T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İLE VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Semra Yılmaz Uzun

11550Y74105

İstanbul, Nisan 2019

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İLE VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Semra Yılmaz Uzun

11550Y74105

Danışman: Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen

İstanbul, Nisan 2019

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim Tezli

Yüksek Lisans programı öğrencisi Semra YILMAZ UZUN'un Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Araştırma ve Türkiye Uygulaması başlıklı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulu 08.01.2019 tarih ve 2019 / 488 / 21 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/~~oyçokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	Doç. Dr. Birol KAMEROĞLU SEN	
JÜRİ ÜYESİ	Prof. Dr. Ahmet Hacı DURMUŞ	
JÜRİ ÜYESİ	Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ	

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

ENS.FR.Y15 06.11.2017

ETİK KURALLARA UYGUNLUK

Yüksek lisans tezimde, "yeniden ifadelendirme" şeklinde yaptığım paragraf alıntıları ile belli bir bölümden veya sayfalardan "özet çıkarma" şeklinde gerçekleştirdiğim yararlanmalar için orijinal kaynağın künye bilgilerini ve yararlandığım sayfa numaralarını gösterdiğimi, 40 kelimeye kadar aynen yaptığım metin alıntılarında, "tırnak işareti" kullandığımı, daha uzun aynen alıntıları "girintili biçim" ile yazarak farklılaştırdığımı, aynen alıntıların "künye bilgilerini" ve "sayfa numaralarını" açık bir şekilde belli ettiğimi, aynen alıntılarda makul yararlanma ölçüsünü aşmadığımı, başkalarına ait görüş ve fikirleri kendi görüşüm imiş gibi göstermediğimi, kaynakça listesinde yer alan başvuru eserleri ile metin içindeki dipnot veya parantez not bilgilerinin örtüştüğünü, yararlandığım; ölçek, şekil ve tablolardan izin alınması gerekenler için izin aldığımı, başkalarına ait şekil ve tablolardan izin alma imkânı bulamadıklarımda onların üzerinde önemli ölçüde değişiklik yaparak farklılaştırdığımı ve bibliyografik künye bilgilerini verdiğimi, kullandığım anket formları ve araştırmanın uygulama biçimi için üniversite Etik Kurulu'ndan gerekli onayı aldığımı beyan ederim. Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Semra YILMAZ UZUN
Anabilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans -2019
Anahtar Kelimeler	: Teşvik, Yardım, TMS/TFRS, BOBİ FRS, Muhasebe

DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İLE VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

ÖZET

Ülkemizin kalkınması, uluslararası alanda rekabet edebilmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması için devlet tarafından çeşitli teşvik ve yardımlar uygulanmaktadır. Bu teşvikler dikkate alındığında işletmeler için teşviklerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda raporlanması gibi önemli bir husus ortaya çıkmaktadır. Teşviklerin doğru - anlaşılır bir şekilde kayıt altına alınması ve bu kayıtların finansal tablolara uygun yansıtılması hem teşvikin yıllar itibariyle performansının ölçülmesinde hem de ekonomik fayda sağlayıp doğru kararlar alınabilmesi için önemlidir. Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ülkemizde Vergi Kanunları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kullanılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS – BOBİ FRS) karşılaştırılarak bir uygulama üzerinde farklılıkların gösterilmesidir.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Semra YILMAZ UZUN

Supervisor : Accounting and Auditing

Degree and Date : Master, 2019

Scope : Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Key Words : Incentive, Assistance, TMS / TFRS, BOBI FRS, Accounting

GOVERNMENT GRANTS AND ACCOUNTED FINANCIAL REPORTING STANDARDS OF AID (IAS / IFRS - BOBI FRS) WITH TAX SYSTEM UNDER INVESTIGATION AND APPLICATION OF TURKEY

ABSTRACT

Various incentives and subsidies are being implemented by the government for the development of our country, the international competitiveness and economic stability. When these incentives are taken into consideration, an important issue arises, such as accounting for incentives for businesses and reporting on financial statements. Recognition of incentives in a clear and understandable manner and proper reflection of these records in the financial statements is important both for measuring the performance of the incentive over the years and for making economic decisions and making the right decisions. Government incentives and assistance regarding the accounting for tax purposes in our country, Turkey Accounting and Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) and the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Businesses (BOBI FRS) is being used. The purpose of this study is to demonstrate the differences on an application by comparing the existing accounting and taxation practices with the financial reporting standards (TAS / TFRS - BOBI FRS) in accounting for state incentives and grants and in the presentation of financial statements.

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte devletler toplumlarının refah düzeyini artırmak için bazı durumlarda kendi gelirlerinden feragat etmelerini gerektiren politikalar geliştirip uygulamak zorunda kalırlar. Uygulanan bu politikalardan biride devlet teşvikleridir.

Teşvik politikalarının temel hedefi, yatırım veya tüketim kararlarını etkileyerek kıt kaynakların ülke yararına uygun alanlarda kullanımının sağlanmasıdır.

Bölgesel gelişmişlik farklarını gidermek, istihdamı artırmak, ithal edilen malların ülke sınırları içerisinde üretilmesini sağlamak gibi hedeflere hizmet eden teşvikler bütün işletmelere değil gelişmesi istenen iş kolları ya da bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere verilmektedir.

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ülkemizde Vergi Kanunları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kullanılmaktadır. Mevcut uygulama ile standartlar arasında birçok farklılıkları bulunmaktadır bu da tez çalışmasının konusudur.

Bu çalışmanın tüm aşamalarında görüş ve yönlendirmeleri ile katkıda bulunan, başta değerli hocam Sayın Doç. Dr İlker Kıymetli Şen olmak üzere, Sayın Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş ve Sayın Doç. Dr. Halil Emre Akbaş'a şükranlarımı sunarım. Ayrıca göstermiş oldukları koşulsuz sevgi için sevgili annem Gülizar Yılmaz ve babam Ramazan Yılmaz'a, her zaman, her türlü destek ve teşviki ile yanımda olan eşim İsmail Uzun'a teşekkür eder, bu çalışmanın ilgililer için faydalı olmasını dilerim.

İstanbul, 2019 Semra YILMAZ UZUN

İÇİNDEKİLER

ÖZET v
ABSTRACT vi
ÖNSÖZ vii
İÇİNDEKİLER viii
TABLOLAR LİSTESİ xi
KISALTMALAR xii
GİRİŞ 1
1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR 3
1.1. Teşvik Kavramı 3
1.2. Teşviklerin Amaçları ve Özellikleri 4
1.2.1. Teşviklerin Amacı 4
1.2.2.Teşviklerin Sınıflandırılması 7
1.2.3.Teşvik Uygulamalarının Gelişimi 10
1.3. Devlet Yardımları Kavramı 10
2. TÜRKİYE'DE UYGULANAN DEVLET TEŞVİKLERİ 13
2.1. Türkiye'de Devlet Teşvikleri Sistemi 13
2.1.1. Yatırım Teşvikleri 13
2.1.2. Tarım Teşvikleri 15
2.1.3. Eğitim ve Öğretim Teşvikleri 16
2.1.4. AR-GE Teşvikleri 18
2.1.5. Turizm Teşvikleri 19
2.1.6. İhracat Teşvikleri 20
2.1.7. KOBİ Teşvikleri 22
3. TEŞVİK VE YARDIM VEREN KURUMLAR 23
3.1. T.C. Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 23
3.2. Eximbank 24
3.3. Türkiye Teknoloji Ve Geliştirme Vakfı 26
3.4. KOSGEB 27
3.5. Kültür ve Turizm Bakanlığı 28
4.TEŞVİK VE DESTEK UNSURLARI 31
4.1. Vergi Teşviki 31

4.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti 33
4.3. KDV İstisnası 35
4.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 44
4.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği 45
4.6. Sigorta Primi Desteği 45
4.7. Faiz Desteği 46
4.8. Yatırım Yeri Tahsisi 46
4.9. Katma Değer Vergisi İadesi 47
5.TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 48
5.1. Vergi Mevzuatına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi 48
5.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi 48
5.3. BOBİ FRS'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi 49
5.4. TMS 20'ye göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi 50
5.4.1. Sermaye Yaklaşımı 51
5.4.2. Gelir yaklaşımı 53
5.4.3. Teşviklerin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Hususlar 54
5.4.3.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşılanması İçin Yapılan Teşvikler 54
5.4.3.2. Koşullu Yapılan Teşvikler 56
5.4.3.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması 56
5.4.3.2.1. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması 59
5.4.4. TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi 60
5.5. VUK, MSUGT, BOBİ FRS, TMS/TFRS Açısından Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar 61
6. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İLE TÜRK VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA ÖRNEK UYGULAMALARLA İNCELENMESİ 63
6.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi 63
6.2. Uygulama Yönteminin Seçimi Ve Kullanımı 64
6.3. Uygulamanın Sınırları 65
6.4. İşletme Hakkında Genel Bilgiler 65
6.5. Uygulama ile İlgili Açıklamalar 65
6.5.1.Yatırım Yeri Teşvikleri 66
6.5.2. SGK İşveren Primi Teşviki 69

6.5.3.Gümrük Vergisi Muafiyeti 72
6.5.4.Marka Tescil Desteği 73
6.5.5.Pazar Araştırması Desteği 77
6.5.6.Danışmanlık Desteği 79
6.5.7.Yurt Dışına Giriş Desteği 81
6.5.8.Yurt Dışı İş Gezisi Desteği 82
6.5.9.Yurt Dışı Marka Tanıtım Desteği 84
6.5.10. KOBİ'lerin Geliştirmesine Yönelik Teşvikler 85
6.5.11.Çeşitli Kalite Belgesi Desteği 87
6.5.12.Marka Tescil Desteği 88
6.5.13.Saha Araştırması Desteği 90
6.5.14.Gelişen İşletmeler Pazarı Desteği 91
6.5.15.Faiz Desteği 93
6.5. Sonuçların Karşılaştırılması 94
SONUÇ 100
KAYNAKÇA 103
ÖZGEÇMİŞ 115

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Teşviklerin Sınıflandırılması

Tablo 2. SYUI A.Ş. Kar yada Zarar Tablosu

Tablo 3. SYUI A.Ş. Finansal Durum Tablosu

KISALTMALAR

AB	**:** Avrupa Birliği
ABD	**:** Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	**:** Asgari Geçim İndirimi
Ar-Ge	**:** Araştırma ve Geliştirme
A.Ş.	**:** Anonim Şirket
BDDK	**:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BOBI FRS	**:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
BSMV	**:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DTÖ	**:**Dünya Turizm Örgütü,
DPT	**:** Devlet Planlama Teşkilatı
GSYİH	**:** Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
HS	**:** Hesap
KDV	**:** Katma Değer Vergisi
KOBİ	**:** Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	**:** Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	**:** Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	**:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
MSB	**:** Milli Savunma Bakanlığı
ÖTV	**:** Özel Tüketim Vergisi
OECD	**:** Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SPK	**:** Sermaye Piyasası Kurulu
SGK	**:** Sosyal Güvenlik Kurumu
SSM	**:** Savunma Sanayii Müsteşarlığı
T.C.	**:** Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	**:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	**:** Türk Lirası
TMS	**:** Türkiye Muhasebe Standartları

TMUD	**:** Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TSKB	**:** Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri
TÜBİTAK	**:** Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOD	**:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	**:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	**:** Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	**:** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirmelerinde teşviklerin önemi artmıştır.

Gelişmişlik düzeylerine ve ekonomik politikalara göre teşviklerin amacı ülkeler arasında farklılıklar gösterebilmektedir.

Gelişmiş ülkeler rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı sağlamak, işsizliği azaltmak için teşvik politikalarına başvururken Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler yatırımı, istihdamı, ihracatı artırmak ve bölgesel gelişmişlik farkını azaltmak amacıyla bazı teşvik araçlarına başvurmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler işletmelere devlet teşvikleri sunmakta hatta teşvik sistemlerini günün şartlarına göre sürekli güncellemektedirler.

Türkiye'de yatırım ve istihdama, ihracata, tarımsal faaliyetlere,turizm yatırımlarına yönelik teşvikler uygulanmaktadır. Gelişmekte olan Türkiye'nin kalkınması açısından uygulanan bütün teşvikler önem taşımaktadır.

İşletmeler için teşviklerin doğru ve anlaşılır bir şekilde kayıt altına alınması, bu kayıtların finansal tablolara uygun şekilde yansıtılması ve verilerin karşılaştırılabilir nitelikte olması önemlidir.

Ekonomik büyüme ve başarıda muhasebenin önemli bir rolü bulunmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, verimli sermaye piyasalarının gelişmesini o ülkelerdeki doğru ve güvenilir muhasebe uygulamalarına bağlamaktadır.

Devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Türkiye'de Vergi Kanunları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kullanılmaktadır. Bu çalışma uygulamalar arasındaki farkları ortaya çıkarmayı ve bu farklılıkların giderilmesi amacıyla yapılacak inceleme ve araştırmalara yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Bu amaçla yapılan çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde konu ile ilgili temel kavramlar açıklanmıştır.

İkinci bölümde; Türkiye'deki devlet teşviki sistemi ve uygulamasına dair bilgiler ile birlikte konunun mevzuattaki yerine değinilmeye çalışılmaktadır.

Üçüncü bölümde, teşvik unsuru konusunda destek olan kurum ve kuruluşların faaliyetlerine dair bilgiler yer almaktadır.

Dördüncü bölümde; Türkiye'de teşvik sürecinde kullanılan destek unsurlarına dair bilgiler yer almaktadır.

Beşinci bölümde; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde Türkiye'deki uygulamalar olan MSUGT, Vergi Mevzuatı ve finansal raporlama standartları (TMS/TFRS, BOBİ FRS) arasındaki farklar ortaya konulacaktır.

Altıncı bölümde; çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalara bağlı olarak bir işletme üzerinde uygulama yapılmıştır. Uygulamada, yöntem olarak vaka çalışması tercih edilmiştir. Uygulama bölümünde, işletme hakkında genel bilgilere yer verilmiş ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında mevcut uygulama ile standart hükümleri arasındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise tez çalışmasının önemi ve yapılan uygulama neticesinde ulaşılan sonuçlar incelenerek mevcut uygulama ile standart hükümleri arasındaki farklılıklar tespit edilip önerilerde bulunulmuştur.

1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

Çalışmanın ilk bölümünde, temel kavramların genel olarak değerlendirilmesine yer verilmiştir. Bu bölümdeki kavramlar, gelecek bölümlerin şekillendirilmesine yardımcı olmaktadır.

1.1. Teşvik Kavramı

Lügat manasıyla teşvik; cesaretlendirmek, şevklendirmek anlamlarında kullanılmaktadır. İş dünyasında ise hızlı gelişimleri sağlamak, belirli ekonomik faaliyetlere yön göstermek için maddi ve gayri maddi destek olarak verilen çeşitli yöntemler ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır. Vergilerin gelişimiyle birlikte teşviklerin paralellik gösterdiği ifade edilebilir. Sanayi devriminden sonra sistematik olarak teşvikler kullanılmaya başlanmıştır. Devletler uluslararası alanda rekabet güçlerini artırmak ve küreselleşme eğiliminin hız kazandığı bir dönemde güçlü pazar sahasına sahip olabilmek için teşvik uygulamalarına ağırlık vermektedirler. Ülkenin kalkınması için ekonomik teşvikler en verimli şekilde değerlendirilerek rekabet gücü elde edilmek istenmektedir. Devletin serbest piyasa ekonomisinde kullandığı en etkili araç teşviklerdir.[1]

Teşvikler ekonomik politika araçları olarak; bölgeler arası dengesizliğin giderilmesi, yatırım maliyetlerini düşürülmesi, refah düzeyinin yükseltilmesi, yatırımcının elde edeceği kârlılık oranının yükseltilmesi bakımından oldukça önemlidir. İhtiyaç duyulan bölgelere kendi imkânları ile hizmet götüremeyen devlet böylelikle özel sektör aracılığıyla yatırım hizmetleri sunmaktadır.[2]

Teşvik kavramı ekonomide, devletin kimi iş kollarının süratli gelişim göstermesi açısından parasal olarak veya yardım ve özendirme şeklinde ifade etmektedir. Başka bir açıdan bakıldığında, teşvik kavramı, ekonomik faaliyetlerin daha süratli ve efektif şekilde devam eden gelişmelerin yolunu açmak amacıyla,

---

[1] A. Aydın Baver, **Teşvik ve Destek Rehberi**, 2010, www.karacadag.org.tr /ContentDownload/Tesvik_ve_destek_rehberi.pdf, (Erişim tarihi:20.04.2017).

[2] Y. Yasemin Özdaş, "Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvikleri Ve Diyarbakır Bölgesinde Bir Araştırma" (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2009, s.9.

devlet eliyle sağlanan parasal ya da parasal olmayan destekler biçiminde ifade edilebilmektedir.[3]

1.2. Teşviklerin Amaçları ve Özellikleri

Gelişmişlik düzeylerine ve ekonomik politikalara göre teşviklerin amacı devletlere göre farklılıklar gösterebilmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan devletlerin; bölgesel dengesizlikleri gidermek, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sorunlu sektörleri desteklemek, rekabet gücünü korumak, verimlilik artışı sağlamak, sermaye kaçışını engellemek ve işsizliği azaltmak için sık sık teşviklere başvurdukları söylenebilir.

Teşvikler özellikle de özel sektörün yatırımlarını artırması ile ekonomik büyüme ve istikrar gibi konularda kullanılan ekonomik bir araçtır. Yatırımların sağlanması için teşvikler büyük önem arz etmektedir. Teşviklerin ekonomik amaçlar dışında aynı zamanda sosyal amaçları da söz konusudur. Teşvikler birçok ülkede; çevre, göç, bölgesel kalkınma gibi sosyal amaçlar için de uygulanabilmektedir.[4]

1.2.1. Teşviklerin Amacı

Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve nakdi olmayan destek ve özendirmelerdir.[5]

Teşviklerin ne amaçla yapıldığı aşağıda maddeler ile gösterilmektedir:[6]

- Yatırımın Maliyetini Düşürmek: Yatırımların maliyeti olarak ifade edilebilecek, krediler, vergiler, türlü harçlar ile gümrük giderleri, teşvikler ile düşürülerek genel maliyeti asgari miktara indirmeyi amaçlamaktadır.
- Finansman İhtiyacını Düşürmek: Yatırım için gereken kredilerin vergisi düşürülerek ya da destek primi gibi finansal teşvikler arz edilerek yatırım için gereksinim duyulan finansmanın elde edilmesinde destek sağlamaktadır.

---

[3] Serkan Acınöroğlu, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 12, 2009,s.148.
[4] İsmail Çiloğlu, "Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü", **Hazine Dergisi**, 13, 2000, s.30.
[5] Hamari, Juho, Mimmi Sjöklint, and Antti Ukkonen, "The sharing economy: Why people participate in collaborative consumption." **Journal of the association for information science and technology** 67.9, 2016, s.2047-2059.
[6]Ulusan Hikmet,"Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Raporlanması ve Muhasebeleştirilmesi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2008, s. 415-433.

- Kârı Yükseltmek: Yatırımlar adına gerekli olan altyapı benzeri çalışmaların kamu tarafından yapılması, maliyetlerin ayrıca devlet eliyle düşürülmesi karı yükseltmektedir. Bu ve benzeri teşvikler, girişimcilerin yatırım kararlarına olumlu anlamda tesir ederek yatırım yapmaya yönlendirmektedir.

Sanayi devriminden bu yana artan haksız rekabet ortamını dengelemek için özellikle de piyasa ekonomisinde müdahale aracı olarak kullanılan teşvik yatırımları devletler tarafından hem dışsal faydalar hem de sosyal faydalar amacıyla sıkça kullanılmaktadır.[7] Teşvikler, sağladığı amaçlar ve yararlar bakımından yoğun şekilde kullanılmaktadır. Bir ülkede genel olarak yatırım teşviklerinin verilme sebepleri şu şekilde sıralanabilmektedir:[8]

- Öncelikli Sektörler: Gerilemesi yavaşlatılmak ve korumak istenen doğal faktörlerin etkisinde kalan sanayi ve tarım sektörlerdeki dalgalanmaları hafifletmek.
- Makroekonomi: Sanayi sektörünün büyümesini ve çeşitliliği artırmak.
- İhracat: İhracata yönelik büyümeyi ve dış piyasalara erişimi sağlamak.
- İstihdam: Emek yoğun endüstrilere yatırımları çekerek büyümeyi ve istihdamı artırmak.
- Eğitim: Kadın, engelli ve genç, insanlar için istihdam ortamı yaratmak ve sermayenin geliştirilmesini sağlamak.
- Bölgesel Kalkınma: Firmaların gelişimini sağlamak ve ekonomik faaliyetlere yön vermek böylelikle geri kalmış bölgeleri ekonomik olarak kalkındırmak.
- Piyasa Dengesizliğini Düzeltme: Belli hizmet ve mal üretimini sağlayarak piyasa mekanizması canlı tutmak.
- İnovasyon ve Teknoloji: Know-how ve teknoloji transferi sağlamak ve AR-GE çalışmalarını desteklemek.

[7] Erdal Türkkan, **Rekabet Teorisi ve Endüstri İktisadı**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2001
[8] OECD, **Competition Policy in Subsidies and State Aid**, OECD, Paris, 2001, s. 7; OECD, **International Investment Perspectives**, OECD, Paris, 2004, s.86.

- Çevreyi Koruma: Doğal kaynakların koruması için, kirliliği azaltan ekipmanları sahaya sürmek, çevreye duyarlı sanayi kollarını geliştirerek daha çevreci üretimin yolunu açmak.

Teşvik uygulamaları gelişmekte olan ülkeler tarafından şu amaçlar doğrultusunda yapılmaktadır:[9]

- İstihdam imkânlarını genişletmek,
- Ekonomik kalkınmak,
- Sanayileşme ve yabancı sermaye çekmek,
- Uluslararası rekabet gücü kazanmak,
- İhracatı artırmak,
- Geri kalmış bölgelerin kalkındırılmak.

Daha iyi anlaşılması için teşvik kavramının özelliklerini altı ana madde halinde ele almak mümkündür:[10]

1. Genellikle devlet tarafından verilirler. Bu imkânlardan hem kamu teşebbüsleri hem de özel teşebbüsler yararlanabilmektedir.

2. Teşvikler, devlete belli oranda maddi bir yük getirmektedir. Hibeler ve ucuz kredi yoluyla yapılan yardımlar kamu fonlarının azalmasına sebebiyet vermektedir.

3. Devlet açısından fon azalmasına ve gelir kaybına neden olan teşvikler, firmalar açısından ise "yarar" ifade etmektedir.

4. Teşvikler; yatırımın büyüklüğünü, sektörünü, bölgesini, zamanlamasını ve mahiyetini, etkilemek amacına dönük bir şekilde kullanılır.

5. Hem dolaylı hem de dolaysız olarak verilebilmektedir.

6. Teşviklerin diğer bir özelliği, gizli veya açık olabilmeleridir.

[9] Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları,** Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No:33, Ankara, 2003, s.8.
[10] Duran, **a.g.e.** s.9.

1.2.2. Teşviklerin Sınıflandırılması

Küresel dünyada ortaya çıkan rekabet, teşvik yöntemlerinde de kendini göstermiş ve uygulamada olan teşviklerin hem miktarını hem de türünü fazlalaştırmıştır. Bu bağlamda, dünyada, fikir birliğine varılmış belirli bir standart var olmamasına karşın, türlerine göre bir gruplama yapmak mümkündür. Böylece, teşvikleri birçok farklı biçimde sınıflandırma yapmak olası olmakta olup Tablo1'de bunlara yer verilmiştir:[11]

Tablo 1. Teşviklerin Sınıflandırılması

	Teşvik Türü	Örnekler
1.	**Amaçlarına Göre Teşvikler**	• Yabancı Sermayeyi Çekmeye Yönelik Teşvikler • Bölgesel Dengesizlikleri Gidermeye Yönelik Teşvikler • KOBİ'lere Yönelik Teşvikler • Turizme Yönelik Teşvikler
2.	**Veriliş Aşamalarına Göre Teşvikler**	• Yatırım Öncesi Teşvikler • Yatırım Dönemi Teşvikler • İşletme Dönemi Teşvikler
3.	**Kaynaklarına Göre Teşvikler**	• Kar veya Gelir Bazlı Teşvikler • Sermaye Yatırım Bazlı Teşvikler • Emek Bazlı Teşvikler • Katma Değer Bazlı Teşvikler • Diğer Özel Harcama Bazlı Teşvikler • İhraç ve İthal Bazlı Teşvikler
4.	**Kapsamına Göre Teşvikler**	• Genel Teşvikler • Özel Teşvikler
5.	**Kullanılan Araçlara Göre Teşvikler**	• Ayni Teşvikler • Nakit Teşvikler • Vergisel Teşvikler • Garanti ve Kefalet Şeklinde Teşvikler
6.	**Veriliş Şekline Göre Teşvikler**	• Doğrudan Teşvikler • Dolaylı Teşvikler

Kaynak: Duran, 2003:s.4. ; Topal, 2016:s.43.

