

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ÖZEL TİYATROLARA VERİLEN KÜLTÜR VE TURİZM
BAKANLIĞI DESTEKLERİNİN VERGİ USUL KANUNU
VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Ecem Remziye MAKAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

HAZİRAN, 2020

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZEL TİYATROLARA VERİLEN KÜLTÜR VE TURİZM
BAKANLIĞI DESTEKLERİNİN VERGİ USUL KANUNU
VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ecem Remziye MAKAR
(162008389)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

HAZİRAN, 2020

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZEL TİYATROLARA VERİLEN KÜLTÜR VE TURİZM
BAKANLIĞI DESTEKLERİNİN VERGİ USUL KANUNU
VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ecem Remziye MAKAR
(162008389)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 23.06.2020

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Zeynep Dina ÇAKMUR YILDIRTAN
(Marmara Üniversitesi)
: Dr. Öğretim Üyesi Hüseyin MERT
(İstanbul Okan Üniversitesi)

HAZİRAN, 2020

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET	iv
SUMMARY	v
KISALTMALAR.....	vi
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TEMEL KAVRAMLAR	3
2.1. TEŞVİK KAVRAMI	3
2.2. TEŞVİKLERİN AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ	4
2.2.1. Teşviklerin Amacı	4
2.2.2. Teşviklerin Sınıflandırılması	6
2.2.3. Teşvik Uygulamalarının Gelişimi.....	8
2.3. DEVLET YARDIMLARI KAVRAMI	14
2.4. TEŞVİK UNSURLARI.....	15
2.4.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	15
2.4.2. Katma Değer Vergisi İadesi	16
2.4.3. Yatırım Yeri Tahsisı	16
2.4.4. Faiz Desteği.....	17

2.4.5. Sigorta Primi Desteği.....	17
2.4.6. Gelir Vergisi Stopajı Desteği.....	17
2.4.7. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	18
2.4.8. KDV İstisnası.....	19
2.4.9. Vergi Teşviki	20
BÖLÜM 3. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIğI TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	22
3.1. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİğİNE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	22
3.2. TMS 20'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	25
3.2.1. Sermaye Yaklaşımı	25
3.2.2. Gelir Yaklaşımı	27
3.2.3. Teşviklerin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Hususlar	30
3.2.3.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşılanması İçin Yapılan Teşvikler	30
3.2.3.2. Koşullu Yapılan Teşvikler	32
3.2.3.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması	32
3.2.3.2.1. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması	34
3.2.4. TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi	35

3.3. VUK, MSUGT, TMS AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN FARKLILIKLAR	36
BÖLÜM 4. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS 20 – MSUGT/VUK) KAPSAMINDA ÖRNEK BİR UYGULAMALA	38
4.1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİ	38
4.2. BAŞVURU SÜRECİ	38
4.3. BAŞVURULAN OYUN HAKKINDA BİLGİ.....	39
4.4. TMS-20 STANDARDINA GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASININ KARŞILAŞTIRILMASI	39
4.5. VUK'A GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN VE DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	42
BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER	45
KAYNAKÇA	47

ÖZET

KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI TEŞVİKLERİNİN PRODÜKSÜYON ŞİRKETLERİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet teşvikleri hem ulusal hem de bölgesel kalkınma için oldukça önemli araçlardır. Teşvik kapsamında sağlanan maddi ve ayni yardımlar ekonomik iş birliğini arttırmakta hem de refah düzeyini yükseltmektedir. Teşviklerle ilgili finansal tablolar oluşturulurken bu tabloların özelliği anlaşılır, karşılaştırılabilir, tutarlı ve ihtiyaca uygun bir şekilde hazırlanması oldukça önemlidir. Bu çalışmada özel tiyatroları desteklemek amacıyla yapılan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilirken ve finansal tablolara yansıtılırken Türkiye’deki muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıkların finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi oluşturduğunun ortaya konması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunda MSUGT’de belirtilen usul ve esasların TMS ile uyumlu hale getirilmesinin önemi ortaya çıkmıştır. Çünkü TMS-20’ye göre sermaye yaklaşımının seçilmiş olması teşvikleri gelir tablosu ile ilişkilendirmediğinden vergileme engellenmiş olacak ve teşvikler asıl amacı itibarıyla daha yapıcı bir fayda sağlamış olacaktır. Bu durum işletmeler açısından problemleri ortadan kaldıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Teşvik, Teşviklerin Muhasebesi, TMS-20

Tarih: 13.03.2020

SUMMARY

ACCOUNTING OF INCENTIVES OF THE MINISTRY OF CULTURE AND TOURISM IN THE PRODUCTION COMPANIES

Government incentives are very important tools for both national and regional development. Financial and in-kind benefits provided within the scope of the incentive increase economic cooperation and increase the level of welfare. When creating financial statements related to incentives, it is very important to prepare these tables in an understandable, comparable, consistent and appropriate manner. This study aims to show how to create an expected impact on users of financial statements resulting from differences in accounting practices of government incentives to support private theaters. As a result of the research, it was understood that the procedures and principles stated in MSUGT should be in compliance with TMS in terms of accounting for government incentives and reporting in financial statements. Because the selection of the capital approach according to TMS-20 does not correlate the incentives with the income statement, taxation will be prevented and the incentives will provide a more constructive benefit. This will eliminate problems for businesses.

Keywords: Incentive, Accounting of Incentives, TMS-20

Tarih: 13.03.2020

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
İŞKUR	: Türkiye İş Kurumu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
GSYH	: Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Devlet tarafından yapılan teşvikler hem yatırımları artırmak hem maliyetleri düşürmek, hem de söz konusu yatırımların yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan finansman ulaşımını kolaylaştırmak açısından oldukça önemlidir. Devlet yapmış olduğu teşviklerle bir taraftan özel sektörün önünü açarken diğer bir taraftan da bölgeler arası ekonomik gelişmişlik farklılıklarını ortadan kaldırmakta ve kırsal bölgelerin ekonomilerini de canlandırmaktadır. Bunun yanı sıra ihracat artarken ithalatın belirli bir seviyede tutulması, uluslararası alanda söz sahibi olabilmek için yabancı yatırımcıların ülke ekonomisine çekilmesi de sağlanmaktadır. Devletin bu amaçlarla sunmuş olduğu teşvikler maddi ya da maddi olmayan teşvik ve destek unsurlarından oluşabilmektedir.

Ülke ekonomisinin ilerleme kaydedebilmesi için sektörel anlamda tüm işletmelerin aynı amaç doğrultusunda hareket etmesi ve katma değer yaratması için faaliyette bulunan ya da faaliyette bulunmayı planlayan işletmelerin bu gelişimleri gösterebilmeleri için bir takım desteğe ihtiyaç duyduğu anlar meydana gelebilmektedir. Bundan dolayı devlet bu ihtiyacı gidermek için çeşitli teşvikler sunmaktadır. Fakat bu teşviklerin iyi değerlendirilmesi ve amacına uygun kullanılması oldukça önemlidir.

Türkiye’de yatırım ve istihdama, ihracata, turizm yatırımlarına, tarımsal faaliyetlere, araştırma ve geliştirme çalışmalarına, KOBİ’lere yönelik olarak devlet tarafından sağlanan birçok teşvik bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye’nin kalkınabilmesi için sağlanan teşvikler önem taşımaktadır. İşletmeler açısından da sağlanan teşviklerin anlaşılır ve de doğru bir şekilde kayıt altına alınmaları aynı zamanda bu kayıtların da finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmaları ve verilerin karşılaştırılabilir bir olmaları da önem taşımaktadır.

Bu çalışmada özel tiyatroları desteklemek amacıyla devlet tarafından verilen teşvikin muhasebeleştirilmesi konu edilmiştir. Bu bakımdan çalışmada özel tiyatroları desteklemek amacıyla verilen teşvikler Türkiye’deki uygulamada olan MSUGT/VUK

ve finansal muhasebe standartları (TMS) esas alınarak muhasebeleştirilmiş ve bu yöntemler arasındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.



BÖLÜM 2. TEMEL KAVRAMLAR

2.1. TEŞVİK KAVRAMI

Teşvik kavramı, yararlanılma durumları çerçevesinde değişik biçimlerde tanımlaması yapılmaktadır. Literatürde, teşvik olgusu eş olarak; uygun koşullu krediler, destekler, primler, üreticiye yapılan transfer harcamaları, iktisadi gayeli mali yardım ve sübvansiyon gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Her bir kavram kullanılış amaçlarına göre aynı anlama kullanılabileceği gibi farklı anlamlar da kullanılabilmektedir. Uluslararası anlaşmalarda en çok tercih edilen kavramlar ise genelde sübvansiyon ile devlet yardımlarıdır.

Yaman (2000) teşviki; “*belli bir işi yapma hususunda karar birimleri üzerinde etkide bulunabilme eylemidir.*” şeklinde tanımlamaktadır.

Genel itibariyle teşvik kavramları ekonomi alanında; “*hedeflenen ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak için kamu tarafından çeşitli yollarla sağlanan maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler*” şeklinde tanımlaması yapılmaktadır. (Serdengeçti, 2000: 1).

Teşvikleri mali olarak ele almak mümkündür. Bundan dolayı teşvikler dar ve geniş olmak üzere iki farklı anlamı ile tanımlanabilir. Dar anlamıyla mali teşvikler; istisna, muafiyet ya da indirimler sureti ile vergi harcaması biçiminde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade etmede kullanılırken, geniş anlamıyla mali teşvikler ise sayılan teşviklerin de içinde olduğu nakdi ve ayni tüm teşvikler toplamını ifade etmede kullanılmaktadır (Yaşın, 2007: 32).

Sıklıkla tercih edilen bir diğer teşvik tanımı “*belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelerdir*” şeklindedir (Akt: Sönmez, 2005: 126).

Başka bir tanımda ise teşvik; bir takım ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyet alanlarına oranla daha hızlı ve fazla gelişmesini sağlamak için kamu aracılığıyla ve de çeşitli yöntemler ile sağlanan maddi imkânlar ve gayri maddi destekler olarak tanımlanmıştır (İnci ve Şahbazov, 2000: 147).

Genel olarak teşvik; gelişmeyi hızlandırmak, kalkınmayı arttırmak, çeşitli alanlarda iş sahaları oluşturmak amaçlı devlet tarafından yapılan her türlü maddi ve/veya gayri maddi destekler, yardımlar ve özendirmeleer şeklinde tanımlanabilir.

2.2. TEŞVİKLERİN AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

Devlet tarafından sağlanan yardımların gelişme aşamasında olan ülkelerin sadece iç piyasada değil aynı zamanda dış pazarlarda da etkinliğinin artırılabilmesi yönüyle yatırımlarının ve ihracat düzeyinin artması hususunda önemli bir rol oynamaktadır. Gelişme aşamasındaki ülkelerinin ekonomilerinde meydana gelen gelişmede devlet tarafından sağlanan teşvikleri etkili olmaktadır. Kaynakların dağılımındaki dengesizlik, tasarruf eksikliği, her türlü sermaye yetersizliği gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin karakteristik özelliğidir. Devlet tarafından özel sektöre yönelik kaynak aktarılmasının altında kaynak yetersizliği, kaynakların etkin bir şekilde kullanılamaması eğitim sorunu gibi birçok neden yatmaktadır. (Günay, 2009: 10).

2.2.1. Teşviklerin Amacı

Devlet teşviklerinde, esasında özel sektör yatırımlarının desteklenmesiyle, yatırımların arttırılmasının sağlanması, istihdam büyüme ve bunların yanında teşviklerin özel nedenlerinin de olabileceği gibi genel anlamda ülkenin refah seviyesinin arttırılması hedeflenmektedir. Genel olarak bakıldığında teşviklerin verilmesinin amaçları arasında, eğitimin geliştirilmesi kapsamın kadın iş gücünün arttırılması ve işsizliği önlemeye yönelik, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi sağlamak amacıyla sanayi politikalarının desteklenmesine ve dış piyasada rekabeti arttırmak amacıyla ihracata yönelik, bölgesel kalkınmanın sağlanmasında seçilen spesifik bir bölge içerisindeki firmalara yönelik, piyasa hatalarını düzeltici ulaşım ve iletişim hizmetlerinde geri kalınan hizmetlere destek olmaya yönelik, teknoloji çalışmalarını desteklemek amacıyla ve çevreyi korumaya yönelik üretimin geliştirilmesine katkı sağlayarak doğal kaynakların korunmasını teşvik etmeye yönelik olarak verilebilmektedir.

Her ne kadar klasikler “bırakınız yapsınlar” düşüncesini savunuyor olsalar da piyasadaki oluşumlar belirlenmiş olan hedefler çerçevesinde hareket etmekte ve idare edilmektedir. Günümüzde Avrupa ülkeleri dikkatle incelendiğinde sanayileşmenin tamamlanması aşamasında ekonomilerini yapmış oldukları yardımlar yoluyla sürekli olarak desteklemiş ve etkilemeye çalışmışlardır. Buna benzer olarak gelişme aşamasında olan ülkelerde kalkınmalarını hızlandırmak amacıyla bir takım teşvik tedbirlerini uygulamışlardır. (Günay, 2009: 11).

Teşvikler, ekonomik süreç ve yapının arzulanan sonuçlara ulaşması için başvuru belli ekonomi politikası önlemleridir. Teşvik politikası, genel ekonomi politikasının bir alt dalı veya belli bir kesiti olup ekonomik birimleri belli davranışlara yönlendirerek arzulanan sonuçların gerçekleşmesini sağlamaktır. Teşvik politikasının ekonomiyi yönlendirmede benimsediği amaçlar ve gerçekleştirdiği işlevler, genel ekonomi politikasının amaçlarından farklı değildir. Esasen teşvik politikası, ekonomi politikası amaçlarını gerçekleştirmede kullanılan somut araçlardan bazılarıdır (Erkan, 1990: 50).

Kısaca ekonomi politikalarının amaç-araç hiyerarşisi içinde teşvik politikaları, maliye ve para politikası ile kurumsal teknolojik araçların yalnızca belli bir kesitini kapsayarak bunları, belirlenmiş ekonomik amaçların gerçekleşmesi yönünde bir araya getirmektedir (Erkan, 1990: 51).

Birbiri içerisinde uyumlu olan mekanizmaların aynı anda uygulanması sayesinde teşvik kapsamında harekete geçirilen politikalardan olumlu neticeler alınmasını sağlamakta ve dolayısıyla verimliliği de beraberinde getirmektedir. Bunun sebebi ise birden fazla ve birbiri ile uyumlu olan politikaların tek bir politikaya göre etkileme gücünün daha fazla olmasıdır. Dolayısıyla teşvik kapsamındaki politikalar genel itibarıyla ekonomik gelişme, sanayileşme ve istihdam gibi konularda ortaya çıkan problemlerin aşılması hususunda uygulama alanı bulmaktadır. (Erkan, 1990: 52).

Ayrıca teşvik politikası, ekonominin arzulanan bir yapıya ulaşması için de temel bir araçtır. Bu nedenle teşvikler, endüstrileşme ve sektörel yapı politikasının en uygun ekonomik yapıların tevekkülü için gerekli araçları konumundadır (Erkan, 1990: 182).

Teşvik ve destek politikalarının belli başlı amaçları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özçam, 2003: 1):

- Belirli bölgelerdeki ekonomik faaliyetlerin hızlandırılması ya da işletmelerin belirli bölgelerde kurulmasının özendirilmesi,
- Piyasada tek başına sunulamayan ürün ya da hizmetlerin sağlanabilmesi,
- Sanayi kollarında meydana gelen düşüşün yavaşlatılması (demir-çelik ve kömür sanayi örneği),
- Doğal olaylardan kaynaklanan dalgalanmaların azaltılması (tarım örneği),
- Belirli grupta yer alan üreticilerin gelir düzeylerindeki kaybın azaltılması (tarımsal üreticiler örneği),
- Belirli gruplara (engelliler, bayan ve genç şeklinde) dönük istihdama katkıda bulunmak,
- Piyasadaki milli firmaların karlılığının farklı ülkelerdeki rakip işletmelerin kar paylarına oranlarına yükseltilmesi,
- Ar-Ge ye yönelik olarak iş ve işlemlerin hızlanmasını sağlamak ve piyasanın faaliyetlerinin yürütülmesi aşamasında daha az dikkatli olunan çevresel konularda gerekli katkılarda bulunmak.

2.2.2. Teşviklerin Sınıflandırılması

Küreselleşmeyle birlikte dünyada yaşanan üst düzey rekabet, farklı teşvik yöntemlerini daha da çeşitlendirmiştir. Bu açıdan dünyada teşvik türleri hakkında tam olarak herkesin üzerinde mutabakata vardığı bir sınıflandırma bulunmamaktadır. Fakat belirli standartlara göre genel bir sınıflandırma yapmak mümkündür (Duran, 2003: 4; Topal, 2016: 43):

Amaçlarına Göre Teşvikler; kalite ve verimlilik artışı sağlamak, bölgeler arası makas farkını daraltmak, KOBİ'leri desteklemek, yatırım ve üretimi artırmak ihracatı desteklemek, rekabet gücü kazanmak, yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, girişimci riskini azaltmak, teknolojik gelişmeyi sağlamak, nitelikli insan gücü yetiştirmek, yarım kalmış yatırımların tamamlamak, şeklinde birtakım hedeflerin gerçekleştirilmesi yönüyle gruplandırma yapılabilir.

- **Veriliş Aşamalarına Göre Ayrılan Teşvikler;** Söz konusu teşvikler iş ve işlemlerin yapılma aşamasına veya mteakibine göre gruplandırılır. Yatırım ncesi verilen teşvikler yatırımcıların göze aldıkları riskleri minimize etmek ve yatırımcıların kendilerini güvende hissetmelerini amaçlamaktadır. Yatırım sonrası verilen teşvikler ise kurulan işletmelerin faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirmelerini amaçlamaktadır.
- **Kaynaklarına Göre Teşvikler;** katma değeri baz alan teşvikler, zsermaye yatırımları bazlı teşvikler, işgücü bazlı teşvikler, kr ya da gelir bazlı teşvikler ve başkaca özel harcama bazlı teşvikler ile ihracat veya ithalat teşviklerinden oluşmaktadır.
- **Kapsamına Göre Teşvikler;** bu teşvik türünü özel amaçlı ve genel amaçlı olmak üzere iki şekilde sınıflandırmak mümkündür. Genel amaçlı teşvikler, sektörler arasında herhangi bir şekilde sınıflandırma yapılmadan dolayısıyla piyasanın tamamını içeren teşviklerdir. Buna karşılık olarak özel amaçlı teşviklere ise araştırma geliştirme için sağlanan teşvikler örnek verilebilir. Söz konusu teşvikler ise bölgesel ve sektörel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bölgeler arasında oluşmuş olan gelişmişlik seviyelerindeki ayrımı bertaraf edebilmek veya herhangi bir bölgenin ilerleme kaydedebilmesi amacıyla sağlanan teşviklere bölgesel teşviklerdir. Bazı sektörlerde gelişme sağlanabilmesi amacıyla devlet tarafından ilgili sektörlere sunulan teşviklerdir.
- **Kullanılan Araçlarına Göre Verilen Teşvikler;** vergi boyutlu teşvikler, parasal teşvikler, mal ve hizmet verilmesi şeklindeki teşvikler, teminatlar ve başkaca teşvikleri kapsamaktadır.
- **Veriliş Biçimine Göre Teşvikler;** Söz konusu teşvikleri dolaylı ve dolaysız olmak üzere gruplandırılabilir. Devlet tarafından direk olarak yatırımcıya sağlanan yapılan teşvikler dolaysız teşvikler olup buna karşılık dolaylı teşvikler ise, işletmeler bazı yükümlülüklerinden kurtarılarak sağlanan teşvik türüdür.
- **Konuları Açısından Teşvikler;** daha farklı bir sınıflandırma içerisinde değerlendirilebilir. Yatırımın yapılacağı konuya göre şekillenen teşviklerdir. Bu tür teşvikler, çeşitli vergi muafiyetleri ve özel amortismanlar şeklinde olabilmekle

birlikte ihracata yönelik vergi ve kredi oranlarında sağlanan indirimler ve bir takım maddi varlıklarda gerçekleştirilen sübvansiyonlar halinde yapılabilmektedir.

2.2.3. Teşvik Uygulamalarının Gelişimi

Türkiye’de teşviklerin yapısı kısa orta ve uzun vadede olmak üzere genel ve özel hedeflere yönelik olarak değişiklik göstermekte olup, teşviklerin tarihsel gelişimin incelenmesi Türkiye’de teşvik sisteminin anlaşılması açısından önemli olmaktadır. Bu anlamda farklı dönemlerde farklı araçlar ile farklı konuların desteklendiği görülmektedir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde ilk düzenleme 14.12.1913 tarihinde “Teşvik-i Sanayi Kanunu Muvakkatı” ile üretim, ihracat ve yatırımların teşvik edilmesi olmuştur. Sanayinin geliştirilmesine yönelik olarak 1927 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılmıştır (Kasalak, 2012: 65-79).

1942 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu yürürlükten kaldırılırken, 1950-1960 yılları özel kesime öncelik veren, yabancı sermayeyi teşvik etmeye yönelik ve tarımsal üretimin desteklendiği teşvikleri içermektedir. 1951 yılında Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ve 1953 yılında Turizm Endüstrisi Teşvik Kanunu çıkarılmıştır (Kasalak, 2012: 75).

İthal ikameci politikaların uygulandığı 1960-1980 yıllarına bakıldığında ise, kotalar, yüksek koruma duvarları ve ucuz krediler ile yerli sanayi teşvik edilmeye çalışılmıştır. 1967 yılında Başbakanlığa bağlı Yatırımları ve İhracatı Geliştirme ve Teşvik Bürosu ve 1970 yılından itibaren DPT Teşvik Uygulama Dairesi küçük ölçekli ve dağınık yapı arz eden sanayi kuruluşlarını büyük ölçekli hale getirme görevini üstlenmiştir (Takım ve Ersungur, 2018: 727-728).

1980 yılı sonrası ihracata dayalı büyüme politikaları benimsenmiş ve ihracatı teşvik amaçlı kredi ve mali desteklere ağırlık verilmiştir. Ancak düşük faizli krediler gibi doğrudan parasal destekler ile ihracatın teşvik edilmeye çalışılması, diğer ülkelerin iç piyasalarına zarar verdiği görüşünü doğurmuş bu gerekçe ve AB ile Gümrük Birliği’ne girilmesi neticesinde doğrudan parasal teşvikler yerine 1987 yılında kurulan Türk Eximbank sayesinde ihracat kredi ve sigorta programları uygulanmaya başlanmıştır (Takım ve Ersungur, 2018: 725-730).

1990 yılından itibaren kamuda kaynak sıkıntılarının yaşanmasının ardından bölgesel ve sektörel bazda öncelikli yatırımlara düşük faiz sağlayan Fon Kaynaklı Kredi uygulanmasına başlanmıştır (Hazine Müsteşarlığı, 2003: 10). Türkiye'nin Gümrük Birliğine üye olmasının ardından aday ülke olarak ilan edilmesiyle birlikte teşvik sisteminin yapısı değişmiş ve nakdi krediler önemli ölçüde kaldırılarak, bölgesel ve vergisel teşvikler öne çıkmaya başlamıştır (Teker, 2019: 52).

2004 yılında “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 5084 Sayılı Kanun” uygulamaya konmuştur. 5084 Sayılı Kanun ile teşvik uygulamaları ilk aşamada seçili 36 ilde başlatılmış ve ardından 2005 yılında değişiklik yapılarak il sayısı 49’a çıkarılmıştır (Yavan, 2010: 82). Bu Kanun ile bölgesel ve sektörel gelişmeleri sağlayacak şekilde bazı illerde vergi oranları düşürülmüş, yine bazı illere enerji desteği sağlanmış, böylelikle yatırımlara katkı sağlanabilmesi ve istihdam artışının kolaylaştırılması yönünde düzenlemeler getirilmesi amaçlanmıştır (Acar ve Çağlar, 2012: 1-11). Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca teşviklerin uygulanacağı iller seçilirken kişi başı GSYH tutarları dikkate alınmış ve 2001 yılı ile ilgili olarak tespiti yapılan ve kişi başına düşen GSYH miktarı 1.500 ya da daha az ABD Doları olan iller teşvik kapsamında değerlendirilmiştir.

Ayrıca GSYH'nın yanında köy kapsamındaki iller ve daha sonra yürürlüğe giren 5350 sayılı Kanun ile 2003 yılı SEGE (Sosyo Ekonomik Gelişmişlik Endeksi) değeri eksi olan illere de teşvikler yapılarak, burada bulunan işletmeler için, istihdam artışı şartının sağlanmasına bağlı olarak çalışanlar üzerindeki gelir vergisi ve SSK primi ödemelerinde indirim sağlanmış, ayrıca bu işletmeler için enerji ve özellikle yeni girişimcilere yönelik bedelsiz arazi imkânı sağlanmıştır (Teker, 2019: 53-54).

5084 sayılı kanun ile gelir vergisinde stopaj teşviki sağlanmış ve bu stopajın uygulanmasında 5350 sayılı ve 5615 sayılı kanunlar ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır. İlk olarak yapılan değişiklik 5350 sayılı Kanun ile istihdamın sağlanmasına yönelik tedbirlerin sağlanması ile ilgili ilave istidama bir alt seviye şartı uygulamasıdır. Böylelikle 01.04.2005 tarihi itibarıyla çalışmaya başlayan bununla birlikte en az 30 işçinin çalıştırıldığı işçilerin tamamı teşvik kapsamına alınabiliyorken, bu tarih öncesinde çalışmaya başlayan işçilerin yer aldığı herhangi bir işyerinde toplam çalışanların %20 seviyesinde arttırılması, dolayısıyla 30 rakamına erişme koşulları sunulmuş sonrasında

ise yapılan yeni düzenleme ile birlikte 10 çalışan şeklinde değişime gidilmiş aynı zamanda çalışan rakamının yükseltilmesi koşulu da sona erdirilmiştir. Daha sonra yapılan düzenlemelerde istihdam teşvikleri, işletmelerin ne zaman kurulduğundan bağımsız 01.05.2007 tarihinden itibaren tüm işçileri kapsamakta yani yeni istihdamın yanında mevcut istihdamı da kapsayacak şekilde değiştirilmiştir (İŞKUR, 2007). Ayrıca istihdam oranlarının artırılması amacıyla sigorta primlerinde işveren hisse teşviki uygulanmış ve böylelikle gerekli şartları sağlayan işyerlerinde çalışanların sigorta primlerinin sanayi bölgelerinde yer alan işletmeler açısından hepsi bunun haricindeki işletmeler açısından ise %80’lik bölümünün hazine tarafından karşılanmasına karar verilmiştir (Yavan, 2010: 83).

5084 sayılı kanunu kapsayan illerde en az 10 kişi istihdam yaratma şartını sağlayan gerçek ya da tüzel kişilere, hazine, belediye ya da il özel idarelerine ait olan arsa ve arazilerin mülkiyetinin bedelsiz olarak devredilmesi şeklinde ve yatırımlara katkı sağlanması amacıyla enerji desteği sağlanması şeklinde istihdamı artırıcı teşvikler uygulanmıştır. Uygulanan bu teşvik programları gelir vergisi stopajı için Maliye Bakanlığı’nca vergi daireleri tarafından, sigorta primi işveren payına yönelik teşvik Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından, yatırım alanı sağlanması Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından sağlanmış ve neticelerine ilişkin olarak ise ilgili bakanlıklarca elde edilmiş, dolayısıyla toplanan istatistiklerin özellikleri sağlanan teşvikler açısından benzer noktada olmamıştır (Teker, 2019: 53-54).

5615 sayılı kanun 2006 yılından itibaren uygulama alanı bulmuş olup bu şekilde istihdam oluşturmaya ilişkin seviye 10 işçiye çekilmesi ile birlikte istihdam oluşturmaya yönelik olarak alınan yeni önlemler göstergelerde bir iyileşme sağlamıştır. Dolayısıyla söz konusu kanun çerçevesinde teşvikler işletmelerin en çok rağbet gösterdiği ve neticesinde en çok ödemelerin gerçekleştirildiği faaliyetler olmuştur. Mart 2004 – Aralık 2008 içerisinde sağlanan 957,1 Milyon TL tutarında enerji teşviki sayesinde toplam olarak 128.014 kişilik istihdam oluşturulmuştur. (Teker, 2019: 55).

5084 sayılı kanunun uygulama alanına giren illerdeki veriler 2003 yıl sonu itibarıyla değerlendirildiğinde toplam faal işyeri sayısı 118.341 ve kayıtlı sigortalı sayısı ise 756.444 kişi olduğu bununla birlikte kanunun uygulamaya konulmasıyla 2009 yılı Ekim ayına kadar olan istatistiki veriler çerçevesinde faal işyeri sayısının 208.740’a çıktığı ayrıca toplam kayıtlı sigortalı sayısının ise 1.420.151’e yükselmiş olduğu anlaşılmıştır.

Söz konusu bilgilerden de anlaşılacağı üzere işyeri sayısının %76,4, sigortalı sayısı ise % 87,7 oranında bir yükseliş göstermiştir. İşyeri ve çalışan sigortalı kişilerin sayılarının arttığını gösteren oran kayıt altındaki verileri kapsamakta olup bu oranların artmasının sebepleri arasında sadece teşvikten yararlanmak için kayıt altına giren işyerlerinin varlığı da söz konusu olabilmektedir (İŞKUR, 2007: 127).

Türkiye’de 2009 yılında uygulamaya konulan teşvik paketi yatırımlara destek olması açısından önemli konumdadır. Teşvik uygulamaları 16 Temmuz 2009 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Türkiye’de kapsamlı şekilde sektörel ve bölgesel teşvik uygulamaları başlamıştır (Yavan, 2010: 96-97).

2009 yılında uygulanan teşvikler üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirmeyi amaçlamaktadır. 2004 ve 2006 yılında bölgesel eşitsizliği gidermek ve yatırımları arttırmak amacıyla kişi başına düşen gelirin 1500 doların altında olduğu 49 il seçilmiş ve verilen destekler ilden ile farklılaşmadan tüm illere aynı destek uygulandığından daha gelişmiş olan iller daha fazla yatırım çekebilmiştir. 2009 yılında ise iller sosyoekonomik gelişmiş düzeyine göre 4 farklı bölgeye ayrılmış ve destek miktarları illere göre farklılaştırılmıştır. Daha az gelişmiş olan illere uygulanan teşvik miktarları daha fazla olmuş ve sektörel destek uygulamaları da giderek artmıştır (Acar ve Çağlar, 2012: 1-11). Üretim teknolojisinin geliştirilmesine yönelik AR-GE içeriği yüksek büyük yatırımlara yapılan teşvikler de 2009 yılından itibaren artış göstermektedir. Aynı zaman da 2009 yılında uygulanan teşviklerde istihdam artışlarında belirli sektörlerle öncelik verilmiş ve birçok Uzakdoğu ülkeleri ile büyük oranda rekabetten kaynaklı bir nedenden dolayı baskı altında olan Türkiye açısından fazlaca öneme sahip tekstil, hazır giyim ve deri gibi sektörlerle yönelik teşvik uygulaması ön planda tutulmuştur. (Teker, 2019: 56).

2008 krizinin etkisi ile düşen istihdam oranlarının 2009 yılında uygulanan teşviklerin etkisiyle 2009 yılındaki 21.277 kişi olan toplam istihdamda 2.317 kişi artarak 2010 yılında toplam 22.594’e ulaşmıştır. 2012 yılında uygulanmaya başlanan teşvik sisteminin amacına bakıldığında daha çok stratejik ve teknolojik dönüşümü sağlayacak yatırımların

desteklenmesi ve istihdamın artırılması planlanarak bu bağlamda 2009 yılındaki teşviklerde öncelikli olan 4 bölgenin 2012 yılında 6 bölgeye çıkarılmış ve en az gelişmiş bölgelere sağlanan destek miktarının gelişmiş bölgelere göre artırılmıştır (Ekonomi Bakanlığı, 2012: 7).

2012 yılıyla birlikte uygulanan teşviklerde sektör ayrımcılığı daha da önemli olmuş ve eğitim, ulaşım gibi alanlara öncelik verilmiştir. Ayrıca 2012 yılındaki teşviklerde yapılan değişiklik ile birlikte özel sektörün kamusal desteklerden yatırım aşamasında yararlanması sağlanmıştır. 2006 ve 2009 yıllarında uygulanan teşviklerde özel sektör kamusal teşviklerden yatırım döneminin sonunda işletme aşamasında faydalanabiliyorken, 2012 yılından itibaren yatırım döneminde yararlanabilmesiyle yatırım oranlarının artmasının önünün açılması ve istihdamın artış kaydetmesi hedeflenmektedir.⁸⁷ 2012 yılında uygulanan teşviklerin sonucunda da %50 olan 2012 istihdam oranının 2013 yılında %50,8 olduğu gözlemlenmektedir.

Yeni sistemde az gelişmiş illere (VI. bölge) yapılacak yatırımlar daha avantajlı şekilde desteklenmektedir. Bu illerde 31.12.2013 tarihine kadar yatırım yapacakların sigorta primi ödemeleri, 10 yıl süreyle; 01.01.2014 itibariyle yatırım yapacakların ödemeleri ise 7 yıl süreyle devlet tarafından karşılanacaktır.

2019 yılında istihdam Seferberliği başlatılmış ve bu kapsamda aşağıda yer alan başlıklar ile ilgili çalışmalar başlatılmıştır (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 2):

- Yeni İstihdama Ücret Desteği
- Yeni İstihdamın SGK Primine, Vergisine Destek
- Kısa Çalışma Ödeneği
- Asgari Ücret Desteği
- Düzenli Ödemeye Devamlı Destek
- Yeni İstihdamın SGK Primine, Vergisine Destek (en az 12 ay)
- Önce İşbaşı Eğitim Sonra İstihdam Desteği
- Kalkınmaya İlave Destek

- İhtiyacınıza Uygun, Nitelikli İşgücü Eğitimine Tam Destek

2019 yılında 1 Şubat ve 30 Nisan tarihleri arasında işe alınan ve işe alınma tarihinden önceki 3 ay içerisinde toplamda 10 günün üzerinde sigortalı olmayan kadın, engelli ve 18-25 yaş aralığında erkekler için geçerli olacak şekilde ilk üç ay ücret, SGK prim ve vergileri devlet tarafından karşılanması kararı alınmıştır. Böylelikle her yeni istihdam edilen kişiler ilk 3 ay işveren açısından maliyet oluşturmamaktadır. İşe alınan kişilerin işe alındıkları tarihten itibaren toplamda 9 ay istihdam edilmeleri gerekmekte ve 3 ay sonundaki 9-15 ay arasındaki dönem içerisinde de SGK prim ve vergileri yine devlet tarafından ödenmesi ve işverenin maliyeti düşürülmesi kararı alınmıştır (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 3).

Yeni istihdamı teşvik etmek amacıyla 31 Aralık 2020'ye kadar geçerli olacak şekilde kadın, engelli, 18-25 arası erkeklerde her ilave istihdam için 18 ay ve aylık ücreti 6.822 TL'ye kadar olanlar için ise 2.712 TL'ye kadar 12-18 ay süreyle SGK primleri ve vergileri devlet tarafından karşılanacaktır (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 5).

Çalışan sayısı 500 kişinin altında olanlar için 150 TL, 500 ve üzerinde olan kişiler için ise kişi başı 101 TL devlet tarafından destek verilecektir. Bu destekler Toplu iş sözleşmesi uygulanmayan işyerlerinde 3.060 TL'nin altında ücret alan kişiler için, toplu iş sözleşmesi uygulanan işyerlerinde ise 6.090 TL'nin altında ücret alanlar için uygulanacaktır (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 8). devlet işveren üzerindeki mali yükü hafifletecek olan SGK işveren payının 5 puanlık bölümünün karşılayacaktır. Bununla birlikte çıkarılan bakanlar kurulu kararı ile iller arasında istihdam ve kalkınma yönüyle gelişmişlik seviyelerine dikkate alınarak söz konusu 5 puanlık indirimin yanı sıra 6 puanlık indirim daha indirim yapılması onaylanmıştır. (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 10).

İşbaşı eğitim programlarına destek verilmiş ve imalat sanayi sektöründe 6 ay, kodlama, yenilenebilir enerji vb. mesleklerde 18-29 yaş arası gençler için 9 ay süreyle eğitimler uygulanması ve kişi başı katılımcılara aylık 2.021 TL, öğrenciler için 1.516 TL, işsizlik ödeneği alanlar için ise 1.010 ödenmesi kararlaştırılmıştır. Bununla birlikte kadın istihdamında önemli bir artışa sebep olacağı düşünüldükçe 2-5 yaş arası çocuk sahibi olan aynı zamanda imalat sanayisinde eğitim programlarına dâhil olan kadınlara aylık olarak

400 TL tutarında ödeme yapılacağı kararlaştırılmıştır. Belirtilen desteklerin sağlanması için bir takım koşullar mevcuttur. Bunlar arasında; işverenin işyerinde çalışan kişi sayısının yüzde 30'una kadar programa kişi alması, yine işverene tarafından yüzde 50 oranında istihdam edeceğine yönelik taahhüt vermesi gerektiği aynı zamanda programa katılan katılımcıları program süresince istihdam etme koşulları vardır. Sağlanan teşvikler arasında ise geriye dönük olarak 5 ay süreyle teşvikten yararlanma olanağı verilmektedir. (Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB, 2019: 12-13).

