

*Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve
Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
(TMS 20) Kapsamında Turizm Sektöründe
Muhasebe İşlemleri*

*Accounting Applications On Tourism Sector In The
Context Of Accounting Standard On Goverment Grants
and Disclosure Of Goverment Assistance (TMS 20)*

*Dr. H. Arif TUNÇEZ**

*Dr. Alper ATEŞ***

ÖZ

Devlet teşvikleri geliştirmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerinden kaynaklanan problemlerden dolayı özellikle işletmelerin finansal sorunları azaltmak için devlet tarafından sağlanan yardımlardır. Türkiye Muhasebe Standardı-20 (TMS-20) Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada, turizm sektöründe uygulanmakta olan teşviklerin TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Devlet Teşviki, Turizm Teşvikleri, Türkiye Muhasebe Standartları TMS 20

Bu çalışma, 20-22 Mayıs 2016 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 3. Uluslararası Turizm ve Yönetim Araştırmaları Kongresi'nde bildiri olarak sunulmuştur.

Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi Cilt:19 41.Yıl Özel Sayısı ss.87-96 **Makale Gönderim Tarihi:** 22/06/2016 - **Kabul Tarihi:** 28/09/2016

* Doktor, Selçuk Üniversitesi, Akşehir MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü. hatuncez@selcuk.edu.tr

** Doktor, Selçuk Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Seyahat İşletmeciliği ve Turist Rehberliği Bölümü. alpera@selcuk.edu.tr

ABSTRACT

Government grants for developing countries, especially because of the problems are caused by the structural characteristics of the aid provided by the government to reduce the financial difficulties of the company. Turkish Accounting Standard-20 (TAS-20) Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance was first published in the official gazette with issue no 25983 on 01/11/2005 and entered into force to be applied for the accounting periods beginning after the date of 31/12/2005. This study describes the accounting for grants applied in tourism sector within the framework of TAS-20.

•

KEYWORDS

Government Grants, Tourism Grants, Turkey Accounting Standards TMS 20.

GİRİŞ

Türkiye’de teşvik uygulamaları kalkınma programlarını tamamlayan veya destekleyen bir yapıya sahiptir. Yatırım teşvik uygulamaları, yatırımların artırılması, yeni iş alanlarının açılarak istihdam oranının artırılması ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması amaçlarıyla Osmanlı döneminden beri uygulanmaktadır. Cumhuriyetin kuruluşunda günümüze kadar gelinen süreçte Türkiye’de uygulanan kalkınma programları incelendiğinde; bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi ve mevcut kaynakların etkin kullanımı hemen hemen her programda yer almıştır. Bu bağlamda teşvik programları da bu önceliklere önem vermiş ayrıca iç pazar üretim kalitesinin artırılması, katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesi ve dolayısıyla dış pazarlarda rekabet edebilmede süreklilik sağlanması ve dış yatırımların ülkeye çekilmesi amacıyla politikalar benimsenmiştir. Türkiye’de bugüne kadar çeşitli dönemlerde farklı uygulamaları içeren ve çoğu zaman çeşitli kanunlarla revize edilen teşvik tedbirleri uygulanmıştır (Akdeve ve Karagöl, 2013; 336).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nda yer alan “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre düzenlenmektedir. Bu standart; 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla, farklı tarihlerde ilan edilen tebliğlerle güncellenmektedir (<http://kgk.gov.tr>, E., T.: 03/03/2016).

Türkiye Muhasebe Standartlarında devlet teşvikleri; “*İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 20, m., 3).

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara aktarılmaz (TMS 20, m., 7):

a- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,

b- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

1. TURİZM SEKTÖRÜNDE DEVLET TEŞVİKLERİ

Turizm politikalarının temelinde, turizm sektörünün geliştirilmesi ve yönlendirilmesi hedefi vardır. Bu bakımdan turizm sektörünün teşvik edilmesi ve korunması büyük ölçüde devlete düşen bir görevdir. Devlet, koruma sistemi anlayışı ile turizm sektörünü çeşitli imkanlar çerçevesinde teşvik etmektedir (Toker, 2007; 81).

Dünya genelindeki küreselleşme hareketlerinin artmasıyla birlikte ülkemizde 1980 sonrası dönemde, turizm sektörüne sağlanan teşvikler turizmin gelişmesine ve ekonomik büyümeye çok olumlu katkılar sağlamıştır. Türkiye'deki teşvik, yabancı sermaye ve yatırım uygulamalarının hızlı bir şekilde uygulamaya konulması kısa zamanda olumlu sonuçlar göstermiştir (Bahar, 2007; 63).

Turizm sektörünü düzenleyen, geliştiren, dinamik bir yapı ve işleyişe kavuşturan, tertip ve tedbirlerin alınmasını sağlayan 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu 16/3/1982 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, turizm hizmeti ile bu hizmetin gereği kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ve turizm merkezlerinin tespiti ile geliştirilmelerine, turizm yatırım ve işletmelerinin teşvik edilmesine, düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin hükümleri kapsamaktadır.

Türkiye'de turizm sektörüne yönelik olarak çeşitli teşvik ve destekler bulunmaktadır. Bu teşvik ve destekleri aşağıdaki şekilde gruplandırmak mümkündür (<http://www.ktyatirimisletmeler.gov.tr>, E., T., 03/03/2016):

- 1- KOSGEB kapsamında sağlanan destek ve hizmetler,
- 2- Yatırımlarda devlet yardımları hakkında bakanlar kurulu kararı kapsamında uygulanan teşvik ve destekler,
- 3- 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile sağlanan teşvikler,
- 4- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetler,
- 5- Türkiye İhracat Kredi Bankası (EXIMBANK) tarafından sağlanan kredi imkanları,
- 6- Yabancı sermaye yatırımlarının teşviki,

7- Yurtdışı turizm fuarlarına katılım desteği.

Teşvik sisteminin değişmesinin yanında küreselleşmeye uyum sağlayabilmek için muhasebe sistemi de Türkiye Muhasebe Standartları adı altında uluslararası standartlara göre şekillendirilmektedir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” (TMS 20) bölümüne göre düzenlenmektedir (Yıldız, vd, 2012; 296).

2. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

Bu standardın amacı; devlet teşvikleri ile yardımlarının muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını oluşturarak, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yoluyla işletmenin performansının belirlenebilmesini, işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasıdır (Örten vd, 2007; 311).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır. Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz (TMS 20, m., 1-2):

1- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,

2- İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırım teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir,

3- Devlet’in bir işletmeye iştirak etmesi,

4- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri.

3. TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi; parasal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, parasal olmayan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, gelire ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi, gider ve zararların karşılanmasına ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve devlet teşviklerinin geri

ödenmesinin muhasebeleştirilmesi şeklinde 6 başlık altında incelenmiştir (Tekşen, 2010; 438).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015; 181).

3.1. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımı, teşvikin kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmesine olanak sağlar (TMS 20, m., 13). Bu yaklaşımda, gelir olarak dikkat alınacak tutar özkaynak hesabı kullanılarak bilançoda yer alacak ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecektir (Çelik vd, 2015; 301).

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır (TMS 20, m., 14):

a- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir,

b- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Örnek: X Turizm İşletmesi bölgesel kalkınma teşvikleri kapsamında 20 yıllığına yatırım yeri tahsis edilmiş, ekspertiz sonucundaki değeri 200.000 TL'dir. Sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt şöyledir:

.../.../....

1	250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	200.000	
	250.00 Teşvikli Arazi ve Arsalar		
	549 ÖZEL FONLAR HS.		200.000
	549.00 Yatırım ve Geliştirme Fon.		

Sermaye yaklaşımına göre teşvikler bilançoda özkaynaklar bölümünde yer alacağından dolayı “549 ÖZEL FONLAR HS” kullanılmıştır.

3.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (TMS 20, m., 16)

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır (TMS 20, m., 15):

a- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir,

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

c- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Sermaye yaklaşımına ilişkin örnekteki veriler, bu yönteme göre kayıtları şöyledir:

.../.../....

250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	200.000
250.00 Teşvikli Arazi ve Arsalar	
482 ERTELENMİŞ GELİR HS.	200.000
482.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir	

Ertelenmiş gelirin ilgili döneme ait kayıt ise şöyledir (200.000TL/20 YIL= 10.000 TL) :

.../.../....