Yukarıdaki tabloda yer aldığı gibi,

- Amaçlarına Göre Teşvikler; bölgesel dengesizliği gidermek, kalite ve verimlilik artışı sağlamak, Küçük ve Orta Boy İşletmeleri (KOBİ) desteklemek, yarım kalmış yatırımların tamamlamak, nitelikli insan gücü

[11]Mehmet Hanefi Topal, "Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım.", **The Journal of International Scientific Researches** 1.2 (2016), s.43.

yetiştirmek, teknolojik gelişmeyi sağlamak, girişimci riskini azaltmak, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, yabancı sermaye çekmek, rekabet gücü kazanmak, ihracatı desteklemek, yatırım ve üretimi artırmak gibi çeşitli amaçlar doğrultusunda sınıflandırılabilir.

- Veriliş Aşamalarına Göre Ayrılan Teşvikler; yatırımın yapıldığı döneme ve sonrasına göre kategorize edilir. Bu teşviklerden, yatırımdan önce verilenler yatırımcıların katlandıkları riskleri düşürmek ve onların kendine güvenmesini kazanmaları için sağlanırken diğerleri kurulan işletmelerin operasyonlarının daha efektif bir biçimde gerçekleşmesini hedeflemektedir.

- Kaynaklarına Göre Teşvikler; kâr veya gelir temelli teşvikler, işgücü temelli teşvikler, anapara yatırımları temelli teşvikler, katma değer temelli teşvikler, diğer özel harcama temelli teşvikler ile dış satım veya dış alım teşviklerden ibarettir.

- Kapsamına Göre Teşvikler; özel amaçlı ve genel amaçlı olarak sınıflandırılabilir. Sektör ayrımı yapmaksızın ekonominin genelini kapsayan teşvikler genel amaçlı teşvikler olarak adlandırılmaktadır. AR-GE yatırımları için uygun koşullu olarak kullanılan krediler özel amaçlı teşvikler olarak tanımlanabilir. Sektörel ve bölgesel olarak özel amaçlı teşvikleri sınıflandırmak mümkündür. Bölgesel teşvikler; herhangi bir bölgenin kalkınmasına ve gelişmesine yardımcı olmak ya da bölgeler arası gelişmişlik farkları olan bir ülkede bu farkın azaltılmasını sağlamak amaçlı verilmektedir. Sektörel teşvikler; devlet tarafından öncelik tanınan sektörlerin gelişmesi ve ilerlemesi için verilen teşviklerdir.

- Kullanılan Araçlarına Göre Verilen Teşvikler; nakdi teşvikler, ayni teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefaletler ile diğer teşvikler şeklinde sınıflandırılmaktadır.[12]

Nakit teşvikler, kurumlara doğrudan verilerek sağlanan finansmanlar anlamına gelmekte, karşılıklı ve ya karşılıksız şekilde oluşabilmektedir. Karşılıksız olanlar direkt olarak hibe şeklinde olurken prim şeklinde olanlar da mevcuttur. Nakit teşvikler, devletin, yatırımcıların hayata geçirmeyi düşündükleri yatırım projelerine

[12] Duran, a.g.e. s. 8.

katkıda bulunması şeklinde ifade edilmekte ve uygun koşullu krediler ve hibeler en çok rastlanılan parasal teşviklerden olmaktadır.[13]

Ayni teşvikler, devlet eliyle karşılık beklenmeden ya da cüzi bir miktar karşılığında ortaya çıkarılan yardımlardır. Ayni teşviklerin sağlanmasındaki hedef, yatırım mekânının neresi olduğunun düşünülmesi ya da yatırımların hangi sektöre manipüle edilmesi hususunda işletmelere destek olunması halini ifade etmektedir. Genelde bedel beklenmeden ya da belirli bir periyotta ücret alınmadan ortaya çıkarılan devlet mekanları verilmesi şeklinde de ifade edilmektedir.[14]

Vergi teşvikleri, kimi iş kollarını desteklemek amacı ile düşük vergilendirme, vergi muafiyeti veya istisnası, vergi konusu şeklinde ortaya çıkan gelirlerden azalmalar ve zarar mahsubu benzeri teşvikler şeklinde ifade edilmektedir. Garanti ve kefaret teşvikleri, kimi iş kollarının finansman ihtiyacının kamu eliyle dolaylı bir şekilde meydana geldiği teşvikler biçiminde düşünülmektedir. Finansman ihtiyacı bulunan kuruluşlara doğrudan olarak kredi sağlamak yerine kredinin sağlanacağı finans kuruluşuna işletme adına güvence vermektedir. Kısaca kamuda, özel kuruluşa kefil olunması şeklinde çalışan bir sistemden söz edilmektedir.[15]

Diğer bir teşvik, alt yapının ve yatırım yapılmadan ihtiyaç duyulan hizmetlerin verilmesi amaçlanan kamu eliyle verilen teşviklerdir.

- Veriliş Biçimine Göre Teşvikler; doğrudan ve dolaylı teşvikler şeklindedir. Doğrudan teşvikler, devletin doğrudan şekilde yatırımcıya verdiği teşviklerdir. Dolaylı teşvikler ise, işletmelerin bazı sorumlulukların düşürülmesi veya başka şekillerde verilen dolaylı teşviklerdir.[16]

- Konuları Açısından Teşvikleri yukarıdakilerden daha özel bir sınıflandırmaya girmekte, yatırımın hangi konuda yapılacağı özelinde teşvikleri içerir. Bunlar, özel amortismanlar ve çeşitli vergi muafiyetleri olabileceği gibi, dış satıma dair kredi ve vergi indirimleri, ya da bina ve teçhizat sübvansiyonu, şeklinde olabilmektedir.

[13] Duran, a.g.e. s. 2.
[14] Topal, a.g.e. s. 22.
[15] Erdal Çırpan, "Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri açısından karşılaştırılması" (İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010.
[16] Duran, **a.g.e.** s.23-24.

1.2.3. Teşvik Uygulamalarının Gelişimi

Türkiye'de Cumhuriyetin ilanından sonra, yatırım ve iş gücünün artması ve bölgesel gelişim farklarının en aza indirilmesi için teşvik kullanılmıştır. Bu bağlamda, 1927 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu yürürlüğe girmiş ve özellikle özel sermayeye teşvikler verilmiştir. Büyük buhranın etkisiyle kullanılan ithal ikameci endüstriyelleşme politikaları ile sanayileşme meydana gelmiştir.[17]

1942 yılına değin devletçilik temelinde meydana gelen teşvikler aynı yıl çıkan Teşvik-i Sanayi Kanununu sona ermesiyle bitmiştir. 1950 yılına kadar ise, yatırımları teşvik edici bir uygulama bulunmamaktadır. Bu yıldan sonra ithal ikameci üretim yapısı hâkimiyet kazanmıştır. 1960 yılına kadar yapılan tedbir ve teşvik programları çoğunlukla dar alanlarda gerçekleşmiş, 1960 yılında ise Devlet Planlama Teşkilatı'nın kurulumunun ardından planlı bir ekonomik dönem yer almamıştır. 1960'tan sonraki 20 yıllık süre boyunca devam eden özelleşme süreci ile birlikte emeğe dayalı, malı ihraç eden, yatırım ve ara malı dışardan alan bir durum meydana getirmiş, ithalat bağımlılığı ortaya çıkmıştır.[18]

Gelişmekte olan ülkelerde kamunun endüstri sektörüne vereceği destek ile ülke sanayisinin gelişim göstermesi ve bunu muhafaza etmesi ve rekabet edebilir hale gelmesi daha önemli olmaktadır. Teşvik sistemleri, bu desteğin ortaya çıkmasında oldukça önemlidir.[19]

1.3. Devlet Yardımları Kavramı

Devlet yardımlarının standart bir tanımı bulunmamakla birlikte, TMS 20'de Devlet Yardımları; "*belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir."* şeklinde tanımlanmaktadır.

[17] Merih Celasun, "Development Policy and Industrialization in Turkey." **International Journal on World Peace** (1994): s.41-57.
[18] Sefer Şener, "**Türkiye Ekonomisinde İkinci Dönem Liberal İktisat Politikaları",** Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi (3: 1) 2005, s.146.
[19] Erdal Akdeve and Erdal Tanas Karagöl, "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları." **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** 37, 2013,s.331.

Aşağıdaki iki kriterin gerçekleşmesi durumunda genel bir devlet yardımı tanımına ulaşılabilir:[20]

- Daha ucuza alma imkânı sağlanarak, tüketicilere hizmet ve mal alımında piyasanın belirlediği fiyattan daha aşağı bir fiyat alternatifi sunmak,
- Müdahale olmaksızın üreticilerin gelirlerinin beklenenin üzerinde bir seviyede yükselmesi.

Devlet yardımlarını, genel olarak altı farklı şekilde sınıflandırılabilmek mümkündür:[21]

1. Nakdi hibeler ve nakdi yardımlar olarak tüketicilere doğrudan yapılan ödemeler,
2. Düşük faizli krediler veya işletmelere devlet garantili faiz kolaylıkları,
3. Vergi yükümlülüklerinde spesifik indirimler,
4. Piyasadaki hizmet ve malların daha düşük fiyatla devlet kontrolünde halka sunulması (ayni yardımlar),
5. Hizmet ve malların devlet tarafından piyasadaki fiyatından daha yüksek fiyatla satın alması (kamu alımları yardımları),
6. Devlet tarafından yapılan piyasa fiyatının değiştirilmesine dönük zımni yardımlar.

Sınıflandırmanın birtakım eksiklikleri bulunmaktadır. Her biri kategorileri içerisinde bulunan yardımların homojen olmadıkları görülmektedir. Örneğin, vergi borçlarının birikimi, vergi ertelemeleri, özel oran yardımı, vergi iadeleri, vergi indirimleri, vergi muafiyetleri, vergi yardımları farklı nitelikte olabilmektedir. Bunun dışında farklı kategoriler içerisinde değerlendirilecek bazı yardımlar bulunmaktadır. Örneğin, ticari açıdan kârlı duruma geçildikten sonra projeye verilen yardımlar

[20] G. Schwartz and B. Clements , "Government Subsidies", **Journal of Economic Surveys** Volume 13 (2) , 1999, s. 120.'den akt: Hülya Soylu, "Devlet Yardımları Ve Ekonomik Etkinlik: Avrupa Birliği Ve Türkiye'deki Sistem"**, (**Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği Ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Ekonomi-Maliye Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008, s.3

[21] Soylu, **a.g.e**. s.4

ödenebilir duruma gelecektir. Projenin başarısız olması durumda ise hibe niteliği kazanacaktır. Devlet yardımındaki ölçüm problemleri ve belirsizlik bir başka husustur. Örneğin, piyasaya girişleri ve piyasa fiyatlarını ulusal paranın değer kazanmasına bağlı olarak değişebilmektedir. Bu şekilde ihracat yapanlara dönük negatif yardım, ithal edenlere yönelik ise pozitif yardım gerçekleşmektedir. Örneğin, sektörlere ve şirketlere basit bir durumda hızlandırılmış amortisman yardımının ölçülmesi bile ekstra külfet getirmektedir.[22]

[22] Soylu, **a.g.e**. s.4

2. TÜRKİYE'DE UYGULANAN DEVLET TEŞVİKLERİ

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'deki devlet teşviki sistemi ve uygulamasına dair bilgiler ile birlikte konunun mevzuattaki yerine değinilmeye çalışılmaktadır.

2.1. Türkiye'de Devlet Teşvikleri Sistemi

Türkiye ekonomisindeki bölgesel dengesizlikler, sermaye yetersizliği, işsizlik, eksik rekabet, ihracat zayıflığı gibi olumsuz sebepler yüzünden teşvik sisteminin günün şartlarına uygun olarak yenilenmesi gereği ortaya çıkmış ve 19 Haziran 2012 tarihli 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yasalaşmış bulunan yeni teşvik sistemi uygulanmaya başlamıştır.[23]

2.1.1. Yatırım Teşvikleri

Türkiye'de, bölgelerarası gelişmişlik farkı bir hayli fazla olduğu için teşvik sistemi temelde bölgesel önceliklere dayandırılmaktadır. Mevcut teşvik sistemi alt yapı yatırımları sağlık ve eğitim gibi sosyal amaçlı yatırımları da destekleyebilecek biçimde oluşturulmuştur.[24]

Türkiye'deki destek sisteminde kamuoyunun tepkisine yol açan ve amacının dışında kullanıldığı tespit edilen nakit yardımlar yürürlükten kaldırılmış, onun yerine piyasa ihtiyaçlarına göre belirlenen yatırımlara farklı destek unsurları getirilmiştir. Bununla birlikte Türkiye'nin önceki teşvik sisteminin KOBİ'lere yönelik ve geri kalmış bölgelerimize yönelik destek unsurlarının yetersiz olduğu saptanarak AB standartlarında Türkiye'ye uygun bir biçimde yeni destek unsurları kullanılmaya başlanmıştır.[25]

---

[23] Burak Küçükkahraman, "TMS 20 Standardına göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar**"**, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Afyon, 2013, s. 19.

[24] M. Hakkı Ay, "Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi", **Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** Sayı:2 Cilt:5, 2005, s. 177.

[25] Burcu Kılınç Savrul ve Bülent Doğru**, "TR 22 Düzey 2 Bölgesinin 2012 Yılı Teşvik Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi"**, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2013, s. 5.

Buna göre genel olarak dünyada ve Türkiye'de yatırım süreçlerinde etkili olan ve ana başlık olarak nitelendirilebilecek olan teşvik türlerini şu şekilde sıralamak mümkündür:[26]

- Genel Yatırım Teşviki; genel yatırım teşviklerinin özelliği bölge ayrımı yapılmaksızın, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile diğer teşvik uygulamaları kapsamında yer almayan ve belirlenen asgari sabit yatırım tutarı şartını sağlayan yatırımlara destek sunulmasıdır. Bu teşvik türünde destek unsurları diğer teşviklere nazaran az sayıdadır. Bunlar KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti desteğidir.

- Bölgesel Yatırım Teşviki; Türkiye'nin yeni teşvik sisteminde bölgesel yatırımlara çok önem verilmiştir. Bunun sebebi Türkiye'deki iller arasındaki gelişmişlik farkıdır. Türkiye'de bir yatırımın bölgesel teşvik destek unsurlarından faydalanabilmesi için asgari 500.000 TL değerinde bir yatırım olması gerekmektedir.

- Büyük Ölçekli Yatırım Teşviki; uluslararası alanda rekabet edebilecek yatırımlar ve AR-GE faaliyetlerini ve teknolojiyi etkin kullanabilen işletmeler desteklenmektedir. Büyük ölçekli yatırım olarak nitelendirilen sektörler 19 Haziran 2012'de yayınlanan Türkiye'deki yeni teşvik sistemi ile ilgili Bakanlar Kurulu kararında listelenmiştir. Bu yatırımlara KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi gibi destek unsurları sunulmaktadır.

- Stratejik Yatırım Teşviki: cari açığın azaltılmasına katkı sağlayacak katma değeri yüksek yatırımların desteklendiği bir teşvik türüdür. Bu sebeple bir yatırımın stratejik yatırım kapsamına girebilmesi için katma değerin asgari %40 olması gerekmektedir. Ayrıca bir yatırımın stratejik yatırım kapsamına girebilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 50 Milyon TL olması gerekmekte ve son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD dolarının üzerinde olması gerekir. Bununla birlikte yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması şartı aranmaktadır.

[26] Suat Kara ve Dilek Öztopçu, "TMS-20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi", 5. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu, 2015, s. 16-17.

2.1.2. Tarım Teşvikleri

Tarımsal destekleme her ekonomide tarımdaki en önemli konulardan biridir. Devlet ekonomiye müdahale etmekte ve fiyat politikası kanalıyla desteklemeler yapmaktadır.[27] Türkiye'de devletin tarım sektörüne yönelik destekleme politikaları uzun yıllar taban fiyat belirlenerek destekleme alımlarında bulunulması şeklinde yoğunlaşmış; daha sonra girdi destekleri, düşük faizli kredi, teşvik primi ödemeleri, hayvancılığı geliştirme teşvikleri ile ürün bazında uygulanan belirli ürünlerde ekim alanlarını sınırlandırarak alternatif ürünlere geçişin teşvik edilmesine yönelik tazminat ödemeleri ve destekleme primleri gibi uygulamalarla tarım sektörünün desteklenmesi yoluna gidilmiştir.[28]

Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri (TSKB) aracılığıyla yürütülen destekleme alımlarının yanı sıra, başta gübre ve tarımsal krediler olmak üzere girdilere yönelik sübvansiyonlar da uygulanmaktadır. Destekleme alım fiyatları seçim yıllarında artış göstermiştir. Seçim dönemlerinde izlenen popülist politikalara bağlı olarak; tarımsal ürünlere farklı destekleme politikası uygulanması, bir hükümetten diğerine desteklenen ürünlerin sayısının değişmesi vb. nedenlerle tarım politikalarının etkinliği azalmakta ve ayrıca bütçeye ek bir yük getirmektedir.[29]

Bununla birlikte, Türkiye'de uygulanan tarımsal teşvik politikalarının araçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:[30]

- Pazar Fiyatı Desteği,
- Girdi Desteği,
- Tazminatlar,
- Prim Ödemeleri,
- Alternatif Ürün Ödemeleri,

---

[27] Ahmet Kamacı, "Türkiye'de Tarımsal Destekleme Politikalarının Etkinliği ve OTP'ye Uyum Analizi" (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2006, s. 25.

[28] Neslihan Yalçınkaya, M. Hakan Yalçınkaya ve Coşkun Çılbant, "Avrupa Birliği'ne Yönelik Düzenlemeler Çerçevesinde Türk Tarım Politikaları ve Sektörün Geleceği Üzerine Etkisi", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim Ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, 2006, s. 103.

[29] H. Naci Bayraç ve Füsun Yenilmez, "Türk Tarımının AB Ortak Tarım Politikasına Uyum Çalışmaları ve Olası Ekonomik Etkileri", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2005, s. 35.

[30] Volkan Korkmaz, "Tarım Ürünlerini Destekleme Politikaları: Türkiye ve AB Karşılaştırması "(Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Aydın, 2015, s. 103.

- Mazot Desteği,
- İhracat Desteği,
- İthalat Kısıtlamaları,
- Alan Bazlı Tarımsal Destekler,
- Doğal Afet Ödemeleri,
- Fark Ödemesi,
- Telafi Edici Ödemeler,
- Hayvancılık Destekleri,
- Tarım Sigortası Ödemeleri,
- Kırsal Kalkınma Destekleri,
- Çevre Amaçlı Tarım Arazilerini Koruma Programı Destekli,
- Doğrudan Gelir Desteği.

2.1.3. Eğitim ve Öğretim Teşvikleri

Türkiye'de eğitim ve öğretim konusunda sağlanan devlet teşviklerinden en önemlisi vergi teşvikleridir. Eğitim ve öğretim konusunda uygulanan vergi teşvikleri, kamunun beklentilerine, kamu yönetiminin finansal hesaplamalarına ve özel sektörün çıkarlarına göre bölgeden bölgeye ve ülkeden ülkeye farklılıklar arz edebilir. Bu noktada önem arz eden konu, eğitim ve öğretim konusunda belirlenen hedefler ve buna paralel olarak ne tür yatırımlara ihtiyaç duyulduğudur. Bu şekilde devlet hangi konuda özel sektörden destek alacağını ve ne şekilde özel sektöre vergi teşviklerinin sağlayacağını belirlemeye çalışmaktadır.[31]

Temel olarak eğitim ve öğretim alanında vergi teşviklerinin üç şekilde ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlardan ilki eğitim öğretime yönelik özel vergi muameleleridir. Buna göre farklı içeriğe sahip vergi kanunlarında içeriği ve şekli belirtilen özel okullara ve mesleki eğitim hizmeti sunan kuruluşlara vergi teşvikleri sağlanmakta ve kamu okulları Türkiye'deki uygulama örneğindeki gibi KDV'den muaf tutulmaktadır. Bununla birlikte kanunda özel okulların söz konusu eğitim şekline dair sunmuş olduğu eğitim ve öğretim hizmetleri de KDV dışında

[31] Savrul ve Doğru, **a.g.m.**, s. 3.

kalmaktadır.[32] Süreç içerisinde kamu okulları KDV kapsamı dışında tutulurken, kanunda şekli ve içeriği belirtilen özel okulların sundukları hizmetler KDV dâhilinden çıkarılmaktadır. Bunun yanı sıra özel okullar gelir ve kurumlar vergisinden KDV'de olduğu gibi muaf değildir.[33]

İkinci teşvik türünü ise gelir ve kurumlar vergisinde işletmelere sağlanan eğitim ve öğretime yönelik teşvikler oluşturmaktadır. Özellikle özel okulların sık olarak başvurduğu ve eğitim elemanlarına sağlanan çeşitli mesleki eğitim hizmetleri birer harcama kalemi olmakla birlikte, eğitim ve öğretime olan dolaylı katkıları neticesinde vergi teşviki kapsamına girmekte ve söz konusu girişimin vergi muafiyetine dâhil edilmektedir. Bu noktada alınan eğitimlerin hemen hepsinin eğitim ve öğretim amaçlı olarak hizmetin niteliğinin geliştirilmesine yönelik olduğunun kurum tarafından ispatı gerekmektedir.[34] Bununla birlikte eğitim ve öğretim kurumlarında özellikle eğitim elemanlarına sağlanan gelişim hizmetlerinin, vergi teşvikinin sağlanması adına şart koşulan unsurlar doğrultusunda kısa ve uzun vadede bir katkısının bulunacağına dair çeşitli şartların önceden oluşturulmuş olması gerekmektedir.[35]

Son olarak eğitim ve öğretimde sağlanan vergi teşviki türü, gelir vergisinde bireylere sağlanan eğitim öğretime yönelik teşviklerdir. Bu tür vergi teşvikinde temel amaç, gelir elde etme konusunda bireylerin gelişim anlamında desteklenmesini sağlamaktır. Tüm gelir ve gider kalemleri, eğitim ve öğretimin söz konusu olduğu yıl dâhilinde talep edilebilmektedir.[36] Ayrıca söz konusu vergi teşviki türünde eğitim giderlerinin geliri aşması söz konusu olduğu takdirde zararın ötelenmesi söz konusu olmamaktadır. Vergi yükümlüsü olan tarafın mesleki kapasitesini geliştirmek adına gerçekleştirdiği harcamaların hemen hepsi indirebilir gider sınıfındadır. Geliri bulunan, hali hazırdaki ya da gelecekteki muhtemel konumlarına dair işlerle ilintili

[32] Serap Gül Kır ve Ali Yavuz, "Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması**", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2015, s. 111.
[33] Serap Gül Kır, "Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Türkiye Uygulaması " (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2012, s. 38-39.
[34] Kır, **a.g.e.** s. 39.
[35] Kır ve Yavuz, **a.g.m.,** s. 111-112.
[36] Kır ve Yavuz, **a.g.m.,** s. 112.

gelir imkânını iyileştirme adına eğitim ve öğretime yatırım gerçekleştiren bireylerin, kurumları aracılığıyla bu teşvikten yararlanmaları mümkündür.[37]