2.3. DEVLET YARDIMLARI KAVRAMI

Literatürde standart ya da herkesin üzerinde uzlaşmaya vardığı bir devlet yardımı tanımı bulunmamaktadır. Devlet yardımlarına ilişkin olarak TMS 20'de "belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir" biçiminde bir tanımlamanın yapıldığı görülmektedir.

Devlet yardımları altı farklı şekilde sınıflandırılabilir (Soylu, 2008: 3):

1. Tüketicilere doğrudan yapılan mal ve hizmet bağlamındaki destekler,
2. Devlet tarafından garanti edilerek işletmelere verilen düşük faizli krediler,
3. Vergi yükümlülüklerine getirilen spesifik indirimler,
4. Devlet kontrolünde halka düşük fiyatla hizmet ve malların arz edilmesi,
5. Devletin, mal ve hizmet kalemlerini piyasa oranla yüksek fiyattan alması,
6. Piyasa fiyatının etkileyebilmek amacıyla, devletin yapmış olduğu gizli destekler.

Yapılan bu sınıflandırmada bazı eksikliklerin olduğu görülmektedir. Sınıflandırılmış olan teşviklerin kendi aralarında benzer özellikler taşımadıkları anlaşılmaktadır. Örneğin, vergi yardımları, vergi muafiyetleri, vergi indirimleri, vergi iadeleri, özel oran yardımı, vergi ertelemeleri, vergi borçlarının birikimi, değişik özellikler gösterebilmektedir. Bununla birlikte bir çok sınıflandırma içerisinde kabul edilebilecek olan teşvikler mevcuttur. Örneğin, ekonomik olarak toplam hasılanın toplam maliyetin üzerinde

çıkmasından itibaren proje için sağlanan teşvikler geri iade alınabilecek pozisyona ulaşacaktır. Gerçekleştirmeye çalışılan proje belirlenen hedefe ulaşmadığı durumda ise söz konusu yardım geri alınma durumu söz konusu olmayacak ve hibe şeklini alacaktır. Bir başka unsur ise devlet tarafından sağlanan teşviklerdeki ölçüm sorunları ile birlikte bilinmezliklerdir. Örnek olarak piyasaya sağlanan girişler ve piyasada fiyatların paranın değerinde meydana gelen değişimlerden etkilenecek oluşmasıdır. Bu yöntem ile birlikte ihracatçı işletmelere yönelik olarak olumsuz anlamda teşvik olurken diğer taraftan ithalatçı işletmelere dair ise olumlu anlamda teşvik gerçekleşmiş olacaktır. Aynı şekilde işletmelere sağlanan hızlandırılmış amortisman desteğinin belirlenebilmesi ayrıca bir maliyet oluşturmaktadır. (Soylu, 2008: 4).

2.4. TEŞVİK UNSURLARI

Yeni teşvik sisteminde gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi iadesi, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, sigorta primi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi desteği, KDV istisnası ve vergi teşviki gibi destek unsurları bulunmaktadır.

2.4.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Türkiye’de uygulanan gümrük muafiyetinin temel amacı ihracat kapasitesini geliştirmek ve üretim potansiyelini artırmak şeklinde özetlenebilir. İşletmecilerin bürokratik anlamda herhangi bir sorun yaşamamalarını ve ithalat ise istenen sonucun hemen alınması fikri esas alınarak oluşturulmuştur. Bunun sonucu olarak yurt dışı rekabet gücünün artacağı düşünülmektedir (Şahin, 2017: 101).

Türkiye’de uygulanan gümrük vergisi muafiyetine ilişkin kararın 7. maddesi şu şekildedir; *“teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile yeni model üretime yönelik otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçalarının ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisinden muaftır”* (Gümrük Genel Tebliği, 2007).

“Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin %5’ini geçmemek kaydıyla yedek parçaların ve binek araçları, otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), treyler (frigorifik olanlar hariç), mobilya, yat, motorbot, kamyon (off road-truck tipi ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser,

beton santrali, forklift, beton pompası, inşaat malzemeleri, porselenden ve seramikten mamul sofra ve mutfak eşyasının teşvik belgesi kapsamında ithal edilmesi halinde yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı'nda öngörülen oranlarda Gümrük Vergisi tahsil" edileceği belirtilmiştir (Gümrük Genel Tebliği, 2007).

Türkiye'deki Gümrük Kanunu'nun "Özellik Gösteren Faaliyetler" başlıklı altıncı kısmının "Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna" başlıklı birinci bölümünde, teşvik konusuna değinilmemekle birlikte sektörel ve operasyonel anlamda hukuki değişikliklerden bahsedilmiş ve istisna tutulan pozisyonlar hakkında muafiyet kavramı üzerinde durulmuştur. (Bozkurt, 2016: 196; Uzun, 2019: 34).

2.4.2. Katma Değer Vergisi İadesi

Kararın 8. maddesinde, *"25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri Katma Değer Vergisinden istisnadır"* ibaresine yer verilmiştir.

2.4.3. Yatırım Yeri Tahsisi

Yatırım yeri tahsisi, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş usul ve esaslara uygun teşvik belgesi düzenlenmiş yatırımları kapsamaktadır. Bu teşvikten yararlanabilmek için aranan kriterler şu şekildedir (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, 2012):

- Yatırım teşvik belgesi sahibi firmalar,
- Organize sanayinin bulunduğu bölgelere yakın yerlerde yatırım faaliyetlerinde bulunacak olan firmalar,
- Toplam yatırım tutarının %20'si kadar özsermayeye sahip olan firmalar,
- Söz konusu yapacağı yatırımın finansal tablosunu ilgili birime arz eden firmalar,
- Gerçekleştirilecek olan yatırımların 10 milyon TL'yi aşması halinde bununla ilgili ekonomik ve diğer gerekli raporları arz eden firmalar,

- Tüm bunların yanında bakanlıkça istenen diğer şartları yerine getirebilen işletmeler

2.4.4. Faiz Desteği

Faiz desteği, yatırımcıların yatırım için kullanmış oldukları ve ödemek zorunda oldukları kredi faizlerinin devlet tarafından karşılandığı bir destek türüdür. Fakat faiz desteği en fazla yatırım maliyetinin %70'i oranında kullanılan kredi faizlerini kapsamaktadır. Teşvik kapsamına girmeyen diğer faiz tutarları ile anapara yatırımcı tarafından zamanında ödenmesi zorunludur. Ödenmeyen kredi olduğu zaman aracı kurumlar tarafından bu durum bakanlığa bildirilir ve bakanlıkça yapılan teşvik durdurulur. Ödemelerin tekrardan düzene girmesi durumunda ise bakanlıkça desteğe devam edilir. Aynı durumun tekrar yaşanması durumunda ise bakanlık sözleşmeyi feshedebilir (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, 2012).

2.4.5. Sigorta Primi Desteği

İstihdamı arttırmak için yapılan ilave istihdamlar için ödenmesi gereken sigorta primlerinin asgari ücrete tekabül eden kısımlarının bakanlıkça ödenmesin sigorta primi desteği olarak tanımlanmaktadır. Sigorta primi desteği; bölgesel teşvik uygulamaları, stratejik yatırımlar ve 6. bölgede yapılan büyük ölçekli yatırımları kapsamaktadır. İşletmelerin bu destekten yararlanabilmesi için yasal süreç içerisinde hizmet ve aylık prim belgelerini Sosyal Güvenlik Kurumuna ibraz edilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra sadece asgari ücreti esas alınarak hesaplanan tutar üzerinden Bakanlık sigorta primlerini karşılamaktadır. Bunun dışında destek kapsamında yer almayan işçi payına düşen tutarların belirlenen yasal süreç içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, 2012).

2.4.6. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

5084 sayılı Kanunun 3.üncü maddesinde belirtildiği gibi; 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin ve 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir

vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir (5084 Sayılı Kanun, m.3).

Ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir (5084 Sayılı Kanun, m.3).

Terkin edilecek tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile toplam çalışan sayısının çarpılması sonucunda elde edilen sonuç yukarıda değinilmiş olan değerlere göre tespiti yapılan değeri aşmamalıdır. (5084 Sayılı Kanun, m.3).

Terkin edilecek vergi tutarı bir üst sınırla belirlenmiştir (Acar, 2004: 174). Bu kapsamda terkin edilecek tutar; organize sanayi ve endüstri bölgelerinde, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın tamamını diğer yerlerdeki işyerlerinde ise %80'ini aşmayacaktır (Küçükilhan vd., 2005: 146).

2.4.7. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

5084 sayılı Kanunun 4.üncü maddesinden, ; 01.04.2005 tarihi milat olmak üzere söz konusu tarih itibarıyla yani açılan işyerlerinde en az on işçi çalıştırma koşulunu sağlayan, yine bu tarihten önce işyerini açmış olan işverenlerden en az on işçi çalıştıran işverenler için sigorta primine esas kazançtan hesaplanıp ortaya çıkan işveren payının, işyerinin sanayi bölgelerinde olması durumunda tamamı karşılanırken bunun dışındaki işletmeler için ise söz konusu tutarın yüzde sekseni Hazine tarafından ödenmektedir. (5084 Sayılı Kanun, m.4).

Hazine tarafından sağlanacak olan miktar, 506 sayılı kanunun 78.inci maddesi gereğince tespit edilen alt tabanı çerçevesinde belirlenen işveren payı ile toplam sigortalı sayısının çarpılması neticesinde ortaya çıkacak olan miktar yukarıda verilmiş olan değerlere göre tespiti yapılan tutarı geçemez (5084 Sayılı Kanun, m.4).

Belirtilen desteğin hazine tarafından sağlanması için iki şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlarda ilki işverenler tarafından çalıştırılan sigortalılara ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin kanunda belirtilen zarfında Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleridir. Diğerisi ise, işverenlerin çalıştırmış oldukları sigortalılar ile ilgili hazine tarafından ödenmeyen kısmının işverenlerce kuruma ödenmiş olmasıdır. İşveren kendi payına düşen prim borçlarının ödemesini yasal süresi içerisinde ödememesi durumunda ise oluşacak olan gecikme neticesinde ortaya çıkacak olan gecikme zammı işverenden tahsili cihetine gidilir. (5084 Sayılı Kanun, m.4).

2.4.8. KDV İstisnası

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı “KDV Kanunu” ile KDV kapsamında birçok kanuni çalışmalar yapılmıştır. Süreç içerisinde şartlara ve ihtiyaçlara göre kanun maddesinde bazı değişiklikler meydana gelmiştir. KDV konusundaki istisnai durumlara KDV Kanunu’nun 11-18. maddelerinde yer verilmiştir. Bunun yanı sıra söz konusu kanun maddeleri teşvik kapsamının niteliğini ve genel çerçevesini de ortaya koymaktadır.

KDV istinasına dayalı olarak Türkiye’de uygulanan teşvikleri şu şekilde sıralanabilir:

- İhracat KDV konusunda en önemli hususlardan birini oluşturmaktadır. İhracat öncesi üretim için KDV ödeyen işletmeler sürecin sonunda ülkeye döviz girdisi sağladıkları için üretim sürecinde alınan KDV işletmeye tekrar iade edilmektedir (Türkay ve Ünsal, 2008: 94).
- Stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak olan ve yatırım tutarı 500 milyon TL’nin üzerindeki bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlanabilmektedir (Uzun, 2019: 36).
- Genel itibariyle ilk kurulum aşamasında olup üretim alanında istihdam oluşturacak olan işletmelerin ihtiyacı olan tüm malzeme, makine alımları ve idari anlamdaki harcamaları KDV istisnası kapsamına alınmaktadır. (Acinöroğlu, 2009: 155).

- Bölgeler arası gelişmişlik düzeyini dengelemek için bölgelerin ihtiyaçlarına uygun yapılan her türlü hizmet ve ürün üretimi ile her türlü yatırımlar KDV istisnası kapsamında değerlendirilmektedir (Çatal, 2010: 291).
- KDV istisnası, sadece belli sektör ve bölgelerde değil bununla birlikte çeşitli bölge ve faaliyet alanlarında da sağlanmaktadır. (Akdeve ve Karagöl, 2013: 338).

2.4.9. Vergi Teşviki

Vergisel teşvikler gelişimini tamamlamış ve gelişmekte olan ülkeler için ekonomiye müdahale için en önemli araçlardan biridir. Sosyal devletin gereği olarak ekonomiye müdahale eden devletler için teşvikler ekonomiye müdahale aracı olarak kullanılmaktadır. Özellikle belirlenen hedeflere ulaşmada, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik kalkınmayı sağlamak için devletler için en çok başvurulan yöntemlerden biri olmuştur (Baştürk, 2012: 6).

Başka bir anlatımla vergi teşvikleri ekonominin üzerinde baskı unsuru olarak kabul edilen vergi yükünü azaltan ve tamamen ortadan kaldıran etkiler olarak değerlendirilmektedir. Vergi teşviklerini kanuni tanım olarak ele aldığımızda kanunlar, yönetmelikler ve diğer kanuni düzenlemeler başlığı altında yapılan düzenlemeler neticesinde mükelleflere getirilen kanuni yükümlülüğü azaltan veya ortadan kaldıran hükümler olarak tanımlanmaktadır. Vergi teşvikleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Ülkeler içinde bulundukları ekonomik, siyasi ve sosyal konjonktüre göre farklı farklı vergi teşvik uygulamaları kullanmaktadırlar. Bundan dolayı özellikle gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler nezdinde çok farklı vergi teşvik uygulamaları ortaya çıkmaktadır. Serbest piyasa ekonomilerine göre devlet ekonomiyi istediği yönde yönetmek amacıyla vergi teşviklerine başvurmaktadır. Vergiler özellikle girişim sahibi kişilerin kazançlarını törpülemekte olup karlarını minimize etmektedir. Bu yüzden devlet vergi teşvik politikalarını kullanarak ekonomiye müdahale ederek girişimcilerin bu kayıplarını minimize etmektedir (Giray, 2016: 27-29).

Gelişmiş ülkelerin ekonomilerine bakıldığında ekonomide aktif rol üstlenen sadece devlet değildir. Devletin yanında özel sektöründe etkin rolü yüksektir. Bu ülkelere bakıldığında bazılarında devletin aktif gücü daha yüksektir bazılarında ise devlet ikinci

planda olup özel sektörün rolü daha yüksektir. Görüldüğü üzere gelişmiş ekonomilerde devlet ve özel sektör işbirliği içindedirler. Devlet kamusal malları üretirken yarı kamusal malların üretimi özel sektör tarafından yapılırken özellikle yatırım harcamaların negatif dışsallığının etkilerini azaltmak için devletin müdahale politikasını işleterek bu etkileri kırması gerekmektedir. Bu şekilde devlet burada oluşan negatif etkileri gidererek yatırımları etkin hale getirmelidir. Ayrıca özel sektörün tek başına üstlenemeyeceği yatırımlar devlet teşvikiyle sağlanarak ekonomik gelişme sağlanmış olacaktır (Baştürk, 2012: 10).

Fakat vergi teşvik uygulamasında adaletsiz durumlar ortaya çıkmaktadır. Özellikle teşvikler sonucunda vergi alt gelirlilerden zengin kısma kayabilmekte ekonominin seyri bozulmaktadır. Hatta bazı yazarlar bu teşvik sisteminin tamamen ortadan kalkmasını savunmuşlardır. Onlara göre teşvik sistemi ekonominin dengesini bozmakta zengin daha zengin olmasını sağlamaktadır. Onlara göre standart en az geçim indirimi uygulaması yapılarak belirli gelirin altında gelir elde edenler için vergisel istisna ve muafiyetler uygulanmalı bunun dışında herhangi bir vergi teşvikine uygulamalarda kullanılmamalıdır (Giray, 2016: 29).

BÖLÜM 3. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Üçüncü bölümde ise Türkiye’de devlet tarafından sağlanan teşviklerin muhasebe kayıtlarının yapılması hususunda uygulama alanı bulan MSUGT, Vergi Mevzuatı ve finansal raporlama standartları (TMS, MSUGT/VUK) arasındaki farklılıklar ortaya konmuştur.

3.1. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

MSUGT, Türkiye’de faaliyet gösteren ve bilanço esaslarına göre defter kaydı tutan tüzel ya da gerçek kişilerin raporlama veya muhasebeleştirme yaparken uymaları gereken usul ve esaslara ilişkin düzenlemeleri içermektedir. İşletmeler ya da girişimciler muhasebeleştirme ya da raporlama yaparlarken belirlenen bu usul ve esaslara uymak zorunlulukları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra MSUGT’de belirlenen usul ve esaslara göre muhasebe ve raporlama yapılırken aynı zamanda vergiye tabi olan kârın tespiti için vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerde göz önünde bulundurulmalıdır (Çırpan, 2010: 64).

Söz konusu usul ve esaslara uygun bir şekilde muhasebe ve raporlama yapmayanlar hakkında Yeminli Mali Müşavirlik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Kanunun ilgili maddelerince cezai işlemler uygulanmaktadır.

MSUGT’de, Devlet tarafından sağlanan teşviklere ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılması ve aynı zamanda mali tablolar aracılığı ile değerlendirilmesinin yapılması amacıyla dikkate alınması gereken usul ve esaslar 1 sıra no.lu tebliğde düzenlenmiştir (1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin “*Muhasebe Usul ve Esasları*” bölümünün, “*V Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları*” bölümünde, devlet tarafından sağlanan teşvik unsurlarının muhasebeleştirilmesinin yapılması ve neticesinde raporlamasının da gerçekleştirilmesi hususunda “*Diğer Gelirler Hesabı*”nın esas alınması gerektiğine atıfta bulunulmuş ve tebliği takip eden diğer 13 tebliğde konuya ilişkin başka değerlendirmelere yer verilmediği görülmektedir (Çırpan, 2010: 65).

MSUGT’de, “*Diğer Gelirler Hesabı*”nın işleyişi çerçevesinde bir takım ifadeler bulunmaktadır; “*İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hâsılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar; devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hâsılat kalemleri bu hesapta izlenir*” (1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992).

İşletmelerin teşvik kapsamında yaptıkları faaliyetlerin bir sonucu olarak elde ettikleri gelirler gerek Kurumlar Vergisi Kanunu’nda gerekse de Gelir Vergisi Kanunu’nda ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Bundan dolayı gerek teşvikler gerekse de teşvik için üstlenilen giderler dönem kar ve zarar tablosunda gösterilmekte ve vergilendirilecek tutarın ortaya konulmasında dikkate alınmaktadır (Uzun, 2019: 4).

Sağlanan yardımlar hem ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesi hem de ticari kazancın elde edilmesi için yapıla tüm faaliyetleri kapsayabilmektedir. Ticari kazanç ile ilgili olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda açıklamalara yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 40/1. maddesinde işletme tarafından indirim konusu yapılacak giderler “*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kurum kazancının hesaplanması aşamasında indirilir*” şeklinde ifade edilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 6/1. Maddesinde safi kurum kazancı “*Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden*

hesaplanır” şeklinde ifade edilmiştir. Bundan dolayı teşvik alabilmek için üstlenilen giderler ile teşvik gelirleri cari dönem gelir tablosu içerisinde gösterilmekte dolayısıyla vergi matrahının belirlenmesinde göz önünde bulundurulmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan devlet tarafından sağlanan teşviklere ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulması ve bu durumun mali tablolara yansıtılması amacıyla “Diğer Gelirler Hesabı” kaleminden faydalanılması gerekmektedir.

Konuyu örnek bir uygulama ile açıklamaya çalışalım.

Örnek: X Şahıs Şirketi İzmir’de ambalaj sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir ve KOBİ Destek Programı kapsamında, yatay ambalaj makinesi almak için Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı’na başvuruda bulunmuş ve gerekli tüm şartları karşılayarak 60.000 TL+ KDV’ye 1 yatay ambalajlama teçhizatı almıştır. Teşvik kapsamında makine bedelinin %30’u devletçe sağlanmıştır.

Sağlanan destek çerçevesinde herhangi bir teçhizat satın alma yoluna gidildiğinde yapılması gereken muhasebeleştirme yöntemi aşağıdaki gibi olması gereklidir.

....../....../....		
Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	60.000.-	
İnd. KDV Hs.	10.800.-	
Satıcılar Hs.		70.800.-

Tüm prosedürler yerine getirilip teçhizatın tutarının %30’u işletmeye verildiğinde yapılacak olan muhasebeleştirme yöntemi aşağıda görüldüğü şekliyle olması gerekmektedir.

....../....../....		
Satıcılar Hs.	18.000.-	
Diğer Gelirler Hs.		18.000.-

Yukarıdaki tabloda görüleceği gibi MSUGT’ye göre devlet tarafından sağlanan yardımlara dair muhasebe kayıtları hususunda gelir yaklaşımı esas alınmakta ve muhasebeleştirme işlemlerinde brüt yönteme göre yapılmaktadır.

Söz konusu teşvik gelirlerinin “Diğer Gelirler” hesabı içerisinde değerlendirilmesi raporlanma açısından yanlış olacaktır. Çünkü söz konusu teşvikler satış sonrası elde edilen bir satış hasılat olmadığından brüt satışlar altında raporlanması doğru olmayacaktır. Bu şekildeki raporlamalar işletmelerin ve faaliyet karlılığını ve brüt satış karlılığını olduğundan daha yüksek gösterecektir. Bu durum finansal tabloların güvenilirliğini tartışmaya açacaktır.

Bu durumun önüne geçilebilmesi için teşviklerin devamlılığının olup olmamasına göre “Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı”nın ya da “Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı”nın kullanılmaları daha doğru olacaktır (Çıpan, 2010: 67).

3.2. TMS 20’YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-20’de, devlet tarafından sağlanan teşvik unsurlarının muhasebe kayıtlarının yapılması ile birlikte yine devlet eliyle sağlanan yardımların açıklamasının yapılması çerçevesinde iki ana yöntem yer almaktadır. Söz konusu standardın 13. Paragrafında ise bahsi geçen yöntemlerden biri sağlanan teşvikin direk olarak özkaynak olarak kaydının yapılmış olduğu “sermaye yaklaşımı” olup diğeri ise “Gelir Yaklaşımı” olup sağlanan teşvikin belli bir periyotta oluşan kar veya zararda muhasebe kaydının yapıldığı yöntemdir. (Sağlam vd. 2009: 578). Bahsedilen yöntemler hakkında aşağıda bir takım açıklamalarda bulunulmuştur.

3.2.1. Sermaye Yaklaşımı

Devlet tarafından sağlanmış olan teşviklerin gelir tablosundan bağımsız olarak özkaynaklar kalemi içerisinde muhasebe kaydının yapılması hususunu destekleyen yaklaşım tarzı sermaye yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Standardın 14. paragrafında ise bu yaklaşımı benimseyenlerin aşağıda sıralanmış olan nedenleri yer almaktadır. (TMSK, 2010: 521);

a) Devlet tarafından sağlanan teşvikler, ilgili harcama kalemlerinde netleştirme yapılmak amacıyla kar ya da zarar şeklinde muhasebe kaydının yapılmasından ziyade bilanço içerisinde ayrı bir kalem olarak belirtilmesi gereklidir.

b) Teşviklerin geri ödemesi söz konusu olmadığından kar veya zarar şeklinde muhasebe kaydının tutulmasının dışına çıkılması gerekmektedir.

c) Teşviklerin herhangi bir şekilde maliyet unsurunun söz konusu olmamasından kaynaklı olarak gelir tablosu içerisine yerleştirilmemelidir. Bahsedilen nedenlerden kaynaklı olarak sermaye yaklaşımını benimseyenlerin düşüncelerinin altında yatan ana unsur devlet tarafından sağlanmış olan teşviklerin herhangi bir şekilde bir gelir kalemi olarak değerlendirilmemesi nedeniyle gelir tablosu içerisinde bulunmamalıdır. Bu hususu bir örnek üzerinde değerlendirelim (Cihan, 2010):

Örnek: A Firması “5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında yapmış olduğu projede Çalışan personeller için 3.000 TL Ücret tahakkuk ettirmiştir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı % 20’dir. İşveren Aylık prim ve hizmet belgesini süresi içerisinde ilgili sigorta müdürlüğüne vermiştir.

Söz konusu firmanın tahakkuk eden ücretlere ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

..../..../....	
Ar-Ge Giderleri Hs.	3.600.-
-Personel ücretleri 3.000	
-Sigorta Primi İşveren Payı 600	
Ödenece Vergi ve Fonlar Hs.	387.-
Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	1.020.-
Personeler Borçlar Hs.	2.193.-

Bununla birlikte aşağıda yer alan kayıta ise söz konusu firmanın tahakkuk eden SGK primlerini ödediği takdirde yapması gereken muhasebe kaydı yer almaktadır.

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

Sermaye yaklaşımı çerçevesinde, söz konusu işletme tarafından sigorta primlerinin işveren paylarının yarısı 5746 Sayılı Ar-Ge kanunu dikkate alınarak Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmeyip “özel fonlar” kalemi altında muhasebe kaydının yapılması

gerekmektedir. Söz konusu yaklaşım sağlanmış olan teşvikleri herhangi bir gelir kalemi altında değerlendirmeyerek bu şekilde vergilendirilmesinin önüne geçmekle birlikte kar dağıtımının da dışında tutulmasına bir sebep teşkil etmektedir. Sağlanan teşvikler firmalar açısından kar yedekleri olarak değerlendirilerek firmaların finansal durumları güçlenecektir.

3.2.2. Gelir Yaklaşımı

Söz konusu yaklaşımda ise devlet tarafından sağlanan teşvik ve diğer yardımlar sadece gelir tablosu içerisinde muhasebe kaydının yapılması gerektiği desteklenmektedir. Standardın 15. Paragrafında ise bu yöntemi benimseyenlerin nedenleri yer almaktadır. (TMSK, 2010: 521):

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

b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir

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

Söz konusu yaklaşıma göre sağlanan teşvikler işletmelerin ortaklarınca sağlanmayıp farklı bir şekilde elde edilmiş olmalarından kaynaklı olarak gelir kaydedilmeleri uygulama anlamında yerinde kabul edilmektedir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kar ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir

Çoğunlukla bir işletmenin bir devlet teşviki ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir. Böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Benzer şekilde amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

Amortisman ayrılması gerekli olmayan varlıklara yönelik olarak sağlanmış olan teşvikler işletmelerin bir takım sorumluluklar altına girmesine neden olabilir. İşletmeler tarafından söz konusu sorumlulukların gerçekleştirilmesi aşamasında ise ortaya çıkan maliyet unsurlarının ilgili yıl içerisinde kar veya zarar şeklinde muhasebe kaydı yapılması gerekmektedir. Buna bir örnek vermek gerekirse üzerinde bir bina yapılması şartıyla sağlanan bir arsa teşvikinin binanın ömrü süresince kar veya zarar şeklinde muhasebe kaydının yapılması yerinde olacaktır.

Yukarıda yapılmış olan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sağlanan teşvikler alındığı dönemlerde gelir olarak kaydedilmemeli bunun yerine teşvikler ile giderilebilecek olan maliyetlere denk gelen kısmının gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. (Çırpan, 2010: 43).

Bu husus işletmeler yönüyle önemli bir durum arz etmektedir. Bunun sebebi ise eğer sağlanmış olan teşvikler aynı dönemde gelir şeklinde kar zarar tablosuna ilave edilirse bu durum işletme açısından bir vergi doğurmuş olacak böylece her ne kadar işletme teşvik almış olsa da teşvikin işletmeye vereceği katkıda eksilmeye sebebiyet verecektir. Bu şekilde teşvikten beklenen amaç yerine gelmemiş olacaktır. Gelir yaklaşımı ise söz konusu durum ile karşılaşmaktadır. Söz konusu düşünceye göre sağlanan teşvik bilançonun pasifinde tutulacak teşvikten kaynaklı olarak ortaya çıkabilecek olan maliyet tutarları da bilançodan gelir tablosuna kaydı yapılacaktır. Yapılan bu muhasebeleştirme ile gelir ve gider kalemleri arasında netlik sağlanacak ve vergi yönüyle firmalara herhangi bir sorumluluk doğmayacaktır (Çırpan, 2010: 43).

Gelir yaklaşımını, “Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ” çerçevesinde alınan örnek uygulama üzerinden konuyu ele alalım.

Örnek: “Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Hakkında Tebliğ” kapsamında, X bir işletme bir adet buğday hasat teçhizatı tedarik etmek amacıyla Tarım İl Müdürlüğüne müracaat etmiş ve ilgili müracaat olumlu sonuçlanmıştır. Sözleşme dâhilinde X işletme 80.000 + KDV’ den 1 adet buğday hasat teçhizatı satın almıştır.

Teçhizatın satın alınması aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

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

Devlet tarafından tedarikçi firmaya, satın alınmış olan teçhizatın tutarının %50’sinin, ödemesinin yapıldığı günde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

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

Yukarıda yer alan muhasebe kaydında dikkat edilmesi gereken husus alınmış olan teşvikin gelir tablosuna direk olarak alınmadığı bunun yerine bilanço içerisine ertelenmiş gelir şeklinde dâhil edilmiş olduğu görülmektedir.

İşletme tarafından teşvik şeklinde alınan teçhizatın ilgili dönem sonunda amortismanına ilişkin olarak yapması gereken amortisman kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

..../..../....		
Genel Üretim Giderleri Hs.	8.000.-	
Birikmiş Amortismanlar Hs.		8.000.-

İlgili dönemde yapılan envanter çalışmaları esnasında amortisman giderleri ortaya çıktığı takdirde teşvik miktarının bir bölümünün bilançodan gelir tablosuna aktarılması gerekli olacaktır. Buna ilişkin işlem ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmelidir.

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

Muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere bilanço hesabında gelecek döneme ait olan gelir olarak kaydı yapılmış olan ve sağlanan teşvik miktarının bir bölümün teşkil eden 4.000 TL’lik miktarın Standardın 15. ve 16. paragrafında yer aldığı şekliyle “Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılarak” düzenli bir şekilde muhasebe kaydı gerçekleştirilerek kar veya zarar hesabı ile bağlantısı kurulmuş olacaktır. Bununla birlikte gelecek yıllara ait gelirlerin cari döneme ilişkin bölümünün “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” na yönelik muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

3.2.3. Teşviklerin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Hususlar

Devlet tarafından teşviklerin işletmelerce sağlanma yöntemi, sağlanan teşvik için yapılması gereken muhasebe kaydının tutulma şeklini değiştirmez. Hangi tür olursa olsun ister parasal teşvik isterse de devlete karşı olan sorumluluklarda benzer şekillerde muhasebe kaydı yapılır. (Sönmez, 2005:133).

Devlete tarafından sağlanan teşvikler belirli şartlar altında muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır. Söz konusu koşullar ise teşvikin sağlanması için belli koşulların meydana getirilmesi, teşvik sadece işletmece kullanılıyor olması gerekli ve aynı zamanda söz konusu şartların sağlanacağına dair teminat vermiş olması gereklidir. Teşvikin gelir kaleminde yazılması için uygun zaman ve türü teşvikin çeşidine göre farklılık arz etmektedir. Teşvikler koşullu ve koşulsuz olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır (Civan, 2008: s. 14-15).

3.2.3.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşılanması İçin Yapılan Teşvikler

İşletmelere yerine getirmeleri yönüyle önceden belirlenmiş olan bir takım şartların olmadığı ve aynı zamanda genel ihtiyaçlarını sağlamak için verilen teşvikler koşulsuz teşvikler olarak adlandırılmaktadır. Araştırma geliştirme alanında yatırım yapan şirketlere sağlanan teşvikler koşulsuz teşviklere örnek olarak verilebilir. (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015, s. 178).

Koşulsuz teşvikler genel itibariyle şirketlerin acil durumlar ile karşı karşıya kaldıklarında sağlanan ve işletmeleri bir takım sorumluluklar altına sokmayan teşviklerdir. Organik tarım alanında faaliyet gösteren işletmeler maddi destek sağlanması ile bu alanda sağlanan özendirici bir takım teşvikler bunlar arasında sayılabilir. Devlet tarafından sağlanan teşvikleri amacı ne olursa olsun tahsilat aşmasına gelindiğinde işletme tarafından kar ya da zarar şeklinde muhasebeleştirilmektedir. (Kavcar, 2011, s. 59).

Örnek: KOBİ'ler tarafından yapılacak olan ve kalkınmada birinci sırada yer alan bölgelerde gerçekleştirilecek olan yatırımlar ile Ar-Ge ve Çevre konuları kapsamında yapılacak olan yatırımlar için bütçeden 1 yıl vadeli yatırım kredileri ile ilgili olarak ödenecek faizin Türk Lirası cinsi kredilerde 5 puanı, döviz kredilerinde ise 2 puanı sağlanmaktadır.

Bu çerçevede, Sağlam Motorları A.Ş. atık suyun arıtılmasının sağlanması için bir filtre satın alma amacıyla kredi kullanma yoluna gitmiştir. Söz konusu krediler ile ilgili olarak 10.000.- TL faiz ödenmiş ve ödenen faizin ise 1.000.- TL'lik bölümü devlet tarafından karşılanmıştır.

..../..../....	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	10.000.-
Devlet Destekli Faiz Gideri	
100 KASA HS.	10.000.-
Devlet Destekli Faiz Gideri	

Devlet tarafından sağlanan faiz desteği:

..../..../....	
136 DİĞER ALACAKLAR HS.	1.000.-
Faiz Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. veya 780 FİNANSMAN GİDERİ HS.	1.000.-
Faiz Desteği	

Devlet tarafından sağlanan faiz desteği ödemesi:

..../..../....	
102 BANKALAR HS.	1.000.-
Hazine tarafından ödenen faiz bedeli	
136 DİĞER ALACAKLAR HS.	1.000.-

3.4.3.2. Koşullu Yapılan Teşvikler

Teşviklerin sağlanması için öncesinde şirketlere bir takım sorumluluklar yüklenmekte ve bununla birlikte söz konusu sorumlulukların da yerine getirileceğine dair teminatlar alınmaktadır. Bu tür teşvikler koşullu teşviklerdir. Söz konusu teşvikler iki sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar varlığa ilişkin ve gelire ilişkin teşviklerdir.

3.2.3.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması

İşletmeler herhangi bir şekilde duran varlık elde etmesi aşamasında devlet tarafından sağlanan teşviklerdir. Bir şirketin sulama sistemi satın alması ile ilgili olarak söz konusu sistem bedelinin %50'sinin Tarım Bakanlığınca sağlanması örnek olarak verilebilir. (Örten vd., 2018: 518).

“Bir şirket tarafından elde edilen devlet teşviki çerçevesinde yapılmış olan giderleri mali tablolarına aktarmış olduğu dönemlerin tespiti kolay bir şekilde yapılır. Bu şekilde yapılan giderlere ilişkin devlet teşvikleri ilgili dönemlerdeki mali tablolarda gelir kaleminde muhasebe kaydı yapılır. Aynı biçimde amortisman ayrılan varlıklar için ayrılan amortismanlar ilgili olduğu dönem süresince gelir kapsamında mali tablolara aktarımı yapılır. Amortismanı tabi olmayan varlıklara için sağlanan teşvikler için yerine getirilen

sorumluluklar aşamasında bir takım giderler oluşur. Söz konusu giderler de yapıldığı dönem süresince gelir şeklinde muhasebe kaydı tutulur. Aynı şekilde bina inşaatı yapmak amacıyla satın alınan bir arsa için elde edilen teşvikte binanın kullanım ömrü süresince mali tablolara gelir şeklinde muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir (TMSK, 2007:655)”

Örnek: X şirketi 100.000TL tutarlı bir teçhizatı üretiminde kullanmak amacıyla banka hesabından ödeme gerçekleştirerek elde etme yoluna gitmiştir. (% 18 KDV). Söz konusu teçhizatın 15 yıllık ömrünün olduğu hesap edilmekte ve her yıl benzere seviyede aşınacağı tahmin edilmekte dolayısıyla bunun için doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak söz konusu makine için amortisman ayırmaya başlanmıştır. Firma teşvik için yapılması gereken sorumlulukları sağladığı için söz konusu teçhizatın tutarın %50’lik bölümü devletçe ödenmiştir.

Teçhizatın Satın Alınması

..../..../....		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs.	100.000.-	
191 İndirilecek KDV Hs.	18.000.-	
102 Bankalar Hs.		118.000.-

Teşvikin İşletmeye Ödenmesi

50.000 TL / 15 Yıl = 3.340 TL /Yıl

..../..../....		
100 Kasa Hs.	50.000.-	
382 Ertelenmiş Gelirler Hs.	3.340.-	
482 Ertelenmiş Gelirler Hs.	46.660.-	

Dönem Sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması

....../....../....	
382 Ertelenmiş Gelirler Hs.	3.340.-
649 Diğ. Olağ. Gelir ve Karlar Hs.	3.340.-

3.2.3.2.1. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Varlıklara ilişkin teşvikler haricinde kalan teşvik çeşididir. Söz konusu teşvik ile amaçlanan şirketlerin yapacakları faaliyetlere ilişkin maliyetler devlet tarafından ödenerek spesifik alanlara teşvik sağlanabilmesidir. Bir şirkete yapacakları tiyatro ile ilgili olarak sağlanan maddi destekler bu çerçevede bir örnek olarak kabul edilebilir. (Örten vd., 2018: 518).

Örnek: Üretim alanının faaliyette bulunan X İşletmesinin organik tarımda teşvik edilmesi hususunda Ziraat odası aracılığı ile 700 kg tohum tutarı karşılığında 9.000 TL’lik nakit destek alınmıştır.

Teşvik Alınması

....../....../....	
100 Kasa Hs.	9.000.-
382 Ertelenmiş Gelirler Hs.	9.000.-

Tohum Alınması

....../....../....	
150 İlk Madde ve Malz. Hs.	9.000.-
100 Kasa Hs.	9.000.

Ekimin Yapılması

....../....../....	
382 Ertelenmiş Gelirler Hs.	9.000.-
649 Diğ. Olağ. Gelir ve Karlar Hs.	9.000.-

3.2.4. TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Devlet tarafından sağlanan teşviklerin geri ödemesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda ise yapılmış olan bir muhasebe tahminin düzeltilmesi işlemi şeklinde muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. Eğer bir teşvik gelire dair verilmiş ise verilmiş olan bedel ilk önce bu bedelin takibinin yapıldığı ödenmemiş ertelenmiş gelir kaleminden indirim işlemi gerçekleştirilir. Mali tablolarda ertelenmiş gelir kaleminin olmaması halinde ya da iade edilen bedelin ertelenmiş gelir toplamını geçmesi halinde geri ödemesi yapılacak olan bedel direk olarak gider şeklinde gelir tablosuna yansıtılır. Geri ödeme işlemi varlıklara ilişkin teşvikler kapsamında olması halinde iki şekilde muhasebe kaydı yapılır. Bunlardan ilki ertelenmiş gelir hesabı geri ödemesi yapılacak olan bedel miktarı kadar azaltılmasıdır. İkinci olarak ise, varlığı defter kayıt değerinin geri ödemesi yapılacak olan bedel tutarınca arttırılmasıdır. İkinci muhasebe kaydının tercih edilmesi halinde ilgili varlık için birikmiş amortisman bedeli devlet teşviki olmadan hesaplaması yapılır neticesinde ortaya çıkan fark gider olarak direk olarak gelir tablosuna yansıtılır (Tekşen, 2010: 445).

Örnek: 40.000 TL'lık kira bedel yatırım alanı sağlanması kapsamındaki teşvikten faydalanan A üretim şirketi yatırımını taahhüt etmiş olduğu süre zarfında tamamlamamıştır. Dolayısıyla tahsisi yapılmış olan arsa teşviki iptal edilmiş aynı zamanda arsa üzerinde mevcutlar ile beraber geri iade edilmek zorunda kalınmıştır.

Brüt usulde hâlihazırda yatırım bitirilmediği için sağlanan teşvik üzerindeki ile beraber gider şeklinde muhasebeleştirilecektir. Diğer taraftan teşvik için yapılması gereken giderin muhasebeleştirilmesi ise aşağıda yer aldığı şekliyle olacaktır.

..../..../....	
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs.	50.000.-
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	50.000.-

Söz konusu muhasebe kaydının net usul çerçevesinde yapılması durumunda ise, iadesi sağlanan arsa teşvikinin yönelik olarak herhangi bir gider kaydı yapılmayacaktır. Bunun altında yatan neden ise söz konusu arsa teşvikinin sağlanması aşamasında da herhangi bir muhasebe kaydı gerçekleştirilmemiş olmasıdır. Diğer taraftan arsa üzerinde inşa edilmiş

herhangi bir varlık mevcut ise bu durumda bu varlık ile ilgili olarak gider kaydının yapılması gerekecektir. Eğer bir teşvik geri iade edilmiş olursa bu durumda ilk olarak yapılması gereken söz konusu bedelin takip edilmekte olduğu e-itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden indirilmesi olacaktır. İadesi sağlanan teşviki izlendiği bir gelir kaleminin mevcut olmaması ya da söz konusu teşvikin bedelinin gelir bakiyesinin üstüne çıkması ile karşılaşıldığında teşvik bedeli gelir tablosunun ilgili kaleminde gider şeklinde muhasebe kaydı gerçekleştirilir. (IAS - 20, par. 32; TMS - 20, par. 32; SPK Tebliği Seri: XI, No: 25, mad. 581).

Örnek: X üretim şirketi faydalanmış olduğu 5.000 TL tutarındaki enerji teşviki Enerji Desteği Komisyonu'na gerçeğe aykırı bilgi vermiş olması sebebiyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu kapsamında iade alınmıştır.

Hem brüt hem de net usulde desteğin sona erdirilerek geri iadesi halinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda yer aldığı şekilde olacaktır:

..../..../....	
Genel Üretim/Genel Yönetim Gid. Hs.	5.000.-
Kasa/Bankalar Hs.	5.000.-

Muhasebe kaydının yukarıdaki şekilde olduğu gibi doğrudan gider kaleminde gerçekleştirilmesinin nedeni ise teşvike indirilebileceği ertelenmiş gelir kaleminin olmamasıdır.

3.3. VUK, MSUGT, TMS AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN FARKLILIKLAR

VUK Genel Tebliğinde, yatırımların teşvikten yararlanılarak gerçekleştirilmesi durumunda alınan bedeller ya hasılat şeklinde ya da sabit yatırımların maliyet tutarlarından indirilmesi şeklinde muhasebeleştirilir (Doğan, 2018: s. 126).

Diğer taraftan MSUGT çerçevesinde değerlendirildiğinde ise “Muhasebe Usul ve Esasları” bölümünün, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı

Açıklamaları” kısmında teşviklerin “Diğer Gelirler Hesabı” nda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Yılmaz, 2019: s. 61)

TMS 20’de parasal olmayan varlıklar için sağlanan teşviklerin kayıtlarına yönelik olarak herhangi bir usul mevcut değilken genel itibariyle teşviklerin muhasebe kayıtlarının tutulmasında ise kullanılan yöntemler sermaye ve gelir yaklaşımı şeklinde ikiye ayrılmaktadır. (TMS 20, Par. 13-16, Par. 18-19).



BÖLÜM 4. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS 20 – MSUGT/VUK) KAPSAMINDA ÖRNEK BİR UYGULAMALA

Çalışmanın bu bölümünde, Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda raporlanması hususu TMS-20 açısından ve VUK açısından ele alınarak işletmelerin hangi yöntemi seçmelerinin daha doğru olacağı ve yatırımcıların gerçekçi finansal raporlara nasıl ulaşabilecekleri detaylı bir şekilde anlatılmış bulunmaktadır.

4.1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİ

2009 yılında kurulan şirket yetişkinler ve çocuklar için tiyatro oyunları hazırlamakta ve gösterimini gerçekleştirmektedir. Bunun yanı sıra prodüksiyon ve organizasyon faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Yaklaşık olarak 8-10 kişilik bir ekipten oluşmaktadır. Kuruluşundan günümüze kadar yaklaşık olarak 1500 oyun gösteriminde bulunmuştur. Temel amaçları; tiyatroyu tüm ülkeye yaymak ve sevdirmek, kültürel yozlaşmanın önüne geçmek, etkin ve başarılı projeler ortaya çıkarmak şeklinde sıralanabilir. Hali hazırda şirket hem yurt dışı hem de yurt dışında turnelerine devam etmektedir.

4.2. BAŞVURU SÜRECİ

"Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelik" kapsamında verilen teşvikler dört farklı oyun türü için verilmektedir. Bunlar; Profesyonel tiyatrolar, profesyonel çocuk oyunları tiyatroları, amatör tiyatrolar ve geleneksel tiyatrolardır. Çalışmada incelenen şirket profesyonel tiyatrolar kategorisinde başvuruda bulunmuş ve teşvik almayı hak kazanmıştır. Başvuruda aranan şartlar 08 Aralık 2018 tarih ve 30619 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelik" ile belirlenmiştir.

Aynı zamanda başvuruda bulunan şirketlerden “Bilgi Formu” doldurmaları istenmektedir (EK-1).

4.3. BAŞVURULAN OYUN HAKKINDA BİLGİ

Oyun Adı: Fareler ve İnsanlar

Yazarı: John Steinbeck

Çeviren: Can Yücel

Yöneten: Onur Atacan

Konusu: Amerika Kalifornia' da büyük buhran yıllarında iki çiftlik çalışanı etrafında gelişen trajik olaylar anlatılmaktadır.

Amaç: Nobel edebiyat ödüllü John Steinbeck' in, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından okunması tavsiye edilmiş 100 temel eser içinde olan bu hikâyeyi, tiyatro izleyicileri ile buluşturmak.

Oyun gösterim süresi: Oyun iki sezon boyunca ülkemizin birçok devlet ve özel tiyatro sahnelerinde 150 kez oynanmıştır.

4.4. TMS-20 STANDARDINA GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmada prodüksiyon şirketinin devletten almış olduğu nakdi yardım TMS-20 Standartları kapsamında sermaye ve gelir yaklaşıma göre ele alınmış ve karşılaştırılmıştır.

Örnek; Prodüksiyon şirketi ulusal/milli kültür ve çağdaş bir anlayış içerisinde uygun etkinlikler düzenlemek, kültürel ve sanatsal hizmette bulunmak, oynanan oyunların kalitesini artırmak ve bu yolla da Türk tiyatrosunun gelişmesini sağlamak amacıyla;

a) Prodüksiyon şirketi tiyatro oyunun reklamını duyurmak ve geniş kesimleri tiyatroya davet etmek için çeşitli, afiş ve broşür reklamları için toplam 8.000 TL harcamıştır.

b) Oyun gösterimlerinde kullanılacak dekorasyon giderleri için toplam 20.000 TL tutarında bir harcama yapmıştır.

c) Nakliye ve taşıma giderleri için toplam 25.000 TL harcama yapmıştır.

d) Personel giderleri için toplam 40.000 TL harcama yapmıştır.

Prodüksiyon şirketi bu harcamaları belgeleri ile birlikte Kültür Bakanlığı'na başvuru yapmış ve 15.05.2018 tarihinde "Özel Tiyatrolara Devlet Desteği Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik" kapsamında belirlenen koşulları karşılayarak 80.000 TL teşvik desteği almıştır. Prodüksiyon şirketinin banka hesabına yapmış olduğu tüm harcamalar kesintisiz olarak yatmıştır.

Sermaye Yaklaşımına Göre:

Prodüksiyon şirketinin tiyatro gösterimi için ödediği bedel ve almış olduğu hizmetin muhasebesi şu şekilde yapılacaktır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs.	93.000,00	
Reklam Giderleri :8.000,00		
Dekorasyon Giderleri :20.000,00		
Nakliye ve Taşıma Giderleri :25.000,00		
Personel Giderleri :40.000,00		
102 Bankalar Hs.		93.000,00

Şirket özel tiyatroları destekleme kapsamında 80.000 TL destek aldığında yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs.	80.000,00	
549 Özel Fonlar Hs.		80.000,00
Reklam Giderleri :8.000,00		
Dekorasyon Giderleri :20.000,00		
Nakliye ve Taşıma Giderleri :22.000,00		
Personel Giderleri :30.000,00		

Gelir Yaklaşımına Göre:

Prodüksiyon şirketinin tiyatro gösterimi için ödediği bedel ve almış olduğu hizmetin muhasebesi şu şekilde yapılacaktır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs.	93.000,00	
Reklam Giderleri :8.000,00		
Dekorasyon Giderleri :20.000,00		
Nakliye ve Taşıma Giderleri :25.000,00		
Personel Giderleri :40.000,00		
102 Bankalar Hs.		93.000,00

Şirket özel tiyatro tiyatroların desteklenmesi kapsamında harcamış olduğu parayı geri alabilmek için başvuru yapmış ve toplam 80.000 TL'yi almaya hak kazanmıştır. Bu durumda alınan 80.000 TL'nin kaydı şu şekilde olacaktır.

136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	80.000,00	
382 Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs.		80.000,00

Destek bedeli şirketin banka hesabına yatırıldığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

102 Bankalar Hs.	80.000,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.		80.000,00

İktisap edilen gider desteği TMS-20 Gelir Yaklaşımının dayandığı gerekçelere göre gelir ile ilişkilendirilmek üzere kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

382 Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hs.	80.000,00	
643 Devlet Teşvik ve Yardım Gelirleri Hs.		80.000,00

Bu örnekte gösterildiği gibi dönem sonunda 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri hesabı gelir tablosu hesaplarından söz konusu gider hesabına devredildiğinde sermaye yaklaşımına göre kayıt yapıldığı zaman işletmenin kârı olduğundan daha az görünecektir. Fakat gelir yaklaşımında böyle bir durum söz konusu olmayacaktır.

