

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM DOKTORA PROGRAMI**

Akın ŞENGÜL

**KONAKLAMA SEKTÖRÜNE YÖNELİK DEVLET
TEŞVİKLERİNİN ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA
RAPORLAMAYA ETKİSİ ve ÖNERİLER**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL – 2023

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM DOKTORA PROGRAMI**

**Akın ŞENGÜL
(152052003)**

**KONAKLAMA SEKTÖRÜNE YÖNELİK DEVLET
TEŞVİKLERİNİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI KAPSAMINDA RAPORLAMAYA ETKİSİ ve
ÖNERİLER**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL – 2023

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM DOKTORA PROGRAMI

Akın ŞENGÜL
(152052003)

**KONAKLAMA SEKTÖRÜNE YÖNELİK DEVLET
TEŞVİKLERİNİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI KAPSAMINDA RAPORLAMAYA ETKİSİ ve
ÖNERİLER**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih : 12 Ocak 2023

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hakan TAŞTAN
(Kırklareli Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hüseyin MERT.....
(İstanbul Okan Üniversitesi)
Prof. Dr. Oktay TAŞ.....
(İstanbul Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU.....
(Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hakkı SAĞLAM.....
(Rumeli Üniversitesi)

İSTANBUL – 2023

ÖNSÖZ

Hazırladığım bu çalışmanın konusunu belirlememde bana yardımcı olan, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan ve bu çalışmada yaptığım tüm hataları olumlu yaklaşımlarıyla karşılayarak, bana moral vererek ve beni motive ederek, ileride örnek almak istediğim kişiler arasında yer alan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Hakan TAŞTAN, Prof. Dr. Oktay Taş ve Doç.Dr.Hüseyin Mert'e, tez çalışmam süresince sabrını, anlayışını benden esirgemeyen eşim Arzu ŞENGÜL'e, aileme ve arkadaşlarıma yürekten teşekkürlerimi sunar, çalışmamın bilim dünyasına katkı sağlamasını dilerim.

Akın ŞENGÜL

BEYAN

Bu çalışmanın, kendi tez çalışmam olduğunu, tezde kullanılan bilgileri etik kurallar içinde elde ettiğimi, daha önce üretilmiş olan ve yararlandığım bütün bilgi, fikir ve yorumları akademik kurallar içinde kullandığım ve kaynak gösterdiğimi beyan ederim.

Akın şENGüL

İÇİNDEKİLER

	SAYFA NO
ÖNSÖZ	i
BEYAN	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	viii
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMLARI	3
2.1. TEŞVİKLERİN AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, İLKELERİ VE YATIRIM KARARLARINA ETKİSİ.....	3
2.2. DESTEK VE TEŞVİKLERİN KAMUYA MALİYETİ VE SINIFLANDIRILMASI.....	7
2.3. TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	10
2.4. TURİZM SEKTÖRÜNÜN KORUNMASINI VE TEŞVİK EDİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER	11
2.5. TURİZM SEKTÖRÜ TEMSİLCİLERİNİN TEŞVİKLER İLE İLGİLİ BEKLENTİLERİ.....	12
2.6. TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLER.....	13
2.7. TURİZM SEKTÖRÜNE YÖNELİK TEŞVİK KREDİLERİ	16
2.8. TÜRKİYE’DE ÖZEL SEKTÖRE VE DEVLETE AİT BANKALARIN SAĞLADIĞI TURİZM KREDİLERİ	18

2.9. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARAR İLE SAĞLANAN TURİZM TEŞVİKLERİ	26
2.10. SEYAHAT ACENTELERİ VE SEYAHAT ACENTELERİ BİRLİĞİ KANUNU'NA GÖRE SAĞLANAN TURİZM TEŞVİKLERİ	31
2.11. SAĞLIK TURİZMİNDE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET TİCARETİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KARARA GÖRE TURİZM TEŞVİKLERİ.....	33
2.12. TURİZM FAALİYETLERİNİN SONA ERMESİ VE DEVİR HALİNDE TEŞVİKLERİN DURUMU	34
2.13. RAKİP ÜLKELER ARASINDA YER ALAN YUNANİSTAN'DA TEŞVİKLER	34
2.14. TURİZM TEŞVİK SİSTEMİNDEKİ EKSİKLİKLER	36
BÖLÜM 3. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	37
3.1. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS-20) STANDARDINDA GEÇEN TEMEL KAVRAMLAR.....	37
3.2. TMS-20 STANDARDI KAPSAMINDA DEVLET YARDIMLARI VE TÜRLERİ	38
3.3. TMS-20 STANDARDINA GÖRE TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	39
3.4.1. Sermaye Yaklaşımı.....	40
3.4.2. Gelir Yaklaşımı.....	40
3.5. YASAL DÜZENLEMELER	42
3.5.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi	42
3.5.1.1. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Niteliği	43
3.5.1.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları ve Sınırları	44
3.5.1.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması....	45
3.5.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	46
BÖLÜM 4. ÖRNEK UYGULAMALAR	48
4.1. UYGULAMA ÖRNEĞİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	48

4.2. TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	54
4.2.1. TMS-20 Standardına Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	54
4.2.2.1. TMS-20 Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme.....	54
4.2.1.2. TMS-20 Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme.....	69
4.2.2. Yasal Düzenlemelere (MSUGT ve VUK) Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	84
4.2.3. Sonuçların Tablolar ve Açıklamalar ile Karşılaştırılması.....	96
BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER	100
KAYNAKLAR	105
EKLER	111
EK 1. TURİZM İŞLETME BELGELİ KONAKLAMA TESİSLERİNDE TESİSLERE GELİŞ SAYISI, GECELEME VE ORTALAMA KALİŞ SÜRESİNİN YILLIK DEĞİŞİM ORANLARI.....	111
EK 2. TESİS, YATAK VE ODA SAYISININ YILLARA GÖRE DEĞİŞİMİ	112
EK 3. TESİS, YATAK VE ODA SAYISININ YILLARA GÖRE DEĞİŞİM ORANI	112
EK 4. TEZ ÇALIŞMASINA YÖNELİK ANKET SORULARI.....	113

ÖZET

KONAKLAMA SEKTÖRÜNE YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİNİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA RAPORLAMAYA ETKİSİ ve ÖNERİLER

Ortaya çıkardığı istihdam ve katma değer imkanları sayesinde ülke ekonomilerine çok önemli düzeyde gelir kaynağı görevini üstlenen Turizm sektörü ayrı bir öneme sahiptir. Turizm sektörü; ülkelerin milli gelirlerine, çalışanların istihdamlarına ve ülkelerin dış ticaret dengelerine pozitif katkı sağlaması sebebiyle genellikle bacasız fabrika olarak da adlandırılmaktadır. Sektörün ortaya çıkardığı katma değer milli geliri ve vergi gelirlerini yükseltmektedir.

Turizm sektörü, ülke ekonomisine önemli bir yarar sağlamakla birlikte, turizm sektörüne yönelik gerçekleşen girişimler geri dönüşü fazla zaman alan, sermaye ve hasılat arasındaki oranı oldukça fazla; ekonomik, doğal, sosyal ve siyasal olaylardan kolay bir şekilde etkilenen girişimlerdir. Bu nedenle, dünya üzerinde bu tür girişimler destek görmekte ve Turizm sektörüne dair teşvikler artarak sürdürülmektedir. Teşvikler olmadan turizm sektörünün oluşturduğu ekonomik döngüde; çevre korunmasının ve ekonomik gelişmenin devamlılığının sağlanamayacağı nettir.

Turizm sektörünün hızla gelişmesi ve ciddi ekonomik kaynak oluşturması uluslararası şirketlerin Türk şirketleri ile ortaklık yaparak ülkemizde yatırımlara yönelmelerine sebep olmuştur. Bu açıdan değerlendirildiğinde, farklı ülkelerin farklı vergi mevzuatlarına ve farklı muhasebe sistemlerine sahip olan bu şirketlerin gerçeğe uygun finansal verileri doğru anlayabilecekleri ortak bir kayıt ve raporlama sistemine ihtiyaçları bulunmaktadır.

Çalışmamızda, konaklama sektörüne yönelik Devlet Teşviklerinin Uluslararası Finansal Raporlama Kapsamında Raporlamaya Etkisi ve Önerilerin Yasal Düzenlemeler ve TMS-20 bakımından inceleyerek, uygulamalar arasında bulunan farklılıkları açıklamayı ve söz konusu farklılıkları önlenmesi amacıyla yapılacak çalışma, araştırma ve incelemelere destek sağlamayı hedeflemektedir.

Çalışmamız dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda; Turizmin tanımı, ülkemizdeki gelişimi, ülkemiz ekonomisine önemi ve etkisiyle ilgili genel açıklamaları ve tanımlamaları içermektedir.

İkinci kısımda; teşvik ve destek kavramları, teşvik ve desteklerin amaçları ve özellikleri, ülkemizde konaklama sektörüne sağlanan devlet teşvik ve desteklerinin gelişimi, teşvik ve desteklerin hangi sınıflandırma kapsamında sağlanmış olduğu bakımından gerekli açıklamalar spesifik bir biçimde yer almaktadır.

Üçüncü kısımda; kavramsal çerçeve dahilinde Vergi Usul Kanunu, TMS-20, Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine dair genel açıklamalara ve tanımlamalara yer verilirken konaklama sektörüne ilişkin teşviklerinin Yasal Düzenlemeler ile TMS-2 Standardı açısından nasıl raporlanması ve kayda alınması gerektiğine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Dördüncü ve en son kısımda da; konaklama sektörüne yönelik destek ve teşviklerin Yasal Düzenlemeler ve TMS-20 Standardı kapsamında raporlanması ve kayıt altına alınmasıyla ilgili detaylı bir örnek uygulamadan bahsedilmiştir.

Anahtar sözcükler: devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, konaklama sektörüne yönelik teşviklerin vergilendirilmesi, konaklama sektörüne yönelik teşviklerin muhasebeleştirilmesi, Türkiye muhasebe/ finansal raporlama standartları, turizm sektörü teşvikleri

ABSTRACT

THE EFFECT OF GOVERNMENT INCENTIVES FOR THE ACCOMMODATION SECTOR ON REPORTING WITHIN THE SCOPE OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND RECOMMENDATIONS

The tourism sector, which assumes the role of a very important source of income for the country's economies with the added value and employment opportunities it creates, has a special importance. Tourism sector; It is also described as a chimneyless factory due to the great benefits it provides to national income, employment and foreign trade balance. The tourism sector contributes significantly to employment with its labor-intensive working style, which is one of the general characteristics of the services sector. It has a positive effect on the current account of the balance of payments by adding value to the foreign trade balance. The added value created by the sector increases the national income and tax revenues.

Although the tourism sector contributes significantly to the economy, investments in the tourism sector are investments that take a long time to return, have a high capital/revenue ratio, and are easily affected by political, social, natural and economic events. For this reason, such investments are supported in the world and incentives for the tourism sector are persistently maintained. It is clear that economic development, environmental protection and sustainability cannot be achieved in the tourism economy without incentives.

The rapid development of the tourism sector and the creation of serious economic resources have led international companies to invest in our country by partnering with Turkish companies. In this context, these companies, which have different tax legislations and different accounting systems in different countries, need a common accounting record and Financial Reporting system in which they can accurately standard realistic financial data.

This study aims to reveal the differences between the applications and to explain the differences between the applications by considering the Accounting of Government Incentives provided to the tourism sector in terms of “TMS-20 Standard for Accounting

for Government Incentives and Disclosure of Government Aids” and “Legal Regulations (Uniform Accounting System and Tax Procedure Law)”. It aims to assist the examination, research and studies to be carried out in order to eliminate the problem.

The study prepared for this purpose consists of four parts. In the first part, general definitions and explanations about the definition of tourism, its historical development, types, effects and its place and importance in the Turkish economy are given.

In the second part, the concept of incentives in general, the purposes and characteristics of incentives, the historical development of government incentives provided to the tourism sector in Turkey and the necessary explanations about the classification under which these incentives are provided are given in detail.

In the third chapter, general definitions and explanations about Accounting Standards, TMS-20 Standard, Uniform Accounting System and Tax Procedure Law are given within the scope of the conceptual framework, while information on how incentives provided to the tourism sector should be accounted for in terms of TMS-20 Standard and Legal Regulations are presented.

In the fourth and last part, a comprehensive sample application regarding the accounting of incentives provided to the tourism sector within the framework of TMS-20 Standard and Legal Regulations (Uniform Accounting System and Tax Procedure Law) is given.

Key words: accounting for government grants and disclosure of government assistance, taxation of incentives for the hospitality industry, accounting for grants for the hospitality industry, Turkish accounting/financial reporting standards, tourism industry incentives

KISALTMALAR

BDS: Bağımsız Denetim Standardı

GKMI: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IASB: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu)

IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

KDV: Katma Değer Vergisi

KGK: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

MDV: Maddi Duran Varlıklar

MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu

TÜRSAB: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

VUK: Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1. Gelişmişlik Seviyeleri Kapsamında Ülkelere Göre Teşvik Nedenleri.....	4
Tablo 2.2. Teşvik Araçları.....	8
Tablo 2.3. Teşvik İçin Kullanılan Araçlar ve Türler	9
Tablo 2.4. Turizm Sektörü Bağlamında Teşviklerin Tarihsel Süreci.....	10
Tablo 2.5. Türkiye’de Turizm Sektörü Kapsamında Gerçekleştirilen Teşvikler ...	14
Tablo 2.6. İhracat Kapsamında Devlet Yardımları Kararlarında Turizm Teşvikleri	21
Tablo 2.7. Bölgelere Göre Teşviklerin Uygulanması	22
Tablo 2.8. Yatırımlarda Devlet Yardımlarına İlişkin Kararın Sağladığı Teşviklerin Bölgesel Dağılımı.....	23
Tablo 2.9. Yatırımlara Devlet Desteği ile Verilen Turizm Teşvikleri	26
Tablo 2.10. KDV İstisnasında Asgari Yatırım Tutarları	28
Tablo 2.11. Bölgelere Göre Faiz Destek Oranları ve Azami Destek Tutarları	29
Tablo 4.1. Seyahat Acentesi Personele ilişkin veriler (20 personel)	48
Tablo 4.2. Konaklama Tesisleri Personel Bilgileri (60 Personel)	48
Tablo 4.3. Seyahat Acentesinde Çalışanlar İçin Sağlanmakta olan Gelir Vergisi Stopajı	49
Tablo 4.4. Konaklama Tesisinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı	50
Tablo 4.5. Seyahat Acentesinde Çalışanlar İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteği	51
Tablo 4.6. Konaklama Tesisinde Çalışanlar İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteği	51
Tablo 4.7. Karlılık Oranları.....	97

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Devlet destek ve teşvikleri, devletin kurumları aracılığıyla ekonomi, istihdam, tasarım, arge, yatırım ve ihracatın gelişmesi, refah seviyesinin yükseltilmesi adına faydalanan araçlardır. Teşvik uygulamaları genel itibariyle yatırımcı bulmada kolaylıklar oluşturması, finansman gereksinimlerini azaltmayı ve maliyetleri düşürmeyi hedefler (Aydoğuş-Soybalı-Baytok, 2006: 39).

Ülkemizde uygulanan yatırımcılara yönelik devlet teşvikleri, anayasamızda yer alan sosyal devlet anlayışı olgusu kapsamında değerlendirilerek; vergi tahsilatında istisnalar, bedelsiz yer tahsis edilmesi, nakit veya düşük faizli kredi finansmanı destekleri olarak şekillenmiştir.

Teşvikler veriliş süreçlerine, kaynaklarına, araçlarına, kapsamlarına ve amaçlarına göre ayrı ayrı gruplandırılabilirler (Duran, 2003: 23). Gruplandırılma kapsamlarına göre yapılan teşvikler özel amaçlı ve genel amaçlı olarak sınıflandırılabilir. Genel amaçlı sınıflandırılan teşvikler, sektör ayrımı göstermeden ve ekonomini geneli için yapılan KDV istisnası ve gümrük muafiyetine benzer teşviklerdir. Yapılan bazı teşvikler, belirli firmaları, bölgeleri veya sektörleri diğerlerine göre daha avantajlı hale getirir. Ar-ge alanındaki yatırımlara sağlanan koşulları uygun kredilere benzer tarzda teşvikler kapsamında bulunan teşvikler ise özel amaçlı sağlanan teşvikler şeklinde sınıflandırılır (Akay-Oğuz, 2015:2014).

Turizmin ülke ekonomisi bakımından sahip olduğu itibar ve turizm şirketleri açısından meydana gelen bazı sorunlar, diğer ülkeler gibi ülkemizde de turizm alanının devlet aracılığıyla desteklenerek teşvik edilmesini ve hükümetlerin bu alanda belirgin önlemler almasına neden olmuştur. Ülke nüfusu içerisinde mevcut olan iş gücü potansiyelinin istihdamına yönelik pozitif bir etkisinin bulunması, cari ödemeler dengesine yarar sağlaması, hazine kazançlarını çoğaltması, ekonomik yatırımların çoğaltmasına katkıda bulunarak katma değer yaratması vb. nedenlerle turizm sektörü teşvik edilmektedir.

İlgili mevzuatın öngördüğü yakın bir süreç içerisinde işletmeler faydalandıkları destekleri ve yardımları TMS20 Standardı gereğince muhasebeleştireceklerdir. TMS-20 Standardının içerisinde Gelir Yaklaşımı ve Sermaye Yaklaşımı olarak iki farklı yöntem

yer almaktadır. İşletmeler, bu iki yöntemden herhangi birini seçerek aldıkları yardım ve teşvikleri muhasebeleştirebilmektedirler.

Çalışmamızın teorik bölümünde teşvik ve yardım kavramları, amaçları, Konaklama Sektörüne yönelik 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu Kapsamındaki Teşvikler, KOSGEB Destekleri, Ekonomi Bakanlığı Destekleri, Kredi Garanti Fonu Destekleri, TMS-20 Standardı, Türk Eximbank Kredi Desteklerinin kapsamı, standartta yer alan temel kavramlarla standartta yer alan yaklaşımlar açıklanmıştır.

Uygulama bölümünde ise; örnek uygulamalara ilişkin standartta yer alan ifadeler uygulamayla birlikte verilerek standartta yer alan ifadeler gereğince muhasebe işlemleri gerçekleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla dengeli bir yasal hesap projesinin yayınlanmaması sebebiyle, örneklerin muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilirken hesap planı olarak, Kamu Gözetiminin üzerinde çalışmış olduğu Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği faydalanılmış ve ekler bölümünde devlet teşvik ve destekleri ile alakalı kısımları sunulmuş, TMS/TFRS standartlarına göre tertiplenen dipnot ve mali tabloları ile karşılaştırılarak, yapılan değişiklikler incelenmiştir. Sonuç bölümünde; değerlendirmeler ve önerilerimiz sunulmuştur.

BÖLÜM 2. TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMLARI

Teşvik kavramını; devlet yardımları, karşılıksız yardımlar, ekonomik maksatlı mali yardımlar, üreticilere yapılan destek ve primler gibi farklı şekillerde açıklayabiliriz.

Ekonomi bilimine ilişkin teşvikler; “amaçlanan ekonomik uygulamaların diğer ekonomik uygulamalara nazaran daha da hızlı bir biçimde gelişmesini gerçekleştirmek adına, devletin çeşitli yöntemlerle vermiş olduğu gayri maddi veya maddi destek, yardım ve özendirme olarak ifade edilmektedir.” Teşvikler mali bakımdan geniş ve dar olarak tanımlanabilir. Dar anlamda uygulanan mali teşvikler; indirim, istisna ve muafiyetler olarak vergi harcaması biçiminde meydana gelen vergi ve vergi benzeri teşvikleri açıklamaktadır. Geniş anlamda da söz edilen teşvikleri de içine dahil eden, aynı ve nakdi bütün teşviklerin toplamını açıklamaktadır (Serdengeçti, 2000: 1).

20 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının içindeki 3. paragrafında da teşvikler, “şirketin faaliyet konusu ile ilişkili olarak belirli koşulların gelecekte ya da geçmişte yerine getirilmesiyle şirkete tesis edilen kaynak transferi biçiminde devlet destekleri” olarak tanımlanmaktadır (SPK Tebliğ Seri: 11, No:25).

Bu durum gereğince ekonomik ve sosyal bakımdan kalkınmanın oluşturulabilmesi adına özel sektörün desteğini çoğaltmak ve girişimcilerin yatırım, ihracat ve bunun gibi ekonomik uygulamalarda bulunma isteklerini arttırmak maksadıyla devletin kullandığı unsurlar teşvik olarak tanımlanmaktadır. Teşvik kavramı çeşit ve kapsam açısından geniş bir kavram olmasıyla birlikte, aynı hedef doğrultusunda bazen devlet desteği, bazen vergi istisnası ve muafiyeti, bazen de koruma biçiminde görülebilmektedir (Dürüs, 2005: 3).

2.1. TEŞVİKLERİN AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, İLKELERİ VE YATIRIM KARARLARINA ETKİSİ

Ülkelerin süregelen ekonomik modellerine göre farklılıklar olmakla birlikte devlet teşviklerinin temel amacı ticaret seviyesinin artırılması ve yatırımcıların kazanç seviyelerinin yükseltilmesidir. Teşvik uygulamaları ile hedeflenen temel amaç; yatırımcıların yatırım maliyetlerini azaltmak, ihtiyaç duydukları finansman giderlerini düşürmek, kazançlarını arttırmak ve yatırımlarını daha kısa sürede ülke ekonomisine kazandırmak olarak belirleyebiliriz.

Devletlerin sağladığı destek ve teşvikler hükümetlerin benimsemiş oldukları ekonomi alanındaki politikalarına ve gelişmişlik seviyelerine göre bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Genel anlamda ele alındığında ise teşviklerin gayelerini gelişmiş veya gelişme gösteren devletler şeklinde iki farklı kısımda incelemek olasıdır.

Tablo 2.1. Gelişmişlik Seviyeleri Kapsamında Ülkelere Göre Teşvik Nedenleri

Gelişmiş Ülkeler	Gelişim Gösteren Ülkeler
Teknolojik gelişmelerin devamlılığını sağlamak Rekabet gücünü geliştirmek ve korumak Sermayeye ilişkin kaçışları önlemek Bölgeler içindeki farklılıkları yok etmek Problemlili sektörlere destek vermek Verimlilik artışı İşsizlik sorununu çözmek	Verimlilik artışı Ekonomik bakımdan kalkınma Uluslararası rekabet gücü kazanma Geri kalmış bölgelerin kalkındırılması İstihdam olanaklarını genişletme Yabancı sermaye çekme Teknoloji transferi Sanayileşme

Kaynak: Duran, 2003: 8

Tabloda bulunan maddelerin haricimdeki teşviklerin hedeflerin bazıları aşağıdaki gibidir;

- Konjonktürel dalgalanmaların şirketlere yüklediği ek maliyet ve zararları telafi etmek.
- Ülkenin mevcut ihracat kapasitesinin artırılması ve ekonomik yatırımların devamlılığını sağlamak.
- Hükümetlerin uygulamakta oldukları sosyal politikalar.

Destek ve teşviklerin sahip oldukları bazı özellikler şunlardır:

Teşvik ve destekler, Devlet kontrolünde verilmektedir. Şu şekilde ki; teşvik ve destekler, kamuya ait kurum ya da kuruluşları aracılığıyla sağlanabileceği şekilde kamu iktisadi uygulamaları aracılığıyla da sağlanabilmektedir.

Genel olarak açıklamak gerekirse özel sektör içinde faaliyet gösteren işletmelere sağlanmakla beraber kamu kurumlarına da sağlanabilmektedir.

Destekler ve teşvikler, hazineye ek bir gider yüklemektedir. Ortaya çıkan maliyet, teşviklerin hibe ya da faizi düşük kredi gibi verilmesi sebebiyle kamu kaynaklarının yetersiz hale gelmesi şeklinde gerçekleşebileceği gibi vergisel alanda sağlanan

teşviklerde tahakkuk etmiş ya da edecek olan alacaklılara muafiyet ve indirim olarak devlet kazançlarının düşmesi biçiminde de gerçekleşebilir.

Destek ve teşvikler, ekonomik yatırımların niteliklerini, büyüklüğünü, sektörünü, bölgesini ve zamanlamasını etkilemek amacıyla yönlendirici bir vasıta olarak kullanılmaktadır.

- Teşvikler, iktidarsızlığın ya da ekonomik dalgalanmaların yaşandığı zamanlarda geçici çözümler oluşturan sistemlerdir.
- Bir çeşit iktisadi maksatlı transfer harcaması olduğu için, teşvik ve destekleri negatif vergi şeklinde görmek de olasıdır.
- Teşvik ve destekler hem doğrudan hem de dolaylı yoldan sağlanabilmektedir.
- Teşvikler, farklı politika çeşitlerinden ayrı bir şekilde ekonomiye direkt olarak yansıtılabilmekte ve kısa bir sürede sonuç verebilmektedir. Hızlı sonuç verebilme niteliği teşviklerin, çoğu alanda kullanılabilmesi fırsatını yaratmaktadır (Üzümcü ve Doğan, 2001).
- Teşvik yönünde uygulanan politikalar devletin belirlemiş olduğu ekonomik değişikliklere uygun bir biçimde hazırlanmaktadır. Ekonomi adına öncelikli ve gerekli olan yatırım alanları saptanıp, sağlanacak teşvik çerçevesinde yatırımcılar yönlendirilmektedir. Dolayısıyla teşvik politikaları sonuç alınmış yatırımlardan ziyade yapılacak olan önemli yatırımlara destek vermektedir (Öner, 2002: 98).
- Teşvikin sağlanacağı bölgelerin belirlenmesi gelir dağılımına göredir. Her farklı bölge için, söz konusu bölgenin yapısına göre uygun yöntem kullanılmaktadır (Güven, 2007: 35).

Devletlerin uygulanabilir ve adil teşvik politikası uygulayabilmesi adına ilk teşviklerin sağlanacağı bölgelerin siyasal, sosyal ve ekonomik yapısı göz önünde bulundurmaları icap etmektedir. Bununla beraber uygulaması icap eden birtakım kaide ve kurallar oluşturulmuştur.

Bu kurallar (Küçükkahraman, 2013; 6):

- ✓ Teşvikler hem milletlerarası hem de ulusal sorumluklara uygun bir biçimde düzenlenmelidir

- ✓ Teşviklerin yürürlüğe girmesinde yetkisi olan tüm birimler tek çatı altında birleşmelidir. Bu şekilde meydana gelebilecek sorumluluk ve yetki karmaşasına karşı önlem alınmalıdır.
- ✓ Teşviklerin, mali sınırları, süresi, kapsamı ve içeriği net bir biçimde oluşturulmalıdır.
- ✓ Teşvikler yürürlüğe girmeden önce uygun bir şekilde gereken incelemeler yapılmalıdır. Teşvik verilecek sektörler ve bölgeler bu incelemeler neticesinde ortaya çıkan önceliğe gereğince belirlenmelidir.
- ✓ Teşvikler, şirketleri rekabet ortamı yaratmayan, yavaş işleyen bir oluşuma dönüştürmemelidir.
- ✓ Teşvikler; verimlilik, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun düzenlenmelidir.
- ✓ Teşvik politikalarının altyapısı sağlam olmalıdır.

Teşviklerin Yatırım Kararına Etkisi

Teşvik konusunda yürütülen politikaların yatırıma dair alınan kararlar kapsamındaki etkisi tüm çevrelerce kabul edilmektedir. Söz konusu etki, Neo-Klasik yatırım kuramının temel konusunu oluşturan “az maliyetle sağlanan sermayenin etkinliğinin daha da artırılacağı tahmininden meydana gelmektedir (Duran, 2003: 82).

Yatırımcıların yatırım kararı verirken dikkat ettikleri en belirleyici etken, yapılacak yatırımdan üst seviyede kazanç ve fayda sağlayabilmektir. Eğer yatırım yapılacak olan sektör ya da bölge kârlılığı olumlu şekilde etkileyebilecek faktörlere sahip ise, söz konusu bölgelere yatırım yapma seçme olasılığı daha fazladır. Dolayısıyla bir sektör ya da bölgeye yatırım yapılması durumunda verilecek kararlarda, uygulanmakta olan teşviklerin etkisi büyüktür. Kararlarda etkisi olan teşviklerin artıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Duran, 1998: 20);

- Düşük faizli ticari krediler, yatırım teşvik primi ve destek primi biçiminde verilen finansal teşvikler vesilesiyle yatırımcının finansman gereksinimlerini hafifletmektedir.
- Gümrük vergisine sağlanan muafiyet, harç istisnası, resim, vergi ve yatırım indiriminde benzer teşvikler yatırıma dair giderleri azaltmaktadır.
- Altyapı alanında yapılan yatırımların devlet aracılığıyla yapılması veya arazi temini ve ucuz arsa şeklinde verilen teşviklerle giderler azaltılarak, yatırımın kâr oranı arttırılmaktadır.