2.1.4. AR-GE Teşvikleri

Temel olarak Türkiye'de AR-GE teşvikleri iki temel kanun üzerinde konumlandırılmıştır. Buna göre uygulamaların ilki ve en dikkat çekeni 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'dur. 2008 yılında AR-GE ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile AR-GE'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, AR-GE personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir ve bu kanunla birlikte AR-GE teşvikinde yeni bir dönem açılmıştır.[38]

5746 sayılı kanunla AR-GE teşvikinde yeni bir dönem açılmıştır. 5746 sayılı kanun dikkate alındığında, AR-GE destekleri bakımından genel ve özel olmak üzere iki alan açılmıştır. Önceden beri GVK ve KVK kapsamında beyan edilen kazançtan AR-GE harcamalarının indirimi şeklinde mevcut olan genel destek uygulaması önemli ölçüde iyileştirilerek özel destek uygulamalarıyla da yeni bir sistem öngörülmüştür. Özel destek alanı, 5746 sayılı kanun kapsamında kalanlar açısından öngörülen vergisel ve vergi dışı desteklerden oluşmaktadır.[39]

Mükelleflerin, işletmeleri bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak AR-GE indirimi (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu), kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum

[37] Kır, **a.g.e.** s. 39-40.
[38] Rıdvan Önder ve Abdunnur Yıldız, "5520 ve 5746 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde AR-GE Harcamalarının Vergisel Durumu", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 1, 2017, s. 150.
[39] Tahir Erdem, **AR-GE Teşvik Uygulamasında Yeni Dönem, Maliye ve Sigorta Yorumları**, Maliye ve Sigorta Yorumları., Sayı: 510, 2008, s. 117.

kazancından indirilebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a hükmünde yer alan indirimden yararlanmak için kanun ve tebliğde sayılan şartların sağlanması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu ve tebliği/tebliğleri kapsamında AR-GE'ye ilişkin olarak sayılan şartların tamamının yerine getirilmesi, vergi matrahın tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.[40]

2.1.5. Turizm Teşvikleri

Türkiye'de turizm faaliyetlerinin sürdürülebilmesi ve turistik ürün çeşitlendirmesi açısından ilk adım 2003 yılında atılmıştır. 4957 sayılı "Turizm Teşvik Yasası'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un" yürürlüğe girmesi ile turizm faaliyetlerinin fiziksel planlarını onaylama yetkisi Kültür ve Turizm Bakanlığı'nda toplanmıştır. Bu yasa değişikliği ile birlikte yürürlüğe giren başlıca yenilikler turizm faaliyetlerinde planlama, projelendirme ve işletmeye yönelik yetkilerin bir araya toplandığı yeni bir model ortaya konulmuş; esnek planlama ve arazi geliştirme modeli ile uyumlu kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri düzenlenmiş; koruma-kullanma dengesine riayet edilerek, turizm yatırımlarında sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir.[41]

Bu çerçevede Türkiye'de 2000'li yıllarda uygulamaya konulmuş olan teşvik ve destekleri aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:[42]

- Turizm yatırımları için "Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Uygulanan Teşvik ve Destekler",
- 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu (1982) ile sağlanan teşviklerin uygulanmasına devam edilmesi,
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetlerin gösterilmesi,

[40] Önder ve Yıldız, **a.g.m.**, s. 146.
[41] Oytun Eylem Doğmuş, **Antalya Örneğinde Ulusal Turizm Politikalarının Sorgulanması** (Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Şehir ve Bölge Planlama Bölümü Şehir ve Bölge Planlama Anabilim Dalı Doktora Tezi), İzmir, 2010, s. 115.
[42] Ömer Şanlıoğlu ve Enes Ömer Özcan, "Türkiye'de Uygulanan Turizm Teşvik Politikaları Ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2017, s. 104.

- Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. (EXIMBANK) tarafından sağlanan krediler,
- KOSGEB tarafından sağlanan destek ve hizmetler,
- Yabancı sermaye yatırımlarının teşviki,
- Yurtdışı turizm fuarlarına katılım desteği.

2.1.6. İhracat Teşvikleri

İhracat teşvikleri ihracat yapılmasını özendirmek amacıyla yapılan uygulamalardır. Genel anlamda ihracat teşvikleri, ihracatçıları imalat öncesi, üretim, pazarlama ve nihai tüketim sürecinde ihraç edilerek, malların imalatına başlamaya teşvik sağlamaktadır.[43]

İhracata yönelik devlet yardımlarının desteklenmesinin ana hedefi, KOBİ'lere dair çalışmalara destek sağlayarak, ihraç eden firmaların yüz yüze geldikleri problemleri çözmelerine yardımcı olmak ve rekabet edebilmesini sağlamaktır. Onlara pazarlama konusunda destek vererek küresel pazarlarda yüz yüze geldikleri sorunları çözmelerine yardımcı olmak ve rekabet edebilirlik duruma gelmesini sağlamaktır. İhracat teşvikleri dar ve geniş olmak üzere iki şekilde açıklanabilmektedir.[44]

İhracat teşviklerinde dar açıdan bakıldığında, ihracat sübvansiyonları yer almaktadır. Geniş açıdan bakıldığında ise; ihracatçıların ihracatta karşılaştıkları güçlükleri en aza indirme ve satışlarını iyileştirme adına dinamik bir sistem meydana getirmelerine yardımcı olmaktır. İhracat teşviklerinin amacı pazar payını yükseltmek, ihracata dair sınırları genişletmek, üretimde verimliliği gerçekleştirmek, üretim hacmini artırmak, ürünlerin küresel pazarlara girişini daha kolay bir hale getirerek ülkenin ekonomik durumuna yarar sağlamaktır.[45]

Ülke ekonomilerinin gelişimi açısından belki de en önemli unsur, yerli şirketlerin rekabet düzeylerinin arttırılarak üretim kapasitelerinin ve niteliklerinin

[43] Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri.", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** 16 (2006). s.313
[44] Ş. Mustafa Ersungur, and İlkay Noyan Yalman. "Bölgesel kalkınmada ihracat teşviklerinin etkinliği: Sivas ilinde bir uygulama**." CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** 10.1 (2009): 81-98.
[45] James H. Love and Stephen Roper, "SME innovation, exporting and growth: A review of existing evidence**." International small business journal** 33.1 (2015): 28-48.

arttırılması, nihai olarak da ihracat kapasitelerinin geliştirilmesidir. Dünyanın birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkesinde ihracat teşvikleri, devlet yönetimleri tarafından ekonomideki öncelikli politikalardan biri olmaktadır. Bu politikaların içerisinde işletme kurulumuna sağlanan teşviklerden mevcut işletmelerin yurtdışı operasyonlarının kolaylaştırmasına yönelik teşviklere, vergi muafiyetlerinden istihdam desteklerine kadar uzanan geniş bir yelpaze yer almaktadır.[46]

Türkiye'de uygulanan ihracat teşvikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:[47]

- Uluslararası Rekabet Açısından AR-GE Teşviki: Yurtdışı standartlarına uygun teknolojik uygulamaların adaptasyonu ve mevcut süreçteki uygulamaların geliştirilmesi ve tanıtımı için verilen teşviklerdir.

- Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği: Birbirinden farklı sektörler için sağlanan, herhangi bir sektörün mevcut ihtiyaçlarına yönelik teşviklerdir.

- İstihdam Yardımı: Üretim kapasitesinin arttırılması adına sağlanan, işe alımı kuvvetlendirme teşvikleridir.

- Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği: Bir ön hazırlık olarak da değerlendirilebilecek olan bu teşvikler, sağlam bir ön hazırlıkla yurtdışı piyasalarına hazırlanmayı mümkün kılmaktadır.

- Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi: Üretim niteliğinin arttırılması ve yurtdışı iletişim ağının genişletilmesi adına etkili olan fuarların organizasyonu teşvikidir.

- Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi: Özellikle küçük ölçekli işletmelerin yurtdışına açılımına destek amaçlı teşviklerdir.

- Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi: İşletmelerin üretim sürecinde, çevresel şartlardan olumsuz etkilenmemeleri ve çevresel şartları olumsuz etkilemeleri adına sağlanan teşviklerdir.

---

[46] Bülent Balyemez, "İhracat Teşviklerinin Makro Piyasalara Teorik Etkileri", PARADOKS, **Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2008, s. 1-2.

[47] Coşkun Atayeter ve Arzu Erol, "Türkiye'de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri", **KSÜ İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2011, s. 4-10.

2.1.7. KOBİ Teşvikleri

KOBİ'ler dünya genelinde, devlet tarafından desteklenen kuruluşlardır. KOBİ'ler, özellikle kriz dönemlerinde ayakta kalabildikleri süre zarfında devlet yönetimlerinin ekonomi politikalarına ciddi ölçekli destek sağlaması nedeni ile teşvik konusunda öncelik sahibidir.[48]

KOBİ'lere sağlanan teşvikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:[49]

- Kapasite Gelişimi: KOBİ'lerin kendi sınırları içerisinde, erişebilecekleri en son sınıra erişmelerine imkân sağlayacak türden kapasite gelişimi için faydalanılan teşviklerdir.
- AR-GE: Özellikle teknoloji alanındaki firmaların kapasitesinin arttırılarak iç piyasanın rekabet düzeyinin arttırılmasına yönelik teşviklerdir.
- Pazarlama Faaliyetleri: KOBİ'lerin bütçe ve kapasiteleri dâhilinde zorlanacakları düşünülen pazarlama faaliyetleri için geliştirilen teşviklerdir.
- Finansman Erişim Desteği: KOBİ'lerin genelinde, kapasite sınırı nedeni ile erişilemeyen finansal kaynaklarına devlet eli ile ulaşılmasını sağlayan teşviklerdir.

[48] Rabia Tuğba Eğmir ve Gülsüm Gürler Hazman, "KOBİ'lere Sağlanan Teşvikler ve KOBİ'lerin Vergi Algısı İlişkisi: Afyonkarahisar Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 7, 2017, s. 228.

[49] Harun Abacı, Türkiye'de KOBİ'lerin Gelişimi Ve Yeri, KOBİ'lere Sağlanan Teşvik Ve Desteklerin Ürün Kalitesi, "Ürün Yeniliği Ve Karlılık Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi: Afyonkarahisar Küçük Sanayi Sitesi Örneği", (Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2015, ss. 77-79.

3. TEŞVİK VE YARDIM VEREN KURUMLAR

Çalışmanın üçüncü bölümünde, teşvik unsuru konusunda destek olan kurum ve kuruluşların faaliyetlerine dair bilgiler yer almaktadır.

3.1. T.C. Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

Dünya genelinde kamu kurumlarının ve özel sektöre mensup işletmelerin en çok üzerine odaklandıkları konuların başında bilimsel ve teknolojik alanlardaki yatırımlar gelmektedir. Son yıllarda inovasyon odaklı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin yoğunluğu ve ülke ekonomisine olan katkıları göz önünde bulundurulduğunda, bu alanlarda sağlanan desteklerin artışı da daha kolay anlaşılabilmektedir.

Türkiye'de yoğun olarak Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı üzerinden sürdürülen teşvik süreçleri, bu konuda üretim gerçekleştiren ve fikir geliştiren tarafların işlerini kolaylaştırmak üzerine odaklanmaktadır. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bu süreçte TÜBİTAK ve KOSGEB kurumları aracılığıyla taraflara çeşitli teşvikler ve destekler sağlamaktadır. AR-GE odaklı olarak ortaya konan projeler, geliştirilen ürünler ya da teknik parçaların üretimi konuları, bakanlığın teşvik olarak yatırımına öncelik verdiği alanlardır.[50]

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre; Türkiye, son 10 yıllık süre zarfı içerisinde AR-GE, yenilik ve girişimcilik sisteminde kamusal olarak bir gelişim yaşamıştır. Türkiye'de araştırma geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamaların tutarı 10 yılda 3 kattan fazla artışla 6,9 milyar liradan 29,9 milyar liraya ulaştı.

Özel sektör, bu harcamalar içerisinde %50'lik bir paraya sahiptir ve bu konudaki projeler hem kamusal alandan hem de özel sektörden ciddi ölçekli bir finansal destek görmektedir.[51]

[50] KPMG, **Yatırım Teşvik Sistemi Vergi Hizmetleri**, KPMG Türkiye Yayını, Ankara, 2017, s. 3.
[51] T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, **Kamu AR-GE, Yenilik, Girişimcilik ve Ticarileştirme Desteklerinin Detayları**, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ankara, 2015, s. 8.

Öte yandan Türkiye'de AR-GE odaklı olarak ortaya konan projeler, geliştirilen ürünler ya da teknik parçaların üretimi konularında sağlanan teşviklerin içerisinde yer alan konu başlıkları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:[52]

- Personel Giderleri: Sistemin ilerletilmesi geliştirilmesi adına istihdam edilen bireylere dair giderlere yönelik teşvikleri kapsamaktadır.

- Alet/Teçhizat /Prototip Kalıp/Yazılım/Yayın vb. giderleri: Sürecin temelini teşkil eden harcama kalemlerine dair, tarafların ne üzerine odaklandığına bakılarak sağlanan teşvikleri kapsamaktadır.

- Danışmanlık ve Hizmet Alımları: Sürecin başında, hangi konuda uzmanlaşacağına dair bilgi edinimi sürecinde söz konusu olan harcamaları kapsayan teşvikleri ifade etmektedir.

- Seyahat Giderleri: Yine hangi konuda uzmanlaşacağına dair bilgi edinimi sürecinde söz konusu olan çalışma, araştırma, bilgilenme, konferans ve toplantılara katılımı vb. kapsayan harcamalara dair teşvikleri ifade etmektedir.

- Yurtiçi AR-GE Kuruluşlarına Yaptırılan İşler: Tedarik zinciri dahilinde gerçekleştirilen operasyonlara dair harcamaları kapsayan teşvikleri ifade etmektedir.

- Malzeme Ve Sarf Giderleri: Sürecin temelini teşkil eden harcama kalemlerine dair, tarafların ne üzerine fiziksel anlamda harcama yaptıklarının tespiti neticesinde söz konusu olan harcamaları kapsayan teşvikleri ifade etmektedir.

- TPE'den Alınacak Ulusal Patent Tescili: Patent konusunun sahip olduğu önem dahilinde, üretim gerçekleştiren tarafların patent haklarını korumaya yönelik olarak gerçekleştirilen harcamaları kapsayan teşvikleri ifade etmektedir.

3.2. Eximbank

İlk olarak 1964 yılında, devlet yardımlarının düzenlenmesi adına kurulan Devlet Yatırım Bankası, ilerleyen süre zarfında sürecin genel olarak kontrolü ve çağın şartlarına uygun bir yardım ve teşvik denetiminin yapılabilmesi adına 21.08.1987

[52] Ali İhsan Özeroğlu, **Türkiye'de AR-GE Düzenlemeleri Ve Uygulamaları**, Öneri, Cilt:9, Sayı: 36, 2011, s. 117-118.

tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla Eximbank ismini almıştır. Temel hedefi ihracat süreçlerinde Türk yatırımcıları korumak ve desteklemek olan Eximbank aynı zamanda Türk yatırımcıların yurtdışı pazarlarındaki rekabet gücünü arttırmayı hedeflemektedir.[53]

Eximbank'ın ihracat süreçlerinde en önemli desteği sağladığı işletmeler KOBİ'lerdir. Bu noktada da Eximbank'ın KOBİ'lere, kredi sağlamak sureti ile sunmuş olduğu teşvik araçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektetir:[54]

- Sevk Öncesi İhracat Kredileri: İşletmelerin imalat aşamasından ürünlerinin yurtdışına taşınmasına dek uzanan süreçteki kredilerdir.

- İhracata Hazırlık Kredileri: İşletmelerin ihracat süreçleri için hangi konu üzerine odaklanmaları gerektiği hususunda bilgilendirmeleri ve hem fiziki hem de bürokratik açıdan hazırlanmalarına imkân sağlayan kredilerdir.

- KOBİ İhracata Hazırlık Kredileri: KOBİ'ler özelinde, onların faaliyet gösterdikleri alanlar, mevcut kapasiteleri ve ne şekilde ihracat gerçekleştirebileceklerine dair tespitler sonucunda sağlanan kredilerdir.

- Sevk Öncesi Reeskont Kredileri: İmalatçı ve ihracatçıların borçlu olarak düzenleyecekleri ve Eximbank nezdinde kısa vadeli teminat mektubu olan bankalardan birinin kefaletini taşıyan bonoların iskonto edilmesine yönelik kredilerdir.

- Özellikli İhracat Kredisi: İşletmelerin özel olarak ve Türkiye'nin temel ekonomi girdilerini sağlayan, spesifik ürünlerinin ihracat süreçleri için sağlanan kredilerdir.

- Döviz Kazandırıcı Hizmetler Kredisi: Mevcut süreçte, Türkiye'de üretilen bir mal ya da hizmetin, yurtdışı piyasalarından Türkiye'ye döviz kazandırmasını teşvik edecek nitelikteki kredilerdir.

---

[53] Serdar Öztürk, Ali Sözdemir ve Özgür Koçbulut, **Türk Eximbank Programlarının Türkiye İhracatına Etkileri ve AB/DTÖ'ye Uygunluğu,** Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt: 12, Sayı: 2, 2007, s. 183.

[54] Recep Güneş ve Ahmet Uğur, **KOBİ'lerin İhracat Finansmanında Eximbank Kredileri: Malatya İlinde Bir Araştırma**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt: 12, Sayı: 2, 2007, s. 28-31.

Bununla birlikte teşvik kapsamında ele alınan bir başka Eximbank desteği ise ihracat sigortalarıdır. Kısa, orta ve uzun vadeli olarak tasarlanan bu sigortalar, işletmelerin yurtdışı operasyonlarının koruma altına alınması konusunda destek sağlamaktadır. Buna göre işletmelerin kısa vadeli olarak bir yıllık; orta vadeli olarak iki yıllık; uzun vadeli olarak beş yıllık tüm ihracat operasyonları, fiziki ve politik risklere karşı koruma altına alınmaktadır.[55] Bu hizmetin teşvik kapsamında ele alınmasını sağlayan unsur, özellikle KOBİ'lerin ihracat potansiyellerini geliştirmelerinin sağlanmasına dair beklentidir.

Öte yandan Eximbank, dolaylı teşvik kapsamında, uluslararası kredilerin sağlanması konusunda da aktif olarak görev almaktadır. Uluslararası krediler, Türkiye'den gerçekleştirilecek mal ihracatına veya yurt dışındaki projelere yönelik yurt dışındaki alıcıların kredi borçlusu olduğu tek kredi/garanti programıdır. Kredinin borçlusu, devlet garantisi altında ilgili ülkenin kamu kurum ve kuruluşları olabildiği gibi Türk Eximbank tarafından muteber kabul edilerek limit tahsis edilen yurt dışı bankalar da olabilmektedir. Alıcı kredisi niteliğinde olan uluslararası krediler için kredi tutarları işlem bazında belirlenmektedir.[56]

3.3. Türkiye Teknoloji ve Geliştirme Vakfı

İlk kez 1991 yılında kurulan Türkiye Teknoloji Ve Geliştirme Vakfı, özel sektörün önderliğinde, kamuyla birlikte oluşturulan bir platformdur. Büyük ölçüde inovasyon düşüncesine dayalı olarak hareket eden vakıf, dünya genelindeki teknolojik gelişmelerin takibi ile birlikte bu konular üzerinde fikir yürütülmesi, eğitimler verilmesi ve finansal desteklerin sağlanmasını amacını taşımaktadır. Vakıf kar amaçlı olarak hareket etmemekte, faaliyetlerinden kendisine yapılan bağışlardan ve elde ettiği sponsorluk gelirlerinden çevresindeki kuruluşlara ve bireysel girişimcilere finansal ve teknik teşvik sağlamaya çalışmaktadır.[57]

Türkiye Teknoloji ve Geliştirme Vakfı'nın üzerine odaklanmış olduğu temel konuların başında AR-GE konusuna dair yürütülen çalışmalar gelmektedir. Buna göre kurum, özellikle bireysel anlamda girişimci bir ruhla ve yaratıcı bir zihniyetle hareket

[55] Şakir Sakarya ve Sefer Uçak, "Türkiye'de İhracat Kredi Sigortası Uygulaması; ABD Ve Güney Kore İle Karşılaştırması", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2018, s. 105.
[56] T.C. Ekonomi Bakanlığı, **Ekonomi Bakanlığı Devlet Yardımları Rehberi**, T.C. Ekonomi Bakanlığı, Ankara, 2018, s. 84.
[57] "Hakkımızda", http://www.ttgv.org.tr/tr/biz-kimiz/ttgv-hakkinda (Erişim tarihi: 18.02.2018).

eden tüm tarafların teknik ve finansal anlamda teşvik edilmesini önemsemektedir. Birçok farklı çalışma, araştırma ve uygulamayı çeşitli açılardan inceleyen kurum, bu vesile ile de gereken ve yurtdışındaki uygulama ve teknik unsurlarla rekabet etme potansiyeli olan çalışmalara destek sağlamaktadır.[58] Görüntü itibari ile Türkiye Teknoloji ve Geliştirme Vakfı, Türkiye'deki bireysel AR-GE odaklı çalışmaların tek elden desteklenmesi adına öncelikli kurumlardan biri olarak değerlendirilebilecektir. Bunda, vakfa kamu sektörünün ve özel sektörün aynı anda ve aynı oranda destek sağlamasıdır.

Genel olarak bakıldığında, Türkiye Teknoloji ve Geliştirme Vakfı'nın teşvik araçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:[59]

- Teknoloji Geliştirme Projeleri Desteği: Teknolojik ürün, hizmet ve süreç geliştirilmesi konusunda gerçekleştirilen çalışmalara istinaden, kamu ve özel sektörün de çıkarlarının gözetileceği çalışmalar için sağlanan teşviklerdir.

- Ticarileştirme Projeleri Desteği: Vakfın gerçekleştirdiği değerlendirmeler sonucunda, prototip hali başarı ile onaylanmış ve ticari olarak satışa sunulabilecek olan projelerin fiziksel ürün haline getirilmesi adına sağlanan destektir.

- İleri Teknoloji Projeleri Desteği: Türkiye'de üretilen ve başarılı teknolojik ürünlerin özellikle yurtdışındaki muadilleri ile rekabet edebilirliğini geliştirmek için yürütülen çalışmaların desteklenmesi adına sağlanan teşviktir.

3.4. KOSGEB

Türkiye'de ön plana çıkan KOBİ'lere dair süreçlerin yöneticisi, finansal ve teknik destekçisi olarak KOSGEB, KOBİ'lerin teknolojik yeniliklere süratle uyumlarını sağlamak, rekabet güçlerini yükseltmek, ekonomiye katkılarını ve etkinliklerini artırmak amacıyla 3624 sayılı Kanunla 20 Nisan 1990 tarihinde kurulmuştur. KOSGEB, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile ilgili bir Kamu Kuruluşu olup, tüzel kişiliğe haiz ve bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabidir.

[58] Kibriye Baştürk, "**Vergi Teşvik Politikası Ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri"** (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2012, s.40-41.
[59] ORAN Kalkınma Ajansı, **Teşvik Ve Destekler Rehberi 2017**, ORAN Kalkınma Ajansı Yayını Ankara, 2017, s. 106-107.