4.5. VUK'A GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN VE DEVLET YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devlet teşviklerinin VUK'a göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması 1 sıra no'lu MSUGT'de belirtilen usul ve esaslara göre kayıt yapılması gerektiğini ifade etmektedir. 1 sıra no'lu MSUGT'nin "Muhasebe Usul ve Esasları" bölümünün "Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" içeriğinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususunda "602 Diğer Gelirler" hesabının kullanılması gerektiği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Prodüksiyon şirketinin tiyatro gösterimi için ödediği bedel ve almış olduğu hizmetin muhasebesi şu şekilde olacaktır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs.	93.000,00	
Reklam Giderleri :8.000,00		
Dekorasyon Giderleri :20.000,00		
Nakliye ve Taşıma Giderleri :25.000,00		
Personel Giderleri :40.000,00		
102 Bankalar Hs.		93.000,00

Şirket özel tiyatro tiyatroların desteklenmesi kapsamında harcamış olduğu parayı geri alabilmek için başvuru yapmış ve toplam 80.000 TL’yi almaya hak kazanmıştır. Bu durumda alınan 80.000 TL’nin kaydı şu şekilde olacaktır.

136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	80.000,00	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.		80.000,00

Destek tutarı prodüksiyon şirketinin hesabına aktarıldığında yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

102 Bankalar Hs.	80.000,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.		80.000,00

İktisap edilmiş tiyatro gideri desteği VUK’a göre diğer gelirler hesabına aktarılacaktır.

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.	80.000,00	
602 Diğer Gelirler Hs.		80.000,00

Bu açıklamalara istinaden “602 Diğer Gelirler” hesabında izlenmiş olan devlet teşviklerinin ve devlet yardımlarının vergi matrahına ve finansal tabloların gerçekliğine olan etkisi ortaya çıkartılmıştır. Buna göre devlet teşviklerinin diğer gelirler hesabında takip edilmiş olması işletmenin finansal tablolarının gerçeklikten uzak ve işletmeler açısından ek finansman kaynağı olması planlanan bedeller aynı zamanda vergi yükü yaratmış olmaktadır. Hali hazırda işletmelerin düşmüş olduğu ya da düşeceği zor durumdan kurtulmak için faydalandığı teşvikler diğer gelirler hesabında izlendiğinde yardımın ya da teşvikin ruhuna hizmet etmemiş olmaktadır. Teşviklerin diğer gelirler hesabında izlenmesinin finansal tablolara olan etkileri oldukça ciddi bir husus olup

işletme hakkında karar alacak yatırımcılardan denetim raporlarına kadar yanlış değerlendirmelere sebebiyet verebilecektir.



BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkeler finansal amaçlarına ulaşabilmek için özel sektörü destekleyici bir takım politikalar uygulamaktadırlar. Uygulanan politikalardan bir tanesi de devlet teşvikleridir. Devlet teşvikleri; ekonomik kalkınmayı sağlamak, üretimi arttırmak, özel sektörün önünü açmak, ihtiyaç duydukları maddi yardımı sağlamak ve hem bölgesel hem de ulusal iş birliklerini arttırmak için devlet tarafından sağlanan her türlü yardımlar şeklinde tanımlanabilir. Özellikle devletin özel sektörü cesaretlendirmek ve onlara öncülük etmek için sağlamış olduğu teşvikler çeşitli başlıklar altında sınıflandırılmaktadırlar. Her bir teşvik farklı amaçlar doğrultusunda şekillenmekte ve sadece kriterleri taşıyan işletme/şirketlere verilmektedir.

Bunun yanı sıra teşvikler ülkelerin iktisadi anlamda kalkınmalarına yardım olurken bir taraftan da toplumun refah seviyesini de yükseltmektedir. Özellikle bölgesel dengesizliklerin yoğun bir şekilde yaşandığı bölgelerde farkların giderilmesi için yapılan teşvikler buna örnek gösterilebilir.

Devlet tarafından sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işletmelerin performanslarının ve finansal durumlarının diğer işletme ve diğer dönemlerle karşılaştırma yapılabilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu çalışmada özel tiyatroları desteklemek amacıyla devlet tarafından yapılan teşvikin muhasebeleştirilme yöntemleri ve bu yöntemlerin karşılaştırılması yapılmıştır.

Buna göre; devlet teşviklerinin TMS-20' ye göre muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki yöntemden birine göre muhasebeleştirilmektedir.

Sermaye yaklaşımına göre; iktisap edilen teşvik bedellerinin gelir tablosu yerine bilançoda özkaynaklar altında gösterilmesini gerektiğini belirten bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre yapılan muhasebe kayıtları ile iktisap edilen teşvik bedelleri vergi dışı bırakılmaktadır. Bu durum işletmeler açısından vergi avantajı

sağladığından teşviklerin özü itibariyle daha yapıcı bir desteğe neden olacağı düşünülmektedir.

Diğer bir yöntem olan gelir yaklaşımına göre ise devlet teşviklerinin tamamı gelir tablosuna aktarılmadan sistemsal ve oransal bir şekilde bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilmektedir. Teşvikle karşılanması amaçlanan giderler ortaya çıktıkça sistematik bir biçimde bilançodan gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bu yaklaşımla teşviklerin tamamı vergi dışı bırakılmamakta olup varlıklara ilişkin teşviklerde amortisman süreleri kadar diğer teşvik türlerinde ise toplam teşvik bedeli ile gelir tablosuna yansıtılmış olmaktadır. Sağlanan bu yöntemde vergi avantajı yaratmakla birlikte finansal tabloların daha gerçekçi bir şekilde raporlanmasına hizmet etmektedir.

MSUGT'ye göre teşvik tutarlarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması 1 sıra no'lu MSUGT çerçevesinde ele alınmış VUK'a hizmet edecek şekilde "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bundan dolayı elde edilen teşvikler vergisel açıdan bir takım problemleri doğurabilmektedir. Bakıldığında diğer gelirler gelir tablosunda brüt satışlar altında raporlanmış olacaktır. Fakat teşvikler işletmenin bütünüyle ticari faaliyeti nedeniyle elde edilmemiş olması nedeniyle bu uygulama tamamıyla yanlış bir raporlama sunulmasına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolar VUK'a dayalı olduğu için vergi odaklıdır. Bu nedenle işletmeleri, yatırımcıları ticari karları konusunda şeffaf bir bilgi vermemektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusunda MSUGT'de belirtilen usul ve esasların TMS ile uyumlu hale getirilmesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü TMS-20'ye göre sermaye yaklaşımının seçilmiş olması teşvikleri gelir tablosu ile ilişkilendirmediğinden vergileme engellenmiş olacak ve teşvikler asıl amacı itibariyle daha yapıcı bir fayda sağlamış olacaktır. Bu durum işletmeler açısından problemleri ortadan kaldıracaktır.

Bu çalışma ile özel tiyatrolara verilen devlet teşviklerinin muhasebeleştirilirken ve finansal tablolara yansıtılırken Türkiye'deki muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıkların finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi oluşturabileceği de ortaya konulmuştur.

KAYNAKÇA

- Acar, Ozan ve Esen Çağlar. "Yeni Teşvik Paketi Üzerine Bir Değerlendirme." *TEPAV Yayını N 201221* (2012): 1-11.
- Acar, M. Gürhan. "5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Getirilen Düzenlemeler." *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 271. (Mart 2004).
- Acinöroğlu, Serkan. "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Cilt:1 Sayı:2 (2009).
- Akdeve, Erdal ve E. Tanas Karagöl. "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları." *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 37. (2013).
- Bozkurt, Cevdet. "Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Gümrük Vergisi Muafiyeti Kapsamında Makine Ve Teçhizat İthalı", *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Mart - Nisan 2016, s. 196-197.
- Civan, Mehmet. *TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, Yayın no:81, Tesmer Yayınları, Ankara. (2008).
- Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı & TOBB. İstihdam seferberliği 2019 teşvikleri. Erişim: <http://istihdamseferberligi.tobb.org.tr/#> (10.11.2019).
- Çatal, M. Faruk. "Devlet Teşvikleri ve Erzurum'da Tarihsel Bir Uygulama Örneği." *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 24.4 (2010): 289-296.
- Çırpan, Erdal. "Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliği açısından karşılaştırılması" (İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul. (2010).
- Doğan, Aziz. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ISSN: 2146-3042 DOI: 10.25095/mufad.465915, Ekim/2018
- Duran, Mustafa. *Teşvik politikaları ve doğrudan sermaye yatırımları*. Hazine Müsteşarlığı. (2003).
- Ekonomi Bakanlığı, Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü. "Yeni Teşvik Sistemi Yatırımlarda Devlet Yardımları." *Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü*. (2012).
- Erkan, Hüsnü. *Serbest bölgelerde uygulanacak teşvik tedbirlerinin sektörlere katkıları yönünden değerlendirilmesi*. Türkiye Ticaret Sanayi Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği. (1990).
- Ersungur, Ş. Mustafa ve Abdullah Takım. "Türkiye'de Teşvik Sisteminin Yapısı, Sorunları Ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş

Sorunları Çözer mi?." *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 32.3 (2018): 725-744.

Gümrük Genel Tebliği (Yatırım Teşvik Seri No: 8) (2007, 13 Nisan). *Resmi Gazete* (Sayı: 26492). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/04/20070413-10.htm>.

Günay, İnci. "Yatırımlara yönelik vergisel teşvik ve yardımların TMS'ye göre muhasebeleştirilmesi" (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (2009).

İnci, Aybüke ve Rövsen Şahbazov. "Globalleşme sürecinde teşviklerin yeri ve önemi: Avrupa birliği ve Türkiye açısından genel bir değerlendirme." *Vergi Dünyası Dergisi* 227. (2000).

İŞKUR. 5084 sayılı "Yatırımların ve istihdamın teşviki Kanunu'nun" etkilerinin değerlendirilmesi çalışması. Ankara (Aralık 2007). Erişim: https://statik.iskur.gov.tr/tr/dis_iliskiler/5084%20sayili_kanunun_etkileri.pdf (12.11.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. KGK web sitesi. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. KGK web sitesi. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>

Kasalak, Kadir. "Teşvik-i Sanayi Kanunları ve Türkiye'de Sanayileşmeye Etkileri." *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi* 27 (2012): 65-79.

Kavcar, Başak. *TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir İşletmede Uygulanması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara. (2011)

Küçükilhan, Mustafa; Mustafa Lamba ve Atilla Karahan. "Uygulamada Yatırımların Teşviki (5084 Sayılı Kanun Kapsamında Afyonkarahisar İli Örneği)." *Vergi Sorunları Dergisi* 204. (Eylül 2005).

Örten, Remzi; Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Genişletilmiş 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi. (2018).

Özçam, Mustafa. "Ekonomide teşvikler ve Türkiye'deki durum." *Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu*, Ankara. (2003).

Serdengeçti, Turan. *Türkiye'de yatırım teşvik uygulamaları*. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara. (2000).

Soylu, Hülya. "Devlet Yardımları Ve Ekonomik Etkinlik: Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Sistem", (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara. (2008).

Sönmez, Feriştah. “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 28, Ekim. (2005).

Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması”. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara. (2017).

Teker, Betül. “Türkiye’de 2000’li yıllarda istihdam teşvik politikalarının işsizlik sorunu üzerindeki etkileri ve seçilmiş AB ülkeleri ile karşılaştırılması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (2019).

Tekşen, Ömer. “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi YIL 2010 Cilt XXIX, Sayı II, s. 431-453

Topal, M. Hanefi. "Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım." *The Journal of International Scientific Researches* 1.2 (2016): 35-51.

Türkay, Hakan ve Hilmi Ünsal. "Türkiye’de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz." *Sosyoekonomi* (2008): 89.

Uzun, S. Yılmaz. “Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesinin Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İle Vergi Sistemi Kapsamında İncelenmesi Ve Türkiye Uygulaması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (2019).

Yaman, Ayhan. “Teşvik belgeli yatırımların finansmanında asgari özkaynak şartı.” *Yaklaşım Dergisi* 93. (Eylül 2000).

Yaşın, Mehmet. “Yatırımcılara devlet tarafından taşınmaz mallar üzerinden sağlanan mali teşvikler.” *Yaklaşım Dergisi* 177. (Eylül 2007).

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (2012, 19 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 28328). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm>.

Yavan, Nuri. *Teşviklerin sektörel ve bölgesel analizi: Türkiye örneği*. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları. (2010).

Zeytinoğlu, Emin ve Seçkin Gönen. Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik değerlendirmeler, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45, 175-189. (2015)

1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992, 26 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 21447 (Mükerrer)). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf.