

DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: HALKA AÇIK İMALAT İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS, ASSISTANCE AND AN
APPLICATION IN PUBLICLY TRADED MANUFACTURING ENTERPRISES



Arif AYLUCİTARHAN*



İrem ÖZCAN**



N. Gözde BİRCAN***

ÖZ

Ülke içerisinde belirli bölgelerin ve sektörlerin geliştirilmesi, işletmelerde verimliliğin ve istihdamın artırılması ile uluslararası işletmelerle rekabet edilebilmesi adına gerekli koşulların sağlanabilmesi için işletmelerin devlet teşvik ve yardımları ile desteklenmesi oldukça önemlidir. Türkiye’de devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve sağlanan faydaların raporlanmasında standardizasyonun sağlanabilmesi için TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı uygulanmaktadır. Bu bağlamda TMS 20 esas alınarak gerçekleştirilen çalışmada, devlet teşvik

ABSTRACT

It is very important to support enterprises with government grants and assistance in order to develop certain regions and sectors within the country, to increase productivity and employment in enterprises, and to provide the necessary conditions for competing with international enterprises. In Türkiye, IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standard is applied in order to provide standardization in the accounting of government grants and assistance and reporting of benefits provided. In this context, in the study carried out on the basis of IAS 20, the theoretical background of government grants and assistance is discussed

* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Eski Vergi Müfettişi, ayluctarhan@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4673-4531.

** Dr. Öğr. Üyesi, Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi İşletme (İngilizce), iremozcan@halic.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-0991-3848.

*** Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İİBF İşletme (İngilizce), g.bircan@iku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-0217-6339.

Ayluctarhan, A., Özcan, İ., Bircan, N. G. (Ekim 2023). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi: Halka Açık İmalat İşletmelerinde Bir Uygulama, *Vergi Raporu*, 289, (7-23).

ve yardımlarının teorik alt yapısı ele alınmış ve pratik uygulama açısından taslak hesap planlarına uygun muhasebeleştirme örneği sunulmuştur. 198 halka açık imalat işletmesinin 2021 yılı finansal raporları içerik analizi ile incelenmiştir. Devlet teşviki ve/veya yardımı bulunan imalat işletmelerinin finansal raporlarından elde edilen veriler tablolar halinde sunulmuş ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Öz olarak araştırma bulgularının ortaya çıkardığı nihai sonuç, araştırmaya konu işletmelerin finansal raporlarında sunulan devlet teşvik ve yardımlarına yönelik açıklamaların yeterli ve uygun olmadığıdır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Devlet Yardımları, Devlet Teşviklerinin Raporlanması, TMS 20

JEL Sınıflandırma Kodları: M41, M49

GİRİŞ

Hızla gelişen küreselleşme süreci ile birlikte ulusal ve uluslararası rekabet ortamında işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri adına bir takım maddi ve gayri maddi desteklerden faydalanması kaçınılmazdır. Sosyal ve ekonomik problemlerin ortaya çıkardığı zararları en aza indirmek, ülke içerisindeki kaynakları etkin dağılım amacıyla daha yararlı olduğu düşünülen alanlara yönlendirmek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, işsizliği azaltmak vb. gibi amaçlarla maddi destekler ve/veya hukuki kolaylıklar sağlanmaktadır. Türkiye’de bir takım bölgelere ve sektörlerle yönelik, üretilen ürün ve hizmetler kapsamında işletmeler için sürdürülmesi zor faaliyetleri teşvik amacıyla devlet tarafından destek verilmektedir. Verilen desteklerin ve gerekli raporlamanın ayrıca AB üyeliği açısından da ayrı bir önemi vardır. Nitekim AB müktesebatı gereği uyumlu rekabet yapısı, konuya ilişkin kamu idari örgütlenmesi ve uygun raporlamanın yapılması gibi şartların sağlanması gerekmektedir (İlhan, 2010, 128).

and an example of accounting in accordance with the draft chart of accounts is presented in terms of practical application. The financial reports of 198 publicly traded manufacturing enterprises in the year of 2021 were analyzed by content analysis. The data obtained from the financial reports of the manufacturing enterprises with government grants and/or assistance are presented in tables and the results are evaluated. In essence, the final conclusion of the research findings is that the explanations for government grants and assistance presented in the financial reports of the enterprises subject to the research are not sufficient and appropriate.

Keywords: Government Grants, Government Assistance, The Reporting of Government Grants, IAS 20

JEL Classification Codes: M41, M49

Ülkelerin farklı gerekçelerle geliştirdikleri ve işletmelere çeşitli amaçlarla aktardıkları devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması, işletmelerin gerçek performansının raporlanması açısından önem arz etmektedir. Sağlanan faydanın gerçeğe uygun şekilde raporlanması işletmenin farklı dönemleriyle ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır. Gerçekleşen kaynak transferinin muhasebeleştirilmesi için uygun yöntemin seçilmesi ve devlet teşviklerinden elde edilen faydanın ölçülebilmesi amacıyla TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanmaktadır.

Çalışmada öncelikle devlet teşvik ve yardımlarına yönelik kavramsal bir inceleme yapılmış ve TMS 20 kapsamında muhasebeleştirme yöntemleri ele alınmıştır. Bu bağlamda gelir ve sermaye yaklaşımı açıklanarak, iki yaklaşım arasındaki tercih kriterleri ortaya konulmuştur. Varlık ve gelire ilişkin teşviklerin geri ödenme süreçleri ayrı başlıklar halinde ele alınmış ve gelir yaklaşımı kapsamında tahakkuk esası ile karşılaştırma

prensibi açıklanmıştır. Çalışma kapsamına alınan işletmelerdeki teşvik türünün çoğunlukla marka ve patent desteği şeklinde olması nedeniyle taslak hesap planlarına uygun bir muhasebeleştirme örneği sunulmuştur. Literatür taramasının ardından halka açık imalat işletmelerinin 2021 yılı finansal raporları üzerinden içerik analizi uygulanmış ve elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

1- TANIMLAR VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Teşvik kavramı, ekonomik faaliyetlerden bazılarının gelişimine katkıda bulunmak üzere devlet tarafından sunulan maddi destek ve/veya gayri maddi destek ile yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır (Bıyık ve Kıratlı, 2001). TMS 20, temel olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve dipnot açıklamalarının yapılmasının yanı sıra daha geniş bir kavram olan devlet yardımları ile ilgili diğer kalemlere dair açıklamaları da konu alır. Dolayısıyla konuya ilişkin olarak ilk önce “devlet yardımları” ve “devlet teşvikleri” kavramlarının açıklanmasına ihtiyaç vardır.

Standart metninin dışında, devlet teşvikleri ve yardımları kavramlarının birbirlerinin yerine kullanılabildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra teşvik kelimesi, örneğin Türkiye’de devlet teşvik mevzuatı çerçevesinde, kaynak transferinden daha geniş olarak, her tür devlet desteğini içerecek şekilde tanımlanmaktadır (Karataş ve Tetik, 2018, 4). Diğer taraftan standart metni esas alındığında öncelikle devlet yardımı, işletmeye ve işletme gruplarına ekonomik fayda sağlamak amacı ile gerçekleştirilen devlet faaliyetleri olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler altyapı sağlama ve rakiplere ticari kısıtlamalar getiren dolaylı faydalar değil, belirli koşulları yerine getiren işletmelere sağlanan direkt faydalardır. Buna göre devlet teşvikleri, işletmeye kaynak transferi şeklinde yansıyan devlet yardımlarıdır. Dolayısıyla devlet teşvikleri, işletmelere kaynak transferi

şeklinde fayda sağlayan özel biçimdeki devlet yardımları olarak tanımlanmıştır. Burada da yine işletmelerin faaliyet alanları ile ilgili bazı koşulların geçmişte sağlanmış ya da gelecekte sağlanacak olma şartı mevcuttur. Ancak buradaki temel husus, bu teşviklere bir değerin atfedilmiş olması gereğidir. Nitekim bir değer atfedilmeyen normal ticari nitelikteki işlemler, bu kapsamda dikkate alınmaz.

Standartta devlet teşvikleri için destek, sübvansiyon veya prim gibi isimlerin de kullanıldığı görülmüştür. Bu bağlamda devlet tarafından işletmeye sağlanan vergisel faydaların kapsam dışı olduğu da belirtilmelidir. Nitekim vergilendirmeye ilişkin olarak, vergi matrahına (vergisel kâr, zarar dahil) etki eden faydalar, vergi borçlarına yönelik veya bunlara bağlı belirlenen hususlar standart kapsamına alınmamıştır. Standartta gelir üzerinden hesaplanan vergilerde (gelir vergisi, kurumlar vergisi vb. gibi.) vergi istisnaları, yatırım teşvikine yönelik vergi indirimleri, indirimli vergi oranları da örnek olarak gösterilmiş ve bu konuların standart kapsamında olmadığı açıkça belirtilmiştir. Buna ek olarak devletin işletmeye iştirak etmesi, tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ve fiyat değişimi vb. gibi ek bilgilerin değişimi durumlarının da standart kapsamında olmadığı açıkça ifade edilmiştir (TMS 20, par. 2).

2- TMS 20 KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet yardımı alan bir işletmenin, yardım kapsamında kaynak transferi gerçekleşmiş olması halinde söz konusu transferin nasıl muhasebeleştirileceği yönünde uygun bir yöntemin kullanılması gerekmektedir. Aynı zamanda işletmeden, finansal tablolarının önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin tabloları ile karşılaştırılabilmesi için ilgili raporlama döneminde veya dönemlerinde söz konusu yardımdan ne kadar fayda sağladığını açıkça belirtmesi beklenmektedir.

İşletmeler, önemli ölçüde faydalanan devlet yardımlarına ilişkin finansal tablo dipnotlarında devlet yardımının türünü, kapsamını ve süresini açıklarlar. Devlet teşvikleri ise işletmenin gerekli şartları sağlaması ve teşviklerin elde edilmesine yönelik makul bir güvencenin oluşması durumunda finansal tablolara yansıtılmaktadır. Burada iki kural eşit öneme sahiptir. Teşvikin fiilen elde edilmiş olması teşvike ilişkin şartların yerine getirilmiş olduğu ya da getirilecek olduğu anlamına gelmez (Epstein ve Mirza, 2003, 847). Gerçeğe uygun değerle izlenenler dâhil tüm devlet teşvikleri için söz konusu makul güvence sağlanmadan devlet teşviki finansal tablolara yansıtılamaz.

Devlet teşvikleri, gelecek dönemlerde belirli şartların yerine getirilmesini gerektirmiyorsa doğrudan kâr veya zarar tablosunda raporlanmaktadır. Başka bir ifade ile söz konusu devlet teşvikleri koşulsuz olarak sağlanmışsa tahsil edilecek aşamaya gelindiğinde ilgili döneme gelir olarak kaydedilmektedir. İşletme tarafından gelecek dönemlerde belirli koşulların yerine getirilmesini gerekli kılan devlet teşvikleri ise ilgili koşullar sağlandığı zaman gelir olarak kaydedilmektedir. Gelir olarak muhasebeleştirilme koşulunu karşılamadan önce tahsil edilen teşvikler ise borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Maliyetleri karşılamak amacıyla alınan devlet teşvikleri, maliyetlerin giderleştiği dönemler boyunca sistematik olarak kâr veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Benzer şekilde amortismanı tabi varlıklar için edinilen teşvikler, varlığın amortismanı oranında ilgili dönemler süresince kâr veya zarar tablosunda raporlanmaktadır. Amortismanı tabi olmayan varlıklar için edinilen devlet teşvikleri ise yerine getirilmesi gereken koşullar için katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemlerde kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir.

TMS 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik iki farklı yaklaşım ortaya koymaktadır. Bu yaklaşımlar, teşvikin doğrudan sermaye ve yedeklere kaydedilmesine dayanan

sermaye yaklaşımı ve teşvikin bir veya birden fazla hesap döneminde gelir olarak kaydedilmesine dayanan gelir yaklaşımıdır (TMS 20, par. 13).

Sermaye yaklaşımına göre, devlet teşviki bir finansman aracıdır ve finanse ettiği gider kalemlerine mahsup edilmek üzere, kâr veya zarar tablosuna yansıtılmak yerine finansal durum tablosunda raporlanmalıdır. Herhangi bir geri ödeme beklenmediği için de doğrudan sermaye ve yedek akçelere alacak kaydedilmelidir. Aynı zamanda, devlet teşvikleri bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlandığı, dolayısıyla kazanılmış bir gelir olmadığı için kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmemelidir (TMS 20, par. 14).

Diğer taraftan gelir yaklaşımına göre ise devlet teşvikleri, hissedarlar dışında bir kaynaktan sağlanması nedeniyle uygun dönemlerde kâr veya zarar tablosunda raporlanmalıdır. Devlet teşvikleri çoğunlukla bir koşula bağlıdır ve işletmeler öngörülen yükümlülükleri yerine getirmek durumundadır. Bu nedenle teşvikler gelir olarak değerlendirilmeli ve teşvikin karşılaması amaçlanan ilgili maliyetlerle eşleştirilmelidir. Son olarak ödenen vergilerin işletme için gider olarak dikkate alınması karşısında devlet teşvikleri de diğer tarafta mali politika uzantıları olarak kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidirler (TMS 20, par. 15).

2.1- Gelir veya Sermaye Yaklaşımı Tercihi

Doğrudan veya dolaylı olarak sağlanan devlet teşvikleri varlık edinimine yönelik veya gelire ilişkin olabilmektedir. Duran varlık edinimi ile ilgili tek dönemde veya birden fazla dönemde alınan koşullu devlet teşvikleri, gelir yaklaşımı kapsamında “Diğer Gelirler” veya “Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelirler ve Kazançlar” hesabında raporlanabilmektedir. TFRS kapsamında duran varlık alımlarının yatırım faaliyeti olarak kabul edilmesi nedeniyle teşvikin “Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelirler ve Kazançlar” hesabında izlenmesi daha doğru olacaktır. ¹ Teşvikin birden fazla dönemde

¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak hesap Planı'nda 645-649 hesap kodları ile gösterilmektedir.

alınacak olması durumunda teşvik tutarının itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması gerekmektedir.

Sermaye yaklaşımı kapsamında duran varlık alımı, yapımı veya inşasına dayalı teşvikler finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak raporlanmakta ya da ait olduğu varlığın defter değerinden düşülerek gösterilmekte ve varlığın ömrü boyunca kâr veya zarar tablosuna aktarılmaktadır.

Devlet teşvikleri, duran varlık edinimi dışında işletmeye sermaye katkısı, çalışma (işletme) sermayesi veya girişimcilik desteği açısından tek seferde veya birden fazla dönemde doğrudan veya dolaylı olarak sağlanan nakit şeklinde de olabilmektedir. İşletmeye çalışma sermayesi olarak sağlanan devlet teşvikleri esas faaliyet olarak kabul edilmeli ve gelir yaklaşımı kapsamında doğrudan kâr veya zarar tablosunda gelir olarak kaydedilmelidir (Dinç ve Yıldırım, 2020, 372). Söz konusu gelir teşvikinin birden fazla dönemi kap-

saması halinde cari döneme ait kısmı gelir kaydedilmeli, izleyen dönemlere ait olan kısmı ise itfa edilmiş maliyetleri esas alınarak uzun vadeli olacak şekilde raporlanmalıdır.

Bazı durumlarda devlet tarafından işletmeye dolaylı olarak teşvik sağlanabilmektedir. Belirli koşulların sağlanması durumunda yurt dışından temin edilecek bir duran varlık için devlet tarafından alınmayan gümrük vergileri bu duruma örnek olarak verilebilir. Söz konusu vergiler maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve yatırım faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Dolaylı olarak sağlanan devlet teşvikleri faaliyet giderleri çerçevesinde ise esas faaliyet olarak değerlendirilmekte ve gelir yaklaşımı kapsamında devlet tarafından karşılanan faaliyet gideri esas faaliyet geliri olarak raporlanmaktadır.

Tablo 1’de varlık edinimi ve gelire ilişkin sağlanan devlet teşvikleri için tercih edilen muhasebeleştirme yaklaşımı kapsamında kullanılabilecek finansal tablo kalemleri gösterilmiştir.

Tablo 1: Muhasebeleştirmeye dair yöntemler ve uygulama şekilleri

Temel Raporlama Unsuru	Muhasebeleştirme Yaklaşımları	Sunum ve Raporlama	
Devlet Teşvikleri	Varlık Edinimine Yönelik Teşvik	Sermaye Yaklaşımı	Finansal Durum Tablosu “Ertelenmiş Gelir veya Varlıktan İndirim”
		Gelir Yaklaşımı	Kâr veya Zarar Tablosu “Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelirler ve Kazançlar”
Devlet Teşvikleri	Gelire İlişkin Teşvik	Sermaye Yaklaşımı	Finansal Durum Tablosu “Ertelenmiş Gelir”
		Gelir Yaklaşımı	Kâr veya Zarar Tablosu “Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelirler ve Kazançlar”

Tablo 1’e ek olarak, geri ödeme koşuluyla alınan ve bir kısmı geri ödeme bir kısmı hibe şeklinde alınan devlet teşvikleri de söz konusu olabilmektedir. Geri ödeme koşuluyla alınan devlet teşvikleri gelir yaklaşımı çerçevesinde yabancı kaynak

olarak izlenmektedir. Örneğin, işletme edineceği bir duran varlık için kullandığı banka kredisinin yalnızca anaparasını geri ödeyecek ve faizi devlet teşviki kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda kullanılan kredi anaparası, uzun vadeli ise

vade farkı ayrıştırılmak suretiyle, yabancı kaynak olarak raporlanacak; krediden sağlanan fayda ise TMS 20 paragraf 10A kapsamında devlet teşviki olarak raporlanacaktır (TMS 20, par. 10A). Teşvikin bir kısmının geri ödemeli bir kısmının hibe olarak sağlanması halinde, geri ödemeli alınan teşvik tutarı yabancı kaynaklarda, hibe ise doğrudan gelir olarak raporlanacaktır (Dinç ve Yıldırım, 2020, 371).

2.2- Teşviklerin Geri Ödenmesi Durumu

İşletme, gelecek dönemlerde yerine getireceğini taahhüt ettiği koşul veya koşulları yerine getiremezse ya da söz konusu koşulları teşviki elde etmek için gerekli olan zamandan önce yitirirse, alınan teşvikin geri ödenmesi gerekecektir (Onay, 2016, 43). Devlet teşviklerinin geri ödenmesi TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı kapsamında bir muhasebe tahminin düzeltilmesi olarak değerlendirilmektedir ve ilgili düzeltme ileriye yönelik olarak yapılmaktadır.

Devlet teşviklerinin geri ödenmesi, söz konusu teşvikin varlık veya gelire ilişkin olması durumlarında ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

2.3- Varlıklara İlişkin Teşvikin Geri Ödenmesi

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda iki yol izlenebilmektedir. Bunlardan ilki, söz konusu varlığın defter değerini geri ödenecek tutar kadar arttırmak; ikincisi ise ertelenmiş gelir hesabını geri ödenecek tutar kadar arttırmaktır (Onur, 2020, 37). Varlığa ilişkin teşvik hiç alınmamış olsaydı önceki dönemlerde hesaplanmış olması gereken birikmiş amortisman tutarı teşvikin geri ödendiği dönemde kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilecektir. Aynı zamanda ilgili varlığın defter değerindeki muhtemel değer düşüklüklerinin de dikkate alınması gerekmektedir (TMS 20, par. 33).

2.4- Gelire İlişkin Teşvikin Geri Ödenmesi

Gelire ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ilk olarak ertelenmiş gelir kaleminin var olup olmadığına bakılmalıdır. Ertelenmiş gelir kaleminin varlığında, teşvik olarak alınan tutar itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülmelidir. Geri ödenecek teşvik tutarının ertelenmiş gelir tutarının üzerinde olması ya da ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda ise doğrudan kâr veya zarar tablosunda gider olarak raporlanması gerekmektedir (Turan, 2019, 58).

2.5- Tahakkuk Esası ve Karşılaştırma Prensibi Uygulaması

Özellikle gelir yaklaşımı esas alındığında, TMS 20'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde temel olarak karşılaştırma prensibi ve tahakkuk esası dikkate alınmıştır. Standarda göre devlet teşvikleri, hangi maliyetlerin karşılanması planlanıyorsa o maliyetlerin karşılandığı dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır (TMS 20, par. 12). Böylelikle dönemler boyunca maliyet ve gelir karşılaştırması yapılmış olacaktır. Verilen teşvikin bir varlığa ilişkin olması halinde kullanılan yöntemlerden birisi, teşvik tutarının amortisman giderleştirilmesi yapılan dönemler boyunca sistematik şekilde ertelenmiş gelir olarak dağıtılıp muhasebeleştirilmesidir (TMS 20, par. 26).

Muhasebe kayıt sürecinde önce hasılatın tahakkuku ve muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilirken hemen ardından bu hasılatın oluşturulmasında kullanılan giderlerle hasılatın karşılaştırılması sağlanır (karşılaştırma prensibi-matching principle). Söz konusu karşılaştırma için ideal yol, giderlerle hasılat ve diğer gelirlerin sebep-sonuç ilişkisinin sağlanmasıdır. Kullanılan diğer iki yol ile ise giderlerin ilgili dönemler boyunca sistematik dağıtımı veya hemen içinde bulunulan dönemde giderleştirilmesi yöntemleridir (Kam, 1990, 283-284). Bu bağlamda devlet

teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde de karşılaştırma prensibi gereği karşılanması amaçlanan giderlerle elde edilen teşvikler eşleştirilerek ilgili dönemlerde muhasebeleştirilmiş olurlar. Diğer yandan standart düzenlemesinde devlet teşviklerinin tahsil edildiği dönemde kâr veya zararda raporlanması, tahakkuk esasına aykırılık teşkil ettiği için kabul edilmemiştir. Aynı dönemde raporlama ancak doğrudan gelir yazılması durumunda istisnai olarak kabul edilmiştir (TMS 20, par. 16).

2.6- Taslak Hesap Planı Hesaplarına Uygun Muhasebeleştirme Örneği

Türkiye'deki muhasebe uygulamasının yakın bir zamanda hali hazırda "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" şeklinde yayımlanan hesap planı kalemlerinin kullanılması suretiyle değişeceği öngörülmektedir. Aşağıda ilgili taslak hesap planı dikkate alınarak örnek bir uygulama geliştirilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde, araştırılan işletmelerin raporlarında en çok gözlemlenen teşvik türü marka ve patent desteği olduğu için aşağıda yer alan örnek bu devlet teşvikleri üzerinden geliştirilmiştir.

Hesap Planı Taslağında Yer Alan Konuya İlişkin Hesaplar

64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KÂRLAR

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

48 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

54 KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR

546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri

Muhasebeleştirmede temel olarak eşleştirme (matching) prensibi gereği, varlığın defter değerinden ya da giderden düşülmesi durumlarının dışında 382 ve 482 no.lu hesaplar kullanılarak gelecek dönemlere ilişkin ayırım yapılmaktadır. İlgili dönem boyunca söz konusu devlet teşviki 644 no.lu hesap aracılığı ile gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Vergi mevzuatının zorunluluk getirdiği hallerde ise bu yardımlar, 546 no.lu hesapta takip edilebilmektedir.

Örnek: Hakim Mobilya Ltd. Şti Turkuality programı/marka-patent desteği mevzuatı çerçevesinde gerekli patent çalışmalarını tamamlayıp patent başvurusu yapması şartlarıyla 01.12.2021 tarihinde yapılan harcamaların yarısına tekabül eden 5.000.000,00 TL tutarında devlet teşviki ödemesi almıştır. Alınan teşvik ödemesine ilişkin diğer şart ise patent temini sürecinin tamamlanmasıdır. Bahse konu sürecin tamamlanarak patentin temini 30.10.2022 tarihinde gerçekleşmiştir.

Alınan devlet yardımının ilgili banka hesabına aktarılması halinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

01.12.2021	
102 BANKALAR	5.000.000,00
102.01 VAKIFBANK	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	5.000.000,00
/	

Alınan devlet teşvikinin ilgili dönem hesabına aktarılması halinde yapılacak kayıt aşağıda gösterilmiştir;

31.12.2021		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	5.000.000,00	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI		5.000.000,00
/		

Daha sonra gerekli şartların sağlanması ve patentin temini halinde alınan devlet teşviki ilgili gelir hesabına yapılacak aktarma kaydı aşağıda gösterilmiştir;

30.10.2022		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	5.000.000,00	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		5.000.000,00
/		

3- LİTERATÜR TARAMASI

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde diğer konulara kıyasla bu konuya ilişkin olarak daha az çalışma yapıldığı görülmektedir. Yapılan çalışmaların içeriklerine bakıldığında ise Türkiye’de yapılan çalışmaların genel olarak konunun muhasebeleştirilmesini ve hipotetik örnekleri esas aldığı, yabancı çalışmaların ise genel olarak veriye dayalı araştırma ve uygulamalar ile konunun farklı yönlerini içerdikleri görülmektedir.

Karataş ve Tetik (2018) çalışmalarında, konuyu bir yandan sektörel bir yaklaşımla tarım sektöründe teşviklerin muhasebeleştirilmesi şeklinde ele alırken, diğer yandan vergilendirme ve tekdüzen hesap planı çerçevesinde teşviklerin muhasebeleştirilmesini eleştirisel bir bakış açısıyla değerlendirmişlerdir. Bu kapsamda özellikle vergisel açıdan teşviklerden sağlanan gelirlerin brüt satış kârına etki etmesi ve dönemlere dağıtılmaması eleştiriye tabi tutulmuştur.

Dinç ve Yıldırım (2020) çalışmalarında, TMS ve TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT olmak üzere üç farklı muhasebe sisteminde devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini tartışmışlardır. Çalışmanın sonucunda, her üç sistemde de devlet teşvikleri için gelir yaklaşımının kullanılması

gerektiği vurgulanmış ve sermaye yaklaşımının ise yalnızca mevzuatın yönlendirdiği durumlarda kullanılabileceği belirtilmiştir.

Zeytinoğlu’nun (2015) çalışmasında ise UMS 20 ve TMS 20 çerçevesinde yatırım teşviklerinin muhasebeleştirme yaklaşımları olan gelir ve sermaye yaklaşımları açıklanarak örnekler verilmiştir. Ayrıca çalışmada mevcut tekdüzen hesap planında yer alan ve ilgili yaklaşımları karşılayabilecek hesaplara da yer verilmiştir.

Yazıcı (2021) çalışmasında, çevresel amaçlı teşviklerin incelenmesi ve TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Çalışmada Bartın Çimento Sanayi ANONİM ŞİRKETİ’nin verileri kullanılarak örnek bir uygulama sunulmuştur.

Stadler ve Nobes (2018) tarafından yapılan çalışmada, 15 ülkeden elde edilen 559 firma verisi üzerinde yapılan analizde; temin edilen teşviklerin firmalar için büyük öneme haiz olduğu, ülkeler bazında teşviklerin sıklığının önemli farklılıklar gösterdiği ve reel sektör firmalarında muhasebeleştirme için ertelenmiş gelir ya da varlığa karşı netleştirme şeklindeki seçeneklerden birinin seçilebildiğine yönelik değerlendirmelere yer verilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre ter-

cihlerin esas olarak ülkeye göre değiştiği ifade edilmiştir. Çalışmada açıklama kalitesi olarak bilanço ile ilişkili rakamların açıklanıp açıklanmadığına bakılmış olup, birçok firmanın bu verileri açıklamadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca açıklama kalitesi oranının, ertelenmiş gelir yöntemini kullananlarda daha yüksek olduğu ve şirketlerin daha yüksek oranda devlet teşviklerinden yararlandığı ülkelerde yine açıklama kalitesinin daha iyi olduğu gözlemlenmiştir. Uluslararası farklılıkların ve yetersiz açıklamaların, uluslararası karşılaştırmalar için zararlı olduğu savunularak tercihli muhasebe politikası seçiminin standarttan çıkarılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Ferreira, Da Silva ve Dos-Santos (2018) yürüttükleri çalışmalarında, Portekiz’de yatırım teşvikleri raporlayan 124 tarım şirketinin 2009 yılı finansal bilgilerini değerlendirmişlerdir. Çalışmanın en önemli sonucu olarak, teşviklerle birlikte bahse konu şirketlerin özkaynaklarının %4,5 oranında arttığı tespit edilmiştir.

4- HALKA AÇIK İMALAT İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı, kısıtları ve metodolojisi açıklanarak elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

4.1- Araştırmanın Amacı

Devlet teşvik ve yardımları, işletmelerin ana faaliyet konularından biri olan üretim faaliyetlerini önemli ölçüde desteklemekte ve kaynak transferi yoluyla işletmelerde önemli bir ekonomik fayda yaratmaktadır. Bu nedenle işletmelerin üretim faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve geliştirebilmeleri için devlet teşvik ve yardımları önemli birer araçtır. Çalışmada yer verilen araştırma ile halka açık imalat işletmelerinin devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirme ve raporlama şekillerinin tespit edilmesi ve ilgili muhasebe standardına uygunluk açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

4.2- Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın analiz birimini, Borsa İstanbul (BIST) endeksinde işlem gören halka açık imalat işletmeleri oluşturmaktadır. Buna göre, imalat sektörü dışındaki sektörlerde faaliyet gösteren ve BIST endeksine kayıtlı olan halka açık işletmeler araştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Araştırma konusu işletmelerin “halka açık imalat işletmeleri” olarak belirlenmesinin temel sebebi, imalat işletmelerine yönelik devlet teşvik ve yardımlarının diğer sektörlerle göre daha fazla olacağının muhtemel olmasıdır. Araştırmada veri kaynağı olarak arşiv veriler kullanılmıştır. Araştırma kapsamı içerisinde 2021 yılı sonu itibarıyla BIST endeksine kayıtlı 198 adet halka açık imalat işletmesinin Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinde yayımlanmış olan 31.12.2021 tarihli yıl sonu bağımsız denetimden geçen finansal raporları incelenerek analiz edilmiştir.

Analize konu işletmelerin seçiminde sektör bilgisi dikkate alınmış ve sadece imalat sektöründe faaliyet gösteren halka açık imalat işletmeleri araştırmaya dahil edilmiştir. BIST tarafından 2021 yılında yayınlanan verilere göre imalat sektöründe faaliyet gösteren toplam 198 adet işletme bulunmaktadır. Araştırma konusu imalat işletmelerinin faaliyet konuları ise gıda- içecek- tütün sektörü, tekstil- giyim eşyası- deri sektörü, orman ürünleri-mobilya sektörü, kağıt-kağıt ürünleri basım sektörü, kimya-ilaç-petrol plastik-lastik ürünler sektörü, taş-toprağa dayalı sektör, ana metal sanayi sektörü ile metal eşya-makine-elektrikli cihazlar-ulaşım araçları sektörü olmak üzere sekiz farklı gruba ayrılmaktadır.

4.3- Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmada araştırmaya konu halka açık imalat işletmelerinin, TMS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları Standardının devlet teşvik ve yardımlarının işletmeler tarafından raporlanmasında öngörmüş olduğu muhasebeleştirme ve rapor-

lama yöntemleri ile açıklanmasına ilişkin sunmuş olduğu düzenlemeleri uygulamaya geçirme şekillerinin tespit edilmesi ve ilgili raporlama eksiklikleri ile farklılıklarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla imalat sektöründe faaliyet gösteren BIST endeksine kayıtlı 198 adet halka açık imalat işletmesinin 2021 yılına ait 31.12.2021 tarihli yıl sonu finansal tabloları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. İçerik analizi yöntemi kullanılarak işletmelerin 31.12.2021 tarihli finansal raporlarında devlet teşvik ve yardımlarının hangi isimler altında raporlandığına, raporlanan devlet teşvik ve/veya yardımlarının türlerine, sürelerine, tutarlarına, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde esas alınan yaklaşımlara ve devlet teşvik ve yardımlarına hak kazanabilmek için öngörülen koşullara iliş-

kin açıklamalar ve bilgiler incelenerek TMS 20'ye uygunluk açısından değerlendirilmiştir.

4.4- Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Yapılan içerik analizi sonucunda, 10 imalat işletmesinin 2021 yılı finansal raporlarına ulaşamamış ve 76 imalat işletmesinin 2021 yılına ait finansal raporlarında devlet teşviki ve/veya yardımının yer almadığı görülmüştür. Bu durum 2021 yılında, 198 imalat işletmesi içerisinde 112 işletmenin, başka bir ifadeyle tüm imalat işletmelerinden yaklaşık %57'sinin devlet teşviki ve/veya yardımı aldığını göstermektedir. Bu doğrultuda araştırmanın nihai kapsamını oluşturan 112 imalat işletmesinin BIST kodu ve adı Tablo 2'de, sektörel dağılımları ise Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Araştırma kapsamına alınan imalat işletmeleri

Kodu:	Şirket	Kodu	Şirket
AKCNS	Akçansa Çimento San. ve Tic. Anonim Şirketi	KRTEK	Karsu Tekstil San. ve Tic. Anonim Şirketi
ATEKS	Akın Tekstil Anonim Şirketi	KARTN	Kartonsan Karton San. ve Tic. Anonim Şirketi
AKSA	Aksa Akrilik Kimya San. Anonim Şirketi	KATMR	Katmerciler Araç Üstü Ekipman Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
ALKIM	Alkim Alkali Kimya Anonim Şirketi	KENT	Kent Gıda Maddeleri San. ve Tic. Anonim Şirketi
AEFES	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi Anonim Şirketi	KERVT	Kerevitaş Gıda San. ve Tic. Anonim Şirketi
ASUZU	Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic. Anonim Şirketi	KRVGD	Kervan Gıda San. ve Tic. Anonim Şirketi
ARCLK	Arçelik Anonim Şirketi	KLMSN	Klimasan Klima San. ve Tic. Anonim Şirketi
AVOD	A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri San. Tic. Anonim Şirketi	KLSYN	Koleksiyon Mobilya Sanayi Anonim Şirketi
BNTAS	Bantaş Bandırma Ambalaj San. Tic. Anonim Şirketi.	KNFRT	Konfrut Gıda Sanayi ve Tic. Anonim Şirketi
BANVT	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayi ANONİM ŞİRKETİ	KONKA	Konya Kağıt San. ve Tic. Anonim Şirketi

BARMA	Barem Ambalaj San. ve Tic. Anonim Şirketi	KORDS	Kordsa Teknik Tekstil Anonim Şirketi
BAYRK	Bayrak Ebt Taban San. ve Tic. Anonim Şirketi	KRSTL	Kristal Kola ve Meşrubat San. Tic. Anonim Şirketi
BFREN	Bosch Fren Sistemleri San. ve Tic. Anonim Şirketi	KUTPO	Kütahya Porselen Sanayi Anonim Şirketi
BOSSA	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T. Anonim Şirketi	KTSKR	Kütahya Şeker Fabrikası Anonim Şirketi
BURCE	Burçelik Bursa Çelik Döküm San. A.Ş.	LUKSK	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayi Anonim Şirketi
BURVA	Burçelik Vana San. ve Tic. Anonim Şirketi	MRSHL	Marshall Boya ve Vernik Sanayi Anonim Şirketi
BUCIM	Bursa Çimento Fabrikası Anonim Şirketi	MEDTR	Meditera Tıbbi Malzeme San. ve Tic. Anonim Şirketi
CCOLA	Coca Cola İçecek Anonim Şirketi	MEGAP	Mega Polietilen Köpük San. ve Tic. Anonim Şirketi
CEMTS	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi	MNDRS	Menderes Tekstil San. ve Tic. Anonim Şirketi
CUSAN	Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama Anonim Şirketi	MNDTR	Mondi Türkiye Oluklu Mukavva, Kağıt ve Ambalaj San. Anonim Şirketi
DAGI	Dagi Giyim San. ve Tic. Anonim Şirketi	NIBAS	Niğbaş Niğde Beton San. ve Ticaret Anonim Şirketi
DARDL	Dardanel Önentaş Gıda Sanayi Anonim Şirketi	OTKAR	Otokar Otomotiv ve Savunma San. Anonim Şirketi
DMSAS	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri San. Anonim Şirketi	OYAKC	Oyak Çimento Fabrikaları Anonim Şirketi
DESA	Desa Deri San. ve Tic. Anonim Şirketi	OZRDN	Özerden Plastik San. ve Tic. Anonim Şirketi
DEVA	Deva Holding Anonim Şirketi	PNLSN	Panelsan Çatı Cephe Sistemleri San. ve Tic. Anonim Şirketi
DNISI	Dinamik Isı Makina Yalıtım Malzemeleri San. ve Tic. Anonim Şirketi	PARSN	Parsan Makina Parçaları Sanayi Anonim Şirketi
DITAS	Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat ve Tek. Anonim Şirketi	PENGD	Penguen Gıda Sanayi Anonim Şirketi
DGNMO	Doğanlar Mobilya Grubu İmalat San. ve Tic. Anonim Şirketi	PETKM	Petkim Petrokimya Holding Anonim Şirketi
DOKTA	Döktaş Dökümcülük Tic. ve San. Anonim Şirketi	PETUN	Pınar Entegre Et ve Un San. Anonim Şirketi
DYOBY	Dyo Boya Fabrikaları San. ve Tic. Anonim Şirketi	PINSU	Pınar Su ve İçecek San. ve Tic. Anonim Şirketi
EGPRO	Ege Profil Tic. ve San. Anonim Şirketi	PNSUT	Pınar Süt Mamulleri San. Anonim Şirketi

EGSER	Ege Seramik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi	QUAGR	Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri San. Tic. Anonim Şirketi
EPLAS	Egeplast Ege Plastik Tic. ve San. Anonim Şirketi	ROYAL	Royal Halı, İplik, Tekstil Mobilya San. ve Tic. Anonim Şirketi
ELITE	Elite Naturel Organik Gıda San. ve Tic. Anonim Şirketi	RTALB	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç ve Makine San. Tic. Anonim Şirketi
EMKEL	Emek Elektrik Endüstrisi Anonim Şirketi	SAFKR	Safkar Ege Soğutmacılık, Klima, Soğuk Hava Tesisleri İhracat İthalat San. ve Tic. Anonim Şirketi
EMNIS	Eminiş Ambalaj Sanayi ve Tic. Anonim Şirketi	SARKY	Sarkuysan Elektrolitik Bakır San. ve Tic. Anonim Şirketi
ENSRI	Ensari Deri Gıda San. ve Tic. Anonim Şirketi	SASA	Sasa Polyester San. Anonim Şirketi
ERBOS	Erbosan Erciyas Boru San. ve Tic. Anonim Şirketi	SELVA	Selva Gıda San. Anonim Şirketi
EREGL	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T. Anonim Şirketi	SEYKM	Seyitler Kimya San. Anonim Şirketi
TEZOL	Europap Tezol Kağıt San. ve Ticaret Anonim Şirketi	SODSN	Sodaş Sodyum San. Anonim Şirketi
FADE	Fade Gıda Yat. San. Tic. A.Ş.	SKTAS	Söktaş Tekstil Sanayi ve Tic. Anonim Şirketi
FROTO	Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketi	SNPAM	Sönmez Pamuklu San. Anonim Şirketi
FRIGO	Frigo-Pak Gıda Maddeleri San. ve Tic. Anonim Şirketi	TATGD	Tat Gıda Sanayi Anonim Şirketi
GEDZA	Gediz Ambalaj San. ve Tic. Anonim Şirketi	TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası Anonim Şirketi
GENTS	Gentaş Dekoratif Yüzeyler Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi	TUKAS	Tukaş Gıda San. ve Tic. Anonim Şirketi
GEREL	Gersan Elektrik Tic. ve San. Anonim Şirketi	TMSN	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi Anonim Şirketi
GUBRF	Gübre Fabrikaları T. Anonim Şirketi	TUPRS	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri Anonim Şirketi
HATEK	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri Anonim Şirketi	TTRAK	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri Anonim Şirketi
HEKTS	Hektaş Ticaret T. Anonim Şirketi	ULUSE	Ulusoy Elektrik İmalat Taah. ve Tic. Anonim Şirketi
IHEVA	İhlas Ev Aletleri İmalat San. ve Tic. Anonim Şirketi	ULUUN	Ulusoy Un San. ve Tic. Anonim Şirketi
ISDMR	İskenderun Demir ve Çelik Anonim Şirketi	USAK	Uşak Seramik San. Anonim Şirketi
IZMDC	İzmir Demir Çelik Sanayi Anonim Şirketi	ULKER	Ülker Bisküvi San. Anonim Şirketi
JANTS	Jantsa Jant San. ve Tic. Anonim Şirketi	VANGD	Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Tic. Anonim Şirketi

KLKIM	Kalekim Kimyevi Maddeler San. ve Tic. Anonim Şirketi	VESBE	Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Tic. Anonim Şirketi
KRDMD	Kardemir Karabük Demir Çelik San. ve Tic. Anonim Şirketi	VESTL	Vestel Elektronik San. ve Tic. Anonim Şirketi
KARSN	Karsan Otomotiv San. ve Tic. Anonim Şirketi	YUNSA	Yünsa Yünlü San. ve Tic. Anonim Şirketi

Tablo 3: Araştırma kapsamına alınan işletmelerin sektörel dağılımları

Sektör	İşletme Sayısı
Sektör-1 Ana metal sanayi	12
Sektör-2 Gıda-içecek-tütün	24
Sektör-3 Kağıt-kağıt ürünleri basım	6
Sektör-4 Kimya-ilaç-petrol-lastik-plastik ürünleri	20
Sektör-5 Metal eşya-makine-elektrikli cihazlar-ulaşım araçları	22
Sektör-6 Orman ürünleri-mobilya	3
Sektör-7 Taş-toprağa dayalı	9
Sektör-8 Tekstil-giyim eşyası-deri	16

İncelenen finansal raporlar neticesinde DARDL ve FRIGO kodlu işletmelerde devlet yardımı ve FADE kodlu işletmede devlet teşviki ve yardımının raporlandığı görülmüştür. Geriye kalan 109 işletmenin ise devlet teşviki raporladıkları görülmüştür. 112 imalat işletmesinin devlet teşviki ve/veya yardımına ilişkin finansal raporlarında açıkladıkları tutarlar incelediğinde; AKCNS, BURCE, DAGI, EGPRO, ELITE, FROTO, GENTS, KRDM, KERV, KLMSN, KNFRT, KRSTL, LUKSK, MRSHL, MEGAP, MNDRS, TIRE, OYAKC, PARSN, QUAGR, SEYKM, SNPAM kodlu işletmelerin tutar bilgisine yer vermedikleri tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle, incelemeye alınan imalat işletmelerinin yaklaşık %20'sinin devlet

teşviki ve/veya yardımı almasına karşın tutara ilişkin bilgi paylaşmadığı görülmüştür.

Elde edilen bulgulara göre; ALKIM 6 yıl, BNTAS 5 yıl, KERV ve MRSHL 3 yıl, KARTN 2 yıl, GEREL ve LUKSK ise 1 yıl teşvik süresi açıklamıştır. Bu durum devlet teşviki ve/veya yardımı bulunan imalat işletmelerinin yalnızca %6'sının söz konusu teşvik ve/veya yardıma ilişkin süre bilgisi paylaştığı anlamına gelmektedir. Ayrıca 70 imalat işletmesinin devlet teşvikine yönelik sağlanması gereken koşullara ilişkin açıklama yapmadığı görülmüştür. Geri kalan 42 imalat işletmesinin teşvik koşullarına dair yaptığı açıklamalara dair özet bilgiler aşağıda Tablo 4'de sunulmuştur.

Tablo 4: Devlet teşvik koşulları

ATEKS	Ürün tasarım ve geliştirme faaliyetlerinin yürütülmesi
ALKIM	Potasyum sülfat yatırımı
AEFES	Üretim hattı yatırımları
ASUZU	AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi
ARCLK	Yatırım faaliyetlerinin yürütülmesi
AVOD	Ürün ihracatı faaliyetlerinin yürütülmesi
BNTAS	Sabit kıymet yatırımı
BANVT	Üretim miktarının artırılması
DAGI	Ticari marka geliştirme faaliyetlerinde bulunulması
DEVA	Geliştirme faaliyetlerinin yürütülmesi ve projelerinin tamamlanması
DNISI	Elastomerik Kauçuk Köpüğü Yalıtım Malzemeleri Üretim Tesisi projesinin hayata geçirilmesi
DOKTA	Organize Sanayi Bölgesi'nde bulunan fabrika binası, arazisi ve üretim tesisinin tamamlanması
DYOBY	Modernizasyon cinsi yatırımların yapılması
EGSER	Modernizasyon cinsi yatırımların yapılması
EREGL	AR-GE projelerinin yürütülmesi
TEZOL	İzmir fabrika modernizasyonu ve Mersin fabrika yatırımının tamamlanması
FROTO	Kamyon imalat tevsî yatırımları ve diğer sabit kıymet yatırımlarının tamamlanması
GEREL	Elektrik dağıtım ve kontrol parçalarının yatırımlarının tamamlanması
GUBRF	Yatırım projesinin tamamlanması
HEKTS	Pestisit (haşerat) ilacı ve diğer zirai ve kimyasal ürünlerin imalatının tamamlanması
IHEVA	Temizlik robotu ar-ge projesinin yürütülmesi
KLKIM	Yatırım belgelerinde yer alan modernizasyon ve tevsî yatırımların gerçekleştirilmesi
KARSN	Yatırım belgelerinde yer alan yatırımların gerçekleştirilmesi
KARTN	Yatırımların gerçekleştirilmesi
KATMR	Yatırımların gerçekleşmesi
KENT	Yatırımların gerçekleşmesi
KERVT	Yatırımın gerçekleşmesi
KLSYN	Öngörülen harcamaların tamamlanması
KNFRT	İhracatın gerçekleşmesi ve yatırımın tamamlanması
KORDS	Yatırım işlemlerinin gerçekleşmesi
KRSTL	Yatırım işlemlerinin gerçekleşmesi
LUKSK	Makine ekipman yatırımlarının tamamlanması
MRSHL	Solvent bazlı boya üretiminin tamamlanması
TIRE	Karaman, Tire Kutu ve İzmit fabrikaları için gerekli işlemlerin tamamlanması

OTKAR	Grup projelerinin araştırma ve geliştirme harcamaları için gerekli işlemlerin tamamlanması
OYAKC	Üretim hattı modernizasyonu, enerji verimliliği ve fabrika yatırımlarının tamamlanması
PENG D	Tarımsal ürün ihracat işlemleri için gerekli işlemlerin tamamlanması
PETUN	Yerli ürünlerin yurtdışında markalaşması ve yurtdışında Türk markası imajının yerleşmesi
PINSU	Üretim faaliyetlerinin tamamlanması
PNSUT	Yerli ürünlerin yurtdışında markalaşması ve yurtdışında Türk markası imajının yerleşmesi
QUAGR	Sabit kıymet yatırımlarının tamamlanması
SASA	Üretim tesisleri yatırımları ve ar-ge merkezinin desteklenmesi

İncelenen bir diğer bilgi ise işletmelerin devlet teşvikini muhasebeleştirme yöntemi ile sunum ve raporlamaya ilişkindir. Bu hususta 112 imalat işletmesinden 78’inde, bir başka ifade ile yaklaşık %70’inde sunum ve raporlamaya dair bilgi bulunmaktadır. 78 imalat işletmesinden 61’inde devlet teşvikleri gelir yaklaşımı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir. Bu durumda işletmelerin yaklaşık %78’inde devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zarar tablosuna alınmıştır. Gelir yaklaşımını kullanan imalat işletmelerinin %95 gibi yüksek bir oranında devlet teşviklerinin “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” altında raporlandığı tespit edilmiştir. Gelir yaklaşımını kullanan 2 imalat işletmesinde (DITAS ve MNDRS) satışların maliyeti altında işçilik giderlerinden, 1 imalat işletmesinde (IZMDC) ise genel yönetim giderlerinden netleştirme yapılmıştır. Geriye kalan 17 imalat işletmesinin 15’inde sermaye yaklaşımı ile varlıktan indirim uygulanmıştır. EREGL ve FRIGO devlet teşviklerini, teşvikleri karşılayacak maliyetlerle eşleştirdikleri dönemler boyunca tutarlı şekilde gelir olarak muhasebeleştirmiştir (matching principle).

Yukarıda sayısal verilerle açıklandığı üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin yıllık finansal raporlarında teşvik tutarı, teşvik süresi ve teşvik koşullarına ilişkin bilgilere yer verme oranlarının düşük olduğu görülmektedir. Diğer

bir ifade ile devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin olarak araştırma konusu işletmelerin yıllık finansal raporlarından ulaşılabilen bilgi ve verilerin yetersiz kaldığı ve/veya böyle bir bilgiye ulaşılmadığı görülmektedir. Buna göre incelenen işletmelerin finansal tablolarında sunulan devlet teşvik ve yardımlarına yönelik dipnot açıklamalarının faydalı finansal bilginin temel ve destekleyici niteliksel özelliklerini birebir karşılayamadığı, dolayısıyla muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramına da tam uygunluk sağlayamadığı söylenebilir.

Yapılan içerik analizi sonucunda ilgili dönem için devlet teşvik ve/veya yardımlarının bulunduğu tespit edilen işletmelerin söz konusu teşvik ve yardımları, “devlet teşvik ve yardımları” ve/veya “ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri” dipnotlarının altında açıkladığı tespit edilmiştir. Buna göre araştırma konusu işletmelerin bir kısmının teşvik ve yardımlarla ilgili konuları devlet teşvik ve yardımları yerine ertelenmiş vergi ve varlık yükümlülükleri dipnotunun altında açıklaması, dünyadaki uygulamalardan farklı olarak Türkiye’deki sistemde devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin vergi indirim ve istisnalarına yönelik uygulamaların fazlalığı ile açıklanabilir. Diğer yandan Türkiye’de devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin vergi indirim ve istisnalarının çok fazla olması nedeniyle teşvik ve yardımlara ilişkin söz konusu indirim, istisna veya muafiyetlerin hangi dipnotta raporlanacağı konusunda standart bir yaklaşım

da bulunmamaktadır. Benzer şekilde TMS 20 Standardının orijinali olan IAS 20'de de bu duruma yönelik yeterli bir açıklama bulunmamaktadır. Bu noktada teşviklere ilişkin vergi indirimleri, vergi istisnaları, vergi muafiyetleri vb. gibi üretici işletmeleri desteklemeye yönelik vergi avantajları, esas teşvikin türevleri olarak nitelendirilebilir ve bu yaklaşımla ele alınarak raporlanabilir. Nitekim söz konusu indirim, istisna ve muafiyetler aslında teşvikin kendisi değil uygulanan teşviklerin birer sonucudur. Raporlama ile ilgili bir diğer husus ise araştırma konusu işletmelerden devlet teşviği bulunduğu tespit edilen işletmelerin ilgili dönem için teşvik tutarlarını, "teşvik ve destek gelirleri" veya "teşvik destek gelirleri" adlarıyla raporlamış olmasıdır. Bu durum incelenen işletmelerin büyük çoğunluğunun devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiş olmasının bir sonucudur. Buna göre söz konusu teşvik gelirleri, "teşvik ve destek gelirleri" veya "teşvik destek gelirleri" adlarıyla esas faaliyetlerden diğer gelirler kaleminin altında gösterilmiştir.

İşletmelere ait teşvik belgesi dahilinde hesaplanan ve ertelenmiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri dipnotunda gösterilen ertelenmiş vergi varlıkları yıllık finansal raporların başında yer verilen denetim raporu görüş bölümü açısından da ayrıca bir önem taşımaktadır. Bunun sebebi, teşviklere ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının ve/veya yükümlülüklerinin aynı zamanda birer kilit denetim konusu niteliğinde olmasıdır. Araştırma kapsamında incelenen SASA ve QUAGR işletmelerinin yıllık finansal raporlarının bağımsız denetim raporu görüş bölümünde kilit denetim konusu olarak işletmelere ait teşviklere ilişkin hesaplanmış ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerine yönelik açıklamalara yer verdiği görülmüştür. Söz konusu işletmelerin bağımsız denetim firmaları, teşvik olarak yapılan harcamaların doğruluğunun önemli olması, hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin geri kazanılabilirliğin önemli tahmin ve varsayımlar içermesi, yatırım teşviği uygulamalarının etkisini

incelemek üzere ayrıca vergi uzmanlarından faydalanılmaya ihtiyaç duyulması vb. gibi faktörleri gerekçe göstererek teşviklere ilişkin ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini kilit denetim konusu olarak ele almış ve açıklamıştır.

SONUÇ

Devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin olarak yapılan çalışmalar diğer muhasebe konularına ilişkin olarak yapılan çalışmalara kıyasla daha az sayıdadır. Buna karşın işletmelere kaynak transferi şeklinde meydana gelen devlet teşviklerinin finansal tablo unsuru olarak önemi büyüktür. Bu yüzden çalışmada öncelikle söz konusu devlet teşviklerinin teorik alt yapısı TMS 20'de yer verilen düzenlemelerle birlikte açıklanmış ve sonra Borsa İstanbul endeksindeki imalat işletmelerinin finansal rapor verileri bu çerçevede içerik analizine tabi tutulmuştur.

Yapılan araştırmanın sonuçları değerlendirildiğinde araştırmaya konu imalat işletmelerinin finansal raporlarının genel olarak TMS 20 düzenlemelerini tam olarak karşılamadıkları sonucuna varılmaktadır. Öncelikle işletmelerin %20'sinin temin ettikleri devlet teşviklerine dair tutar verilerini paylaşmadıkları tespit edilmiştir. Yine araştırmaya konu işletmelerin yalnızca %6'sının aldıkları devlet teşviki ve/veya yardımına ilişkin yararlanma süresini açıkladıkları görülmüştür. Diğer taraftan araştırmaya konu 112 işletmeden sadece 42 işletmenin açıklamış olduğu içerik ve şartlara bakıldığında, teşviklerin önemli bir kısmının, vergisel fayda şeklinde değerlendirilebilecek yatırım teşviki, Ar-Ge indirimi vb. gibi vergisel teşviklere dayandığı görülmektedir. Ancak çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği üzere bu tür vergisel faydalar TMS 20'de kapsam dışı bırakılmıştır. Nitekim TMS 20'de devlet teşvikleri, kaynak transferi şeklinde fayda sağlayan özel biçimdeki devlet yardımları olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu tür bir raporlamanın TMS 20 düzenlemelerine uygun olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Araştırmaya konu işletmelerin %70'i muhasebeleştirme yöntemi, sunum ve ra-

porlamaya ilişkin açıklama yapmıştır. Açıklama yapan işletmelerin %78'i gelir yaklaşımını kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu yaklaşımı kullandığını açıklayan işletmelerin %95'i temin ettikleri teşvikleri "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" olarak raporlamışlardır. Bu husus konuya ilişkin literatür ile birlikte dikkate alındığında gelir yaklaşımı tercihinin öne çıkarılmasının ve standart düzenlemesinde muhasebe politikaları tercihinin elimine edilmesi yolundaki görüşlerin makul olduğu sonucuna varılmıştır.

Öz olarak araştırma bulgularının ortaya çıkardığı nihai sonuç, araştırmaya konu işletmelerin finansal raporlarında sunulan devlet teşvik ve yardımlarına yönelik açıklamaların yeterli ve uygun olmadığıdır.

Bu çalışmanın en önemli kısıtı devlet teşvik ve yardımlarına dair açıklama içeren finansal raporların sayısının az olmasıdır. Bu durum araştırma konusu ile ilgili daha ayrıntılı bir analiz yapılmasını güçleştirmektedir. İlerleyen çalışmalarda bu kısıtın aşılabılmesine yönelik olarak incelenen faaliyet dönemi sayısı artırılabilir. Ayrıca çalışmanın örneklemini farklı ülkeler arasında karşılaştırma yapılması suretiyle de genişletilebilir.

KAYNAKÇA

- DİNÇ, E., ve YILDIRIM, F. (2020). Devlet teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSGUT çerçevesinde incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(2), 355-383. doi.org/10.31460/mbdd.629402.
- EPSTEİN, J., ve MİRZA, A., ve ABBAS, A. (2003). IAS 2003: Interpretation and application of international accounting standards, ABD: John Wiley ve Sons Inc.
- İLHAN, B. (2010). Avrupa Birliği Rekabet Politikasında Devlet Yardımları Ve Türkiye'nin Uyumu. Sayıştay Dergisi, (76), 101-132. Retrieved from (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61531/919043>).
- KAM, V. (1990). Accounting Theory (2. Baskı). ABD, John Wiley ve Sons Inc.
- KARATAŞ, G., ve TETİK, N. (2018). Turizm işletmelerine sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin TMS-20 standardı ve tekdüzen muhasebe sistemi açısından karşılaştırılması. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11(1), 1-26.
- ONAY, A. (2016). Muhasebe standartları kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(3), 31-45.
- ONUR, G. (2020). TMS 20 - Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardının örnek uygulamalarla değerlendirilmesi. İzmir Democracy University Social Sciences Journal, 3(1), 24-41.
- STADLER, C., ve NOBES, C. W. (2018). Accounting for government grants: standard-setting and accounting choice. Journal of Accounting and Public Policy, 37(2), 113-129. doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.004.
- TURAN, Z. (2019). Devlet teşviklerinin yeni hesap planı düzenlemeleri kapsamında muhasebeleştirilmesi. İzmir YMMO Dergisi, 1(1), 47-60.
- WONG, J., ve WONG, N. (2020). The economics and accounting for covid-19 wage subsidy and other government grants, Pacific Accounting Review, 33(2), 199-211. (doi-org.ezproxy.auckland.ac.nz/10.1108/PAR-10-2020-0189).
- YAZICI, C. (2021). TMS 20 kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi: Atık geri kazanım üzerinde bir uygulama. Yönetim, Ekonomi, Edebiyat, İslami ve Politik Bilimler Dergisi, 6(1), 74-94. doi.org/10.24013/jomelips.912500.
- ZEYTİNOĞLU, E. (2015). Devlet teşvik ve yardımlarının TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirme-ler. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45, 175-189.