



DEVLET TEŞVİKLERİNİN ve YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF STATE INCENTIVES AND AIDS

Murat Kerim ERDÜZEN^(*)

ÖZ

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Teşviğin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği “gelir yaklaşımı”dır. Her iki yönteminde uygulamasının nasıl olacağı Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) standardında açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devlet teşvikleri, Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 20

ABSTRACT

There are two general approaches in the accounting of state incentives and aids. The first is “capital approach”, according to which incentive is considered as an equity, and the second is “revenue approach”, according to which incentive is considered as a revenue item. How to implement both approaches is, however, explained in the standard (TAS 20) titled as “Accounting of State Incentives and Explanation of State Aids”.

Keywords: State incentives, accounting of state incentives, Turkish Accounting Standards (TAS) 20

1- GİRİŞ

Ekonomi literatüründe “teşvik” kavramı, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayrinakdi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır.¹

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Cenk Ulu, “Türkiye’de Uygulanan Teşvikler Ve Yabancı Sermaye”, http://www.muhasebenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html, Erişim tarihi(17.04.2015)

Devlet teşvikleri ve yardımları başlıca olarak ülkelerin yapısal ekonomik sorunlarının çözülmesi, geri kalmış sektörlerin gelişmesinin sağlanması, geri kalmış bölgelerde yatırımların özendirilmesi ve bölgeler arasındaki gelişmişlik düzeyleri arasındaki farkların en aza indirilmesi amacıyla yapılmaktadır.

Bu çalışmamızda, devlet teşviklerinin finansal raporlaması yapılarak muhasebeleştirilmesini, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) kapsamında incelemeye çalışacağız.

2- DEVLET TEŞVİKLERİNİN ve YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

2.1- Devlet Teşvikleri ve Yardımları

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) 3. maddede belirtilen devlet teşvik ve yardımlarının tanımları aşağıda ki şekilde yapılmıştır.

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

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

Varlıklara İlişkin Teşvikler: Teşviğe hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşaatın veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlandıran tali koşullar da eklenebilir.

Gelire İlişkin Teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.²

2.1.1- Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılma Koşulları

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) 7. maddesinde devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılma koşulları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

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

- a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi
- b) Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi

Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.³

² 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 3. madde

³ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 7. madde

Türk vergi mevzuatında, teşviklerin finansal tabloya yansıtılması ile ilgili tek düzenleme 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Tebliğde;

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum toplamını ifade eder." hükmü yer almıştır. Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tespitinde, 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.⁴

2.1.2- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme Yöntemleri

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "**sermaye yaklaşımı**" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "**gelir yaklaşımı**"dır.

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

- a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir; ve
- b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.⁵

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

- a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemelidir, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır;
- b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir; ve
- c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.⁶

⁴ 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:24/03/1987, Resmi Gazete Sayısı:19410

⁵ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 14. madde

⁶ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 15. madde

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (bakınız TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu) uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.⁷

2.1.3- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Uyulması Gereken Esaslar

Devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılıp muhasebeleştirilmesinde uyulması gereken esaslar, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" (TMS 20) standardının 10A,11 ve 12. maddelerinde açıklanmıştır.

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

"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."

"Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır."⁸

2.1.4- Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri

Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.⁹

2.1.5- Varlıklara İlişkin Teşvikler

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir: Yöntemlerden

⁷ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 16. madde

⁸ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

⁹ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 23. madde

birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur. 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 teşvikin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir.¹⁰

2.1.6- Gelire İlişkin Teşvikler

Gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşvikin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmaya çağrı ileri sürülmektedir. Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşvikin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur.¹¹

2.1.7- Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. (bakınız: “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı) Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.¹²

¹⁰ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 24.-28 madde

¹¹ 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 29.-31. madde

¹² 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 32.-33. madde

2.1.8- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde GİB'in Görüşü

Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Vergi Dairesi Başkanlığının, hibelerin ve karşılıksız yardımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili vermiş olduğu 28/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.175-14 sayılı özelgede; "Buna göre, "602 Diğer Gelirler" hesabı; işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.¹³ Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Nolu 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.

Buna göre, ... Ajansı tarafından hibe edilen söz konusu para ile ...tarafından Ar-Ge harcamaları için verilen karşılıksız yardımların "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerektiği" belirtilmiştir.¹⁴

2.2- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Örnek Uygulamalar

Örnek 1: "A" Ltd.Şti. 15.11.2014 tarihinde Hayvancılık Tesisi kurmak üzere kaynağı AB fonlarından karşılanan Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı vasıtası ile 500.000,00 TL tesis yatırımı için hibe kredisi almıştır. Bu durumda; "A" Ltd.Şti. 31.12.2014 Gelir Tablosuna almış olduğu hibe kredisini gelir kaydedecektir.

Çözüm 1: "A" Ltd.Şti. 15.11.2014 tarihinde Hayvancılık Tesisi kurmak üzere kaynağı AB fonlarından karşılanan Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı vasıtası ile 500.000,00 TL tesis yatırımı için hibe kredisi almıştır. Bu durumda; "A" Ltd.Şti. 31.12.2014 Gelir Tablosuna almış olduğu hibe kredisini gelir kaydedecektir.¹⁵ (Gelir Yaklaşımı)

15.11.2014	
102-Bankalar	500.000,00
602-Diğer Gelirler	500.000,00
/	

"A" Ltd.Şti. almış olduğu hibe kredisi ile Hayvancılık Tesisi için 450.000,00 TL tesis yatırımı yapmış, 50.000,00TL için ise diğer giderler için harcama yapmıştır.

¹³ GİB' in "602 Diğer Gelirler" hesabı hesap planı açıklamaları, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsis-teb1ekmuh5c.htm>; Erişim Tarihi:20.04.2015

¹⁴ 28/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.175-14 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=1cflfD5Y55Gb8GSA&type=ozelge>; Erişim Tarihi:20.04.2015

¹⁵ Adnan Dede, Hibe Kredileri ve Devlet Teşviklerinin, Gelir veya Öz Kaynak Olarak Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/adnandede/010/>; Erişim Tarihi:20.04.2015

Bu durumda muhasebe kaydı şöyle yapılacaktır:

_____ /// _____		
770-Genel Giderler	50.000,00	
253-Makine ve Tesisler	450.000,00	
102-Bankalar		500.000,00

*450.000,00 TL tutarında tesis yatırımı faydalı ömrü dikkate alınarak Amortisman yöntemi ile Gider Kaydı yapılacaktır ilk yıl ayrılacak Amortisman tutarının faydalı ömrünün 10 yıl olduğu görülmüş ve 45.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

_____ /// _____		
770.001 Amortisman Giderleri	45.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		45.000,00

Örnek 2: “B” Ltd.Şti. 2014 yılında hayvancılık tesisi için 500.000,00 TL hibe kredisi almıştır. Almış olduğu krediyi makine ve tesislere harcamıştır. Hibe Kredisini fon kaynağı olarak değerlendirerek öz kaynaklarda muhasebeleştirmiştir. **(Sermaye Yaklaşımı)**¹⁶

Çözüm 2:

_____ 15.11.2014 _____		
102-Bankalar	500.000,00	
549-Özel Fonlar		500.000,00

Öz kaynaklar hesabında yer alan Hibe Krediler, Sermaye'nin bir unsuru olarak değerlendirilecek ve ileride Sermaye'ye ilave edilebilecektir.

Örnek 3: ABC işletmesi aldığı teşvik belgesi kapsamında 120.000 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. Yeni yatırım teşvik sistemine göre gümrük vergisi muafiyetinden faydalanabilmektedir. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 12.000 TL'dir.¹⁷

¹⁶ Adnan Dede, Hibe Kredileri ve Devlet Teşviklerinin, Gelir veya Öz Kaynak Olarak Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/adnandede/010/>, Erişim Tarihi:20.04.2015

¹⁷ YıldızF,Topal Y, Küçükkahraman B, Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin“Tms 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standartı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/18.pdf, Erişim Tarihi:21.04.2015

Çözüm 3:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm

258 YAP. OLAN YAT.	132.000	
102 BANKALAR		120.000
360 ÖDENEK V.F.		12.000

253 TES. MAK. CİHAZ	132.000	
360 ÖDENECEK V.F.	12.000	
258 YAP. OLAN YAT.		132.000
643 DEV. TEŞ. GEL.		12.000

Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

258 YAP. OLAN YAT.	132.000	
102 BANKALAR		120.000
360 ÖDENEK V.F.		12.000

253 TES. MAK. CİHAZ	132.000	
360 ÖDENECEK V.F.	12.000	
258 YAP. OLAN YAT.		132.000
559 ERT. VER. GEL. ET.		12.000
veya 482 ALINAN DEV. TEŞ.		
VE YARDIMLARI		

Örnek 4: ABC üretim işletmesine teşvik kapsamında 10 yıl kullanmak üzere 03.05.2012 de bir arsa tahsis edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucu değeri 70.000 TL dir. Bu işlemin Gelir ve Sermaye yaklaşımına göre kayıt edilmesini inceleyelim.¹⁸

Çözüm 4:

Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm

03.05.2012		
250 ARAZİ VE ARSALAR	70.000	
veya 261 HAKLAR		
643 DEV. TEŞ. GEL.		70.000
31.12.2012		
730 GEN. ÜRETİM GİD.	7.000	
268 BİRİKMİŞ AMORT.		7.000

Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm

03.05.2012		
250 ARAZİ VE ARSALAR	70.000	
veya 261 HAKLAR		
382 ALINAN DEV. TEŞ.		7.000
482 ALINAN DEV. TEŞ.		63.000
31.12.2012		
730 GEN. ÜRETİM GİD.	7.000	
268 BİRİKMİŞ AMORT.		7.000
31.12.2012		
382 ALINAN DEV. TEŞ.	7.000	
643 DEV. TEŞ. GEL.		7.000
31.12.2012		
482 ALINAN DEV. TEŞ.	7.000	
382 ALINAN DEV. TEŞ.		7.000

¹⁸ Yıldız F, Topal Y, Küçükkahraman B, Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin Tms 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standartı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/18.pdf, Erişim Tarihi: 21.04.2015

Görüldüğü gibi gelir yaklaşımında alınan teşvik 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabı ile doğrudan gelir tablosu hesaplarına alınırken, sermaye yaklaşımında her yıl amortisman payı kadar olan bir kısım gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. VUK'un 314. maddesine göre boş arsa ve araziler amortisman tabi değillerdir. Amortisman kayıtları 261 Haklar hesabı düşünülerek yapılmıştır.

3- SONUÇ

Bu çalışmamızda Türkiye Muhasebe Standartlarından "(TMS 20)Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" kapsamında, devlet teşvik ve yardımlarının finansal tablolara yansıtılması hususu, örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır. Devlet teşvikleri, Teşviğin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "gelir yaklaşımı" yöntemlerine göre kaydedilebilir. Kanaatimizce Devlet teşviklerinin ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi yönetimi seçilirken ve finansal tablolara yansıtılırken Türk Vergi Hukuku uygulamalarına daha uygun yöntem olan teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "gelir yaklaşımı" uygulanmalıdır.

KAYNAKÇA

- 28/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.175-14 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=1cflfD5Y55Gb8GSA&type=ozelge> (Erişim Tarihi:20.04.2015)
- 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı RG, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- 176 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:24/03/1987, Resmi Gazete Sayısı:19410
- DEDE, A. Hibe Kredileri ve Devlet Teşviklerinin, Gelir veya Öz Kaynak Olarak Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/adnandede/010/>, (Erişim Tarihi:20.04.2015)
- GİB'in "602 Diğer Gelirler" hesabı hesap planı açıklamaları, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>(Erişim Tarihi:20.04.2015)
- ULU, C. "Türkiye'de Uygulanan Teşvikler Ve Yabancı Sermaye ",http://www.muhasenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html ,Erişim tarihi(17.04.2015)
- YILDIZ F, TOPAL Y, Küçükkahraman B, Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin"Tms 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standartı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/18.pdf , (Erişim Tarihi:21.04.2015)