proje hesabı faiz gelirlerinin işletmelerce muhasebe kayıtlarına alınması durumunda ise, işletmenin elde etmemiş olduğu bir gelir nedeni ile vergi yükü doğuracaktır. Bu nedenle proje hesaplarına yapılacak ödemelerin işletmelerce harcanacağı günden önce yapılmayarak bu süre içerisinde ajans tarafından nemalandırılması, işletmeler adına açılan hesaplarda nemalandırma yapılmaması işletmelerin mali tablolarının doğruluğunun yanı sıra işletmelerin yapacağı hatalar nedeni ile karşı karşıya kalacakları mali cezaların da önüne geçecektir.

Kalkınma ajansı desteklerinin nemalandırılması sırasında hesapta oluşan faiz gelirleri yararlanıcılar tarafından muhasebeleştirilmediğinden faiz gelirden yapılan gelir vergisi kesintisinin mükellefi de belirsizleşmektedir. Bir başka değişle elde edilen faiz gelirine ilişkin ödenen vergi ne yararlanıcıların ne de kalkınma ajansının muhasebe kayıtlarında gösterilmemektedir. Ortada ödenmiş bir gelir vergisi olmasına rağmen bu vergiyi ne yararlanıcılar ne de kalkınma ajanları sahiplenmektedir.

Açıklanan ve diğer çeşitli nedenlerle kalkınma ajansları ve vergi mevzuatlarında yapılacak değişikliklerle ajanslarca sağlanan mali desteklerin işletmelerce sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine imkan tanınması hem ajans desteklerinin gerçek amacına ulaşmada verimini artıracak hem de işletmelerin muhasebe sistemlerini daha verimli hale getirecektir.

Bir diğer husus ise seşitlik bir hak olarak sunulan muhasebeleştirmede kalkınma ajanslarınca sağlanan mali desteklerin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi durumunda ise gelirin; Maliye Bakanlığı görüşlerinde yer aldığı gibi “602 Diğer Gelirler” hesabında izlenmek yerine, 1 Sıra No’lu MSUGT’nde “İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı

nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.” şeklinde açıklanan 67. Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesap grubu içerisinde izlenmesinin muhasebenin tam açıklama kavramına daha uygun düşeceği düşünülmektedir. Nihayetinde kalkınma ajanslarınca sağlanan mali destek, bir satış geliri olmadığı gibi projelerin belirli elemelerden geçmesi ve başarılı olan projelere destek verildiğinden söz konusu destek olağan değil olağan dışı bir gelir olarak yorumlanabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca firmaların muhasebe kayıtları incelendiğinde kayıtlarda birçok muhasebe hatası bulunduğu görülmektedir. Ajans desteklerinin işletmelerin üretim kapasitesini artırmaya yönelik fonksiyonunun yanında, kurulan etkin izleme sisteminin yararlanıcıların muhasebe sistemlerinin de etkin bir şekilde oluşmasına katkı sağlamasına yönelik düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Ancak daha önce de açıklandığı üzere ajans desteklerinin gelir yaklaşımı ile muhasebeleştirilmesi nedeni ile işletmeler üzerinde ilk yıl oluşan gelir vergisi baskısı hali hazırda işletmeleri ajans desteğine başvurma noktasında kararsızlaştırmaktadır. Muhasebe sistemi üzerinde kurulacak baskı işletmeleri ajans desteğinden daha da uzaklaştıracağı düşünülmektedir. Bunun yanı sıra destek ile işletme iş ve işlemlerinin kayıt altında olması amaçlanmış ise de, incelenen örneklerden de görüleceği üzere işletmeler çeşitli yöntemler ile kayıt altına alınan işlemlerini dahi gerçekçi bir şekilde muhasebe sistemlerine aktarmamaktadırlar. İşlemlerin tamamının kayıtlı olmasına rağmen etkin bir denetim mekanizması bulunmadığından işletmeler muhasebe hilelerini gerçekleştirebilmektedirler.

Kalkınma ajansı desteği ile alınan makine ve ekipman yararlanıcıya proje süresinin bitiminden itibaren 3 yıl süreyle bir yükümlülük yüklemektedir. İşletmelerin bu yükümlülüğü mali tablolarında gösterilmediği görülmektedir. Kalkınma ajansı desteklerinin ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere bağlı olduğundan işletmelerin bu durumu muhasebe kayıtlarında göstermeleri ve karşılık ayırmaları muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğidir. İşletmelerin destek sözleşmesinden doğan sorumlulukları nedeni ile bu dezavantajlı sözleşmeleri muhasebe kayıtlarında göstermeleri hem işletmelerin daha gerçekçi mali tablolar

sunmalarını ve kurumsallaşmalarını hem de ajans desteğinden kaynaklanan ve gelecek dönemlerde de devam eden sorumluluğun mali tablolara yansıtılmasını sağlanmış olacaktır.

Kalkınma ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesinde Maliye Bakanlığı'nca gelir yaklaşımının benimsenmesi ve diğer mevzuat hükümlerinde sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirme imkânı verilmesine karşın Maliye Bakanlığı'nca gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi konusunda ısrar edilmesi nedeni ile işletmeler ilk yıl doğan vergi yükümlülüğünden kurtulmak adına vergiden kaçınma/vergi kaçırma yollarına başvurmakta veya ağır vergi yükünün altında kalmaktadır. Diğer yandan gelir yaklaşımına göre yapılan muhasebe kayıtları işletmenin Brüt Satışlar Hesabı altında bulunan "602. Diğer Gelirler" hesabı altında izlenmesi mali tabloların yorumlanmasında yanıltıcı olmaktadır.

Sonuç olarak; Kalkınma Ajansı desteklerinin muhasebeleştirilmesi sırasında sermaye yaklaşımının kullanılması ajans desteklerinin etkisini artıracaktır. Diğer yandan, kalkınma ajansları tarafından desteklenen işletmelerin muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmasının sağlanması amacıyla etkin denetim mekanizmalarının kurulmasının sağlanması yerinde olacaktır.



KAYNAKÇA

(tarih yok). Ekim 27, 2015 tarihinde wowturkey.com: http://wowturkey.com/tr484/fatih_civelek_TURKIYE_IBBS_KALKINMA_AJANS_LARI_HARI.jpg adresinden alındı

(tarih yok). Aralık 06, 2015 tarihinde www.invest.gov.tr: <http://www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorguide/Pages/Incentives.aspx> adresinden alındı

(tarih yok). Nisan 11, 2016 tarihinde www.ekonomi.gov.tr: <http://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-216015> adresinden alındı

1 Sıra No'lu MSUGT. (1992, Aralık 26). *(Sayı 21447 (Mükerrer))*. T.C. Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961, Ocak 06). *(Sayı 10700)*. T.C. Resmi Gazete.

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı. (2012, Haziran 19). *(Sayı 28328)*. T.C. Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, Ocak 10). *Cilt 1(Sayı 10703-10705)*. T.C. Resmi Gazete.

28.08.2002 tarih ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. (2002, Eylül 22). *(Sayı 24884)*. T.C. Resmi Gazete.

3213 Sayılı Maden Kanunu. (1985, Haziran 15). *Cilt 24(Sayı 18785)*. T.C. Resmi Gazete.

4 Seri Nolu MSUGT. (1995, Mart 18). *(Sayı 22231)*. T.C. Resmi Gazete.

4487 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret

Borsaları Birliği Kanunu. (1999, Aralık 18). (Sayı 23910). T.C. Resmi Gazete.

5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun. (2006, Şubat 8). (Sayı 26074). T.C. Resmi Gazete.

5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun Genel Gerekçesi. (tarih yok).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, Haziran 21). (Sayı 26205). T.C. Resmi Gazete.

5749 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun. (2008, Mart 12). (Sayı 26814). T.C. Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011, Şubat 14). (Sayı 27846). T.C. Resmi Gazete.

Acar, D. ve Tetik, N. (2013). *Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Cilt 1*(Sayı 2), 147-169.

Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(2), 147-169.

Akpınar, A. (2012). Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması. Ankara.

Alpaslan, D. (2009, Nisan 04). Eylül 11, 2016 tarihinde www.muhasibetr.com: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/015/> adresinden alındı

Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulması Hakkında Karar. (2008, Kasım 22). (Sayı 27062). T.C. Resmi Gazete.

- Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulması Hakkında Karar. (2009, Temmuz 25). (Sayı 27299). T.C. Resmi Gazete.
- Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Karar. (2006, Temmuz 6). (Sayı 26220). T.C. Resmi Gazete.
- Bilici, N. (2009). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Can, E. (2003). *Avrupa Birliği Bölgesel Politikaları ve Yapısal Fonlar: Uyum Sürecinde Türkiye İçin Bir Değerlendirme*. ANKARA: BRC Matbaacılık.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kurumsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093.
- Çabul, A. (2009). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri* (4. b.). içinde Bursa: Dora Yayınları.
- Çanga, E. (2010). Kalkınma Ajansları. *Kamu Yönetimi Çalışmaları Kamu Yönetimi ve Reform*, 229-259. Ankara.
- Çırpan, E. (2010). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması*. İstanbul.
- Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2006). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ergun, T. (1993, Mart). Bölgelerarası Dengesizliklerin Giderilmesinde Bölgesel Örgütlenmenin Önemi: "Tennessee Valley Authority". *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 26(Sayı 1), 71-82.
- Göğüş, E. H. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 13-30.
- Gürsoy, H. (2009). Muhasebe Hileleri. *Yaklaşım Dergisi*(203).

Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Klavuzu. (2009). Ankara: Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü.

Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği. (2008, Kasım 08). (Sayı 27048). T.C. Resmi Gazete.

Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler İçin Proje Uygulama Rehberi. (2009). Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü.

Kalkınma Ajansları Yatırım Destek Ofisleri Yönetmeliği. (2014, Ağustos 27). (Sayı 29101). T.C. Resmi Gazete.

Kalkınma Bakanlığı. (2013). *Kalkınma İçin Analiz Kalkınma Ajansları 2012 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü.

Kamu Gözetimi Kurumu www.kgk.gov.tr. (2014). Ağustos 16, 2014 tarihinde www.kgk.gov.tr: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-210-vizyon---misyon.html adresinden alındı

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011, Kasım 2). (Sayı 28103). T.C. Resmi Gazete.

Kavak, A. (2008). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu* (41-64). Antalya: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Kavruk, H. (2009). Türk Kamu Yönetiminde Bağımsız İdari Otoriteler ve Ajanslar. *VII.Kamu Yönetimi Forumu; Küreselleşme Karşısında Kamu Yönetimi*, (119-142). Kahramanmaraş.

- Kaya, G. (2013). Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri. İstanbul.
- Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(2), 343-364.
- Kılıç, M. (2009). Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi: Halka Açık Şirketler İçin Talepsiz Kurumsal Yönetim Derecelendirme Model Önerisi. Eskişehir.
- Leblebici, F. (2002, Aralık). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyetleri ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi. (2663). Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.
- Maşrap, D. (2008). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu* (131-162). Antalya: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Özer, M. (2012). Türkiye'de Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Sosyal Ekonomik İşlevleri. *Kamu-İş Sendikası Dergisi*, Cilt 12(Sayı 2), 37-74.
- Özer, M. (2012). Türkiye'de Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Sosyal Ekonomik İşlevleri. *Kamu-İş*, 12(2), 37-74.
- Özkan, A. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(Sayı 32), 97-112.
- Öztürk, B. (2013, Kasım). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi. İstanbul.
- Özulucan, A. (2008). *Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve*

Muhasebeleştirilmesi. Nisan 30, 2016 tarihinde dergipark.ulakbim.gov.tr:5000084476/5000078567 adresinden alındı

Paçacı, S. (2011, Haziran). Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Sakarya.

Pirtini, A. (2006, Aralık 14). *Ertelenmiş Vergi Nedir*. Ekim 9, 2014 tarihinde www.alomaliye.com:
http://www.alomaliye.com/aralik_06/ali_pirtini_ertelenmis.htm adresinden alındı

Sevilengül, O. (2001). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Şensoy, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Tekin, A. (2006, Aralık). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(Sayı 16), 301-316.

Tekşen, Ö. (2010a). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15*(Sayı 2), 297-317.

Tekşen, Ö. (2010b). TMS20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 29*(Sayı 2), 431-453.

TMS Yorum 10-Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar. (2007, Mart 9). T.C. Resmi Gazete.

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu. (2005, Ocak 16). (Sayı 25702). T.C. Resmi Gazete.

TMS-12 Gelir Vergileri. (2006, Mart 28). (Sayı 26122). T.C. Resmi Gazete.

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar. (2005, Aralık 31). (Sayı 26040). T.C. Resmi Gazete.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. (2005, Kasım 1). (Sayı 25983). T.C. Resmi Gazete.

TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü. (2006, Mart 18). (Sayı 26112). T.C. Resmi Gazete.

TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. (2006, Şubat 15). (Sayı 26081). T.C. Resmi Gazete.

Türk Dil Kurumu www.tdk.gov.tr. (tarih yok). Kasım 2016, 02 tarihinde Türk Dil Kurumu:

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.581a3ab43c9b22.78278600 adresinden alındı

Ulusan, H. (2009). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 22(Sayı 2), 415-433.

Usta, H. (2007). *Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Uyar, A. (2003). *Mali Çözüm Dergisi*. Mayıs 2, 2016 tarihinde İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/64MaliCozum/17->

%252064%2520ADNAN%2520UYAR%2520.doc&sa=U&ved=0ahUKEwi7ps67irzMAhXGuBoKHRr3D6kQFggEMAA&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNHgLMpJl2-fgpuJpvv6wo72n6-OLg adresinden alındı

www.iktisatsozlugu.com. (tarih yok). Kasım 02, 2016 tarihinde İktisat Sözlüğü:
<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-5296-TE%C5%9EV%C4%B0K#.WBpJqi2LTIU> adresinden alındı

Yeşilkaya, V. (2003, Ekim 15). *Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırmak Her Zaman Vergisel Avantaj Yaratır Mı?* Ekim 11, 2014 tarihinde www.alomaliye.com:
https://www.alomaliye.com/veysi_yesilkaya_amort.htm adresinden alındı

Yılmaz, Z. (1999, Kasım). Bölgesel Kalkınmanın Boyutları ve AB-Gümrük Birliği Çerçevesinde Türkiye’de Bölgesel Kalkınma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(3), 79-96.

Ek 1. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-526 sayılı özelgesi

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı:B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-526

11/10/2011

Konu:Kalkınma ajansından alınan hibe tutarının hangi hesaba kaydedileceği ve hangi dönemin geliri sayılacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Kalkınma Ajansının projenizi 2010 yılında kabul ettiğini, projenizin başlama tarihinin 07.07.2010 ve bitiş tarihinin 07.02.2011 olduğu, 2010 yılında ... Kalkınma Ajansından 320.000-TL hibe geldiği ve 108.000-TL' nin de Yeminli Mali Müşavir Raporu düzenlendikten sonra verileceği belirterek, 2010 yılında gelen ve 2011 yılında gelecek olan hibe tutarlarının hangi dönemde ve hangi hesapta muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır..." hükmü yer almış olup, aynı kanunun 39 uncu maddesinde ise, "İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hâsılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder..." hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesi, gelir veya giderin tahsil edildikleri ve ödendikleri döneme bakılmaksızın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olmasını ifade eder. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

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 v.b. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Kalkınma Ajansından sağlanan hibelerin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği dönemin geliri kabul edilerek kurum kazancına dahil edilmesi ve söz konusu hibe tutarının "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Ek 2. Van Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 21.04.2014 tarih ve 60757842-GVK 94-8 sayılı özeldesi

T.C.
VAN VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı:60757842-GVK 94-8
Konu: Kalkınma Ajansı Hibeleri

21/04/2014

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kalkınma Ajanslarının gerçek veya tüzel kişilere sağladığı hibelerin Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile söz konusu hibelerin hangi hesaba kayıt edileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddede;

"Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."

hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (10.2.9.2.4.) numaralı bölümünde, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dâhil edilecektir hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

"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 hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi sadece Avrupa Birliğinden sağlanan hibelerini kapsamakta olup söz konusu madde hükmünün Kalkınma Ajanslarının gerçek veya tüzel kişilere sağladığı yatırım destekleyici hibelere uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kalkınma Ajansları tarafından hibe edilen para ve karşılıksız yardımların "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK 3. ABC* San. ve Tic. Ltd. Şti. 01.01.2012-04.10.2012 Tarihleri Arası Mizan

HESAP KODU	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK	BAK. BORÇ	BAK. ALACAK
1	DÖNEN VARLIKLAR	17.948.236,39	10.775.050,72	7.173.185,67	
10	HAZIR DEĞERLER	5.264.565,73	5.253.350,35	11.215,38	
100	KASA	4.912.834,94	4.911.922,85	912,09	
102	BANKALAR	351.730,79	341.427,50	10.303,29	
102.01	ZİRAAT BANKASI	10.300,00		10.300,00	
102.02	GARANTİ BANKASI	60.858,79	60.855,50	3,29	
102.04	HALK BANKASI	280.572,00	280.572,00		
102.04.00	KUZKA HİBE BEDELİ***	280.572,00	280.572,00		
12	TİCARİ ALACAKLAR	5.751.087,05	4.702.260,33	1.048.826,72	
120	ALICILAR	5.751.087,05	4.702.260,33	1.048.826,72	
120.01	1. MÜŞTERİ*	7.618,18	7.618,18		
120.A.002	A.002*	34.300,00	30.300,00	4.000,00	
120.A.01	A.01*	14.206,54	13.000,00	1.206,54	
120.A.02	A.02*	28.365,23	23.000,00	5.365,23	
120.A.03	A.03*	11.067,22	7.500,00	3.567,22	
120.A.05	A.05*	5.468,23	4.500,00	968,23	
120.A.06	A.06*	6.196,21	5.000,00	1.196,21	
120.A.09	A.09*	1.838,65	1.838,65		
120.A.20	A.20*	16.335,60	15.000,00	1.335,60	
120.A.22	A.22*	629,31		629,31	
120.A.23	A.23*	10.531,50	9.500,00	1.031,50	
120.A.4	A.4*	438,88		438,88	
120.A.5	A.5*	499,14		499,14	
120.A.6	A.6*	2.265,60	2.265,60		
120.A.8	A.8*	3.469,20		3.469,20	
120.A.9	A.9*	3.491,26		3.491,26	
120.B.01	B.01*	30.647,25	25.000,00	5.647,25	
120.B.05	B.05*	112.498,16	109.632,67	2.865,49	
120.B.06	B.06*	1.550,37	1.550,37		
120.B.07	B.07*	169,92		169,92	
120.B.11	B.11*	6.466,99		6.466,99	
120.B.12	B.12*	3.660,99		3.660,99	
120.B.13	B.13*	1.404,20		1.404,20	
120.B.14	B.14*	560,50		560,50	
120.C.03	C.03*	2.775,07		2.775,07	
120.Ç.02	Ç.02*	15.629,60	15.629,60		
120.Ç.05	Ç.05*	2.352,81		2.352,81	
120.Ç.06	Ç.06*	88.433,83	44.000,00	44.433,83	
120.Ç.07	Ç.07*	36.510,79		36.510,79	
120.Ç.09	Ç.09*	2.122,23	2.122,23		

120.D.01	D.01*	4.611,56	4.611,56	
120.D.05	D.05*	32.302,39	32.302,39	
120.D.06	D.06*	10.190,13	10.190,13	
120.D.09	D.09*	972,62	972,62	
120.D.10	D.10*	4.978,72	4.978,72	
120.E.01	E.01*	9.352,68	7.500,00	1.852,68
120.E.02	E.02*	1.905.912,80	1.883.000,00	22.912,80
120.E.03	E.03*	1.094,21	1.094,21	
120.E.06	E.06*	610,98	610,98	
120.E.08	E.08*	77.653,51	77.653,51	
120.E.10	E.10*	4.138,26	4.138,26	
120.E.11	E.11*	2.040,17	2.040,17	
120.F.03	F.03*	559,60	559,60	
120.F.04	F.04*	984,47	984,47	
120.F.05	F.05*	7.852,15	7.000,00	852,15
120.F.06	F.06*	955,80	955,80	
120.G.01	G.01*	54.812,65	54.000,00	812,65
120.G.02	G.02*	1.746,40	1.746,40	
120.G.03	G.03*	2.404,25	2.404,25	
120.G.04	G.04*	23.745,16	23.000,00	745,16
120.H.01	H.01*	20.217,03	20.217,03	
120.H.03	H.03*	68.655,78	65.000,00	3.655,78
120.H.04	H.04*	44.768,04		44.768,04
120.H.05	H.05*	2.501,76	2.501,76	
120.H.06	H.06*	1.893,90		1.893,90
120.H.08	H.08*	14.860,59	14.000,00	860,59
120.H.10	H.10*	36.712,10	36.000,00	712,10
120.H.11	H.11*	207,90	207,90	
120.H.12	H.12*	6.869,70		6.869,70
120.H.13	H.13*	2.553,92		2.553,92
120.I.01	I.01*	4.356,56	4.356,56	
120.I.01	I.01*	37.943,16	37.943,16	
120.I.02	I.02*	15.496,77	15.496,77	
120.I.03	I.03*	4.724,72	4.724,72	
120.I.09	I.09*	15.694,00	15.694,00	
120.J.01	J.01*	9.460,06		9.460,06
120.K.00	KREDİ KARTI	60.858,79	60.858,79	
120.K.02	K.02*	41.549,30	35.000,00	6.549,30
120.K.03	K.03*	237.584,37	202.000,00	35.584,37
120.K.08	K.08*	43.415,85	30.000,00	13.415,85
120.K.11	K.11*	4.163,04	4.163,04	
120.K.14	K.14*	21.079,21		21.079,21
120.K.15	K.15*	584.971,86	523.000,00	61.971,86
120.K.16	K.16*	2.031,56		2.031,56

120.K.17	K.17	7.773,98		7.773,98
120.K.18	K.18*	1.665,00	1.665,00	
120.L.01	L.01*	16,99	16,99	
120.M.01	M.01*	23.400,93	23.400,93	
120.M.04	M.04*	25.358,60		25.358,60
120.M.06	M.06*	27.243,09	27.000,00	243,09
120.M.07	M.07*	488,52	488,52	
120.M.08	M.08*	1.131,92		1.131,92
120.M.09	M.09*	31.748,43	22.000,00	9.748,43
120.M.12	M.12*	30.700,67	30.700,67	
120.M.14	M.14*	705,46		705,46
120.M.16	M.16*	7.295,33		7.295,33
120.M.18	M.18*	122.073,71	73.000,00	49.073,71
120.M.19	M.19*	5.197,32		5.197,32
120.M.23	M.23*	19.467,92		19.467,92
120.M.24	M.24*	4.572,80		4.572,80
120.M.25	MİLLİ EĞİTİM MÜD	40.120,00	21.208,36	18.911,64
120.M.26	M.26*	2.390,33		2.390,33
120.M.27	M.27*	7.346,86		7.346,86
120.M.28	M.28*	4.275,02		4.275,02
120.N.05	N.05*	948,21	948,21	
120.N.07	N.07*	733,49	733,49	
120.O.02	O.02*	34.136,56	30.000,00	4.136,56
120.O.03	O.03*	3.923,51		3.923,51
120.Ö.01	Ö.01*	52.253,13	45.000,00	7.253,13
120.Ö.04	Ö.04*	4.275,38		4.275,38
120.Ö.06	Ö.06*	90.152,82	50.000,00	40.152,82
120.Ö.07	Ö.07*	8.346,35	8.346,35	
120.Ö.08	Ö.08*	16.015,63		16.015,63
120.Ö.09	Ö.09*	16.242,28		16.242,28
120.P.01	P.01*	1.596,90	1.596,90	
120.P.02	P.02*	3.568,96	3.000,00	568,96
120.P.03	P.03*	30.016,80	30.016,80	
120.P.05	P.05*	129.583,02	75.000,00	54.583,02
120.P.06	P.06*	6.967,81		6.967,81
120.P.08	P.08*	2.302,85	2.302,85	
120.P.09	P.09*	1.416,00	1.416,00	
120.R.01	R.01*	1.180,00	1.180,00	
120.S.02	S.02*	3.917,95	3.917,95	
120.S.03	S.03*	27.572,95		27.572,95
120.S.04	S.04*	212,40	212,40	
120.S.05	S.05*	7.712,26	7.712,26	
120.S.06	S.06*	363,44	363,44	
120.S.08	S.08*	186.921,48	111.000,00	75.921,48

120.S.09	S.09*	80.740,68	80.740,68		
120.S.10	S.10*	2.270,36	2.270,36		
120.S.12	S.12*	46.453,20		46.453,20	
120.Ş.02	Ş.02*	20.268,43	20.268,43		
120.Ş.01	Ş.01*	7.751,05	7.000,00	751,05	
120.Ş.03	Ş.03*	11.328,00	5.000,00	6.328,00	
120.Ş.04	Ş.04*	23.577,82		23.577,82	
120.T.03	T.03*	3.422,00	3.422,00		
120.T.05	T.05*	66.840,81	66.840,81		
120.T.07	T.07*	4.879,66	4.879,66		
120.T.09	T.09*	170.609,17	124.000,00	46.609,17	
120.T.10	T.10*	10.752,87		10.752,87	
120.T.11	T.11*	53.996,80	53.000,00	996,80	
120.T.12	T.12*	73.754,57		73.754,57	
120.T.13	T.13*	177,00		177,00	
120.U.01	U.01*	410,68		410,68	
120.Ü.01	Ü.01*	979,41		979,41	
120.Ü.03	Ü.03*	7.923,19		7.923,19	
120.Ü.04	Ü.04*	16.754,86		16.754,86	
120.Y.01	Y.01*	9.247,17	9.247,17		
120.Y.02	Y.02*	11.774,81	11.000,00	774,81	
120.Y.05	Y.05*	104.633,95	104.000,00	633,95	
120.Y.06	Y.06*	34.327,24	34.000,00	327,24	
120.Y.07	Y.07*	16.427,01		16.427,01	
120.Y.09	Y.09*	7.751,55	7.000,00	751,55	
120.Y.11	Y.11*	89.709,76	89.000,00	709,76	
13	DİĞER ALACAKLAR	956,15		956,15	
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	956,15		956,15	
136.01	KDV ALACAĞI	956,15		956,15	
15	STOKLAR	5.876.639,71		5.876.639,71	
150	İLK MADDE VE MALZEME	1.716.789,05		1.716.789,05	
150.01	İLK MADDE VE MALZEME	1.716.789,05		1.716.789,05	
153	TİCARİ MALLAR	4.159.850,66		4.159.850,66	
153.01	TAVUK VE TAVUK ÜRÜNLERİ	2.016.331,38		2.016.331,38	
153.02	KÖMÜR	721.333,88		721.333,88	
153.03	TÜP	1.414.627,54		1.414.627,54	
153.04	MUHTELİF DİĞER ALIŞLAR	7.557,86		7.557,86	
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	1.054.987,75	819.440,04	235.547,71	
190	DEVREDEN KDV	430.308,89	195.128,52	235.180,37	
191	İNDİRİLECEK KDV	624.678,86	624.311,52	367,34	
190.01	İND KDV	624.678,86	624.311,52	367,34	
2	DURAN VARLIKLAR	1.637.820,34	258.595,26	1.379.225,08	258.595,26
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.231.870,17	258.595,26	973.274,91	258.595,26
254	TAŞITLAR	245.015,34		245.015,34	

254.01	TAŞITLAR	95.762,71		95.762,71
254.0106	DOBLO COMBİ	20.015,34		20.015,34
254.0107	(XXX PLAKALI)* BMW JEEP	59.322,03		59.322,03
254.08	YYYY PLAKA*	69.915,26		69.915,26
255	DEMİRBAŞLAR	350.744,03		350.744,03
255.01	DEMİRBAŞLAR	85.938,08		85.938,08
255.03	OLUKLU MUKAVVA MAKİNASI	246.476,99		246.476,99
255.04	KLİMA	805,00		805,00
255.05	RAF	10.741,00		10.741,00
255.06	NOKİA E 6	850,76		850,76
255.08	KOMPLE DİKİŞ KAFASI**	5.932,20		5.932,20
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		258.595,26	258.595,26
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR***	636.110,80		636.110,80
258.01	KUZKA MALİ DESTEK PROJESİ***	636.110,80		636.110,80
258.01.01	3 NOKTA KUTU YAPIŞTIRMA MAKİNASI***	75.000,00		75.000,00
258.01.02	TAM OTOMATİK SIVAMA MAKİNASI***	112.430,80		112.430,80
258.01.03	YARI OTOMATİK KESİM MAKİNASI***	225.000,00		225.000,00
258.01.04	MANUEL SELEFON MAKİNASI***	18.000,00		18.000,00
258.01.05	YARI OTOMATİK ÇEMBERLEME MAKİNASI***	10.800,00		10.800,00
258.01.06	GIYOTİN MAKİNASI***	66.600,00		66.600,00
258.01.07	ÇİFT KAFA KOLİ DİKİŞ MAKİNASI***	108.000,00		108.000,00
258.01.08	DİĞER MALİYETLER HİZMETLER***	8.780,00		8.780,00
258.01.09	DİĞER MALİYETLER ***	6.500,00		6.500,00
258.01.10	İDARİ MALİYETLER***	5.000,00		5.000,00
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	405.950,17		405.950,17
264	ÖZEL MALİYETLER	405.950,17		405.950,17
264.01	ÇELİK KAPI	177.161,24		177.161,24
264.02	HAZIR BETON	86.592,56		86.592,56
264.03	PROFİL SAC	33.106,42		33.106,42
264.04	PARKE-PVC DOĞRAMA	8.776,50		8.776,50
264.05	ÇELİK KONTRÜKSİYON İŞİ	93.665,00		93.665,00
264.06	İNŞAAT MALZEMESİ	4.657,00		4.657,00
264.07	PROFİLO	1.991,45		1.991,45
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.482.239,47	8.852.508,16	3.370.268,69
32	TİCARİ BORÇLAR	4.902.224,13	8.266.063,47	3.363.839,34
320	SATICILAR	4.902.224,13	8.266.063,47	3.363.839,34
320.A.01	A.01*	1.827,09	1.827,09	
320.B.01	B.01*	2.453.550,00	2.521.982,37	68.432,37
320.D.01	D.01*	5.514,61	5.514,61	
320.D.02	D.02*	242.484,00	264.483,74	21.999,74
320.D.05	D.05*	4.140,37	4.140,37	
320.D.07	D.07*	200.000,00	317.839,52	117.839,52
320.D.08	D.08*	88.500,00	88.500,00	
320.D.09	D.09*	368.493,00	638.180,34	269.687,34