Destek ve teşviklerin ekonomik alanda yapılan yatırımların hangi aşamasında yapıldığı, ekonomik, sektörel, bölgesel hedeflere uygunluğu, miktarı etkili bir biçimde uygulanmasında büyük önem taşımaktadır. Dönemsel olarak ülke ekonomisinde enflasyonist bir süreç yaşanıyorsa destek ve teşviklerinin yapılan yatırım üzerindeki etkisi zayıflamaktadır. Böyle bir dönemin yaşandığı piyasalarda öngörülebilirlik azalacağı için yatırımcıların kararları olumsuz yönde etkilenmektedir. Geleceğe ilişkin beklentilerin negatif ya da belirsiz olduğu zamanlarda destek ve teşviklerin ekonomik alanda alınmış olan yatırım kararları üzerinde yarattığı etki de azalmaktadır.

2.2. DESTEK VE TEŞVİKLERİN KAMUYA MALİYETİ VE SINIFLANDIRILMASI

Destek ve teşviklerin yatırımcıların yatırım yapmalarına etkileri olduğu gibi kamu kaynaklarına belirli bir maliyet etkisi de mutlaka bulunmaktadır. Uygulamaya geçirilen teşviklerin ortaya çıkardığı harcamaların, yararını aşma olasılığının bulunması kararı alan kişilerin göz önünde bulundurması icap eden bir durumdur (Duran, 2003: 73).

Destek ve yapılan teşviklerin kamu kaynakları açısından ortaya çıkardıkları maliyetler, kamu kaynaklarından yapılan harcamalar ve hazinenin vergi gelirlerinden kısmen feragat etmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Destek ve teşviklerin gerçek anlamda ekonomik fayda sağlanabilecek alanlara yapılması önemli bir konudur. Destek ve teşvikler sağlanmasa bile yapılabilecek olan yatırımlara teşvik çerçevesinde kaynak temin edilirse kamu hazinesine kayıp gerçekleşirken, temin edilen teşvikin ekonomiye fazladan bir yardımı da dokunmayacaktır. Fakat teşvik olmadan gerçekleştiremeyecek yatırımlar varsa temin edilen teşvikler ekonomiye katkı sağlayacaktır (Kılıç, 2015: 13)

Teşvik alanında kullanılan araçları hem amaçlarına hem de niteliklerine göre gruplandırılabilir. Hedeflerine göre oluşturulan bir gruplandırmada yapılan teşviklerin, ekonominin belirli bir bölümünü veya tamamını amaçladığı görülmektedir. Ekonominin tamamını amaçlayan teşvik araçlarını oluşturan genel teşvik araçlarıyken, herhangi bir ekonomik uygulama alanını hedef edinen ve seçicilik kriterlerine sahip teşvik araçlarını oluşturan ise özel teşvik araçlarıdır. Genel olarak ele alındığında teşvik araçları teknolojik, idari ile mali, iktisadi olarak üç farklı gruba ayrılabilir (Duran, 1988: 16). Teşvik gereçlerinin gruplandırılmasına dair bilgiler Tablo 2.2’de ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.

Tablo 2.2. Teşvik Araçları

İktisadi Teşvik Araçları	İdari ve Teknolojik Teşvik Araçları	Mali Teşvik Araçları
Yatırıma sağlanan indirim Kurumlar veya Gelir vergisi indirim veya muafiyeti İhracatta vergi iadeleri KDV muafiyeti İhracatta kredi sigortası İndirimli navlun tarifeleri Özel amortisman uygulamaları	Vergi ve faiz iadeleri Teçhizat ve bina sübvansiyonu Orta ve uzun şekilde ayrılan vadeli krediler Düşük faiz içeren krediler Özel reeskont kredi faizi oranları Gümrük vergisine ilişkin taksitlendirme yapılması Gümrük ve fonistisnaları Bina vergisi istisnası	Uzun ve orta vadeli verilen krediler Faiz ve vergi iadeleri Düşük faizli yatırım kredileri Teçhizat ve bina sübvansiyonları Özel reeskont için kredi faizi yüzdeleri Gümrük ve fon istisnaları Bina vergisi istisnası Gümrük vergisi taksitlendirmesi

Kaynak: Duran, 1988: 16-17

Halihazırda bir standart var olmamakla beraber Tablo 2.3'te teşvik araçlarının belirtildiği gibi veriliş şekline, kaynaklarına, kullanılan araçlara, veriliş dönemine, kapsamına ve amaçlarına göre altı farklı başlık altında gruplandırılabilir.

Tablo 2.3. Teşvik İçin Kullanılan Araçlar ve Türler

Kapsamına Gereğince Teşvikler	Gümrük Vergisine Sağlanan Muafiyet KDV'ye sağlanan erteleme Kredi İçin Faiz ve Garanti Yardımı
Amaçlarına Gereğince Teşvikler	AR-GE Uygulamalarına İlişkin Teşvikler Bölgesel Kalkınmaya İlişkin Teşvikler KOBİ'lere İlişkin Teşvikler
Veriliş Dönemlerine Gereğince Teşvikler	Yatırımdan Daha Önce Verilen Teşvikler Yatırımdan Daha Sonra Verilen Teşvikler Yatırım Döneminde Verilen Teşvikler
Kullanılan Araçlara Gereğince Teşvikler	Dolaysız Yoldan Verilen Vergi Teşvikleri
	Düşük Yüzdeli Kurumlar veya Gelir Vergisi Bina Yapımında İnşaat Harcı Muafiyeti Vergi Tatili Finansman Fonu Yatırım İndirimi Hızlandırılmış Amortisman Gelir Vergisi Stopajı
	Ayni Teşvikler
	Nakdi Teşvikler İşgücü Eğitimine İlişkin Sağlanan Teşvikler Hibeler Vergi Teşvikleri Bedelsiz Yatırım Alanı Tahsisi Kaynak Kullanımı İçin Destek Primi
	Dolaylı Yoldan Verilen Vergi Teşvikleri
	Diğer Teşvikler İhracat Teşvikleri Serbest Bölgelere Sağlanan Teşvikler Altyapı Hazırlanması Enerji Desteği
Veriliş Şekline Gereğince Teşvikler	Doğrudan Teşvikler Dolaylı Teşvikler
Kaynaklarına Gereğince Teşvikler	Gelir ya da Kâr Temelli Verilen Teşvikler Emek Temelli Verilen Teşvikler Sermaye Yatırımları Temelli Verilen Teşvikler Katma Değer Temelli Teşvikler İhraç ve İthal Temelli Teşvikler Özel Harcama Temelli Teşvikler

Kaynak: Duran, 2003: 24

2.3. TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Turizm alanına verilen teşviklerin ve alakalı hukuki tertiplerlerin tarihi anlamda yıllara göre gelişimleri alttaki tablo üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 2.4. Turizm Sektörü Bağlamında Teşviklerin Tarihsel Süreci

Teşvikin Adı	Teşvikin Yılı	İçeriği
5647 Sayılı Turizm Müesseseleri Teşvik Kanunu	1950	Türkiye Emlak Kredi Bankası dahilinde turizm faaliyetleri adına 1 Milyon TL değerinde “Turizm Kredi Fonu” sağlanmıştır (Barutcugil, 1986: 70). Turizme dair söz konusu yılın koşulları gereğince birtakım sınırlı teşvikler verilmiştir.
2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu	1982	Söz konusu teşvik günümüzde var olan turizm sektörünün oluşmasında etkin bir rol almıştır. Bu kanun vesilesiyle belirlenmiş olan turizm alanlarında alt yapıya yoğunlaşılırken, genel anlamda turizm sektörüne yapılan yatırımların teşvikiyle ilgili kanunlar düzenlenmiştir (Ulutürk, 1998: 165).
6086 Sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu	1953	Turizm işletmesine ilişkin belgeye sahip olanların bu maksatla kuracakları işletmeler adına taksitle tahsis edilmek şartıyla ve asgari yüzde 5 faizle kredi sağlanmıştır (Resmi Gazete, 1953, Sayı: 8414). Söz konusu kanunun zamanla yetersiz gelmesine benzer bazı konular için de engel teşkil etmiştir.
Turizm Teşvik Çerçeve Kararı	1980	Bu çerçeve dahilinde, yatırımların çoğaltılacağı alanların ortaya koyulması, yabancı sermayeli şirketlerin yatırım için teşvik edilmesi hususlarıyla turizm alanına yapılan yatırımların özendirilmesine dair hususların tertiplenmesindeki görevi “Turizm Koordinasyon Kurulu” üstlenmiştir (Ulutürk, 1998: 164).
Kamu Arazilerinin Turizm Yatırımlarına Tahsisi Yönetmeliği	1983	Söz konusu yönetmelik kapsamında başlatılmış olan uygulama neticesinde 20.000.000 metrekaarelik alan içinde kamuya ait arsaların turizm yatırımları için tahsisi sağlanmıştır.

02634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu	Günümüz	Söz konusu kanun gereğince her sene Bankalar Kurulu aracılığıyla belirlenmiş olan döviz tutarını sağlayanlar ihracatçı olarak görülmektedir. Bu çerçevede, kamu taşınmazlarının temini, yabancı sanatkâr ve personel çalıştırılması, haberleşme kolaylıkları, su ve havagazı ücretleri ve elektriğe benzer teşvikler verilmektedir (KTB, 2012: 43). 2018 yılının 31 Ocak tarihinde Resmî Gazetenin yayımlanmasıyla beraber yürürlüğü gire “Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karar” (Resmî Gazete, 12.02.2018).
97/9688 Sayılı Kalkınmada Özel Önem Taşıyan Sektörler Kararı ve Diğer Yasal Düzenlemeler	1985- 1992	Genellikle hibe tarzı teşviklerin verilmesi serbest piyasa şartları gereğince tertiplenmesi ve yabancı şirketlerin sermaye yatırımlarının özendirilmesiyle turizm yatırımlarında yaşanan artışın hızlı bir şekilde gerçekleştiği görülmüştür (Ulutürk, 1998: 164). 1984’te yatak sayısı 63.800 iken, 1992’de 219.900’e çıkarılmıştır. Kaynak kullanımına dair destekleme primi tamamen kaldırılmış, döviz kârı sağlayan hizmetleri ve yatırımları teşvik hazinesinden kredi uygulamasına geçiş yapılmıştır. Söz edilen kredinin koşulları; 5 sene vadeli, 2 senesi ödemesiz, ödemesiz olan döneme dair %10 faiz, devam eden 3 sene için ise %30 faiz yüzdesi şeklindedir. Fakat söz edilen sürecin karmaşık olması, kaynak yetersizliği ve bürokrasi gibi sebeplerden ötürü uygun bir şekilde sürdürülememiştir (Toker, 2007: 85).

Türkiye’de turizm sektörü içinde faaliyette bulunan şirketlerin faydalanacakları teşvik destek hususları, Turizm Teşvik Kanunu’nun Madde 13’ünde açıklanmaktadır. Teşvik başvurularının değerlendirilmesi Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce yapılmaktadır.

2.4. TURİZM SEKTÖRÜNÜN KORUNMASINI VE TEŞVİK EDİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Farklı ülkelerin turizm sektörüne ilişkin teşvik faaliyetlerinde, sektöre dair bazı koruyucu tedbirler alınmasında, turizm uygulamalarının ülke ekonomisi açısından büyük bir önem arz etmesi ve söz konusu sektörde faaliyet gösteren şirketlerin karşı karşıya kaldığı bazı problemler bulunmaktadır (Olalı, 1984: 213). Bu sektörün teşvikinin gerçekleşmesini ve korunmasını gerektiren sebepler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Usta, 1992: 145);

- Yapılan yatırımlar aracılığıyla katma değer oluşturulması
- Ülkenin içindeki tarihi ve doğal varlıklarına gereken önemi vermek
- Vergi gelirlerinin yükseltilmesi
- Bölgeler arasına meydana gelen gelişmişlik düzeylerinin farklılıklarını azaltıcı etki meydana getirmesi
- Ülkeye döviz girişi amaçlanarak ödemeler dengesine olumlu bir katkı sağlamak

2.5. TURİZM SEKTÖRÜ TEMSİLCİLERİNİN TEŞVİKLER İLE İLGİLİ BEKLENTİLERİ

Turizme sağlanacak olan maddi yardımların, girmiş oldukları risk yüzdesinde, yurtdışı ve yurtiçinde hizmette bulunan seyahat şirketleri en başta yer alarak, Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belge alan seyahat şirketlerinin hepsine kullandırılması icap etmektedir.

Sektörün 2019'da faaliyetlerine başlayıp, söz konusu süreçte kazanacağını hedeflediği gelire ilişkin gerçekleştirdiği ödemeler, personel istihdamına yönelik gerçekleştirdikleri harcamaların hepsi, 2020'de kazanacağı tüm gelirlerin yok olmasıyla, harç, resim tüm vergi ve istihdama yönelik tahsil edilen vergiler, SGK primlerinin tümünün 2021'e kadar devletin ödemesi icap etmektedir.

Paket Tur ifadesi ve buna ilişkin tüketici haklarıyla alakalı olarak devletin belirli kurumlarının en kısa sürede gerekli faaliyeti yürürlüğe koyup; paket tur ifadesi, tüketici haklarıyla alakalı yalnızca seyahat şirketlerinin öncelikle her durumda sorumlu görülmesi önlenmelidir.

Paket tur açıklamasında seyahat şirketleri, nakliye şirketleri, oteller, havayolları çalışma gösterip, "Force Majeure" olağanüstü durumlarda bütün sorumluluk yalnızca seyahat şirketlerine yüklenmektedir. Fakat söz konusu sorumluluğun bütün hissedarlarla beraber birinin X, bir diğerinin Y diyemeyeceği biçimde açıklanması icap etmektedir.

Seyahat şirketlerinin hepsine ÖTV'siz araç ve ÖTV'siz yakıt muafiyeti sağlanmalıdır. Sektörde faaliyet gösteren tüm acenteler bu tür indirimlere dahil olursa yurtiçindeki turizm uygulamalarının hepsinde fiyatların doğrudan düşecek olması nedeniyle turistik yerlerde kültür ve günlük turlardaki satış olanakları da artacaktır.

Türkiye'ye ve Türkiye'den uçuş gerçekleştiren havayolu şirketlerinin tamamı, acente müşterilerinin değişiklik, iade ve iptallerini ceza yazmadan ücretsiz bir şekilde gerçekleştirmesi icap etmektedir.

İlgili bürokratlar ve bakanlıkların katılımıyla acil bir şekilde kriz masası oluşturulmalı, kriz sona ermeden kriz masası dağıtılmamalıdır.

2.6. TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

Türkiye'nin en fazla önem taşıyan ekonomi sektörlerinden birisi olan turizm sektörüne gerekli teşvikler yapılarak, halihazırdaki iş gücü niteliğinin istihdamının yükseltilmesi ve ülke içine döviz girdisinin sağlanması hedeflenmektedir. Ülkemiz içindeki turizm sektörünün uluslararası ekonomide rakip ülke konumuna gelmesi adına uygulanacak olan teşvikler büyük önem taşımaktadır (Bahar, 2007: 75). Zira devletin sağladığı turizm teşviklerinin bir bölümü yatırım sürecinde turizme yapılan yatırımları teşvik etmekte, bir bölümü işletme sürecinde şirketlerin daha iyi şartlarda faaliyet göstermesine ve en önemlisi milletlerarası standartta faaliyette bulunmasına imkân vermektedir (Tezcan, 2003: 253).

Ülkemiz içinde Turizm sektörüne yönelik teşvikler ve destekler ilgili Bakanlıkların hazırladıkları taslak yasa ve metinlerin Bakanlar Kurulunda onaylanması ve ardından hazırlanan yasa, tüzük ve yönetmeliklerin uygulamaya konulması ile yürürlüğe girmektedir. Maalesef bazı durumlarda belirsizlikler ve karmaşa ortaya çıkabilmektedir. Bunun sebepleri arasında; teşviklere ilişkin düzenlemelerin çeşitli mevzuat yöntemleri ile sağlanması, birtakım teşviklerin zamanla sınırlandırılması ve düzenleme gerçekleştiren kurumların çeşitlilik göstermesi olarak ifade edilebilir. Bu durum da teşvik sisteminin sürdürülmesi açısından önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmasına ve teşviklerden az yararlanılmasına sebebiyet vermektedir (Akay, 2009: 33). Ülkemiz içinde turizm sektörüne verilen teşvikler genel olarak Tablo 2.5'te özetlenmiştir.

Tablo 2.5. Türkiye’de Turizm Sektörü Kapsamında Gerçekleştirilen Teşvikler

Kanun	Sağlamış Olduğu Kolaylıklar
2634 Sayılı “ <i>Turizmi Teşvik Kanunu</i> ”	-Orman Fonuna Verilen Katkının Taksitlendirilmesi -Turizm Kredileri -Su, Havagazı ve Elektrik Fiyatları -Haberleşmeye Sağlanan Kolaylıklar -Personel Çalıştırılması -Kamu Taşınmazlarının Tahsisi -Öğle, Hafta Sonu, Resmi Tatiller
6401 Sayılı “ <i>İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar</i> ” ile 13812 Sayılı “ <i>İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar</i> ”	-Ar-Ge Yardımı -İstihdam Yardımı -Çevre Maliyetlerine Yardım Sağlanması -Pazara Giriş ve Pazar Araştırması Yardımı -Türk Malı Ürünlerin Yurt dışında Marka Haline Gelmesi, Türk Malına Dair İmajının Desteklenmesi ve Yerleştirilmesi -Uluslararası Arenada Gerçekleşen Fuarlara Yapılan Katılımların Çoğaltılması -Uluslararası Özellikteki Yurt İçinde Gerçekleşen İhtisas Fuarlarına Gereken Desteğin Verilmesi -İhracat İçin KDV İstisnası -Harç, Resim ve Vergi İstisnası
5084 Sayılı “ <i>Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</i> ”	-Gelir Vergisine Yönelik Stopaj Desteği -Bedelsiz Olarak Sağlanan Yatırım Yeri -Enerji Yardımı - Sigorta Primine İlişkin İşveren Paylarının Tahsil Edilmesi
2006/10921 Sayılı “ <i>Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar</i> ”	- Faiz Desteği -KDV İstisnası

1319 Sayılı “Emlak Vergisi Kanunu”	-5 sene süreyle geçici olarak sağlanan muafiyet
4875 Sayılı “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu”	-Daha önceden şart koyulan pay transferi, onay ve izlemeye benzer şartlardan muaf bir şekilde yatırım hakkı verilmesi -Tutarlı ve şeffaf bir doküman vesilesiyle yabancı yatırımcıların haklarının güvence altında tutulması -Kazanılmış olan hakların korunması, gelişme ve büyüme adına yatırımcı dostu havanın devamlılığını sağlamak için gerekli değişikliklerin yapılması
2010/9 Sayılı Tebliğ	-Tekstil Fuarlarına Katılım Desteği
6111 Sayılı Kanunu ile düzenlenen “İstihdam Teşviki”	-Kanun çerçevesinde bulunan koşulları sağlayan personellerin sigorta primi işyeri payının hepsinin İşsizlik Sigortası Fonu içinden sağlanması
1618 Sayılı “Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu”	-Telekomünikasyonla ilgili kolaylıklar -Reklam maliyetlerine yardım verilmesi -Uçak Yakıt Desteği
2012/4 Sayılı “Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ” 31/01/2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/8 sayılı “Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karar” T.C. Resmi Gazete. (12.02.2018). 2018/8508 Sayılı Ülkemize Turist Getiren (A) Grubu Seyahat Acentelerine Destek Sağlanması Hakkında Karar, Sayı 29622.	-Yurt Dışı Birim Yardımı -Yurt Dışı Tanıtım Yardımı -Pazara Giriş Yardımı -Danışmanlık Yardımı -Alım Heyeti ve Ticaret Heyeti Yardımı -Belgelendirme Yardımı

Türkiye’de kanunlar kapsamında turizm sektörüne sağlanan teşviklerin hepsi aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır

“*Turizm Teşvik Kanunu’nun*” 1. Maddesi içinde kanunun asıl maksadının turizm sektörünü işleyen ve dinamik bir yapı haline getirmek, geliştirmek, düzenlemek adına gerekli tedbir ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi olduğu açıklanmaktadır (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

13. maddesinde ise yatırımlar bakanlık, turizm bölgeleri, turizm ve kültür gelişim bölgeleri, koruma bölgeleri aracılığıyla belirlenmiş olan diğer bölgeler olacak şekilde bölgelerin sıralaması önemlerine göre yapılmaktadır. Diğer yandan Bakanlık Kurulu’nun senelik belirlemiş olduğu döviz miktarını karşılayan şirketlerin, ihracatçı sıfatı taşıyacağı açıklanmaktadır (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

Turizmi Teşvik Kanunu çerçevesinde verilen teşviklerin sıra sıra belirtilmesinde yarar görülmektedir.

2.7. TURİZM SEKTÖRÜNE YÖNELİK TEŞVİK KREDİLERİ

Türkiye’de ekonomi kalkınma planları kapsamında milletlerarası turizm niteliklerini ele alınarak, milletlerarası turizmden kazanılacak payın arttırılması maksadıyla; kitle turizminin özendirilmesi, turizm bölgelerinin yoğunlaşması gereken bölgelerde tek çatı altında toplanması ve iç turizmin özendirilmesi hedeflenmiştir.

Konaklama sektörüne yönelik yapılabilecek en önemli desteklerden birisi, uzun vadeli, düşük faizli, sezon yoğunluğuna göre gerekirse ertelemeli (düşük sezon-yüksek sezon) finansman kaynağı sağlanması olacaktır.

Turizm sektörüne yönelik sağlanan krediler, kamuya ait veya özel fonlarının turizme devredilerek turizm şirketlerinin finansman gereksinimlerini karşılamayı hedefleyen finansal gereçlerdir. Turizm alanında gerçekleştirilecek olan yatırımlara yatırım sürecinde, şirketlere de uygun şartlarda kredi kullandırılması gibi bir teşvik çeşididir (Kandır vd., 2007: 123).

Turizm Teşvik Kanunu Madde 14 gereğince, turizm sektörüne sağlanan kredileri öncelikle bakanlıkça belirlenmiş olan, ve önceliği olan merkezlerde veya bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımlara verilmek üzere yurtdışındaki kaynaklardan da döviz kredisi çekilebileceğinden bahsedilmektedir (Tezcan, 2003: 123).

Teşvik çerçevesinde turizme verilebilecek kredi kredileri, farklı kaynaklara göre üç ayrı gruba ayrılabilir. Bu kaynaklar, yurtdışı kaynaklı, devlete veya özel sektöre ait

bankalardan, Türkiye Kalkınma Bankası'nın sağladığı krediler olmak üzere ayrılabilir (Kandır vd., 2007: 124).

1989 senesinde Yüksek Planlama Kurulunca düzenlenen bir karar neticesinde Türkiye Cumhuriyeti Turizm Bankası'nın tüm pasif ve aktiflerinin Türkiye Kalkınma Bankası'na devren teslimi gerçekleşmiştir. Bu kararına ardından, sektöre dair yatırım ve girişimler Türkiye Kalkınma Bankası aracılığıyla finanse edilmiştir (Kandır vd., 2007: 124).

Banka, 1999 senesinde düzenlenen bir kanunla yeni yasal konumuna ulaşmıştır. Banka, özel hukuk kanunlarına bağlı ve anonim bir şirket biçiminde, tüzel kişiliği olan yatırım ve kalkınma bankası niteliği taşımaktadır (Andaç, 2006: 281).

Banka, teşvik çerçevesinde destek vermeye uygun gördüğü işletmelere uzun ya da orta vadeli şekilde işletme ve yatırım kredileri sağlamaktadır. Kredi fonunun yabancı kaynaklarıyla öz kaynaklardan sağlamış olduğu kredilerden meydana getirmektedir. Sağladığı krediler; teşvik fonu temelli, yenileme yatırım, teşvikli yatırım ve tamamen yeni yatırım olan krediler olarak sağlanmaktadır (Andaç, 2006: 283).

Kredilere dair esas ve koşulları banka, her sene yeniden düzenlemektedir. Şirketlerin kredi talepleri ayrıntılı bir şekilde banka tarafından incelenmektedir. Kredi verilesine uygun görülen şirketlere, gereken teminatları vermelerinin ardından Banka Yönetim Kurulu tarafından kredi sağlanmaktadır (Boz ve Hacıoğlu, 2008: 419).

Bankanın kredi verebileceği hizmet ve yatırım konuları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Gökdeniz vd., 2008: 159).

- ✓ Tur operatörü özelliği bulunan A grubu belgesi olan seyahat şirketlerinde
- ✓ İşletme ruhsatına sahip, ticari hava nakliye işletmeciliğinde bulunan ve diğer ülkelerde Türkiye'ye yolcu transfer eden özel havayolu işletmelerine,
- ✓ TÜRSAB'da üyeliği bulunan ve A grubu belgeye sahip seyahat şirketlerine,
- ✓ Gerçekteki faaliyeti otel servisi vermek olan ve bununla birlikte ihracatçı olarak kabul edilen turizm şirketlerine gerçekleştirecek oldukları turizm faaliyetlerine maddi destek vermek amacıyla kredi sağlanmaktadır.

2.8. TÜRKİYE'DE ÖZEL SEKTÖRE VE DEVLETE AİT BANKALARIN SAĞLADIĞI TURİZM KREDİLERİ

Ülkemizde turizm sektörüne dair kredi sağlayan kurumlardan bir diğerini de özel sektöre ve devlete ait bankalar tesis etmektedir. Turizm sektörüne dair oluşturulmuş olan destek paketleri ile kredi sağlayan bankalar içerisinde Türkiye Finans Katılım Bankası, Vakıfbank, İş Bankası, Ziraat Bankası ve Halk Bank yer almaktadır. Bu bankalar haricinde Türk Eximbank adını “Turizm Bankası” verdiği kredi paketi dahilinde turizm yatırımları adına döviz ve TL türünden kredi sağlamaktadır (KTB, 2012: 49). Türk Eximbank’ın sağlamış olduğu krediler, Türkiye’ye giren dövizin artması konusunda büyük bir önem taşımaktadır. Bahsi geçen kredi uygulamasından (KTB, 2012: 49);

- Özel hava yolu şirketleri,
- TÜRSAB’da üyeliği bulunan A grubu belgeye sahip tur operatörleri ve seyahat şirketleri,
- Ve turizm şirketleri faydalanabilmektedirler.

Kullanılacak kredilerin anapara varlıklarının toplam tutarı 25.000.000 Milyon Dolar’ı geçmemektedir. Kredi vadeleri; döviz kredilerine azami 720, TL kredileri için de 360 gün şeklinde belirlenmiştir.

Yurt Dışı Kaynaklı Turizm Kredileri

Gerçekleştirilmesi planlanan turizm yatırımları adına yurt dışından kredi sağlayabilecekler içerisinde; Avrupa Birliği Yapısal Fonları, Avrupa Yatırım Bankası, Uluslararası Finans Kurumu ve Dünya Bankası yer almaktadır. Söz konusu kuruluş ve bankalar; uygun gördükleri takdirde projelere yardım amaçlı krediler sağlamaktadırlar (Kandır vd., 2007: 130).

Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri

Söz konusu teşvik dahilinde turizm belgeli şirketler; su, gaz ve elektrik ücretlerini bölgede bulunan mesken ve sanayilere uygulanmakta olan tarifelerin en azı kapsamından ödemektedir (Resmi Gazete, 1982)

Haberleşme Kolaylıkları

Kanunda yer alan Madde 17 gereğince turizm belgesine sahip şirketlerin teleks ve telefon isteklerine ilişkin ödeme ve işlemler önceliğe alınarak yapılmaktadır (Resmî Gazete, 1982, Sayı: 17635).

Personel Bulundurulması

Turizm Teşvik Kanunu içinde yer alan Madde 18 gereğince turizm belgesine sahip şirketlerde, Bakanlığın verecek olduğu izin dahilinde yabancı çalışan ya da sanatkârlar şirkette çalıştırılabilmektedir. Şirkette çalıştırılan yabancıların miktarının toplamda bulunan çalışan sayısının yüzde 10'unu geçmemesi kaydı teşvik dahilinde şirketlerin uymakta zorunlu oldukları bir durumdur. Söz konusu oranı Bakanlık bazı durumlarda yüzde 20'lere kadar yükseltebilmektedir (Resmî Gazete, 1982, Sayı: 17635).

Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımları İçin Yatırımcılara Tahsisi

Kanunda yer alan 8. Madde kapsamında turizm maksatlı kullanım adına yatırımcılara kamu taşınmazları sağlanabilmektedir. Teşvikten umulan yarar, turizm yatırımlarının doğru yerlerde ve doğru bir şekilde toplanmasını sağlamaktır. Söz konusu maksatla hazine alanları, uzun zaman boyunca turizm yatırımlarına sağlanmaktadır. Turizmde yatırım yapacaklara sağlanan bu teşvik, finansman gereksinimi bakımından yatırımcı şirket ya da kişilere büyük kolaylıklar tanımaktadır. Söz konusu teşvik yatırımcı kişi ya da şirketlerin yatırım yaparken gereksinim duyacağı sermaye ihtiyacını azaltırken, bir yandan öz sermaye gelirlerini de arttırmaktadır (Özulucan, 1995: 31).

Tahsise dair koşul ve esaslar, 2006'da yayınlanmış olan yönetmelikte detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir (Resmî Gazete, 2006).

Yönetmelikte yer alan Madde 8 gereğince turizm ve kültür gelişim, koruma bölgeleriyle turizm merkezlerinde bulunan, bakanlığın tasarrufu altına alınan özel mülkiyete dahil taşınmazlar, kamulaştırma hukuku kanunları gereğince kamulaştırılmaktadır. Daha sonra Hazine için tapuya tescili yapılmaktadır. Tescil tarihinin ardından ilk 30 gün içinde alakalı taşınmazlar Kültür ve Turizm Bakanlığı'na Maliye Bakanlığı aracılığıyla tahsisi gerçekleştirilmektedir.

Yönetmelikteki Madde 11 gereğince; bakanlığa yapılan müracaatlar, Arazi Tahsis Komisyonunca incelenmektedir. Komisyon sebebini belirtmek koşuluyla taşınmanın uygun bulup bulmamakta özgür bir konumdadır. Komisyonun verecek olduğu tahsis kararı, ön izin özelliğindedir. Komisyondan söz konusu izni sağlayan yatırımcılar, tahsis işlemi yapılmadan önce sosyal ve teknik altyapıya ödenecek olan katılım payı tutarını

en fazla bir ay süre içinde bakanlığa tahsil etmesi icap etmektedir. Hesaplanan tutarın açıklanan süre kapsamında ödenmemesi halinde ön izin kaldırılmaktadır.

Yönetmelikteki Madde 17 gereğince taşınmazlar komisyon hükmü çerçevesinde yatırımcılara 49 seneye kadar, 75 seneye kadar da ana yatırımcılara tahsis edilebilmektedir. Söz konusu yönetmelik dahilinde alakalı taşınmazlar üç şekilde girişimcilere sağlanabilmektedir. Bu taşınmazlar;

Kullanma İzni: Tapuya tescil olanağı bulunmayan yerler üzerinde taşınmazların özel mevzuatı gereğince; komisyonun belirlediği süre içerisinde turizm amaçlı faydalanmak adına yatırımcılara kullanmaları için izin verilebilmektedir.

İrtifak Hakkı: Taşınmazlar dahilinde komisyonun belirlemiş olduğu süre içerisinde turizm maksatlı kullanılmak şartıyla; sürekli ve bağımsız nitelikli üst hakkı içermek şartıyla irtifak hakkı sağlanabilmektedir.

Kiralama: Taşınmazlar dahilinde yapılması tasarlanan tesisin mahalli özellikleri, kapasitesi, sınıfı ve türüne dikkat edilerek komisyonun belirlediği süre içerisinde turizm maksatlı kullanılmak üzere ilgili yatırımcılara kiralanabilmektedir.

İhracata Yönelik Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri

İhracata dair devlet destekleri vasıtasıyla tesis edilen turizm teşvikleri, farklı iki düzenlemeyle sağlanmaktadır. Bunlar 1994 ve 1999 yıllarında gerçekleştirilen düzenlemelerdir.

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı (1994)'nın maksadı; kalkınmaya ilişkin planlarda bulunan sosyal ve ekonomik tasarıların gerçekleştirilmesi adına yapılması tasarlanan uygulamaların ve milletlerarası kuruluşlara karşı zorunluluklara uygun olan yöntemlere destek verilmesidir (Andaç, 2006: 225).

Turizm Teşvik Kanunu'nun 2634 sayılı Madde 13'ün 3. fıkrası gereğince Bakanlar Kurulu'nca her sene belirlenen döviz tutarını sağlayan, belgesi olan turizm şirketleri ihracatçı olarak kabul edilmektedir ve ihracata dair devlet desteklerinden faydalanabilmektedirler (Andaç, 2006: 225).

İlgili hüküm dahilinde bulunan 12 adet destek planı çeşitli kuruluşlarca sürdürülmektedir. Devlet desteklerinin uygulanmasına dair kararların hepsini Dış Ticaret Müsteşarlığı vermektedir (Atayeter ve Erol, 2011: 4).

İhracat Kapsamında Devlet Yardımları Kararlarında Turizm Teşvikleri

Tablo 2.6. İhracat Kapsamında Devlet Yardımları Kararlarında Turizm Teşvikleri

Destek Adı	Destek
Araştırma ve Geliştirme Yardımı	Eğitimcilerin Düzenleyecek Olduğu Eğitim Yardımı
	Milletlerarası Rekabetçiliğin Arttırılması Yardımı
	Stratejik Odak Noktaları Projelerine Maddi Destek Yardımı
	Alım Heyeti veya Yurt Dışında Gerçekleşen Pazarlama Programları Dahilindeki Organizasyon ve Tanıtım Giderleri
	Proje Temelli Danışmanlık veya Eğitim Yardımı
İstihdam Yardımı	İstihdamının Sağlanması
Pazara Giri Yardımı ve Pazar Araştırması Yardımı	Pazarlama ve Pazar Araştırması Yardımı
Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarına Yardım Verilmesi	Promosyon ve Tanıtım Uygulamalarına Dair Maliyetlerin Belirli Bir Oranda Giderilmesi
Yurt Dışında Oluşturulan Fuarlara Katılımlara Yardım Verilmesi	Yurt Dışında Gerçekleşen Sektörel özellikteki milletlerarası fuarlara ve iştiraklara dair giderlerin belli bir miktarda giderilmesi
Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi	Tanıtım Faaliyetlerinin Yardım verilmesi
	Yurtdışında Markalara İlişkin Tescil Faaliyetlerinin Desteklenmesi
Türk Mallarının Yurtdışında Marka Haline Gelmesi, Türk Malına Özgü Bir İmaj Oluşturulması ve TURQUALITY®'e	Marka Destek Programı Dahilindeki Firmaların pazarlama, tanıtım, reklam faaliyetlerine karşı destek verilmesi
	TURQUALITY® Destek Programı dahilindeki firmaların pazarlama, tanıtım, reklam harcamalarına bir miktar

Teşvik Verilmesi	yardımda bulunma
------------------	------------------

Kaynak: Atayeter ve Erol, 2011: 3-19

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Hakkında Kanuna Göre Turizm Teşvikleri

Çıkarılmış olan kanundaki maksat, gerekli olarak görülen bölgelerde sigorta primi ve vergi teşviki vererek, yatırım adına arazi ve arsa tahsis ederek ve enerji yardımda bulunularak, istihdam ve yatırım olanakları çoğaltılmaktadır (Resmî Gazete, 2004).

Kamunun tahsis ettiği teşvik ve desteklerden yararlandırma bakımında ülkemiz birbirinden farklı 6 bölgeye ayrılmıştır. Söz konusu ayırım, her şehrin sosyoekonomik bakımdan gelişmişlik seviyesi dikkate alınarak yapılmış, 2012/3305 sayılı Karar'ın içinde yer alan 1 numaralı ekinde belirtilmiştir. Tablo 2.7'de söz edilen ek belirtilmiştir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 31).

Tablo 2.7. Bölgelere Göre Teşviklerin Uygulanması

6. Bölge	5. Bölge	4. Bölge	3. Bölge	2. Bölge	1. Bölge
Gökçeada ve Bozcaada	Yozgat	Sivas	Zonguldak	Yalova	Muğla
Van	Tunceli	Rize	Uşak	Tekirdağ	Kocaeli
Şırnak	Tokat	Nevşehir	Trabzon	Sakarya	İzmir
Şanlıurfa	Sinop	Malatya	Samsun	Konya	İstanbul
Siirt	Osmaniye	Kütahya	Mersin	Kırklareli	Eskişehir
Muş	Ordu	Kırşehir	Manisa	Kayseri	Bursa
Mardin	Niğde	Kastamonu	Karaman	Isparta	Antalya
Kars	Kilis	Hatay	Karabük	Edirne	Ankara
Iğdır	Maraş	Erzincan	Antep	Denizli	
Hakkâri	Gümüşhane	Elâzığ	Burdur	Çanakkale	
Diyarbakır	Giresun	Düzce	Bilecik	Bolu	
Bitlis	Erzurum	Çorum	Balıkesir	Aydın	
Bingöl	Çankırı	Bartın		Adana	
Batman	Bayburt	Artvin			
Ardahan	Aksaray	Amasya			
Ağrı	Adıyaman	Afyon			
		Kırıkkale			

Kaynak: Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 31

Teşvikin tahsis edileceği sektörler, şehirlerin sahip olduğu nitelik ve ekonomik ölçek bakımından büyüklüğü dikkate alınarak saptanmıştır (AKİB, 2015: 5).

Turizm sektörü içinde bölgesel teşviklerden yalnızca İstanbul şehri dışındaki her bölgede yapılması tasarlanan 3 yıldızlı veya üzerindeki otellere dair yatırımlardan

yararlanabilmektedir. 6. bölge adına da 500.000 TL asgari yatırım miktarı şartını yerine getiren yatırımcılar, bunu haricinde herhangi bir koşul aranmaksızın teşvik belgesini elde edebilmektedir (Ertürk, 2012: 1).

Her bölgenin sağlanan tüm teşviklerden yararlanması söz konusu değildir. Belirtilen Bölgesel teşviklerden faydalanabilecek asgari yatırım miktarları ve yatırım konuları her bölge grubuna detaylı olarak belirlenmiştir. Bölgesel teşvik faaliyetlerinden belirlenen şartlara bağlı kalındığı halde yararlanılabilmektedir. Örnek vermek gerekirse; yatırım yeri desteği, faiz yardımı, sigorta primi yardımı, vergiye verilen indirim, Katma Değer Vergisine sağlanan istisnas ve gümrük vergisi için muafiyet 6. bölge içinde sağlanan en belirgin teşvikler içinde yer almaktadır. Teşvik uygulamaları bölgelere ayrılmış olsa da temel olarak il seviyesinde bir çeşitlilik oluşturmaktadır (Güleç, 2012: 196).

Bölgelerin faydalanabileceği teşvik çeşitleri Tablo 2.8’de belirtilmiştir

Tablo 2.8. Yatırımlarda Devlet Yardımlarına İlişkin Kararın Sağladığı Teşviklerin Bölgesel Dağılımı

	6. Bölge	5. Bölge	4. Bölge	3. Bölge	2. Bölge	1. Bölge
Faiz Desteği	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
Yatırım Yeri Tahsisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var (İstanbul hariç)
Sigorta Primi İşveren Yardımı	Var	Var	Var	Var	Var	Var (İstanbul hariç)
Vergi İndirimi	Var	Var	Var	Var	Var	Var (İstanbul hariç)
KDV İstisnası	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gümrük Vergisi İstisnası	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gelir Vergisi Stopajı	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Sigorta Primi Desteği	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok

Kaynak: Ertürk, 2012: 3

Sigorta Primi İşveren Paylarında Teşvik

Bakanlık, teşvik belgesine sahip yatırımcıların ödemekle yükümlü oldukları sigorta priminin asgari ücrete eşdeğer işveren kısmını kapsayacak şekilde sigorta primi teşviklerinden işveren payı sağlar (Resmi Gazete, 2012).

Yeni oluşturulan teşvik sistemimizde bölgesel teşvik faaliyetleri, stratejik yatırımlar, büyük kapsamlı yatırımlar dahilinde destek verilen yatırımlar söz konusu teşvik unsurundan yararlanabilmektedir. Stratejik yatırım dahilindeki işletmeler belirtilen destekten altıncı bölgede yapmış oldukları yatırımlar adına 10 sene zamanla, diğer bölgelerde gerçekleştirdikleri yatırımlar adına da 7 sene zamanla yararlanılmaktadırlar (Resmî Gazete, 2012).

İşveren payına dahil primlerin teşvik çerçevesinde karşılanması adına işverenlerin çalıştırmış olduğu sigortalı personellerle ilgi her ay tertiplelediği hizmet ve prim belgelerini belirlenmiş olan yasal süre dahilinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na iletmesi icap etmektedir. Bunula birlikte işletme içindeki sigortalı personellerin hepsine ait sigortaya dair primlerin sigortalı payına eşdeğer miktarla Bakanlık'ça karşılanmayan işveren kişilerin payına ait miktarın belirtilen yasal süre içinde tahsil edilmesi zorunluluk halidir. Primlerin vaktinde tahsil edilmemesi halinde, gecikme yüzünden yapılan zam işverenden alınmaktadır. Daha önceki zamanlarda işverenin Sosyal Güvenlik Kurulu'na ödenmemiş borcunun olması veya personellere ilişkin sigorta primlerinin zamanında ödenmemesi halinde söz konusu teşvikten faydalanamamaktadır (KTB, 2012: 37). Bahsedilen teşvik, komple yeni yatırımlarda, alakalı yatırımla sağlanmış olan istihdam adına uygulanırken geriye kalan yatırım çeşitlerinde mevcut miktara dahil edilen istihdam adına uygulanmaktadır. Söz konusu yatırımın haricinde kalan yatırım çeşitlerinde, hizmet belgesi üzerinde kayıtlı olan personel miktarının halihazırdaki istihdamdan daha az olması halinde belirtilen ay için prim yardımı sağlanmaktadır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

Bütün bölge ve şehirlerde sigorta primi üzerine işveren payı türündeki teşvik uygulanabilmektedir. Fakat 2. ve 1. bölgede söz konusu teşvikin sağlanabilmesi için 31 Aralık 2013 tarihinden daha önce yatırıma başlanması icap etmektedir. Açıklanan tarihten sonra yapılan yatırımlar adına 2. ve 1. bölgeler bahsedilen teşvikten yararlanamamaktadır. Stratejik yatırımlar kapsamında teşvik miktarı, bölge ayrımı yapılmaksızın sabit yatırım miktarının yüzde 15'ini aşmamaktadır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

İşveren priminin Devlet tarafından tahsil edilmesi, işçilik giderlerin fazla olduğu ve rekabet niteliğinin azaldığı, emek yoğun oluşuma sahip olan sektörleri daha çekici bir hale dönüştürmektedir. Bu sebeple yeni teşvik türünde ilgili teşvikin kapsamı

genişletilerek süresi artırılmıştır (Akdeve ve Karagöl, 2013). Söz edilen kanun çerçevesinde endüstri veya organize sanayi bölgelerinde kurulmuş olan işyerlerinde sigorta primi işletmedeki işveren payının hepsi, geriye kalan yerlerde bulunan işyerlerinin ise yüzde 80'ini Hazine karşılamaktadır (Resmî Gazete, 2004).

Diğer yandan 2018 senesi sonrasında asgari maaşın zamlanarak 1.300 TL kabul edilmesiyle beraber işverenlerin giderlerinde ciddi bir yükselme yaşanmıştır. Bu sebeple işletmelerin rekabet potansiyelinin geliştirilmesi ve kaydı bulunan istihdamın korunması maksadıyla 5510 sayılı kanuna dahil edilen geçici özellikteki 68. maddeyle asgari ücretle hizmet veren her personele 100 TL tutarında sigorta primi yardımı yapılmaktadır.

Enerji Desteği

5084 sayılı Kanun gereğince, 01.04.2005'ten sonra çalışmaya başlayan ve en az on personele sahip işletmelerle açıklanan tarihten önce çalışmaya başlamış, en az on personele sahip işletmelerden; turizm sektörü içerisinde konaklama tesisi hizmeti veren işletmelerin elektrik faturalarının yüzde 20'sini Hazine tahsil etmektedir. Söz konusu orana 1 Nisan 2005 tarihinin ardından çalışmayan başlayan işletmelerde en az olması gerekenden fazla her bir personel için, 1 Nisan 2005 tarihinden daha önce çalışmaya başlamış olan işletmelerde ise bahsedilen tarihin ardından iş yerinde çalışmaya başlayan ve en az olması gereken personel sayısından fazla her bir personele 0,5 puan verilmektedir.

Yatırım Yeri Tahsisi

5084 sayılı Kanunda yer alan 16. madde içinde, Maliye Bakanlığınca tertiplenmiş teşvik belgesi olan geniş kapsamlı yatırımlar, bölgesel desteklerden faydalananak yatırımlar ve stratejik yatırımlar adına, Bakanlığın belirlemiş olduğu esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri sağlanacağı açıklanmaktadır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

Yapılması tasarlanan yatırımın toplam miktarı taşınmazın net değerinin turizm yatırımları adına iki katından daha fazla olması durumunda 49 seneliğine irtifak hakkı sağlanabilmektedir. Tahsis işleminin gerçekteştirilmesinin ardından yatırımcı, taşınmaza ait emlak vergisi bedelinin yüzde 3'ü miktarında iki sene maaşını ödemekle, yatırımı tasarlanan süre dahilinde bitirmekle ve çalışmaya başlanmasından sonra 5 sene

boyunca teşvik bölgesinde ifade edilen istihdam miktarını korumakla görevlidir (Gümüş, 2013).

2.9. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARAR İLE SAĞLANAN TURİZM TEŞVİKLERİ

Devlet Yardımları Hakkında Karar’la yatırımlarda asıl hedeflenen; kalkınma planlarında bulunan amaçlar bakımından tasarrufların bazı katma değeri fazla yatırımlara doğru yönlendirilmesi, iş olanaklarının ve üretimin çoğaltılması, milletlerarası pazarlarda rekabet konusunda üstünlük kurabilecek yatırımların teşvik edilmesi; milletlerarası yatırım miktarının çoğaltılması, bölgeler arasında bulunan gelişmişlik farklılıklarını olabildiğince az seviyelere indirilmesi, doğal alanları koruma altına almaya yönelik yatırımların gerçekleşmesi, geliştirme ve araştırma uygulamalarına destek verilmesidir (Resmî Gazete, 2006, Sayı: 26311).

Türkiye içinde daha önceden uygulanmış olan teşvik sistemlerinin hepsinde teşvikler, sektör bakımından öncelikler dikkate alınmadan verilmiştir. Fakat 2009 senesinin ardından, şehirlere göre hangi sektörlerde hangi yatırımların yapılması belirli hale getirilmiştir. Belirlenmiş olan sektörlerde yar almayan uygulama alanlarının verilecek teşvik çeşitlerinin yararlanması önlenmiştir. 2012’de uygulamaya başlayan teşvik sisteminde yine sektör bakımından önceliklendirmenin süregeldiği gözlemlenmektedir (Gümüş, 2013). Karar çerçevesinde söz edilen teşvik hususları Tablo 2,9’da belirtilmektedir.

Türkiye’de daha önceden uygulanmış olan teşvik sistemlerinin hepsinde teşvikler, sektör bakımından ayrıcalık gösterilmeden verilmiştir. Fakat 2009 senesinin ardından, şehirlere göre gerçekleştirilecek yatırımların hangi sektörden yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Belirlenen sektörlerde dahil olmayan bölgelerin verilecek teşviklerden yararlanması önlenmiştir. 2012’de uygulanmaya başlanan teşvik sisteminde de sektör kapsamında örneklendirmenin hala sürdüğü gözlemlenmektedir (Gümüş, 2013).

Tablo 2.9’da verilen karar çerçevesinde açıklanan teşvikler belirtilmektedir.

Tablo 2.9. Yatırımlara Devlet Desteği ile Verilen Turizm Teşvikleri

Bölgesel Anlamda Teşvik Uygulamaları	Genel Anlamda Teşvik Uygulamaları	Stratejik Yatırımları	Büyük Ölçekli Sağlanan Yatırımlar
-Gümrük vergisine	-Gümrük vergisine	-Sigortaya ilişkin	-Sigorta primine

sağlanan muafiyet	sağlanan muafiyet	prim desteği	sağlanan yardım
-KDV istisnası	-KDV istisnası	-Gelir vergisi için stopaj yardımı	-Gelir vergisi için stopaj yardımı,
-Vergi indirimi	-Sigorta primine ilişkin işveren hissesi yardımı	-Yatırım yeri sağlanması	-KDV iadesi,
-Yatırım yeri sağlanması	-Vergi indirimi	-Sigorta primine ilişkin işveren hissesi yardımı	-Faiz desteği
-Sigorta primine ilişkin işveren hissesi yardımı	-Yatırım yeri sağlanması	-Vergi indirimi	-Yatırım yeri sağlanması
-Faiz desteği	-Sigortaya ilişkin prim desteği	-Gümrük vergisine sağlanan muafiyet	-Sigorta primine ilişkin işveren hissesi yardımı
-Sigortaya ilişkin prim desteği	-Gelir vergisi için stopaj yardımı	-KDV istisnası	-Vergi indirimi
-Gelir vergisi için stopaj yardımı	-Faiz desteği	-Gelir vergisi için stopaj yardımı	-Gümrük vergisine sağlanan muafiyet
	-KDV istisnası	-Yatırım yeri sağlanması	-KDV istisnası

Kaynak: Gökmen ve Kartaloğlu, 2012:22

Karar dahilinde yatırımlara verilebilecek teşvikler; faiz desteği, KDV istisnası ve gümrük vergisine sağlanan muafiyetten oluşmaktadır.

Üstte ifade edilen teşvik çeşitlerinden yatırımların yararlanması adına Müsteşarlığın yapacağı farklı incelemeler sonucunda tasarlanan yatırımın uygun görülmesi durumunda tebliğle belirlenecek koşullara bağlı kalınması şartıyla teşvik belgesine dahil olması icap etmektedir (Resmî Gazete, 2006, Sayı:26311).

Katma Değer Vergisi İstisnası

KDV Kanunu gereğince, uygun bulunan teçhizat ve makinenin ithali ile yerli teslimlerin KDV'den istisna edileceği, söz konusu kanunun teşvik belgesi içinde teçhizat ve makinenin devredilmesinde, teçhizat ve makine listelerinde takım, ünite, set vb. olarak ifade edilen ürünlerin kısmi teslimlerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Fakat, teşvik belgesi içinde tasarlanan yatırım ifade edildiği gibi gerçekleşmezse, önceden alınmamış olan vergi gecikme faiziyle beraber yatırımcıdan alınmaktadır.

Gerçekleşen yatırımın KDV istisnasından faydalanabilmesi için belirlenmiş olan asgari yatırım miktarlarıyla sabit kapasiteleri tahsis etmesi icap etmektedir. Sağlanan teşvikten faydalanabilmek için belirlenen sabit asgari yatırım miktarları Tablo 2.10’da belirtilmiştir.

Tablo 2.10. KDV İstisnasında Asgari Yatırım Tutarları

Yatırımın Yapılacağı Bölge/Sektör	Sabit Asgari Yatırım Tutarı
6. Bölge	500.000 TL
5. Bölge	500.000 TL
4. Bölge	500.000 TL
3. Bölge	500.000 TL
2. Bölge	1.000.000 TL
1. Bölge	1.000.000 TL

Kaynak: Gökmen ve Kartaloğlu, 2012

Teşvikten faydalanabilecek yatırımlar eğer stratejik yatırımlarsa sabit asgari yatırım miktarının 50 Milyon TL olması icap etmektedir

KDV Kanununda yer alan Madde 11/1-a gereğinceS yurt dışında yaşayan müşterilere sağlanan hizmetlere de KDV istisnası yapılmaktadır. 3065 sayılı Kanunun Madde 11/1-a dahilinde herhangi bir hizmet adına KDV istisnası yapılabilmesi için, söz konusu kanunun Madde 12/2’sine gereğince;

- Hizmetten yurtdışından yararlanılması gerekir,
- Hizmetin yurtdışında yaşayan bir müşteri adına gerçekleşmesi gerekmektedir.

Faiz Yardımı

Faiz yardımı teşvikinde tüm yatırımcıların, yatırım giderlerinin en çok yüzde 70’i miktarında aldıkları krediler için tahsis etmeleri icap eden faizlerin belirli bir kısmı Bakanlıkça tahsil edilmektedir (Resmî Gazete, 2012, Sayı: 28328).

Stratejik yatırımlar oluşturulacak teşvik belgeleriyle faiz yardımından faydalanabilmektedir. Döviz kredisıyla gerçekleşecek yatırımlarda alakalı teşvik faaliyeti, vade süresindeki T.C. Merkez Bankası’nın belirlemiş olduğu döviz kuru göz önüne alınarak yapılmaktadır (KTB, 2012)

Kullanılmış olan kredilerin geri ödeme tarihleri içinde tahsil edilmemesi halinde, aracı olan kurumun söz konusu durumu bakanlığı iletilmesi ile teşvik dahilinde yapılan faiz yardımına ilişkin ödemeler durdurulmaktadır. Ancak yatırımcıların krediye ilişkin gereken ödemeleri yerine getirmesiyle birlikte Bakanlık yapılan faiz yardımlarını devam ettirmektedir. Teşvik belgesi dahilinde bulunan herhangi bir yatırımın farklı yatırımcıya devredilmesi durumunda, devralan kişinin teşvik belgesi içinde faiz yardımı öngörülmüşse eski itfa tasarısındaki koşullarda değişiklik yapılmadan faiz yardımı sürdürülmektedir (KTB, 2012).

Tablo 2.11. Bölgelere Göre Faiz Destek Oranları ve Azami Destek Tutarları

Bölge	TL Cinsi Kredi	Faiz Yardım Tutarı Limiti	Döviz İndeksli Kredi ya da Döviz
Çevre Yatırımları	5 Puan	500.000 TL	2 Puan
Ar-Ge Yatırımları	5 Puan	500.000 TL	2 Puan
Stratejik Yatırımlar	5 Puan	Sabit Yatırımın Yüzde 5'ini aşmamak şartıyla en çok 500.000 TL	2 Puan
6. Bölge	7 Puan	900.000 TL	2 Puan
5. Bölge	5 Puan	700.000 TL	2 Puan
4. Bölge	4 Puan	600.000 TL	1 Puan
3. Bölge	3 Puan	500.000 TL	1 Puan
2. Bölge	-	-	-
1. Bölge	-	-	-

Kaynak: Gümüş, 2013

Tablodan da anlaşılacağı üzere 2. ve 1. bölgelerde, faiz yardımı bölgesel teşvik çerçevesinde uygulanmaktadır. Nitekim ilgili teşvik gelişimi daha az olan bölgelere artırılmış tutar ve oranlarda uygulanmaktadır. Diğer yandan bölge ayrımı yapılmaksızın çevre, Ar-Ge ve stratejik yatırımlara ilişkin faiz yardımı üst limit miktarları çeşitlilik göstermektedir. Bu çerçevede yatırımlarda Bakanlık tarafından kullanılmış olan TL türü kredilere 5, döviz türü kredilere de 2 puan verilmektedir. Stratejik yatırımlara 50

Milyon TL, çevre ve Ar-Ge yatırımlarına ise faiz yardım tutarı 500 Bin TL'yi geçmemektedir.

Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu gereğince turizm işletmeciliğine dair belgesi bulunan işletmeler tahsisini gerçekleştirdikleri ve işletmeleri içinde yer alan binaları, inşaat süreçlerinin bittiğini veya halihazırdaki binaların ilgili plana tahsis edilmesi durumunda belgenin ne zaman alındığını izleyen bütçe döneminden sonra 5 sene süre ile emlak verginden ayrı olarak muaf tutulmaktadır.

Tekstil Fuarlarına Katılım Desteği

Söz konusu tebliğin asıl maksadı, yurt dışında kurulan turizm alanında gerçekleşen fuarların çoğaltılmasıyla pazarlama ve tanıtıma ilişkin faaliyetlere gereken yardımın sağlanmasıdır (Resmî Gazete, 2010, Sayı: 2759).

Desteğin içeriği; Kültür ve Turizm Bakanlığınca iştirak edilen ve destek verilen turizm fuarlarına bireysel ya da alakalı sektöre bağlı meslek derneği veya birliğinin öncülüğünde, grup halinde bölge için tanıtım yapacak işletmelerin, yurtdışında yapacak oldukları pazarlama ve tanıtım çalışmaları çerçevesinde özel giderlerinin, katılım masraflarının, söz konusu tebliğ dahilinde saptanan oran ve esaslar kapsamında Tanıtma Genel Müdürlüğü'ne ait bütçenin ilgili düzenlemelerindeki ödeneklerle limitli olmak şartıyla tahsil edilmesidir (KTB, 2012).

Bakanlık tarafından destek verilen yurtdışında gerçekleşen turizm sektörüyle ilgili fuarlarda meslek derneği veya birliğinin öncülüğünde gruplar halinde katılım göstererek bölgeyi tanıttıkları işletmelerle bireysel olarak katılım gösteren işletmelerin; aksesuarı, stant inşası ve yer kirası için yapacakları toplam harcamaların yüzde 50'si, uygun bulunması durumunda bakanlık tarafından ödenmektedir. Belirlenmiş olan miktar gruplar halinde tanıtım gerçekleştirecek işletmelere her fuar için 20 Bin doları aşamazken, bireysel bir şekilde katılmış olan işletmeler için de 10 Bin doları aşamamaktadır (Resmî Gazete, 2010, Sayı: 27759).

İstihdam Teşviki

Söz konusu teşvik 2011'de yayınlamış olan 6111 sayılı Kanun içerisinde bulunan Madde 74'le yürürlüğe girmiştir. Kanun gereğince 31 Aralık 2020 tarihiyle 1 Mart 2011 tarihleri içinde 18 yaşında ve daha üstünde olan kadınların hepsi ve 18-29 yaş arasındaki gençlerin istihdamında, verilen mesleki eğitime göre azalıp artan sürelerde

sigorta primine ilişkin işverene ait payın hepsi İşsizlik Sigortası Fonu tarafından ödenmektedir (Resmî Gazete, 2011, Sayı: 27857).

Teşvik 18-29 yaşı arasındaki erkekler, 18 yaşından daha büyük kadınlar, İŞKUR'a kayıt yaptırmadan işe alınanlar, İŞKUR'a kayıtlı olan işsizler içerisinde işe alınanlar, işverene bağlı olarak çalışmaktayken 1 Mart 2011 tarihinin ardından mesleki yeterlik belgesine sahip olanlar veya teknik ve mesleki eğitim veren yüksek veya ortaöğretimi bitirenleri kapsamaktadır.

İşyerinin; aitliğinin özel sektörde faaliyet gösteren işverenlerde olması, idari para cezası ve yasal ödeme tarihi geçmiş prim borcunun olmaması, sigortalı kişinin; son 6 aylık hizmet ve prim belgelerinde ifade edilen ortalama sigortalı personel sayısına ek olarak işe başlamış olması icap etmektedir.

2.10. SEYAHAT ACENTELERİ VE SEYAHAT ACENTELERİ BİRLİĞİ KANUNU'NA GÖRE SAĞLANAN TURİZM TEŞVİKLERİ

1618 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği kanunu dahilindeki seyahat acenteleri nitelikleri vesilesiyle kendilerine dair teşvik önlemleri sağlanmaktadır.

TÜRSAB'a ilişkin işletme belgesine sahip olmalarının ardından seyahat acenteleri, işletme kredisi isteğinde bulunabilmektedirler. Fakat yurt dışındaki seyahat acenteleriyle yurt dışındaki seyahat acentelerinin tüm şubeleri söz konusu krediden faydalanamamaktadır. Kredi istekleri Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenen koşullar kapsamında Türkiye Kalkınma Bankası tarafından incelenerek karar verilmektedir.

Telekomünikasyonla alakalı olanak ve kolaylıkların sağlanması ilişkili kuruluşlar tarafından seyahat acentelerine öncelik vermektedir. İthal edilen sistemler sadece acentenin kendi uygulamalarında kullanılmaktadır. Bunların devredilmesi ya da satışı Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından izin alınmadığı sürece gerçekleştirilmemektedir.

Düzenlemiş oldukları turlara dair bozdurdıkları döviz tutarının daha önceki döneme göre artış göstermesi acentelere reklam giderlerinin azaltılması adına artış miktarı kadar belirlenen primi Bakanlık tahsil edebilmektedir. Söz konusu prim tutarı Bakanlar

Kurulu tarafından Maliye Bakanlığı ve Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın müşterek tekliflerine göre saptanmaktadır.

50 Bin Dolar'ın altındaki gelirlere prim verilmemektedir. Verilecek olan prim için icap eden karşılık her sene bakanlık bütçesine ayrılmaktadır (Anda, 2006).

Seyahat acentelerince yurtdışına ilişkin sunulan hizmetlerin Türkiye'de KDV'ye dahil olup olmayacağı KDV Kanunu'nda bulunan hususlar göz önünde bulundurularak incelenmektedir. Söz konusu hizmetler aşağıdaki şekilde üç farklı gruba ayrılabilir.

Yurt Dışından Türkiye'ye Turist Getirilmesi-Incoming Hizmetler

Hizmet ihracında KDV'nin istisnasının mümkün olabilmesi adına aşağıda açıklanan koşulların hepsinin sağlanması icap etmektedir.

- Hizmetten yurtdışında yararlanılması
- Faturanın veya benzeri bir dokümanın yurtdışındaki müşteri için tertip edilmesi
- Hizmet değerinin döviz şeklinde Türkiye'ye getirilmesi
- Hizmetin yurtdışında yaşayan bir müşteriye sağlanması

Düzenlemeler dahilinde Türkiye'yi ziyaret edecek olan turistlere sağlanan hizmetler KDV'ye dahil olmaktadır. Fakat sağlanan hizmetlere ilişkin alınan ücret acente hizmet tutarıysa yukarıda ifade edilen koşulların yerine getirilmesi durumunda KDV'ye dahil olmamaktadır (Mert ve Topluk, 2019).

Yurt Dışına Turist Götürülmesi-Outgoing Hizmetler

Türkiye'de faaliyet gösteren seyahat acenteleri aracılığıyla yurtdışına gerçekleşen turlara katılan kişilere sunulan hizmet ve servisler yurtdışında sağlandığından ve müşteriler söz konusu hizmet ve servislerden yurtdışında yararlandığından, ilgili hizmet ve servisler adına Türkiye'de de KDV'ye dahil edilmektedir. Seyahat acentesince müşterilere kesilmiş olan faturada hizmet bedelinin tamamı belirtilmektedir. Fakat KDV yurtdışında verilen hizmet bedeli indirildikten sonra geriye kalan miktar kapsamından hesaplanmaktadır.

Yurt Dışında Yerleşik Kişilere Yurt Dışında Hizmet Verilmesi

Yurtdışında bulunan bir müşteriye yurtdışında hizmette bulunulması takdirde söz konusu hizmetlerin Türkiye'de verilmemesi sebebiyle KDV'nin yetki alanına girmemekle birlikte fatura hesabı da yapılmamaktadır.

2.11. SAĞLIK TURİZMİNDE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET TİCARETİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KARARA GÖRE TURİZM TEŞVİKLERİ

Sağlık Bakanlığınca ruhsat verilmiş sağlık turizm alanındaki işletmeler, Türkiye’de döviz girdisi sağlayan hizmet kazançlarının çoğaltılması, sağlık turizm sektörünün milletlerarası pazarlarda rekabet potansiyelini arttırması adına çeşitli yöntemlerle Devlet tarafından teşviki gerçekleştirilmektedir. Verilen bu desteklerin tümü geri ödemesi olmayan hibe özelliği taşımaktadır. 2012’de Ekonomi Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu “*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*” dahilinde sağlık turizminde ilişkin verilen teşvikler aşağıda sıralanmıştır.

Pazara Giriş Desteği

Sağlık turizmine yönelik faaliyet gösteren işletmelerin yatırım, uluslararası mevzuat, ülke ve sektör konularında hazırlatacakları ya da satıl alacakları raporlarla ilgili harcamalar; sağlık turizmine yönelik faaliyet gösteren işletmelere yüzde 60 oranında sağlanmakla beraber senelik toplam en çok 100 Bin dolar Miktarında, işbirliği kuruluşlarına ise yüzde 70 oranında sağlanmakla beraber senelik en çok 300 Bin Dolar miktarında sağlanmaktadır.

Yurt Dışı Tanıtım Desteği

Yurtdışında gerçekleşen bağımsız nitelikteki tanıtım programı, konferans, kongre ve fuarlar dahilinde düzenlenen tanıtımlara dair organizasyon, katılım, danışmanlık, tanıtım, reklam ve sponsorluk harcamaları; sağlık turizmi işletmelerine senelik en çok 300 Bin Dolar tutarında ve yüzde 50 oranında, işbirliği kuruluşlarına da senelik en çok 500 Bin Dolar tutarında ve yüzde 70 oranında karşılanmaktadır.

İşbirliği kuruluşları ve sağlık turizm işletmelerini yurt dışında gerçekleştirilen konferans, kongre ve fuarlara dair katılım giderleri; her etkinliğe en çok 15 Bin Dolar tutarında ve yüzde 70 oranında karşılanmaktadır.

İşbirliği kuruluşları ve sağlık turizmi işletmelerinin arama motorları içerisinde yapacak oldukları, arama ağına ilişkin reklamları da kapsamak üzere tanıtım ve reklam maliyetleri; yüzde 50 oranında olup, işbirliği kuruluşu veya sağlık turizmi işletmesi başına senelik en çok 100 Bin Dolar Tutarında karşılanmaktadır.

Yurt Dışı Birim Desteği

İşbirliği kuruluşları veya sağlık turizmi işletmelerinin yurtdışında ya da doğrudan faaliyet gösteren şubeleri veya işletmeleri vasıtasıyla açmış oldukları birimlerin kira

maliyetleri 4 sene boyunca karşılamaktadır. Söz konusu madde dahilinde; sağlık turizm işletmeleri ve sağlık kuruluşlarına her birim başına yüzde 60 oranında ve senelik en çok 200 Bin Dolar miktarında, işbirliği kuruluşlarına ise yüzde 70 oranında ve senelik en çok 300 Bin Dolar miktarında destek verilmektedir.

Belgelendirme Desteği

Milletlerarası teknik mevzuata göre uyum göstermek veya yurtdışında yer alan pazarlara girmek maksadıyla aldıkları, akreditasyon, sertifika veya belgeye ilişkin danışmanlık ve alım harcamaları; her belge için, akreditasyon veya sertifika çeşidi için en fazla 50 Bin dolar tutarında ve yüzde 50 oranında karşılamaktadır.

Danışmanlık Desteği

Sağlık kurumları ve sağlık alanında faaliyet gösteren turizmi işletmeleri Bakanlık tarafında ön onay sağladığı konularda alım yaptıkları danışmanlık hizmetlerine dair harcamalar senelik en çok 200 Bin Dolar tutarında ve yüzde 50 oranında karşılanmaktadır.

2.12. TURİZM FAALİYETLERİNİN SONA ERMESİ VE DEVİR HALİNDE TEŞVİKLERİN DURUMU

Turizm şirketleri uygulamalarını bitirmeleri ve bir sene içinde yeniden turizm uygulamalarına geri dönmeleri durumunda, teşvik uygulamaları dahilinde yararlandıkları hak, muafiyet ve istisnaların nakdi olarak bedelini, ilgili kanunlar gereği tahsil etmekle zorunludurlar. Bununla birlikte işletmenin uygulamalarına doğal afet ya da savaş gibi zaruri nedenlerden dolayı sona erdirmeleri durumunda, ödeme zorunluluğu Bakanlığın verdiği onay vesilesiyle iptal edilmektedir (Andaç, 2006: 266).

Devretme durumu söz konusu olursa devralan kişilerin, işletmenin niteliklerini ve maksadını koruma altına alması şartıyla sağlanan teşviklerden faydalanabilmektedirler (Demirkollu, 2002: 70).

2.13. RAKİP ÜLKELER ARASINDA YER ALAN YUNANİSTAN'DA TEŞVİKLER

2008 senesinden sonra ekonomik alanda gerçekleşen krizle uğraşan, 2018 senesinin 3. çeyreğinde gerçekleşen büyümeyle uzun vadeli resesyon sürecini bitiren Yunanistan, hala yüzde 50 üzerine çıkan genç işsiz yüzdesi ve yüksek borç tutarlarına tedbir almakta epey bir güçlük çekmektedir. Bu problemleri düzeltmeye yardımcı olması maksadıyla

son zamanlarda teşvik sisteminde meydana gelen revizyonlarla yatırımcıların Yunanistan’da daha çok yatırım gerçekleştirmesi özendirilmektedir.

Yunan Ekonomi, Kalkınma ve Turizm Bakanlığı’nın sunmuş olduğu, Yunan Meclis’inin 16.06.2018’de onayını verdiği yeni sistemle 2023’e kadar Yunanistan’da 11.000.000.000 Euro yatırımın gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Teşvik sistemiyle ülkedeki üretim potansiyelinin en üst düzeylere yükseltilmesi, yeni iş olanaklarının oluşturulması, rekabetin geliştirilmesi ve bazı birleşimleri oluşturarak yabancı girişimcilerin Yunanistan’a çekilmesine benzer temel faktörlere destek verilmesi büyük önem taşımaktadır. Kapsamlı bir şekilde en son 2013’te bölgesel nitelikte yatırım için teşvik sistemi ortaya koyan ülkenin 2018’de özellikle de vergi konusunda yeniden teşvik sisteminde yapılandırmaya gitmesi son zamanlarda sık sık eleştiri alan Yunanistan’daki vergi siyaseti faaliyetlerine karşı girişimcileri koruma seçeneği olarak de ele alınabilir.

Krizden daha öncesi dönemi de kapsamak üzere ülkenin yabancı yatırımların çekilmesindeki çalışmalarının pek de yeterli olmadığı fark edildiğinde 2018’de yeniden hazırlanmış bir teşvik gereksinimi mantıklı fakat yapılması için geç kalınan bir durum olarak ifade edilmektedir. Daha önceki sistemde geniş kapsamlı yatırımlara yoğunlaşıırken, geçen yıl açıklanmış olan sistemde asgari sabit yatırım miktarı bazı alanlarda 150 Bin Euro düzeyine inerek “yatırımcı” olacak kişilere de destek verilmesi amaçlanmıştır.

Bu bağlamda sübvansiyonların doğru bir şekilde faydalanılması için yatırımcıdan beklenen öz sermayenin en az yüzde 25 oranındadır.

Teşvik sisteminde araç ve makinelerin alımında vergi muafiyeti tarzı önem taşıyan yardımlarla birlikte 20.000.000 Euro ve üzerindeki yatırımlarda “fast-track” olarak adlandırılan lisans ve işyeri açma faaliyetlerinde nitelikli bir takibin sağlanması ön plana çıkmaktadır. Söz konusu süreç ülkenin faaliyetlerini gerçekleştirmedeki zorluğu engellemek maksadıyla yüksek düzeydeki yatırımcıya sağlanan önem arz eden olanak olarak dikkat çekmektedir.

Dünya Bankası’nın düzenli bir şekilde her yıl hazırlamış olduğu rapor gereğince ülke içinde faaliyette bulunma sıralaması içinde 2007’de 95. sırada olan Yunanistan 2018’de 58. sıraya yükselmiş olsa da pek çok ülkenin altında kalması, yatırımcıları Yunanistan

yerine üst sıralarda yer alan ülkelerde faaliyet göstermesine sebep olmaktadır. 2017’de bu sıralamada Yunanistan 61. sırada bulunmaktadır.

Yeni hazırlanan teşvik sistemiyle sanayi sektörüne doğru geçiş yapmayı tasarlayan Yunanistan, 2018 ve 2022 yılları arasında bu sisteme 480.000.000 Euro hibe, 2031’e kadar da 3.000.000.000 Euro vergi desteği sağlamayı hedeflemektedir. Yatırımcılara ilişkin yardım imkanlarını çoğaltan Yunanistan’ın teşvik sistemlerini geliştirmesiyle yabancı girişimcilerin Yunanistan içinde faaliyette bulunmasına olumlu bir etki yaratabilir.

2.14. TURİZM TEŞVİK SİSTEMİNDEKİ EKSİKLİKLER

Türkiye içimde turizm ilişkin uygulanmakta olan teşviklerin işleyiş denetimi tam manasıyla sağlanamamaktadır. Teşvik sisteminin yardımda bulunacağı projeler, gerek işletmelerin verimliliği ve kârlılığı bakımından gerekse iktisadi hedefler bakımından üretileni satmada ve üretimde fayda sağlayacak olan projelerdir. Söz konusu projelerin uygunluğu açısından belirlenen hususlar kapsamında yeterli denetimlerin gerçekleşmesi zorunlu bir durumdur. Teşvik belgesinin ilgili kişi ya da işletmelere verilmesinden sonuçlandırılmasına kadar her süreçte denetim yapılmalıdır. Fakat söz edilen denetimlerin asıl maksadı sistemde bulunan hataların giderilmesi olmalıdır (Ulutürk, 1998: 169).

Türkiye’de teşvik müracaatlarının incelenmesi işlemini “*Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü*” gerçekleştirilmektedir. Fakat incelemeler oluşan evrak yoğunluğu sebebiyle sadece miktarla sınırlı kalmakta, söz konusu sistemde kullanılan gereçlerin gereklilik durumuna, sebep olunan zarara ya da sağlamış olduğu yarara dair herhangi bir inceleme yapılmamaktadır (Ulutürk, 1998: 170).

Bununla birlikte, teşvik sisteminin sahip olduğu karışık yasal yapısı sürecin doğru bir şekilde ilerlemesini ve kontrolünü güçleştirmektedir. Diğer yandan teşvikle alakalı yapılan uygulamaların ve alınan kararları çok fazla değişmesi, teşvik sistemi içindeki bir başka aksaklık olarak açıklanmaktadır (Toker, 2007: 91)

BÖLÜM3.DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devletin muhasebesine göre standartlara uyacak biçimde TMS-20 standardının buna göre uyarlanması, muhasebeleştirilmesi devletin ki ile uyum sağlaması gerekmektedir. Aksi bir durumda açıklama yapılacağı zaman para giriş çıkışına ilişkin kaydın standartlara uygun olduğu şeklinde bir doğrulama meydana getirilmelidir. Raporlamanın yapılacağı durumlarda teşvik ile ve sağlanan yardımlar doğrultusunda yararın ne ölçüde olduğunun gösterimi bu şekilde sağlanır. Değişkenlik gösteren kurumların aktifliğine ve iş görme titizliğine bakılarak çeşitli yolları TMS-20 standardı sunmaktadır. (Kayalı ve Terim, 2012).

Kayıt altına alınan parasal durumlar devletin teşvikte bulunduğu takdirde herhangi bir açıklık getirilmesi gereken durumda TMS-20 standartlarının uygulanması koşulları bulunmaktadır, bunun haricinde bu kapsam dışında kalan durumlar da söz konusudur. Bunlar; (TMS-20' nin 1. Ve 2. Paragrafından yola çıkarak) özel sorunlar kapsamına giren fiyat değişimine uğramış ürünün, devletin muhasebeleştirmesinden ve ek olarak ortaya çıkan problemler bu kapsama girmemektedir. Vergilendirme veya vergi zararına ilişkin durumlar da hesaplama yapılmasından faydalanmak, devletin bu hususta vergi sorumluluğu kapsamına girmemektedir. Son olarak TMS-41 Tarım faaliyetlerine ilişkin teşvikler ve bir işletme kurumuna devletin iştirak durumu da bu kapsam dışında kalmaktadır.

3.1. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS-20) STANDARDINDA GEÇEN TEMEL KAVRAMLAR

Muhasebe dengesinin devlet teşviki ve yardımı beyanlarının standartları hususunda belirli kavramlar bulunmaktadır. Parasal yönden kayıt altına alınma durumu esasları itibari ile kavramsal olarak karşımıza çıkmaktadır ve prosedürde yer alan hususların anlaşılması için belli başlı kavramların anlamlandırılması ve kavranması gerekmektedir. Bu kavramları (Sağlam ve ark., 200: 642) devletten başlayarak anlatalım.

Devlet dediğimiz kurum; belirli organlardan oluşmaktadır ve yerel-ulusal-uluslararası olarak benzer gruplarda parçalara ayrılarak devletin bütünü oluşturmaktadır ve devletin bulunduğu yardımlarda işletmelerin belirli koşullara sahip olması ile ekonomik fayda amacı güdülerek yapılan faaliyetler bütünüdür. İşletme

kurumuna yapılan kaynak yardımı ile devlet teşviki gerçekleşir ancak bu hususta da işletmenin geçmiş veya gelecekte belirlenen şartları sağlama koşulu mevcuttur. Varlığa ilişkin teşviğin sağlanması için de; teşvikte bulunulan hak sahibi kurumun taşınamaz mülk kapsamında ve buna ek olarak da çeşitleri, yerinde, edinim veya elde tutulacak dönemleri kısıtlayan bir yapıyı kapsayan durum devletin sunmuş olduğu teşvikler kapsamındadır. Varlığa ilişkin sağlanacak olan teşvik dışında kalan tüm olgular ise gelire ilişkin teşvik kapsamına girmektedir. Bir de feragat edilebilen krediler vardır burada ise; alacaklının alçağı hususunda bir kısmından ya da tamamında daha önce belirlenmiş koşullar kapsamında feragat etmesine denilir. Son olarak ise; gerçeğe uygun değer de, karşılıklı olarak bu konu hususunda gereken bilgiye sahip tarafların pazarlık yapıyor olması halinde varlığın devri veya ödenmesi gereken tutarın tespiti haline gerçeğe uygun değer olarak bir adlandırma yapılmaktadır.

3.2. TMS-20 STANDARDI KAPSAMINDA DEVLET YARDIMLARI VE TÜRLERİ

Karşılıksız uygulanan parasal desteğin ve teşviğin tümünü içinde barındıran çok yönlü bir tanımlamaya sahip olan devlet yardımı, bu durum hususunda hizmet alan kuruluş ya da işletmenin maddi bakımdan güç elde etmesi, aynı frekanstaki rakiplerinden mali durum hususunda öncelikli ve ayrıcalıklı olması daha güçlü ekonomiye sahip oluşundan dolayı devlet yardımı faydalarını burada sahip olmuş olur. Dolaylı yoldan edinilmiş faydanın geçerli sayılan standartlar kapsamına girmediğini de söylemekte fayda vardır. (Gençoğlu vd., 2013: 589)

Kamu yararına gözetilen faydalar açısından işletmelere sağlanan destek sonucunda ülke içinde olumlu yönde bir ilerleme söz konusudur. Gerek duyulan yönlerde bu işletmeler yönlendirilerek devlet burada kendi çıkarını sağlamış olur ve aynı zamanda ülkedeki kalkınmayı ve refahı destekler nitelikte bir çalışma yapmış olur. (Kocatepe, 2007: 9)

Değer atfedilmeyen yardımlar, kaynak transferleri ve devlet ile braberinde yapılan işlemler hususunda TMS-20 standardında devletin sunmuş olduğu yardımlar üç başlık altında incelenmektedir (Örten vd., 2014: 315).

Fon yardımı hususunda işletmelere veya kuruluşlara doğrudan bir destek sağlanmamakta ancak hizmet kapsamında bir destekte bulunularak yardımda bulunmaktadır. Fayda amacına hizmet ettiği doğrultuda ne ölçüde olduğu hususunda

bir tespit söz konusu olamaz fakat dolaylı olarak da bir faydasının olduğu da inkar edilemez ve bu duruma da değer atfedilmeyen yardımlar olarak ele alarak inceleyebiliriz.

Sübvansiyon olarak yapılan yardımlar doğrultusunda işletmelerde birbirleri arasında da aktarım yapılması söz konusudur bu tür durumlar kaynak transferi olarak adlandırılmaktadır. Bu durumdaki yardımlar devlet teşviki olarak da nitelendirme yapılması söz konusudur. (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015: 179).

İşletmeler tarafından yapılan ticari işlemler uygulamalar bakımından devlete yapılan yardımlar kapsamına girmektedir. Devlet, bu yardımlar hususunda işletmenin satışlarının bir kısmını satın alacağına dair garanti vermektedir.

3.3. TMS-20 STANDARDINA GÖRE TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-20' nin 13. Paragrafınca; iki çeşit yaklaşım devlet teşvikinin muhasebe kapsamına girmesini sağlamaktadır. Bunlar; verilmiş olan teşvik kapsamında bilançoda seyreden sermaye yaklaşımı, teşvikin kar ve zarar kapsamı dışında muhasebeleştirilmesi şeklindedir ve bir diğeri de dönemin çeşitlenmesi ile kar ve zararın daha fazla muhasebeleştirildiği yani elde edilen gelir yaklaşımının teşvikin gelir tablosuna yansımasıdır.

Bunun yanı sıra; TMS-20 standardının uygulama bölümü hususunda değinilmeye değer bir durum daha vardır ki bunun da açık bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.

Devlet teşviki; TMS-20 standartları kapsamında Turizm Teşvik Kanunu' nun da kavramsal olarak değişkenlik gösterdiğini ve standartlara göre sübvansiyon varlıklarda transferin işletmeler arası mümkün olacağına dair bir nitelik taşıdığını söylemek mümkündür. Prosedürler gereği kapsamı dışında kalan teşviklerin devlet yardımı sıfatında olduğu söylenilebilir.

Parasal veya değil, varlığın transferi halinde tüm destekler Turizmi Teşvik Kanunu'na göre teşvik niteliği kapsamındadır. Kaynak transferinin söz konusu olduğu durumlarda standart bir teşvikten de söz edilebilir. Kaynak transferi olması şartı Turizm Teşvik Kanunu bakımından kesin bir şekilde olması gerekmektedir diye bir kaide bulunmamaktadır. Kaynak transferinin bulunmuyor olması halinde de desteklerin niteliği yine teşvik olarak adlandırılacaktır.

Kaynak transferinin oluşumuna olanak sağlayan destekler muhasebeleştirildiğinde ve finansal tablolara iletilmesi konusu standartta belirtilmiştir. Bu husus kapsamı haricinde kalanlar ise devlet yardımı olarak sayılmaktadır.

3.4.1. Sermaye Yaklaşımı

Teşvik alınmış durumların bilançosu sermaye kapsamınca yaklaşıma uygun şekilde incelenmelidir. Sermaye yaklaşımının devlet teşvikinin standartlarınca gereklilikleri; finansman aracı olarak görülen devlet teşviki, harcama tutarının finanse durumuna ilişkin olarak kar ve zarar oranlarınca muhasebeleştirmek yerine, bilanço ile ilişkilendirmektedir. Bu durumda muhasebeleştirilmesi gereken husus; elde edilmiş bir gelirin var olmaması, geri ödeme talimatının bulunmaması ve maliyet oluşmadan kazanılması nedeni ile gereklilikler sıralanabilir. (TMS-20, 13. Paragraf) gelir tablosuna ilişkin devlet teşviklerinin değil de bilançoya öz kaynaklar adı altında rapor oluşturulması gerekmektedir.

549 Özel Fonlar hesabına (işletmede bırakmak ve tasarrufu hususunda zorunlu fonların izlenmesi) erişim, teşviklerin sermaye yaklaşımlarınca muhasebeleştirilmesi ile kar ve zararın dışında amaca yönelik olarak kullanılabilen bir paket niteliğindedir (Akay ve Oğuz, 2015: 226).

Vergi Usul Kanunu'nda aktifleştirme kavramına ilişkin olarak bir tanımlama söz konusu değildir. Faydalanılan teşvik konularında bilanço takibinde bulunmak aktifleştirilen unsurlar manasına gelmektedir.

Aktifleştirmeyi ise şu şekilde izah edebiliriz; “İşletmeler tarafından uygun görüldüğü takdirde, sahip olunabilecek varlıklara ilişkin olarak özüne uygun olarak nitelik kazanması hususunda geniş kapsamda kullanım yetkisi işletmeye verilmektedir ve alacağı ve takibe ilişkin olarakda seyir edilmesidir.” (Argun, 2003: 6).

3.4.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı kapsamında alınan teşviklere yönelik olarak yapılan her durum gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Teşvike ilişkin olarak tamamına hizmet kapsamına girdiği yıl içinde gelir gösterilmeli veya parça parça gelirlerin hesaplanması ile düzenli olacak şekilde düzenlenmelidir. Devlet teşviki verildiği tahdirde gelir giderin muhasebesi standartları kapsamına göre bu hizmetin gerekçeleri şu şekilde izah edilebilir;

“*Hissedarın adı geçmeden sunulan teşvik kapsamında kaynak bilinmemektedir bu sebepten devlet vermiş olduğu teşviki, uygun gördüğü zaman muhasebeleştirmektedir. Uygun gördüğü süreçler de kar ve zarar dengesi hesaplanmalıdır.*” (TMS-20, 15. Paragraf).

Gelir yaklaşımı bağlamında hedefler doğrultusunda devlet tarafından sunulacak olan teşvikler kapsamında *649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar* hesabı yarar sağlanılarak muhasebeleştirilebilir (Sevilengül ve ark., 2003: 25).

Bunu yanı sıra gelirlerde teşvikin, *602 Diğer Gelirler* hesabı, satışları bağlayan kısım olmak üzere, geri kalanı ise *649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar* hesabı veya *679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar* hesabı, bunlarda sa devamlı bir teşvik talebinin oluşturulması doğrultusunda rapor haline getirilerek, parasal giriş-çıkışın yazılması gerekmektedir ve aynı zamanda raporlaştırma faaliyeti ile de detaylar yazılı hale geleceği için büyük bir öneme sahiptir. Teşvikin devamlılığı olmaması koşullarında gruplardan elde edilen verilerin toplamında %10’ luk dilimin üzerine çıkmaması halinde *672 Devlet Yakıt Teşvikleri* hesabının tarafları kullanabilmesi söz konusudur.

Devletin sunmuş olduğu karşılıksız teşviklere ilişkin konusunda pek de fazla olduğu söylenemez. Teşviklere hak kazanmanın, elde etmenin yolu; koşulların daha önceden sunulması halinde yerine getirilmesi ve sunulan şartlara uymak kaydı ile hak kazanılmaktadır. Nedenleri göz önünde bulundurduğumuzda teşviklerin TMS-20,15. Paragraf gereğince, birbirleri ile bağlantılı olan teşviklerle kıyasının yapıyor olması hesaba katılan maliyetlerin gider olarak gösterilerek muhasebeleştirildiği süreçlerde kar ve zararda hesaba katılarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu husus önem arz etmektedir zira; edinilen teşvikin hesaba geçmesi ile gelir tablosuna yansıtılması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Zira bu durum vergileri de beraberinde getirecektir.

Fon çıkısına takabul eden işletmenin ve işletmeye sunulan teşvik kapsamında sağlayacak olan yararda düşüşün tespitine denk gelmektedir. Bu durumda işleyiş bakımından teşvikin yapısı bakımından ters düştüğünü söyleyebiliriz.

Teşvike aykırı halin olasılığını gelir yaklaşımı sayesinde ortadan kalkacağını söylemekte fayda vardır. Bu düşüncüyü ele aldığımızda, ertelenmiş gelir teşvik tahsil edildiği anda pasif bilanço konumunda yer almakta, teşvik sebebiyle maliyetlerin ortaya çıkması halinde, bilançodan gelir tablosuna oluşan maliyet kadarki bölüm

yansıtılmaktadır. Öyle ki, gelirler ve giderler kesinleşmekte, işletmeler bakımından vergi yükümlülüğü hangi açıdan olursa olsun ortadan kalkmaktadır diyebiliriz (Çırpan, 2010: 43).

3.5. YASAL DÜZENLEMELER

3.5.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tekdüzen muhasebe sistemi kapsamında; muhasebe de oluşturulan sistematik düzenin gerçek ürünü olan bilançoya ilişkin tutulan raporların farklı aşamalarda ve farklılaştırılmış hedefler doğrultusunda tartışılmalı ve vadesi uzatılmış borca sahip olma imkanı veren bir oluşum olarak tanımlanabilmektedir (Koç, 1972: 971).

Çeşitli gelir gider hesabı türlerinin yöntemlerinin uygulanmasında tekdüzen muhasebe sistemi son vermektedir. Bu nedenle işletmelerde bilanço tablosu ve gelir-gider tablosu kıyasına gidildiğinde işletmelerin doğrudan gerçek ekonomik durumları ve faaliyet sonuçlarındaki verileri elde etmek mümkün olacaktır. Niteliği bakımından bu şekilde tanımlanan ve işletmelerin bazı hususlardaki benzerlikleri doğrultusundaki şartlar ile tekdüzen muhasebe sistemi uygulanabilir özelliktedir. (Koç, 1972: 971).

Karar mercinde yetkisi bulunan ve muhasebe bilgilerinin eksiksiz ve doğru biçimde iletildiği, çeşitli lanların karşılaştırılmasının yapılması hususunda mali tablonun herkes tarafından aynı anlamı taşıması ve muhasebe teriminde bir bütünlük oluşturulması gerekmektedir. Aynı zamanda, verilen bilgilerin net olması, anlaşılır olması, güvenilirliği açısından tekdüzen muhasebe sisteminde geliştirilerek ilerlenmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 1992 senesinde 21447 sayılı Resmi Gazetede bu bağlamda; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 1 No’lu sıra da sunulmuştur. Bu yayımlanan bilginin devamında, “5 - Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları”na yer verilmiştir. Bu anlatıma göre yer alan 1993 hesap dönemine ait Muhasebe Usul ve Esaslarının arzu edildiği takdirde faaliyete geçirileceği gibi, 1994 senesinde yapılmış olan hesap dönemi ilk zamanından bu yana da gerekli kılınan hususlar açıklanmıştır. Bir zaman sonra açıklığa kavuşturulan 2 sayılı ve 3 sayılı anlatım doğrultusunda faaliyet göstermesine ilişkin farklılıklar ve yapılandırmalar gözlemlenmiştir (Yazıcı vd., 1996:13).

3.5.1.1. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Niteliği

İşletmelerin denetimlerinde kolaylık sağlanması açısından, mali tablolar yoluyla bu hususta elde edilen verilerin uygunluk esasına göre tartışılabilir özelliği kapsamında gerçekliği temsil etmesi, bilanço tablosuna uygun olacak şekilde bilgileri kayıt altına alan gerçek ve tüzel kişilere ait işlemler muhasebeleştirilmelidir. İşletmelerin uygulamalarında ve uygulamaya dair sonuçlarından elde edilen verilere ilişkin güvenilir olacak şekilde muhasebeleştirilmesi tekdüzen muhasebe sisteminin amaçları arasındadır. (Sevilengül, 1995: 57)

Yürütülen faaliyetler ve elde edilen sonuçlar kapsamında işletmelerin yürütmüş olduğu bu sistemde işletme ortaklarını ilgilendiren bir durum değildir. Bunun yanı sıra, bazı kamu kuruluşları işletmenin, ekonomik verileri, yapmış olduğu ticari ve ilişkilerindeki mali durumları, finansal boyutları ile ele alarak kapsamlı bir inceleme altına almaktadır.

Bu durumda takdir edersiniz ki ilgililerce güvenilir şekilde uygulamalarda ve sonuçlarında veriler hususunda bilgi sahibi olmak isteyeceklerdir. Bu bilgiler ışığında yapılacak ilk uygulama mali tablolar ve bilanço oluşturmak olacaktır. Hazırlanan mali tablolar ışığında, mercilerin bir karar alması doğrultusunda tablonun yorumlanabilir ve yanlış olamaması büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe de tek bir yöntemle dayalı olarak işlem yapmak bu durumda çok önemlidir çünkü planlamalar doğrultusunda, istatistik çıkarılacak olması, kontrol amaçlı ekonomik uygulamalar ve idaresi hususunda geçerli bir sonuca ulaşılması hususunda önem arz etmektedir. Görevlendirmelerde dağılım yapılarak bu hususta tek bir yöntemle dayalı olarak sunuların denetimi görevi işin kolaylaşmasını sağlamaktadır.

Yapılan yenilikler ve değişimler hususunda; bilanço kapsamında bulunan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı ifade oluşturması, muhasebeye ilişkin olarak dilinin aynı olması hususunda uygunluğunun tespiti, yapılan uygulamalar doğrultusunda anlaşılabilirliğin yanı sıra güvenin de sağlanması esas alınmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 4-5).

İşletmeler ve kurumlar belirlenen çerçeve içinde kurallara uyum sağlamalıdır. Uymadıkları takdirde ise bundan sorumlu tutulmaktadırlar.

İşletme dilinin tek bir doğrultuda olması anlaşılabilirliği ve bu hususta ilgililerin anlayabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bunun beraberinde tebliğde,

gerekliliklere uyması gereken işletmelerin hangileri olduğu belirtilmiştir ve bu bağlamda bilanço tablosu göz önünde bulundurularak kaydı gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler, tebliğde belirtilen hususlara uygun işlem yapması gereklidir. İşletme hesabı kurallarına göre kayıt tutan kurumların yalnızca muhasebe hususunda belirlenen şemanın diline çıkılmaması ve şablona uymak mecburiyetinde oldukları açıklamada net bir ifade ile yer almaktadır (Akdoğan vd., 2003: 6-7).

3.5.1.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları ve Sınırları

Tekdüzen muhasebe sisteminin faaliyete geçmesi çeşitli olarak yararı bakımından gözetilmektedir; (Koc, 1972: 989-992)

Tekdüzen muhasebe sistemine bakacak olursak; işletme yönetiminde bulunan kişileri, kurumlarca maddi ilişkiler bakımından dengenin yıl içindeki uygulamaları ve geçmiş yıllara ait uygulamaları, karşıt firmalar ve sektöre ait uygulama düzeyleri doğrultusunda kıyası oluşturularak, işletmelerinin ilerleyiş boyutları, diğer işletmeler karşısındaki vaziyeti ve piyasa kapsamında yerini sağlıklı bulgularla belirlenmesi gerekmektedir. Yönetim planlaması, değerlendirmesinin daha etkili olacağı için elde olan veriler ışığında kaynakların gereksiz kullanımının önüne geçerek verimin artmasına olanak sağlamaktadır.

Kurumlar arasında yatırıma ilişkin kredi bağlantısı bulunan mali raporlar hususunda da doğru kararlar verilmesi adına muhasebe dilinin aynı olması yani tekdüzen muhasebe sisteminin önemi burada da görülmektedir. Takibat açısından bakıldığında da kredinin verilmesi sürecindeki kovuşturma kolaylıkla sağlanabilmektedir.

Mali siyaset oluşumunun dayandığı kurumların vergisi-oluşturdukları tarife ve fiyatlara ilişkin hususlarda nedenler doğrultusunda devlet, ekonomik varlığa ilişkin ve denetlemelerin doğru biçimde yapılmasını sağlamaktadır. Bu sektörler arası görüşmelerin oluşturulması bakımından olanak oluşturan düzenli planlamalar sektörün oluşumuna fayda sağlamaktadır.

Kalkınma planlarının oluşturulması ve hazırlık süreci, düzenlenen şema doğrultusunda kontrol mekanizmalarını destekleyen veriler merkezi planlama gruplarının ekonomik faaliyetlerini sürdürmeleri hususunda yardım sağladığını söylemek de mümkündür.

Muhasebe eğitimleri doğrultusunda oluşturulan tekdüzen sayesinde kolaylıkta verilmesi gereken dersler verilmektedir.

Muhasebenin oluşumundaki tekdüzenliğin kattığı yarar ve desteklenemeyen hususları göz önünde bulundurulduğunda aşağıdaki şekilde dıralayabiliriz;

- Farklı kurumlarda uygulanan muhasebe türleri çeşitlilik göstereceği gibi ortal bir dil oluşturmak açısından tekdüzen muhasebe kullanımı bu hususuta esas olacaktır.
- Her kurum kendine göre basit muhasebe stilini seçerek faaliyet göstermesi karışıklığa neden olacağı gibi bunun önüne geçmek hususunda ortak ihtiyaçlara cevap niteliği taşımaktadır.
- Aynı zamanda tekdüzenlik bu mesleği icra eden ya da kurumlarca oluşturulan birimlerin yeni fikirleri açığa çıkarmayışından dolayı bu düzenin sabit kalmasına ve gelişmemesine neden olmaktadır.

Budara son maddede belirttiğimiz husus sistemin zayıf olduğu noktayı temsil etmektedir ve diğer iki maddede ise belirlenen çerçeve kurumların menfaatlerince oluşturulan sistemi temsil etmektedir. Muhasebe üzerine gelişim, tekdüzen sistemini kullanan bölgelerce diğer bölgelere nazaran gelişmemesi haline örnek teşkil edebilmektedir. Uygulamada disipline bir yaklaşım ve gereklilikler doğrultusunda hareket edildiği takdirde bu alanda gelişime tabi olacağını söylemem mümkün olacaktır.

3.5.1.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

MSUGT'de, 1 no'lu tebliğde usul ve esaslar devlet teşviklerinin gelir gider dengesinin kayıt altına alınması ve bilanço kapsamında raporlanması hususuna ilişkin olarak uyulması gerekenler olarak düzenlenmiştir. Tebliğde belirtildiği üzere”5- *Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı açıklamaları*” kısmında, “Muhasebe Usul ve Esasları” bölümünde, kayıt altına alınan devlet tevikine ilişkin ve raporlanması hususunda *602 Diğer Gelirler* hesabının faaliyete geçirilmesi gerektiği hususunun üzerinde durarak açıklama gerekse bu tebliği takip eden diğer 13 tebliğde kayıt altına alma hususunda başka bir tanımlama yapılmaktadır.

Bu bilgiler ışığında çıkarılacak anlam üzerine MSUGT bakımından, devlet teşviklerinin kayıt altına alınarak rapor edilmesi ve bunun beraberinde mali tabloların oluşturulması için “*Diğer Gelirler Hesabının*” uygulanması gerekmektedir.

“*Diğer Gelirler Hesabı*”, bilanço kapsamında “*Brüt Satışlar*” hesap paketi dahilinde bulunmaktadır. Elde edilen satışlar sonucunda getirinin yalnızca teşvik kapsamında olmasını söylemekte yarar var. Raporlama yapılırken bu kapsamda brüt satışlarını arttırarak brüt satış karlılığını kapsamında da uygulama karlılığına yansıyacağını söyleyebiliriz.

602 *Diğer Gelirler* hesabı, teşvikin gelir satışı kapsamındadır. Diğerlerinin ise teşvik gelirlerinin devamlılık oluşturup oluşturmamasına ilişkin; 649 *Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı Veya* 679 *Diğer Olağan Dışı Gelir Vekarlar* hesabı kullanılarak gelir gider kaydı yapılmasının ve raporlama bakımından daha doğru bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

3.5.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Hukukta yer alan vergiye dair tüm yazılı kurallar çerçevesini, vergi mevzuatı oluşturmaktadır. Vergi hususunda uygulamada bulunan kuralların oluşumunda ve uygulanması hususunda başlıca ilke edinilen hususları Vergi hukuku belirlemektedir (Kırbas, 2000: 24).

Vergilerin özel kamu alçağı olarak nitelendirdiğimizde; hangi yolla alınacağı, çözüme ilişkin ve vergi uyumsuzluklarını gösteren Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarih ve 10703-10705b sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir (Sayar, 2002).

VUK kapsamında devletin sunduğu teşvik, gelir giderin raporlanması ve kaydının alınması ise MSUGT’ de 1 no’ da ifade edilenler kapsamında kayıt edilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. 1 sıra no’lu MSUGT’nin “*Muhasebe Usul ve Esasları*” bölümünün “*Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları*” bağlamında gelir gider çerçevesinde bunun kaydının yapılıyor olması devletin sunmuş olduğu teşvik kapsamında ve rapor sunulması halinde 602 *Diğer Gelirler* hesabının devreye gireceği net olarak açıklanmıştır.

İşletmeler muhasebe sistemlerini bildirisinde yer alan hususlara uygun olarak oluşturmak ve yürütme zorunluluğuna tabidir. Fakat karın tespit edilmesi ve vergi

verilmesi gerek durumlarda, yasa gereğince belirlenen özel hükümlerin dikkate alınması gerektiğini söylemekte fayda var.

Tyapılan faaliyetlerin amacı eğer kazancın arttırılmasına yönelik veya devamına ilişkin bir durumu teşkil ediyorsa, işletmenin teşvik kapsamında yapılan faaliyetler olarak nitelendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) (193 sayılı) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'da (5520 sayılı) Ticari Kazanç üzerine türlü tanımlamalar yer almaktadır.

GVK 38. Madde: Safi kurum kazancının tanımı yapılmıştır ve buradan buna ulaşmak mümkündür. KVK 6/1 maddesi: Safi kurum kazancı üzeine detaylandırmalar mevcuttur.

İşletmelerin teşviki hususunda yapmış olduğu uygulamalar ile giderleri ve bu uygulamalar sonucunda elde edilen teşvik gelirleri kapsamında, GVK ve KVK' da tanımlaması halinde devam etmesi amacıyla ortaya konulan uygulamalardır. Bu sebeple teşvik gelirleri ve teşvik sebebiyle katlanılan giderler giderlerin tasnifi sonucunda tabloya eklenmekte ve vergi hesaplanmasında elde edilen ham kazanca ilişkin hususlar hesaba katılmalıdır (Çırpan, 2010: 67-68).

BÖLÜM 4. ÖRNEK UYGULAMALAR

Kuramsal açıdan 2.ve 3. Bölümden bahsetmiş olduğumuz konuları da kapsayarak uygulamalar yapılmıştır ve bu uygulamalar sonucunda bir analiz mevcuttur. Turizm işletmelerinin tamamı uygulamada muhasebeleştirilmemiştir. Bazıları uygulamaya alınarak bir değerlendirme söz konusudur.

4.1. UYGULAMA ÖRNEĞİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Güller Diyarı Turizm A.Ş. 10.02.1997 yılında Antalya’da kurulmuş, içerisinde TÜRSAB (Y) grubu ulaşım acentesi işletme hakkını elde etmiş bir seyahat acentesi, sağlık turizmi dahilinde Sağlık Bakanlığı tarafından tescillenmiş 240 yatış yapılabilen konaklaması mevcut olan, turizm sektöründe yer almış bir işletme türüdür. Aynı zamanda yatırım teşvik belgesine sahiptir. Güller Diyarı Turizm A.Ş. kapsamında yer alan seyahat acentesi yurt dışından turist çektiği gibi aynı şekilde yurt dışına da turist göndermektedir.

Güller Diyarı Turizm A.Ş. kapsamında toplamda 80 çalışanı vardır. Seyahat acentesinde çalışanların sayısı 20, konaklama tesisinde ise 60’tır.

Çalışan sayısının ve miktarlarının seyahat acentesine ve konaklama yerine ilişkin dağılımı şu şekildedir;

Tablo 4.1. Seyahat Acentesi Personele ilişkin veriler (20 personel)

Bölüm	Statü	Çalışan Sayısı	Aylık Brüt Ücret
Genel Yönetim	Yönetici	5	6.000,87 TL
Pazarlama	Yönetici	3	6.000,87 TL
	Personel	12	*2.029 TL

*2018 yılı brüt asgari ücret meblağı

Tablo 4.2. Konaklama Tesisi Personel Bilgileri (60 Personel)

Bölüm	Statü	Çalışan Sayısı	Aylık Brüt Ücret
Genel Yönetim	Yönetici	15	6.000,87 TL
Pazarlama	Yönetici	9	6.000,87 TL
	Personel	36	*2.029 TL

TTK’ nın 3. bölümünde ki madde 43 gereğince Güller Diyarı Turizm A.Ş. ünvanı ile ticari faaliyetine başlayan işletme kapsamına giren seyahat acentesinin ve konaklama

tesisinin muhasebe kayıtları bir tutulmaktadır. İşletmenin 2018 senesinde gerçekleştirdiği uygulamalar aşağıda belirtilmiştir:

➤ Güller Diyarı Turizm üç farklı şirket ile anlaşma yapmıştır. Bunlar;

1. *İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı*; yurt dışında yürüttüğü uygulamalarda artış gerçekleştirmek
2. *Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ*; Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulunca hazırlanan
3. Yurt dışında pazar araştırması hizmeti veren şirketler, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından belirlenmiş olması esastır

Bu şirketlere toplamda 60.000 € ödenmiştir ve her bir anlaşmanın değer. 20.000 € şeklindedir. Aynı ay içerisinde şirketlere hazırlanmış olan raporlar araştırma gruplarınca teslim edilmektedir. Teşviğin sunmuş olduğu iade meblağı 40.000 € aşmamak ön koşulu ile yapılmış harcamanın yarısına denk gelmektedir.

İşletme tarafından ödemesi gerçekleştirilen 60.000' in, 30.000'lik bölümünü teşvik bağlamında geri alabilmesi hedeflenen 18.12.2018 tarihinde Dış Ticaret Müsteşarlığına yerinde bir başvuruyu sağlanmıştır. Gerekliler hukuki yollar ile tamamlandıktan sonra 08.01.2019 tarihinde 30.000 teşvik kapsamında geri alınmıştır.

➤ *İşletmeler elde ettikleri gelir vergisi ile “Gelir Vergisi Stopajı Teşviki”’nden yararlanmaktadır. Bunun ortaya çıkmasına da “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”* kapsamı ile gerçekleşmektedir. Gelir vergisinin asgari ücret kapsamı dışında kaldığı durumlardaki vergi hesaplamasının %80'i hazinece karşılanmaktaydı. Seyahat acentesi kapsamında çalışanların ödeneklerine ve gelir vergisi stopajı desteğine ilişkin detaylar Tablo 4.1.3'teki gibidir;

Tablo 4.3. Seyahat Acentesinde Çalışanlar İçin Sağlanmakta olan Gelir Vergisi Stopajı

Çalışan Sayısı	Brüt Ücret	Sgk İşçi Payı	Sgk İşsizlik İşçi Payı	Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Stopaj Desteği	Damga Vergisi	Net Ücret	AGİ	AGİ+Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşsizlik İşveren Payı
5	30.004,35	4200,61	300,04	3825,55	1034,80	227,73	21450	761,05	22211,05	4650,67	600,08
3	18.002,61	2520,37	180,02	2295,33	620,88	136,64	12870	456,63	13326,63	2790,40	360,05
12	24.348	3408,72	243,48	3104,37	2483,50	184,80	17406	1826,52	19232,52	3773,94	486,96
20	72.354,96	10129,70	723,54	9225,25	4139,18	549,17	51726	3044,20	54770,20	11215	1447,09

Tabloda belirtilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

- 12 çalışanın brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan devlete herhangi bir dayanağı olmadan ödemeleri gereken tutarı toplamda 3.104,37 TL'dir. Karşılıksız ödeme stopajı desteği tutarı ise $3.104,37 \text{ TL} \times 0,80 = 2483,50 \text{ TL}$ 'dir.

Konaklama tesisi kapsamında çalışanların ücretlerine ve gelir vergisi stopajına ilişkin detaylar ise Tablo 4.1.4'teki gibidir;

Tablo 4.4. Konaklama Tesisinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı

Çalışan Sayısı	Brüt Ücret	Sgk İşçi Payı	Sgk İşsizlik İşçi Payı	Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Stopaj Desteği	Damga Vergisi	Net Ücret	AGİ	AGİ+Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşsizlik İşveren Payı
15	90013	12601,83	900,12	11476,65	3104,40	683,19	64350	2283,15	66633,15	13952	1800
9	54007,83	7561,11	540	6886	1862,64	409,92	38610	1369,89	39980	8371,20	1080
36	73044	10226,16	730,44	9313,11	7450,50	554,40	52218	5479,56	57697,56	11321,82	1460
60	217064	30389	2170,62	27675,76	12417,54	1647,51	155178	9132,60	164310	33645	4340

Tabloda belirtilmiş tutarların hesaplaması şu şekildedir;

- Personel kategorisinde çalışan 36 kişinin brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı toplamda 9313,11 TL'dir. $9313,11 \text{ TL} \times 0,80 = 7450,50 \text{ TL}$, vergi stopajı desteği tutarıdır.
- Yönetim bölümünde pazarlama çalışanları maaşı asgari maaşın üzerindedir. Ancak asgari maaşın üstünde bir maaş alınsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete denk gelen bölümün %80' i kadardır. $9313,11 \text{ TL} / 36 \text{ personel} = 258,70 \text{ TL}$; asgari ücretli bir çalışanın gelir vergisi tutarıdır. Hesaplamayı bu şekilde yaparsak, pazarlama bölümünde çalışan yöneticiler için sağlanacak gelir vergisi stopaj desteği tutarı ise $258,70 \text{ TL} \times 0,80 \times 9 \text{ yönetici} = 1862,64 \text{ TL}$ 'dir.
- *5084 Sasenesi Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* kapsamında, İşletme elde ettiği teşvik belgesine sahip olması halinde “SGK Primi İşveren Payı Teşviki” nden yararlanmaktadır. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının %80'i Hazine tarafından karşılanmaktadır bu durum kanunlar gereğince gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra “5510 Sasenesi Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa eklenen geçici 68 inci

madde'' kapsamında asgari ücretle çalışan her bir işçi için yüz TL sigorta primleri ile katkı sağlanmaktadır.

Seyahat acentesi kapsamında çalışanların ücretlerine ve SGK işveren payı desteğine ilişkin detaylar Tablo 4.5'deki gibidir;

Tablo 4.5. Seyahat Acentesinde Çalışanlar İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteği

Çalışan Sayısı	Brüt Ücret	Sgk İşçi Payı	Sgk İşsizlik İşçi Payı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Net Ücret	AGİ	AGİ+Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşveren Payı Desteği	SGK İşsizlik İşveren Payı
5	30.004,35	4200,61	300,04	3825,55	227,73	21450	761,05	22211,05	4650,67	1258	600,08
3	18.002,61	2520,37	180,02	2295,33	136,64	12870	456,63	13326,63	2790,40	754,80	360,05
12	24.348	3408,72	243,48	3104,37	184,80	17406	1826,52	19232,52	3773,94	3019,15	486,96
20	72.354,96	10129,70	723,54	9225,25	549,17	51726	3044,20	54770,20	11215	5031,95	1447,09

Tabloda ki tutarların hesaplaması şu şekildedir;

- Yönetim kadrosunda bulunan pazarlama çalışanların maaşları asgari maaşın üzerindedir. Ancak asgari maaşın üstünde bir ücret alınsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete tekabül eden kısmın yüzde sekseni kadardır. Asgari ücretli bir çalışan için hesaplanan SGK işveren payı tutarı 3.773,94 TL / 12 çalışan = 314,50 TL'dir. Hesaplamayı bu şekilde yaparsak, pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak teşvik tutarı ise 314,50 TL x 0,80 x 3 Kişi= 754,80 TL'dir.

Konaklama bölümü kapsamında hizmet veren çalışanların ücretlerine ve SGK işveren payı desteğine ilişkin bilgiler Tablo 4.6'daki gibidir;

Tablo 4.6. Konaklama Tesisinde Çalışanlar İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteği

Çalışan Sayısı	Brüt Ücret	Sgk İşçi Payı	Sgk İşsizlik İşçi Payı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Net Ücret	AGİ	AGİ+Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşveren Payı Desteği	SGK İşsizlik İşveren Payı
15	90013	12601,83	900,12	11476,65	683,19	64350	2283,15	66633,15	13952	3774	1800
9	54007,83	7561,11	540	6886	409,92	38610	1369,89	39980	8371,20	2264,40	1080
36	73044	10226,16	730,44	9313,11	554,40	52218	5479,56	57697,56	11321,82	9057,45	1460
60	217064	30389	2170,62	27675,76	1647,51	155178	9132,60	164310	33645	15095	4340

Tabloda gösterilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

- Personellerin pazarlama bölümü yönetim kadrosundaki çalışan ücretleri asgari maaşın üzerindedir. Fakat asgari maaşın üstünde bir ücret alınsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete denk gelen kısmın %80' i kadardır. Asgari ücretli bir çalışan için hesaplanan SGK işveren payı tutarı 11.321,82 TL / 36 çalışan = 314,50 TL'dir. Hesaplamayı bu şekilde yaparsak, pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak teşvik tutarı ise 314,50 TL x 0,80 x 9 Kişi= 2264,40 TL'dir.

- Personel statüsünde çalışan 36 çalışanın brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan SGK işveren payı tutarı toplamda 11.321,82 TL'dir. Sağlanan teşvik tutarı ise $11.321,82 \text{ TL} \times 0,80 = 9.057,45 \text{ TL}$ 'dir.

İşletmelere sunulan teşvik kapsamında 12.000 dolar' ın yatırılmış olduğu bankadan gelen dekont ile öğrenmiştir.

- Güller Diyarı Turizm A.Ş., sağlık turizmi bütününde yapacağı yeni yatırımlar kapsamında devlet tarafından oluşturulan destekten faydalanma talebi oluşturulacaktır "Pazara Giriş Desteği" nden yararlanmak için "*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*" de yer alan gerekli başvuruyu yaparak Bakanlıktan ön onay aldıktan sonra 40.000 dolar değerinde bir rapor hazırlanmıştır. 16.04.2018 tarihinde, hazırlanan rapora ilişkin ödeme banka aracılığıyla yapılmıştır. 02.05.2018 tarihinde, alınan belgelerle birlikte yapılan ödeme Bakanlığa ibraz edilmiştir. (Teşvik kapsamında sağlanacak tutarı yıllık 200.000 doları geçmemek kaydıyla giderlerin % 60'ı kadardır).

18.04.2018 tarihinde, teşvik kapsamında 24.000 dolar işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

- Güller Diyarı Turizm A.Ş. bünyesinde uygulama yapmakta olan seyahat acentesi 18.07.2018 tarihinde Azerbaycan'dan ile Antalya havalimanına uçak seferi ile 200 yolcu getirmek amacıyla 17.800 dolar' lık bir maliyete katlanmıştır. 22.06.2018 tarihinde, "*Ülkemize Turist Getiren* (A) *Grubu Seyahat Acentelerine Destek Sağlanması Hakkında Karar*" hususunda yer alan "Uçak Seferlerine Yönelik Destek" ten yararlanmak için gerekli başvuruyu yaparak katlandığı giderleri Bakanlığa başvuru yapılmıştır.

11.08.2018 tarihinde, teşvik kapsamında 12.000 dolar işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

- Güller Diyarı Turizm A.Ş., Sağlık turizmi alanında sunduğu hizmeti göstermek için Google' a internet üzerinden reklamı vermek istemektedir. Reklam için Google'a 8.000 dolar ödeme yaptıktan sonra "*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*" içinde yer alan "Yurt Dışı Tanıtım Desteği" nden yararlanmak amacıyla gerekli başvuruyu oluşturarak katlandığı giderleri Ekonomi Bakanlığına ibraz etmiştir. (Teşvik

kapsamında sağlanacak tutar 200.000 doları geçmemek şartı ile giderlerin yarısı kadardır).

Teşvik bütününde 4.000 dolar işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

- 2018 senesi işletmenin net satış kazancı 3.140.000 TL'dir. Bunun 2.300.000 TL'lik kısmını yurtiçi satışlar, 840.000 TL'lik kısmını ise yurt dışı satışlar oluşturmaktadır.
- 2018 senesinde satılan hizmet maliyeti 1.040.000 TL'dir.
 - Konaklama tesisini büyütmek için işletmenin aldığı kısa vadeli banka kredisi için 60.000 TL faiz ödemiştir.
 - 2018 senesinde işletme Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri 360.000 TL'dir.
 - 2018 senesinde işletme Genel Yönetim Giderleri 580.000 TL'dir.
 - İşletme, 2018 senesi içerisinde vadeli mevduat hesabından 40.000 TL faiz geliri elde etmiştir.
 - 2018 senesi içinde işletmenin 24.000 TL kur farkı gideri oluşmuştur.
 - İşletmenin döviz hesabında bulunan tutar değerlendirilme sonucunda 54.000 TL kur farkı geliri oluşmuştur.

Bu doğrultuda gerçekleştirilecek olan para giriş-çıkış işlemlerine geçmeden önce muhasebe kaydı oluşturulmayan bazı devlet teşvikleri ile ilgili izahının yapılması gerekmektedir buna bağlı olarak;

Devlet Yardımlarının İhracata Yönelik yapılması ile; '*İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar*' a göre sağlanan turizm teşvikler doğrultusunda, Devlet Yardımları ile Sağlanan Turizm teşvikleri kapsamında yer alan '*Katma Değer Vergisi İstisnası*' kayıt altına alınmamıştır. Sebebi ise; işletmelere vergilendirilme usullerine girmemek çünkü bu durum devlet teşviki adına standartlar kapsamına dahil değildir (TMS-20, 2. Paragraf b Bendi). Bu sebeple TMS-20 bu teşvikin standardına bakılarak muhasebe kaydı mevzu bahis değildir.

Burada anlatılan tüm bu teşvikler TMS-20 standardına göre muhasebeleştirilemediği için doğru bir kıyasın yapılabilmesi için yasal yapılandırılması bakımından da kayıt altına alınmıştır.

4.2. TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Örneklemler göz önüne alındığında, Güller Diyarı Turizm A.Ş.’nin 2018 senesinde gözlemlenen provizyonları ve faydalanmış olduğu teşviklere ilişkin muhasebeleştirmeye yönelik öncelikli olarak TMS-20 Devlet Teşviklerinin kayıt altına alınması ve Devlet Yardımlarının izahı gereklilikleri hususunda iki yaklaşıma göre muhasebeleştirilecek daha sonra ise “MSUGT” ve VUK’un tespiti halinde biçim ve durumlarına göre kayıt altına alınacaktır. Elde edilen sonuçların kıyası yapılarak aradaki farklar incelenecektir.

4.2.1. TMS-20 Standardına Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-20 Standardına Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler doğrultusunda sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak bu konuları ele alacağız. Güller Diyarı Turizm A.Ş.’nin kullandığı teşvik türleri sırasıyla sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımına kayıt altına alınacaktır.

4.2.2.1. TMS-20 Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

çözümler : sermaye yaklaşımı kapsamında yapılan

- İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı hususunda alınmış olan Teşviklerin hesabının tutulması; pazar araştırması hususunda yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi kayıt altına alınmalıdır ($60.000 \text{ dolar} \times 5,00 \text{ TL} = 300.000 \text{ TL}$);

...../...../.....		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	300.000	
760.01 Çeşitli Giderler		
- Pazar Araştırması Gideri 300.000 TL		
102 BANKALAR		300.000

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ($30.000 \text{ dolar} \times 5,00 \text{ TL} = 150.000 \text{ TL}$);

...../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	150.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL		
549 ÖZEL FONLAR		150.000
549.01 Devlet Teşvikleri		
- Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL		

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

...../...../.....		
102 BANKALAR	150.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		150.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL		

- Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi; ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki şekildedir:

...		
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ	114.434,72	
744.01 Acente Hizmet Maliyeti		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 24.348,00 TL		
- SGK İşveren Payı 3773,94 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 486,96 TL		
744.02 Otel Hizmet Maliyeti		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 73.044,00 TL		
- SGK İşveren Payı 11.321,82 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.460,00 TL		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 18.002,61 TL		
- SGK İşveren Payı 2.790,40 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 360,05 TL		
760.03 Otel Faaliyet Giderleri		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 54.007,83 TL		
- SGK İşveren Payı 8.371,20 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.000,80 TL		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 30.004,35 TL		
- SGK İşveren Payı 4.650,67 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 600,08 TL		
770.02 Otel Faaliyet Giderleri		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 90.013,00 TL		
- SGK İşveren Payı 1.395,20 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.800,00 TL		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
- Asgari Geçim İndirimi 12.176,80 TL	12.176,80	

335 PERSONELE BORÇLAR		219.080,20
- Net Ücret + AGİ 219.080,20 TL		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		39.097,68
- Gelir Vergisi 36.901,00 TL		
- Damga Vergisi 2.196,68 TL		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		94.059,95
- SGK İşçi Payı 40.518,70 TL		
- SGK İş İşçi Payı 2.894,16 TL		
- SGK İşveren Payı 44.860,00 TL		
- SGK İş İşveren Payı 5.787,09 TL		

**744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır. Uygulamada ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı kullanılmaktadır.*

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt şu şekildedir;

.../.../...		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	39.097,68	
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği 16.556,72 TL		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 22.540,96 TL		
102 BANKALAR		
- Destek Kapsamı Dış. Tut. 22.540,96 TL		22540,96
549 ÖZEL FONLAR		
549.01 Devlet Teşvikleri		
- Gelir Verg. Stopajı Teşviki 16.556,72 TL		16556,72

6. Bölgede uygulamada bulunan turizm kurumlarında, asgari ücretle çalıştırdıkları çalışanların hepsi için teker teker brüt asgari ücret üzerinden hesabedilmesi şartı ile %80 oranında stopaj vergisi teşviki sağlanmaktadır.

Asgari tutarın üzerinde bir maaş alan çalışan olması halinde işletme yine brüt asgari tutar üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanabilmektedir.

Seyahat şubesi ve konaklama kurumları için hesaplanan total gelir vergisi meblağı 39.097,68 TL'dir. Teşvik kapsamına giren tutar ise 16.556,72 TL'dir. İşletme teşvik kapsamı dışında kalan 22.540,96 TL'lik tutarı görüldüğü gibi banka hesabından ödemiştir.

- a) Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi; ücret tahakkuk kaydı şu şekilde olacaktır:

...		
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ	114.434,72	
744.01 Acente Hizmet tutarı		
744.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt tutar 24.348,00 TL		
- SGK İşveren Payı 3773,94 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 486,96 TL		
744.02 Otel Hizmet tutarı		
744.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 73.044,00 TL		
- SGK İşveren Payı 11.321,82 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.460,00 TL		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 18.002,61 TL		
- SGK İşveren Payı 2.790,40 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 360,05 TL		
760.03 Otel Faaliyet Giderleri		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 54.007,83 TL		
- SGK İşveren Payı 8.371,20 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.000,80 TL		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 30.004,35 TL		
- SGK İşveren Payı 4.650,67 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 600,08 TL		
770.02 Otel Faaliyet Giderleri		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 90.013,00 TL		
- SGK İşveren Payı 1.395,20 TL		
- SGK İşç İşveren Payı 1.800,00 TL		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
- Asgari Geçim İndirimi 12.176,80 TL	12.176,80	

335 PERSONELE BORÇLAR		219.080,20
- Net Ücret + AGİ 219.080,20 TL		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		39.097,68
- Gelir Vergisi 36.901,00 TL		
- Damga Vergisi 2.196,68 TL		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		94.059,95
- SGK İşçi Payı 40.518,70 TL		
- SGK İşz İşçi Payı 2.894,16 TL		
- SGK İşveren Payı 44.860,00 TL		
- SGK İşz İşveren Payı 5.787,09 TL		

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.	94.059,95	
- SGK Primi İşveren Payı Desteği 20.126,95 TL		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL		
102 BANKALAR		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL		73.933,00
549 ÖZEL FONLAR		
549.01 Devlet Teşvikleri		20.126,95
- SGK Primi İşv. Payı Teşv. 20.126,95 TL		

İşletmede çalışanların asgari tutardan fazla bir ücret alıyor olsalar bile brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan tutarın %80'i kadardır ve yararlanabilecekleri sigorta primi işveren payı teşvik tutarı olarak hesaplanmaktadır.

Seyahat acentesi ve konaklama tesisi için hesaplanan toplam SGK işveren payı 94.059,95 TL tutarındadır. Teşvik kapsamına giren meblağ ise 20.126,95 TL'dir. İşletme teşvik toplamı dışında kalan 73.933,00 TL'lik kısmı olduğu şekilde banka hesabından yatırılmıştır.

b) Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

...../...../.....		
* 746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL.	14.000	
746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler		
746.01.01 Acente Hizmet Maliyeti		
- Ağustos Ayı Elektrik Faturası 2.400 TL		
746.01.02 Otel Hizmet Maliyeti		
- Ağustos Ayı Elektrik Faturası 11.600 TL		
	2.520	
191 İNDİRİLECEK KDV		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
		16.520

*746 GENEL GİDERLERİ ÜRETİM HİZMET MALİYETİ hesabı tarafımızdan açılmıştır

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

...../...../.....		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	16.520	
102 BANKALAR		16.520

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ($11.600 \text{ TL} \times 0,20 = 2.320 \text{ TL}$);

...../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Enerji Desteği 2.320 TL	2.320	2.320
549 ÖZEL FONLAR 549.01 Devlet Teşvikleri - Enerji Desteği 2.320 TL		

Teşvik tutarının işletmeye ödenmesine ilişkin kayıt şu şekildedir;

..../..../2018		
102 BANKALAR	2.320	2.320
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Enerji Desteği 2.320 TL		

Burada ki kayıtlarda görüldüğü üzere enerji desteğinden yalnızca turizm konaklama işletmeleri faydalanabileceği için, ilgili teşvik tutarı konaklama tesisinin elektrik faturası tutarı üzerinden hesaplanmıştır.

Sermaye yaklaşımında elde edilen teşvik 549 ÖZEL FONLAR hesabında takip edilmektedir. Bu tarz elde edilen teşviklerin TMS-20 standardında sermaye yaklaşımına ilişkin kayıt edildiğinde bilançosu hesaplarına ne zaman gönderileceği bildirilmemiştir. Ancak dönem sonunda açmış olan 746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ hesabı dolaylı yoldan bilanço hesaplarında gider olarak yansıtacaktır.

İşletmenin yapmadığı bir bilanço hesabında yer alacak ve işletmenin karını olduğundan daha az gösterecektir. Sonuç olarak bu uygulama kapsamında, işletmenin dönem karının düşük ancak öz kaynaklarının yüksek görünmesine ortam hazırlayacaktır.

Yatırım Yeri Tahsisi Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Arazi veya arsaların işletmelere tahsis edilmesi durumunda aşağıda örnek verildiği üzere bir kayıt işlemi gerçekleştirilmektedir. İşletmeye tahsis edilen arza veya arazilerin izlenmesi ise 250 ARAZİ ve ARSALAR hesabında izlenebildiği gibi 260 HAKLAR hesabından da izlenimi gerçekleştirilebilmektedir.

.../.../...		
260 HAKLAR - Arsa Kullanım Hakkı 294.000 TL	294.000	
549 ÖZEL FONLAR 549.01 Devlet Teşvikleri - Arsa Tahsisi Teşviki 294.000 TL		294.000

Tahsis edilen arazi ve arsaların 260 HAKLAR hesabından izlenmesi durumunda tahsisleri için amortisman ayrılma zorunluluğu bulunmaktadır. Arsanın tahsisiyle ilgili amortisman kaydı örneği aşağıda verilmiştir. $(294.000 \text{ TL}/49 \text{ YIL} = 6.000 \text{ TL})$;

.../.../...		
746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. 746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler - Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı 6.000 TL	6.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN - Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı Amortismanı 6.000 TL		6.000

Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Nisan ayı itibarıyla ödenmesi gereken kredi faizinin tahakkuk kaydına dair örnek aşağıda verilmiştir.

...../...../.....		
780 FİNANSMAN GİDERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI	6.000	6.000

Kredi kartının taksit bedelinin ödenmesine dair örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
300 BANKA KREDİLERİ	42.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	6.000	
102 BANKALAR		48.000

Gereken ödeme Hazine Müsteşarlığına gösterilmesi durumunda yapılacak olan muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (6.000 TL’lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır);

...../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Faiz Desteği 2.000 TL		
549 ÖZEL FONLAR		2.000
549.01 Devlet Teşvikleri		
- Faiz Desteği 2.000 TL		

İşletmenin hesabına teşvik maaşının yatırılması durumunda gerekli olan muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	2.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		2.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Faiz Desteği 2.000 TL		

Tekstil Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Yurt dışı fuarları için oluşan giderlerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek aşağıda verilmiştir. (24.000 \$ x 5.00 TL = 120.000 TL);

.../.../...		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. Çeşitli Giderler	120.000	
- Tezgah Kirası 30.000 TL		
- Tezgah Yapım Gideri 18.000 TL		
- Aksesuar Gideri 22.000 TL		
- Taşımacılık Gid. 20.000 TL		
- Çalışan gideri 30.000 TL		
102 BANKALAR		120.000

Fuara katılma amacıyla oluşan giderlerin Hazine müsteşarlığına bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (12.000 \$ x 5,00 TL = 60.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	60.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		
549 ÖZEL FONLAR		60.000
549.01 Devlet Teşvikleri		
- Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Devletin ödediği teşvik ücretlerinin hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı örneği aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	60.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		60.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin rapor hazırlatmasına dair yapılan ödemenin muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (40.000 \$ x 5.00 TL = 200.000 TL);

...../...../.....		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	200.000	
760.01 Çeşitli Giderler		
- Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 200.000 TL		
102 BANKALAR		200.000

Rapor hazırlanırken ortaya çıkan giderlerin Bakanlığa bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır. $40.000 \$ \times 0,60 = 24.000 \$$ ve $24.000 \$ \times 5,00 TL = 120.000 TL$*);

...../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	120.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		120.000
549 ÖZEL FONLAR		
549.01 Devlet Teşvikleri		
- Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		

Devletin teşvik ücretlerini hesaplara yatırması halinde yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	120.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		120.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
- Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		

Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi

Uçak seferleri için yapılan harcamalarla ilgili yapılan ödemelerin muhasebe kayıtlarına dair örnek aşağıda verilmiştir (*$17.800 \$ \times 5,00 TL = 89.400 TL$*);

...../...../.....		
742 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	89.400	
742.01Acente Hizmet Maliyeti		
742.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
- Akaryakıt Gideri 89.400 TL		
102 BANKALAR		89.400

İşletmelerin devletin teşvikinden yararlanmak için yapmış olduğu giderleri Bakanlığa bildirmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (*Teşvik tutarı uçak başına 9.000 \$'dır. $9.000 \$ \times 5,00 TL = 45.000 TL$*);

...../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL	45.000	
549 ÖZEL FONLAR 549.01 Devlet Teşvikleri - Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

Devlet teşviklerinin hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	45.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Yurt dışı tanıtımı için yapılan reklamların giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (8.000 \$ x 5,00 TL = 40.000 TL);

.../.../...		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Çeşitli Giderler - Reklam Gideri 40.000 TL	40.000	
102 BANKALAR		40.000

Teşvik amacıyla geri alınacak maaşın gerçekleştirilmesine yönelik yapılan muhasebe kaydıyla ilgili örnek aşağıda verilmiştir: (Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır. 4.000 \$ x 5,00 TL = 20.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL	20.000	
549 ÖZEL FONLAR 549.01 Devlet Teşvikleri - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Devlet teşviklerinin hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	20.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Sermaye yaklaşımı kapsamında yapılan muhasebe işlemleri sonucu oluşan gelir tablosuna dair örnek aşağıda verildiği gibidir;

GÜLLER DİYARI TURİZM A.Ş. 01.01.....-31.12..... FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU

	SERMAYE YAKLAŞIMI
A-BRÜT SATIŞLAR	3.140.000,00
1- Yurtiçi Satışlar	2.300.000,00
2- Yurtdışı Satışlar	840.000,00
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
1- Satıştan İadeler (-)	
2- Satıştan İskontolar (-)	
3- 3-Diğer İndirimler (-)	3.140.000,00
C-NET SATIŞLAR	1.040.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	1.040.000,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	2.100.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	940.000,00
E-FAALİYET GİDERLERİ	360.000,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	580.000,00
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1.160.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	94.000,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	40.000,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3- Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	54.000,00
6-6-Menkul Kıymet Satış	
Karları 7-Kambiyo Karları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	24.000,00
9-Devlet Teşvik Gelirleri	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Komisyon Giderleri (-)	24.000,00
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	60.000,00
4-Kambiyo Zararları (-)	60.000,00
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)	
6- Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	1.170.000,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.170.000,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	234.000,00
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	936.000,00
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	

Sermaye yaklaşımı kapsamında sağlanan teşvikler bilanço kısmında öz kaynaklar kalemi kapsamında 549 ÖZEL FONLAR hesabıyla ilişkilendirilmektedir. Bu kapsamda elde edilen teşvik ve desteklerin kara yönelik bir faydası bulunmamaktadır. Bundan dolayı işletmenin dönem karında düşüklük meydana gelmekte fakat öz kaynakları da yüksek gözükmemektedir. Yapılan bu yöntem sayesinde teşvik ve destekler açısından herhangi bir aykırılık söz konusu olmadan raporlanmasında fayda sağlamaktadır. Bununla birlikte alınan teşviklerin bilançoda veya dipnotlarda açıklanması kamuoyu aydınlatma ilkesi bakımından önem taşımaktadır.

4.2.1.2. TMS-20 Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

Gelir yaklaşımı kapsamında yapılacak işlemlere dair örnekler aşağıdadır.

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Alınan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Pazar araştırması kapsamında ortaya çıkan giderlerin muhasebeleştirilmesine dair örnek aşağıda verildiği gibidir ($60.000 \$ \times 5,00 TL = 300.000 TL$);

...../...../.....	300.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		
760.01 Çeşitli Giderler		
-Pazar Araştırması Gideri 300.000 TL		300.000
102 BANKALAR		

Teşvik amacıyla geri alınacak maaşın gerçekleştirilmesine yönelik yapılan muhasebe kaydıyla ilgili örnek aşağıda verilmiştir ($30.000 \$ \times 5,00 TL = 150.000 TL$);

...../...../.....	150.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		
*648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		
648.01 Pazar Araştırması Teşvikleri		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		150.000

* 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabı teşvik gelirleri grup toplamının %10'u geçmesinden dolayı tarafımdan açılmıştır. Grup toplamının %10 seviyesinin altında

ıkması durumunda 646 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabı kullanılabilir.ektir.

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	150.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		150.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		

Yukarıda verilen örnek kayıta olduğu üzere sağlanan teşvik kendi adımıza açılan 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabında izlenmekle birlikte söz konusu tutar gelir tablosunda doğrudan gelir olarak gözükerek işletmenin karlılığını yükseltmektedir.

Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Ücretin gerçekleştirilmesi durumunda yapılacak kayda örnek aşağıda verilmiştir;

...		
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ	114.434,72	
744.01 Acente Hizmet Maliyeti		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	24.348,00 TL	
- SGK İşveren Payı	3773,94 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	486,96 TL	
744.02 Otel Hizmet Maliyeti		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	73.044,00 TL	
- SGK İşveren Payı	11.321,82 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	1.460,00 TL	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	18.002,61 TL	
- SGK İşveren Payı	2.790,40 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	360,05 TL	
760.03 Otel Faaliyet Giderleri		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	54.007,83 TL	
- SGK İşveren Payı	8.371,20 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	1.000,80 TL	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	30.004,35 TL	
- SGK İşveren Payı	4.650,67 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	600,08 TL	
770.02 Otel Faaliyet Giderleri		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	90.013,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.395,20 TL	
- SGK İşç İşveren Payı	1.800,00 TL	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
- Asgari Geçim İndirimi	12.176,80 TL	12.176,80

335 PERSONELE BORÇLAR		219.080,20
- Net Ücret + AGİ	219.080,20 TL	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		39.097,68
- Gelir Vergisi	36.901,00 TL	
- Damga Vergisi	2.196,68 TL	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		94.059,95
- SGK İşçi Payı	40.518,70 TL	
- SGK İşz İşçi Payı	2.894,16 TL	
- SGK İşveren Payı	44.860,00 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	5.787,09 TL	

*744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır.740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı ise uygulamada ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde kullanılmaktadır.

İşletmenin teşvikten yararlanması durumunda yapılması gereken kayıta ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	39.097,68	
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği 16.556,72 TL		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 22.540,96 TL		
102 BANKALAR		22.540,96
-Destek Kapsamı Dış. Tut. 22.540,96 TL		
602 DİĞER GELİRLER		9.934,00
Devlet Teşvikleri 9.934,00 TL		
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		6.622,72
648.02 Gelir Vergisi Stopajı Teşvikleri 6622,72 TL		

İşçi statüsü kapsamında asgari ücret karşılığı çalışan bireylere dair vergi stopajı teşvikleri hizmet üretimi maliyeti kapsamında yer aldığından gelir tablosunda yer alan brüt satış karı kısmında bulunmaktadır. Bu sebeple 602 DİĞER GELİRLER hesabın kapsamında muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir. 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ kapsamında ise pazarlama departmanı ve Gelir Yönetim bölümünde çalışan bireyler için sağlanmakta olan gelir vergisi stopajı teşvikleri toplamı alınmakta muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Maaşın ödenmesi durumunda yapılması gerek muhasebe kaydına ilişkin kayıt örneği aşağıda verilmiştir;

...		
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ	114.434,72	
744.01 Acente Hizmet Maliyeti		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	24.348,00 TL	
- SGK İşveren Payı	3773,94 TL	
- SGK İş İşveren Payı	486,96 TL	
744.02 Otel Hizmet Maliyeti		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	73.044,00 TL	
- SGK İşveren Payı	11.321,82 TL	
- SGK İş İşveren Payı	1.460,00 TL	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	18.002,61 TL	
- SGK İşveren Payı	2.790,40 TL	
- SGK İş İşveren Payı	360,05 TL	
760.03 Otel Faaliyet Giderleri		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	54.007,83 TL	
- SGK İşveren Payı	8.371,20 TL	
- SGK İş İşveren Payı	1.000,80 TL	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	30.004,35 TL	
- SGK İşveren Payı	4.650,67 TL	
- SGK İş İşveren Payı	600,08 TL	
770.02 Otel Faaliyet Giderleri		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	90.013,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.395,20 TL	
- SGK İş İşveren Payı	1.800,00 TL	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
- Asgari Geçim İndirimi	12.176,80 TL	12.176,80

335 PERSONELE BORÇLAR		219.080,20
- Net Ücret + AGİ	219.080,20 TL	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		39.097,68
- Gelir Vergisi	36.901,00 TL	
- Damga Vergisi	2.196,68 TL	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		94.059,95
- SGK İşçi Payı	40.518,70 TL	
- SGK İşz İşçi Payı	2.894,16 TL	
- SGK İşveren Payı	44.860,00 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	5.787,09 TL	

İşletme teşvikten yararlanılması durumunda yapılması gereken kayda dair örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.	94.059,95	
- SGK Primi İşveren Payı Desteği 20.126,95 TL		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL		
102 BANKALAR		73.933,00
-Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL		
602 DİĞER GELİRLER		12.076
602.01 Devlet Teşvikleri		
602.01.01 Acente Teşvikleri		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 3.019,15 TL		
602.01.02 Otel Teşvikleri		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 9.057,45 TL		
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		8.051
648.03 SGK Primi İşveren Payı Teşvikleri		
648.03.01 Acente Teşvikleri		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 2.012,80 TL		
648.03.02 Otel Teşvikleri		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 6.038,40 TL		

602 DİĞER GELİRLER hesabı kapsamında personel statüsünde bulunan ve asgari ücretle karşılığı çalışan bireylere dair SGK işveren payı teşvikleri hizmet üretim maliyeti alanı kapsamındadır. Dolayısıyla gelir tablosuda yer alan brüt satış karı kısmında yer alması gerekmektedir. 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabı kapsamında ise Pazarlama bölümünde ve Genel Yönetim bölümünde çalışan bireyler için sağlanmakta olan gelir vergisi stopajı teşviklerinin toplamaları alınarak muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın gerçekleştirilmesi durumunda yapılması gereken kayıt örneği aşağıda verilmiştir;

...../...../2018		
*746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. 746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler	14.000	
746.01.01 Acente Hizmet Maliyeti -Ağustos Ayı Elektrik Faturası 2.400 TL		
746.01.02 Otel Hizmet Maliyeti -Ağustos Ayı Elektrik Faturası 11.600 TL		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.520	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		16.520

*746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ hesabı tarafımızdan açılmıştır.

Fatura maaşının ödenmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../2018		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	16.520	
102 BANKALAR		16.520

İşletmenin teşvik almasını kazandığı belirten bildirimin yapılması durumunda gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verildiği gibidir (11.600 TL x 0,20 = 2.320 TL);

...../...../2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Enerji Desteği 2.320 TL	2.320	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Enerji Desteği 2.320 TL		2.320

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	2.320	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		2.320
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Enerji Desteği 2.320 TL		

Verilen teşvikin gelir yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesinin yapılması halinde elde edilen teşvik gelir, gelir tablosu hesabı adı altında gelir olarak izlendiğinden dolayı dönem sonu hesaplamaların yapıldığında kar ve zarar oranının tutarı doğru çıkacaktır. Bununla birlikte TMS-20'ye göre sağlanan bu teşvikler hem sermaye yaklaşımı kapsamında hem de gelir yaklaşımı kapsamında işlemleri gerçekleştirilebilmektedir. (Küçükkahraman, 2013: 88). Bu durumu aşağıdaki ifadelerle desteklenmektedir;

Muhasebe işlemleri teşviklerin elde edilme formuna göre değişiklik gösterebilmektedir. Bununla birlikte teşviklerin nakit veya devlete olan yükümlülüğün azaltılması yönünde olması fark etmeksizin aynı yöntemle muhasebeleştirilme işlemine tabi tutulmaktadır. (TMS-20, 9. Paragraf).

Yatırım Yeri Tahsisi Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelere arazi veya arsa tahsil edilmesi durumunda yapılması gereken kayıt örneği aşağıda verilmiştir. Tahsis edilen arazi veya arsalar ise 250 ARAZİ ve ARSALAR ya da 260 HAKLAR hesabında izlenebilmektedir.

.../.../...		
260 HAKLAR	294.000	
- Arsa Kullanım Hakkı 294.000 TL		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		6.000
382.01 Gelecek Aylara Ertelenmiş Gelirler		
-Arsa Tahsisi Teşviki 6.000 TL		
482 ERTELENMİŞ GELİRLER		288.000
482.01 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelirler		
-Arsa Tahsisi Teşviki 288.000 TL		

Arazi ve arsa tahsisleri 260 HAKLAR hesabında izlenmektedir. Bununla birlikte tahsisleri adına amortisman ayrılmaktadır. Arsa tahsisiyle ilgili yapılacak olan amortisman kaydıyla ilgili örnek aşağıda verilmiştir (294.000 TL/49YIL= 6.000 TL) ;

.../.../...		
746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. 746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler -Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı 6.000 TL	6.000	
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN		6.000

Elde edilen arsa tahsis destekleri TMS-20 gelir yaklaşımı gereği gerekçeler kapsamında gelir ile ilişkilendirilmek amacıyla kar ya da zarar olarak muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
382 ERTELENMIŞ GELİRLER 382.01 Gelecek Aylara Ertelenmiş Gelirler - Arsa Tahsisi Teşviki 6.000 TL	6.000	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Arsa Tahsisi Teşviki 6.000 TL		6.000

Devletin vernişi olduğu teşviklerin gelir yaklaşımı kapsamında hissedarlar dışında başka bir kaynaktan elde dilmektedir. Bu sebeple doğrudan öz kaynak ile ilişkilendirilmeden gerekli dönemlere gelir olacak şekilde yansıtılma işlemleri gerçekleştirilmelidir. Gelir vergisi ilr diğer vergilerin gelirden indirildiği ön planda tutulduğunda, sağlanan devlet teşviklerinin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir (TMS-20, 15. Paragraf).

Bilançoda varlıklarla ilgili teşvikler ertelenmiş gelir olmak üzere ya da varlığın defter değerinden indirilmesi şeklinde belirtilmektedir. Ertelenmiş gelir bedelinin teşvik bedeli gereken dönemde gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir. Diğer bir yolla amortismanına bağlı varlığın faydalı hayatı boyunca amortisman giderinin azaltılması ile gelir tablosuna yansıtılması yapılmaktadır (TMS-20, 24-26-27. Paragraf).

Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Nisan ayı itibariyle ödenmesi gereken kredinin faizinin gerçekleştirilmesine dair kaydına dair örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
780 FİNANSMAN GİDERİ	6.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		6.000

Kredi taksitinin ödenmesi hakkındaki kayıt örneği aşağıda belirtilmektedir;

...../...../.....		
300 BANKA KREDİLERİ	42.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	6.000	
102 BANKALAR		48.000

Gerekli ödemenin Hazine müsteşarlığına bildirilmesi durumunda yapılacak olan muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (6.000 TL’lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır.);

.../...../.....		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Faiz Desteği 2.000 TL		2.000
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		
648.04 Faiz Teşvikleri -Faiz Desteği 2.000 TL		

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	2.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		2.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Faiz Desteği 2.000 TL		

Tekstil Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Fuara katılma amacıyla oluşturulan giderlerin muhasebe işleminin gerçekleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (24.000 \$ x 5.00 TL= 120.000 TL);

.../.../...		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. Çeşitli Giderler	120.000	
- Tezgah Kirası 30.000 TL		
- Tezgah Yapım Gideri 18.000 TL		
- Aksesuar Gideri 22.000 TL		
- Taşımacılık Gid. 20.000 TL		
- Çalışan gideri 30.000 TL		
102 BANKALAR		120.000

Fuara katılma amacıyla oluşan giderlerin Hazine müsteşarlığına bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (12.000 \$ x 5,00 TL= 60.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	60.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		60.000
648.05 Devlet Teşvikleri		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	60.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		60.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Rapor hazırlanırken ortaya çıkan giderlerin Bakanlığa bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (40.000 \$ x 5.00 TL= 200.000 TL);

...../...../.....		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. 760.01 Çeşitli Giderler -Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 200.000 TL	200.000	
102 BANKALAR		200.000

(Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır. $40.000 \$ \times 0,60 = 24.000 \$$ ve $24.000 \$ \times 5,00 TL = 120.000 TL$);

...../...../2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Pazara Giriş Desteği 120.000 TL	120.000	
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 648.01 Pazara Giriş Teşvikleri -Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		120.000

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../2018		
102 BANKALAR	120.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları - Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		120.000

ı) Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi

Uçak seferleri amacıyla yapılan harcamalarla ilgili yapılan ödemelerin muhasebe kayıtlarına dair örnek aşağıda verilmiştir ($17.800 \$ \times 5,00 TL = 89.400 TL$);

...../...../2018		
742 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 742.01Acente Hizmet Maliyeti 742.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri -Akaryakıt Gideri 89.400 TL	89.400	
102 BANKALAR		89.400

İşletmelerin devletin teşvikinden yararlanmak için yapmış olduğu giderleri Bakanlığa bildirmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (*Teşvik tutarı uçak başına 9.000 \$'dır. 9.000 \$ x 5,00 TL =45.000 TL*);

....../....../2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL	45.000	
*672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ 672.01 Yakıt Teşvikleri -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

*672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır.

627 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabında yakıt desteği konusunda sağlanan teşvik geliri grup toplamalarının %10'u geçmesinden ve işletmenin mevcut eylemlerinden farklı olduğundan dolayı muhasebeleştirilmektedir. 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabında ise elde edilen teşviklerinin grup toplamının %10 altında çıkması durumunda muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

...../...../.....		
102 BANKALAR	45.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

j) Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Yurt dışı tanıtımı için yapılan reklamların giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (*8.000 \$ x 5,00 TL = 40.000 TL*);

.../.../...		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Çeşitli Giderler -Reklam Gideri 40.000 TL	40.000	
102 BANKALAR		40.000

(Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır. 4.000 \$ x 5,00 TL

= 20.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL	20.000	
648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 648.06 Yurt Dışı Tanıtım Teşvikleri -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	20.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Gelir yaklaşımı kapsamında yapılan muhasebe işlemleri sonucu oluşan gelir tablosuna dair örnek aşağıda verildiği gibidir;

GÜLLER DİYARI TURİZM A.Ş. 01.01.2018-31.12.2018 FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU

	GELİR YAKLAŞIMI
A-BRÜT SATIŞLAR	3.176.652,96
1-Yurt İçi Satışlar	2.300.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	840.000,00
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	36.648,96
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satıştan İskontolar	
(-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	3.176.652,96
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	1.040.000,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	1.040.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	
E-FAALİYET GİDERLERİ	
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	2.136.652,96
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım	940.000,00
Giderleri (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	360.000,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	580.000,00
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.196.652,96
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü	309.944,30
Gelirleri	
3- Faiz Gelirleri	
4- Komisyon Gelirleri	
5- Konusu Kalmayan	40.000,00
Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış	
Karları	
7-Kambiyo Karları	54.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Devlet Teşvik Gelirleri	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	215.944,30
1-Komisyon Giderleri (-)	24.000,00
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	
4-Kambiyo Zararları (-)	
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)	24.000,00
6- Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	60.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	60.000,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	1.422.597,26
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	35.400,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	35.400,00
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
1-Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	1.457.997,26
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	291.599,45
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	1.166.397,81
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	

Gelir yaklaşımı kapsamında yapılan muhasebe işlemlerinin devlet teşvikleri ve yardımları işletmelerin karı konusunu etkilemektedir. Varlıklarla ilgili teşvik bedelleri sistematik ve oransal şekilde gelir tablosuna geçirildiğinden dolayı kar konusunu fazla etkilememektedir. Bu yöntemle birlikte varlık dışı elde edilen teşvikler direkt gelir olarak kaydedilmektedir. Bu yanıyla karı etkileyen yaklaşım teşviklerinin amacına uygun olmamaktadır. Fakat finansal tabloların daha gerçekçi hazırlanmasını sağlamaktadır.

4.2.2. Yasal Düzenlemelere (MSUGT ve VUK) Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

1 sıra no'lu MSGUT'de verilen usul ev esaslar kapsamında devlet teşviklerinin yasal düzenlemeler yönünden muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerçekleştirilmektedir. Bu konuya dair çözümler aşağıda verilmiştir;

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Alınan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Pazar araştırmalarına dair gerçekleşen harcamaların muhasebeleştirilme işlemlerine örnek aşağıda verilmiştir ($60.000 \$ \times 5,00 TL = 300.000 TL$);

07/03/2018		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Çeşitli Giderler -Pazar Araştırması Gideri 300.000 TL	300.000	300.000
102 BANKALAR		

Teşvik amacıyla geri alınacak maaşın gerçekleştirilmesine yönelik yapılan muhasebe kaydıyla ilgili örnek aşağıda verilmiştir ($30.000 \$ \times 5,00 TL = 150.000 TL$);

08/03/2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL	150.000	150.000
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL		

Devlet teşviklerinin işletme hesaplarına yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

18/03/2018		
102 BANKALAR	150.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		150.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Pazar Araştırması Desteği 150.000 TL		

Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

...		
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ	114.434,72	
744.01 Acente Hizmet Maliyeti		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 24.348,00 TL		
- SGK İşveren Payı 3773,94 TL		
- SGK İş İşveren Payı 486,96 TL		
744.02 Otel Hizmet Maliyeti		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 73.044,00 TL		
- SGK İşveren Payı 11.321,82 TL		
- SGK İş İşveren Payı 1.460,00 TL		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 18.002,61 TL		
- SGK İşveren Payı 2.790,40 TL		
- SGK İş İşveren Payı 360,05 TL		
760.03 Otel Faaliyet Giderleri		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 54.007,83 TL		
- SGK İşveren Payı 8.371,20 TL		
- SGK İş İşveren Payı 1.000,80 TL		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 30.004,35 TL		
- SGK İşveren Payı 4.650,67 TL		
- SGK İş İşveren Payı 600,08 TL		
770.02 Otel Faaliyet Giderleri		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 90.013,00 TL		
- SGK İşveren Payı 1.395,20 TL		
- SGK İş İşveren Payı 1.800,00 TL		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
- Asgari Geçim İndirimi 12.176,80 TL	12.176,80	

335 PERSONELE BORÇLAR		70.265,00
- Net Ücret + AGİ	70.265,00 TL	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		12.343,50
- Gelir Vergisi	11.650,00 TL	
- Damga Vergisi	693,50 TL	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		29.696,20
- SGK İşçi Payı	12.792,30 TL	
- SGK İşz İşçi Payı	913,70 TL	
- SGK İşveren Payı	14.162,70 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	1.827,50 TL	

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği 16.556,72 TL	39.097,68	
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 22.540,96 TL		22.540,96
102 BANKALAR		
-Destek Kapsamı Dış. Tut. 22.540,96 TL		
602 DİĞER GELİRLER		16.556,72
602.01 Devlet Teşvikleri		
-Gelir Verg. Stopajı Teşv. 16.556,72 TL		

Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.....			
* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ		114.434,72	
744.01 Acente Hizmet Maliyeti			
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	24.348,00 TL		
- SGK İşveren Payı	3773,94 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	486,96 TL		
744.02 Otel Hizmet Maliyeti			
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	73.044,00 TL		
- SGK İşveren Payı	11.321,82 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	1.460,00 TL		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.		84.532,89	
760.02 Acente Faaliyet Giderleri			
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	18.002,61 TL		
- SGK İşveren Payı	2.790,40 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	360,05 TL		
760.03 Otel Faaliyet Giderleri			
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	54.007,83 TL		
- SGK İşveren Payı	8.371,20 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	1.000,80 TL		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		128.463,30	
770.01 Acente Faaliyet Giderleri			
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	30.004,35 TL		
- SGK İşveren Payı	4.650,67 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	600,08 TL		
770.02 Otel Faaliyet Giderleri			
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri			
- Brüt Ücret	90.013,00 TL		
- SGK İşveren Payı	1.395,20 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	1.800,00 TL		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
- Asgari Geçim İndirimi	12.176,80 TL	12.176,80	

335 PERSONELE BORÇLAR			219.080,20
- Net Ücret + AGİ	219.080,20 TL		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			39.097,68
- Gelir Vergisi	36.901,00 TL		
- Damga Vergisi	2.196,68 TL		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.			94.059,95
- SGK İşçi Payı	40.518,70 TL		
- SGK İşz İşçi Payı	2.894,16 TL		
- SGK İşveren Payı	44.860,00 TL		
- SGK İşz İşveren Payı	5.787,09 TL		

İşletmenin teşvikten yararlanması durumunda yapılması gereken kayıta ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. - SGK Primi İşveren Payı Desteği 20.126,95 TL - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL	94.059,95	
102 BANKALAR -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 73.933,00 TL		73.933,00
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri		12.076

Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın gerçekleştirilmesine dair kayıt örneği aşağıda verilmiştir;

27/08/2018		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	14.000	
Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler		
Acente Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 2.400 TL		
Otel Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 11.600 TL	2.520	
191 İNDİRİLECEK KDV		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		16.520

İşletmenin teşvikten yararlanması durumunda yapılması gereken kayıta ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

05/09/2018		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	16.520	
102 BANKALAR		16.520

Gerekli ödemenin bildirilmesi durumunda yapılacak olan muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (11.600 TL x 0,20 = 2.320 TL);

12/09/2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Enerji Desteği 2.320 TL	2.320	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Enerji Desteği 2.320 TL		2.320

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

15/09/2018		
102 BANKALAR	2.320	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Enerji Desteği 2.320 TL		2.320

Yatırım Yeri Tahsis Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelere arazi veya arsa tahsis edilmesi durumunda yapılması gereken işlemler aşağıda örnek olarak verilmiştir;

.../.../...		
260 HAKLAR -Arsa Kullanım Hakkı 294.000 TL	294.000	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Arsa Tahsis Teşviki 294.000 TL		294.000

Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Nisan ayı itibariyle ödenmesinin yapılması gereken kredi faizinin gerçekleştirilmesine kaydına dair örnek aşağıda verilmiştir;

01/04/2018		
780 FİNANSMAN GİDERİ	6.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		6.000

Kredi taksitinin ödenmesi hakkındaki kayıt örneği aşağıda belirtilmektedir;

07/04/2018		
300 BANKA KREDİLERİ	42.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	6.000	
102 BANKALAR		48.000

Gerekli ödemenin Hazine müsteşarlığına bildirilmesi durumunda yapılacak olan muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (6.000 TL’lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır);

10/04/2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Faiz Desteği 2.000 TL		
602 DİĞER GELİRLER		2.000
602.01 Devlet Teşvikleri		
-Faiz Desteği 2.000 TL		

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

17/04/2018		
102 BANKALAR	2.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		2.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Faiz Desteği 2.000 TL		

Tekstil Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

Fuara katılma amacıyla oluşturulan giderlerin muhasebe işleminin gerçekleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (24.000 \$ x 5.00 TL= 120.000 TL)

;

.../.../...		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.		
Çeşitli Giderler	120.000	
- Tezgah Kirası 30.000 TL		
- Tezgah Yapım Gideri 18.000 TL		
- Aksesuar Gideri 22.000 TL		
- Taşımacılık Gid. 20.000 TL		
- Çalışan gideri 30.000 TL		
102 BANKALAR		120.000

Fuara katılma amacıyla oluşan giderlerin Hazine müsteşarlığına bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (12.000 \$ x 5,00 TL = 60.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	60.000	
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		
602 DİĞER GELİRLER		60.000
602.01 Devlet Teşvikleri		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	60.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		60.000
136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları		
-Tekstil Fuar. Kat. Teşv. 60.000 TL		

Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin rapor hazırlatmasına dair yapılan ödemenin muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (40.000 \$ x 5.00 TL = 200.000 TL);

16/03/2018		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		
760.01 Çeşitli Giderler	200.000	
-Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 200.000 TL		
102 BANKALAR		200.000

Rapor hazırlanırken ortaya çıkan giderlerin Bakanlığa bildirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. (Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır. 40.000 \$ x 0,60 = 24.000 \$ ve 24.000 \$ x 5,00 TL = 120.000 TL);

02/04/2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Pazara Giriş Desteği 120.000 TL	120.000	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Pazara Giriş Desteği 120.000 TL		120.000

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

18/04/2018		
102 BANKALAR	120.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		120.000

Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi

Uçak seferleri için yapılan harcamalarla ilgili yapılan ödemelerin muhasebe kayıtlarına dair örnek aşağıda verilmiştir ($17.800 \$ \times 5,00 TL = 89.400 TL$);

07/06/2018		
740 HİZMET ÜRETİM MAL. 740.01 Acente Hizmet Maliyeti 740.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri -Akaryakıt Gideri 89.400 TL	89.400	
102 BANKALAR		89.400

İşletmelerin devletin teşvikinden yararlanmak için yapmış olduğu giderleri Bakanlığa bildirmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir (*Teşvik tutarı uçak başına 9.000 \$'dır. $9.000 \$ \times 5,00 TL = 45.000 TL$*);

22/06/2018		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL	45.000	
672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ 672.01 Uçak Yakıt Teşvikleri -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

627 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabında yakıt desteği konusunda sağlanan teşvik geliri grup toplamlarının %10'u geçmesinden ve işletmenin mevcut eylemlerinden farklı olduğundan dolayı muhasebeleştirilmektedir. 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabında ise elde edilen teşviklerinin grup toplamının %10 altında çıkması durumunda muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

01/07/2018		
102 BANKALAR	45.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Uçak Yakıt Desteği 45.000 TL		45.000

Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Yurt dışı tanıtımı için yapılan reklamların giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir ($8.000 \$ \times 5,00 TL = 40.000 TL$);

.../.../...		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Çeşitli Giderler -Reklam Gideri 40.000 TL	40.000	
102 BANKALAR		40.000

Teşvik amacıyla geri alınacak maaşın gerçekleştirilmesine yönelik yapılan muhasebe kaydıyla ilgili örneşk aşağıda verilmiştir (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır. $4.000 \$ \times 5,00 TL$*

= 20.000 TL);

.../.../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL	20.000	
602 DİĞER GELİRLER 602.01 Devlet Teşvikleri -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Devlet teşviklerinin işletme hesaplara yatırılması durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına örnek aşağıda verilmiştir;

.../.../...		
102 BANKALAR	20.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 20.000 TL		20.000

Gelir tablosunda yer alan brüt satış karı bölümünde teşviklerin birçoğunun muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir. Halbuki yurt dışında tanıtım amaçlı destek tarzında yapılan teşviklerin pazarlama alanında, satış ve dağıtım alanlarında giderlerin azaltılmasına dair bir fayda sağlamamaktadır. İşletmelerin brüt satış karı bu uygulama sayesinde yüksekte hesaplaması yapılmakla birlikte işletmenin ana eylem sonucu olumlu yönde etki etmektedir. Bununla birlikte işletmeyi yönetenlerin, işletme yönetimine ortak olanların ve işletme yönetiminde karar sahibi olanların hatalı karar vermelerinde yasal düzenlemelere göre hazırlanan gelir tablolarındaki verilerin kullanılması etki etmektedir. Bu uygulama sonrası kar yüksek çıkmakta dolayısıyla işletmede her şeyin yolunda olduğunu göstermekte veya işletmede uygulanan politikaların doğru olduğunu sonucuna varılacaktır. Bu sonuçlar yöneticilerin işletmeye dair yönelimlerini yanıltmaktadır. Bu durum yatırımcılarda da geçerli olmakla birlikte kar oranının yüksek çıkmasında yatırımcılar tarafından işletmenin yatırım yönünden doğru olduğu konusunda hatalı karar vermelerine neden olabilmektedir.

Yasal düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilen işlemler ele alınarak oluşturulan gelir tablosuna örnek aşağıda verilmiştir;

**GÜLLER DİYARI TURİZM A.Ş. 01.01.2018-31.12.2018 FAALİYET DÖNEMİ
GELİR TABLOSU**

	YASAL DÜZENLEMELER
A-BRÜT SATIŞLAR	3.680.597,26
1-Yurt İçi Satışlar	
2-Yurt Dışı Satışlar	2.300.000,00
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	848.001,00
1-Satıştan İndirimler (-)	548.597,26
2-Satıştan İskontolar (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	3.680.597,26
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	1.040.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	
E-FAALİYET GİDERLERİ	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1.848.001,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.640.597,26
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	940.000,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	368.001,00
4-Komisyon Gelirleri	588.001,00
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.700.597,26
6-Menkul Kıymet Satış Karları	94.000,00
7-Kambiyo Karları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	48.001,00
9-Devlet Teşvik Gelirleri	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	
1-Komisyon Giderleri (-)	
2-Karşılık Giderleri (-)	54.001,00
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	
4-Kambiyo Zararları (-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	
	24.000,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	24.001,00
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
1-Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)	60.000,00
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	68.001,00
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. (-)	1.710.597,26
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	35.400,00
	35.400,01
	1.745.997,26
	348.198,40
	1.396.797,80

4.2.3. Sonuçların Tablolar ve Açıklamalar İle Karşılaştırılması

	SERMAYE YAKLAŞIMI	GELİR YAKLAŞIMI	YASAL DÜZENLEMELER
A-BRUT SATISLAR	3.140.000,00	3.176.652,96	3.680.597,26
1-Yurt İçi Satışlar	2.300.000,00	2.300.000,00	2.300.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	840.000,00	840.000,00	840.000,00
3-Diger Gelirler		36.648,96	540.597,26
8-SATIS İNDİRİMLERİ (-)			
1-Satıştan iadeler (-)			
2-Satıştan iskontalar (-)			
3-Diger indirimler (-)			
C-NET SATISLAR	3.140.000,00	3.176.652,96	3.680.597,26
O-SATISLARIN MALİYETİ (-)	1.040.000,00	1.040.000,00	1.040.000,00
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)			
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	1.040.000,00	1.040.000,00	1.040.000,00
4-Diger Satışların Maliyeti (-)			
BRUT SATIS KARI VFA ZARARI	2.100.000,00	2.136.652,96	2.640.597,26
E-FAALİYET GİDERLERİ	940.000,00	940.000,00	940.000,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	360.000,00	360.000,00	360.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	580.000,00	580.000,00	580.000,00
FAALİYE KARI VEYA ZARARI	1.160.000,00	1.196.652,96	1.700.597,26
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	94.000,00	309.944,30	94.000,00
1-İştiraklerden TemettG Gelirleri			
2-Bağlı Ortaklıklardan TemettG Gelirleri			
3-Faiz Gelirleri	40.000,00	40.000,00	40.000,00
4-Komisyon Gelirleri			
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar			
6-Menkul Kıymet Satış Karları			
7-Kambiyo Karları	54.000,00	54.000,00	54.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri			
9-Devlet Teşvik Gelirleri		215.944,30	
10-Diger Olağan Gelir ve Karlar			
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	24.000,00	24.000,00	24.000,00
1-Komisyon Giderleri (-)			
2-Karşılık Giderleri (-)			
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)			
4-Kambiyo Zararları (-)	24.000,00	24.000,00	24.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)			
6-Diger olağan Gider ve Zararlar (-)			
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	60.000,00	60.000,00	60.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	60.000,00	60.000,00	60.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			
OLAGAHHKAR VFA ZARAR	1.170.000,00	1.422.597,26	1.710.597,26
1-OLAGAN DIŞI GELİR VE KARLAR		35.400,00	35.400,00
1-Önceki Donem Gelir ve Karları			
2-Devlet Yıkıt Teşvik Gelirleri		35.400,00	35.400,00
3,-Diger Olağandışı Gelir ve Karları			
J-OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			
1-Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları (-)			
2-Önceki Donem Gider ve Zararları (-)			
3-Diger Olağandışı Gider ve Zararları (-)			
DONEM KARI VFA ZARARI	1.170.000,00	1.457.997,26	1.745.997,26
K-DONEM KARI VERGİ VE DİĞER VASAL YUK. KARS.(-)	234.000,00	291.599,45	349.199,40
DONEM NET KARI VEYA ZARARI	936.000,00	1.166.397,81	1.396.797,80

Turizm teşviklerinin sermaye yönelimi, gelir yaklaşımı ve yasal düzenlemeler kapsamında yapılan muhasebe işlemlerine ait rapor sonuçları yukarıda karşılaştırmalı olarak gelir tablosunda verilmiştir. Sonuçların değerlendirmesi aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

- Sermaye yaklaşımı kapsamına göre hazırlanan raporlarda gelir tablosuna

teşvik gelirleri dahil edilmemektedir. Bütün teşvik gelirlerinin raporlanması bilançonun öz kaynaklar kısmında yapılmaktadır.

- Gelir yaklaşımı kapsamında elde edilen teşvik gelirler, gelir tablosunda brüt satış karı bölümü ve olağan kar bölümü kapsamında raporlanmaktadır. Diğer kısım ise bir sonraki dönemdeki gelir tablosuna geçirilmek amacıyla bilanço kısmında ertelenmiş gelir şeklinde rapora geçirilmektedir.

- Yasal düzenlemeler kapsamında hazırlanan raporların büyük bir kısmı gelirler hesabına aktarılmak üzere gelir tablosunun brüt satış karı kısmında raporlanmaktadır.

Tablo 4.7’de, gelir yaklaşımı, yasal düzenlemeler sermaye yaklaşımı kapsamında gerçekleştirilen muhasebe işlemleri sonucu elde edilen raporlara yönelik kar oranları hakkında bilgiler verilmiştir.

Tablo 4.7. Karlılık Oranları

	Sermaye Yaklaşımı	Gelir Yaklaşımı	Yasal Düzenlemeler
Brüt Satış Karı Oranı	%67	%67,26	%71,70
Olağan Kar Oranı	%37,26	%44,78	%46,47
Dönem Kar Oranı	%30	%36,71	%37,95

Yukarıda verilen tabloda belirtildiği üzere TMS-20’deki her iki yaklaşım ile birlikte yasal düzenlemeler kapsamında yapılan muhasebe işlemlerinde ve raporlardaki brüt satış karı, olağan karı ve dönem kar oranları farklılık göstermektedir.

TMS-20 standardı kapsamı içerisinde sermaye, gelir ve kar yaklaşımlarındaki yaklaşım oranları birbirinden farklılık göstermektedir. TMS-20 standartları gereği muhasebe işlemlerini gerçekleştiren işletmeler kayıtlarını sermaye veya gelir yaklaşımı kapsamında gerçekleştirebilmektedir. Bu durum da aynı sektördeki işletmelerin farklı muhasebe kayıtlar tutabileceği anlamına gelmektedir. Bu durum işletmenin bulunduğu sektörde farklılık oluşturacağından işletmeler arasında sağlıklı karşılaştırmaların yapılmasına engel olmaktadır. Bunun sebebi ise sermaye yaklaşımı kapsamında kayıt yapılması halinde elde edilen teşvik gelirlerin gelir tablosuna aktarılmadığından karlılık oranının az çıkması, gelir yaklaşımı kapsamında yapılan kayıtlardan elde edilen gelirlerin sistematik şekilde gelir tablosuna geçirildiğinden kar oranının yüksek

çıkmasından kaynaklanmaktadır. Kayıt alımlarında sabit bir uygulamanın yapılmaması durumunda sektör ortalamasında dalgalanmalar söz konusu olacaktır. İşletmeler sektördeki konumları hakkında bilgi edinmek, işletmesinde uyguladığı politikaların verimli olup olmadığı hakkında değerlendirme yapmak isteyen karar alıcılarının oranların yanlış çıkması durumunda doğru kararlar vermesine engel olabilmektedir.

TMS-20 değerlendirme kapsamında elde edilen sonuçlardan biri de sermaye yaklaşımı üzerinden gerçekleştirilen kayıt işlemleri işletmelerin dönem karının gelir yaklaşımına göre daha düşük çıkmasına sebep olmaktadır. Bu durum da yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının olumsuz değerlendirme yapmasına yol açmaktadır. Aynı zamanda işletmeye yapılacak yatırımın veya işletmeye verilecek krediler hakkında olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Yasal düzenlemeler kapsamında ele alındığında uygulamalar arasında en çok orana sahip yasal düzenlemelerin olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun sebebi ise yasal düzenlemelerden sağlanan teşvik gelirlerinin büyük bir oranının diğer gelirler hesabın dahil edilmesiyle birlikte brüt satışlar hesap grubu kapsamında rapor işlemlerinin yapılmasıdır. Yapılan bu raporlama yöntemi sayesinde brüt satış karı üzerinde doğrudan bir etki yaratmakta ve kar oranının yüksek çıkmasını sağlamaktadır.

İşletme ve yatırımcılar için olumsuzluk yaratacak bir konu da yasal düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilen raporlama işlemleridir. Bu durumun yöneticiler ve yatırımcılar açısından ayrı şekillerde ele alınması gerekmektedir (Çırpan, 2010: 113).

İşletme Yöneticileri açısından ele alındığında karlılık oranının çok çıkması yöneticilerin uygulamış olduğu politikalarının doğru olduğu sonucuna varıldığından yönetici işletmeyle ilgili herhangi bir değişiklik yapmaya gerek duymayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu teşvik gelirlerinin elde edilemediği veya daha az miktarda elde edildiği bir durum söz konusu olduğunda işletmenin ulaşmak istediği karlılık oranına ulaşip ulaşamamasıdır. Teşvik gelirleri olmadan oluşan karlılık oranı istenilen orandan düşük gelmesi durumuna işletme yönetimi tarafından uygulanan politikalarda değişiklik yapılmaktadır. Bununla birlikte muhasebe işlemlerinin yasal düzenlemeler kapsamında yapıldığı takdirde karlılık oranının yüksek oranda çıkması ve işletmede herhangi bir sorunun olmadığı göstermesi durumunda işletme hakkında yanlış yorumların yapılmasına ve kararları doğru vermemesine neden olabilmektedir.

Yasal düzenlemeler kapsamında hazırlanan rapor işlemlerinde yöneticilerin

kararlarını yanlış etkileyen sebeplerden biri de teşvik gelirlerinde yaşanan dalgalanmalar olmuştur. İşletmeler aynı teşvik türlerinden her dönemde yararlanamamaktadır. Yani işletme belli dönemde çok yüksek teşvik geliri elde edebildiği gibi hiç teşvik geliri elde edemediği zamanları da görmektedir. Bundan dolayı yapılan finansal tablola ve raporlar konusunda karşılaştırma yapmak doğru bir fikir olmadığı gibi yöneticilerin kararlarını da yanlış yönde etki etmektedir.

Herhangi bir olumsuzluk çıkmasına yönelik yatırımcıların açısından bakıldığında raporların yasal düzenlemeler kapsamında yapılması durumunda karlılık oranının yüksek çıktığından dolayı bu durum yatırımcılarda olumlu duygular uyandırıp yatırım yapmaya elverişli olduğunu düşünmektedirler. Bu durum sonucunda yatırım konusunda yanlış kararlar verilmesine neden olabilmektedir.

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde yasal düzenlemeler gereği yürürlükte olan teşvikler genel ve özel nitelikli turizm teşvikleri olacak şekilde iyi ayrı grupta incelenmektedir. Genel nitelikli turizm teşviklerinden yatırımların devlet desteğiyle sağlanması ve ihracata yönelik devlet yardımlarıyla turizmin teşvik edilmesi söz konusudur.

Konaklama sektörüne yönelik devletin sağlamış olduğu yardımlarla yapılan teşvikler; gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi ve işçi hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası ve iadesi, vergi indirimleri, Kosgeb destekleri, tanıtım ve fuar destekleri, faiz desteği teşviklerini kapsamaktadır. Bu teşviklerin yapısı sosyo-ekonomik kapsamında gelişme seviyelerine göre farklılık gösteren altı bölgeye göre şekil almaktadır. Devlet yardımlarıyla ihracat alanında sağlanan teşvikler ise küçük ve orta düzeydeki işletmelerin faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yapılmaktadır. Aynı zamanda küçük çaplı işletmelerin rekabet etmeleri konusunda destek verilmektedir. Özel nitelikli turizm teşvikleri kapsamında ise sadece özel turizme özel teşvik tedbirlerini kapsamaktadır. Bu teşvik tedbirleri turizm alanında kredilerinin verilmesi, orman fonuna katkının taksitlendirilmesi, elektrik, su ve havagazı ücretlerini, personellerin çalıştırılması ve kamu taşınmazlarının yatırımcılara tahsis edilmesini kapsamaktadır. Devletin turizm sektöründe yardımlarda bulunup teşvik uygulamaları gerçekleştirmesi sektörde bulunan firmaların finansal açısından büyük önem arz etmekte aynı zamanda muhasebe konusunda da önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple devletin turizm sektöründe yapmış olduğu teşviklerin muhasebeleştirilmesi gerekmekte bununla birlikte finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması önemlidir. Devletin uygulamış olduğu destek ve teşvikler işletmelerin bazı dönemlerinde ticari kazançlarına katkı sağlamayan gelirleri oluşturmaktadır. Bu gelirlerin dönem kâr zarar tablosunda dahil edilmesi gerekmekte ve muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte devletin yapmış olduğu bu destek ve teşvikler yatırımlarda sağlanan maliyetlerin azaltılmasını amaçlamakta fakat aslında maliyetin kendisini meydana getirmektedir. Yani devletin işletmelere yapmış olduğu destek ve teşvikler vergiler yoluyla geri alınmaktadır. Bu durum destek verme ve teşvikte bulunma politikası kapsamına ters düşmektedir.

Devlet tarafında uygulanan bu strateji sayesinde işletmeler teşviklerden verimli şekilde yararlanamadığı gibi teşviklerin etkinliğinde de azalmaya neden olmaktadır. Bu stratejinin ortandan kaldırılması için gerekli kurum ve kuruluşların birtakım yapısal değişiklikler gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Devlet tarafından sağlanan teşviklerin gelirlerinin raporlanmasını gelir tablosu kapsamında raporlanması yerine bilanço kısmında yer alan öz kaynaklar adı altında rapor işlemlerinin gerçekleşmesi gerektiğini savunan yaklaşım sermaye yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır. Sermaye yaklaşımına göre gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinde ve hazırlanan raporlarda elde edilen teşvik gelirlerinin bilançoda öz kaynaklar adı altında raporlanması gerekmektedir. Bu durum işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesini sağlamaktadır. Fakat teşvik gelirlerinin gelir tablosuna geçirilmemesi halinde işletmenin döneme ait karı düşük gözükmemektedir. Bu durum işletmeler açısından avantaja dönüştürülmektedir. Yaklaşım sayesinde tabloya geçirilmeyen gelirler vergi dışı bırakıldığından işletmeler açısından vergi avantajı sağlamaktadır. Böylelikle işletmeler verilen teşviklerin verimliliği artırmaktadır.

Devlet tarafından verilen teşvikler sonucu elde edilen gelirlerin ilk olarak ertelenmiş gelir şeklinde bilanço'ya eklenmekte sonrasında ise teşviklere ilişkin giderlerin orta çıkmasıyla sistemli bir şekilde bilanço kısmından gelir tablosuna geçirilmesi gerektiğini savunan yaklaşım gelir yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır. Yaklaşımında elde edilen teşvik gelirlerinin doğrudan gelir tablosuna geçirilmemesi gerektiği ön planda tutulmaktadır. Çünkü doğrudan teşvik gelirlerinin gelir tablosuna geçirilmesi durumu halinde işletmenin karlılık oranı yüksek çıkmaktadır. Bu durum ise işletmenin fazla vergi vermesine neden olmaktadır. Böylelikle verilen teşvik amacı dışında kullanılmış olmakta ve işletmelere karşı olumlu etki yaratmak yerine olumsuz sonuçlar doğurmuş olmaktadır. Muhasebe işlemlerinin gelir yaklaşımı kapsamında yapılması durumunda bu etkiler ortadan kalkmaktadır. Bu yaklaşım sayesinde teşvik gelirleri elde edildiği andan doğrudan gelir tablosuna geçirilmek yerine ertelenmiş gelir adı altında bilanço hesaplarında takibi yapılmaktadır. Daha sonra teşviklere dair giderler ortaya çıkmaya başladıkça sistemli bir biçimde gelir tablosuna aktarımı yapılmaktadır. Böylelikle giderler birbirini netleştirmiş olmaktadır. Bu sayede ertelenmiş gelir olarak gözüken gelirler herhangi bir vergilendirmeye tabi tutulmamaktadır.

Dönemsellik ilkesi açısından bu uygulama oldukça önemlidir. Devlet tarafından verilen teşviklerin muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde raporlama ve vergilendirme işlemleri konusundaki meydana gelen olumsuzlukların giderilmesi konusunda çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Olumsuzlukların giderilmesine yönelik yapılan çalışmalardan biri de devlet tarafından verilen bu teşviklerin gelirlerin vergilendirme işlemlerine tabi tutulması olacaktır. Bu konu hakkına yapılması gereken değişiklik, kurumlar vergisinden ayrı tutulan kazançların vergilendirme dışı bırakılması amacıyla beyanname üzerine açılan indirim ve istisnalar kısmına teşvik gelirlerinin eklenmesidir. Böylelikle beyannameye teşvik türü ve tutarına dair bilgilerin eklenmesiyle teşvik gelirli vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır.

Antalya ili Belek ve Kundu turizm alanlarında yer alan Beş Yıldızlı, çoğunluğu 12 ay boyunca hizmet veren, sektör ortalamasının üzerinde yatak kapasitesi ve fiyat üstünlüğü olan otellerin Muhasebe departmanı yöneticileri ile yapmış olduğumuz farkındalık anket sonuçlarında; bölüm yöneticilerinin; teşviklerle ilgili uygulamalardan danışmanlar, yönetmelikler ve makaleler ile haberdar oldukları, uygulamada Gelir Yaklaşımını benimsedikleri, Bağımsız denetime tabi oldukları, teşviklerin yalın ve anlaşılabilir olmasını istedikleri, teşvikler hazırlanırken uygulayıcıların bağlı oldukları Meslek birliklerinden de görüş ve öneri alınmasını bekledikleri görülmüştür.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, devletin turizm alanı kapsamında yapmış olduğu teşvikleri kapsamaktadır. Aynı zamanda yapılan teşviklerin muhasebe işlemleri ve finansal tablolarına dair düzenlemeleri bulundurmaktadır. TMS-20'ye göre, devlet teşvikinden bahsedilmesi için, devletin işletmelere nakit yardımlarda bulunması ya da borçlarının azalmasına dair faaliyetler gerçekleştirilmesi gerekmekte ve kaynak transferinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bununla birlikte devlet tarafından verilen teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlandırılmasında gerçeğe en yakın uygulamanın kullanılması gerektiğini belirtmiştir.

TMS-20 kapsamı dışında olan genel nitelikli turizm teşvikleri de bulunmaktadır. Bu nedenle; Gümrük Vergisinden muaf olma, katma değer vergisi kapsamı dışında olma, vergide indirim ve ihracat, resim ve harç istisnası gibi teşvikler raporlamaya dahil edilememektedir.

Kamu taşınmazlarının yatırımcılara teşvik edilmesi durumunda standartlar kapsamında teşvik olarak kabul görmemektedir. Dolayısıyla bu durum muhasebe işlemlerine dahil olmamalı fakat finansal tabloda dipnot olarak belirtilmelidir.

Devlet yardımları kararı çerçevesinde uygulanan gelir vergisi stopaj desteği, sigorta primi işveren hissesi ve işçi hissesi desteği, faiz desteği ve ihraca yönelik yardımlar gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı kapsamında ele alındığına muhasebeleştirilmeli ve finansal tablolara aktarılmalıdır.

Bununla birlikte standartlar gereği özel nitelikli turizm teşviklerinin alınması halinde piyasadaki mevcut faiz oranı seviyesinin altında devletten kredi alınması durumunda, alınan kredinin gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı kapsamında ele alınmasında muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara aktarılması gerekmektedir.

Orman fonunda yapılan katkının taksitlendirilmesi, haberleşme kolaylıkları, alkollü içki satışı, elektrik, havagazı ve su ücretleri gibi teşviklerle birlikte kamu taşınmazlarının turizm yatırımları kapsamında yatırımlara tahsis edilmesi teşviki standartlar tarafından finansal tablolara yansımayan teşvikler olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla muhasebe işlemlerine gerek kalmadığı gibi kamu taşınmazlarının turizm yatırımcılarına tahsis edilmesi teşvikinin finansal tablolarda dipnot olarak türü, kapsamı ve süresinin belirtilmesi gerekmektedir.

Ülkemiz ekonomisi açısından turizm sektörü oldukça önemli bir konumda olmakla birlikte bu sektör alanına yönelik teşviklerin arttırılması ve çeşitlendirilmesi genel ekonomi ve turizm sektörünün gelişmesi açısından son derecede önemlidir.

Turizm alanında kamu teşviklerinin sağlanmasıyla birlikte turistik tesislerin sayısında artış gözlemlenmiş, bununla birlikte ülkeye gelen turist sayılarının da artmasıyla döviz gelirlerinde de artış meydana gelmiştir.

Fakat ülkemizde yapılan teşviklerin çoğu kıyı bölgeleri ağırlıklı olduğundan kıyı bölgelerinde turistik talebin daha da fazla artmasına neden olmuştur.

Teşviklerin turizm faaliyetlerini hem bütün bölgelere hem de bir yıla yayılması hedefler arasındayken istenilen hedeflere ulaşamamıştır.

Bununla birlikte ürün konusunda çeşitlendirme ve bunlardan gelecek gelirlerde artışların meydana gelmesi beklenmekte olup işler planlandığı gibi gitmemiştir.

Bu çerçeve kapsamında ÷lkede yapılacak turizm teşviklerinin her bölge için ayrı ayrı planlanması ve sektörlerle göre daha verim alınacak şekilde teşvik programlarının uygulanması gerekmektedir. Ayrıca verilen teşviklerin düzenli ve etkin şekilde kontrolü gerekmekte ve mevcut dönemde devam eden turizm sektörü sorunlarının üzerine yoğunlaşılması da oldukça önemlidir.

Muhasebeleştirme ve raporlama açısından ele alacak olursak öncelikle, devlet tarafından verilecek teşviklerin TMS-20 standartlarına uyumlu olması sağlanmalıdır. Bununla ilgili olarak uygulamada olan hesap planları gözden geçirilmesi ilk adımlar arasında yer almalıdır. Teşviklerin TMS-20 standartlarına uyum sağlanmasıyla birlikte rapor işlemlerine dair risklerin yok edilmesiyle birlikte vergilendirme konusunda yapılan yanlış uygulamalar ortadan kaldırılmış olacaktır. Muhasebeleştirme ve raporlamaya yönelik yapılabilecek çalışmalar sonucunda, yasal düzenlemelerde değişiklikler meydana gelmesiyle birlikte teşvikler amaçlarına uygun bir şekilde işletmelerin finansal tablolarında yer alabilecektir. Uluslararası Standartlara uyumlu bir şekilde raporlanmış ve işletme muhasebe kayıtlarında yer almış teşvik ve destekler aynı zamanda şirket yönetenlerinin sağlıklı karar vermelerine katkıda bulunacaktır. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu, tam ve doğru raporlamanın şirketlerin performanslarına pozitif katkı sağlayacağı şüphesizdir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Akay, H. (2009). Türk turizm sektöründe teşvikler ve TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Akgül, B. A. ve Akay, H. (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, T. (2006). Tüm Yönleriyle Denetim. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Andaç, F. (2006) . Turizm Hukuku. Ankara: Detay Yayıncılık
- Ateş K. (2012). Yeni TTK Uyumlu ve Anlatımlı 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi.
- Bahar, O. ve Kozak, M. (2008). Turizm Ekonomisi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Boz, N. ve Hocaoglu, U. (2008). Turizm Hukuku. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Can, H. ve Güner, S. (2000). Turizm Hukuku. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Elitaş, C. ve Elitaş, B.L. (2010). TMS TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökdeniz, A. , Kurgun, O.A. , Yaylı, A. , Selvi, M.S. , Yıldırım H. (2008). Turizm Hukuku ve Mevzuatı. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kandır, S. Y.Önal, Y. B. ve Karadeniz, E. (2007). Turizm Yatırım Projelerinin Yönetimi, Değerlendirilmesi ve Finansmanı. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kaval Hasan (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kılıç, C. (2000). Turizm Sektöründe İstihdamın Niteliğini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’de Beş Yıldızlı Otellerin Analizi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş (1994) , Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, cilt 10, Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z., (2006), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2013). “Denetim İlke ve Esasları, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı 1.Cilt,
- Örten R., Kaval H., Karapınar A, (2013). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS 2014, Ankara: Gazi Kitabevi.

Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Sevilengül, O. (2018). Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Yayınları.

Tezcan, K., Önal, Y. B., Karadeniz, E. ve Kandır, S. Y. (2007). Türk Turizm Sektörü ve Vergi Uygulamaları. Nobel Kitabevi, Adana.

Tunç, A. ve Saç, F. (2008). Genel Turizm Gelişimi Geleceği. Detay Yayıncılık, Ankara.

MAKALE, BİLDİRİLER VE TEZLER

Akay, H. , Oğuz, M. (2015). Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve 20 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Niğde Üniversitesi, 8(4): 213-228.

Akdeve, E. ve Karagöl, E. T. (2013). “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (37): 329-350.

Akdoğan, U. (2011). “Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi”. World of Accounting Science, 13(4): 259-281.

Argun, D. (2003). Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatırım İndirimine konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 63, 1-13.

Ataer, M. U. , Erdemli, S. , & Varışlı, A. (2003). Turizm Sektörüne Sağlanan Devlet Yardımları, *Hazine Dergisi*, 16, 21-31

Aydoğuş, İ., Soybalı, H., & Baytok, A. (2006). Yunanistan ile Türkiye’de uygulanan turizm yatırım teşviklerinin karşılaştırılması, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, VIII, 1-22

Bahar, O. & Sarı, Y. (2006). Küreselleşme sürecinde Türkiye’de turizm sektörüne sağlanan teşvikler, II. Balıkesir Ulusal Turizm Kongresi'nde sunulan bildiri, Balıkesir, 20-22 Nisan 2006

Benk, S. (2005). “Vergisel Teşvikler Ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım, Sayı:206, 137-141.

Bostancı, S. (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. *Mali Çözüm Dergisi*, (59): 72-80.

Cihan, O. (2013). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler. 21 Şubat, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerin%20Muhasebelestirilmesi.doc>.

- Civan, M. (2008). TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, Tesmer Yayın No:81, Ankara.
- Çımat, A. ve Bahar, O. (2003). “Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi içindeki Yeri ve Önemi Üzerine Bir Değerlendirme”. Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, (6): 1-18.
- Çırpan, E. (2010). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiloğlu, İ. (2000). “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”. Hazine Dergisi. (13): 29-48 Çimen, H. ve Kılıç, G. (2003). “Kış Turizminin Bölge Ekonomisine Katkısı”. Türkiye’nin Alternatif Turizm Potansiyeli ve Güncel Sorunlar Konferansı. Çankırı: 51-56.
- Dinç, E. (2007). “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (28): 26-34.
- Gönen, S., & Uğurluel, G. (2007). “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007, ss. 229-236
- Güleç, E. (2012). “Yeni Teşvik Sisteminde Yer Alan Vergisel Teşvikler”. Vergi Dünyası (372): 196.
- Gümüş, E. (2013). Son değişiklikler çerçevesinde yeni teşvik sistemi, Mali Çözüm Dergisi, 115, 89-132.
- Karakurt, A. (2010). Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı 65 (2), 143-164.
- Karataş G., Tetik G. N. (2018). Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11(1).
- Karataş, G. (2018). Turizm İşletmelerinde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Standardı ve Yasal Düzenlemeler Açısından İncelenmesi Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Antalya
- Kayalı, N. ve Terim, B. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. Dayanışma Dergisi. Sayı 115, 34-43.
- Küçüksarı, G. (2011). Turizmin Yerel Ekonomiye Etkisinin Konaklama İşletmeleri Özelinde Analizi: Manavgat Örneği. Yüksek Lisans Tezi İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul

- Özulucan, A. (1995). Turizm Sektöründe Özendirme Önlemleri, Bu Önlemlerin Etkinliği ve Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uluslan, H. (2008). “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”. Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 22(2), 415-433.
- UNCTAD 2004, *Incentives*, UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements, New York and Geneva.
- Yavuz, A. (2010). “Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 15(1): 83-101.
- Yıldız, Z. (2011). “Turizm Sektörünün Gelişimi ve İstihdam Üzerindeki Etkisi”. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 3(5): 54-71.
- Zeytinoğlu, E. ve Gönen S. (2015). “Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS-20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (45): 175-189.

KANUN VE TEBLİĞLER

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

15 Haziran 2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar,

15 Mayıs 2008 tarihli 26877 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5761 sayılı “Turizmi Teşvik Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”

2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu

31/01/2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/8 sayılı “Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karar”

Belgeli Konaklama İşletmelerinin İhracatçı Sayılması için Sağlamaları Gereken Döviz Miktarına İlişkin 2009/15299 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) Destekleri Yönetmeliği

T.C. Resmi Gazete. (12.02.2018). 2018/8508 Sayılı Ülkemize Turist Getiren (A) Grubu Seyahat Acentelerine Destek Sağlanması Hakkında Karar, Sayı 29622.

Tekstil Fuarlarına Katılımın ve Turizm Tanıtma ve Pazarlama Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin 2010/9 numaralı Tebliği

Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesi ve Niteliklerine ilişkin Yönetmelik ve Uygulama Tebliği

Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerin Satışına ve Sunumuna İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

ELEKTRONİK YAYINLAR/İTERNET WEB SİTELERİ

AKİB, Akdeniz İhracatçı Birlikleri, “Yeni Teşvik Sistemi ve Yatırımlarda Devlet Yardımı Raporu 2015”.
[www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni Tesvik Sistemi.pdf](http://www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni_Tesvik_Sistemi.pdf).

Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., “Seyahat Acentelerince Verilen Hizmetlerde KDV Uygulaması”.
<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/207.pdf>.

Gerçek, A. (2010). “Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği”,<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/tesvik.doc>

Gönen, S., Yükçü, S. (2012), Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler Ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, Mali Çözüm Dergisi (ISMMO), Kasım-Aralık 2017 Sayısı, ss. 17.,http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/114malicozum/3_ahmetakturk.pdf.

<https://avesis.erciyes.edu.tr/yayin/e361163e-b74e-4475-9154-6da37aeb0e74/turkiyede-uygulanan-turizm-tesvik-politikolari-ve-sonuclari-uzerine-bir-degerlendirme>

<https://vergidosyasi.com/2017/03/03/tesviklerin-siniflandirilmesi-amaclari-kapsami-verilis-asamalari-ve-niteliklerine-gore-tesvikler/>

<https://www.diyadinnet.com/bilgi-358-dunden-bugune-turkiye-turizmi-ve-seyahat-acenteliginin-gelisimi>

<https://www.dunya.com/ekonomi/turkiyede-yatirim-tesvik-uygulamalari-haberi-478921>

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

<https://www.ifrsclassroom.com/ias20-free-study-material>

<https://www.investopedia.com/terms/i/ifrs.asp#toc-standard-ifrs-requirements>

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/EmreEser.pdf>

Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, <http://www.itobiad.com/tr/download/article-file/226740>

Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş., “Turizm Kredisı Uygulama Esasları”.<http://eximbank.gov.tr/dosyalar/krediler/31-turizm/turizmue00-ue.pdf>

Türkiye Muhasebe Standardı 20 No.lu Tebliğ, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101-6.htm>,

Türkiye Seyahat Acenteleri Birliğı. “DündenBugüneSeyahatAcenteleri”.http://www.tursab.org.tr/tr/seyahat-acentelari/dunden-bugune-seyahat-acentelari_501.html

Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler

EKLER

EK 1. TURİZM İŞLETME BELGELİ KONAKLAMA TESİSLERİNDE TESİSLERE GELİŞ SAYISI, GECELEME VE ORTALAMA KALIŞ SÜRESİNİN YILLIK DEĞİŞİM ORANLARI

% (Değişim oranları yüzdelik olarak verilmiştir)

Yıllar	Tesis Geliş Sayısı			Geceleme			Ortalama Kalış Süresi		
	Yabancı	Yerli	Toplam	Yabancı	Yerli	Toplam	Yabancı	Yerli	Toplam
2006	-7,73	10,63	0,51	-16,81	14,26	-8,98	-9,89	3,33	-9,38
2008	15,14	-2,45	6,45	22,51	-3,12	14,40	6,38	-0,54	7,59
2009	5,51	7,54	6,43	5,45	10,07	6,68	0,00	2,16	0,32
2010	21,04	1,65	12,17	23,90	3,94	18,38	2,40	2,12	5,43
2011	10,62	16,30	12,97	6,14	15,88	8,50	-3,98	-0,52	-3,94
2012	6,32	9,42	7,64	15,13	9,83	13,75	8,05	0,52	5,68
2013	3,41	8,91	5,80	-1,35	9,10	1,26	-4,51	0,52	-4,48
2014	11,47	1,12	6,84	8,92	-1,94	5,99	-2,36	-3,09	-0,63
2015	-1,99	16,94	6,01	-1,21	15,51	2,96	0,97	-1,60	-2,83
2016	-38,33	12,14	-14,79	-31,75	24,74	-15,94	10,55	11,35	-1,29
2017	32,23	6,63	16,52	4,76	1,18	3,27	-20,82	-4,85	-11,48
2018	32,72	4,65	16,95	38,00	4,23	24,25	4,11	-0,51	6,30
2019	23,53	-0,49	11,46	17,95	-4,74	10,20	-4,47	-4,10	-1,05
2020	-66,56	-33,20	-51,59	-70,33	-32,90	-59,28	-11,29	0,00	-15,85
2021	117,77	47,14	74,04	126,89	52,72	90,81	4,04	3,74	9,62

EK 2. TESİS, YATAK VE ODA SAYISININ YILLARA GÖRE DEĞİŞİMİ

Yıllar	Turizm İşletme Belgeli Tesisler			Turizm Yatırım Belgeli Tesisler		
	Tesis	Oda	Yatak	Tesis	Oda	Yatak
2006	2475	241702	508632	869	123326	274687
2007	2514	251987	532262	776	112541	254191
2008	2566	268633	567470	772	113487	258287
2009	2625	289383	608765	754	103119	231456
2010	2647	299621	629465	877	114771	252984
2011	2783	319319	668829	922	122364	267900
2012	2870	336447	706019	960	126592	273877
2013	2982	357440	749299	1056	139928	301862
2014	3131	384454	807316	1117	145648	309556
2015	3309	404462	850089	1125	146162	314194
2016	3641	426981	899881	1135	144162	312912
2017	3771	446228	935286	1051	122228	263033

EK 3. TESİS, YATAK VE ODA SAYISININ YILLARA GÖRE DEĞİŞİM ORANI

Yıllar	Turizm İşletme Belgeli Tesisler			Turizm Yatırım Belgeli Tesisler		
	Tesis	Oda	Yatak	Tesis	Oda	Yatak
2006	2,61	4,58	5,23	-16,36	-3,66	-1,28
2007	1,58	4,26	4,65	-10,70	-8,75	-7,46
2008	2,07	6,61	6,61	-0,52	0,84	1,61
2009	2,30	7,72	7,28	-2,33	-9,14	-10,39
2010	0,84	3,54	3,40	16,31	11,30	9,30
2011	5,14	6,57	6,25	5,13	6,62	5,90
2012	3,13	5,36	5,56	4,12	3,46	2,23
2013	3,90	6,24	6,13	10,00	10,53	10,22
2014	5,00	7,56	7,74	5,78	4,09	2,55
2015	5,69	5,20	5,30	0,72	0,35	1,50
2016	10,03	5,57	5,86	0,89	-1,37	-0,41
2017	3,57	4,51	3,93	-7,40	-15,21	-15,94

% (Değişim oranları yüzdelik olarak verilmiştir)

EK 4.TEZ ÇALIŞMASINA YÖNELİK ANKET SORULARI

1) İşletmenizin Muhasebe Departmanındaki göreviniz nedir?

2) Kaç yıldır bu mesleği yapmaktasınız?

() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 20 yıldan fazla

3) Eğitim Seviyesi:

() Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans/Doktora

4) Bu işletmede kaç yıldır çalışmaktasınız?

() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 20 yıldan fazla

5) İşletmenizde, Devletin sağladığı teşvik ve yardımlardan yararlanıyor musunuz?

() Evet () Hayır

6) Eğer, Devletin sağladığı teşvik ve yardımlardan faydalaniyorsanız bunlarla ilgili bilgi ve prosedürleri nereden sağlamaktasınız?

7) Devletin sağladığı teşvik ve yardımlarla ilgili danışmanlık hizmeti alıyor musunuz?

() Evet () Hayır

8) Sağlanan teşvik ve yardımları ne şekilde muhasebeleştirmektesiniz?

9) İşletmeniz muhasebe sisteminde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamakta mısınız?

10) Devlet tarafından sağlanan teşvik ve yardımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili yaşadığınız sorunlar var mıdır? Eğer cevabınız evet ise yaşadığınız sorunlar ve çözüm önerilerinizi bizimle paylaşır mısınız?