482 ERTELENMİŞ GELİR HS.	10.000	
482.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir		
382 ERTELENMİŞ GELİR HS.		10.000
382.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir		

Ertelenmiş gelirin ilgili döneme ait kısmının gelir tablosuna yansıtılacak kayıt ise şöyledir:

.../.../....

382 ERTELENMİŞ GELİR HS.	10.000	
382.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir		
649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KAR HS.		10.000
649 Ertelenmiş Gelir		

Gelir yaklaşımına göre teşvik, ait olduğu dönemlere ayrılarak gelir tablosunda yer alacağı için “649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS” kullanılmıştır.

Teşvik, sermaye yaklaşımına göre finansal durum tablosu (bilanço) da, gelir yaklaşımına göre ise gelir tablosunda izlenmektedir (Sevim, 2008; 542).

Devlet teşvikinin elde edilmiş şekli, teşvikin muhasebeleştirilmesinde hangi yaklaşımın kullanılacağını etkilememektedir. Yani, ister parasal devlet teşviki ister parasal olmayan devlet teşviki olsun isterse de devlete olan bir yükümlülüğünün azaltılması suretiyle elde edilmiş olsun, söz konusu devlet teşviklerinin aynı şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir (Akay ve Oğuz, 2015; 223).

SONUÇ

TMS 20'ye göre, devlet teşvikleri ile yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması oluşturarak, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yoluyla işletmenin performansının belirlenebilmesini, işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasıdır. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerine ilişkin hususları kapsamakta olup, bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara aktarılmasını içermektedir.

TMS 20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi; parasal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, parasal olmayan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, gelire ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi, gider ve zararların karşılanmasına ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve devlet teşviklerinin geri ödenmesinin muhasebeleştirilmesi incelenmiştir.

Turizm sektörünün teşvik edilmesi ve korunması büyük ölçüde devlete düşen bir görevdir. Devlet, koruma sistemi anlayışı ile turizm sektörünü çeşitli imkanlar çerçevesinde teşvik ve desteklerde bulunmaktadır. Turizm sektörüne sağlanan devlet teşvikleri, sektörde faaliyet gösteren işletmeler için önemli bir finansman destek sağlamasının yanında işletmeler için muhasebe açısından önemli sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara aktarılması gerçeğe uygun değer üzerinden olması gerekmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Teşvik, sermaye yaklaşımına göre bilanço da, gelir yaklaşımına göre ise gelir tablosunda izlenmektedir.

Türkiye ekonomisinin önemli sektörlerinden biri olan turizm sektörüne uygulanan teşvik düzenlemeleri genişletilerek ve çeşitleri artırılarak sektörün gelişimi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdeve, Erdal ve Karagöl, E. Tanas, (2013). *Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 37, 329-350.
- Akay, Hüseyin ve Oğuz, Mustafa, (2015). *Türk Turizm Sektöründe Teşvikler Ve 20 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(4), 213-228.
- Bahar, Ozan, (2007). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(1), 61-78.
- Çelik, T. Ziyad, Gerekli, İsa, Ertürk, Süleyman, Günay, Yahya, ve Bilginer, Mesut, (2015). *TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2, 293-304.
- Tekşen, Ömer, (2010). *TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 29(2), 431-453.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan, ve Karapınar, Aydın, (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (Tms-Tfrs) Uygulama Ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sevim, Adnan, (2008). *TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, Editörler: Sağlam, Necdet, Şengel, Salim, ve Öztürk, Bünyamin, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 52, Ankara.
- Tms 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı .
- Toker, Boran, (2007). *Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi, Yönetim Ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 14(2), 81-92.
- Yıldız, Feyyaz, Topal, Yusuf ve Küçükkahraman, Burak, (2012). *Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin “TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14(1), 295-310.
- Zeytinoğlu, Emin ve Gönen, Seçkin, (2015). *Devlet Teşvik Ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45, 175-189.

http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/tms_20.pdf, E., T.: 03/03/2016.

<http://www.ktbayirimisletmeler.gov.tr>, E., T., 01/03/2016.