320.E.01	E.01*	22.715,06	22.715,06	
320.E.04	E.04*		12.681,97	12.681,97
320.F.01	F.01*	150.000,00	201.750,26	51.750,26
320.G.01	G.01*		10.837,86	10.837,86
320.G.03	G.03*		49.185,94	49.185,94
320.İ.01	İ.01*	415.000,00	702.824,21	287.824,21
320.K.05	K.05*		157.683,93	157.683,93
320.K.06	K.06*		7.000,00	7.000,00
320.M.01	M.01*		7.406,36	7.406,36
320.M.02	M.02*		1.511.172,64	1.511.172,64
320.M.04	M.04*		654,19	654,19
320.M.05	M.05*		1.119,86	1.119,86
320.Ö.06	Ö.06*		13.139,30	13.139,30
320.P.01	P.01*	950.000,00	1.313.059,55	363.059,55
320.P.02	P.02*		5.491,13	5.491,13
320.Ş.02	Ş.02*		28.833,30	28.833,30
320.T.03	T.03*		856,80	856,80
320.T.04	T.04*		68.880,00	68.880,00
320.T.05	T.05*		1.781,80	1.781,80
320.U.03	U.03*		1.989,00	1.989,00
320.U.04	U.04*		6.078,00	6.078,00
320.Ü.01	Ü.01*		1.224,58	1.224,58
320.V.02	V.02*		18.751,38	18.751,38
320.Y.01	Y.01*		174.217,01	174.217,01
320.Y.02	Y.02*		90.719,10	90.719,10
320.Y.03	Y.03*		6.242,20	6.242,20
320.Z.01	Z.01*		7.300,00	7.300,00
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKL.	49.421,09	55.850,44	6.429,35
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.590,15	6.897,31	1.307,16
360.01	GELİR VERGİSİ	4.840,15	6.085,31	1.245,16
360.02	DAMGA VERGİSİ	750,00	812,00	62,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	43.830,94	48.953,13	5.122,19
361.01	ÖDENECEK SGK PRİMİ	40.364,96	45.261,07	4.896,11
361.02	ÖDENECEK İŞSİZLİK SGK PRİMİ	3.465,98	3.692,06	226,08
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI DÖNEM KARI VERGİ VE Dİ. YAS. YÜK.	73.208,36	73.208,36	
370	KARŞILIK	73.208,36	73.208,36	
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	457.385,89	457.385,89	
391	HESAPLANAN KDV	457.385,89	457.385,89	
391.01	%1 KDV	15.294,23	15.294,23	
391.08	%8 HESAPLANAN KDV	5.455,87	5.455,87	
391.18	%18 HESAPLANAN KDV	436.635,79	436.635,79	
5	ÖZKAYNAKLAR		889.590,79	889.590,79
50	ÖDENMİŞ SERMAYE		150.000,00	150.000,00

500	SERMAYE	150.000,00	150.000,00
500.01	ORTAK A*	150.000,00	150.000,00
57	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	739.590,79	739.590,79
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	739.590,79	739.590,79
6	GELİR TABLOSU HESAPLARI	4.513.225,98	4.513.225,98
60	BRÜT SATIŞLAR	4.146.539,04	4.146.539,04
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	4.124.455,52	4.124.455,52
600.00	A*	2.225.775,47	2.225.775,47
600.01	B* SATIŞ PRİMLERİ	715,60	715,60
600.03	KÖMÜR	90.745,35	90.745,35
600.04	İ* PRİMLERİ	829,49	829,49
600.05	%1 SATIŞLAR	1.529.410,71	1.529.410,71
600.08	%8 LİK SATIŞLAR	68.201,94	68.201,94
600.18	T*	208.776,96	208.776,96
601	YURTDIŞI SATIŞLAR	22.083,52	22.083,52
601.01	SERBEST BÖLGE SATIŞLARI	22.083,52	22.083,52
64	DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR	348.056,00	348.056,00
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR***	348.056,00	348.056,00
649.01	KUZKA HİBE BEDELİ (KARŞILANAN)***	280.572,00	280.572,00
649.02	KUZKA HİBE BEDELİ (KARŞILANACAK)***	67.484,00	67.484,00
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.630,94	18.630,94
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.630,94	18.630,94
679.01	05510 SAYILI KANUN İNDİRİMİ	265,98	265,98
679.02	85615 SAYILI KANUN İNDİRİMİ	18.364,96	18.364,96
7	MALİYET HESAPLARI	220.674,71	220.674,71
72	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	143.038,87	143.038,87
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	143.038,87	143.038,87
720.01	BRÜT ÜCRET	117.727,20	117.727,20
720.02	SGK İŞVEREN PAYI	22.957,12	22.957,12
720.03	SGK İŞV İŞSİZLİK PAYI	2.354,55	2.354,55
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	77.630,34	77.630,34
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	77.630,34	77.630,34
770.01	AKARYAKIT**	26.755,31	26.755,31
770.02	İLETİŞİM GİDERLERİ	1.705,33	1.705,33
770.03	DİĞER GİDERLER	31.533,71	31.533,71
770.04	ELEKTRİK-SU GİDERLERİ	10.442,96	10.442,96
770.05	İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ	6.515,76	6.515,76
770.05.01	BRÜT ÜCRET	5.319,00	5.319,00
770.05.02	SGK İŞVEREN PAYI	1.090,38	1.090,38
770.05.03	SGK İŞV İŞSİZLİK PAYI	106,38	106,38
770.06	NOTER GİDERİ	47,27	47,27
770.08	KİRA GİDERLERİ	630,00	630,00
78	FİNANSMAN GİDERLERİ	5,50	5,50
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	5,50	5,50

780.01	FAİZ VE KOMİSYON GİDERLERİ	5,50		5,50	
9	NAZIM HESAPLAR	89,77	89,77	89,77	89,77
	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN				
95	GİDERLER	89,77	89,77	89,77	89,77
	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN				
950	GİDERLER	89,77		89,77	
	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN				
951	GİDERLER KARŞ.		89,77		89,77
GENEL TOPLAM(Bakiyesi Alt Hesaplardan):		25.289.060,68	25.289.060,68	9.031.770,49	9.031.770,49

* İşaretli isimler firmaya ait mali bilgilerin deşifre edilmemesi amacı ile kodlanarak kullanılan bilgileri içermektedir.

** Doğrudan aktarma yapıldığından hesap isimlerindeki hatalarda düzeltmeye gidilmemiştir.

*** Kırmızı ile işaretli kalemler Kalkınma Ajansı desteği ile ilgili olarak çalıştırılan hesapları ifade etmektedir.



EK 4. ABC* İşletmesinin 2012 Yılına Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı	367.116,44
Ticari Bilanço Zararı	0,00
Kar ve İlaveler Toplamı	367.116,44
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	0,00
ZARAR	0,00
KAR	367.116,44
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İndirime Esas Tutar	367.116,44
Dönem Safi Kurum Kazancı	367.116,44
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0
Genel Orana Tabi Matrah	367.116,44
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	0,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	0,00

VERGİ BİLDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Matrahı	367.116,44
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	73.423,29

MAHSUP EDİLECEK VERGİLER

Türü	Tutarı
Geçici Vergi	73.423,29
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	73.423,29
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım	0,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	0,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Geçici Vergi	0,00
Damga Vergisi	98,45
Kazancın Tespit Yöntemi	Bilanço
Bilanço Tipi	Tek Düzen Hesap Planı (Aracı Kur.ve Halka Açık Şirk. Dahil)

EK BİLGİLER

Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	0,00
Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3)	0,00
Gelecek Yıla Devreden Toplam Ar-Ge İndirimi	0,00
GVK Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi	0,00
GVK Geçici Madde 61 e Göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası	0,00
Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası	0,00
İŞLETME HESABINDA DEFTER TUTANLARA İLİŞKİN PERFORMANS BİLGİLERİ	
Gelir	0,00
Gider	0,00
Finansman Giderleri	0,00
Amortisman Giderleri	0,00

EKLER

TEK DÜZEN HESAP PLANI AYRINTILI BİLANÇO VE AYRINTILI GELİR TABLOSU (TL)

AKTİF

Açıklama	Önceki Dönem (2011)	Cari Dönem (2012)
I. Dönen Varlıklar	2.980.437,65	5.939.972,33
A.Hazır Değerler	4.685,43	108.119,59
1.Kasa	4.685,43	600,81
3.Bankalar	0,00	107.518,78
C. Ticari Alacaklar	1.420.934,56	2.850.315,99
1.Alıcılar	1.420.934,56	2.850.315,99
D.Diğer Alacaklar	0,00	2.813,76
5.Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00	2.813,76
E.Stoklar	1.485.606,77	2.726.950,47
4.Ticari Mallar	1.485.606,77	2.726.950,47
H.Diğer Dönen Varlıklar	69.210,89	251.772,52
1.Devreden KDV	69.210,89	251.772,52
II.Duran Varlıklar	507.248,14	907.466,73
D.Maddi Duran Varlıklar	318.904,71	576.007,06
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	0,00	678.910,80
5.Taşıtlar	245.015,34	245.015,34
6.Demirbaşlar	332.484,63	444.652,84
8.Birikmiş Amortismanlar (-)	258.595,26	792.571,92

Açıklama	Önceki Dönem (2011)	Cari Dönem (2012)
E.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	188.343,43	331.459,67
5.Özel Maliyetler	188.343,43	414.324,59
7.Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00	82.864,92
AKTİF TOPLAMI	3.487.685,79	6.847.439,06

PASİF

Açıklama	Önceki Dönem (2011)	Cari Dönem (2012)
III.Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.598.095,00	5.664.155,12
A.Mali Borçlar	0,00	577.203,77
1.Banka Kredileri	0,00	577.203,77
B.Ticari Borçlar	2.519.980,50	5.063.958,76
1.Satıcılar	2.519.980,50	5.063.958,76
F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	4.906,14	22.992,59
1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	919,04	16.973,30
2.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	3.987,10	6.019,29
G.Borç ve Gider Karşılıkları	73.208,36	0,00
1.Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	73.208,36	73.423,29
2.Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer	0,00	73.423,29
V.Özkaynaklar	889.590,79	1.183.283,94
A.Ödenmiş Sermaye	150.000,00	150.000,00
1.Sermaye	150.000,00	150.000,00
D.Geçmiş Yıl Karları	446.757,33	739.590,79
1.Geçmiş Yıl Karları	446.757,33	739.590,79
F.Dönem Net Karı (Zararı)	292.833,46	293.693,15
1.Dönem Net Karı	292.833,46	293.693,15
PASİF TOPLAMI	3.487.685,79	6.847.439,06

GELİR TABLOSU

Açıklama	Önceki Dönem (2011)	Cari Dönem (2012)
A.Brüt Satışlar	5.811.162,35	6.615.617,87
1.Yurtiçi Satışlar	5.811.162,35	6.584.355,44
2.Yurtdışı Satışlar	0,00	31.262,43
B.Satış İndirimleri (-)	466,48	0,00
1.Satıştan İadeler (-)	466,48	0,00
C.Net Satışlar	5.810.695,87	6.615.617,87

Açıklama	Önceki Dönem	Cari Dönem
	(2011)	(2012)
D.Satışların Maliyeti (-)	5.305.814,92	6.380.312,15
1.Satılan Mamüller Maliyeti(-)	2.553.955,47	3.767.459,70
2.Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	2.751.859,45	2.612.852,45
Brüt Satış Karı veya Zararı	504.880,95	235.305,72
E.Faaliyet Giderleri (-)	166.898,08	239.371,20
3.Genel Yönetim Giderleri (-)	166.898,08	239.371,20
Faaliyet Karı veya Zararı	337.982,87	- 4.065,48
F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	0,00	348.056,00
10.Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	348.056,00
H.Finansman Giderleri (-)	0,00	18.611,95
1.Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00	18.611,95
Olağan Kar veya Zarar	337.982,87	325.378,57
I.Olağan Dışı Gelir ve Karlar	28.148,72	41.737,87
2.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	28.148,72	41.737,87
J.Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	89,77	0,00
3.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	89,77	0,00
Dönem Karı veya Zararı	366.041,82	367.116,44
K.Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	73.208,36	73.423,29
Dönem Net Karı veya Zararı	292.833,46	293.693,15

EK 5. DEF* İşletmesine Ait 16.11.2012 Tarihli Mizan

HESAP KODU	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK	BAK.BORÇ	BAK. ALACAK
102	BANKALAR	9.304.401,73	9.252.789,96	51.611,77	
102.01	ZİRAAT BANKASI	1.690.339,42	1.690.186,49	152,93	
102.01.00	XXXXXX* NOLU HESAP	1.690.339,42	1.690.186,49	152,93	
102.03	İNG BANK HESABI	1.430.272,38	1.429.610,98	661,40	
102.03.00	XXXXXX* NOLU HESAP	1.430.272,38	1.429.610,98	661,40	
102.05	YAPI KREDİ HS.	2.070,00	2.067,33	2,67	
102.05.00	XXXXXX* NOLU HESAP	2.070,00	2.067,33	2,67	
102.06	GARANTİ BANKASI HS.	11.018,86	11.018,86		
102.06.00	XXXXXX* NOLU HESAP	11.018,86	11.018,86		
102.07	VAKIFLAR BANKASI HS.	5.007.645,25	4.959.963,83	47.681,42	
102.07.00	VAKIFLAR BANKASI HS.	5.002.620,17	4.954.938,75	47.681,42	
102.07.01	VAKIFBANK VADELİ HS.	5.025,08	5.025,08		
102.08	KUVEYTTURK KATILIM BANKASI	211.874,31	211.688,78	185,53	
102.08.00	KUVEYTTURK HS.	211.874,31	211.688,78	185,53	
102.09	HALKBANKASI HS.	948.253,69	948.253,69		
102.09.00	HALKBANKASI XXXXX* HS.	948.253,69	948.253,69		
102.10	İŞBANKASI HS.	2.927,82		2.927,82	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.358.371,63	560.405,52	797.966,11	
258.10	XXX* ADA Y* PARSEL İNŞAATI İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	315.662,35	315.662,35		
258.10.1	ORTAK YÖNETİM GİDERLERİ	307.773,74	307.773,74		
258.10.2	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	7.888,61	7.888,61		
258.20	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	85.451,30	85.451,30		
258.20.00	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	4.109,39	4.109,39		
258.20.1	BRÜT ÜCRETLER	65.863,71	65.863,71		
258.20.2	SSK İŞVEREN HİSSESİ	14.217,28	14.217,28		
258.20.3	İŞS.SİG.İŞVEREN HİSSESİ	1.260,92	1.260,92		
258.30	YYY* ADA X* PARSEL BETON SANTRAL	155.687,19	155.687,19		
258.30.1	BRÜT ÜCRETLER	4.605,00	4.605,00		
258.30.2	SSK İŞVEREN HİSSESİ	990,09	990,09		
258.30.3	İŞS.SİG.İŞVEREN HİSSESİ	92,10	92,10		
258.30.4	BETON SANTRALİ MALZEMELERİ	150.000,00	150.000,00		
258.40	TAŞ KIRMA VE ELEME TESİSİ	797.966,11		797.966,11	
258.40.00	SWALLOW ENH	29.661,02		29.661,02	
258.40.01	SWALLOW ENH VE 1000 KVA TRAFO	148.305,09		148.305,09	
258.40.02	90 LİK KOMPLE KIRMA ELEME TESİ	620.000,00		620.000,00	
258.90	FARK HS	3.604,68	3.604,68		
260	HAKLAR	426.946,37		426.946,37	
260.00	FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI	426.946,37		426.946,37	
260.00.01	İŞ LEASİNG	155.353,63		155.353,63	
260.00.02	YAPI KREDİ LEASİNG	271.592,74		271.592,74	

262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	8,37		8,37
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		1.936.918,17	1.936.918,17
600.01	İNŞAAT MALZEME SATIŞLARI		664.155,95	664.155,95
600.01.005	MUHTELİF İNŞAAT MALZEMESİ SATI		664.155,95	664.155,95
600.02	HAZIR BETON SATIŞLARI		1.217.080,22	1.217.080,22
600.02.00	BETON SATIŞLARI		1.217.080,22	1.217.080,22
600.03	DAİRE SATIŞLARI		17.000,00	17.000,00
600.03.00	%18 LİK DAİRE SATIŞLARI		17.000,00	17.000,00
600.04	TEVKİFATLI SATIŞLAR		38.682,00	38.682,00
600.04.00	2/10 TEVKİFATLI SATIŞLAR		38.682,00	38.682,00
602	DİĞER GELİRLER		336.317,82	336.317,82
602.00	ALINAN SÜBVANSİYONLAR		289.980,82	289.980,82
602.00.01	KUZKA KAPSAMINDAKİ YARDIM		289.982,82	289.982,82
602.02	BETON POMPASI KULLANIM GELİRLE		29.925,00	29.925,00
602.03	NAKLİYE GELİRLERİ		16.412,00	16.412,00
620	SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ(-)	1.181.872,48		1.181.872,48
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	604.411,33		604.411,33
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	365.477,00		365.477,00
632.01	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	177.352,22		177.352,22
632.02	AMORTİSMAN GİDERLERİ	188.124,78		188.124,78

Ek 6. 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Resmi Gazete Tarihi:17410

Resmi Gazete Tarihi:24.03.1987

Teşvik belgeli sabit yatırımlara, ihtisas kredilerine ve gerçekleşen ihracata, 1211 sayılı Kanuna dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan karnameler uyarınca Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan T.C. Merkez Bankasınca destekleme primi ödenmektedir.

Gerçekleştirilen ihracat ve ihtisas kredileri dolayısıyla T.C. Merkez Bankasınca mükelleflere ödenen destekleme primlerinin, tahakkuk ettikleri yılda hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmesi tabii olup, bu konuda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Ancak, Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primlerinin hasılat olarak mı kaydedileceği yoksa sabit yatırımların maliyet bedelinden mi indirileceği konusunda tereddütlerin bulunduğu anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum toplamını ifade eder." hükmü yer almıştır.

Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tesbitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir.

Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri

olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır.

Ancak, isteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler.

Tahakkuk tarihi ise, söz konusu primlerin T.C. Merkez Bankasınca yatırımcı kuruluşa ödenebilir hale geldiği tarihtir.

Diğer taraftan, teşvik belgeli yatırımlar, ihtisas kredileri ve gerçekleştirilen ihracat için tahakkuk eden destekleme primlerinin üç ay içinde ödenmemesi halinde, üç aylık sürenin bitiminden itibaren T.C. Merkez Bankasınca tahakkuk ettirilen faizlerin hasılat olarak yazılacağı tabiidir.

Tebliğ olunur.



Ek 7. Danıştay 3. Dairesi'nin 1995/1711 sayılı kararı

T.C.
DANIŞTAY
Üçüncü Daire

Esas No :1994/2455
Karar No : 1995/1711

ÖZET: Vergi mükellefinin, Türkiye Kalkınma Bankası'na ödenen kaynak kullanımını destekleme primini, tahakkuk ettiği dönemde, sabit yatırımların maliyet bedelinden indirim veya doğrudan hasılat yazma konusunda seçenekleri olduğu; bu seçeneğini kullanmayan mükellef için söz konusu primin hasılat kabul edileceği hk.

İLGİLİ MEVZUAT : KVK. md. 13
KAVRAM : Kaynak Kullanımı Destekleme Primi

Temyiz İsteminde Bulunan:Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : T.....Otelcilik Turizm ve İnşaat A.Ş.
Vekili : A.....T..... Adres-ALANYA

İstem Özet : Davacı şirketin 1990 takvim yılı işlemlerinin kaynak kullanımını destekleme primi yönünden incelenmesi sonucunda belirlenen matrah farkı üzerinden adına re'sen salınan kurumlar vergisi, geçici vergi ile kesilen kaçakçılık cezalarına karşı açılan davayı; Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkartılan 176 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kaynak kullanımını destekleme priminin, tahakkuk ettiği yılda hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilebileceğinin veya gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımın maliyet bedelinden indirilebileceğinin kabul edildiği, olayda, davacı şirketin üç yıldızlı otel inşaatı nedeniyle Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. den aldığı kaynak kullanımını destekleme priminin bilançonun pasifinde Fonlar Hesabında gösterildiği, destekleme elemanınca bu primlerin dönem içinde hasılat kaydedilip gelir olarak beyan edilmediği belirtilerek geçmiş yıllar için beyan edilen zarar düşülerek bu miktar üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı, ancak otel inşaatı henüz tamamlanıp sabit kıymet veya bina hesabı adıyla aktife girmediği için amortisman sözkonusu olamayacağından ve binanın maliyet bedelinin tespitinde kaynak kullanımını destekleme priminin fiili maliyetin tespitinde maliyeti azaltıcı unsur olarak düşülmesi hususu mükellefin tercihine bağlı olduğundan alınan destekleme primleri de pasifte geçici bir hesapta takip edildiğine göre ilgili yılda doğrudan hasılat yazılmadığı gerekçesi matraha alınmasından yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden Antalya Vergi Mahkemesinin 28.10.1993 gün ve E:1993/314, K:1993/731 sayılı kararının; vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi : Şahnaz Gerek

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Yılmaz Çimen

Düşüncesi : İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1 numaralı bendinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan, Vergi Mahkemesi kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Uyuşmazlık, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. den alınan kaynak kullanımı destekleme primi konusunda 176 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde hasılat yazma veya yatırım maliyetinden düşme konusunda tanınan seçeneğe karşın, davacı şirketin 1990 yılında kullandığı primleri bilançonun pasifinde Fonlar Hesabı adın altında tutarak gelir hesaplarına yansıtması nedeniyle yapılan tarhiyatın yerinde olup olmadığına ilişkindir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkartılan 176 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, teşvik bedeli sabit yatırımlara, ihtisas kredilerine ve gerçekleşen ihracata, 1211 sayılı Kanuna dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan kararnameler uyarınca Kaynak Kullanımı Destekleme Fonundan T.C. Merkez Bankasınca destekleme priminin ödendiği, teşvik bedeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primlerinin hasılat olarak mı kaydedileceği yoksa sabit yatırımların maliyet bedelinden mi indirileceği konusunda mükelleflerce seçenek tanındığı, buna göre yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primlerin, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebileceği, bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli, indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükelleflerce, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değer için sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedileceği, aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayrılacağı ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanılacağı, ancak, isteyen mükelleflerin, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazılabileceği, tahakkuk tarihinin ise, söz konusu primlerin T.C. Merkez Bankasınca yatırımcı kuruluşa ödenebilir hale geldiği tarih olduğu belirtilmiştir.

Olayda, davacı şirketin otel inşaatının henüz tamamlanmadığı 1990 yılında 236.347.834.- lira kaynak kullanımı destekleme primi aldığı, ancak alınan primlerin şirket tarafından yukarıda anılan tebliğe göre hesaplarına intikal ettirirken tahakkuk ettiği yılda ilgili sabit yatırımın maliyet bedelinden indirilebileceği veya bu primlerin doğrudan hasılat olarak yazılması gerektiği şeklindeki seçeneklerden birinin seçilmesi gerektiği, oysa alınan primleri bilançonun pasifinde Fonlar Hesabında tutmakla şirketin bu seçeneklerden hiçbirini seçmediği, başka bir deyişle uygulamadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, 1990 yılında alınan kaynak kullanımı destekleme priminden geçmiş yıllar için beyan edilen zarar toplamının düşülmesinden sonra kalan 224.729.495.- lira üzerinden salınan vergide hukuka aykırılık bulunmadığı cihetle aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Antalya Vergi Mahkemesinin 28.10.1993 gün ve E:1993/314, K:1993/731 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13. maddesinin (j) bendi uyarınca işlemlerinin yargı harcından müstesna olması nedeniyle Vergi Dairesi Müdürlüğünden

alınamayan 121.600.- lira temyiz başvurma harcının davacıdan alınmasına, 122.000.- lira temyiz yargılama giderinin davacıdan alınarak davalı idareye verilmesine 31.5.1995 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
Yaşar Mermut	Dalova Sancar	Mehmet Bulut	İ.Tali Dinçel	Kutay Uğur



ÖZET

Avrupa’da yıllardır uygulanmakta olan Kalkınma Ajansı modeli ile Türkiye 2006 yılında çıkarılan 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun ile tanışmıştır. Kalkınma Ajanslarının görevleri arasında bölgenin potansiyelinin ve rekabet edebilirliğinin artırılması amacıyla bir takım mali destekler sağlanması da yer almaktadır. Bu desteklere ilişkin hükümler Kalkınma Ajansları mevzuatında yer bulmakta ancak muhasebe sistemleri ve vergi mevzuatında kalkınma ajansı desteklerine ilişkin hükümler yer almamaktadır. Söz konusu durum nedeni ile işletmeler, ajans desteklerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi noktasında tereddütler yaşamaktadır. Konu ile ilgili olarak kalkınma ajansları mevzuatında tanınan bazı imkânların Maliye Bakanlığı tarafından kabul görmemesi mükellefler açısından bir belirsizliği ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmada, kalkınma ajansları tarafından sağlanan mali desteklerin kâr amacı güden işletmeler tarafından muhasebeleştirilmesi konusunda mevzuat hükümleri açıklanmış, örnek işletmelerde yapılan uygulamalar ortaya konulmuş ve konu ile ilgili öneriler dile getirilmiştir.

Arşiv Kayıt Bilgileri:

Tezin Adı	: Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Mali Desteklerin İşletmelerce Muhasebeleştirilmesi
Tezin Yazarı	: Erdem TERZİOĞLU
Tezin Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Metin KILIÇ
Tezin Konumu	: Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	: 27.01.2017
Tezin Alanı	: İşletme Ana Bilim Dalı
Tezin Yeri	: KBÜSBE - KARABÜK
Anahtar Sözcükler	: Kalkınma Ajansı, Devlet Teşvikleri, Kalkınma Ajansı Desteklerinin Muhasebeleştirilmesi.

ABSTRACT

Turkey was first introduced to the Development Agency model, which has been a common practice in Europe for years, in 2006 under the Law No 5449 on Establishment, Coordination and Duties of Development Agencies. These aforementioned duties of development agencies include improving the potential and competitiveness of the region as well as providing financial support. Provisions related to financial support by development agencies are specified in the related legislation on Development Agencies, however; there are no provisions regulating accounting systems and in the legal framework of tax legislation, there are no provisions concerning financial supports by development agencies. Due to the reasons mentioned, enterprises have reservations regarding accounting and taxation process of development agency supports. The fact that some of the opportunities granted in the related development agencies legislation are not recognized by the Ministry of Finance bring up insecurity among taxpayers. In this study, legislation provisions concerning financial supports provided by development agencies to be accounted by profit-oriented enterprises are explained; model practices by enterprises and recommendations regarding the subject are presented.

ARCHIEVE Record Information:

Name of the Thesis : Accounting for Development Agencies
Provided Supports by Enterprises

Writer of the Thesis : Erdem TERZIOĞLU

Advisor of the Thesis : Ass. Prof. Metin KILIÇ

Status of the thesis : Master

Date of the Thesis : 27.01.2017

Field of the Thesis : Department of Business Administration

Place of the Thesis : Karabük University Institute of Social Sciences

Key Words : Development Agency, Government Incentives,
Accounting for Development Agency Supports.

ÖZGEÇMİŞ

Erdem TERZİOĞLU 16.04.1982 tarihinde İzmit'te doğdu. Eğitim öğretim hayatına İzmit'te başladı. İlkokul 1. Sınıf eğitimini İzmit 50. Yıl Cumhuriyet İlkokulu'nda, 2. ve 3. Sınıf Eğitimini Ankara Hazar İlkokul'unda, 4. ve 5. Sınıf ile Orta eğitimini Ankara Ali Ersoy İlköğretim Okulu'nda tamamladı. Lise eğitimini Ankara Kocatepe Mimar Kemal Lisesi (Y.D.A.)'nde tamamladı. Lisans eğitimini Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde tamamlamıştır. Eğitim hayatı süresince ve sonrasında özel sektörde birçok işletmede çeşitli pozisyonlarda görev almış olup, 2012 yılından bu yana Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı'nda sırasıyla, Büro ve Arşiv Görevlisi, Satınalma Müdürü görevlerini yürütmüş olup, halen Muhasebe Müdürü olarak görevini sürdürmektedir. Yüksek Lisans eğitimine ise 2012-2013 Akademik yılı bahar döneminde Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümünde başlamıştır.