KOBİ'lerin katma değerini, rekabet güçlerini, teknolojik düzeylerini yükseltmek, uluslararası pazarlara taşıyabilmek, markalaştırabilmek, ana ve yan sanayi ilişkilerini güçlendirebilmek hedefini gerçekleştirebilmek üzere çalışmaktadır. KOSGEB'in daha etkin hizmet vermesini sağlamak konusunda, 2003 yılında başlatılan çalışmalar çerçevesinde KOSGEB;

- Girişimciliği geliştirme merkezi,
- Bölgesel ve yerel kalkınma merkezi,
- Pazar araştırma ve ihracatı geliştirme merkezi,
- Finansman merkezi,
- Eğitim ve danışmanlık merkezi,
- Ekonomik ve stratejik araştırmalar merkezi ile 22 ilde kurulu 26 adet işletme geliştirme merkezi,
- 12 adet teknoloji geliştirme merkezi vasıtasıyla hizmet verecek şekilde yeniden yapılandırılmıştır.[60]

Bu çalışmaların sonunda KOSGEB'in sekiz adet olan destekleri 22 ana başlık altında 38 adet desteğe çıkartılmıştır. Destekler için daha önceden uygulanmakta olan yoğun bürokratik işlemler terk edilmiş önceden talep edilen 48 evrak, yeni düzenlemeyle azami beşe indirilmiştir. Desteklerin çoğu geri dönüşümsüz verilmeye başlanmış, kalkınmada öncelikli yörelere sağlanan destek oranları gelişmiş yörelere göre daha da arttırılmıştır. Özellikle katma değeri yüksek teknolojik ürün ve üretim sistemi geliştirmeyi ve yenilik yapmayı hedefleyen KOBİ'leri ve genç girişimcileri desteklemektedir. Buradaki genç girişimciler iş dünyasında daha yeni olan ve rekabete yeni açılan tarafları ifade etmektedir. Bu şekilde de iş dünyasındaki rekabet düzeyinin artması ve buna istinaden de küçük ve orta ölçekli yatırımcı sıfatına haiz olan tarafların süreçte kendilerine ve muhtemel çalışanlarına istihdam sağlamaları söz konusudur.[61]

3.5. Kültür ve Turizm Bakanlığı

Türkiye'nin turizm açısından önemli bir coğrafyayı ve pazarı içerisinde barındırması, ülkenin, genel olarak turizm konusunda atılması gereken adımlar

[60] Hasan Mordeniz, "KOSGEB Uygulamaları Ve Destekleri", **Gıda Mühendisliği Dergisi**, Sayı: Nisan 2004, 2004, s. 13.
[61] Mordeniz, a.g.m., s. 14.

konusunda daha ciddi ölçekli olarak düşünmesini de zorunlu kılmıştır. Aynı zamanda turizm sektörünün sadece mevcut sektör içerisindeki aktörler tarafından değil, aynı zamanda girişimci taraflar açısından da fırsatlar içermesi nedeni ile sürecin teşviki de bir zorunluluk olarak görülmektedir. 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanununa göre; Kültür ve Turizm Bakanlığı bu teşviklerin yönetilmesi ve yönlendirilmesi konusunda devletin yetkili kurumu olarak faaliyet göstermektedir. Turizm konusundaki niteliğin arttırılmasına yönelik olarak Türkiye'de ülkenin turizm potansiyeli göz önünde bulundurularak turizmi teşvik hususunda 1950 yılında Turizm Müesseselerini Teşvik Kanunu ve 1953 yılında Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu yürürlüğe girmiştir. Aynı zamanda 1955 yılında Turizm Bankası kurulmuştur. Fakat daha kapsamlı olarak ele alındığında, turizm ile ilgili teşvik kanunları arasında belki de en önemlisi 1982 yılında yürürlüğe giren Turizmi Teşvik Kanunu'dur. Söz konusu kanun, Türkiye'de turizm sektörünün finansal ve lojistik alanda desteklenmesi adına en geniş kapsamlı kanundur.[62]

Dokuzuncu Kalkınma Planı kapsamında 2007 ile 2013 yılları arasında gerçekleştirilen teşvik çalışmaları, Türkiye'de turizm adına en ciddi ölçekli destek politikalarının da içeriğini oluşturmuştur. Teşviklerden faydalanabilmek için en fazla ön planda tutulan iki konu bulunmaktadır. Bunlardan ilki, teşvik sağlanması konusundaki önceliğin turizme elverişli, ancak turizm konusunda gerekli yatırımların gerçekleştirilmediği bölgelerde yapılmasının sağlanması üzerine olmuştur. İkincisi ise Türkiye'de turizmin sadece turizm odaklı yatırım yapanlar dahilinde değil, turizm alanlarının doğal görünümlerini koruma konusundaki faaliyetlerde bulunanlar için de zorunluluk haline gelmiş olmasıdır.[63] Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından sağlanan teşviklere bakıldığında da aşağıdaki gibi bir sıralamanın bulunduğu görülmektedir:[64]

- Yatırıma Başlama: Gereken kriterler dahilinde, turizm yatırımları gerçekleştirilmesine dair sağlanan teşviklerdir.

[62] Yusuf Ormankıran, Ali Turan Bayram ve Ercan Karaçar, "Turizm Bakanları Üzerine Bir İnceleme", **Turizm Akademik Dergisi**, Sayı: 2, 2015, s. 2.
[63] Burak Mil, "Türkiye'de Turizm Teşvik Politikalarına Kronolojik Bir Yaklaşım", **AREL Ekonomi, Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 11.
[64] Teşvik Çalışma Grubu, **Türkiye'de Turizm Sektöründe Sağlanan Teşvikler ve Destekler**, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayını, Ankara, 2007, s. 18-22.

- İşletmeye Geçiş: Bir turizm firması olarak belirli bir lokasyonda ya da farklı lokasyonlarda işletme olarak hizmet verilmesi neticesinde sağlanan teşviklerdir.

- Gümrük Vergisi Muafiyeti: Turizm işletmeleri, bakanlığın ve yerel yönetimlerin kendilerine şart olarak sunduğu hususlara dair sorumluluklarını yerine getirmeleri sonucunda, çeşitli lojistik unsurların temini noktasında gümrük vergisinden muaf olmaktadırlar.

- Katma Değer Vergisi İstisnası: Teşvik belgesine haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri katma değer vergisinden muaf tutulmaktadır.

- Faiz Desteği: Turizm işletmelerin döviz girdisi sağlayacak, istihdam yaratacak ve çevresel şartları iyileştirecek projeleri ve faaliyetleri, belirli bir tutarı hazine tarafından karşılanmak sureti ile çeşitli oranlarda faiz desteği almaktadır.

- Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği: Gereken şartları yerine getirmeleri sureti ile yeni açılan turizm işletmelerinin iki yıldan yedi yıla kadar olmak ve oransal olarak değişmek sureti ile sigorta primlerinin ödemesinde destek sağlanmaktadır.

- Yatırım Yeri Tahsisi: Turizm işletmelerinin özellikle istihdam ve döviz girdisi sağlama konusunda yaratacakları fırsatlar dahilinde değerlendirildiklerinde bakanlık, maliye ve yerel yönetimlerin uygun görmesi halinde bir yatırım yerine, uygun koşullarla sahip olmaları söz konusudur.

- Yatırımların Nakli: Turizm yatırımlarının ülkenin belirli bir noktasında ikamet etmesine karşın, başka bölgelere taşınması konusunda, yine istihdam yaratma etkisi düşünülerek taşınmasına ve taşınma sürecindeki bürokratik ve finansal durumlara dair desteklenmesidir.

4. TEŞVİK VE DESTEK UNSURLARI

Çalışmanın dördüncü bölümünde, Türkiye'de teşvik sürecinde kullanılan destek unsurlarına dair bilgiler yer almaktadır.

Yeni teşvik sisteminde KDV istisnası, Gümrük Vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi desteği, faiz desteği, yatırım yeri tahsisi, KDV iadesi gibi destek unsurları bulunmaktadır.

4.1. Vergi Teşviki

Vergi teşvikleri, bir ekonomi üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkilere sahip olabilir. Uygulandığı ve gerektiği şekilde tasarlandığı takdirde, vergi teşviklerinin bir ülkeye yatırım çekebilmesi olumlu faydalar arasındadır. Vergi teşviklerinin diğer faydaları arasında; artan istihdam, daha yüksek sermaye transferleri, araştırma ve teknoloji geliştirme ve daha az gelişmiş alanlara yönelik iyileştirme sayılabilir. Vergi teşviklerinin etkilerini tahmin etmek zor olsa da uygun bir şekilde yapılırsa, artan ekonomik büyüme ve devlet vergisi geliri (vergi tatilinin / teşvik döneminin sona ermesinden sonra) yoluyla genel ekonomik refahı artırabilir. Ancak, vergi teşviki uygun bir şekilde tasarlanmadığı ve uygulanmadığı takdirde olumsuz etkilere neden olabilir.[65]

Ülkelerin finansal yapıları ne denli güçlü olursa olsun büyüyen nüfus kapasitesi ve artan kamusal ihtiyaçlar neticesinde, çeşitli alanlarda yatırım gerçekleştirilmesi, devlet yönetimleri tarafından her zaman kolaylıkla sağlanamamaktadır. Devlet yönetimleri, özellikle özel sektörün desteğine kısmen ya da tamamen ihtiyaç duyarken, büyük ölçekli yatırımların gerçekleştirilmesi aşamasında, sağladıkları avantajlarla bu desteğin kolaylıkla sağlanmasının yolunu açmaktadır. Bu noktada da özel sektörün ve bireysel girişimcilerin vergi konusunda

[65] Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri.", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** 16 (2006), s.305.

elde edecekleri avantajlar, yatırımların daha nitelikli, gerçekleştirilebilir ve uzun vadeli olarak konuşlandırılabilecek hale gelmesine imkân sağlamaktadır.[66]

Vergi teşvikleri; sosyoekonomik hedeflere erişilebilmesi adına, ülke ekonomilerinin sıklıkla kullanılan finansal araçlardan biridir. Büyük ölçüde az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler de yoğun olarak faydalanılan vergi teşvikleri, temel olarak istihdamın artırılması amacıyla kullanılmaktadır. İstihdamın tetiklenmesi üzerine odaklanan bir araç olarak vergi teşvikleri, yatırım gerçekleştiren girişimcilerin desteklenmesine odaklanarak geliştirilmektedir. Öte yandan vergi teşvikleri, ihtiyaç duyulan nitelikli işgücünün bulunması amacıyla çalışanlar üzerinde de uygulanabilmektedir. Bu iki durumda da vergi, süreci hızlandıran ve finansal sorunların çözümünü ortaya çıkaran bir teşvik aracı olmaktadır.[67]

Öte yandan vergi teşvikleri, uygulanan teşvik türü ve uygulamanın kalitesi üzerinden değerlendirildiğinde, sadece ihtiyaç duyulan konular üzerinde değil, gelecek odaklı, kamu yararına odaklanan yatırımlar üzerinde de olumlu bir etkiye sahip olmakta, teşvikin sağlandığı sektörün rekabet düzeyinin yükselmesine ve ülkenin ekonomik niteliklerinin geliştirilmesine de yardımcı olmaktadır. Bir başka deyişle vergi teşvikleri, sadece devlet yönetimlerinin finansal anlamda yetişmekte zorlandığı alanlara belirli şekillerde yetişilmesinin yolunu açmamakta, aynı zamanda özel sektörün karlılığına sağlamış olduğu katkıyla birlikte uzun vadede kamusal ihtiyaçlarının daha nitelikli ve daha uzun süreli olarak gözetilerek karşılanmasını sağlamaktadır.[68]

Uygulamaya bakıldığında, vergisel teşvikleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olmaktadır:[69]

- Düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi,
- Vergi muafiyeti,

[66] Acinöroğlu, Serkan (2009), Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerinde Etkinliği Uluslar Arası İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 1(2) , s.147-169.
[67] Yunus Demirli, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği Ve Ücret İstisnası", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 11, Sayı 25, 2015, s. 142.
[68] A. Niyazi Özker ve Mine Biniş, "Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri Ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 19, 2010, s. 498.
[69] M. Faruk Çatal, "Devlet Teşvikleri Ve Erzurum'da Tarihsel Bir Uygulama Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** Cilt 24, Sayfa 4, 2015, s. 291.

- Zarar mahsubu,
- Hızlandırılmış amortisman,
- Yatırım indirimi,
- Bazı harcamaların vergiden düşülmesi,
- Vergi kredisi,
- Gümrük vergisi teşvikleri.

4.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Türkiye'de teşvik ve destek konusunda uygulanan yöntemler farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Dönemsel ya da kalıcı olarak uygulanan teşvikler, işletmelerin ve girişimcilerin faaliyetlerinin niteliğinin artması hususunda kolaylıklar sağlamaktadır. Bu noktada belki de en fazla kolaylık ve avantaj sağlayan uygulamaların başında gümrük vergisi muafiyeti gelmektedir.

Temel olarak Türkiye'de gümrük vergisi muafiyeti ile sağlanan teşvikler, üretim potansiyelini artırmak ve ihracat kapasitesini geliştirmeye yönelik olarak oluşturulmaktadır. Bu şekilde işletmelerin ve girişimcilerin mümkün olduğunca ithalat ve ihracat süreçlerinde, finansal ve bürokratik anlamda sorun yaşamamaları fikri üzerine odaklanılmaktadır. Böylelikle de yurtdışında yatırımı, yurt içerisinde de üretim ve rekabeti geliştirecek türden faaliyetlerin, araç ve gereçlerin gümrük vergisinden yana muafiyetlerinin bulunduğu görülmektedir.[70]

Pratikteki uygulamalara bakıldığında, Türkiye'de uygulanan gümrük vergisi muafiyetine dayalı teşvikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Ülke içerisinde istihdam sağlayacak, üretim kapasitesini geliştirecek ve Türkiye'deki üretim alanının farkını uluslararası anlamda ortaya koyacak türden faaliyetlerin içerisinde yer alan makine ve teçhizatın ithalinde, yürürlükteki gümrük mevzuatı gereğince alınması öngörülen Gümrük Vergisinden muafiyet.[71]

---

[70] Mustafa Şahin, **Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması**, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2017, s. 101.

[71] "Yeni Teşvik Sistemi Bilgi Notu", http://www.iso.org.tr/file/Yeni_Tesvik_Sistemi_Ozet_Dokuma-ni-29.pdf. (Erişim tarihi 17.02.2018), s. 1.

- Özellikle ağır sanayi açısından hem iç piyasayı canlandıracak hem de üretim açısından örnek ve öncül rol teşkil edecek türden taşıma araçlarının ithalatıyla birlikte Gümrük Vergisinden muafiyet.[72]

- Yurtdışı piyasalardaki rakipler ile mücadele konusunda, üzerinde vergi yükü çok fazla olan, ancak ciddi ölçekli yatırım gerçekleştiren, istihdam sağlayan ve geliştirme projeleri bulunan işletmelerin yurtdışı operasyonlarına yönelik Gümrük Vergisinden muafiyet.[73]

- Sanayi ve tarım alanları başta olmak üzere ulusal üretim potansiyelini ve istihdam düzeyini geliştirecek türden ithalat faaliyetlerinin öncelikli gümrük işlemleri dahilinde ele alınması ve Gümrük Vergisinden muaf olması söz konusudur.[74]

İlk olarak 4458 numaralı ve 27 Ekim 1999 tarihli olarak oluşturulan ve ilerleyen yıllarda, düzenli olarak içeriği değişikliğe uğrayan Türkiye'deki Gümrük Kanunu'nun "Özellik Gösteren Faaliyetler" başlıklı altıncı kısmının "Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna" başlıklı birinci bölümünde, büyük ölçüde, istisnai durumlar üzerinde muafiyet konusu ele alınmaya çalışılmıştır.[75] Fakat bu bölümde herhangi bir şekilde teşvik konusuna değinilmemiştir. Sektörler ve operasyonlar bazında değişiklikler gösteren, detaylı hukuki uygulamalardan bahsetmek mümkündür.

Tarım ürünleri için tarife koruması yüksektir. AB ile Gümrük Birliği ve serbest ticaret anlaşmaları, Türkiye'nin en önemli ticaret ortaklarının çoğu için gümrüksüz erişim sağlamaktadır. Buna ek olarak, Türkiye tarım dışı mallara tarife-oran kotaları açabilme imkânına sahiptir, yatırım teşvik programları ithalatlar için vergi ve vergi imtiyazları sağlar, ihracatçılar bir iç işleme sisteminden yararlanır ve "askı listesi" üreticilere ve bazı hammaddeleri ve aracı girdileri düşük veya vergiden muaf oranlarda ithal eder. 21 Haziran 2018'de Türkiye, ABD çelik ve alüminyum

---

[72] Cevdet Bozkurt, "Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Gümrük Vergisi Muafiyeti Kapsamında Makine Ve Teçhizat İthali", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Mart - Nisan 2016, s. 196-197.
[73] Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 16, 2006, s. 308.
[74] Güzide Tatar Candan ve Volkan Yurdadoğ, "Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 27, 2017, s. 163.
[75] "Gümrük Kanunu", http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf (Erişim tarihi 01.03.2018), s. 59-61.

tarifeleri için bir dizi ABD mal ithalatına karşı tarifelerde 266,5 milyon dolar uygulamaya koymuştur.[76]

4.3. KDV İstisnası

Türkiye'de işletmeler nezdinde üzerinde en çok durulan ve en fazla eleştirilen vergi türlerinden biri olarak KDV, yatırımın ve faaliyetlerin derecesine göre farklılıklar içermektedir. Buna göre işletmeler ve girişimciler, süreç içerisinde yapmış oldukları yatırımları dahilinde, değişen oranlarda KDV indiriminden yararlanabilmektedir. Hem ülke içerisinde hem de ülke dışındaki yatırımlar açısından ciddi ölçekli önemi bulunan KDV istinası, son yıllarda Türk işletmelerin ve girişimcilerin faaliyetlerinin şartlarının iyileştirilmesi konusunda son derece önemli katkılar sağlamaktadır.

KDV ile ilgili yasal düzenlemeler ilk olarak 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı "KDV Kanunu" ile gerçekleştirilmiştir. İlerleyen yıllarda, düzenli olarak içeriği değişikliğe uğramıştır. KDV Kanunu'nun 11-18. Maddeleri KDV konusundaki istisnai durumları ortaya çıkarması vesile ile belirleyici olmaktadır. Aynı zamanda kanun, genel çerçevesi ile teşvik kapsamını ve niteliğini de ortaya koymaktadır.[77]

Pratikteki uygulamalara bakıldığında, Türkiye'de uygulanan, KDV istinasına dayalı teşvikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- KDV istisnası konusunda en önemli husus ihracat olmaktadır. İhracat operasyonlarında ülkeye döviz girmesini sağlayan firmaların operasyon öncesi, üretime ödemiş oldukları KDV, operasyonun sonuçlanmasının ardından işletmelere iade edilmektedir.[78]

- KDV konusundaki teşviklerde, özellikle inşa süreçlerine dair desteklerin büyük bir önemi bulunmaktadır. Buna göre sabit yatırım tutarı 500 Milyon

[76] (Çevrimiçi), https://www.export.gov/article?id=Turkey-Import-Tariffs (Erişim: 07.09.2018)
[77] "**Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Devlet Destekleri Adım Adım Uygulama Rehberi"**, https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%C4%B1r%C4%B1m/Yat%C4%B1r%C4%B1m%20Te%C5%9Fvik%20Sistemi/ekler/TesvikUygulamaRehberi.pdf?lve (Erişim tarihi 14.02.2018), s. 2-3.
[78] Hakan Türkay ve Hilmi Ünsal, "Türkiye'de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz", **Sosyoekonomi**, Sayı: 2, 2008, s. 94.

TL'nin üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılmaktadır.[79]

- Özellikle yeni kurulan ve sanayi alanında, üretim bazlı hizmet verecek olan işletmeler açısından oluşabilecek olan tüm ilk kuruluş, teçhizat yatırımı ve bürokratik işlemlere dair harcamalar KDV istinası ve ertelemesi kapsamı içerisine girmektedir.[80]

- Ülkenin gelişmemiş bölgelerinde gerçekleştirilecek her türlü yatırım ve söz konusu bölgelerin çeşitli anlamlarda ihtiyacı olan ürün ve hizmetlerin üretimi KDV istisnası kapsamına girmektedir.[81]

- Sadece belirli bir bölge değil, farklı bölgelerde hizmetin ve üretimin yaygınlaştırılmasıyla çeşitlendirilen faaliyetlerin artan kademelerde KDV istisnası söz konusu olmaktadır.[82]

KDV, tüketici harcamaları için geniş tabanlı bir vergidir ve genellikle işletmeler üzerindeki etkisinde nötrdür. İşletmelerin, müşterilerden toplanan KDV'ye karşı iş harcamaları için katlanılan KDV'yi telafi etmesine izin vermek suretiyle gerçekleştirilir. Her bir işletme, işletme giderlerine uygulanan KDV üzerinden tahsil edilen KDV'yi muhasebeleştirmek zorundadır. Tahakkuk eden KDV'yi (genellikle nihai tüketici) dengeleyemeyen kişi nihayetinde vergiyi üstlenecektir. Topladığından daha fazla vergi ödeyen bir işletme normal olarak fazlalığı telafi edebilir. İyileşme normal olarak geri ödeme yerine gelecekteki bir yükümlülüğe karşı mahsup edilir.

Harcamaların muaf tedariklerle ilişkili olduğu KDV giriş vergisi KDV hariç karşılanamaz. Bu nedenle, faturalar üzerinden alınan KDV giriş masrafları ya gider ya da "mal bedeli" olarak kabul edilir. Aşağıdaki işlemler kredi sistemi olmaksızın bu muafiyet kapsamında KDV'den muaftır:[83]

---

[79] "Yeni Teşvik Sistemi Bilgi Notu", http://www.iso.org.tr/file/Yeni_Tesvik_Sistemi_Ozet-Dokumani-29.pdf. (Erişim tarihi 17.02.2018), s. 7.
[80] Serkan Acinöroğlu, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Cilt:1 Sayı:2, 2009, s. 155.
[81] M. Faruk Çatal, "Devlet Teşvikleri Ve Erzurum'da Tarihsel Bir Uygulama Örneği"**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, s. 291.
[82] Erdal Akdeve ve Erdal Tanas Karagöl, "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları"**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 37, 2013, s. 338.
[83] (Çevrimiçi), https://www.verginet.net/UserFiles/File/pusula_serisi/VAT.pdf (Erişim Tarihi: 06.09.2018)

Kültürel ve Eğitimsel Muafiyetler:

KDV Kanunun 17/1. maddesinde yer alan düzenleme ile; Genel Kamu Bütçesi veya Ek Kamu Bütçesi aracılığıyla finanse edilen kamu kuruluşlarının teslimatları ve hizmetleri (belediyeler, üniversiteler, meslek birlikleri ve odaları, siyasi partiler, sendikalar, emeklilik kurumları, kamu yararı için kurulmuş dernekler, tarım kooperatifleri ve vakıflar dahil) hükümet tarafından vergiden muaftır.[84]

Sosyal Amaçlı İstisnalar:

KDV Kanunun 17/2. maddesinde çeşitli sosyal amaçlar güdülerek Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulan teslim ve hizmetler şöyle sayılmıştır:[85]

- Hastaneler, klinikler, dispanserler, insan kan ve organ bankaları, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar, veteriner bakteriyolojik, serolojik ve benzeri laboratuvarlar, öğrenci ve yetimhaneler için yurt ve iş yerlerinin yürütülmesi ve yönetilmesi faaliyetlerine ilişkin yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarının teslimat ve hizmetleri ile yaşlılar için evler.

- Eğitim hizmetleri, ilgili üniversitelerin, yüksek öğretim kurumlarının ve özel okulların kapasitelerinin% 10'unu geçmemek kaydıyla ücretsiz olarak verilir.

- Yabancı ülkeler tarafından Türkiye'deki diplomatik temsilciliklere ve konsolosluklara, Türkiye'deki yabancı yardım kuruluşlarına yapılan teslimatlar ve hizmetler.

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununa göre tescilli taşınmaz mallar için restorasyon ve iade projelerine verilen hizmetler ve teslimatlar.

- Lisans, izin, onay ve benzeri hizmetlerin sunulması ve bu kuruluşlar için çıkarılmış resmi makamların, resmi kuruluşlar tarafından bir kamu kuruluşunun niteliği gereği, mevzuatın verdiği görevler doğrultusunda düzenlenmesi.

[84] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984
[85] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

Askeri Muafiyetler:

KDV Kanunun 17/3. maddesi uyarınca, askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir. Bu istisnaya göre, örneğin askeri bir kuruluş askeri araçların tamir ve bakımını dolayısıyla vergi hesaplamayacak, ancak başka bir kişi veya kuruluşun aracının tamir veya bakımını yapması durumunda vergi hesaplanacaktır.[86]

Diğer İstisnalar:

KDV Kanunun 17/4. maddesinde oldukça geniş kapsamlı istisnalar düzenlenmiştir. Buna göre;[87]

- Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gelirleri gelir vergisinden muaf olan esnaf ve benzeri küçük vergi mükellefleri tarafından verilen teslimatlar ve hizmetler.
- Gelir vergisine tabi olmayan çiftçiler tarafından gerçekte ve gelirleri gelir vergisinden muaf olan profesyoneller tarafından yapılan teslimatlar.
- Sermaye kazançları, gelir vergisi kanununun 81. maddesi kapsamında vergilendirmeye tabi değildir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında şirketlerin devir ve bölüşümü.
- Şirket varlıklarına dahil olmayan taşınmaz malların kiralanması.
- Bankalar, sigorta şirketleri ve acenteler tarafından yapılan bankacılık ve sigorta işlemleri bu işlemler farklı bir vergiye tabidir, yani "Bankacılık ve Sigorta Muameleleri Vergisi" ne tabidir.
- Damga basımevi tarafından yapılan teslimatlar ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi tarafından piyango ve benzeri oyunların oynanması veya düzenlenmesi.

[86] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984
[87] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

- Külçe altın, külçe gümüşü, değerli mücevher (elmas, yakut, zümrüt, safir, zeber, inci), nakit, döviz, resmi pullar, damga vergisi, kıymetli evraklar, motorlu araç pulları, hisse senetleri , bağlar, hurda metal, kauçuk, kağıt, cam ve bunların parçaları (hurda metal kullanılarak üretilen kitleler dahil).

- Tarım amaçlı su dağıtımı, köy idaresi tarafından köy halkı tarafından herhangi bir ticari amaç olmaksızın içme suyu dağıtımı, kamu teşebbüsleri, tarım kooperatifleri ve çiftçi birlikleri tarafından gerçekleştirilen arsa iyileştirme hizmetleri.

- Serbest Ticaret Bölgelerinde yapılan hizmetler. Ham petrol, doğalgaz ve bunların yan ürünleri olan yabancı maddelerden oluşan boru hatları ile ulaşım.

- Organize sanayi bölgelerinin ve küçük sanayi bölgelerinin kurulması amacıyla oluşturulan ekonomik işletmeler tarafından arazi ve işyerlerinin teslimatı.

- Evlerin inşaat kooperatifleri tarafından yapılması.

- 747 sayılı Kanuna göre tesis edilemeyen borçların tahsil edilmesi amacıyla kurulan Mülk Yönetimi Şirketleri tarafından yapılan teslimatlar.

- Bankalar Kanunu'na göre, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) mal ve hakların verilmesi (ihalelerde satışlar dahil).

- Basın ve Bilgilendirme Genel Müdürlüğü tarafından sağlanan haber hizmetleri.

- Alınacak veya ihraç edilecek mallar için sınırlı depo ve gümrük alanlarında sağlanan depolama ve terminal hizmetleri.

- Sınırlı depolarda ve gümrüklü alanlarda, ücretsiz mağazalar da dahil olmak üzere, depolama amacıyla verilen kiralama hizmetleri.

- Hazine Müsteşarlığı ve Fabrika Genel Müdürlüğü tarafından taşınmaz malların satışı ve Hazine tarafından erişim hakkının verilmesi.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca taşınmaz malların teslimatı. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi, hisselerin ve taşınmaz

malların satışından elde edilen tam mükellef vergi mükelleflerinin sermaye kazanımlarının, hisselerin ve taşınmaz malların iki yıldan fazla bir süreyle tutulmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf tutulduğunu ve kazancın satışın takip eden yılının ilk gününden itibaren iki yıl içinde ödenmiş sermaye.

- Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar ve yurtdışındaki heyetlere verilen hizmetlerle ilgili olarak Türkiye'de düzenlenecek konferans organizatörlerine verilen mal ve hizmetlerin teslimatı 31.12.2005 tarihine kadar KDV'den muaf tutulmuştur.

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren girişimcilerin ürettiği mal ve hizmetlerin teslimi, Teknik Geliştirme Bölgeleri içerisinde teslim edilen malların veya verilen hizmetlerin üretilmesi şartıyla KDV'den muaftır. Malların ve hizmetlerin sunulması esas olarak, sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları ve internet, mobil ve askeri sistemlerin uygulanması için kullanılan uygulama yazılımları ve KDV muafiyeti gelir ya da kurumlar vergisi muafiyeti sonuna kadar sürmektedir.

- Özürlüler için özel üretilmiş araç, gereç ve yazılımlar.

Bazı istisnai mal ve hizmetler, KDV hariç ödenen mal ve hizmetler için ödenen KDV girişini mahsup etme hakkına sahiptir. Muafiyet işlemlerine ilişkin girdi KDV'sinin, dönem için hesaplanan KDV'den daha büyük olduğu durumlarda, bakiye iade edilir. Bu kural aşağıdakiler için geçerlidir:

İhracat ve İhracatla İlgili Hizmetler:

KDV Kanununun 11'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan ihracat istisnası kapsamı içinde KDV'den müstesna teslim ve hizmetler şunlardır: [88]

- Yurtdışında yerleşik müşteriler müşteriler için uluslararası dolaşım anlaşmaları çerçevesinde karşılıklı olarak hizmet veren roaming hizmetlerinin karşılıklı olarak gerçekleşmesiyle oluşan ihracat ve ihracat ile ilgili hizmetler.

[88] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

- Araçlarda istisnalar, kıymetli madenler ve petrol aramaları, ulusal güvenlik harcamaları ve devlet tarafından teşvik edilen yatırımlar.

- Deniz, hava ve demiryolu taşımacılığı araçlarının, bu taşıma araçlarının kiralanması ya da işletilmesi ile ilgili faaliyetleri kısmen ya da tamamen ilgili olan vergi mükelleflerine gönderilmesi bu araçların yapımı ve üretimi için yapılan teslimatlar ve hizmetler ve bu araçların onarımı ve bakımı için yapılan hizmetler.

- Limanlar ve havalimanlarında deniz ve hava taşımacılığı araçları için verilen hizmetler.

- Petrol Kanunu ve altın, gümüş ve platin arama, madencilik ve rafinaj faaliyetleri kapsamında petrol arama faaliyetleri ile uğraşanlara yapılan teslimatlar ve hizmetler.

- Yatırım teşvik belgelerine istinaden yatırımcılara makine ve ekipman teslimatı. Teslimatlar ve inşaatlar, liman ve havalimanı inşaatları, tadilat ve iyileştirmeler ile ilgili olarak ihaleler gerçekleştirmektedir.

- Uçaklar, helikopterler, gemiler, denizaltılar, tanklar, zırhlı personel taşıyıcıları, roketler, füzeler ve benzeri araçlar, revolverler, askeri malzemeler, ekipman ve teslimatlar ile ilgili Ar-Ge, üretim, yazılım, montaj, yedek parça, bakım ve yenileme teslimatı. Savunma Bakanlığı, Jandarma Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, ulusal savunma ve iç güvenlik amacıyla, ayrıca teslimat ve hizmetlerini gerçekleştirenlere mal ve hizmet teslimatı yapmaktadır.

Ulaştırmada Muafiyetler:

KDVK'nın 14. Maddesi uyarınca; Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki transit taşıma ve nakliye çalışmaları KDV'den muaftır. İkametgahları, yasal iş merkezleri yurtdışında bulunan sınırlı vergi borcuna sahip olan vergi mükellefleri de karşılık olarak muafiyetinden yararlanabilir.[89]

[89] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

Diplomatik Muafiyetler:

KDVK'nın 15'inci maddesinde düzenlenen aşağıdaki teslim ve hizmetler diplomatik istisnalar kapsamı içinde KDV'den müstesnadır. Buna göre aşağıdaki teslimatlar ve hizmetler KDV'den muaftır:[90]

- Karşılıklı koşulu durumunda; yabancı ülkelerin diplomatik temsilcilerine yapılan teslimatlar ve hizmetler.
- Uluslararası sözleşmelere uygun olarak vergiden muaf kabul edilen üyelerine verilen hizmetler.

İhracat / İthalat İşlemleri:

KDV Kanununda istisnalara ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. KDVK'nın 11-19. maddelerinde istisnaya ilişkin düzenlemeler yer almıştır.[91]

Mal ve Hizmet İhracatı:

Aşağıda listelenen işlemler KDV Kanunu'nun ihracat muafiyeti kapsamında KDV'den muaftır.

- Mal ve dolaşım hizmetlerinin ihracatı
- İhracata yönelik üretim şirketlerinin bitmiş ürün teslimatları

İhracatçılar, ihraç edilmek üzere üreticilerin kendilerine teslim ettiği malların KDV'sini ödememektedir. Üretici tarafından tahsil edilmeyen KDV, ilgili dönemin KDV iadesinde beyan edilerek beyan edilmekte ancak vergi daireleri tarafından ödenmektedir. Bu mükellefiyet, bu malların teslimat tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi durumunda iptal edilir.

Üreticilere iade edilecek katma değer vergisi, ihraç edilen malların değerine göre hesaplanan miktarı aşamaz. Üretici firmalara iade edilecek olan KDV, ihracat işlemleri tamamlandıktan sonra iade edilir. İhracatın gerçekleşmemesi durumunda,

[90] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984
[91] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

ertelenmiş KDV, kamu alacaklarına uygulanan gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir (normal oran şu anda aylık % 2,5'tir).

Yurt Dışında Müşterilere Yapılan İhracat ve Hizmetler:

KDV Kanunun 12. maddesine göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:[92]

- Teslimat, yurtdışında veya serbest ticaret bölgelerindeki bir alıcıya veya yetkili bir gümrük ambarına yapılmalıdır.
- Teslim edilen mallar, yabancı ülkelere veya serbest ticaret bölgesine Türk gümrük bölgelerinden geçerek veya yurt dışına müşteriye gönderilmek üzere yetkili bir gümrük antreposuna gönderilmelidir.

Hizmet İhracatı:

KDV Kanununun 11/1-a maddesi hükmü ile hizmet ihracatı katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 12. maddesine göre, hizmet ihracının katma değer vergisinden istisna edilebilmesi için;[93]

- Yurtdışında (Türkiye dışında) müşteriler için hizmet verilmesi,
- Yabancı müşteri adına faturalar ve diğer belgeler düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli, yabancı para olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- Hizmetler yurtdışından faydalanmalıdır. "Yurtdışındaki müşteriler" terimi, yurtlarında, işyerlerinde, iş merkezlerinde yurtdışında veya bir Türk Şirketi'nin yabancı bir ülkede kurulmuş olan iştirakleri anlamına gelir.

Malların İthalatında Muafiyetler:

Varış Ülkesinde Vergilendirme Prensibi doğrultusunda bir yandan ihracat vergiden istisna edilirken diğer yandan da ithalat vergiye tabi tutulmuştur. KDV Kanunun 1. maddesinin (2) bendinde *"her türlü mal ve hizmet ithalatı*" denilmek

[92] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984
[93] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

suretiyle ithalat, verginin konusuna alınmış olmasına rağmen, kanunun 16. maddesi ile bazı ithalat türleri istisna kapsamına alınmıştır. KDV Kanunun 16. maddesine göre aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:[94]

- KDV kanununda belirtilen KDV'den muaf olan mal ve hizmetlerin ithalatı.
- Gümrük Kanunu'nun transit ve gümrüklü depo rejimi, geçici depolama ve serbest ticaret bölgelerinin kuralları ile ilgili kurallarının uygulandığı malların ithalatı.
- Felaket kurbanlarına yardım etmek için Türkiye'ye gönderilen malzemeler.
- İçe dönük işleme, ihracatçıların KDV veya gümrük vergisi ödemeden (varsa) hammaddeleri ithal etmelerini sağlar.
- Geçici ihracat rejimi kapsamında; Makine ve ekipman, garanti sözleşmesi kapsamında geçici olarak tamir amacıyla yurt dışına gönderilebilir. Bu durumda yeniden ithalat prosedürleri kapsamında ithalat izni aşamasında ithalat vergisi uygulanmayacaktır.
- Geçici ithalat rejimi, vergi mükelleflerinin geçici ithal edilen malzemelerin zaman içinde ihraç edilmesi şartıyla ithalat vergilerini ödemeden belli bir süre Türkiye'ye makine ve teçhizat ithal etmesini sağlar.

Ayrıca, yatırım teşvik belgesi kapsamında olan ithalatlar gümrük vergisinden muaftır. Malların bedelsiz olarak (ücretsiz olarak) aktarılmasının yanında, bazı şartlar dahilinde KDV ve gümrük vergilerinden de kaçınılması mümkündür.

4.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Sigorta primi desteği, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların sağladığı ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır. Yeni teşvik sisteminde sigorta primi işveren hissesi desteği 6. bölgede yapılan büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamalarını kapsamaktadır. Yatırım teşvik belgesine sahip olup 6. teşvik bölgesinde yatırım yapan işletmelere 10 yıl süre ile bu teşvik sunulmaktadır.

[94] Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), T. C. Resmi Gazete, 18563, 25/10/1984

Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna ibraz edilmesi gerekmektedir. Ayrıca Bakanlık asgari ücret üzerinden hesapladığı tutar için teşvik verdiğinden, Bakanlıkça karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.[95]

4.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

Gelir Vergisi stopajı yatırım destek unsuru sadece 6. teşvik bölgesinde yapılan yatırımlar için geçerlidir. Bu destek unsurundan faydalanmak isteyen yatırımcıların teşvik belgesine sahip olup gerekli zamanda yerine getirmesi gereken koşulları sağlayarak başvuruda bulunması gerekmektedir. Bu teşvikten 10 yıl süre ile yararlanılabilmektedir. Yatırımın belirlenen sürede tamamlanamaması durumunda ek süre verilebilir. Verilen ek süre içinde dahi tamamlanamayan yatırımlar için sağlanan gelir vergisi stopajı desteği yasal faizi ile birlikte geri alınır. Yatırımın yatırım aşamasında devredilmesi durumunda devralan yatırımcı bu teşvik destek unsurundan faydalanmaya devam eder. Yatırımın faaliyete geçtikten sonra devredilmesi durumunda ise devredilene kadar devreden, devredildikten sonra ise devralan bu teşvik destek unsurundan faydalanacaktır.[96]

4.6. Sigorta Primi Desteği

Sigorta primi desteği, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların sağladığı ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül edin kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır. Yeni teşvik sisteminde sigorta primi işveren hissesi desteği 6. bölgede yapılan büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamalarını kapsamaktadır. Yatırım teşvik belgesine sahip olup 6. teşvik bölgesinde yatırım yapan işletmelere 10 yıl süre ile bu teşvik sunulmaktadır. Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna ibraz edilmesi gerekmektedir. Ayrıca Bakanlık asgari ücret üzerinden hesapladığı tutar için teşvik verdiğinden, Bakanlıkça

[95] "Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).
[96] "Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).

karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.[97]

4.7. Faiz Desteği

Bu yatırım destek unsuru yatırımcıların yatırım maliyetinin en fazla %70 oranında kullandıkları krediler için ödemeleri gereken faizlerin belli bir kısmının bakanlıkça karşılanmasıdır. Teşvik kapsamı dışında kalan faiz tutarları ve anaparalar teşvikten yararlanan işletmeler tarafından zamanında ödenmelidir. Zamanında yapılmayan ödemeler aracı kurumlar tarafından bakanlığa bildirilir ve bakanlık yaptığı teşvik desteğini durdurur. İşletmenin ileriki aylarda ödemeye devam etmesi durumunda bakanlık verdiği teşvik destek unsuruna kaldığı yerden devam eder. İşletme üzerine düşen yükümlülükleri bir kere daha aksatırsa bakanlık sunduğu teşvik destek unsuruna son verme hakkına sahiptir.[98]

4.8. Yatırım Yeri Tahsisi

Yatırım yeri tahsisi, teşvik belgesi düzenlenmiş yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırımcılara tahsis edilen yatırım yerlerini kapsamaktadır. Yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanabilecek olanlar şunlardır;[99]

- Yatırım teşvik belgesine sahip olan işletmeler,
- Yatırım yapılmak istenen bölgede organize sanayi bölgesi var ise bu bölgelere yakın bir yerde yatırım yapmak isteyen işletmeler,
- Yapacağı yatırımın maliyetinin en az %20'sini karşılayabilecek özkaynağa sahip olan işletmeler,
- Yapılacak olan yatırımın finansman şeklini belirleyerek bunu bakanlığa sunan işletmeler,
- Yapılacak yatırımın On milyon TL'yi aşması durumunda, fizibilite ve finansman tablosunu sunan işletmeler,

[97] "Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).
[98] ""Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).tarihi 24.01.2018).
[99] "Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).

- Bununla birlikte bakanlıkça istenebilecek diğer şartları yerine getirebilecek işletmeler.

4.9. Katma Değer Vergisi İadesi

25 Ekim 1984 tarihli ve 3065 sayılı KDV Kanununa göre, teşvik belgesine sahip olan yatırımcıların ithal ettikleri makine ve teçhizat ve bunların yedek parçaları KDV istisnasından faydalanabilir. Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması, bu üretim faaliyetlerinin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir.[100]

[100] "Yatırım Teşvik Sistemi Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06-/20120619-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).

5. TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde Türkiye'deki uygulamalar olan MSUGT, Vergi Mevzuatı ve finansal raporlama standartları (TMS/TFRS, BOBİ FRS) arasındaki farklar ortaya konulacaktır.

5.1. Vergi Mevzuatına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin teşvik kapsamında yapmış olduğu faaliyetler nedeniyle katlandıkları maliyetler ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen teşvik gelirleri, gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'da açıklandığı üzere ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Bu nedenle hem teşvik gelirleri hem teşvik nedeniyle katlanılan giderler dönem kar zarar tablosuna dahil edilmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

Teşvikler, işletmenin ticari kazanç elde etmesi ve ticari faaliyetini sürdürmesi için yapılan faaliyetlerdir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ticari kazanç ile ilgili olarak çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

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"* şekilde tanımlanmıştır.

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"* şekilde tanımlanmıştır. Bu nedenle teşvik gelirleri ve teşvik nedeniyle katlanılan giderler dönem gelir tablosuna dahil edilmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

5.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili "Diğer Gelirler Hesabı"nın kullanılması gerektiği "Muhasebe Usul ve Esasları" bölümünün,

"Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" kısmında belirtilmiş ve başka bir açıklamada bulunulmamıştır. 213 sayılı VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmıştır.

MSUGT'nde "Diğer Gelirler Hesabı" nın kullanışı ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir; *"İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karsısında 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."*

MSUGT'ye göre devlet teşviklerinin "brüt satışlar" hesap grubu içerisinde yer alan "Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi, işletmelerin brüt satış karlılığının ve faaliyet karlılığının olduğundan daha yüksek görünmesine neden olacaktır ve finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini etkileyecektir.

Örneğin; SYİU A.Ş. Türkiye Ticaret Merkezlerine katılmada danışmanlık için Teknoarge A.Ş.'ye 20.000 TL ödemiştir. Bunun 10.000 TL'sı teşvik kapsamında geri alınmıştır.

Türkiye Ticaret Merkezleri için danışmanlık teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde diğer gelirler hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS		10.000.-
Teşvik Bedelinin tahsili kaydı			

5.3. BOBİ FRS'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

BOBİ'de devlet teşvikleri, "*faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımları*" şeklinde ifade edilmektedir.[101]

Devlet teşvikleriyle, belli koşulları taşıyan firmalara iktisadi yararlar sunması hedeflenir.

[101] Aysun Aktaş Mozeikçi, Kevser Tüter Şahinoğlu, "BOBİ FRS'nin Getirdiği Değişikliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi: Kırklareli İlinde Bir Araştırma", **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** 2018, Cilt:7, Sayı:2, 38-49.

Firmanın ileriki zamanda herhangi bir performans koşulunu karşılaması zorunluluğu olmayan ya da performans koşulunu daha evvelden sağladığı teşvikler, alındıkları zamanda kâr veya zarara aktarılır.[102] Firmanın gelecek zamanda belirli performans koşullarını sağlamasını gerektiren teşvikler, performans şartları sağlandığında kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılıncaya ya da performans koşulları sağlanamadığından iade edilene kadar finansal tabloda "Ertelenmiş Gelirler" kaleminde muhasebeleştirilir.[103]

Teşvik alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Piyasadaki faiz oranından düşük faizle devletten sağlanan krediler, bu kredi geri ödemesi için aynı türde kredilerde kullanılan piyasa faiz oranıyla iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri üzerinden hesaplanarak Finansal Durum Tablosunda "Diğer Finansal Yükümlülükler" şeklinde muhasebeleştirilir. Devletten tahsis edilen kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna aktarılan finansal yükümlülük arasındaki fark devlet teşviki olarak kayıt altına alınır.

Örneğin; SYİU A.Ş. Türkiye Ticaret Merkezlerine katılmada danışmanlık bedelinden 10.000 TL'yi teşvik kapsamında tahsil ettiğinde diğer olağan gelir ve karlar hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN. GELİR VE KARLAR HS		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

5.4. TMS 20'ye göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20'ye göre gerçeğe uygun değerleriyle izlenen tüm devlet teşvikleri, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli bütün koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara alınamaz.[104]

[102] Sami Karacan ve Rahmi Uygun. "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması." **Journal of International Social Research.** 11.56 (2018). s.799-813.
[103] Mehmet Özbirecikli, İlker Kıymetli Şen, Kayahan Tüm, **Uygulamaya Dönük Örnek Açıklamalarla BOBİ FRS**, Ankara:Detay Yayıncılık, 2017,s 317.
[104] Epstein ve Mirza, 2003, s.847

Teşvikin elde edilmesinde makul güvence avantaj sağlamaktadır. Teşvikin muhasebeleştirilmesi yöntemi devlet teşvikinin elde edilme şekline göre değişmemektedir. Teşvikler, nakden devlet tarafından karşılanacağı gibi vergi gibi devlete ödenmesi gereken bir yükümlülüğün indirilmesi şekliyle de gerçekleşebilir. Muhasebeleştirilme yöntemini her iki durumda da etkilememektedir.[105]

TMS 20'de teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım devlet tarafından uygulanmaktadır. Birincisi; teşviki zarar veya kar olarak kaydedilmemesi gerektiğini, bilanço hesaplarında izlenmesi gerektiğini ve işletmeye pay sahiplerinin koyduğu artı bir değer olarak gören sermaye yaklaşımıdır. İkincisi ise teşviki gelir tablosu hesaplarında veya eşdeğer ifadesiyle zarar ya da karda muhasebeleştirilmesini savunan ve daha fazla dönemde izlenmesi gerektiğini savunan yaklaşımdır.[106]

Teşviki özkaynaklar ile ilişkilendiren ve özkaynak olarak kabul eden aynı zamanda ise doğrudan muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunan sermaye yaklaşımının gerekçeleri şu şekildedir: Teşvikler ilk gerekçeye göre, kar ya da zarar muhasebeleştirilmemeli finansal durum tablosuyla ilişkilendirilmeli ve finansman aracı oldukları için geri ödenmeleri beklenmektedir. [107] Gelir yaklaşımına göre ise, teşviklerin herhangi bir maliyetleri yoktur ve devlet tarafından sağlanırlar aynı zamanda kazanılmış bir gelir de değillerdir. Devlet teşvikleri bu nedenle gelir olarak görülmemelidir. Teşviki gelir olarak değerlendiren gelir yaklaşımı ise teşvikin kar yada zararda muhasebeleştirilmesi gerektiğini öngörür.[108]

Gelir yaklaşımı, giderlerin ortaya çıktığı zamanlarda teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde oransal ve sistematik bir şekilde teşvikin teşvikle karşılanmasını amaçlamaktadır.[109]

5.4.1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımı, devlet tarafından sağlanan teşvik ve desteklerin, gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden direk öz kaynaklar grubu altında

[105] TMS 20, pgr.9.
[106] Feriştah Sönmez, "Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 28, 2005, s.133.
[107] TMS 20, pgr.14.
[108] TMS 20, pgr.15.
[109] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.330.

muhasebeleştirilmesine dayanan bir yaklaşımdır.[110] Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler aşağıdaki gibidir:[111]

- Devlet teşvikleri, finansman aracı olarak finanse ettikleri giderleri netleştirmek amacıyla kar ya da zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu ile ilişkilendirilmelidir.
- Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.
- Kazanılmış gelir olmamaları, herhangi bir maliyeti olmaksızın devletçe sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Vergi indirim, geçmişte yapılan giderler ile ilgili, kredi faiz desteği ve sigorta prim destekleri bu yaklaşıma göre muhasebe de kayıt altına alınır. Bu nedenle de gelir tablosunda bu destekler görünmemektedir. İşletmeler tahakkuk esasına göre kayıt yaparak bu işlemleri önce gider hesabına kaydedecekler fakat desteklerden yararlandıklarında sermaye yaklaşımına göre kayıt yaptıklarından dolayı gelir hesaplarını kullanılmayacakdır.[112]

Örneğin; yurtiçi fuara katılım için 12.000 TL Yıldız Fuarcılık Ltd.Şti.'ne ödenmiştir. KOSGEB'ten Yurt İçi Fuar Desteği olarak 12.000 TL'nin %60'ı nakit geri alınmıştır.

	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	12.000.-	
	BANKALAR HS.		12.000.-
	Kalite belgesinin bedelinin kaydı		

İşletmenin teşviki tahsilinde şu şekilde kayıt yapılır:

[110] Ahmet Onay, "Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**.8 (3) 2017, s.37.
[111] TMS 20, pgr.14.
[112] Küçükkahraman, 2013,s.117

BANKALAR HS.		7.200.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		7.200.-
Teşvikin tahsil kaydı			

5.4.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı, işletmelerin devletten aldıkları teşvik ve desteklerin, finansal tablolarda muhasebeleştirilmesine dayanan bir uygulamadır.[113] Bu yaklaşımın dayanakları aşağıda açıklanmıştır:[114]

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki kaynaktan sağlanmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Teşvikler, sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.
- Gelir vergisi göz önüne alındığında, devlet teşvikleri de kar ya da zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Teşviklerin gelir yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde yapılması gerekenler standartta detaylı olarak açıklamıştır. Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler süresince de sistematik biçimde kar ya da zarara alınması esastır.[115]

Belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili giderlerin finansal tablolara aktarıldığı dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir amortismana tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.[116]

Amortisman uygulanmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin sağlanmasını gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine

[113] Enver Bozdemir, "AR-GE ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi." Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis 145 (2018). 13-40
[114] TMS 20, pgr.15
[115] TMS 20, pgr.16
[116] TMS 20, pgr.17

getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler süresince kar ya da zararda muhasebeleştirilir.[117]

Özetle teşvikler tahsilatın yapıldığı dönem içinde gelir yazılmak yerine, teşviklerle karşılanması hedeflenen maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler süresince sistematik biçimde maliyetlere denk gelen miktar kadarının gelir yazılmaktadır.

Sermaye yaklaşımındaki örneğin gelir yaklaşımına göre işletmenin teşviki tahsil ettiğinde çözümü aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		7.200.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		7.200.-
Teşvikin tahsil edilmesi kaydı			

5.4.3. Teşviklerin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Hususlar

Devlet teşvikinin kazanılması için gerekli şartların yerine getirilmesi, daha sonra teşvikin firmaca kullanılması, teşvikin kazanılması için gerekli şartların sağlanacağına dair belirli bir güvencenin sağlanmasına bağlı olarak kayıt altına alınır ve finansal tablolara aktarılır. Devlet teşvikinin nakden ya da bir yükümlülüğün azaltılması biçiminde sağlanması muhasebeleştirme metodunu etkilemez. Gelir olarak yazılması teşvik çeşidine göre farklılaşabilir. Teşvikler, koşulsuz yapılan teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler ve koşullu teşvikler olarak iki grupta değerlendirilmektedir.[118]

5.4.3.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşılanması İçin Yapılan Teşvikler

Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla alınabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan

[117] TMS 20, pgr.18
[118] Fehmi Karasioğlu, Fırat Kınalı, TMS– 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi Cilt 20, Sayı 2 Kasım 2017, s.141 (e-ISSN: 2564-7458)

etkisinin tam olarak anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalarla birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak kayıt altına alınır.[119]

Devlet teşvikleri, işletmenin belirli maliyetleri üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman imkanı sağlamak için de kullanılabilir. Bu tür teşvikler yalnızca bir işletmenin yararlanabilmesi için olabildiği gibi aynı zamanda tüm firmalara teşvikten yararlanma hakkı verilmeyebilir. İşletme teşvike hak kazandığı dönemde, teşvikin etkisinin tam olarak anlaşılabilmesi için gereken açıklamalarla birlikte, gelir olarak finansal tablolara aktarabilir Teşvik gelir tablosunda, iki ayrı biçimde gösterilebilir:[120]

- Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel baslığı altında veya
- Giderlerden indirilerek.

Örneğin; SYİU A.Ş. işletme fabrika binasına elektrik üretim sistemi kurdurmak amacıyla kredi kullanmıştır. Bu sistemle kendi elektriğinin önemli bir kısmını üretebilecektir. SYİU A.Ş. KOSGEB Faiz desteğine başvurmuş ve ödediği 40.000 TL faiz KOSGEB tarafından karşılanmıştır.

Teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		40.000	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		40.000
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

Teşvik bedelinin giderden indirilmesi kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		40.000.-	
	FİNANSMAN GİDERİ HS.		40.000.-
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

[119] TMS 20 pgr. 22
[120] TMS 20 pgr. 29

5.4.3.2. Koşullu Yapılan Teşvikler

Devlet teşviklerinin birtakım şartlara bağlandığı durumda, teşvikin kazanıldığı dönemleri belirlenen maliyet ve harcamaları, doğuran şartların belirlenmesi gerekmektedir ve maliyet dönemleriyle orantılı şekilde teşvik tutarı dağıtılmalıdır.

Bir işletmenin, devlet teşviki ile ilgili olarak yaptığı harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenerek ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak muhasebeleştirilir.[121]

Koşullu yapılan teşvikler; varlıklara ilişkin, gelire ilişkin teşvikler olarak sınıflandırılabilir.[122]

5.4.3.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden düşürülerek gösterilir

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem vardır:

- Teşvik, varlığın "faydalı ömrü boyunca" sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- Teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla, kâr/ zararda muhasebeleştirilmiş olur .[123]

Örneğin; SYİU A.Ş. Kırsal Kalkınma Destekleri - Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Projesi kapsamında 100.000 TL + %18 KDV tutarında makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir (kalıntı değer yoktur). Devlet, Kırsal Kalkınma Destekleri - Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi kapsamında esas proje tutarının (KDV hariç) %50'sine hibe yoluyla destek verilecektir.

Makinenin ilk muhasebeleştirilmesi şu şekildedir:

[121] TMS 20 pgr. 17
[122] Ayaşlı ve Terim, 2012: 37
[123] TMS20, prg. 25,26,27.

TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		100.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HS.		18.000.-	
	BANKALAR HS.		118.000.-
Makinanın satın alınması			

Bütün kanuni işlemler bittiğinde tesis bedelinin göre %50'si hazinece ödendiğinde aşağıdaki gibidir.

BANKALAR HS.		50.000.-	
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-
	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		40.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

TMS 20'de dönem sonunda makine için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		20.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		20.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

Amortisman kaydı yapıldıktan sonra ertelenmiş gelir olarak finansal durum tablosuna alınmış olan teşvik tutarının 1/5'lik kısmı *(tesisin faydalı ömrü 5 yıl olduğu için)* finansal durum tablosundan çekilerek kar yada zarar hesabına kaydedilecektir. Bu işlem makinelerin faydalı ömrü dikkate alınarak her hesap dönemi sonunda yapılacaktır. Buna göre teşvik ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvikin sistematik olarak gelir kaydedilmesi			

Dönem sonunda yapılacak diğer bir muhasebe kaydı ise ertelenmiş gelir olarak bilançoya alınmış tutarın *"Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı"* ndan cari döneme isabet eden kısmının, dönemsellik kavramı gereğince *"Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı"* na aktarılmasıdır. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-	
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-
Ertelenmiş gelirin dönemsellik ayrımı			

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

BANKALAR HS.		50.000.-	
	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		50.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

Dönem sonunda alınan makine için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		10.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.(-).		10.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

5.4.3.2.2. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, bir başka seçenek olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.[124]

Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında gösterme yönteminin benimseyenlere göre; gelir ve harcamaların birbiriyle mahsup edilmesinin uygun olmadığını, ayrıca teşvikin harcamadan ayrılmasının karşılaştırma yapmayı kolaylaştırdığını iddia etmektedir.[125]

Örneğin; SYİU A.Ş. enerji desteğinden yararlanmak için Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü'ne başvurmuştur. 118.000'lık elektrik faturasının %20 destek kapsamında şirkete ödenmiştir. Elektrik giderinin tahakkuk kaydı şu şekildedir:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		100.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HS.		18.000.-	
	GİDER TAHAKKUKLARI HS.		118.000.-
Elektrik giderinin tahakkuk kaydı			

Elektrik giderinin ödeme kaydı şu şekildedir:

GİDER TAHAKKUKLARI HS.		11 8.000.-	
	BANKALAR HS.		118.000.-
Elektrik giderinin ödeme kaydı			

[124] TMS 20 pgr. 29

[125] A. Sevim, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 3 Editörlü, Sağlam N.,Şengel, S., Öztürk, B., Tms Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s.569.

Teşvik bedeli tahsil edildiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

BANKALAR HS.		23.600.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		23.600.-
Teşvikin tahsil kaydı			

5.4.4. TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. Bu konuda "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardı yol gösterici olacaktır. Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.[126]

Örneğin ; SYİU A.Ş. 4 yıl önce 100.000TL'ye bir makine iktisap etmiş ve tutarı devlet teşviki kapsamında ilgili devlet kurumundan tahsil etmiştir. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. Ancak yapılan inceleme sonucu işletmenin teşviki elde etme şartlarını 4. yılın sonunda kaybettiği anlaşılmıştır.

TMS 20'ye göre bu teşvik iki yönteme göre muhasebeleştirilmektedir.

[126] TMS 20 pgr. 32.

a) Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Makinenin teşvik bedelinin devlete ödendiğinde muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS.		40.000.-	
ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		10.000.-	
	BANKALAR HS.		50.000.-
Makine teşvik bedeli iadesi			

b) Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır.

TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		50.000.-	
	BANKALAR HS.		50.000.-
Makine teşvik bedeli iadesi			

5.5. VUK, MSUGT, BOBİ FRS, TMS/TFRS Açısından Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar

MSUGT'de, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili "Diğer Gelirler Hesabı"nın kullanılması gerektiği "Muhasebe Usul ve Esasları" bölümünün, "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" kısmında belirtilmiş ve başka bir açıklamada bulunulmamıştır. 213 sayılı VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmıştır.

TMS 20'ye göre devlet teşvikleri, teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği *"sermaye yaklaşımı"*na göre veya teşvikin bir veya daha fazla

dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği *"gelir yaklaşımı"*na göre muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS ile TMS 20 ile uyumlu ve aynı zamanda daha sadedir. BOBİ FRS'de parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı yapılmamıştır. Devlet teşvikleri, BOBİ FRS'ye göre tahsil edildiklerinde kâr veya zarara yansıtılmakta iken TMS 20'ye göre teşvikler, kar veya zarara yansıtalabileceği gibi kar ve zarar dışında bilanço kalemlerine de yansıtılmaktadır.[127] Devlet teşvikleri, BOBİ FRS'ye göre tahsil edildiklerinde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Başka bir deyişle BOBi FRS'de, TMS 20'deki gelir yaklaşımı benimsenmiş, sermaye yaklaşımına yer verilmemiştir.

BOBİ FRS ve TMS 20 arasındaki farklılık, devlet teşviklerinin TMS 20' de kaynak olarak raporlanabiliyorken, BOBİ FRS'de zorunlu olarak bir gelir unsuru şeklinde raporlanmasıdır.

Devlet teşvikleri, BOBİ FRS'de tahsil edildiklerinde kâr veya zarara yansıtılmakta iken TMS 20'de, teşviğin kâr ya da zarar dışında yer aldığı sermaye yaklaşımı veya teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda yer aldığı gelir yaklaşımından biri ile muhasebeleştirilebilmektedir.

TMS 20 gelir yaklaşımı, BOBİ FRS ve MSUGT için devlet teşvikleri "Gelir Tablosu Hesapları" ile ilişkilendirilirken, TMS 20 sermaye yaklaşımı için "Bilanço Hesapları" ile ilişkilendirilmiştir.

[127] Ataman ve Cavlak, 2017,s.162.

6. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS – BOBİ FRS) İLE TÜRK VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA ÖRNEK UYGULAMALARLA İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında VUK, MSUGT, BOBİ FRS ve TMS 20 karşılaştırmalı olarak örnek uygulamalar üzerinde anlatılacaktır.

Uygulama yapılmasında temelde üç durum dikkate alınmıştır.

Birinci durumda; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20'nin uygulaması sonucunda işletmenin bir bütün olarak performansının nasıl etkilendiği incelenmiştir.

İkinci durumda; devlet teşviklerinin BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesi sonucunda işletmenin performansını nasıl etkilediği açıklanmıştır.

Üçüncü durumda; devlet teşviklerinin MSUGT'a göre nasıl muhasebeleştirildiği ve işletmenin performansını nasıl etkilediği açıklanmıştır.

6.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Uygulamanın amacı; devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS – BOBİ FRS) karşılaştırılarak uygulamalar üzerinde farklılıkların gösterilmesidir

Çalışmanın önemini, finansal tabloların niteliksel özellikleri olan karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve tutarlı bir şekilde raporlanmasını oluşturmaktır. Bunun için devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında Türkiye'deki muhasebe uygulamaları (MSUGT, TMS 20 ve BOBİ FRS) arasındaki farklılıkların ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi olabileceği ortaya konulmuştur.

6.2. Uygulama Yönteminin Seçimi ve Kullanımı

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılanları; deney yöntemi, anket yöntemi ve olay (vaka) çalışması yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır:[128]

- **Deney Yöntemi:** Bu yöntem, araştırmalardaki neden-sonuç ilişkisini göstermek amacıyla kullanılmaktadır.
- **Anket Yöntemi:** Araştırma bulgularının daha geniş kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.
- **Olay (Vaka) Yöntemi:** Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır.

Uygulamada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemidir. Ayrıca gözlem ve mülakat yoluyla da bilgi edinilmiştir. Bu yöntemin üstünlük ve eksiklikleri ise şunlardır:[129]

- İşletmeler tarafından benimseniş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemeye çalışan araştırmacılara önemli fırsatlar sunması,
- Bu alanda çalışanların amaçlarına ulaşabilmede en uygun yöntemlerden biri olması,
- Araştırmayı yapanın belirli konuları görmesini sağlaması, bu yöntemin güçlü yönleri arasında yer almaktadır.
- Örnek olay çalışmasının yalnızca bir örneği temsil etmesi sebebiyle, ulaşılan sonuçların diğer bir olayla benzer olmadığı müddetçe genelleştirilmesinin zor olması,
- Bu yöntemin zaman alıcı bir yöntem olması,

[128] Mihriban Çoşkun Aslan, "Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamanın Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s.130-131.
[129] Çoşkun Aslan, s.131.

Araştırmacının çalışma alanını sınırlandırmaktadır. Çünkü araştırmacı, işletme yönetimine karşı gizlilik garantisi vermek durumunda kalabilmektedir.

Uygulama; işletmenin muhasebe, satış ve pazarlama, üretim, finans ve yönetim fonksiyonlarında yetkili kişilerle yapılan görüşmelere bağlı olarak yapılmıştır. Devlet teşvikleri ile ilgili bilgiler, muhasebe ve satın alma bölümlerinde görevli olan kişilerden elde edilmiştir.

6.3. Uygulamanın Sınırları

Uygulamanın yöntemi olarak seçilen, olay-vaka çalışması yönteminden dolayı bazı kısıtlamalar vardır. Etkin bir olay çalışması yapmak, çok zaman alıcı ve oldukça zordur. Ayrıca olay çalışması yönteminde ulaşılan sonuçlara bağlı olarak genel bir yargıya ulaşmak da oldukça güçtür.

Firmanın ana faaliyet işlemleri dışında devletten almış olduğu çeşitli teşvikleri bulunmaktadır. Bu teşvikler çeşitli gruplandırmalar yapılarak anlatılacaktır.

6.4. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

SYİU A.Ş. 2005 yılında faaliyete geçen et ürünleri ve tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması ve paketlenmesi işini yurtiçi ve yurtdışına satışını gerçekleştiren bir firmadır. Ayrıca firmanın benzin istasyonu bulunmaktadır.

İşletme; Almanya, Yunanistan, İtalya, Güney Afrika gibi toplam 15 ülkeye satış yaparak ihracatta performansa sahiptir.

İşletme finansman kaynağı olarak büyük oranda özkaynaklarını kullanmaktadır. İşletme, dış kaynak olarak genellikle banka kredileri kullanmakta ve bu kredilerin büyük bir çoğunluğunu da yurt içinden temin etmektedir. Kredi veren kuruluşların önerilerine göre yurt dışı finans kuruluşlarından da kredi kullanmaktadır.

6.5. Uygulama ile İlgili Açıklamalar

İşletmede faaliyetlerini sürdürülmesi için gerekli olan ve son teknolojiye sahip makine ve teçhizatlar ile tesislerin alımında, ihracata yönelik işlemlerinde, yurt dışında firmasının tanınması için yaptığı birçok çalışmada devlet teşviklerinden

yararlanmaktadır. Aşağıda firmanın yararlanmış olduğu devlet teşvikleri örnek uygulamaları anlatılmaktadır.

6.5.1. Yatırım Yeri Teşvikleri

SYİU A.Ş. et üretim tesisi kurulumu için 01.01.2018 'de 700.000- TL Kırsal Kalkınma Destekleri kapsamında proje hazırlanarak başvurulmuş, X firmasına tesis kurdurularak açık ve %50'si hibe olarak devlet tarafından karşılanmıştır. Tesisler için %20 amortisman ayrılmıştır. Bu teşvik kapsamında 700.000 TL + KDV'ye kurulan entegre et tesisinin muhasebe kaydı şu şekildedir:

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır:

TESİS,MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		700.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HS.		126.000.-	
	BANKALAR HS.		826.000.-
Et tesisinin satın alınması			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Kanuni işlemler bittiğinde tesis bedelinin KDV hariç bedeline göre %50'si hazinece satıcı SYİU A.Ş.'ye teşvik kapsamında ödendiğinde TMS 20'ye göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		350.000.-	
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		70.000.-
	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		280.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

TMS 20'de maddi duran varlıkların amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılması biçiminde tanımlanmıştır. Dönem sonunda makineler için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		140.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.(-).		140.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

Amortisman kaydı yapıldıktan sonra ertelenmiş gelir olarak finansal durum tablosuna alınmış olan teşvik tutarının 1/5'lik kısmı *(tesisin faydalı ömrü 5 yıl olduğu için)* finansal durum tablosundan çekilerek kar yada zarar hesabına kaydedilecektir. Bu işlem makinelerin faydalı ömrü dikkate alınarak her hesap dönemi sonunda yapılacaktır. Buna göre teşvik ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		70.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		70.000.-
Ertelenmiş gelirin itfa edilmesi			

Dönem sonunda yapılacak diğer bir muhasebe kaydı ise ertelenmiş gelir olarak bilançoya alınmış *"Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı"*ndan cari döneme isabet eden kısmının, dönemsellik kavramı gereğince *"Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı"*na aktarılmasıdır. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.		70.000.-	
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER. HS.		70.000.-
Ertelenmiş gelirde dönemsellik ayrımı			

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

BANKALAR HS.		350.000.-	
	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		350.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

Dönem sonunda alınan makine için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		70.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.(-).		70.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

İşletmenin belirli bir performans şartı olmadığı için alınan teşvik direkt olarak kar ya da zarara yansıtılır. Teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

İşletmenin teşviki bankadan tahsilinde yapılaması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		350.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		350.000.-
Teşvik bedeli tahsil kaydı			

Dönem sonunda alınan makine için yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. /		140.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.(-)		140.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MSUGT'de devlet teşviklerinde konusunda "Diğer Gelirler" hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiştir ve muhasebe kaydı şu şekildedir:

BANKALAR HS.		350.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		350.000.-
Teşvik bedelinin tahsil edilmesi			

31 Aralık itibarı ile tesis için yapılacak normal amortisman yöntemine göre ayrılan karşılığın kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		140.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		140.000.-
Tesisin amortisman kaydı			

6.5.2. SGK İşveren Primi Teşviki

SYİU A.Ş. Bakanlar Kurulu tarafından yeni yatırım teşvik sisteminde 2012/3305 sayılı esas karar uyarınca devlet desteğinden yararlandığı bir proje için işgörenlere ödediği brüt ücretin SGK işveren payları teşvik dahilinde devletçe ödenmektedir. İşgörenlere ödenen ücretlerin brüt toplamı 90.000 TL'dir. SGK işveren payı %20,5 ve SGK işsizlik sigortasi işveren payı %2 olmak üzere toplamı %22,5 şeklinde alınacaktır.

SYİU A.Ş'nin bordo bilgileri aşağıdadır:

BRÜT ÜCRET (AYLIK)	90.000.-
İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ İŞÇİ PAYI (% 1)	900.-
SSK PRİMİ İŞÇİ PAYI (% 14)	12.600.-
GELİR VERGİSİ MATRAHI	76.500.-
HESAPLANAN GELİR VERGİSİ	11.475.-
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	6.716.-
ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	4.759.-
DAMGA VERGİSİ (% 0,759)	683.-
NET ÜCRET	71.058.-
SSK PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ (% 20,5)	18.450.-
İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN HİSSESİ (%2)	1.800.-
TOPLAM MALİYET	**110.250.-**

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. *İşçi Ücret Giderleri: 90.000* *SGK İşveren Payı.: 20.250*		110.250.-	
	ÖDENECEK SOSYAL GUVENLIK KESİNTİLERİ HS. *SGK İşveren Payı: 20.250* *SGK İşgörenPayı.:13.500*		33.750.-
	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. *Gelir Vergisi Stopajı 4.759,20* *Damga Vergisi Stopajı 683.10*		5.442,3-
	PERSONELE BORÇLAR HS. *Maaş tahakkuku*		71.057,7-

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre teşvik bedeli alındığında Özel Fonlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLIK KESİNTİLERİ HS.		20.250.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		20.250.-
İşveren prim teşviki			

Gelir yaklaşımına göre teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

ÖDENECEK SOSYAL GUVENLIK KESİNTİLERİ HS.		20.250.-	
	DİĞER OLAGAN GELİRVE KARLAR HS.		20.250.-
İşveren prim teşviki			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

ÖDENECEK SOSYAL GUVENLIK KESİNTİLERİ HS.		20.250.-	
	DİĞER OLAGAN GELİRVE KARLAR HS.		20.250.-
İşveren prim teşviki			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MSUGT'ye göre 90.000 TL × 0,225 = 20.250 işveren payı olarak hesaplanır. Teşvik bedeli alındığında Diğer Gelir Hs'nın alacağına kaydedilir.

ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLIK KESİNTİLERİ HS.		20.250.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		20.250.-
İşveren prim teşviki			

6.5.3. Gümrük Vergisi Muafiyeti

SYİU A.Ş. aldığı yatırım teşvik belgesine dayanarak, yatırım indirimi kapsamında kapsamın da 240.000,00 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 24.000,00 TL'dir. İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. *Makine bedeli 240.000-* *Gümrük Vergisi 40.000.-*		264.000.-	
	BANKALAR HS. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		240.000.- 24.000.-
Makinenin ithalatının yapılması			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme ;**

Sermaye yaklaşımına göre, prosedür yerine getirilip, malın gümrükten çekilmesiyle ödenmeyen gümrük vergisinin "Özel Fonlar" hesabına kaydedilmesi şu şekildedir:

ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		24.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		24.000.-
Gümrük vergisi teşviğinin kaydı			

Gelir yaklaşımına göre, prosedür yerine getirilip, malın gümrükten çekilmesiyle ödenmeyen gümrük vergisinin "Diğer Olağan Gelirler ve Karlar" hesabına aktarılır:

ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		24.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		24.000.-
Gümrük vergisinin teşviğinin kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

Prosedür yerine getirilip, malın gümrükten çekilmesiyle ödenmeyen gümrük vergisinin "Diğer Olağan Gelirler ve Karlar " hesabına kaydedilmesi aşağıdaki gibidir:

ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		24.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		24.000.-
Gümrük vergisinin teşviğinin kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Prosedür yerine getirilip, malın gümrükten çekilmesiyle aktifleştirilmesi ve ödenmeyen gümrük vergisinin "Diğer Gelirler" hesabına aktarımı kaydı şu şekildedir:

ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		24.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		24.000.-
Gümrük vergisinin teşviğinin kaydı			

6.5.4. Marka Tescil Desteği

Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ gereği SYİU A.Ş. yurt içinde tescil ettirmiş olduğu "Orget" markasını yurtdışında da tescil ettirebilmek amacıyla gerekli çalışmaları yapmış ve bu doğrultuda 120.000 $ maliyete katlanarak 600.000 TL banka hesabından ödemiştir. (1$= 5 TL)

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

HAKLAR HS.		600.000.-	
	BANKALAR HS.		600.000.-
Yurtdışı marka tescil kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2010/6)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (TEBLİĞ NO: 2018/e göre ödenen 600.000 TL'nin %25'si devlet tarafından banka hesabına yatırılmıştır. (1$= 5 TL) (30.000$ x 5 = 150.000 TL) TMS 20'ye göre yapılması gereken kayıt aşağıdadır:

BANKALAR HS.		150.000.-	
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-
	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.		140.000.-
Ertelenmiş gelirin kaydedilmesi			

Teşvik kapsamındaki marka patent tescil gelirinin (15 yıllık ömürden düşen pay) 1 yıllık geliri gelecek aylara ait gelirler hesabında izlenmektedir. Kalan 140.000 TL ise gelecek yıllara ait gelirler hesabında takip edilmektedir.

GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Ertelenmiş gelirin kaydedilmesi			

TMS 20'de "Orget" markasının 15 yıllık faydalı ömrü vardır. Doğrusal amortisman yöntemine göre (kalıntı değeri yoktur) dönem sonunda yapılacak hesaplama ve amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli - Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömrü}} = \frac{600.000.-}{15} = 40.000.-$$

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		40.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		40.000.-
Orget markası amortisman kaydı			

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

BANKALAR HS.		150.000.-	
	HAKLAR HS.		150.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

TMS 20'de "Orget" markasının 15 yıllık faydalı ömrü vardır. Doğrusal amortisman yöntemine göre (kalıntı değeri yoktur) dönem sonunda yapılacak hesaplama ve amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

"Orget" markasının değeri 600.000.-TL'dir. "Orget" markası için devlet teşviki 150.000 .- TL tahsil edilmiş ve "Orget" markasının değerinden indirilmiştir. Haklar hesabının durumu: 600.000.- (-) 150.000.- = 450.000.- TL'dir.

,

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli - Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömrü}} = \frac{450.000.-}{15} = 30.000.-$$

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		30.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.(-).		30.000.-
Orget markası amortisman kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

İşletmenin belirli bir performans şartı olmadığı için alınan teşvik direkt olarak kar ya da zarara yansıtılır. Teşvik bedeli devlet tarafından firmaya ödendiğinde muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

BANKALAR HS		150.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		150.000.-
Teşvik bedeli tahsil kaydı			

"Orget" markasının 15 yıllık faydalı ömrü vardır. Doğrusal amortisman yöntemine göre (kalıntı değeri yoktur) dönem sonunda yapılacak hesaplama ve amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli - Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömrü}} = \frac{600.000.-}{15} = 40.000.-$$

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		40.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		40.000.-
Hakların amortisman kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Teşvik bedeli tahsil edildiğinde MSUGT'ye göre Diğer Gelirler Hs'nin alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		150.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		150.000.-
Yurt dışı marka desteği			

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		40.000.-	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		40.000.-
Hakların amortisman kaydı			

6.5.5. Pazar Araştırması Desteği

Yurt dışı pazar araştırması desteği kapsamında (RG-24/11/2016-29898) Progem firmasından danışmanlık alınmış karşılığında 15.000 TL ödenmiştir. %70'i teşvik kapsamında geri alınmıştır. Sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler tarafından gerçekleştirilen yurt dışı pazar araştırmalarında gezilerine ilişkin giderler %70 oranında ve yurt dışı pazar araştırması gezisi başına en fazla 5.000 ABD Dolarına kadar desteklenir.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	/	15.000.-	
	BANKALAR HS.		15.000.-
Pazar araştırma danışmanlık gideri kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Yurt dışı pazar araştırması desteği kapsamında (RG-24/11/2016-29898) Progem firmasından danışmanlık alınmış karşılığında 15.000 TL ödenmiştir. %70 i teşvik kapsamında geri alınmıştır. Sermaye yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.500.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		
Pazar araştırması desteğinin kaydı			10.500.-

Gelir yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.500.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.500.-
Pazar araştırması desteğinin kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

	/		
BANKALAR HS.		10.500.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİRVE KARLAR HS.		10.500.-
Pazar araştırması desteğinin kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer gelirler hesabı alacaklandırılır.

	/		
BANKALAR HS.		10.500.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		10.500.-
Pazar araştırması desteğinin kaydı			

6.5.6. Danışmanlık Desteği

İhracata Yönelik Devlet Destekleri kapsamında SYİU A.Ş. Türkiye Ticaret Merkezlerine katılmada danışmanlık için Teknoarge A.Ş.'ye 20.000 TL ödemiştir. Bunun 10.000 TL'si devlet tarafından teşvik kapsamında nakit geri alınmıştır.

Türkiye Ticaret Merkezlerine katılmada danışmanlık için Teknoarge A.Ş.'ye ödenen 20.000 TL ücretin İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		20.000.-	
	BANKALAR HS.		20.000.-
Danışmanlık hizmetin ödemesi			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre Türkiye Ticaret Merkezleri için danışmanlık teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde özel fonlar hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

Gelir yaklaşımına göre Türkiye Ticaret Merkezleri için danışmanlık teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde diğer olağan gelir ve karlar hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİRVE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Türkiye Ticaret Merkezleri için danışmanlık teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde diğer olağan gelir ve karlar hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Türkiye Ticaret Merkezleri için danışmanlık teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde diğer gelirler hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

6.5.7. Yurt Dışına Giriş Desteği

Bakanlar Kurulu tarafından yeni yatırım teşvik sisteminde 2012/3305 sayılı esas karar uyarınca yurtdışına giriş için Vizyon Danışmanlık'tan 20.000 TL bedel ödenerek danışmanlık desteği alınmıştır. Bu bedelin %60'ı teşvik kapsamında daha sonra işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		20.000.-	
	BANKALAR HS.		20.000.-
Danışmanlık gideri kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		12.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS		12.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı .			

Gelir yaklaşımına göre teşvik işletmenin banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer olağan gelirler ve karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		12.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		12.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre teşvik bedeli işletmeye ödendiğinde diğer olağan gelir ve karlar hesabının alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		12.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		12.000.-
Teşvik bedelinin tahsili kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MUSGT'ye göre teşvik bedeli işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt şu şekildedir;

BANKALAR HS.		12.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		12.000.-
Teşvik bedelinin bankaya yatırılması			

6.5.8. Yurt Dışı İş Gezisi Desteği

Almanya'ya Yurt Dışı İş Gezisi kapsamında 15.000 TL harcama yapılmıştır. KOSGEB Yurt Dışı İş Gezisi Desteği kapsamında %60'ı teşvik bedeli olarak işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		15.000.-	
	BANKALAR HS		15.000.-
Yurtdışı iş gezisi gideri kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme,**

Sermaye yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		9.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		9.000.-
Teşvikin tahsili kaydı			

Gelir yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer olağan gelir ve karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		9.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİRVE KARLAR HS**.**		9.000.-
Teşvikin tahsili kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		9.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		9.000.-
Teşvikin tahsili kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MUSGT'ye göre teşvik bedeli işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt şu şekildedir;

BANKALAR HS.		9.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		9.000.-
Teşvikin tahsili kaydı			

6.5.9. Yurt Dışı Marka Tanıtım Desteği

SYİU A.Ş. 2010/6 sayılı "Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" çerçevesinde yurtdışında Türkçe yayın yapan kanallarda tanıtım prodüksiyon ücreti Avrupa Medya Ltd.'ye 30.000 TL ödenmiştir. Teşvik kapsamında bu tutarın %50 si işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		30.000.-	
	BANKALAR HS.		30.000.-
Prodüksiyon gideri ödemesi			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre tanıtım teşvikinin işletme tarafından tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		15.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		15.000.-
Teşvikin tahsili			

Gelir yaklaşımına göre tanıtım teşvikinin işletme tarafından tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		15.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		15.000.-
Teşvikin tahsili			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre tanıtım teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		15.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		15.000.-
Teşvikin tahsili kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MSUGT'ye göre tanıtım teşvikinin işletme tarafından tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		15.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		15.000.-
Teşvikin tahsili			

6.5.10. KOBİ'lerin Geliştirmesine Yönelik Teşvikler

SYİU A.Ş.'de kullanılmak üzere KOSGEB'ten 2018 yılı işletme geliştirme destek programı kapsamında 30.000 TL ürün tasarım desteği olarak Vatan A.Ş.'ye ödenmiştir. Bunun %60'ı daha sonra destek kapsamında işletme banka hesabına KOSGEB tarafından yatırılmıştır .

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.		30.000.-	
	BANKALAR HS.		30.000.-
Tasarım desteğinin ödemesi			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

KOSGEB ürün tasarım destek bedeli olarak 30.000 x 0,60 = 18.000.- işletmeye geri ödendiğinde sermaye yaklaşımına göre aşağıdaki kayıt yapılarak Özel Fonlar hesabı alacaklandırılır. Ürün tasarım gideri ödendiğinde sermaye yaklaşımına göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		18.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		18.000.-
Tasarım desteğinin tahsili			

Gelir yaklaşımına göre aşağıdaki kayıt yapılarak diğer olağan gelir ve karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		18.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		18.000.-
Tasarım desteğinin tahsili			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

KOSGEB ürün tasarım destek bedeli olarak 30.000 x 0,60 = 18.000.- işletmeye geri ödendiğinde BOBİ FRS'ye göre aşağıdaki kayıt yapılarak diğer olağan gelir ve karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		18.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		18.000.-
Tasarım desteğinin tahsili			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

KOSGEB ürün tasarım destek bedeli olarak 30.000*0,60 =18.000 işletmeye geri ödendiğinde MSUGT'a göre aşağıdaki kayıt yapılarak diğer gelirler hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		18.000.-	
	DİĞER GELİR HS.		18.000.-
Tasarım desteğinin tahsili			

6.5.11. Çeşitli Kalite Belgesi Desteği

TSE 9001 kalite belgesi alınması için Uzman Belgelendirme Ltd.Şti'ne başvurulmuş ve 10.000 TL ödenmiştir. KOSGEB'ten belgelendirme desteği olarak %100 ü geri alınmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		10.000.-	
	BANKALAR HS.		10.000.-
TSE-9001 kalite belgesi gideri			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre kalite belgelendirme desteğinin alındığında Özel Fonlar Hs'nın alacağına kaydedilir. Teşvik bedeli tahsilinin kaydı aşağıdaki gibidir:

BANKALAR HS.		10.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

Gelir yaklaşımına göre kalite belgelendirme desteğinin alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir. Teşvik bedeli tahsilinin kaydı şu şekildedir:

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİRVE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Kalite belgelendirme teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer gelirler hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		10.000.-
Teşvik bedelinin tahsil kaydı			

6.5.12. Marka Tescil Desteği

Sınai Mülkiyet Hakları Desteği kapsamından Türk patent enstitüsünden 13.000 TL bedel ödenerek yeni geliştirilen bir ürünün patenti alınmıştır. Bu ücret %100 oranında KOSGEB tarafından sınai mülkiyet hakları desteği kapsamında karşılanmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

HAKLAR HS.		13.000.-	
	BANKALAR HS.		13.000.-
Patent bedeli ödemesi			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre KOSGEB'in Sınai Mülkiyet Hakları Desteği kapsamından teşvikin tahsilinde yapılan kayıt aşağıdaki gibidir;

BANKALAR HS.		13.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS		13.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

Gelir yaklaşımına göre KOSGEB'in Sınai Mülkiyet Hakları Desteği kapsamından teşvikin tahsilinde yapılan kayıt;

BANKALAR HS.		13.000.-	
	DİGER OLAGAN GELİR VE KARLAR HS.		13.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre alınan KOSGEB'in Sınai Mülkiyet Hakları Desteği kapsamından teşvikin tahsilinde yapılan kayıt şu şekildedir;

BANKALAR HS.		13.000.-	
	DİĞER OLAGAN GELİR VE KARLAR HS.		13.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MSUGT'ne göre KOSGEB'in Sınai Mülkiyet Hakları Desteği kapsamından teşvikin tahsilinde yapılan kayıt;

BANKALAR HS.		13.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		13.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

6.5.13. Saha Araştırması Desteği

Müşteri beklentilerini ölçmek için Pro-ar Araştırma şirketine anket saha araştırması ve analiz raporlama ücreti olarak 17.000 TL ödenmiştir. Bu tutarın %60 ı KOSGEB'ten Test ve Analiz Desteği olarak karşılanmış ve banka hesabına yatırılmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ HS.		17.000.-	
	BANKALAR HS		17.000.-
Saha araştırması gideri kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.200.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		10.200.-
Teşvike hak kazanılması kaydı			

Gelir yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.200.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.200.-
Teşvike hak kazanılması kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre teşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir. İşletmenin teşviki tahsilinde yapılacak kayıt şu şekildedir:

BANKALAR HS.		10.200.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.200.-
Teşvikin tahsili kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MUSGT'ne göre **t**eşvik bedeli işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt;

BANKALAR HS.		10.200.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		10.200.-
Teşvikin tahsili kaydı			

6.5.14. Gelişen İşletmeler Pazarı Desteği

KOBİ'lerin paylarının Gelişen İşletmeler Pazarı'nda(GİP) işlem görmek üzere halka açılma sürecinde 14.000 TL masraf edilmiştir. Kosgeb Gelişen İşletmeler Pazarı'nda(GİP) desteği kapsamında KOSGEB tarafından bütçe imkanları dahilinde 10.000 TL sı karşılanarak işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		14.000.-	
	BANKALAR HS.		14.000.-
İşletmenin halka açılma süreci giderleri			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		10.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

Gelir yaklaşımına teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre **t**eşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir.İşletme teşviki tahsil ettiğinde şu şekilde kayıt yapılır:

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		10.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MUSGT'ne teşvik bedeli işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt;

BANKALAR HS.		10.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		10.000.-
Teşvikin tahsil kaydı			

6.5.15. Faiz Desteği

SYİU A.Ş. KOSGEB Faiz desteğine başvurmuş ve ödediği 30.000 TL faiz KOSGEB tarafından karşılanmıştır.

İlk muhasebeleştirme TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT kapsamında aynıdır.

FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		30.000.-	
	BANKALAR HS.		30.000.-
Faiz gideri kaydı			

- **TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirme:**

Sermaye yaklaşımına göre **t**eşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, özel fonlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		30.000.-	
	ÖZEL FONLAR HS.		30.000.-
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

Gelir yaklaşımına göre teşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer olağan gelir ve karlar hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		30.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		30.000.-
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

- **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme:**

BOBİ FRS'ye göre **t**eşvik bedeli alındığında Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs'nın alacağına kaydedilir. İşletmenin teşviki tahsilinde şu şekilde kayıt yapılır:

BANKALAR HS.		30.000.-	
	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS**.**		30.000.-
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

- **MSUGT'ye Göre Muhasebeleştirme:**

MUSGT'ne göre **t**eşvik banka hesabına yatırıldığında banka hesabı borçlandırılarak, diğer gelirler hesabı alacaklandırılır.

BANKALAR HS.		30.000.-	
	DİĞER GELİRLER HS.		30.000.-
Teşvikin KOSGEB tarafından karşılanması			

6.5. Sonuçların Karşılaştırılması

SYİU A.Ş. önceki kayıtlarının TMS 20, BOBİ FRS ve MSUGT'ye aynı olduğu varsayılmıştır. Devlet teşviklerinin TMS 20, BOBİ FRS ve MSUGT'ye göre muhasebeleştirilmesi sonucunda finansal tablolarda farklılıklar gösterilmiştir. SYİU A.Ş. Ayrıntılı Kar veya Zarar Tablosu ve Finansal Durum Tablosu aşağıdadır:

Tablo 2. SYİU ANONİM ŞİRKETİ

31.12.2018 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") cinsinden ifade edilmiştir.)

	MSUGT	TMS-20 SERMAYE	TMS-20 GELİR	BOBI FRS
KÂR VEYA ZARAR KISMI				
Hasılat	15.215.981	14.537.031	14.537.031	14.537.031
Satışların Maliyeti	3.825.303	3.825.303	3.825.303	3.825.303
BRÜT KÂR ZARAR	**11.390.678**	**10.711.728**	**10.711.728**	**10.711.728**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	700.000	700.000	700.000	700.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	1.317.000	1.317.000	1.317.000	1.317.000
Genel Yönetim Giderleri	619.250	439.250	619.250	619.250
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	237.000	237.000	495.950	915.950
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-	-	-	-
ESAS FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	**8.991.428**	**8.492.478**	**8.571.428**	**8.991.428**
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	-	-	-	-
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	-	-	-	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından Paylar	-	-	-	-
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI	**8.991.428**	**8.492.478**	**8.571.428**	**8.991.428**
Finansman Gelirleri	-	-	-	-
Finansman Giderleri	830.000	830.000	830.000	830.000
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI	**8.161.428**	**7.662.478**	**7.741.428**	**8.161.428**
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	**-**	**-**	**258.950**	**678.950**
Dönem Vergi Gideri	1.795.514	1.685.745	1.703.114	1.795.514
Ertelenmiş Vergi Geliri	-	-	-	-
DÖNEM KARI/ZARARI	**6.365.914**	**5.976.733**	**6.038.314**	**6.365.914**

DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI				
Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacaklar				
Yeniden Değerleme Değer Artışı	-	-	-	-
Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri	-	-	-	-
Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar Değer Artışı	-	-	-	-
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları	-	-	-	-
Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri	-	-	-	-
Diğer Kapsamlı Gelir/Gider	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**

Tablo:3 SYİU ANONİM ŞİRKETİ
…….. Tarihi İtibarıyla Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") cinsinden ifade edilmiştir.)

-	MSUGT	TMS-20 SERMAYE	TMS-20 GELİR	BOBI FRS
VARLIKLAR				
DÖNEN VARLIKLAR	**42.925.682**	**43.835.451**	**43.018.082**	**42.925.682**
Nakit ve Nakit Benzerleri	17.970.630	18.880.399	18.063.030	17.970.630
Finansal Yatırımlar	-	-		
Gerçeğe Uygun Değer Farkı K/Z'a Yansıt.Finansal Varlıklar	-	-		
Ticari Alacaklar	15.562.655	15.562.655	15.562.655	15.562.655
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	-	-	-	-
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	*15.562.655*	*15.562.655*	*15.562.655*	*15.562.655*
Diğer Alacaklar	*95.939*	*95.939*	*95.939*	*95.939*
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	*95.939*	*95.939*	*95.939*	*95.939*
Stoklar	9.259.208	9.259.208	9.259.208	9.259.208
İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	-	-		
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	-	-		
Peşin Ödenmiş Giderler	-	-		
İlişkili Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler	-	-		
Diğer Dönen Varlıklar	37.250	37.250	37.250	37.250
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	-	-		
DURAN VARLIKLAR	**26.631.841**	**24.991.841**	**26.631.841**	**26.631.841**
Ticari Alacaklar	-	-		
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	-	-		
Diğer Alacaklar	-	-		
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	-	-		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	-		
Finansal Yatırımlar	-	-		
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kaps. Gelire Yans.Fin. Varlıklar	-	-		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-	-		
Maddi Duran Varlıklar	12.985.363	12.465.363	12.985.363	12.985.363
Maddi Duran Varlıklar	*12.985.363*	*12.465.363*	*12.985.363*	*12.985.363*
Finansal Kiralamaya Konu Varlıklar	-	-		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	661.115	61.115	661.115	661.115
Peşin Ödenen Giderler	-	-		
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	-		
Diğer Duran Varlıklar	-	-		
TOPLAM VARLIKLAR	**56.969.275**	**56.159.044**	**57.061.675**	**56.969.275**

TOPLAM KAPSAMLI GELİR (GİDER)	**6.365.914**	**5.976.733**	**6.038.314**	**6.365.914**

SYİU ANONİM ŞİRKETİ

…….. Tarihi İtibarıyla Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") cinsinden ifade edilmiştir.)

-	MSUGT	TMS-20 SERMAYE	TMS-20 GELİR	BOBI FRS
KAYNAKLAR				
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**24.425.746**	**24.425.746**	**24.505.746**	**24.425.746**
Kısa Vadeli Borçlanmalar	15.693	15.693	15.693	15.693
Banka Kredileri	*15.693*	*15.693*	*15.693*	*15.693*
Diğer Kısa Vadeli Borçlanmalar	-	-		
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	-	-		
Banka Kredileri	-	-		
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	-	-		
Diğer Uzun Vadeli Borçlanmalar	-	-		
Ticari Borçlar	17.911.141	17.911.141	17.911.141	17.911.141
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	-			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	*17.911.141*	*17.911.141*	*17.911.141*	*17.911.141*
Kısa Vadeli Diğer Borçlar	-	-		
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	-	-		
İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar	-	-		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	584.577	584.577	584.577	584.577
Ertelenmiş Gelirler	5.914.336	5.914.336	5.994.336	5.914.336
İlişkili Taraflardan Ertelenmiş Gelirler	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflardan Ertelenmiş Gelirler	*5.914.336*	*5.914.336*	*5.994.336*	*5.914.336*
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	-	-		
Karşılıklar	-	-		
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	-	-		
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	-	-		
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	-	-		

SYİU ANONİM ŞİRKETİ

…….. Tarihi İtibarıyla Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") cinsinden ifade edilmiştir.)

-	MSUGT	TMS-20 SERMAYE	TMS-20 GELİR	BOBI FRS
KAYNAKLAR				
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**-**	**-**	**340.000**	**-**
Uzun Vadeli Borçlanmalar	-	-		
Banka Kredileri	-	-		
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	-	-		
Diğer Uzun Vadeli Borçlanmalar	-	-		
Ticari Borçlar	-	-		
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	-	-		
Uzun Vadeli Diğer Borçlar	-	-		
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	-	-		
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	-	-		
Ertelenmiş Gelirler	-		340.000	
Karşılıklar	-	-		
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	-	-		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-		
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	-		
ÖZKAYNAKLAR	**32.146.414**	**31.936.183**	**31.818.814**	**32.146.414**
Ödenmiş Sermaye	22.500.000	22.500.000	22.500.000	22.500.000
Sermaye Düzeltme Farkları	-	-		
Paylara İlişkin Primler/İskontolar	-	-		
K/Z'da Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler	-	-		
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları	-	-		
Tanımlanmış Fayda Planları Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	-	-		
Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenen Finansal Yatırımlar Değer Artışı	-	-		
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	780.500	959.450	780.500	780.500
Devlet Teşvikleri	-	*178.950*		
Yasal Yedekler	-	-		
Geçmiş Yılar Kârları / Zararları	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Net Dönem Karı/Zararı	-	-		
KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR	-	-		
TOPLAM KAYNAKLAR	**56.969.275**	**56.159.044**	**57.061.675**	**56.969.275**

Yukarıda verilmiş olan mukayeseli kar veya zarar tabloları ve finansal durum tablolarında TMS 20, BOBİ FRS ve MSUGT'ye yapılan raporlama sonuçlar yer almaktadır. Bu raporlamalar sonucunda;

TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında sermaye ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Sermaye yaklaşımına göre; kar veya zarar tablosunda görüldüğü gibi teşvik geliri kar veya zarar tablosuna dahil olmamakta, teşvik gelirinin tamamı finansal durum tablosunda yer almaktadır.

Gelir yaklaşımı kapsamında yapılan raporlamada ise elde edilen teşvik gelirinin büyük bir bölümü kar veya zarar tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirlere yansıtılmakta, geriye kalan bölümüyse daha sonraki dönemlerde kar veya zarar tablosuna transfer edilmek üzere finansal durum tablosuna ertelenmiş gelir şeklinde yer almaktadır.

Sermaye yaklaşımına göre elde edilen teşvikler finansal durum tablosunda özkaynaklar kalemi altında Özel Fonlar hesabına kaydedildiği için kâra bir etkisi olmamaktadır.

BOBİ FRS'de teşvik geliri tahsil edildiğinde Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabına işlenmekte kar veya zarar tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler bölümüne yansıtılmaktadır.

TMS 20'de devlet teşvikleri bir kaynak olarak finansal durum tablosunda raporlanabiliyorken, BOBİ FRS tarafında ise zorunlu olarak bir gelir unsuru şeklinde kar veya zarar tablosuna raporlanmaktadır.

MSUGT'ye göre devlet teşviklerinin tamamı Diğer Gelirler Hesabında kar veya zarar tablosunda "Hasılat" bölünde raporlanmaktadır.

TMS 20 gelir yaklaşımı, BOBİ FRS ve MSUGT için devlet teşvikleri "Kar veya Zarar Tablosu Hesapları" ile ilişkilendirilirken TMS 20 sermaye yaklaşımı için "Finansal Durum Tablosu Hesapları" ile ilişkilendirilmiştir.

SONUÇ

Teşvikler, Türkiye'de işletmelerin büyümesi, gelişmesi, yeni yatırımlar yapması, uluslararası piyasalara açılması ve markalaşması gibi hedeflere ulaşmada alternatif bir finansman aracıdır.

Türkiye'deki bölgesel dengesizliklerin giderilmesi işletmelerin uluslararası alanda rekabet edebilmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması için devlet tarafından çeşitli teşvik ve yardımlar uygulanmaktadır. İşletmeler için teşviklerin doğru, anlaşılır kayıt altına alınması ve finansal tablolara aktarılması önem arz etmektedir.

Devlet teşviklerinin ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Türkiye'de Vergi Kanunları, TMS/TFRS ve BBOBİ FRS kullanılmaktadır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme ve raporlama süreçleri ile işletmelerin gerçek performansının belirlenebilmesi, finansal durumunun diğer dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilir hale gelmesini önemlidir. Bunun için Türkiye'deki muhasebeleştirme yöntemleri arasında karşılaştırma yapılmıştır.

MSUGT'ye göre teşvik tutarının kar veya zarar tablosunda, gelir olarak "Diğer Gelirler Hesabı"nda "Hasılat" bölümünde raporlanmaktadır. Ancak, "Hasılat" olmayan teşviklerin " Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında izlenmesi daha uygun olacaktır. Çünkü "Diğer Gelirler Hesabı" kar veya zarar tablosunun Brüt Satışlar Hesap Grubunda yer almaktadır ve teşvikler işletmelerin satış faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bir satış hasılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satış karlılığının olduğundan fazla görünmesine neden olacaktır. Eğer işletme bir dönem devlet teşvikleri alıp diğer dönem almadıysa teşvik aldığı dönemin brüt karlığının yüksek olmasına diğer dönemin ise düşük olmasına bunun sonucu olarak da şirket sahibi ve finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine neden olacaktır.

TMS 20'de devlet teşvikleri işletmelerin belirli koşulları yerine getirilmesi karşılığında işletmeye verilen yardımlardır şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS 20'de devlet yardımları için herhangi bir muhasebe kaydı düzenlenmesi zorunlu değildir. Fakat işletmeler faydalanmış olduğu devlet yardımlarının türünün, kapsamının ve süresinin dipnotlarda detaylı bir biçimde açıklanması gerekmektedir.

TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Sermaye yaklaşımında teşvik kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmekte; gelir yaklaşımında ise teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi söz konusudur. İşletmelerin yararlandıkları devlet teşviklerinde hangi yaklaşıma göre muhasebe kayıtlarını tutacakları ve bu teşviklerin finansal raporlarda nasıl gösterecekleri konusunu açık olarak ifade etmeleri gerekmektedir.

Sermaye yaklaşımına göre devlet teşviklerinin geri ödemesi olmadığı için kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlandığı için devlet teşvikleri finansal durum tablosunda gösterilmektedir.

Sermaye yaklaşımı, teşvik gelirlerinin kar veya zarar tablosu yerine finansal durum tablosunda özkaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Teşvik gelirinin tamamının özkaynaklar grubu altında raporlanması, işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesine de katkı sağlamaktadır. Ancak devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmesi finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına da neden olmaktadır.

Gelir yaklaşımı, devlet teşviklerinin tamamının elde edildiğinde direkt kar veya zarar tablosu yerine ertelenmiş gelir olarak finansal durum tablosuna dahil edilmesini ve daha sonra sistematik bir şekilde kar veya zarar tablosuna aktarılması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır.

Gelire ilişkin teşviklerin kar veya zarar tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre ilki teşviğin, kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalem olarak "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" genel başlığı altında muhasebe kaydının yapıldığı yöntemdir. Diğer yöntem ise teşvikin ilgili giderlerden düşülerek gösterildiği yöntemdir.

İşletmeler devlet teşviklerini almak için ilgili harcamalara katlandığı durumlarda gider hesabından düşülerek sadeleştirme yapmak yerine "Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" altında göstermek finansal tabloların sunumundaki ilkelerle daha uygun olacaktır.

BOBİ FRS'de devlet teşvikleri tahsil edildiklerinde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. BOBİ FRS, TMS 20 'deki gelir yaklaşımı benimsenmiş, sermaye yaklaşımına yer verilmemiştir.

BOBİ FRS'den beklenen en önemli fayda, uygulayan işletmelere daha işlevsel ve daha yararlı finansal bilgiler barındıran finansal raporlar oluşturulabilmesidir.

MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolar VUK'a dayalı olduğu için vergi odaklıdır. Bu nedenle işletmeleri, yatırımcıları ticari karları konusunda şeffaf bir bilgi vermemektedir.

BOBİ FRS, Türkiye'de ticari karın tespiti için TMS 20'ye kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilmektedir. Ülkemizdeki vergiye dayalı muhasebe anlayışı dışında finansal tablo kullanıcılarına yönelik bilgi anlayışına geçişte önemli bir adımdır.

Finansal tabloların en önemli özelliği karşılaştırılabilir, anlaşılır ve ihtiyaca uygun ve tutarlı olmasıdır. Bunun için bu çalışmada devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolara yansıtılmasında Türkiye'deki muhasebe uygulamalar arasındaki farklılıkların ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi olabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Örten, R., Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008

Kıymetli Şen, Özbirecikli, M., Şen, İlker Kıymetli ve Tüm, Kayahan, **Uygulamaya Dönük Örnek Açıklamalarla BOBİ FRS**, Ankara:Detay Yayıncılık, 2017.

Örten, R., Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016

Türkkan, Erdal, **Rekabet Teorisi ve Endüstri İktisadı**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2001

SÜRELİ YAYINLAR

Acınöroğlu, Serkan, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 1.2: 148, 2009.

Acinöroğlu, Serkan, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Cilt:1 Sayı:2, 2009, s. 155.

Akdeve, Erdal ve Karagöl, Erdal Tanas, "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları"**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 37, 2013, s. 338.

Ataman, Başak ve Cavlak, Hasan," Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2017

Atayeter, Coşkun ve Erol, Arzu, "Türkiye'de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri", **KSÜ İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2011, s. 4-10.

Ay, M. Hakkı, "Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi", **Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** Sayı:2 Cilt:5, 2005, s. 177.

Balyemez, Bülent "İhracat Teşviklerinin Makro Piyasalara Teorik Etkileri", PARADOKS, **Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2008, s. 1-2.

Bayraç, H. Naci ve Yenilmez, Füsun, "Türk Tarımının AB Ortak Tarım Politikasına Uyum Çalışmaları ve Olası Ekonomik Etkileri", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2005, s. 35.

Bozkurt, Cevdet, "Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Gümrük Vergisi Muafiyeti Kapsamında Makine Ve Teçhizat İthali", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Mart - Nisan 2016, s. 196-197.

Brander, James A. and Spencer, Barbara J., "Export subsidies and international market share rivalry." **Journal of international Economics** 18.1-2 (1985): 83-100.

Buss, Terry F., "The effect of state tax incentives on economic growth and firm location decisions: An overview of the literature.", **Economic Development Quarterly,** 15.1: 91, 2001

Candan, Güzide Tatar and Yurdadoğ, Volkan, "Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları.", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , 27: 150.

Candan, Güzide Tatar ve Yurdadoğ, Volkan, "Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 27, 2017, s. 163.

Çatal, M. Faruk, "Devlet Teşvikleri Ve Erzurum'da Tarihsel Bir Uygulama Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** Cilt 24, Sayfa 4, 2015, s. 291.

Çatal, M. Faruk, "Devlet Teşvikleri Ve Erzurum'da Tarihsel Bir Uygulama Örneği"**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, s. 291.

Çiloğlu, İsmail "Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü", **Hazine Dergisi**, 13, 2000, s.30

Demirli, Yunus, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği Ve Ücret İstisnası", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 11, Sayı 25, 2015, s. 142.

Doğan, Aziz "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması." **İşletme Araştırmaları Dergisi,** 9.4 (2017): 770-786.

Eğmir, Rabia Tuğba ve Hazman, Gülsüm Gürler, "KOBİ'lere Sağlanan Teşvikler ve KOBİ'lerin Vergi Algısı İlişkisi: Afyonkarahisar Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 7, 2017, s. 228.

Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali., **IAS 2003 Interpretation And Aplication Of International Accounting Standarts**. Amerika: Wiley & Sons Inc., 2003

Erdem, Tahir, **AR-GE Teşvik Uygulamasında Yeni Dönem, Maliye ve Sigorta Yorumları**, Maliye ve Sigorta Yorumları., Sayı: 510, 2008

Ersungur, Ş. Mustafa and Yalman, İlkay Noyan, "Bölgesel kalkınmada ihracat teşviklerinin etkinliği: Sivas ilinde bir uygulama**." CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** 10.1 (2009): 81-98.

Güneş, Recep ve Uğur, Ahmet, **KOBİ'lerin İhracat Finansmanında Eximbank Kredileri: Malatya İlinde Bir Araştırma**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt: 12, Sayı: 2, 2007

Kır, Serap Gül ve Yavuz, Ali, "Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması**", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2015, s. 111.

Mil, Burak, "Türkiye'de Turizm Teşvik Politikalarına Kronolojik Bir Yaklaşım", **AREL Ekonomi, Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 11.

Mordeniz, Hasan, “KOSGEB Uygulamaları Ve Destekleri”, **Gıda Mühendisliği Dergisi**, Sayı: Nisan 2004, 2004, s. 13.

Onay, Ahmet, "Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi." **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 8.3 (2017): 31-45.

Ormankıran, Y., Bayram, Ali Turan ve Karaçar, Ercan, “Turizm Bakanları Üzerine Bir İnceleme”, **Turizm Akademik Dergisi**, Sayı: 2, 2015, s. 2.

Önder, Rıdvan ve Yıldız, Abdunnur, “5520 ve 5746 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde AR-GE Harcamalarının Vergisel Durumu”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 1, 2017, s. 150.

Özker, A. Niyazi ve Biniş, Mine, “Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri Ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 19, 2010, s. 498.

Öztürk, S., Sözdemir, Ali ve Koçbulut, Özgür, **Türk Eximbank Programlarının Türkiye İhracatına Etkileri ve AB/DTÖ’ye Uygunluğu,** Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt: 12, Sayı: 2, 2007

Özeroğlu, Ali İhsan, **Türkiye’de AR-GE Düzenlemeleri Ve Uygulamaları**, Öneri, Cilt:9, Sayı: 36, 2011, s. 117-118.

Sakarya, Şakir ve Uçak, Sefer, “Türkiye’de İhracat Kredi Sigortası Uygulaması; ABD Ve Güney Kore İle Karşılaştırması”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2018, s. 105.

Savrul, Burcu Kılınç ve Doğru**,** Bülent “TR 22 Düzey 2 Bölgesinin 2012 Yılı Teşvik Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2013, s. 5.

Sönmez, Feriştah, “Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:28, 2005, s.133

Şanlıoğlu, Ömer ve Özcan, Enes Ömer, "Türkiye'de Uygulanan Turizm Teşvik Politikaları Ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2017, s. 104.

Tekin, Ahmet, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 16, 2006, s. 308.

Tekşen, Ömer, "TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleriyle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:29, Sayı:2, 2010, s.438.

Türkay, Hakan ve Ünsal, Hilmi "Türkiye'de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz", **Sosyoekonomi**, Sayı: 2, 2008

Yalçınkaya, N., Yalçınkaya, M. Hakan ve Coşkun Çılbant, "Avrupa Birliği'ne Yönelik Düzenlemeler Çerçevesinde Türk Tarım Politikaları ve Sektörün Geleceği Üzerine Etkisi", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim Ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, 2006, s. 103.

Yavan, N., "Türkiye'de yatırım teşviklerinin bölgesel belirleyicileri: Mekansal ve istatistiksel bir analiz"**, Coğrafi Bilimler Dergisi**, 10(1), 2012, 9.

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

TEZLER

Abacı, Harun, **"Türkiye'de KOBİ'lerin Gelişimi Ve Yeri, KOBİ'lere Sağlanan Teşvik Ve Desteklerin Ürün Kalitesi, Ürün Yeniliği Ve Karlılık Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi: Afyonkarahisar Küçük Sanayi Sitesi Örneği",** (Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2015

Baştürk, Kibriye, "**Vergi Teşvik Politikası Ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri"** (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2012

Çırpan, Erdal **"Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri açısından karşılaştırılması"** (İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010.

Doğmuş, Oytun Eylem, **Antalya Örneğinde Ulusal Turizm Politikalarının Sorgulanması** (Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Şehir ve Bölge Planlama Bölümü Şehir ve Bölge Planlama Anabilim Dalı Doktora Tezi), İzmir, 2010

Kamacı, Ahmet, **"Türkiye'de Tarımsal Destekleme Politikalarının Etkinliği ve OTP'ye Uyum Analizi**" (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2006

Kır, Serap Gül, **"Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Türkiye Uygulaması "** (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2012

Korkmaz, Volkan, **"Tarım Ürünlerini Destekleme Politikaları: Türkiye ve AB Karşılaştırması "** (Yüksek Lisans Tezi Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Aydın, 2015

Küçükkahraman, Burak, "**TMS 20 Standardına göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar",** (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Afyon, 2013.

Özdaş, Yasemin Y., **"Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvikleri Ve Diyarbakır Bölgesinde Bir Araştırma"** (Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı), Adana, 2009.

Schwartz, G. and Clements, B., "Government Subsidies", **Journal of Economic Surveys** Volume 13 (2) , 1999, s. 120.'den akt: Hülya Soylu, **"Devlet Yardımları Ve Ekonomik Etkinlik: Avrupa Birliği Ve Türkiye'deki Sistem", (**Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği Ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Ekonomi-Maliye Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008

Şahin, Mustafa, **Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması**, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2017

DİĞER YAYINLAR VE İNTERNET KAYNAKLARI

"254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği", http://www.gib.gov.tr/node/87689 (Erişim tarihi 30.01.2018).

"Bakanlar Kurulu Kararı", http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/2012061-9-1.htm (Erişim tarihi 24.01.2018).

"Bölgesel Desteklerden Faydalanabilecek Sektörler Ve Bölgeler İtibariyle Asgari Yatırım Tutarları Veya Kapasiteleri", https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content-/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%C4%B1r%C4%B1m/Yat%C4%B1r%C4%B1m%20Te%C5%9Fvik%20Sistemi/2A&2B.pdf (Erişim tarihi 30.01.2018).

"D-Eğitim Ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası", http://www.gib.gov.tr/-yardim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/ll-konularina-gore-vergisel-tesvikler/d-egitim (Erişim tarihi 30.01.2018).

"Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası", https://www.dunya.com/kose-yazisi/egitim-ve-ogretim-isletmelerinde-kazanc-istisnasi/24941 (Erişim tarihi 30.01.2018).

"Gelir Vergisi Kanunu", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf (Erişim tarihi 17.01.2018).

"Gümrük Kanunu", http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf (Erişim tarihi 01.03.2018), s. 59-61.

"Hakkımızda", http://www.ttgv.org.tr/tr/biz-kimiz/ttgv-hakkinda (Erişim tarihi: 18.02.2018).

"Katma Değer Vergisi Kanunu", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf (Erişim tarihi 17.01.2018).

"Katma Değer Vergisi Sirküleri", http://www.gib.gov.tr/node/87172 (Erişim tarihi 17.01.2018).

"Kurumlar Vergisi Kanunu", http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf (Erişim tarihi 17.01.2018).

"Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Devlet Destekleri Adım Adım Uygulama Rehberi", https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%C4%B1r%C4%B1m/Yat%C4%B1r%C4%B1m%20Te%C5%9Fvik%20Sistemi/ekler/TesvikUygulamaRehberi.pdf?lve (Erişim tarihi 14.02.2018), s. 2-3.

"Yeni Teşvik Sistemi Bilgi Notu", http://www.iso.org.tr/file/Yeni_Tesvik_Sistemi_Ozet_Dokumani-29.pdf. (Erişim tarihi 17.02.2018), s. 1.

"Yeni Teşvik Sistemi Bilgi Notu", http://www.iso.org.tr/file/Yeni_Tesvik_Sistemi_Ozet_Dokumani-29.pdf. (Erişim tarihi 17.02.2018), s. 7.

http://kgk.gov.tr, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'yle (MSUGT) birlikte İlave Hususlar'ı hangi işletmeler uygulamak zorundadır?,** http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6665/MuhasebeSistemi-Uygulama-Genel Teblig%CC%86i%E2%80%99yle-(MSUGT)-birlikteeI%CC%87laveHususlar%E2%80%99%C4%B1-hangi-is%CC%A7letmeler-uygulamak-zorundad% C4%B1r?, (06.05.2017).

http://www.gib.gov.tr/sigortalilara-hazinece-karsilanan-prim-destegi-ve-muhasebe-kaydi-hk, (Çevrimiçi), (Erişim: 25/08/2018.)

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/08/20110826-19.htm

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170913-4.htm.

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/02/20180216-16.htm

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi:14.09.2018)

https://www.export.gov/article?id=Turkey-Import-Tariffs, (Çevrimiçi), (Erişim: 07.09.2018)

https://www.export.gov/article?id=Turkey-Import-Tariffs, (Çevrimiçi), (Erişim: 07.09.2018)

https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekdetay/1232/gelisen-isletmeler-pazari-kobi-destek-programi

http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E1A542DB-3A19-47AC-B995-FCFA044F3EC/0/, 2006, s.19

https://m.hazine.gov.tr/File/Index?id=87BBF1E5-90D9-46D4-99A8-98C9918E80EF (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 12.09.2018)

https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekdetay/1232/gelisen-isletmeler-pazari-kobi-destek-programi

https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekdetay/6798/isletme-gelistirme-destek-programi

https://www.oecd.org/daf/inv/investmentstatisticsandanalysis/2510459.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim: 30.08.2018)

https://www.verginet.net/UserFiles/File/pusula_serisi/VAT.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 06.09.2018)

http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 14.09.1018)

Baver, A. Aydın **Teşvik ve Destek Rehberi**, 2010, www.karacadag.org.tr/ContentDownload/Tesvik_ve_destek_rehberi.pdf, (Erişim tarihi:20.04.2017).

Balassa, Bela, **"Incentive policies and export performance in Sub-Saharan Africa."** World development 18.3 (1990): 383-391.

Celasun, Merih "Development Policy and Industrialization in Turkey." **International Journal on World Peace** (1994): 41-57.

Duran, Mustafa, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları,** Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No:33, Ankara, 2003

Gençoğlu, Ümit Gücenme, "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması." **Journal of Accounting & Finance,** 76 (2017).

Graham, John R. and Smith**,** Clifford W., "Tax incentives to hedge." **The Journal of Finance** 54.6 (1999): 2241-2262.

Hamari, Juho, Mimmi Sjöklint, and Ukkonen, Antti "The sharing economy: Why people participate in collaborative consumption." **Journal of the association for information science and technology** 67.9 (2016): 2047-2059.

Kara, Suat ve Öztopçu, Dilek "**TMS-20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi",** 5. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu, 2015, s. 16-17.

KPMG, **Yatırım Teşvik Sistemi Vergi Hizmetleri**, KPMG Türkiye Yayını, Ankara, 2017

Kumcu, Erdoğan Harcar, Talha and Kumcu, M. Ercan, "Managerial perceptions of the adequacy of export incentive programs: Implications for export-led economic development policy." **Journal of Business Research** 32.2 (1995): 163-174.

Kutlu, Erol and Hacıköylü, Canatay, **Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinde devlet yardımları,** 2007.

Laffont, Jean-Jacques and Tirole, Jean, **A theory of incentives in procurement and regulation.** MIT press, 1993.

Love, James H. and Roper, Stephen "SME innovation, exporting and growth: A review of existing evidence**." International small business journal** 33.1 (2015): 28-48.

OECD, **Competition Policy in Subsidies and State Aid**, OECD, Paris, 2001; OECD, **International Investment Perspectives**, OECD, Paris, 2004

ORAN Kalkınma Ajansı, **Teşvik Ve Destekler Rehberi 2017**, ORAN Kalkınma Ajansı Yayını Ankara, 2017

Shah**,** Anwar, **Fiscal incentives for investment and innovation,** 2006.

Şener, Sefer **Türkiye ekonomisinde ikinci dönem liberal iktisat politikaları,** 2005.

Şensoy, Necdet "UFRS'deki Değerleme Ölçüleri", Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2006; IASB (International Accounting Standards Board) **Discussion Paper, Measurement Bases for Financial Accounting - Measurement on Initial Recognition Prepared by Staff of the Canadian Accounting Standards Board**.

T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, **Kamu AR-GE, Yenilik, Girişimcilik ve Ticarileştirme Desteklerinin Detayları**, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ankara, 2015

T.C. Ekonomi Bakanlığı, **Ekonomi Bakanlığı Devlet Yardımları Rehberi**, T.C. Ekonomi Bakanlığı, Ankara, 2018

Teşvik Çalışma Grubu, **Türkiye'de Turizm Sektöründe Sağlanan Teşvikler ve Destekler**, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayını, Ankara, 2007

TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları.** Ankara: TMSK Yayınları, 2010

TMSK, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı,** mad. 64-88, 2007' den akt: Hikmet Ulusan, **Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (I),** http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/199/20.pdf, (06.05.2017).

Topal, Mehmet Hanefi, "Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım.", **The Journal of International Scientific Researches** 1.2 (2016), s.43

Winkler, John T., "**The corporate economy: theory and administration.**" Industrial Society (Routledge Revivals). Routledge, 2015.

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad	Semra Yılmaz Uzun
Doğum Tarihi	04.10.1982
Doğum yeri	İstanbul
Lise	1997-2000 Fatih Ticaret Meslek Lisesi
Ön Lisans	2000-2002 Marmara Üniversitesi
Lisans	2002-2004 Anadolu Üniversitesi
Yüksek Lisans	2015-2019 İstanbul Ticaret Üniversitesi
Staj yaptığı yer	2000-2002 Arçelik A.Ş.
Çalıştığı Yerler	2002-2004 Küçükdoğan Mali Müşavirlik Bürosu
	2004-2007 Çarşıbaşı Tekstil Ltd.Şti.
	2007- Kayıkcı Gıda Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti
Sunduğu Bildiriler	2018 İzmir Uluslararası İktisadi İdari Bilimler Kongresi (Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesinin Finansal Raporlama Standartları (Tms/Tfrs – Bobi Frs) ile Vergi Sistemi Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama)