

**TMS 20 STANDARDINA GÖRE DEVLET  
TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:**

**ÖRNEK UYGULAMALAR**

Burak KÜÇÜKKAHRAMAN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Haziran, 2013

Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TMS 20 STANDARDINA GÖRE DEVLET**  
**TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:**  
**ÖRNEK UYGULAMALAR**

**Hazırlayan**  
**Burak KÜÇÜKKAHRAMAN**

**Danışman**  
**Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR**

**AFYONKARAHİSAR 2013**

## YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "**TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar**" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça'da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17.06.2013

BURAK KÜÇÜKKAHRAMAN

İMZA



## TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

### JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Tuğrul KANDEMİR

: Yrd.Doç.Dr. Bülent ALTAY

İmza



İşletme Anabilim Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Burak KÜÇÜKKAHRAMAN'ın "TMS 20 Standartına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 17.06.2013 günü saat 10:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

**Prof. Dr. Selçuk AKÇAY**  
**MÜDÜR**

## ÖZET

### TMS 20 STANDARDINA GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ÖRNEK UYGULAMALAR

**Burak KÜÇÜKKAHRAMAN**

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Haziran 2013**

**Danışman: Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR**

Teşvik kullanan işletmeler bu ticari işlemleri yakın zamanda yürürlüğe girmesi beklenen TMS20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre muhasebeleştireceklerdir. Bu standartta Gelir Yaklaşımı ve Sermaye Yaklaşımı olmak üzere iki yöntemden bahsedilmekte ve yöntem seçimi işletmelere bırakılmaktadır.

Çalışmamızın amacı, yeni teşvik sistemine göre işletmelerin kullanacakları destek unsurlarını TMS 20 tebliğine göre muhasebeleştirirlerken kullanabilecekleri Gelir Yaklaşımı ve Sermaye Yaklaşımı yöntemlerini karşılaştırmak, birbirlerine göre üstünlüklerini tespit etmek ve faydalanılan teşvik destek unsurlarına uygun olup olmadığını ortaya koymaktır.

Bu amaçla çalışmamızın ilk bölümünde teşvik kavramı ve gelişim süreci açıklanmış, ikinci bölümde ülkemizde uygulanan teşvik türleri ve TMS 20 standardı açıklanmış, üçüncü bölümde 9 başlık halinde teşvik çeşitleri örneklendirilerek bu örneklerin Sermaye ve Gelir Yaklaşımlarına göre muhasebeleştirilmesi karşılaştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 20, Devlet Teşvikleri, Devlet Yardımları, Yeni Teşvik Sistemi.

## **ABSTRACT**

### **ACCOUNTING OF GOVERNMENT SUBSIDIES ACCORDING TO TMS 20 STANDART: SAMPLE APPLICATIONS**

**Burak KÜÇÜKKAHRAMAN**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

**June 2013**

**ADVISOR: Assoc. Prof. Oğuzhan AYDEMİR**

Managements using subsidies will account business transactions according to TMS 20 standart "Accounting of Government Grants and Explanation of Grant-in-aid" which has been expected to enter into force recently. In this standart, it is mentioned two approaches like the income approach and capital approach and chosing approach is allowed to managements.

Aims of our study are comparing the income approaches and capital approaches that managements will use while accounting granting items according to TMS 20 notification and identifying their superiority according to each other, introducing if it is appropriate or not for granting items.

With these purposes, in the first part; subsidy concept and its progress are explained, in the second part, types of subsidies applied in our country and TMS 20 standart are explained, in the third part, types of subsidies are exemplified under 9 subtitles and these examples are compared accounting according to income approaches and capital approaches.

**Key words:** Standart of Turkey Accounting, TMS 20, Government Subsidies, Government Grant-in-aid, New Subsidies System.

## ÖNSÖZ

“TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar” isimli çalışma Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalına Yüksek Lisans Tezi olarak sunulmuştur.

Hazırladığım bu çalışmanın konusunu belirlememde bana yardımcı olan, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan ve bu çalışmada yaptığım tüm hataları olumlu yaklaşımıyla karşılayarak, bana moral vererek ve beni motive ederek, ileride örnek almak istediğim kişiler arasında yer alan kıymetli hocam Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR’e,

Değerli görüşleriyle tezimin son şeklini almasını sağlayan değerli jüri üyelerim Doç. Dr. Tuğrul KANDEMİR ve Yrd. Doç. Dr. Bülent ALTAY’a,

Yüksek Lisans eğitimim süresince karşılaştığım güçlükleri aşmamda bana yardımcı olan değerli hocam Doç. Dr. Veysel AĞCA’ya,

Tez çalışmam süresince sabrını ve anlayışını benden esirgemeyen eşim Tuğba KÜÇÜKKAHRAMAN’a ve bu akademik çalışmadan sonra kendisine daha fazla vakit ayıracağıma söz verdiğim oğlum Enes Sabri KÜÇÜKKAHRAMAN’a

Yürekten teşekkürlerimi sunar, çalışmamın bilim dünyasına katkı sağlamasını dilerim.

Burak KÜÇÜKKAHRAMAN

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ .....	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
EKLER DİZİNİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TEŞVİK KAVRAMI, DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ

1. TEŞVİK KAVRAMI.....	3
2. DEVLET YARDIMI KAVRAMI.....	5
3. DEVLET TEŞVİKLERİ VE ÖZELLİKLERİ.....	6
4. TEŞVİK POLİTİKASININ İLKELERİ.....	6
5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN AMAÇLARI.....	7
6. DÜNYADA TEŞVİK SİSTEMİ YAPISI .....	9
6.1. BÖLGESEL YARDIMLAR .....	10
6.2. YATAY YARDIMLAR .....	11
6.3. SEKTÖREL YARDIMLAR .....	12
7. TÜRKİYE’DE TEŞVİK SİSTEMİNİN GELİŞİMİ.....	13
8. YENİ TEŞVİK SİSTEMİ .....	13



**İKİNCİ BÖLÜM**  
**ÜLKEMİZDE TEŞVİK ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBE STANDARTLARI**

<b>1. ÜLKEMİZDE UYGULANAN TEŞVİK ÇEŞİTLERİ.....</b>	<b>22</b>
1.1. YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİ .....	22
<b>1.1.1. Stratejik Yatırımların Teşviki .....</b>	<b>23</b>
<b>1.1.2. Bölgesel Yatırım Teşvikleri .....</b>	<b>24</b>
<b>1.1.3. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki.....</b>	<b>25</b>
<b>1.1.4. Genel Yatırım Teşvikleri .....</b>	<b>25</b>
1.2. KOBİ'LERE YÖNELİK TEŞVİKLER .....	25
1.3. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME YARDIMLARI.....	30
1.4. İHRACAT YARDIMLARI .....	32
<b>1.4.1. Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği.....</b>	<b>33</b>
<b>1.4.2. Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği .....</b>	<b>34</b>
<b>1.4.3. Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi .....</b>	<b>35</b>
<b>1.4.4. Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi .....</b>	<b>35</b>
<b>1.4.5. Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi .....</b>	<b>37</b>
<b>1.4.6. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi.....</b>	<b>38</b>
<b>1.4.7. Tasarım Desteği.....</b>	<b>39</b>
<b>1.4.8. Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları .....</b>	<b>40</b>
1.5. İSTİHDAM YARDIMLARI.....	41
1.6. TURİZM SEKTÖRÜ TEŞVİKLERİ.....	43
1.7. ÇEVRE YARDIMLARI .....	45
1.8. SERBEST BÖLGE YARDIMLARI.....	46
1.9. TARIM TEŞVİKLERİ.....	48
1.10. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ.....	50
<b>2. TEŞVİK VE DESTEK VEREN KURUMLAR.....</b>	<b>51</b>
2.1. T.C. BİLİM, SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI.....	51
2.2. EKONOMİ BAKANLIĞI.....	52
2.3. EXİMBANK .....	52
2.4. TÜRKİYE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME VAKFI .....	52
2.5. KREDİ GARANTİ FONU.....	53

2.6. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI.....	53
2.7. KOSGEB.....	53
2.8. TÜRKİYE İŞ KURUMU.....	54
2.9. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI.....	54
2.10. TEKSOMB.....	54
2.11. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI .....	55
2.12. AVRUPA BİRLİĞİ FONLARI .....	55
<b>3. ÜLKEMİZDE UYGULANMAKTA OLAN DESTEK UNSURLARI.....</b>	<b>55</b>
3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI .....	56
3.2. GÜMRÜK VERGİSİ MUAFİYETİ .....	56
3.3. VERGİ İNDİRİMİ .....	57
3.4. SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ DESTEĞİ .....	58
3.5. GELİR VERGİSİ STOPAJI DESTEĞİ.....	58
3.6. SİGORTA PRİMİ DESTEĞİ.....	59
3.7. FAİZ DESTEĞİ .....	59
3.8. YATIRIM YERİ TAHSİSİ .....	60
3.9. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ.....	60
<b>4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI .....</b>	<b>61</b>
4.1. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDININ KAPSAMI.....	63
4.2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINDA GEÇEN TEMEL KAVRAMLAR.....	64
4.3. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINA GÖRE TEŞVİKLERİN SINIFLANDIRILMASI .....	65
4.4. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINDA BULUNAN YAKLAŞIMLAR .....	65
4.5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI .....	67

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 20'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE GELİR VE SERMAYE YAKLAŞIMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

<b>1. VERGİ MUAFİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>71</b>
---	-----------

2. TEŞVİK KAPSAMINDA ELDE EDİLEN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	77
3. GEÇMİŞTE YAPILAN GİDERLERİN TAHSİL EDİLMESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI.....	86
4. KREDİ FAİZİ VE DESTEKLEME PRİM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	90
5. SİGORTA PRİMİ DESTEĞİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	94
6. YATIRIM YERİ TAHSİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	99
7. MALZEME VE ARAŞTIRMA GELİŞTİRME YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	105
8. TARIMSAL TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	108
9. GERİ ÖDENMESİ GEREKEN TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	110
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	114
KAYNAKÇA .....	120
EKLER.....	129

## TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
<b>Tablo 1.</b> Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Őlkelerin Teşvik Uygulama Amaçları .....	8
<b>Tablo 2.</b> 2009 Yılı Devlet Teşvikleri Paketi Teşvik Bōlgeleri .....	17
<b>Tablo 3.</b> Yeni Teşvik Sistemine Gōre Teşvik Bōlgeleri .....	20
<b>Tablo 4.</b> Yeni Teşvik Sistemine Gōre Teşvik Bōlgelerinde Bulunan İller .....	21
<b>Tablo 5.</b> Yeni Teşvik Sistemine TŐrleri .....	23
<b>Tablo 6.</b> Bōlgesel Teşvik Uygulamalarında Sağlanan Destek Unsurları .....	24
<b>Tablo 7.</b> Őlkemizde KOBİ'lere Verilen Destekler ve Destek Veren Kurumlar.....	27
<b>Tablo 8.</b> Gerçekleştiren Sektōrler Bazında Ar-Ge Harcamaları.....	31
<b>Tablo 9.</b> TŐrkiye'de Aylar İtibari ile İŞsizlik Oranları .....	41
<b>Tablo 10.</b> TŐrkiye'de Devletin Turizm SektōrŐne Sağladığı Teşvikler .....	44
<b>Tablo 11.</b> TŐrkiye'deki Serbest Bōlgeler .....	47
<b>Tablo 12.</b> Yıllar İtibari ile TŐrkiye'de Verilen Teşvik Belge Sayıları .....	50
<b>Tablo 13.</b> Bōlgelere Gōre Uygulanan Vergi İndirim Oranları .....	57
<b>Tablo 14.</b> Teşvik TŐrlerine Gōre Muhasebeleştirilme Yōntemleri .....	78

## **EKLER DİZİNİ**

	<b>Sayfa</b>
<b>Ek 1.</b> TMS Uyumlu Hesap Planındaki Teşvikler İle İlgili Hesaplar Listesi .....	<b>126</b>
<b>Ek 2.</b> Masura Sıyırma Makinesi Gümrük Vergisi Oranı .....	<b>129</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
ÇED	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DYSY	: Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları
DYY	: Doğrudan Yabancı Yatırımları
EİE	: Elektrik İşleri Etüt İdaresi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticareti Genel Anlaşması
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
İGEME	: İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KSEP	: KOBİ stratejisi ve eylem planı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TEKSOMB	: Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TİSK	: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSKB	: Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası
TTGV	: Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YSTK	: Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu

## GİRİŞ

Ülke ekonomilerinin güçlü olabilmesi için işletmelerin ekonomik anlamda güçlü olmaları gerekmektedir. Fakat bazen küresel krizler nedeniyle, bazen ülkeye özel bir takım problemler sebebiyle, bazen de sektörel krizler nedeniyle işletmeler ekonomik anlamda darboğaza girebilmektedirler. Böyle bir durumda devletlerin başvurduğu yöntemlerden birisi de devlet teşvikleridir.

Devlet teşvikleri bölgesel eşitsizlikleri giderebilmek, istihdam taleplerini karşılayabilmek, ihracatı arttırmak, yabancı yatırımcıları çekebilmek ve işlemlere küresel ekonomide yerini alabilmeleri için sunduğu maddi ve gayri maddi desteklerdir.

Devletler teşvik vererek bazen tahsil edecekleri vergiden feragat ederler, bazen sahip oldukları gayrimenkulleri işletmelere bedelsiz tahsis ederler, bazen de nakit ve hammadde desteği sunarlar. Bu sebeple teşviklerin devletlere maliyeti oldukça fazladır. Fakat devletler teşvik verirken sosyal devlet yönlerini düşünerek ekonomiyi oluşturan işletmelerin menfaati için kendi menfaatlerini ikinci planda tutarlar.

Devlet teşvikleri ortaya çıkan sorunlarla mücadele etme yöntemi olarak kullanılsa da sorunu tamamen ortadan kaldıramamakta sadece geçici bir çözüm olarak uygulanabilmektedir. Hatta bazı görüşlere göre devletler bazen, işletmelerin zaten yapacakları bir yatırıma teşvik vererek gereksiz yere bir maliyete katlanmaktadır.

Tüm bu görüşlere rağmen gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin büyük çoğunluğu işletmelere devlet teşvikleri sunmakta hatta teşvik sistemlerini günün şartlarına göre sürekli güncellemektedirler.

Ülkemizde de 1913 yılında yasal zemine oturtulan teşvik sistemi günümüze gelene kadar sık sık değiştirilmiştir. En son 19 Haziran 2012 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 2012/3305 sayılı karar ile yeni teşvik sistemimiz yürürlüğe girmiştir. İşletmeler yatırım teşvik belgelerine sahip olarak, gerekli prosedürleri yerine getirme şartıyla yeni teşvik sisteminde bulunan destek unsurlarından faydalanabilmektedirler.



Bütün işletmeler faydalandıkları bu destek unsurlarını gelecekte TMS20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre muhasebeleştireceklerdir. Bu standartta Sermaye Yaklaşımı ve Gelir Yaklaşımı olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Standartta yer alan bilgilere göre işletmelere, kullandıkları teşvikleri istedikleri yaklaşıma göre muhasebeleştirme hakkı tanınmaktadır.

Çalışmamızın amacı yeni teşvik sistemimizde yer alan teşvik çeşitlerinin, TMS20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında bulunan Sermaye Yaklaşımına ve Gelir Yaklaşımına göre muhasebeleştirilmelerinin karşılaştırılarak, işletme ve devlet lehine olan kısımlarını belirlemektir.

Bu amaçla çalışmamız üç bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde teşvik kavramı, teşviklerin amaçları, özellikleri, ilkeleri ve Türkiye ve dünyadaki gelişim süreci açıklanmıştır.

İkinci bölümde ülkemizde yeni teşvik sistemi kapsamında teşvik çeşitleri ve işletmelere sağlanan destek unsurları açıklanmış ve TMS20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardının kapsamı, standartta bulunan temel kavramlar ve standartta bulunan yaklaşımlar açıklanmıştır.

Son bölümde yeni teşvik sistemimize göre işletmelere sağlanan teşvik türleri ile ilgili dokuz bölümden ve yirmi örnek uygulamadan oluşan bir çalışma oluşturulmuştur. Her örnek uygulama hem sermaye yaklaşımına göre hem de gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmiştir. Örnek uygulamalar ile ilgili standartta geçen ifadeler uygulama ile birlikte verilmiş ve uygulamalar tamamen standartta geçen ifadelerle göre muhasebeleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu henüz bir yasal hesap planı yayınlanmadığından dolayı, örnekler muhasebeleştirilirken hesap planı olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun üzerinde çalıştığı Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği kullanılmış ve ekler kısmında devlet teşvikleri ile ilgili bölümleri sunulmuştur.

Sonuç bölümünde örneklerin her iki yaklaşıma göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili değerlendirme yapılmış ve standartta tespit edilen eksikliklere değinilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TEŞVİK KAVRAMI, DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE GELİŞİMİ

#### 1. TEŞVİK KAVRAMI

Hükümetler iç talebin canlandırılması, istihdamın artırılması ve finansman koşullarının geliştirilmesi gibi sebeplerden dolayı mevcut firmaları geliştirerek ayakta tutabilmek için çeşitli metotlarla onları desteklemektedirler (Karakurt, 2010:144).

Küresel rekabet ortamı yüzünden devletler teşvik yarışına girmişlerdir. Çünkü ülkeler hem yerli yatırımcıyı ayakta tutmaya çalışmakta hem de yabancı yatırımları kendilerine çekmek istemektedirler (Karakurt, 2010:143).

Teşvik kavramı, kamunun bazı sektörlerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini hızlandırabilmek için verdikleri maddi ve manevi destekler ile birlikte o sektörlere karşı bir özenti oluşturabilmek için yaptığı yardımlardır (Çiloğlu, 1997:1). Teşvikler özellikle özel sektördeki girişimcilerin yatırım, ihracat ve benzeri iktisadi faaliyetlerde bulunma arzu ve isteklerin artırılması için devletin kullandığı etkili bir araçtır (Öner, 2002:98).

Teşvik kavramından ziyade literatürde “ayni yardımlar”, “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım” gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir. Teşvikler bir ülkenin kalkınmasını amaçlayarak kıt kaynakları verimli kullanım ilkesi gereğince uygulanan tedbirlerdir (Acinöroğlu, 2009:149).

Ayrıca bazı önemli ekonomik faaliyetleri hızlı bir şekilde geliştirebilmek için hükümet eliyle işletmelere sağlanan maddi veya maddi olmayan destekler şeklinde de tanımlanmaktadır. Buna bağlı olarak işletmeler teşviklerden faydalanarak son tüketiciye sundukları ürünleri eskisinden daha ucuza sunabilmekte ya da ürünlerde indirim yapmadan kârlarını arttırabilmektedirler (Üzümcü ve Doğan, 2001:300).

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise devlet teşvikleri şu şekilde tanımlanmıştır; *“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”* (TMS-20, par:3).

SPK tebliğinde ise devlet teşvikleri, *“Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır”* şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ Seri: 11, No:25).

Hazine Müsteşarlığı tarafından devlet yardımları için yapılan tanımlamada, kalkınma planları ve yıllık programlar baz alınarak, bölgeler arası dengesizlikleri ortadan kaldırmak, sermayeyi tabana yaymak, istihdam oluşturmak, uluslararası rekabet gücünü arttırmak için yatırımları teşvik etme, yönlendirme ve destekleme çalışmaları olarak ifade edilmektedir (Çiloğlu, 2000: 30).

## **2. DEVLET YARDIMI KAVRAMI**

Devlet teşviki ile devlet yardımı kavramları birbirini tamamlayan kavramlardır. Devlet teşviki nihayetinde bir devlet yardımıdır. Devlet teşvikleri ülkelerin hedefledikleri ekonomik politikaları gerçekleştirebilmek için işletmelere sağladıkları yardımlardır. Yani bir amaç için verilen devlet yardımları devlet teşviki olarak nitelendirilmektedir. Fakat bazen ekonomik güçlerini kaybetmiş işletmelere, eski ekonomik güçlerini kazanabilmeleri için yapılan yardımlar sadece devlet yardımları olarak nitelendirilmektedir (Paçacı, 2011:7-8).

TMS 20’de ise devlet yardımını *“Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir”* şeklinde tanımlanmıştır (TMS 20, 3. Madde).

Devlet yardımlarına örnek olarak işletmenin satışlarının bir kısmını devletin garanti altına alması, pazarlama önerileri, ücretsiz teknik yardım ve işletmeye garanti sağlanması gibi faaliyetler gösterilebilir (TMS 20, 35. Madde).

### 3. DEVLET TEŞVİKLERİ VE ÖZELLİKLERİ

Devlet teşvikleri veriliş amaçlarına göre çeşitli özelliklere sahiptirler. Devlet teşviklerinin bazı özellikleri şu şekildedir;

- Devlet yardımları genelde küçük ve orta ölçekli firmaların ihtiyaçlarına göre düzenlenmektedirler. Gelişmiş olan ülkelerde uygulanmakta olan teşvikler firmaların bireysel bazda sorunlarını çözmekten ziyade KOBİ'lerin bir organizasyon altında birleşmeleri ve örgütlenmelerine yönelik teşvikler şeklindedirler.
- İşletmelerin yapmayı düşündükleri ihracatla doğrudan bir ilişkisi yoktur.
- Sınırlı bir faaliyet ve süre için verilmektedir.
- Devlet yardımlarının hepsi işletmeler tarafından belirli faaliyetleri yerine getirmeleri koşuluna bağlanmıştır. Firmalar faaliyet yapmadan önce teşviklerden faydalanamazlar. Teşvikten faydalanmak istiyorlar ise yerine getirmek istedikleri projeyi hazırlamalılar veya projeyi kendi sermayelerinden karşıladıktan sonra devletten talepte bulunmalıdırlar (Atayeter ve Erol, 2011:4).
- Teşvik olarak verilecek meblağ devlet tarafından sağlanır.
- Teşvikler aynı ve nakdi yardımlar olabileceği gibi, işletmelerin yapacakları bir uygulamayı destekler türden bir kolaylıkta olabilmektedir.
- Teşviklerden kamu kesiminin yararlandığı durumlar olsa da asıl amaç özel sektörleri kapsayıcı nitelikte olmasıdır.
- Teşviklerin devlete doğrudan bir katkısı yoktur. Tam aksine verilen teşviklerin devlete bir maliyeti söz konusudur.
- Teşvikler özel sektörün aktifini arttırabilmekte veya özel sektörlerin aktiflerinin azalmasını engelleyebilmektedir.
- Teşvikler, amaçlanan yatırımların içeriğini, sektörünü, yatırım yerini, büyüklüğünü ve hangi zamanda yapılacağını etkileyebilir.
- Teşvikler, istihdam, üretim, dış ticaret gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek için kullanılmasının yanında çevre ve göç gibi sosyal amaçları gerçekleştirebilmek için de kullanılabilir (Ay, 2005:178).

- Teşvikler, toplumda oluşan kanaatlerin aksine, ekonomik ve sosyal problemleri çözebilecek her derde deva ilaç değil daha çok vitamin niteliğindedirler. Yani hastalığın kısa süreli tedavisinde kullanılabilir ama kesin çözüm değildir. Genelde ekonomik dalgalanmaların yaşandığı dönemlerde veya istikrarsızlıkların olduğu şartlarda geçici çözüm sağlayan bir sistemdir (Çiloğlu, 2000:33).
- Her bölge için aynı teşvik sistemi kullanılmaz. Bölgelerin gelir dağılımları göz önünde bulundurularak her bölgeye uygun farklı bir metot kullanılır (Güven, 2007:35).
- Teşvikler, diğer ekonomik politikalardan farklı olarak hemen sonuç verebilmektedir. Hızlı sonuç alma imkanı sayesinde geniş alanlarda kullanılması sağlanabilmektedir (Üzümcü ve Doğan, 2001:299).
- Teşvik politikaları ekonomik programlara göre düzenlenmektedir. Ülke için, içinde bulunulan zamandaki gerekli yatırım konuları tespit edildikten sonra yatırımcılar o yatırım konularına özendirilirler. Dolayısıyla teşvik politikaları yapılmış ve sonuçlanmış yatırımları değil, ülkenin menfaati için yapılması gereken yatırımları desteklemektedir (Öner, 2002:98).

#### **4. TEŞVİK POLİTİKASININ İLKELERİ**

Hükümetlerin gerçekçi ve adil bir teşvik politikası uygulayabilmesi için öncelikle ülkenin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısı dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte uyulması gereken bir takım ilkeler mevcuttur. Bunlar;

- Teşvikler adalet, eşitlik ve verimlilik ilkelerine uyumlu olmalıdırlar.
- Teşvikler işletmeleri hantal, doğru dürüst çalışmayan, rekabet gücü oluşturmayan bir yapıya dönüştürmemelidir. Çünkü bu tür işletmeler ekonomiye çok büyük bir yük olurlar.
- Zaman içinde kendi kendine gelişmesi beklenen sektörlerle ya da bölgelere teşvik verilmesi ülkeye gereksiz bir mali yük oluşturacaktır. Bu sebeple teşvik verilmeden önce gerekli analizler yapılmalıdır.

- Teşviklerin kapsamı somut olarak belirlenmeli ve sınırları oluşturulmalıdır. Teşvikten yararlanabilecek kesim iyi belirlenmelidir.
- Teşvik politikaları istikrarlı olmalıdır. Oluşturulan teşvik sistemi hükümlerini kapsayan bir yasa çıkarılmalı, uygulama açısından esneklik sağlanabilecek hususların hepsi bu yasa dışına çıkılmamalıdır.
- Teşvik uygulamaları ile ilgili yetkili birimler tek bir kurum içinde birleşerek yetki ve sorumluluk karmaşası çıkmasına engel olunmalıdır.
- Teşvik düzenlemeleri belli bir zaman ile sınırlı tutulmalı ve süreklilik arz etmemelidir. Sürekli olarak uygulanan türde teşvikler zaman içinde amacını yitirmektedirler.
- Teşvik sistemi uluslararası yükümlülüklerle uygun olmalıdır.
- Teşvik politikaları oluşturulurken yerel yönetimlerin, iş dünyasının ve uluslararası kalkınma ajanslarının görüşleri alınmalıdır.
- Teşvik düzenlemelerinden sonra uygulamaya geçmesiyle birlikte denetime tabi tutulmalı. Amacının dışına çıkması engellenmelidir. (www.kamberkilic.com<sup>1</sup> ve www.kamugeliri.com<sup>2</sup>).
- Rekabet ortamını bozarak haksız rekabet yoluyla bazı işletmelerin kayırılmasının önüne geçilmelidir (Özçam, 2003:1).

## 5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN AMAÇLARI

Devlet teşviklerinin amaçları ülkelerin gelişmişlik seviyesine bağlı olarak değişmektedir. Ülkelerin ekonomik anlamda hangi alanda bir eksikliği söz konusu ise ülkeler bu eksiklikleri gidermek amacıyla teşvik sistemine başvurumaktadırlar. Gelişmişlik seviyelerine göre verilen teşviklerin amaçları aşağıda bulunan tablodaki gibidir;

<sup>1</sup> <http://kanberkilinc.com.tr/turkiyede-vergi-tesvikleri.htm>

<sup>2</sup> <http://www.kamugeliri.com/wp-content/uploads/Vergide-Teşvik-Uygulamaları-Erozyon-mu-Ekonomik-Kalkınma-mı.pdf>

*Tablo1. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Teşvik Uygulama Amaçları*

<b>Gelişmiş Ülkeler</b>	<b>Gelişmekte Olan Ülkeler</b>
Rekabet gücünü korumak	Ekonomik kalkınma
Teknolojik gelişmeyi sürdürmek	Geri kalmış bölgelerin kalkındırılması
Sermaye kaçışını engellemek	Uluslararası rekabet gücü kazanma
Bölgesel dengesizlikleri gidermek	Verimlilik artışı
Verimlilik artışı	İstihdam imkânlarını genişletme
Sorunlu sektörleri desteklemek	Teknoloji transferi
İşsizliği azaltmak	İhracatı arttırmak
	Sanayileşme
	Yabancı sermaye çekme

Kaynak: (Aydoğuş ve diğ, 2006:3)

Yukarıdaki tablonun dışında kalan bir takım teşvik amaçları aşağıdaki gibidir;

- Gerilemiş bazı sektörlerin tekrardan rekabet edebilmelerini sağlamak.
- Konjonktürel dalgalanmaların işletmelere verdiği zararları telafi etmek.
- Yatırım ve ihracatın özendirilmesini sağlamak (Üzümcü ve Doğan, 2001:301).
- Katma değeri yüksek gelişmiş teknolojileri kullanmak (Güven, 2007:21).
- İstenilen düzeyde üretim yapılmayan alanlarda üretimi arttırmak (Ünsaldı, 2006:125).
- Ekonomik kalkınmayı ve sanayileşmeyi arttırmak.
- Ülke kaynaklarının en iyi şekilde değerlendirilmesini sağlamak (Polat, 2004:2).
- Ülkenin refah seviyesinin artırılması (Leblebici, 2002:3).
- Ülkede faaliyet gösteren işletmelerin dış rekabete karşı uyumunu sağlayarak, üretilen ürünlerin dış pazarlarda yerini almasını sağlamak (Çiloğlu, 1997:3).
- Devletler bazen de az gelişmiş bölgelerde, sosyal açıdan önemli sayılan yatırımları özel sektörler için kârlı olmasa dahi desteklemektedir. Bu tür

teşviklerde iktisadi gelişmekten ziyade kamu gereklerinin yerine getirilmesi amaçlanmaktadır (Karakurt, 2010:150).

## 6. DÜNYADA TEŞVİK SİSTEMİ YAPISI

Gelişmiş veya gelişmekte olan tüm ülkeler devlet teşvik sistemini kullanmaya çalışmaktadırlar. Dünya ticaretinden pay almak isteyen ülkeler, kendi ekonomilerini küresel ekonomi seviyesinin üstüne çıkarmak için ya da altına düşürmemek için teşvik sistemini uzun süredir kullanmaktadırlar (Atayeter ve Erol, 2011:2).

Teşvik politikaları, uygulanan ülkeler açısından farklı özelliklere sahip olup farklı sonuçlar taşımaktadır. Örneğin, bazı ülkeler üretilen malların maliyetini azaltarak diğer ülkelerle rekabet etmek isteyebilir. Böyle bir durumda dış ticareti özendirici nitelikte teşvikler uygular (Gülmez ve Yalman, 2010:238). Bazı ülkeler de yabancı yatırımcıları ülkelerine çekebilmek için onlara muafiyetler uygularlar.

Amerika'da 100 yıllık bir geçmişe sahip olan devlet teşvikleri şehirlerin demiryolu firmalarına parasal teşvik vermeleriyle başlamıştır. Amerika'daki şehirler demiryollarından kendi şehirlerine demiryolu döşemeleri karşılığında böyle bir teşvik yöntemine başvurmuşlardır. Amerika'da 1996 yılında eyaletler 26,4 milyar dolarlık devlet teşviki vermiştir (Karakurt, 2010:149). Rusya ise o yıllarda ilaç sektöründen kazanılan kârlar üzerinden kurumlar vergisi almamıştır (Karakurt, 2010:153).

Güneydoğu Asya ülkelerinde yapılacak olan yatırımlara yüksek oranda vergi muafiyeti teşviki sağlanmaktadır. Güneydoğu Asya ülkelerinin bazılarında öncelikli olarak belirlenen sektörlere yapılan yatırımlara büyük oranda vergi muafiyeti teşviki sağlanırken bazı ülkelerde de yatırımın çeşidinden ziyade yapıldığı bölgelere göre yüksek oranda vergi muafiyeti teşviki sağlanabilmektedir. Örneğin Singapur öncelikli olarak belirlediği sektörlere 5 ila 10 yıl arasında vergi muafiyeti sağlamakta iken, Filipinler az gelişmiş bölgelerde yapılan yatırımlara 6 ila 8 yıl arasında vergi muafiyeti sağlamaktadır. Malezya multimedya yatırımlarına 10 yıl vergi muafiyeti tanımakta iken, Endonezya belirlediği 22 sektör için yapılacak yeni yatırımlara 3 ila



8 yıl süreyle vergi muafiyeti sağlamaktadır. Vietnam yapılan tüm yatırımlara 2 ila 8 yıl arasında vergi muafiyeti teşviki sağlamaktadır (Karakurt, 2010:153).

Orta Doğu bölgesindeki Suudi Arabistan, Umman, Bahreyn, Birleşik Arap Emirlikleri ve Kuveyt gibi ülkeler petrol dışı sektörler düşük vergi teşviki uygulamaktadır. İsrail ise yatırım teşviklerinin oldukça faydalı olduğunu düşünerek uzun süredir uygulamaktadır. Afrika bölgesinde bulunan Fas, farklı bir bölgesel teşvik sistemi uygulamaktadır. Bu teşvik sisteminde Casablanca bölgesine az teşvik verilmekte iken, ülkedeki az gelişmiş bölgelere de hibe, yatırım indirimi ve 5 ila 10 yıl arasında vergi muafiyeti teşviki sunulmaktadır (Karakurt, 2010:153).

Dünya genelinde devlet teşvikleri Bölgesel Yardımlar, Yatay Yardımlar ve Sektörel Yardımlar olmak üzere üç grupta incelenebilir (İlhan, 2010:105).

#### 6.1. BÖLGESEL YARDIMLAR

Bölgesel yardımlar, yaşam seviyesinin çok düşük olduğu ya da işsizliğin ciddi boyutlara ulaştığı bölgelerin ekonomik anlamda kalkınabilmesi için yapılan yardımlardır (İlhan, 2010:105).

Günümüzde az gelişmiş bölgeleri, gelişmiş bölgeler seviyesine çıkarabilmek için çeşitli bölgesel yardım politikaları uygulanmaktadır. Az gelişmiş bölgelerin kalkınması sağlanarak bölgeler arası sosyal refah dengesi oluşturulmaya çalışılmaktadır (Arslan, 2005:276).

Ülkeler bölgesel kalkınma ile küresel rekabet güçleri zayıf bölgelerin gelişmişlik düzeylerini arttırarak, küresel rekabet politikalarını tüm ülkeye yaymayı amaçlamakta yani tüm bölgelerin potansiyellerinden faydalanmak istemektedirler (Özker ve Biniş, 2010:493).

Bölgeler arasında ekonomik dengesizlikler ortaya çıkmaya başladığında bölgeler arası göçler gözlenmektedir. İnsanlar refah seviyesinin düşük olduğu bölgelerden yüksek olan bölgelere göç ettiğinde ise bölgeler arası nüfus yoğunluğu da değişmekte ve bölgeler arası ekonomik fark gittikçe artma göstermektedir. Ayrıca refah seviyesinin diğer bölgelere nazaran daha iyi olduğu bölgeler göç aldıklarında

bu bölgelerde meydana gelen sosyal sorunlarda kendini göstermektedir. Bu sebeple geri kalmış bölgelere yapılan özel yardımlar ile hem bölgeler arası nüfus yoğunluğu hem de ekonomik denge mümkün olduğunca eşitlenmeye çalışılmaktadır. Ayrıca devletler yabancı yatırımcıları geri kalmış bölgelere çekmek için o bölgenin özelliğine göre bir yardım politikası uygulayabilir (Özker ve Biniş, 2010:493).

Bölgesel teşviklerin amacı, seçilen bölgeye yeni yatırımların çekilmesidir. O bölgede geri kalmış sektörün geliştirilebilmesi için o sektör ile ilgili yapılacak yatırımlar devlet tarafından teşvik edilerek teşhis edilmiş olan problemin çözüme kavuşturulması sağlanmaktadır (Ay, 2005:178).

Gelişmekte olan ülkelerdeki bölgesel dengesizliklerin pek çok sebebi olabilir. Örneğin bunlar; bölgenin coğrafi yapısındaki olumsuzluklar, bölgeye yapılan yatırım alanlarının kısıtlı olması, bölge konumunun dış ticaret yapmaya uygun olmaması, bölgedeki kaynakların etkin bir şekilde kullanılamaması, bölgedeki üretim seviyesinin diğer bölgelere nazaran düşük olması, bölgeye yapılan yatırımların seviyesi, beşeri sermayenin azlığı, bölgedeki güvenlik sorunları gibi sebeplerdir (Akan ve Arslan, 2008:110).

## 6.2. YATAY YARDIMLAR

Belirli firmaların gerek coğrafi konumuna gerekse sektörel özelliklerine bakılmadan yapılan yardımları ifade eder. Yatay devlet yardımları işletmeler arasında rekabeti geliştirerek sosyal ve ekonomik açıdan fayda sağlamak için kullanılmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin kârlarını arttırabilmek için yapmış oldukları araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yapılan yardımlar, işletmeler için gerekli iş gücünü temin edebilmeleri için yapılan istihdam yardımları, işletmelerin konjonktüre göre hareket ederek kalifiyeli iş gücü gereksinimlerini karşılayabilmek için yapmış oldukları mesleki eğitim faaliyetlerine yönelik teşvikler, çevre koruma teşvikleri ve iflasın eşiğindeki şirketleri kurtarma amacıyla yapılan yardımlar yatay yardımlardır. Ülkeler tarafından belirlenen koşulları sağlayan işletmeler bu yatay yardım kapsamında ilgili teşvik destek unsurlarından faydalanabilmektedirler (İlhan, 2010:107).

Yatay yardımlara ülkemizde uygulanmayan fakat bazı gelişmekte olan ülkelerde uygulanmakta olan vergi tatilleri ve vergi erteleme si de örnek olarak verilebilir. Vergi tatilleri belirli bir süre ile yatırımcılardan vergi tahsil edilmemesi anlamına gelen bir teşvik türüdür. Bu teşvik türü sayesinde vergi idarelerinin yükü hafifler, nitelikli yatırımcıların karışık vergi mevzuatından belli bir süreliğine muaf olmaları onları yatırım yapmaya özendirdiği için yatırımcılar tarafından çok istenen bir teşvik türüdür. Fakat bu teşvikler hâlihazırda bu teşvik olmadan da yatırım yapmayı düşünen işletmelere de verilebileceği için devletleri gereksiz bir maliyete sokmaktadır. Bu sebeple sınırlı sayıda ülkede kullanılan bir teşvik türüdür (Tekin, 2006:305).

Vergi erteleme si de gelişmekte olan ülkelerin başvurduğu bir teşvik türüdür. Enflasyon oranı yüksek olan ülkelerde yatırımcılara büyük destek sağlamaktadır. Çünkü vergi erteleme sinde, ertelenen vergi üzerine herhangi bir faiz eklenmeden ileriki yıllarda tahsil edildiğinden işletmeler ödemeleri gereken vergiden daha az bir vergi ödemiş olurlar (Acinöroğlu, 2009:154).

### 6.3. SEKTÖREL YARDIMLAR

Sektörel teşvikler, devletlerin geri kalmış sektörleri canlandırabilmek için o sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere özel olarak tasarlanan teşviklerdir. Örneğin, AB ülkelerinde gemi yapımı, balıkçılık, taşımacılık, motorlu taşıtlar, tarım, tekstil sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler kriz yaşadıklarında AB'ye üye olmayan ülkelerde ve ABD'de faaliyet gösteren aynı sektörlerdeki işletmelerle rekabet edemez hale gelmişlerdir. Bu sebeple AB'ye üye ülkeler bu sektörlerde yatırım yapan işletmelere teşvik vermektedir (İlhan, 2010:113).

Sektörel teşviklerin amaçlarından birisi, katma değeri yüksek olan ileri, uygun ve çevre kirliliği oluşturmeyen teknolojileri kullanmaktır. Yatırım yapılacak bölgelere, işletmelerin büyüklüğüne, işletmelerin kullandıkları teknolojiye, işletmelerin kullandıkları hammadde çeşidine getirilen kıstaslara göre sektörel teşvik politikaları uygulanmaktadır (Ay, 2005:179).

Devletler, özel sektörlere yatırım teşvikleri, işletme dönemi destekleri, araştırma-geliştirme teşvikleri, vergi muafiyetleri, yatırım yeri tahsisi, sigorta prim destekleri gibi bir çok teşvik destek unsuru sunmaktadır. Devletler belirli sektörlerdeki işletmelere bu teşvikleri sunarak onlara bazen doğrudan bazen de dolaylı olarak fon transferi yapmaktadırlar (Karakurt, 2010:147).

Devletlerin geliştirmek istedikleri sektörlerde uyguladıkları teşvik yöntemlerinden birisi de hızlandırılmış amortisman teşvikidir. Bu teşvikte işletmeler duran varlıklarını hızlı bir şekilde amortize ederler. Yani amortisman tabi varlıkların iktisadi ömürleri süresince uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta büyük oranlarla daha sonra ise giderek azalan oranlarla indirilmesi bahis mevzudur. (Tekin, 2006:307). Bu teşvik sayesinde işletmeler kısa süre içerisinde fazla amortisman gideri yaparlar. Bu sayede giderleri artar ve yaptıkları kâr olduğundan daha az hesaplanır. Bu yüzden ödemeleri gereken gelir vergisinden daha az bir vergi öderler. Devletler bu sistem ile işletmelerden tahsil edecekleri vergileri işletmelere bırakmış olurlar. Kısacası, işletmelerin ödeyecekleri vergiler ertelenmiş olur.

Bu teşvik yöntemini Avusturya 2009 ila 2010 yılları arasında edinilen duran varlıklar için kullanmıştır. Bununla beraber Amerika, Singapur, Norveç, Almanya, İspanya ve Çin kriz dönemlerinde hızlandırılmış amortisman teşvikini kullanmaktadır (Karakurt, 2010:156).

## **7. TÜRKİYE'DE TEŞVİK SİSTEMİNİN GELİŞİMİ**

Türkiye'deki teşvik sistemi Osmanlı Devleti'ne kadar dayanmaktadır. İlk ihracat teşviki olarak, pamuğun işlenmesi sonucu elde edilen pamuk ipliklerinin ihraç edilmesi ile bu ihraç işleminden gümrük resminin alınmaması ile başlamıştır. Bu karar Türkiye'de teşviklerin temelini oluşturmaktadır. Ardından 14.12.1913'te Teşvik-i Sanayi Muvakkati Kanun-u ile teşvik sistemi yasal zemine oturtulmuştur. Bu kanunla toplamda 1.000 TL'yi geçen ve en az 5 HP motor gücü kullanan sanayi kuruluşlarına, makine parçaları ve hammadde alımında gümrük vergisi muafiyeti teşviki sağlanmıştır. Bu yıllarda yaşanan sosyal, ekonomik ve siyasal değişimler alınan kamu politikaları kararlarını da etkilemiştir. Bu dönemde uygulanan teşvik

politikaları; ülke sanayisinin kurulması, kurulan ülke sanayisinin korunması ve diğer ülkeler ile rekabete hazır hale getirilmesi için tasarlanmış ve uygulamaya konulmuştur (Polat, 2004:5).

1923 yılından sonra yani Cumhuriyetin ilanından sonra Türkiye’de teşvik sisteminin gelişimini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

a) 1923-1929 dönemi karma ekonomi politikasının uygulandığı bir dönem olmuştur. Bu dönemde dış ticaret politikalarımız üzerinde Lozan Anlaşması hükümlerinden kaynaklanan sınırlamalar hakim olmuştur (Gök, 2011:162). 1923 yılında İzmir’de yapılan Birinci İktisat Kongresi’nde alınan kararlar doğrultusunda 1927’de Teşvik-i Sanayi Kanunu 15 yıllık bir süre için yürürlüğe konulmuş ve Milli Sanayinin geliştirilmesi için her türlü kolaylık gösterilmiştir (Polat, 2004:5). Yürürlüğe giren bu kanun ile sınıai işletmelerden kuruluş dönemlerinde alınması gereken vergilerden indirim yapılmış, makine tesis ve hammadde, yardımcı madde alımlarında gümrük muafiyetleri sağlanmışsa da istenilen ölçüde hedeflere ulaşamamıştır (Gök, 2011:162).

b) 1929-1940 döneminde, Türkiye ekonomisi dışa kapanmış ve devlet desteği ile yerli ürünleri geliştirmeye ve bu ürünlere talebi arttırmaya çalışılmış yani korumacı, milli bir sanayileşme hareketine girişilmiştir (Gök, 2011:162).

c) 1940-1960 döneminde, bir önceki politikadan vazgeçilmiştir. Dışa açık bir politika izlenmeye başlanmış yani liberal ekonomi tercih edilerek (Gök, 2011:162), ülke kalkınmasında önemli paya sahip olan özel kesimin güçlendirilmesi amaçlanmış ve bu ölçüde teşvik politikaları uygulanmıştır. Bu dönemde gerçek anlamda teşvik politikaları uygulanmaya konulmuştur (Güven, 2007:24). Ülkemizde uzun yıllar 18 Ocak 1954 tarihinde çıkarılan 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu (YSTK) uygulamada kalmıştır. Bu Kanunun, çıkarıldığı dönemde, ülkemizin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını (DYSY) çekme açısından gerekli altyapıyı hazırlayan oldukça liberal bir yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür. Ancak yatırım ortamının geliştirilmesine yönelik olarak gösterilen reform çabalarına karşın bu kanunun çok fazla olumlu etkileri gözlenememiştir (Gök, 2011:162).

d) 1960-1970 yılları olarak teşvik politikalarını inceleyecek olursak, 1960’larda ekonomi politikalarında Türkiye için planlama dönemi başlamıştır.

Türkiye’de teşvik araçları gerçek anlamı ile planlı dönemde uygulamaya konulmuştur. Bu dönemde ithal ikameci tüketim sanayileri kurulmuştur. Bu dönemde iç piyasaya yönelik bir sanayileşme politikası izlenmiştir (Gök, 2011:162). 1967 yılından sonra 1985 yılına kadar kalkınma planı doğrultusunda yıllık programlar yürürlüğe girmiştir. Bu programlarda hangi faaliyetlerin ve hangi bölgelerin bu teşviklerden nasıl yararlanacağı genel teşvik tedbirleri tablosu ile ilan edilmiştir. Bu tablolarda yatırımcıların istenilen bölgelere yatırım yapmaları özendirilmiş ve bazı temel esaslar üzerinde yoğunlaşmıştır. Söz konusu esaslar, imalatçı sanayi işletmelerin gelişmesini sağlamak, üretim önceliğine dikkat etmek, geri kalmış bölgelerin hızlı gelişmesini sağlamak ve kooperatif şirketler gibi girişimcilerin çoğalmasını öngören, girişimci önceliğinin esas alınmasıdır (Gülmez ve Yalman, 2010:239).

e) 1970-1980 yılları arasında ise ara ve yatırım malları sanayisinin kurulması ve bu sanayinin teşvik edilmesi hedeflenmiştir (Gök, 2011:162).

f) 1980 yılından sonra dışa açık ve liberal bir ekonomi politikası uygulanmıştır. 1980’lerden sonra ithal ikameci politikanın yerini liberal ekonomi olarak ithalat işlemlerinde yapılan kontrol ve uygulanan yasaklar kaldırılmıştır. Liberal ekonomi politikası ile ihracatın arttırılması amaçlanmış, bu sebeple ihracat teşviklerine yer verilmiştir (Gök, 2011:162). Bu teşvikler sayesinde ülkemizdeki ihracat miktarı artış göstermiştir. 1984 yılına kadar uygulanan politikanın ülkemizdeki ihracatı oldukça fazla arttırıcı etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir (Acinoroğlu, 2009:165). Ayrıca teşvik alanı genişletilerek teşvik dışında kalan faaliyetler açıkça belirtilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerdeki her türlü yatırımın teşvik edilmesi esası benimsenmiştir (Gülmez ve Yalman, 2010:239).

g) 1994 yılına gelindiğinde ise bu yılın sonunda Türkiye, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Antlaşması’na katılmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği sürecine gidildiğinden dolayı ihracat önem kazanmıştır. Bununla birlikte parasal ödeme şeklindeki nakit teşvikler yürürlükten kaldırılmıştır. Nakit teşviklerin yürürlükten kaldırılmasından sonra DTÖ ile uyumlu yeni teşvik destek unsurları yürürlüğe girmiştir. Bu teşvikler zamanla işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınarak tasarlanarak uygulamaya konulmuştur (Ersungur ve Yalman, 2009:85).

h) 1995 yılından itibaren ise, şu anki teşvik sistemimizin temelleri atılmaya başlanmıştır. Teşviklerden yararlanacak bölgeler üç gruba ayrılmıştır. Bu gruplar; sanayi bölgeleri, kalkınmada birinci öncelikli bölgeler ve gelişmiş bölgelerdir (Gülmez ve Yalman, 2010:239).

ı) 1996 sonrası yatırımları hızlandırmak amacıyla teşviklerde hızlı bir artış yaşanmıştır. Bu yıllarda bölgeler arası eşitsizlik ve gelişmişlik farklılıklarını azaltmak ve ihracatı arttırmak gibi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılmıştır (Güven, 2007:24). Bu yıllarda Eximbank tarafından kredi verilmesi, sigorta ve garanti programları, dahilde ve hariçte işleme rejimleri, ihracat işlemlerinde vergi, resim ve harç istisnası ve ihracatta KDV istisnası gibi ihracat teşvikleri verilmeye başlanmıştır (Atayeter ve Erol, 2011:3).

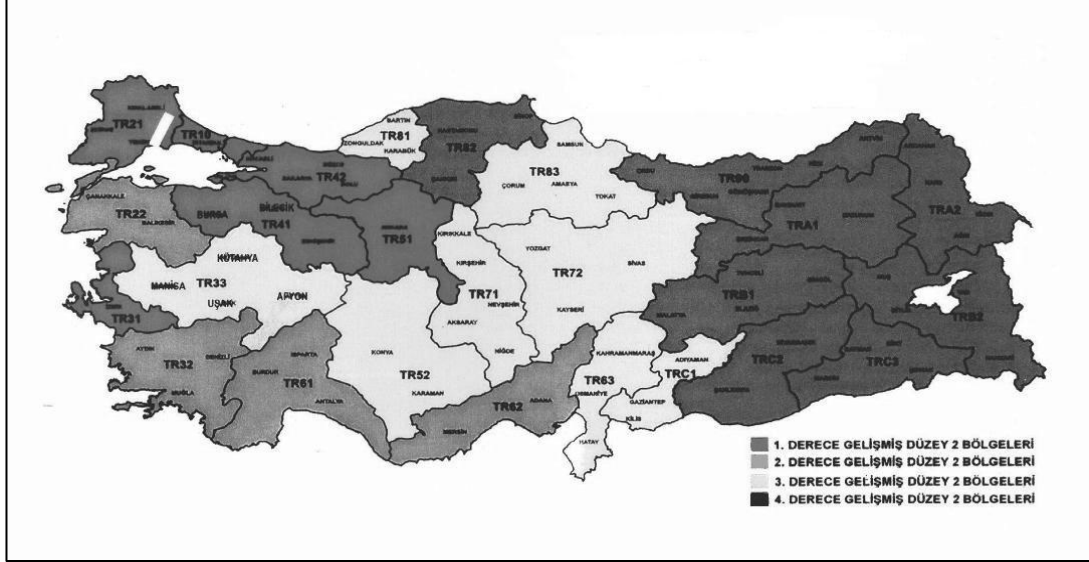
i) 24810 sayı ve 9 Temmuz 2002 tarihli resmi gazetede yayınlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Karar ile yeni bir teşvik sistemi oluşturulmuştur. Bu karar ile teşvik belgeli olarak yapılacak yatırımlar açıkça belirtilmiştir. Bu karar ile ilgili 24831 sayı ve 30.07.2002 tarihli resmi gazetede Yatırımlarda Devlet Yardımlarının Uygulanması ile ilgili tebliğ yayınlanmıştır (Kutlu ve Hacıköylü, 2007:380).

j) 2009 yılında ülkemizde yeni bir teşvik sistemi yürürlüğe girmiştir. 5838 sayılı Kanun ile 14 Temmuz 2009 tarihinde 2009/15199 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” uygulamaya konulmuştur (Resmi Gazete, 2009:27290). Yürürlüğe giren yeni teşvik sistemi yatırımları bölgesel, sektörel ve büyük çaplı yatırımlar olarak üç bölüme ayırmaktadır. Ayrıca ülkemizi dört teşvik bölgesine ayırarak teşvik bölgelerine sunulan destek unsurları ve hangi sektörlerin hangi bölgelerde hangi teşvik destek unsurlarından faydalanabileceği belirtilmiştir (Karakurt, 2010:159).

Aşağıdaki tablo 2 2009 yılında yürürlüğe giren teşvik sisteminde yer alan teşvik bölgelerini göstermektedir. Tablo incelendiğinde Doğu Anadolu bölgesi dördüncü teşvik bölgesinde yer almakta ve en çok teşvik destek unsurundan faydalanan bölge olmaktadır. Üçüncü bölgeyi genellikle İç Anadolu bölgesi oluşturmakta Karadeniz Bölgesinden, Akdeniz Bölgesinden ve Ege Bölgesinden de bazı iller bulunmaktadır. İkinci teşvik bölgesini ise Akdeniz Bölgesi oluştururken,

birinci teşvik bölgesini genelde Marmara Bölgesinde bulunan şehirlerimiz oluşturmaktadır.

**Tablo 2. 2009 Yılı Devlet Teşvikleri Paketi Teşvik Bölgeleri**



Kaynak: [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/F01F8B79-D8D3-8566-452007FCC20256B6/8s\\_ubat2010\\_basin\\_toplantisi.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/F01F8B79-D8D3-8566-452007FCC20256B6/8s_ubat2010_basin_toplantisi.pdf)

Bölgesel destekten faydalanmak isteyen birinci ve ikinci bölgelerde yatırım yapmak isteyen yatırımcılar aşağıdaki destek unsurlarından yararlanabiliyorlardı (Resmi Gazete: 16.07.2009);

- Vergi indirimi,
- Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- Yatırım yeri tahsisi.

Üçüncü ve dördüncü bölgelerde yatırım yapmak isteyen yatırımcılar da aşağıdaki destek unsurlarından faydalanabiliyorlardı (Resmi Gazete: 16.07.2009);

- Vergi indirimi,
- Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- Yatırım yeri tahsisi,
- Faiz desteği.



Makine imalatı, otomotiv ve yedek parça imalatı, rafine petrol imalatı, demiryolu araç ve yedek parçaları imalatı, madencilik imalatı, tıbbi aletler ve ilaç imalatı gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler büyük ölçekli yatırım sayılmakta idi ve aşağıdaki destek unsurlarından faydalanabiliyorlardı (Resmi Gazete: 16.07.2009);

- Gümrük vergisi muafiyeti,
- KDV istisnası,
- Vergi indirimi,
- Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- Yatırım yeri tahsis.

Bu teşvik sisteminde hem bölgesel teşvik destekleri uygulanmakta hem de büyük ölçekli yatırımlara teşvik destekleri uygulanmakta idi. Büyük ölçekli yatırımlara uygulanan teşvik destek oranları tüm teşviklerden fazla bir oranda yapılmaktaydı.

2009 yılından sonra ülkemizde şuan yürürlükte olan 3305 sayılı karar ile 19 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni teşvik sistemi uygulanmaktadır.

## **8. YENİ TEŞVİK SİSTEMİ**

Türkiye ekonomisindeki bölgesel dengesizlikler, sermaye yetersizliği, işsizlik, eksik rekabet, ihracat zayıflığı gibi olumsuz sebepler yüzünden teşvik sistemi günün şartlarına uygun olarak devamlı yenilenmektedir (Güven, 2007:24).

Ülkemizdeki teşvik sistemi incelendiğinde hükümet tarafından verilmekte ve yönetilmekte olduğu için, ülkemiz teşvik sistemi merkezi bir yapıya sahiptir (İlhan, 2010:117).

Ülkemizde bölgeler arası gelişmişlik farkı bir hayli fazla olduğundan teşvik sistemimiz bölgesel önceliklere dayandırılmaktadır. Bununla birlikte teşvik sistemimiz alt yapı yatırımları sağlık ve eğitim gibi sosyal amaçlı yatırımları da destekleyebilecek biçimde oluşturulmuştur. Teşvik sistemimizde ayrıcalıklı sektörler

olarak listelenen sektörlerin dışında faaliyet gösteren işletmelere özel teşvik uygulamaları sağlanmamaktadır. Destek sistemimizde 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 bir önceki teşvik sistemimizin KOBİ'lere yönelik ve geri kalmış bölgelerimize yönelik destek unsurlarının yetersiz olduğu saptanarak AB standartlarında ülkemize uygun bir biçimde yeni destek unsurları kullanılmaya başlanmıştır (Üzümcü ve Doğan, 2001:300).

Bölgelerimizdeki coğrafi koşul farklılıkları ve bölgelerimizin sosyal yapı farklılıkları sanayinin belli bölgelerde toplanmasına sebep olmuş ve bu durum bölgeler arasında kutuplaşmaya neden olmuştur. Bu sebeple ülkemizde bölgeleri gelişmişlik açısından incelediğimizde büyük farklılıkların olduğu görülmektedir. Türkiye'de bölge kavramı daha çok merkezi yönetimin taşra örgütlenmesi çerçevesinde ele alınmakta ve birkaç şehrin kümelenmesi ile oluşturulan, ilden daha geniş ölçekli bir coğrafi alanı ifade etmektedir (Özker ve Biniş, 2010:494).

Ülkemizde bugüne kadar beş yıllık kalkınma planları ile bölgeler arasındaki gelişmişlik farklılıkları en aza indirilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde kalkınmada öncelikli yöreler belirlenerek burada uygulanacak teşvik tedbirleri yıllık programlar ile belirlenmektedir. Bu yıllık programlar bölgelerin ihtiyacına göre yıllar itibari ile değişiklik gösterebilmekte ya da bölgelerin ihtiyaçlarına göre ek tedbirler alınabilmektedir (Özker ve Biniş, 2010:495).

Ülkemizde GSYH yıllar itibari ile büyümektedir. Fakat bu büyümenin ülkemizdeki tüm bölgeler açısından eşit ölçüde geliştiğini, kişi başına milli gelirin her bölgemizde aynı oranda arttığını ve büyümeye paralel olarak bölgesel eşitsizliklerin azaldığını söylemek güçtür (Esen, 2012:329).

Ülkemizde uygulanmakta olan teşvik sistemini teşvikten yararlanma açısından bölgesel olarak değerlendirdiğimizde, endüstrileşmiş bölgelerden Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgesine gidildikçe teşvik oranlarının, teşvikten yararlanma süresinin ve kapsamın genişletildiği görülmektedir (Esen, 2012:330).

Ülkemizde şuan 19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasallaşmış bulunan yeni teşvik sistemi uygulanmaktadır. Bu teşvik

sistemi bir önceki teşvik sistemi üzerine bir takım değişiklikler yapılarak oluşturulmuştur. Bu teşvik sistemimizde de bir önceki teşvik sistemlerinde olduğu gibi toplumun refahını sağlamak hedeflenerek yürürlüğe konulmuştur (Yıldız vd., 2012:296).

Teşvik sistemimizdeki en büyük değişiklik aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi ülkemizin 6 teşvik bölgesine ayrılmasıdır;

**Tablo 3. Yeni Teşvik Sistemine Göre Teşvik Bölgeleri**



Kaynak: [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6\\_Nisan\\_Sunum\\_son.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6_Nisan_Sunum_son.pdf)

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi ülkemiz açısından yatırıma en çok ihtiyacı olan iller 6. bölgede yer alırken, diğer illere nazaran en gelişmiş konumda bulunan iller ise 1. Teşvik bölgesinde yer almaktadır. 1. teşvik bölgesinde bulunan iller Marmara bölgesinde, Ege bölgesinde, İç Anadolu bölgesinde hatta Akdeniz bölgesinde bulunabilmektedir. Buda gösteriyor ki, teşvik bölgeleri coğrafi bölgelerden bağımsız olarak tamamen illerin gelişmişlik düzeyine göre hazırlanmıştır. Fakat 6. Teşvik bölgesinde bulunan iller sadece Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde yer almaktadır.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de bulunan tüm şehirlerin teşvik bölgeleri belirtilmektedir. 8 il ile en az 1. teşvik bölgesinde il bulunurken, 17 il ile en çok 4. Teşvik bölgesinde ilimiz bulunmaktadır.

*Tablo 4. Yeni Teşvik Sistemine Göre Teşvik Bölgelerinde Bulunan İller*

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara Antalya Bursa Eskişehir İstanbul İzmir Kocaeli Muğla	Adana Aydın Bolu Çanakkale Denizli Edirne Isparta Kayseri Kırklareli Konya Sakarya Tekirdağ Yalova	Balıkesir Bilecik Burdur Gaziantep Karabük Karaman Manisa Mersin Samsun Trabzon Uşak Zonguldak	Afyonkarahisar Amasya Artvin Bartın Çorum Düzce Elazığ Erzincan Hatay Kastamonu Kırıkkale Kırşehir Kütahya Malatya Nevşehir Rize Sivas	Adıyaman Aksaray Bayburt Çankırı Erzurum Giresun Gümüşhane Kahramanmaraş Kilis Niğde Ordu Osmaniye Sinop Tokat Tunceli Yozgat	Ağrı Ardahan Batman Bingöl Bitlis Diyarbakır Hakkari Iğdır Kars Mardin Muş Siirt Şanlıurfa Şırnak Van
8 İL	13 İL	12 İL	17 İL	16 İL	15 İL

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A->

[A40AC03569331A85 /6\\_Nisan\\_Sunum\\_son.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6_Nisan_Sunum_son.pdf)

Yeni teşvik sistemimizin hedefleri şu şekildedir (www.ekonomi.gov.tr);

- *Cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretimin arttırılması,*
- *Teknolojik dönüşümü sağlayacak yüksek ve orta ileri teknoloji içeren yatırımların desteklenmesi,*
- *En az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin arttırılması,*
- *Bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması,*
- *Destek unsurlarının etkinliğinin arttırılması,*
- *Kümelene faaliyetlerinin desteklenmesi.*

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÜLKEMİZDE TEŞVİK ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

#### 1. ÜLKEMİZDE UYGULANAN TEŞVİK ÇEŞİTLERİ

Ülkemizde ulaşılmak istenen ekonomik politikaların gerçekleştirilebilmesi için bir çok alanda teşvik uygulamasına gidilmektedir. Çalışmamızda yapılan kaynak araştırması sonucunda teşvik çeşitleri 9 bölümde incelenecektir. Bu teşvik çeşitlerinin hepsi güncel olarak uygulanmaktadır.

##### 1.1. YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİ

Yatırım teşvikleri devletin, yatırım hacmini arttırabilmek için, geri kalmış bölgeler başta olmak üzere yatırımın öncelik durumuna ve hacmine bağlı olarak değişen oranlarda yatırımcıya sunulan teşvik destek unsurlarını ifade eder (Ay, 2005:177).

Ülkemizde yatırım teşvikleri yıllık kalkınma planları doğrultusunda düzenlenmektedir. Yatırım teşvikleri ile istihdam arttırmak, ülkemizin diğer ülkeler karşısında rekabet gücünü arttırmak, en az gelişmiş bölgelerimizi gelişmiş bölgeler seviyesine çekebilmek ve ekonomimizin yapı taşı diye nitelendirdiğimiz KOBİ'lerin kalkınmasını sağlamak hedeflenmektedir (Üzümcü ve Doğan, 2001:301).

Yatırım teşvikleri yerli firmaların işletilmesi ya da yeniden yapılanmasını desteklemektedir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için yeni teknolojileri teşvik etmektedir. Bununla birlikte az gelişmiş bölgeler için üretim araçları ve kaynaklarını harekete geçirmeyi amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirdiğinde buna bağlı bir amaç olan istihdamı düzenlemek ve korumak hedefine de ulaşılabilecektir. Tüm bu amaçları gerçekleştirebilmek için yeni ve uygun yatırımlar desteklenmektedir (Gülmez ve Yalman, 2010:237).

Yatırım teşvikleri, yatırımcıların yatırım yapacakları bölgelere doğrudan etki etmesi sebebiyle araştırma-geliştirme destekleri ve tarım destekleri gibi diğer teşvik destek unsurlarından ayrılmaktadır. (Karakurt, 2010:147).

Yeni teşvik sistemine göre yatırım teşvikleri 4 bölümden oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla; Stratejik yatırımların teşviki, bölgesel yatırım teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve genel yatırım teşvikleridir. Destek unsurları aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi her bir yatırım çeşidine göre farklılık göstermektedir.

**Tablo 5. Yeni Teşvik Sistemi Türleri**



Kaynak: [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85 /6\\_Nisan\\_Sunum\\_son.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85 /6_Nisan_Sunum_son.pdf)

### 1.1.1. Stratejik Yatırımların Teşviki

Cari açığın azaltılmasına katkı sağlayacak katma değeri yüksek yatırımların desteklendiği bir teşvik türüdür. Bu sebeple bir yatırımın stratejik yatırım kapsamına girebilmesi için katma değerinin asgari %40 olması gerekmektedir. Ayrıca bir yatırımın stratejik yatırım kapsamına girebilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 50 Milyon TL olması gerekmektedir 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.

Yeni teşvik sistemi kapsamında stratejik yatırımlara KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği sunulmaktadır. Ayrıca 6. bölgelerdeki stratejik yatırımlar için sigorta primi işçi hissesi desteği, gelir vergisi stopajı desteği sunulmaktadır. Bununla birlikte 500 milyon TL ve üzeri stratejik yatırımlar için KDV iadesi desteği sunulmaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

### 1.1.2. Bölgesel Yatırım Teşvikleri

Yeni teşvik sistemimizde bölgesel yatırımlara çok önem verilmiştir. Bunun sebebi ülkemizdeki iller arasındaki gelişmişlik farkıdır. Yeni teşvik sistemimizde ülkemiz gelişmişlik farklılıklarına göre 6 bölgeye ayrılmıştır. İllerin gelişmişlik seviyelerine göre yardım yoğunlukları farklıdır. Bir yatırımın bölgesel teşvik destek unsurlarından faydalanabilmesi için asgari 500.000 TL değerinde bir yatırım olması gerekmektedir (2012/3305 Sayılı Karar).

Desteklenen sektörler, şehirlerin ekonomik büyüklükleri göz önüne alınarak oluşturulmaktadır. Yeni teşvik sistemimizde teşvik bölgelerinde desteklenen sektörler için aşağıdaki destek unsurları sağlanmaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

**Tablo 6. Bölgesel Teşvik Uygulamalarında Sağlanan Destek Unsurları**

Destek Unsurları			BÖLGELER					
			I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB Dışı	15	20	25	30	40	50
		OSB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	OSB Dışı		2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
	OSB İçi		3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsisi			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Faiz Desteği	İç Kredi		YOK	YOK	3 Puan	4 Puan	5 Puan	7 Puan
	Döviz / Dövizde Endeksli Kredi				1 Puan	1 Puan	2 Puan	2 Puan
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl

Kaynak: [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6\\_Nisan\\_Sunum\\_son.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6_Nisan_Sunum_son.pdf)

### **1.1.3. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki**

Bu teşvik türünde 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 yeni teşvik sistemimiz 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. Ayrıca 6. bölgelerde yapılan büyük ölçekli yatırımlara sigorta primi desteği ve gelir vergisi stopajı desteği sunulmaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

### **1.1.4. Genel Yatırım Teşvikleri**

Bu yatırım teşviklerinin özelliği ise 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 ve gelir vergisi stopajı desteğidir (2012/3305 Sayılı Karar).

## **1.2. KOBİ'LERE YÖNELİK TEŞVİKLER**

Türkiye İstatistik Kurumu 1 ile 9 işçi arasında istihdama sahip işletmeleri küçük ölçekli işletmeler, 10 ile 200 işçi arasında istihdama sahip işletmeleri orta ölçekli işletmeler ve 200'den fazla işçi çalıştıran işletmeleri de büyük ölçekli işletmeler olarak kabul etmektedir. TOBB ise 10 işçiden fazla 99 işçiden az işçi istihdam eden işletmeleri KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) olarak tanımlamaktadır. KOBİ Teşvik Mevzuatı 05.03.1999 tarih ve 23630 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 19.02.1999 tarihli ve 99/12474 sayılı Karara dayanarak uygulanmaktaydı (Pınar ve Arıkan, 2003: 106).



Daha sonra KOBİ'lerin faydalanabilecekleri finans kaynakları ve bunlara erişim imkanlarının yetersizliği, üretim ve yönetim teknolojileri ile araştırma ve geliştirme imkanlarının yetersizliği, nitelikli işgücü yetersizliği, bilgiye erişim, işbirliği, ihracat imkanları yetersizliği gibi sebeplerden dolayı ilk kez KOBİ stratejisi ve eylem planı (KSEP) Yüksek Planlama Kurulunun 10 Kasım 2003 tarih ve 2003/57 sayılı kararı ile onaylanmış ve yürürlüğe girmiştir (Ören, 2003:111-112).

Daha sonra 2005 yılında yayınlanan KOBİ tanımına ilişkin yönetmelikte, yıllık net satış hasılatı veya mali bilanço için belirlenen üst limit **25 milyon TL** olarak belirlenmiştir ( <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Haberler.aspx?ref=606> ).

Resmi Gazete'nin 4 Kasım 2012 tarihli sayısında yayınlanarak yürürlüğe giren mevzuatından sonra daha fazla KOBİ devlet desteklerinden yararlanmaya başlamıştır. Yapılan düzenlemeyle, 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan ekonomik birimler, girişimler KOBİ tanımı kapsamına dâhil edilmiştir.

Yapılan düzenleme ile mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme tanımları günümüz şartlarına göre yeniden belirlenmiştir. Buna göre ( <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Haberler.aspx?ref=606> );

- Yıllık 10 kişiden az istihdam eden ve yıllık hasılatı 1 milyon TL yi geçmeyen işletmeler mikro işletmeler olarak değerlendirilmektedirler.
- Yıllık 10 kişiden fazla ve 50 kişiden az istihdam eden ve yıllık hasılatı 1 milyon TL den fazla 8 milyon TL'den az olan işletmeler küçük işletmeler olarak değerlendirilmektedirler.
- Yıllık 50 kişiden fazla ve 250 kişiden az istihdam eden ve yıllık hasılatı 8 milyon TL den fazla 40 milyon TL'den az olan işletmeler orta büyüklükteki işletmeler olarak değerlendirilmektedirler.

Hemen her ülke teşvik politikalarında KOBİ'lere büyük yer vermektedir. KOBİ'lerin ülke ekonomimize büyük katkıları olduğundan teşvik politikalarında büyük bir öneme sahiptirler. Ülkemizde işletmelerin %99,5 ini KOBİ'ler oluşturmaktadır. Ülke ekonomimizde istikrar sağlayabilmek için KOBİ'lere çeşitli teşvikler sunulmaktadır (Çiloğlu, 2000:45).

Aşağıdaki tabloda ülkemizde KOBİ'lere sunulan teşvikler ve teşvik veren kurumlar listelenmiştir;

**Tablo 7. Ülkemizde Kobilere Verilen Destekler ve Destek Veren Kurumlar**

<b>Destek grubu</b>	<b>Destek</b>	<b>İlgili kurum</b>
Danışmanlık, sistem ve kapasite geliştirilmenin desteklenmesi	Eğitim ve danışmanlık yardımı	DTM
	Danışmanlık desteği	KOSGEB
	Eğitim destekleri	KOSGEB
	Sosyal ve iktisadi kalkınma destekleri	Kalkınma Ajansları
	Test, analiz ve kalibrasyon desteği	KOSGEB
	Belgelendirme (ürün, sistem) desteği	KOSGEB
	Tasarım desteği	KOSGEB
	KOBİ proje destek programı	KOSGEB
	Nitelikli istihdam desteği	KOSGEB
	4857 sayılı Kanun kapsamında özürü istihdamı prim desteği	SGK
Ar-Ge ve inovasyonun desteklenmesi	Santez proje destekleri	Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
	5746 no.lu Kanun kapsamında; - Ar-Ge indirimi - Gelir vergisi stopajı teşviki - Sigorta primi desteği - Damga vergisi istisnası - Rekabet öncesi işbirliği gelir vergisi desteği - Ar-Ge desteklerine ilişkin gelir vergisi muafiyeti	Maliye Bakanlığı, SGK
	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında gelir vergisi muafiyeti	Sanayi ve Ticaret Bakanlığı / Maliye Bakanlığı
	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurumlar vergisi muafiyeti	Sanayi ve Ticaret Bakanlığı / Maliye Bakanlığı
	Teknogirişim sermayesi destek programı	Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
	Sanayi Ar-Ge projeleri destekleme programı	TÜBİTAK/DTM
	KOBİ Ar-Ge başlangıç destek programı	TÜBİTAK
	Uluslararası sanayi ar-ge projeleri destekleme programı	TÜBİTAK
	AR-GE proje pazarı platformu destekleme programı	TÜBİTAK
	Patent desteği	TÜBİTAK/TPE

	Bilimsel ve teknolojik işbirliği ağları ve platformları kurma girişimi projeleri (İŞBAP) destekleme programı	TÜBİTAK
	Teknoloji ve yenilik odaklı girişimleri destekleme programı	TÜBİTAK
	Ön kuluçka destekleri	TTGV
	Teknoloji geliştirme projeleri desteği	TTGV/DTM
	Ticarileştirme projeleri desteği	TTGV
	Ortak teknoloji geliştirme projeleri desteği	TTGV
	Risk paylaşımı desteği	TTGV
	Başlangıç sermayesi destekleri	TTGV
	Ar -Ge ve inovasyon proje destekleri - TEKMER’de işlik tahsisi - Kira desteği - Başlangıç Sermayesi Desteği - Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği - Personel gideri desteği - Proje danışmanlık desteği - Eğitim desteği - Proje tanıtım desteği - Yurtdışı kongre/konferans/ fuar ziyareti/teknolojik işbirliği ziyareti desteği - Test, analiz, belgelendirme desteği	KOSGEB
	Endüstriyel uygulama proje destekleri - Kira desteği - Personel Gideri Desteği - Makine-teçhizat, donanım, sarf malzemesi, yazılım ve tasarım gid. desteği	KOSGEB
	Sınai mülkiyet hakları desteği	KOSGEB
	Rekabetçilik ve inovasyon çerçeve programı	Avrupa Komisyonu (irtibat noktaları: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve DPT)
	Uluslararası nitelikteki yurt içi ihtisas fuarlarının desteklenmesi	DTM
Pazarlama faaliyetlerinin desteklenmesi	İstihdam yardımı	DTM
	Yurt dışı fuar katılımlarının desteklenmesi	DTM
	Yurt dışında ofis-mağaza açma, işletme ve marka tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi	DTM
	Türk ürünlerinin yurt dışında markalaşması, Türk malı imajının yerleştirilmesi ve TURQUALITY'nin desteklenmesi	DTM
	Pazar araştırması ve pazarlama desteği	DTM
	Tasarım desteği	DTM
	Sosyal ve iktisadi kalkınma destekleri	Kalkınma Ajansları

	Yurtiçi fuarlara katılım desteği	KOSGEB
	Tanıtım desteği	KOSGEB
	Yurtdışı iş gezisi desteği	KOSGEB
	Eşleştirme desteği	KOSGEB
	Çevre maliyetlerinin desteklenmesi	DTM
Çevre ve enerjiye yönelik destekler	Yenilenebilir enerji desteği	TTGV
	Enerji verimliliği destekleri	TTGV
	Çevre teknolojileri destekleri	TTGV
	Sosyal ve iktisadi kalkınma destekleri	Kalkınma Ajansları
	Enerji verimliliği etüt, danışmanlık ve eğitim destekleri	KOSGEB
	Endüstriyel işletmelerde verimlilik artırıcı projelerin desteklenmesi	EİE
	Gönüllü anlaşmaların desteklenmesi	EİE
	Yeni girişimci desteği	KOSGEB
Girişimciliğin desteklenmesi	İş geliştirme merkezi desteği	KOSGEB
	İş planı ödülü	KOSGEB
	Yatırım teşviki kapsamında katma değer vergisi istisnası	Maliye Bakanlığı
Yatırımların desteklenmesi	Yatırım teşviki kapsamında gümrük vergisi muafiyeti	Hazine Müsteşarlığı/ Gümrük İdareleri
	Yatırım teşviki kapsamında faiz desteği	Hazine Müsteşarlığı
	Yatırım teşviki kapsamında vergi indirimi	Maliye Bakanlığı
	Yatırım teşviki kapsamında yeri tahsisi	Maliye Bakanlığı
	Yatırım teşviki kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteği	Hazine Müsteşarlığı / SGK
	Yatırım teşviki kapsamında tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerine taşınma desteği	Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı / SGK
	Bölgesel kalkınma ajansı özel sektör destekleri	Kalkınma Ajansları
	Stratejik Odak Konuları Projeleri (STOKP)	TTGV
Strateji geliştirme ve işbirliklerinin desteklenmesi	Bilimsel ve teknolojik işbirliği ağları ve platformları kurma girişimi projeleri (İŞBAP) destekleme programı	TÜBİTAK
	İşbirliği - güçbirliği proje desteği	KOSGEB
	Tematik proje destek programı	KOSGEB
	Kredi kefalet hizmeti	Kredi Garanti Fonu
	Esnaf ve sanatkarlara yönelik kredi faizi desteği	Halk Bankası

Kaynak: 2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı

### 1.3. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME YARDIMLARI

Günümüzde ülkeler, ilerleyip gelişebilmek için bilim ve teknoloji kapasitelerinin artırılması gerektiğine inanmaktadırlar. Bu sebeple Ar-Ge faaliyetlerine önem vererek bu faaliyetleri desteklemektedirler. Yatırımcılar ar-ge alanında faaliyet yapmaktan kaçınmaktadırlar. Çünkü yaptıkları bu faaliyetlerden hızlı ve kolay kâr elde edememektedirler. Ayrıca bu faaliyetlerin firmalara oldukça yüksek maliyetleri olmaktadır. Bu sebeple ülkeler işletmelere ar-ge yatırım maliyetlerini azaltıcı teşvik destek unsurları sunmaktadırlar. (Çelebi ve Kahrıman, 2011:34-35).

12 Mart 2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'la birlikte oluşturulan bir takım değişiklikler ile bu destek daha etkin bir biçimde kullanılmaya başlanmıştır (Çelebi ve Kahrıman, 2011:46).

5746 sayılı kanuna göre, tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri işletmelerin, sektörlerine ve büyüklüklerine bakılmaksızın yaptıkları tüm ar-ge faaliyet masrafları belirlenen süreler içinde beyan edildiği takdirde %100 oranında desteklenmektedir (Çelebi ve Kahrıman, 2011:47).

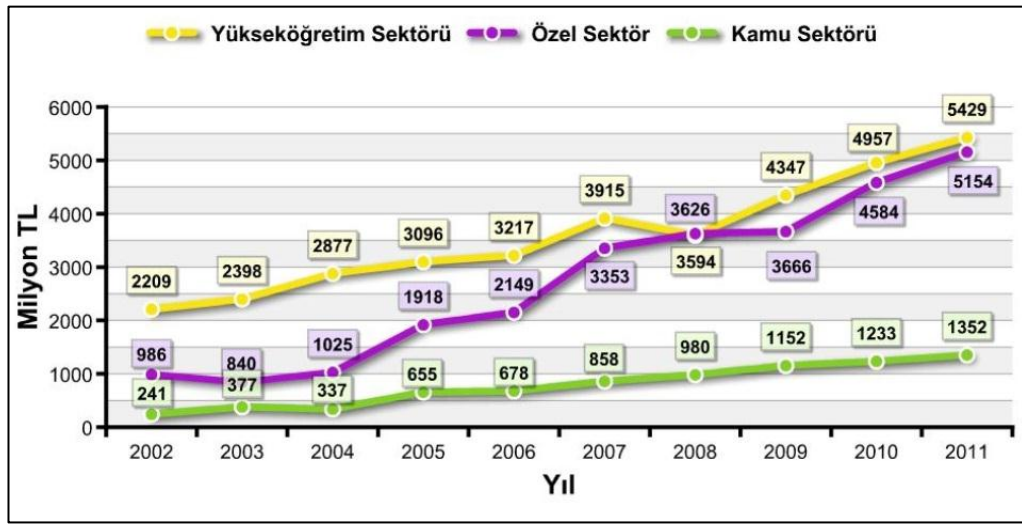
Araştırma geliştirme faaliyetleri, büyümeyi, yenilenmeyi, rekabet gücünün artırılmasını, yeni iş fırsatlarının oluşturulmasını amaçlamaktadır. Ar-Ge ile ilgili yardımlar, yatırımcıların maliyeti yüksek olduğu için kaçındıkları Ar-Ge faaliyetlerini özendirme için oluşturulmuştur. Yatırımcılar Ar-Ge faaliyetleri yaparak riskleri minimize ederler (İlhan, 2010:107).

Ar-Ge harcamaları işletmelerin yeni ürün ve üretim yöntemi geliştirmelerini, mevcut veya ithal ettikleri teknolojiyi etkin kullanmalarını sağlamaktadır. Bununla birlikte ülkelerin rekabet avantajlarını arttırmakta, ülkelere yabancı sermayeyi çekmekte büyük rol oynamakta, ekonomik kalkınmayı teşvik etmekte, ülkeleri teknolojik bağımlılıktan kurtarmaktadır (Güzel, 2009:31-33).

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK)'in 2006 Yılı Kıyaslama Raporu sonuçlarına göre, Türkiye'nin AB karşısında ar-ge harcamalarının ve patent sayısının düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu veriler incelendiğinde ülkemizde ar-ge faaliyetleri için işletmelerin yeterli kaynak ayırmadıkları gözlenmektedir (Yıldız ve Atık, 2007:353).

Aşağıdaki tabloda yıllar itibari ile yükseköğretim sektörü, kamu sektörü ve özel sektörümüzün yaptıkları Ar-Ge harcamaları yer almaktadır.

**Tablo 8. Gerçekleştiren Sektörler Bazında Ar-Ge Harcamaları**



Kaynak: Ulusal Bilim, Teknoloji ve Yenilik İstatistikleri

([http://www.tubitak.gov.tr/tubitak\\_content\\_files/BTYPD/istatistikler/BTY\\_Stat.pdf](http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/istatistikler/BTY_Stat.pdf))

12 Mart 2008 tarihli resmi gazetede yayınlanan 5746 Sayılı Kanun'da Ar-Ge destekleri; Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi desteği, damga vergisi istisnası, teknogirişim sermayesi desteği şeklindedir (12 Mart 2008 tarihli Resmi Gazete).

**Ar-Ge indirimi:** Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

**Gelir vergisi stopajı teşviki:** Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-

*Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.*

**Sigorta primi desteği:** *Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.*

**Damga vergisi istisnası:** *Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.*

**Teknogirişim sermayesi desteği:** *Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 TL kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir.*

#### 1.4. İHRACAT YARDIMLARI

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler ihracatlarını arttırabilmek için yoğun uğraşlar sarf etmektedirler. Küreselleşme ile tüm ülkelerde kendini gösteren işsizlik, teknolojik yarış ve dış rekabet ihracat desteklerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Gelişmekte olan ülkeler genelde döviz darboğazına girmektedirler. Karşılaşılan bu sıkıntıları yenebilmek için ihracat teşviklerinden yararlanmaktadırlar ihracat teşvikleri ile ihracatları arttırıcı tedbirler alınıp karşı karşıya kalınan bu sorun çözülmeye çalışılmaktadır (<http://www.belgeler.com/blg/59s/hracata-ynelik-di-ticaret-politikasi-ve-hracati-tevik-politikasi-kapsami>, sayfa:2).

İhracata yönelik devlet yardımları ülkemizdeki teşvik sistemi içerisinde geniş bir yere sahiptir. Bu teşviklerin önemli amacı kalkınma programları ve yıllık

programlardaki sosyal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi için yapılacak faaliyetleri düzenlemek, KOBİ'ler başta olmak üzere ihracatçı firmaların ihracata yönelik faaliyetlerini üretim ve pazarlama aşamalarında destekleyerek uluslararası pazarda karşılaşılan sorunların giderilmesine yardımcı olmak ve işletmelerin rekabet gücü kazanmalarını sağlamaktır (Kutlu ve Hacıköylü, 2007:382).

Türkiye, gelişmekte olan bir ülke olduğundan, uzun yıllardan beri dışa açık büyüme modelini uygulamaya çalışmıştır. Dışa açık büyüme modelinin gerçekleştirilebilmesinde ihracatın büyük önemi vardır (Atayeter ve Erol, 2011:2).

Ihracatı teşvik edici faaliyetlerden Dış Ticaret Müsteşarlığı sorumludur. Bununla birlikte ülkemizde ihracatın kurumsallaşmış önemli yardımcısı diyebileceğimiz Türk Eximbank ihracatçılara kredi desteği sağlamanın yanında onların güvenli bir şekilde ticaret yapabilmeleri için uygun ortamı hazırlayıcı çalışmalarda bulunmaktadır. Türk Eximbank, ihracatçıların rekabet güçlerini arttırabilmek için sigorta ve garanti programları ile ihracatı geliştirmektedir. Bununla birlikte ihraç edilen mal veya hizmetlerin çeşitlendirilmesini sağlamakta ve ihraç edilen mal ve hizmetlerin değişik pazarlarda satışa çıkmasını sağlamaktadır (İlhan, 2010:122).

#### **1.4.1. Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği**

*Bu desteğin amacı, Türkiye'de sınıı ve/veya ticari faaliyette bulunan veya yazılım sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin uluslararası pazarlarda rekabet gücünü arttırmaya yönelik eğitim ve danışmanlık giderleri ile İşbirliği Kuruluşlarının Müsteşarlıkça uygun görülen proje bazlı giderlerini Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan (DFİF) karşılamaktır (Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/8, Madde:2).*

Bu tebliğ kapsamında AB ve DTÖ mevzuatı dış ticaret işlemlerinde ortaya çıkacak anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmak, dış ticaret işlemlerinin muhasebesi ve dış ticaret ile ilgili yapılan bir çok resmi işlem hakkında verilen eğitim masrafları karşılanmaktadır. Bunun için gerekli koşul; yurt içi eğitim programlarının gideri yıllık 20.000 ABD dolarını aşmamak üzere %70 i desteklenmektedir. Bu konularla



ilgili eğitim veren şirketlerin İhracatı Geliştirme Etüt Merkezine (İGEME) başvuruları gerekmektedir. Eğitim statüsü yetkilendirme tarihinden itibaren iki yıl geçerlidir. Ayrıca müsteşarlıkça uygun görülen konularda yurt dışı danışmanlık hizmetleri ücretsiz sağlanmaktadır (Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/8, Madde:5,6).

#### **1.4.2. Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği**

*Bu desteğin amacı, Türkiye’de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler, döviz kazandırıcı hizmet veya faaliyetlerle iştigal eden şirketler ile İşbirliği Kuruluşları ve Organizatör Kuruluşların pazar araştırması ve pazara giriş faaliyetlerine ilişkin giderlerinin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan (DFİF) karşılanmasıdır (Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/1, Madde:1).*

Sınai ve/veya ticari şirketlerin yurt dışı Pazar araştırmaları için yapmış oldukları masrafların %70 i desteklenmektedir. Fakat yurt dışı gezisi başına en fazla 7.500 Amerikan Doları kadar olan kısmı desteklenmektedir (Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/1, Madde:5).

Şirketler ile İşbirliği Kuruluşlarının yurt dışına yönelik pazara giriş stratejileri ile eylem planlarının oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası kuruluşlara yaptırılan raporlar ve alınan danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderleri, şirketler için %60 oranlık bir kısmı, İşbirliği Kuruluşları için ise %75’lik kısmı desteklenir. En yüksek destekleme limiti 200.000 Amerikan dolarıdır (Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/1, Madde:9).

Ülkemizde sağlık sektöründen hizmet veren kuruluşlar ile yüksek öğretim kuruluşlarının, film sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar ile teknoloji sektöründeki kuruluşların yurtdışında tanıtım amacıyla yapmış oldukları faaliyetlerin en fazla 300.000 Amerikan doları olacak şekilde %50 si desteklenmektedir (Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/1, Madde:10).

İşletmelerin, ürünlerini yurt dışına elektronik ortamda pazarlayabilmeleri için müsteşarlıkça uygun görülen web sitelerine abonelik ücretlerinin yıllık en fazla

10.000 Amerikan doları olacak şekilde %70'i desteklenmektedir (Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/1, Madde:13).

#### **1.4.3. Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi**

*Bu destek; Türkiye'de uluslararası nitelikte ihtisas fuarları düzenleyen ve DTM'nca belirlenecek kriterlere uygun yerli organizatörlerin fuar öncesinde ve fuar süresince gerçekleştirecekleri tanıtım ve promosyon faaliyetlerine ilişkin giderlerin belli bir oranının Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan karşılanmasını kapsamaktadır (Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişin Tebliğ, Sayı:95/7, Madde:2).*

Bu kapsamda Ticaret müşavirliğince uygun görülen yayınlarda organizatör firmaların fuar öncesinde yapacakları tanıtım faaliyetleri, fuara davet edilen bazı yabancı alıcıların yol masrafları, fuar süresince fuarın konusu ile alakalı düzenlenecek seminer, konferans ve paneller ile ilgili masraflar desteklenmektedir (Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişin Tebliğ, Sayı:95/7, Madde:3).

Desteklenecek fuarların; tekstil, konfeksiyon, halı, deri, taşıt araçları, gıda, elektrik-elektronik sanayi, madeni eşya sanayisi, tüpraş sanayi, inşaat malzemeleri ve mobilya sanayi ürünlerine yönelik olması gerekmektedir. Bununla birlikte fuar en az 3 defadır yapılıyor olmalıdır. Bir önceki fuara en az 100 firmanın katılmış olması ve bununda en az 25 inin yabancı firma olması gerekmektedir. Bununla birlikte aynı fuara iki defadan fazla destek verilmemektedir (Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişin Tebliğ, Sayı:95/7, Madde:4).

#### **1.4.4. Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi**

*Bu Tebliğin amacı; Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde kurulmuş, ihracatçı birliğine üye şirket ile Türkiye'de yerleşik kurum, kuruluş veya üretici / imalatçı organizasyonlarının yurt dışı fuar organizasyonlarına iştiraklerine ve Bakanlıkça belirlenerek ilan edilen ve yurt dışında düzenlenen desteklenecek sektörel nitelikteki*

*uluslararası fuarlar listesinde yer alan fuarlara bireysel katılımlarına ilişkin harcamalarının bu Tebliğin ilgili maddelerinde belirtilen miktar ve oranlar çerçevesinde Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan karşılanmasıdır (Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, Sayı:2009/5, Madde:1).*

Yurt dışında düzenlenen fuarlara DTM tarafından verilen teşvikler organizatöre ve katılımcıya yönelik olarak düzenlenmiştir. Organizatör; DTM'ndan izin alarak fuar organize eden işletme ve kuruluşlardır. Katılımcı ise; yurt dışındaki fuarlara katılan ya da müsteşarlıkça desteklenen fuarlar listesinde bulunan fuarlara bireysel olarak katılan yerli üretim işletmelerini ifade eder. (Atayeter ve Erol, 2011:9). Yurt dışı fuar organizasyonunu yapan organizatör şirkete katılımcıların ödemesi gereken katılım tutarının %50'si ödenmektedir. Destek tutarı; yurtdışında yapılan milli katılım sağlanarak Türk ihraç ürünlerinin tanıtılması amacıyla yapılıyor ise en fazla 10.000 Amerikan dolarına kadar olan kısmı, milli katılımın yanında yabancı katılımın da sağlandığı Türk ihraç ürünlerinin sergilendiği fuarlara ise en fazla 15.000 Amerikan doları tutarı kadar olan kısmı desteklenmektedir (Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, Sayı:2009/5, Madde:4,5).

Sektörel nitelikteki fuarlara katılan işletmelerin yapmış oldukları stand kiralaları gibi giderlerinin en fazla 15.000 Amerikan doları olacak şekilde %50'si desteklenir. Katılımcı işletme dış ticaret işletmesi ise en fazla 15.000 Amerikan doları olacak şekilde yaptığı giderlerin %75'ine kadar olan kısmı desteklenmektedir (Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, Sayı:2009/5, Madde:7).

Yerli organizatörler tarafından yurt dışında yapılan milli katılımlı fuar giderlerinin 80.000 Amerikan doları kadar olan kısmı desteklenmektedir. Yapılan bu fuar yerli ve yabancı katılımlı bununla birlikte sektörel bir fuar olması durumunda yapılan fuar giderlerinin 120.000 Amerikan doları kadar olan kısmı desteklenmektedir (Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, Sayı:2009/5, Madde:6).

#### **1.4.5. Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi**

*Bu Tebliğ'in amacı, Türkiye'de sınai ve/veya ticari faaliyet gösteren şirketler ile işbirliği Kuruluşları üyelerinin ürünlerinin pazarlama ve tanıtımının yapılmasını sağlamak, bu çerçevede yurt dışında gerçekleştirilen tanıtım, marka tescil giderleri ile yurt dışında mal ticareti yapmak amacıyla açılan birimlerle ilgili giderlerinin bir kısmının Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan (DFİF) karşılanmasıdır (Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/6, Madde:2).*

Sınai ve ticari şirketler tarafından yurt dışında açılan mağazaların yıllık en fazla 120.000 Amerikan doları olacak şekilde yapılan giderlerin %60'ı desteklenmektedir. Eğer açılan birimler showroom, ofis, reyon veya depo ise en fazla 100.000 Amerikan doları olacak şekilde yıllık giderlerin %60'ı desteklenmektedir (Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/6, Madde:6).

Birimler kira gider desteklerinden en fazla 4 yıl süre ile yararlanabilmektedirler. Yurt dışındaki birimlere ilişkin kira desteklerinden faydalanmak isteyen kiracı ile kiralayan arasında akrabalık olmaması gerekmektedir. Ayrıca kiralanan mülkün konut olarak kullanılması durumunda kira desteklerinden yararlanılamamaktadır (Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/6, Madde:8).

Bu Tebliğ kapsamında marka tescil belgesine sahip işletmelerin tanıtım yapmak istediği ülkede marka tescil belgesine sahip ise ya da başvurusu var ise ülkemizde ürettiği ürünlerin yurtdışında tanıtımını yapmak için yaptığı reklam faaliyetlerinin %60'lık kısmı desteklenmektedir. Desteklenen tutar en fazla 250.000 Amerikan doları olabilmektedir (Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2010/6, Madde:14).

#### **1.4.6. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi**

*Bu Tebliğde belirtilen kriterler çerçevesinde, İhracatçı Birlikleri, Üretici Dernekleri, Üretici Birliklerinin, sektörlerinin yurtdışında tanıtım amacıyla gerçekleştirecekleri harcamalara ilişkin giderler, Türkiye'de ticari ve/veya sınai faaliyette bulunan şirketlerin ürünlerinin markalaşması amacıyla gerçekleştirecekleri faaliyetlere ilişkin giderler ile İhracatçı Birliklerinin TURQUALITY® Programı kapsamında firmalara yurt içinde ve yurt dışında markalaşma sürecinde vereceği desteklere ilişkin harcamalar, Türk markalarının pazara giriş ve tutunmalarına yönelik gerçekleştireceği her türlü faaliyet ve organizasyonlara ilişkin giderler ile olumlu Türk malı imajının oluşturulması ve yerleştirilmesi için yurt içinde ve yurt dışında gerçekleştireceği her türlü harcamaların uluslararası kurallara göre Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan karşılanması amaçlanmaktadır. (Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2006/4, Madde:1).*

İhracatçı birliklerin yurtdışı pazarlarda markalaşması amacıyla gerçekleştirecekleri tanıtım, reklam ve pazarlama projelerine ilişkin harcamalarının %80 i desteklenir fakat proje başına yıllık en fazla 250.000 ABD doları yardım yapılmaktadır. Üretici Dernekleri ve Üretici Birlikleri için bu oran %50 dir ve yıllık en fazla 100.000 ABD Doları tutarında destek sağlanmaktadır (Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2006/4, Madde:9).

Şirketlerin, bakanlık tarafından belirlenen sektörlerle ilgili yaptıkları patent çalışmaları için katlanılan giderlerin ve oluşturulan markaların yurt dışında tescil edilmesi ve korunması için katlanılan giderlerin en fazla 50.000 Amerikan doları olmak üzere %50'si destek kapsamına dahilindedir (Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2006/4, Madde:10).

Ayrıca desteklenen firmalar yurtdışına franchise verilerse 50.000 ABD dolarına kadar yapılan kurulum giderlerinin %50'si karşılanır ve kira giderinin %50'si karşılanır. Bu destekten en fazla 10 mağaza için yararlanılır (Türk

Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, Sayı:2006/4, Madde:10).

#### **1.4.7. Tasarım Desteği**

*Bu Tebliğ ile Türkiye'de tasarım kültürünün oluşturulması ve yaygınlaştırılmasını teminen tasarımcı şirketleri, tasarım ofisleri ile Birlikler, tasarım dernekleri-birliklerinin gerçekleştireceği tanıtım, reklam, pazarlama, istihdam, danışmanlık harcamaları ile yurt dışında açacakları birimlere ilişkin giderlerinin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan karşılanması amaçlanmaktadır (Tasarım Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2008/2, Madde:1).*

Ülkemizde ticari ve sınai faaliyetlerde bulunan işletmelerin yurt dışında tanınmaları için yaptıkları tanıtım, reklam ve pazarlama gibi giderlerin %50'si destek kapsamındadır. Fakat 300.000 ABD doları ile sınırlıdır. Yurt dışına açılacak birimlere sağlanan demirbaşların en fazla 100.000 ABD doları olacak şekilde %50'si desteklenmektedir. Patent, faydalı model ve endüstriyel tasarım tesciline ilişkin yapılan harcamaların % 50'si 50.000 ABD dolarını geçmeyecek şekilde desteklenir. İstihdam edilen tasarımcıların brüt maaş giderlerinin %50'si yıllık en fazla 150.000 ABD dolarını geçmeyecek şekilde desteklenmektedir (Tasarım Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2008/2, Madde:4).

Tasarım ofislerinin, doğrudan tasarım hizmeti veya danışmanlığı faaliyetiyle ilgili olmak kaydıyla, yurt dışı pazarlarda tanınması ve markalaşmaları amacıyla Yurt dışında gerçekleştirecekleri reklam, tanıtım, pazarlama gibi faaliyetlerine ilişkin giderlerin en fazla 150.000 ABD doları olacak şekilde %50'si desteklenir. Bununla birlikte yurt dışında açılacak birimlerin en fazla 50.000 ABD doları olmak üzere demirbaş giderlerinin %50'si karşılanmaktadır (Tasarım Desteği Hakkında Tebliğ, Sayı:2008/2, Madde:5).

#### **1.4.8. Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları**

*Bu desteğin amacı, teknik müşavirlik, müteahhitlik şirketlerinin yurtdışında tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin arttırılmasının sağlanmasını, DTM tarafından hedef pazar olarak belirlenen ülkelerde bu faaliyetler kapsamında, Türk malı ve hizmetlerinin arttırılmasına yönelik olarak Teknik Müşavirlik Şirketleri (TMS), Bağımsız Teknik Müşavirlik Şirketleri (BTMS), Müteahhitlik Şirketleri, Ortak Girişimler, Sektörel Müşavirlik Şirketleri (SMS), İşbirliği Kuruluşları ve Sektörel Kuruluşlarca yurt içi ve yurt dışında gerçekleştirilen bazı faaliyetlere ilişkin harcamaların Fiyat İstikrar Fonu'ndan (DFİF) karşılanmasıdır (Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/4, Madde:1).*

Teknik müşavirlik firmalarının yurt dışında açılan ofislerinin 40.000 ABD doları geçmemek kaydıyla kiralarının %50'si destek kapsamındadır (Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/4, Madde:6).

Yurt dışı ofislerde istihdam edilen Türk vatandaşı 1 yöneticinin en fazla 60.000 ABD doları olmak üzere, büro elemanının ise en fazla 36.000 ABD doları olmak üzere brüt maaşlarının %50'si destek kapsamındadır (Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/4, Madde:7).

Yurt dışında yaptıkları reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri için yaptıkları giderlerin en fazla 75.000 ABD doları olmak üzere %50'si destek kapsamındadır (Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/4, Madde:10).

Yurt dışı pazar araştırması gezileri için yaptıkları giderlerin 7.500 ABD dolarını geçmemek üzere %70'i destek kapsamında bulunmaktadır. Bir yılda en fazla 5 geziye izin verilmektedir (Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, Sayı:2011/4, Madde:12).

## 1.5. İSTİHDAM YARDIMLARI

Sosyal devlet, güçsüz geniş kesimlerin dezavantajlı konumlarının bertaraf edilmesinde aktif politikalar geliştirmek durumundadır. Yoksulluk ve yoksunluğun olumsuz etkilerinin en şiddetli bir şekilde hissedilen kitleler arasında şüphesiz işsizler yer almaktadır. Dünyanın en ciddi iktisadi sorunları arasında yer alan küresel krizlerden dolayı dezavantajlı kitleler işsizlik sorunuyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Doğal olarak da sosyal devletin bu sorunun çözümüne yönelik istihdam politikaları uygulaması zorunluluk haline gelmektedir (Gençler, 2011:1).

İşsizlik sorununun çeşitli nedenleri olabilmektedir. Ülkelerin işsizlik sorunu “iç” ve “dış” kaynaklı olmak üzere iki kısma ayrılabilir. Küreselleşen dünyada bir ülkede ortaya çıkan dış sorunlar daha sonra içselleşmekte, böylece var olan sorunlara yeni sorunlar eklenebilmektedir (Gençler, 2011:2).

AB’de istihdam yardımları yapılırken rekabetin bozulmaması amaçlanmaktadır. İlgili destekler sonucunda rekabet kurallarına uygun hareket edilerek işsizlik ile mücadele edilmesi sağlanmaktadır (İlhan, 2010:107).

**Tablo 9.** Türkiye’de Aylar İtibari İle İşsizlik Oranları

AYLAR	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Ocak</b>	11,8	12,1	11,3	11,6	15,5	14,5	11,9	10,2
<b>Şubat</b>	11,9	12,2	11,7	11,9	16,1	14,4	11,5	10,4
<b>Mart</b>	11,2	11,3	10,7	11	15,8	13,7	10,8	9,9
<b>Nisan</b>	10,4	10,3	10,1	9,9	14,9	12	9,9	9
<b>Mayıs</b>	9,6	9,2	9,2	9,2	13,6	11	9,4	8,2
<b>Haziran</b>	9,6	9,2	9,2	9,4	13	10,5	9,2	8
<b>Temmuz</b>	9,6	9,3	9,3	9,9	12,8	10,6	9,1	8,4
<b>Ağustos</b>	9,6	9,6	9,7	10,2	13,4	11,4	9,2	8,8
<b>Eylül</b>	10,1	9,5	9,9	10,7	13,4	11,3	8,8	9,1
<b>Ekim</b>	10,4	9,6	10,2	11,2	13	11,2	9,1	9,1
<b>Kasım</b>	11	10	10,5	12,6	13,1	11	9,1	9,4
<b>Aralık</b>	11,5	10,9	10,9	14	13,5	11,4	9,8	
<b>YILLIK</b>	10,6	10,2	10,3	11	14	11,9	9,8	9,2

Kaynak: <http://ekonomi.haber7.com/gundem-veriler/haber/998265-dunyada-rekor-kiriyor-turkiyede-dusuyor>



Yukarıdaki tabloda ülkemizde aylar itibari ile 2005-2012 arası işsizlik oranları verilmiştir. Ülkemizde işsizlik oranları yaz aylarında mevsimlik işlerden dolayı azalma gösterirken kış aylarında ise artmaktadır.

Ülkemizde aşağıdaki şekilde istihdam yardımları yapılmaktadır (Özbek, 2012:89);

- Özürlü çalıştırmaya yönelik teşvikler,
- Genç çalıştırmaya yönelik teşvikler,
- Kadın çalıştırmaya yönelik teşvikler,
- İlave işçi çalıştırmaya yönelik teşvikler,
- İşsizlik ödeneği alanları çalıştırmaya yönelik teşvikler,
- Belirli illerde yatırım yapılmasına yönelik teşvikler,
- Araştırma geliştirme faaliyetlerini arttırmaya yönelik teşvikler,
- Maliyet azaltmaya yönelik teşvikler.

Yeni teşvik sistemimizde işveren hissesi prim teşviki yanında sigortalı hissesi prim teşviki de artık başlatılmıştır. Bu uygulama Türkiye’de teşvik tarihinde ilk kez yürürlüğe konulmaktadır. Yeni sistemde hem büyük ölçekli işletmelere, hem bölgesel yatırım yapan işletmelere hem de stratejik konumda olan işletmelere istihdam teşvikleri sunulmaktadır. Destek unsuru olarak SGK işçi priminin yanında SGK işveren primleri de karşılanmaktadır. İşletmenin büyüklüğüne göre ve yatırım bölgelerine göre destekleme oranları ve süreleri değişmektedir (Esen, 2012:331).

Ülkemizde istihdamı arttırabilmek için uygulanmakta olan politikalar şu şekildedir;

- 18-29 yaş aralığında olan erkek ve 18 yaşından büyük kadın sigortalılardan yeni işe alınanlara ilişkin işveren hissesi sigorta prim teşviki verilmektedir,
- Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaların prim oranının işveren hissesinden beş puanlık indirim uygulanmaktadır (Kabataş, 2009:414-419),
- Yeni yatırımlara bağlı istihdam teşviki amacıyla yeni teşvik sisteminde desteklenmekte olan SGK işçi primleri ve SGK işveren primleri alt sınırdan yani asgari ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Asgari ücretin

üzerinde ücret ile çalışan personeller için geri kalan prim tutarlarını işveren ödemek zorundadır,

- İşsizlere girişimcilik konusunda eğitim; bireylere firma kurma ve işletme aşamasında danışmanlık hizmeti verilmeye başlanmıştır. Eğitim sonucunda, KOSGEB kriterleri çerçevesinde sunulacak projelere KOSGEB tarafından çeşitli tutarlarda hibe verilmiştir,
- Kamu sektöründe engelli vatandaş çalıştırma oranı yüzde 4 olarak belirlenmiştir,
- Kadın ve genç istihdamına ilişkin teşvikler İşsizlik Fonu giderlerine eklenmiştir,
- İşten çıkarılanların İŞKUR'dan aldıkları işsizlik sigortası arttırılmıştır,
- Günlük işsizlik ödeneği son dört aylık esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancın yüzde 40'ı olarak belirlenmiştir (Öztürk ve Tuzcu, 2012:179-186).
- Elli veya daha fazla sigortalı çalıştıran özel sektör işletmelerinin %3 oranında özürli personel istihdam etmeleri zorunlu kılınarak bu vatandaşlarımıza da istihdam oluşturulmuştur (Tiryaki, 2009:264).

## 1.6. TURİZM SEKTÖRÜ TEŞVİKLERİ

Ülkemizin rekabetçi sektörlerinden biri olan turizm teşvik edilerek yeni iş sahalarının oluşturulması ve istihdamın arttırılması hedeflenmektedir. Ülkemizdeki turizm sektörünün küresel ekonomide rekabet edebilir hale gelmesi için ve AB ile uyumlu faaliyet gösterebilmesi için uygulanacak teşvik destek unsurları çok önemlidir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren Türk turizm işletmelerinin artması için ve uluslararası standartta faaliyet gösterebilmesi için ülkemizde uygulanmakta olan turizm teşvik destek unsurları çok önemlidir (Bahar, 2007:75).

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yararlanacakları teşvik destek unsurları, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'nun 13. Maddesinde belirtilmektedir. Uygulanan teşvik tedbirleri her yıl Bakanlar Kurulu kararları ile yenilenmektedir. Bakanlar Kurulu hangi koşullarda turizm teşvik destek

unsurlarından yararlanılacağını belirlemekte, Hazine Müsteşarlığı ise bu belirlenen teşvik destek unsur koşullarını açıklayıcı bir tebliğ yayınlamaktadır. (Toker, 2007:86).

Turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelere Ekonomi Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının teşviklerinin yanında Türkiye Kalkınma Bankası da teşvik destek unsuru olarak mevzuatlara uygun bir şekilde yatırım kredileri vermektedir. Gerek işletmenin yeni kurulurken karşılaşacağı masraflar için kredi verilirken, işletmelerin tamir, bakım ve onarım faaliyetleri içinde kredi verilebilmektedir. İşletmeler modernizasyon yaparak gerek istihdamın artırılması gerekse üretilen hizmetin artırılması amaçlayabilir. Bu tür giderler için de Türkiye Kalkınma Bankası turizm sektöründe faaliyet gösteren yatırımcılara kredi sunmaktadır (Küçükaltan ve Eskin, 2008:169).

Aşağıdaki tabloda ülkemizde kanunlar çerçevesinde turizm sektörüne verilen teşvikler belirtilmiştir.

**Tablo 10. Türkiye’de Devletin Turizm Sektörüne Sağladığı Teşvikler**

<b>Kanun</b>	<b>Sağladığı Kolaylıklar</b>
2634 sayılı "Turizmi Teşvik Kanunu"	<ul style="list-style-type: none"><li>-Kamu arazisi tahsisi</li><li>-Turizm kredileri</li><li>-İhracatçı sayılma,</li><li>-Orman fonuna katkının taksitlendirilmesi,</li><li>-Haberleşme kolaylıkları</li><li>-Personel çalıştırılması</li><li>-Resmi tatil, hafta sonu ve öğle tatilleri,</li></ul>
4875 sayılı "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu"	<ul style="list-style-type: none"><li>- Önceden şart koşulan izleme, onay, pay transferi ve minimum sermaye gibi şartlardan muaf olarak yatırım özgürlüğü sağlanması.</li><li>-Tek bir şeffaf ve tutarlı bir doküman ile yabancı yatırımcıların mevcut haklarının garanti altına alınması</li><li>-Doğrudan Yabancı yatırım ve Yabancı Yatırımcılar tanımlarını uluslar arası kabul görmüş standartlara yükseltmek.</li><li>-Kazanılmış hakların korunması ve büyüme ve gelişme için yatırımcı dostu iklimin sürekliliğini sağlamak için gerekli politika değişiminin sağlanması.</li></ul>

5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"	-Gelir vergisi stopajı, -Sigorta primi işveren paylarının ödenmesi, -Bedelsiz yatırım yeri tahsisi, -Enerji desteği.
---	---

Kaynak: (Aydoğuş ve diğ, 2006:14)

### 1.7. ÇEVRE YARDIMLARI

Türk Çevre Kanunu 11.08.1983 tarihli ve 18132 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'un amacı, bütün canlıların ortak varlığı olan çevrenin sürdürülebilir çevre ve kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamaktır. Kanun ile birlikte çevre korunması, çevre kirliliği, sürdürülebilir kalkınma, alıcı ortam, doğal kaynak, atık su vb. kavramlara açıklık getirilmiştir (Duran, 2010:70).

Türk Çevre Kanunu'nda çevrenin korunmasına, iyileştirilmesine ve kirliliğin önlenmesine ilişkin ilkeler açıklanmıştır. Açıklanan bu ilkeler ile çevrenin korunması ve çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla yapılan giderler destek kapsamındadır. İşletmelerin sektörlerine ve hacimlerine bakılmaksızın bu desteklerden yararlanma haklarına sahiptirler. Kanunda işletmelerin hangi şartlarda bu desteklerden yararlanabilecekleri açıklanmaktadır. (Duran, 2010:70).

Ancak, işletmelerin bu teşviklerden faydalanabilmesi için ÇED Raporu hazırlamaları gerekir. Yapacakları yatırım sonucunda çevre kirliliğine sebep olma ihtimali olan işletmelerin ÇED raporu almaları zorunludur. ÇED raporunda olumlu sonuç bulunan yatırımcılar yatırım yapabilmekte iken ÇED raporunda olumsuz sonuç alan yatırımcılar yatırıma başlatılmamaktadırlar (Duran, 2010:70).

Çevre yardımları yatırım destekleri, yatay yardımlar ve işletme yardımları olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Yatırım destekleri mevcut işletmelerin modernizasyonu ile çevre kirliliği sorununu ortadan kaldırması anlamına gelmektedir. İşletmeler teknolojiyi kullanarak belirli maliyetlere katlanarak bu işlemi yapabilmektedirler. Yaptıkları bu giderlerin devlet tarafından desteklenmesi yatırım

destekleri kapasında yer almaktadır. Verilecek yardım miktarı çevreye verilen zararlar ters orantılıdır. Yatay destekler ise çevre kirliliğine sebep olan işletmelerin daha az çevre kirliliği oluşturmasını sağlayan türden desteklerdir. Ayrıca halkın çevre kirliliğine karşı bilinçlenmesini sağlamak için yapılan etkinliklerde yatay yardımlar içinde değerlendirilebilir (İlhan, 2010:109).

Çevre ile ilgili vergi ve yükümlülükler bazı işletmeler için ağır bir yük haline gelebilmektedir. Bu vergiler için sağlanan geçici destekler işletme yardımı kapsamında değerlendirilmektedir (İlhan, 2010:110).

2006 yılında değiştirilen madde 29'a göre; çevre kirliliğinin önlenmesi ve giderilmesine ilişkin faaliyetlere, teşvik verilmektedir. Bu amaçla, her yılın başında belirlenen teşvik sistemine Çevre ve Orman Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle Hazine Müsteşarlığı'nca yeni esaslar getirilebilir (Duran, 2010:71).

Çevre Kanunu ile birlikte, çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla Çevre Kirliliği Önleme Fonu oluşturulmuştur. Fon kapsamında çevrenin iyileştirilmesi için gerekli harcamaların %45'ine yakın kısmı en çok yirmi yıl vadeli kredilerle desteklenir. Fonun kullanıldığı başlıca alanlar ise çevre kirliliğini önleme amacıyla eğitim faaliyetleri, personel yetiştirilmesi, teknoloji ve proje satın alınması, arıtma tesisleri için kredi yardımı, ağaçlandırma ile hayvan ve bitki nesillerinin ıslahı için yapılacak çalışmalardır (Duran, 2010:71).

## 1.8. SERBEST BÖLGE YARDIMLARI

Ülkemizde ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti arttırmak için 6 Haziran 1985 tarihinde 3218 numaralı Serbest Bölgeler Kanunu ile serbest bölgelerin kurulmasına karar verilmiştir (Serbest Bölgeler Kanunu madde 1). Serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Serbest bölgelerde her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilmektedir. Bu bölgelerin gelişmesini sağlamak ve bu bölgede meydana çıkan sorunları çözmekle yetkili kuruluş Serbest Bölgeler Koordinasyon Kuruludur (Serbest Bölgeler Kanunu madde 2,4).

*Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir (Serbest Bölgeler Kanunu madde 6).*

Bazı uygulamalarında sıfır verginin dahi söz konusu olduğu serbest bölgeler, sunmuş oldukları mali avantajların yanında vergi idaresine ilişkin bürokrasinin çok yoğun olduğu ülkelerde yabancı sermayenin vergi idaresi ile ilgili münasebetini azaltarak yabancı sermayeyi çekmeyi hedefleyen bir sistemdir. Serbest bölgeler; ülkelerin siyasi sınırları içinde yer almaktadırlar. Bununla birlikte ülkede uygulanan bazı gümrük mevzuatları ve diğer hukuki kurallar serbest bölgelerde yapılan işlemler için muaf tutulmaktadır. Buradaki amaç dış ticari kolaylaştırmaktır. Serbest bölgelerde sınai ve ticari faaliyetler için geniş teşvik destek unsurları sunulmaktadır. Serbest bölgeler yapı olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılmaktadırlar (Gök, 2011:169).

Aşağıdaki tabloda ülkemizde serbest bölge bulunan şehirler gösterilmiştir. Görüldüğü üzere ülkemizde 16 şehirde serbest bölge bulunmaktadır.

**Tablo 11. Türkiye'deki Serbest Bölgeler**



Kaynak: <http://www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorsguide/Pages/SpecialInvestmentZones.aspx>

Ülkemizde serbest bölgelere tanınan teşvikler aşağıdaki gibidir (<http://www.invest.gov.tr><sup>3</sup>);

- Şirketler, serbest bölgelerden elde edilen kârı hiçbir sınırlama olmaksızın yurt dışına ya da Türkiye'ye serbestçe aktarabilmektedir.
- Katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergilerinden % 100 muafiyet
- Çalışan maaşı üzerinden alınan gelir vergisinden % 100 muafiyet (serbest bölgelerde ürettiği ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini ihraç eden şirketler için)
- Mallar süre sınırlaması olmaksızın serbest bölgelerde tutulabilmektedir.
- İmalat firmaları için kurumlar vergisinden % 100 muafiyet
- Gümrük vergisi ve aynı tür diğer vergilerden % 100 muafiyet

#### 1.9. TARIM TEŞVİKLERİ

18.04.2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu ile tarım teşviklerinin amacı belirtilmektedir. Bu kanuna göre amaç; tarım sektöründeki önemli problemleri çözüme kavuşturmak, tarım sektöründe uygulanacak politikaların etkinliğini arttırabilmek ve bu politikalar ile sektör uyumunu sağlamak ve tarım sektörlerinin etkinliklerini arttırmaktır (Tarım Kanunu, 18. Madde).

Ülkemiz nüfusunun yaklaşık üçte birine yakın bölümü tarımsal ya da kırsal alanda yaşamaktadır. Tarım sektöründeki bazı kendine has özelliklerden dolayı bu sektörün desteklenmesi çok önemlidir. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Arı, 2006:67);

- Tarımsal sektörlerde üretime, üreticinin kontrolünden ziyade doğa koşulları hakimdir.
- Tarım ürünlerinin üretilmesi ürünlerin türüne göre bazen uzun zaman alabilmektedir. Bu tarım ürünlerinin desteklenmesi kısa vadede gerçekleşmemektedir.

---

<sup>3</sup> <http://www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorsguide/Pages/SpecialInvestmentZones.aspx>

- Ülkemizde üretilen tarımsal ürünler pazar ve üreticilerin kendi ihtiyaçları için üretilmektedir. Teşvikler ile üreticilerin pazar için üretim yapmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.
- Tarım sektörü sanayi sektörlerine göre kıyaslandığında azalan verim kanununun hakim olduğu görülmektedir. Yani yapılan yatırım arttıkça alınan üründe artma meydana gelememektedir. Örneğin belli bir büyüklükteki araziye ne kadar çok tohum ekilirse ekilsin alınacak maksimum ürün bellidir.
- Tarım işletmeleri ürünlerini satarken tam rekabet piyasaları ile karşı karşıya kalmakta iken ürün alırken bunun tersi bir etki söz konusu olduğu için, hem ürünlerini satarken zor durumda kalmakta hem de ürün alırken düşük fiyattan temin edememektedirler. Bu sorunun giderilebilmesi için tarımsal teşviklerin etkin kullanılması gerekmektedir. Aksi halde tarım işletmeleri üretim yapmaktan vazgeçebileceklerdir.

Bütün bu nedenlerin etkisiyle tarımın ve tarım ürünleri fiyatlarının desteklenmesi gerekmektedir.

Tarımsal destekleme çok çeşitli yollarla yapılabilmektedir. Bunların başlıcaları içinde, destekleme alımları, tohum girdilerine yapılan fiyat destekleri, tarımsal yatırım teşvikleri, dış ticarete teşvik ve dış ticarete koruma, kredilerin daha düşük faizle sağlanması, süt teşvik primleri, doğal afet ödemeleri, ekim alanlarını sınırlama ve destekleme primleri, sulama yatırımları, toprak ıslah çalışmaları, mera ıslahı, arazi toplulaştırması gibi yatırımlar, hayvan ıslahı, bitki hastalık ve zararlılarına karşı erken uyarı sistemleri kurulması, toplu ilaçlamalar, araştırma ve yayım çalışmaları, kooperatif vb. örgütlenmelerin desteklenmesi gibi etkinlikler yer almaktadır. Türkiye'de tarımsal desteklemenin uygulama araçları tarımla doğrudan ilişkili KİT'ler ve tarımsal kooperatiflerdir. Tarımla doğrudan ilişkili KİT'lerden Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO), Tekel, Şeker Fabrikaları AŞ., Çaykur gibileri aynı zamanda tarımsal destekleme politikalarının da merkezinde bulunan destekleme araçlarıdır (Arı, 2006:67).

Tarım Kanununun 16. Maddesi gereği tarımsal destekleme programlarının esaslarını belirlemek üzere Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu



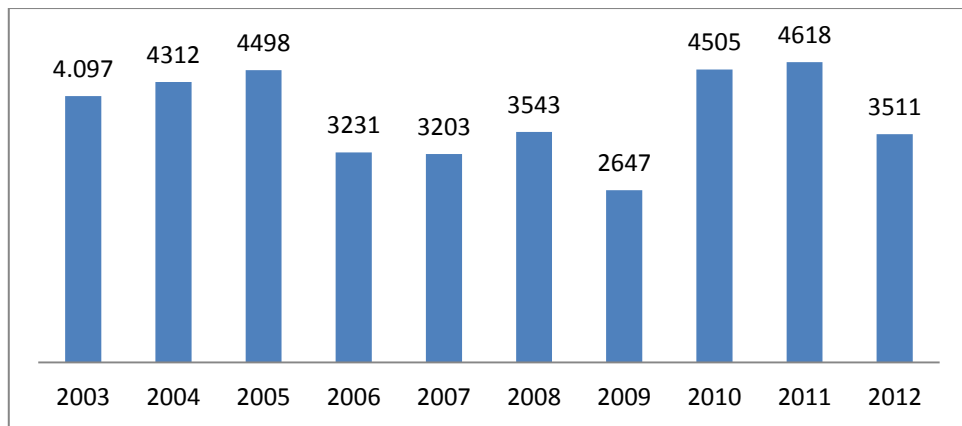
kurulmuştur. Kurul üyeleri; Tarım ve Köyişleri Bakanının başkanlığında, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı müsteşarları ile Bakan onayı ile belirlenecek Bakanlık genel müdüründen oluşur (Tarım Kanunu, 16. Madde).

#### 1.10. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ

Yatırım teşvik belgeleri ülkemizde teşvik talep eden işletmelerin teşvik almayı hak ettiğini gösteren bir belgedir. Bu belge ile işletmeler ilgili teşvik destek unsurundan faydalanabilmek için müracaat edebilmektedirler. Her yatırım teşvik belgesine sahip olan işletme teşvik destek unsurlarından faydalanamamaktadır. Bu belge sadece ilgili teşvik destek unsuru için başvuru yapılabilmesini sağlayan bir belgedir. (<http://www.tesvik.com.tr/bolumler/348/334/yatirim-tevk-belges/#348>).

Türkiye’de yatırımların teşviki genel olarak Hazine Müsteşarlığı’ndan alınacak bu belgeye bağlanmıştır. Ancak teşvik belgesi olmadan da bazı teşviklerden yararlanmak mümkündür (Üzümcü ve Doğan, 2001:301).

**Tablo 12.** *Yıllar İtibari İle Türkiye’de Verilen Teşvik Belge Sayıları*



Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/AA1CB77E-C64B-34B5-D60BDD6C954C9BC5/201302.xls>

Yukarıdaki tabloda yıllara göre ülkemizde verilen yatırım teşvik belgeleri gösterilmektedir. Verilen 2012 yılının son çeyreğinde tespit edildiği için 2012 yılı verileri eksiktir. İşletmelere verilen yatırım teşvik belgelerinde 2009 yılından itibaren artış görülmektedir.

Teşvik belgesi ile yatırım teşvik destek unsurlarına başvuran işletmeler bu teşviklerden yararlanabilmek için öngörülen süre içinde yatırımlarını tamamlamaları gerekmektedir. Eğer bu süre içinde yatırımlarını tamamlayamamışlar ise teşvik belgesinde bulunan sürenin yarısı kadar daha süre verilebilmektedir (Tekşen, 2010:436).

## **2. TEŞVİK VE DESTEK VEREN KURUMLAR**

Ülkemizde çeşitli kurum ve kuruluşlar işletmelere hibe, faizsiz kredi, kredi kefalet gibi teşvikler sunmaktadırlar. Bu kurumların sunduğu teşviklerden yararlanmak isteyen işletmeler istenilen şartları taşımaları ve bu kurumlara müracaat etmelidirler. Ülkemizde işletmelere teşvik sunan kurumlardan başlıcaları olan 13 tanesi aşağıdaki gibidir (<http://www.sutso.org.tr>);

### **2.1. T.C. BİLİM, SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI**

T.C. Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığımız Ar-Ge alanında vergiden muafiyet ve atık su bedeli alınmaması (<http://www.sutso.org.tr>), sektör ve çeşitli konularda araştırma desteği, jeotermal enerji sektör araştırması, hidrojen teknolojileri ve uygulamaları araştırması, elektronik sanayi sektör araştırması vb. konular ile ilgili teşvikler sunmaktadır (<http://www.tokat.teknopark.com>). Ayrıca organize sanayi ve küçük sanayi sitelerinin kuruluşunu organize eder, esnaf ve sanatkarlar ile sektörlere ilişkin stratejilerinin hazırlanmasını sağlar ve KOBİ politikalarının oluşturulmasını sağlamaktadır (2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı).

## 2.2. EKONOMİ BAKANLIĞI

Ekonomi Bakanlığımız yerli ve yabancı yatırımları teşvik etmek amacıyla vergi istisnası, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği ve vergi indirimi gibi teşvik destekleri sunmaktadır (<http://www.sutso.org.tr>). Yeni teşvik sistemimizin esaslarını belirleme görevi bu bakanlığımıza aittir. Bakanlığımız ülkemizin ihtiyaçlarına göre bir önceki teşvik sisteminde olmayan teşvik destek unsurları ekleyebilir. Bununla birlikte teşvik bölgelerinde bulunan şehirlerimizi belirleyip her teşvik bölgesine göre ayrı bir teşvik paketini destek unsuru belirlemektedir.

## 2.3. EXİMBANK

Türk Eximbank'ın temel amacı; ihracatın geliştirilmesi, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılması, ihracatçıların uluslararası ticarete paylarının artırılması ve girişimlerinde gerekli desteğin sağlanması, ihracatçılar ile yurt dışında faaliyet gösteren müteahhitler ve yatırımcılara uluslararası piyasalarda rekabet gücü ve güvence kazandırılması, yurt dışında yapılacak yatırımlar ile ihracat maksadına yönelik yatırım malları üretim ve satışının desteklenerek teşvik edilmesidir. Bu amaçla kurum pazarlama ve yurtdışında mağaza açılması gibi işletmelere ihracat kredi desteği sağlamaktadır (<http://www.eximbank.gov.tr>). Ayrıca ihracata yönelik üretim yapan imalatçıların kredi, sigorta ve garanti programları ile desteklenmesi sağlamaktadır (2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı).

## 2.4. TÜRKİYE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME VAKFI

Teknoloji Geliştirme Vakfı adından da anlaşılacağı üzere, teknoloji ve ileri teknoloji alanındaki iş fikirlerine destek vermektedir. Enformasyon ve iletişim teknolojisi, yaşam bilimleri olarak da adlandırılan biyo-teknoloji ve sağlık yatırımları, ileri mikro-elektronik, polimerler, yarı-iletkenler, kompozit materyaller

gibi ürünlerden oluşan ileri malzeme üretimi, TTGV Girişim Fonu'nun yatırım yaptığı başlıca alanlar arasında yer almaktadır (<http://www.tokat.teknopark.com>).

## 2.5. KREDİ GARANTİ FONU

Yatırım ve işletme alanında reel sektöre kredi kefaleti konusunda katkı sağlamaktadır. Bu sayede işletmelere nakit veya maddi teşvik verilmez fakat işletmeler bu teşvik sayesinde kredi veren kuruluşlardan istedikleri tutarda kredi kullanabilmektedirler (<http://www.sutso.org.tr>).

## 2.6. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığımız enerji verimliliği alanında firmalara yatırım ve işletmeye yönelik 500 bin liraya kadar kaynak sağlamaktadır (<http://www.sutso.org.tr>). İşletmeler ödedikleri faturaları Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na ibraz ederek yararlandıkları teşvik tutarlarını tahsil edebilirler.

## 2.7. KOSGEB

İşletmelerin ulusal ve uluslararası platformlarda rekabet edebilecek teknolojik düzeyde kurulması ve geliştirilmesini temin etmek için teknoloji araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin artırılması amacı ile; bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip küçük ve orta ölçekli sanayi işletmeleri ile bir proje fikrine sahip girişimcilere destek verilmektedir (<http://www.tokat.teknopark.com>).

Yatırımcılara yeni girişimci desteği, girişimcileri geliştirme teşvikleri, genç girişimci geliştirme programları, bilişim destek kredisi gibi teşvikler sunmaktadır (<http://www.tokat.teknopark.com>). Ayrıca KOBİ'ler arasında işbirliğin sağlanması, uluslararası yatırımlarda işbirlikçi işletmelerle bağlantı kurulması, inovasyon yapma

kapasitelerinin geliştirilmesi sağlanmaktadır (2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı).

## 2.8. TÜRKİYE İŞ KURUMU

İstihdamın korunması, istihdamın artırılması, işsizliğin azaltılması ve işsizlerin mesleki niteliklerinin arttırılabilmesi için; kurs programları, girişimcilik eğitimleri, iş başı eğitim programları, toplum yararına çalışma programları ve çalışanlara mesleki eğitimler düzenleyen kurumdur (<http://www.baka.org.tr>).

## 2.9. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI

Kültür ve Turizm Bakanlığımız, yerel yönetimlerce gerekli belgelerin sunulması halinde çevre düzenleme ve altyapı uygulamaları için mali; yapmayı düşündükleri çevre düzenleme uygulamaları için teknik elemanlarına proje hazırlamak suretiyle proje yardımı yapmaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığımız direkt olarak mali yardım yapmamakta ancak, mülkiyeti İl Özel İdarelerine veya belediyelere ait olan yerlerle ilgili altyapı ve çevre düzenleme projelerine mali yardım vermektedir (<http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr>).

## 2.10. TEKSOMB

Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri (TEKSOMB) şirketlere yatırım ve işletme teşviklerinin yanı sıra esnaf ve sanatkâra uygun faiz oranlarında kredi desteği sunmaktadır (<http://www.sutso.org.tr>). Ayrıca Halk Bankası tarafından esnaf ve sanatkarlara kullanılan krediler için kefalet hizmeti verilmektedir (2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı).

## 2.11. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın yaptığı başlıca faaliyetler şöyledir;

Tarım alanında yatırım yapmak isteyen ulusal ve uluslararası yatırımcılara ülkemizdeki fırsat ve imkânlar hakkında bilgi verilmekte, tarımsal yatırımlara yönelik Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nca sağlanan teşvik ve destekler ile izin ve ruhsat işlemleri konularında yerli ve yabancı yatırımcıları bilgilendirmek, tarımsal yatırımcıların karar alma ve uygulama süreçlerine katkıda bulunarak, tarım sektörünün gelişmişlik düzeyinin ve üreticilerin refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamak, ülkemizdeki uluslararası yatırımları artırmak için Başbakanlık bünyesinde oluşturulan "Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı"na tarımsal yatırımlar konusunda destek vermektir (<http://www.taryat.gov.tr>).

## 2.12. AVRUPA BİRLİĞİ FONLARI

Ar-Ge, yatırım ve işletme alanlarında hibe destek programları ile bazı teşvikler sunmaktadır. Bu fondan yararlanmak isteyen işletmelerin ilgili kuruma proje sunmaları gerekmektedir (<http://www.sutso.org.tr>).

## 3. ÜLKEMİZDE UYGULANMAKTA OLAN DESTEK UNSURLARI

19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya geçen yeni teşvik sistemimizde bütün işletmelerin yararlanabildiği Genel Teşvik Uygulamalarına, yatırım bölgelerinde faaliyet gösteren işletmeleri kapsayan Bölgesel Teşvik Uygulamalarına, rekabet üstünlüğünün sağlanabilmesi için sermayesi fazla olan işletmelerin yararlanabildiği Büyük Ölçekli Yatırımlara ve cari açığı azaltabilecek katma değeri yüksek ürünleri üreten işletmelerin yararlanabildiği Stratejik Yatırımlara uygulanacak destek

unsurları belirtilmiştir. Yeni teşvik sistemimizde uygulanan destek unsurları şu şekildedir;

Yeni teşvik sistemimizde Katma değer vergisi istisnası, Gümrük vergisi muafiyeti, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Gelir vergisi stopajı desteği, Sigorta primi desteği, Faiz desteği, Yatırım yeri tahsis, Katma değer vergisi iadesi gibi destek unsurları bulunmaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

### 3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Katma değer vergisi istisnası, teşvik belgesi kapsamında yurt içinden ve yurt dışından temin edilecek yatırım malı, makine ve teçhizat için katma değer vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanır (2012/3305 Sayılı Karar).

İhracatta KDV İstisnası sistemi şöyle işlemektedir; ihracat yapan firma, ihraç etmiş olduğu ürünü KDV hariç fiyatla satmaktadır. İhracatı yapan firma, ihraç ettiği ürünü ya kendisi üretebilir ya da başkalarından satın alabilir. İster kendisi üretmiş olsun isterse başkalarından satın almış olsun, ihracatçı firma bu üründen dolayı bir KDV yüklenmiş olur. Söz konusu ürünün ihracı vergiden istisna olduğu için ihracatçı firmanın yüklendiği KDV kendisi üzerinde kalır. Bu durum ihracatçı firma için bir maliyet olduğu için kanun koyucu bu şekilde yüklenilen KDV lerin ihracatçı firmaya iadesini öngörmüştür. Böylece ihraç etmiş olduğu ürünü KDV'siz ihraç ettiği için daha ucuza satmaktadır (Türkay ve Ünsal, 2008:94).

### 3.2. GÜMRÜK VERGİSİ MUAFIYETİ

Gümrük vergisi muafiyeti, teşvik belgesi kapsamında yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat için gümrük vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanır (2012/3305 Sayılı Karar).

19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararının 9. Maddesine göre; yatırım malı makine ve teçhizatın

ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali, kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat ithali, kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucu ithali, otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithali gümrük vergisi muafiyeti kapsamındadır (28328 Sayılı Resmi Gazete).

### 3.3. VERGİ İNDİRİMİ

Vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla, devlet veya devletin açıkça yetki verdiği kamu kuruluşlarının, tek taraflı ve karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden topladığı gelirlerdir. Günümüzde vergiler gelir sağlamanın yanı sıra siyasal, sosyal ve ekonomik işlevler de taşımaktadır (Özker ve Biniş, 2010:492).

Vergi İndirimi, gelir veya kurumlar vergisinin, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirimli olarak uygulanmasıdır (2012/3305 Sayılı Karar).

Yeni teşvik sistemimizde bölgesel yatırımlara ve büyük ölçekli yatırımlara vergi indirimi uygulanmaktadır.

Aşağıdaki tabloda bölgelere göre normal işletmelerin ve büyük ölçekli işletmelerin yaptıkları yatırımlara uygulanan vergi indirimleri verilmiştir;

**Tablo 13. Bölgelere Göre Uygulanan Vergi İndirim Oranları**

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	10	30	20	30
2	15	40	25	40
3	20	50	30	50
4	25	60	35	60
5	30	70	40	70
6	35	90	45	90

Kaynak: 19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı



Vergi idaresi açısından bakıldığında vergi indirim teşvikleri, kısa dönemde vazgeçilen gelirlerden ibarettir. Ülkemiz tahsil edebileceği vergide indirim yaparak yatırımcıları ihtiyaç olan sektör ve bölgelerde yatırım yapmaya teşvik etmektedir (Acinoroğlu, 2009:148).

### 3.4. SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ DESTEĞİ

Sigorta primi işveren hissesi desteği, teşvik belgesine sahip olan yatırımcıların ödemeleri gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır (2012/3305 Sayılı Karar).

Yeni teşvik sistemimizde büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar bu destek unsurundan faydalanabilmektedir. Stratejik yatırım kapsamındaki işletmeler bu destekten 6. bölgede yaptıkları yatırımlar için 10 yıl süreyle, diğer bölgelerde yaptıkları yatırımlar için ise 7 yıl süreyle faydalanmaktadır. Ayrıca bu teşvik yapılan yatırım maliyetinin toplamının %15'ini geçemez. İşletmeler bu teşvikten yararlanabilmek için ilgili prim bildirelerini yasal süreler içinde beyan etmiş olmalıdırlar. Yapılacak ödeme zamanında ödenmediği durumlarda uygulanacak gecikme zammını işveren ödemek zorundadır (28328 Sayılı Resmi Gazete).

### 3.5. GELİR VERGİSİ STOPAJI DESTEĞİ

Bu 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 (2012/3305 Sayılı Karar).

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 (28328 Sayılı Resmi Gazete).

### 3.6. SİGORTA PRİMİ DESTEĞİ

Sigorta primi desteği, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların sağladığı ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır. (2012/3305 Sayılı Karar).

Yeni teşvik sistemimizde 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 karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır (28328 Sayılı Resmi Gazete).

### 3.7. FAİZ DESTEĞİ

Bu yatırım destek unsuru yatırımcıların yatırım maliyetinin en fazla %70 oranında kullandıkları krediler için ödemeleri gereken faizlerin belli bir kısmının bakanlıkça karşılanmasıdır (2012/3305 Sayılı Karar).

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 (28328 Sayılı Resmi Gazete).

### 3.8. YATIRIM YERİ TAHSİSİ

Yatırım yeri tahsisi, teşvik Belgesi dzenlenmiş yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırımcılara tahsis edilen yatırım yerlerini kapsamaktadır (2012/3305 Sayılı Karar).

Yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanabilecek olanlar şunlardır; (Kamu Taşınmazlarının Yatırımlara Tahsisi Rehberi, [www.milliemlak.gov.tr](http://www.milliemlak.gov.tr) )

- Yatırım teşvik belgesine sahip olan şletmeler,
- Yatırım yapılmak istenen bölgede organize sanayi bölgesi var ise bu bölgelere yakın bir yerde yatırım yapmak isteyen şletmeler,
- Yapacağı yatırımın maliyetinin en az %20'sini karşılayabilecek özkaynağa sahip olan şletmeler,
- Yapılacak olan yatırımın finansman şeklini belirleyerek bunu bakanlığa sunan şletmeler,
- Yapılacak yatırımın on milyon TL'yi aşması durumunda, fizibilite ve finansman tablosunu sunan şletmeler,
- Bununla birlikte bakanlıkça istenebilecek diğer şartları yerine getirebilecek şletmeler.

### 3.9. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

25 Ekim 1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre, teşvik belgesine sahip olan yatırımcıların ithal ettikleri makine ve teçhizat ve bunların yedek parçaları KDV istisnasından faydalanabilir. (28328 Sayılı Resmi Gazete).

Sabit yatırım miktarı 500 milyon TL olan stratejik yatırım kapsamındaki işletmelerin yapmış oldukları bina ve inşaat harcamaları için ödedikleri KDV'yi bu karar doğrultusunda geri alabilmektedirler (2012/3305 Sayılı Karar).

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 (KDV Genel Tebliği Taslağı, 01.02.2013).

İşletmeler üretim faaliyetlerinin dışında kullandıkları varlık edinimlerinde bu destek unsurundan faydalanamazlar. Örneğin üretim ile doğrudan ilgisi olmayan demirbaş aldıklarında bu teşvik destek unsurundan faydalanmayı talep edemezler (KDV Genel Tebliği Taslağı, 01.02.2013).

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamındadır (KDV Genel Tebliği Taslağı, 01.02.2013).

#### **4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI**

Muhasebe mesleği, tüm dünyada, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini yaşamaktadır. Dünya ekonomisi küreselleştiği için, sermaye ve mallar çeşitli ülkeler ve çok uluslu şirketler arasında, eş zamanlı olarak serbestçe hareket etmektedir. Bu sebeple farklı ülkelerdeki firmaların mali tablolarının karşılaştırılması gereği uluslararası firmaların yatırım kararlarında çok daha hayati bir önem taşımaya başlamıştır. Bu şartlar altında ülkelerin muhasebe standartlarına geçmeleri zorunlu hale gelmiştir. Böylelikle aynı muhasebe standartları ile farklı ülkelerde finansal

raporların hazırlanacak ve farklı ülkelerde bulunan yatırımcılar tarafından yorumlanabilecektir (Aysan, 2008:46-48).

Muhasebe standartları sayesinde küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliği artmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir (Bostancı, 2002:2).

Avrupa Birliği, 01.01.2005 tarihinden başlayarak borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarının UMS/UFRS ile uyumlu olmasına karar vermiştir. Aynı şekilde IMF, dünya Bankası, IOSCO vb. kuruluşlar da UFRS'nin uygulanmasına karar vermişlerdir (Yalkın ve diğ., 2006: 291). Ülkemizde ise bankalar 2006 yılının sonundan itibaren UFRS'ye göre finansal tablolarını sunmaya başlamışlardır (UFRS Cep Kitapçığı 2007, sayfa:2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılında kurulmuştur. Bu komite bugün UMS-1 ve UMS 2 olarak adlandırılan ilk iki standardı 1975 yılında yayınlamıştır (Aysan, 2007:52-54).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Muhasebe standartlarımızda ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmış, aktarılan yasalar ile bu ülkelerdeki uygulamaların etkileri görülmüştür (Sürmen ve Dinç, 1996: 233).

Ülkemizde muhasebe standartlarının oluşmasında çeşitli kurum ve kuruluşlar rol almışlardır. Bu kuruluşlar; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli kuruluşlardır. 1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleği özel bir statüye kavuşmuştur. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı ile çeşitli çalışmalar başlatmıştır. 1994 yılında TÜRMOB tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir.

TMUDESK'in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet muhasebe standardına ilişkin taslağın "Türkiye Muhasebe Standardı" (TMS) olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu standartların oluşturulma sürecinde, saptanan standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasına, Türkiye ekonomisine ve işletmelerin yapısı ile ilgili gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmasına dikkat edilmiştir (Yılmaz, 2007:142-143). Daha sonra 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurul UFRS'lerin tamamını Türkçeye çevirmiş ve Türk Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak deklare etmiştir. 2008'in ortaları itibariyle UFRS'lere uyum çalışmaları tamamlanmıştır (Aysan, 2008:46-48). 28103 sayılı resmi gazetede yayınlanan 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 26.09.2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme yetkisi bu kuruma verilmiştir (28103 Sayılı Resmi Gazete).

#### 4.1. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDININ KAPSAMI

TMS 20 Standardının amacı devlet teşviklerinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesinin açıklanmasıdır. Standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın ne şekilde raporlanabileceğini göstermektedir. İşletmenin performansına göre alternatif yöntemler sunmaktadır (Ayralı ve Terim, 2012:35).

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre bu standardın kapsamı aşağıdaki gibidir (TMS20, 1. ve 2. paragraf);

- *Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır.*
- *Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz:*

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- 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, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;
- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;
- "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri

#### 4.2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINDA GEÇEN TEMEL KAVRAMLAR

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında değinilen bir takım kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramlar standartta yer alan muhasebeleştirme esasları anlatırken sık sık karşımıza çıkmaktadır. Standartta geçen muhasebeleştirme esaslarının iyi kavranabilmesi için bu kavramların bilinmesi gerektiğinden bu kavramlar aşağıda verilmiştir (TMS20, 3. Paragraf);

**Devlet:** Devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.

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

**Varlıklara ilişkin teşvikler:** Teşviğe hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

**Gelire ilişkin teşvikler:** Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

**Feragat edilebilir krediler:** Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

**Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

#### 4.3. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINA GÖRE TEŞVİKLERİN SINIFLANDIRILMASI

*Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir.(TMS20, 4. Paragraf)*

TMS 20'ye göre devlet teşvikleri parasal ve parasal olmayan devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devletin yatırımcılara sağladığı kredi, faiz indirimi gibi finansman desteği şeklinde olan teşvikler parasal devlet teşvikleri olarak nitelendirilmektedir. İşletmelerin kullanması amacıyla işletmelere verilen arsa veya diğer kaynaklar ise parasal olmayan devlet teşvikleri olarak nitelendirilmektedir. Parasal teşviklerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolara aktarılması gayet kolaydır. Yapılan finansal desteğin tutarı olduğu gibi yansıtılır. Parasal olmayan devlet teşviklerinde ise verilen arsa gibi varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilmelidir. Varlıklar tespit edilen tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılır (TMS20, 23. Paragraf).

#### 4.4. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20) STANDARDINDA BULUNAN YAKLAŞIMLAR

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım



bulunmaktadır. Birincisi; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin bilançoda izlendiği sermaye yaklaşımıdır. İkincisi ise; teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin gelir tablosunda izlendiği gelir yaklaşımıdır (TMS20, 13. Paragraf).

Sermaye yaklaşımına göre edinilen teşvikler bilançoda izlenmelidir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi standardına göre bu yaklaşımın gerekçeleri şöyledir;

*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 (TMS20, 13. Paragraf).*

*Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir (TMS20, 13. Paragraf).*

Yararlanılan teşvik unsurlarını bilançoda izlemek bu unsurları aktifleştirmek anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanununda aktifleştirme kavramı konusunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Aktifleştirme kavramı şu şekilde tanımlanabilir;

*Edinme aşamasında bulunulan herhangi bir varlığın öz niteliğine kavuştuğu andan itibaren izlenmesi için nihai olarak uygun görülen hesaba aktarılması yada daha geniş bir tanımlama ile işletmece tasarruf edilebilir hale gelmiş (kullanıma hazır hale getirme, kullanma, satma, transfer etme) bir mevcut yada alacağın ilgili bir hesapta izlenmeye başlanmasıdır (Argun, 2003:6).*

Gelir yaklaşımına göre ise; edinilen teşvikler gelir tablosuna dahil edilmelidir. Teşvikin tamamı ya edinildiği yıl içinde gelir gösterilmeli ya da kısım kısım gelir gösterilerek sistematik bir biçimde kapatılmalıdır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi standardına göre bu yaklaşımın gerekçeleri şöyledir;

*Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir (TMS20, 15. Paragraf).*

*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 (TMS20, 15. Paragraf).*

*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 (TMS20, 15. Paragraf).*

#### 4.5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (TMS20)

##### STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardında bir takım muhasebeleştirilme esaslarına değinilmektedir. Bunlardan bazıları şöyledir;

*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 yansıtılmaz (TMS20,7. Paragraf);*

*Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.*

Devlet teşvikleri işletmeler tarafından gerekli koşullar sağlanmadan ve yatırımcılar tarafından makul bir güvence sunulmadan finansal tablolara. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvik ile ilgili koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmemektedir (TMS20,7. Paragraf).

Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Teşvikler nakden olabileceği gibi devlete ait olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde olabilir. Örneğin faizsiz kredi olabileceği gibi vergi indirimi şeklinde olabilir. Her iki şekilde elde edilen teşvikler aynı yaklaşım ile muhasebeleştirilebilirler (TMS20, 9. Paragraf).

Finansal veya mali yardım paketinin parçası şeklinde verilebilen bazı teşvikleri elde edebilmek için bir çok koşulun yerine getirilmesi beklenebilir. Böyle durumlarda, teşvikin kazanılabilmesi için işletmelerin yapmış oldukları giderler ve

maliyetlerin dönemleri belirlenirken hassas olunması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda teşvikin bir bölümünü bir esasa göre diğer bölümünü ise farklı bir esasa göre ilgili dönemlerde finansal tablolara aktarmak uygun olabilmektedir (TMS20, 19. Paragraf).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 20'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLELRİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE GELİR VE SERMAYE YAKLAŞIMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmamızın bu bölümünde yeni teşvik sistemimiz doğrultusunda yatırımcılara sunulan teşvik unsurlarının, muhasebe standartları açısından muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. Örneklerin muhasebe standartları kapsamında gelir yaklaşımına ve sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi karşılaştırılacaktır.

Yatırımcılara sunulan teşvik unsurlarının muhasebeleştirilmesi dokuz bölümde örnek uygulamalarla incelenecektir. Bu dokuz bölümde muhasebeleştirilecek örneklerin hepsi yeni teşvik sistemimiz kapsamında bulunan destek unsurlarını içinde barındırmaktadır. Örnek uygulamamızda sık sık TMS20'de geçen ifadeler yer verilecektir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama, geleneksel olarak vergi matrahının tespitine yönelik olarak vergi mevzuatına göre şekillenmiştir. Muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından 1994 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile muhasebenin temel kavramları tanımlanarak muhasebe politikaları açıklanmıştır. Ayrıca mali tabloların hazırlanması ve sunulması için tekdüzen hesap planı (THP) ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Tek düzen muhasebe sisteminde bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak belirlenmiş ve özellikle bilanço ve gelir tablosunun şekil ve içeriğine yönelik düzenlemeler yer almıştır (Bayrı, 2010:91).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarını uzun yıllar Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümler yönlendirmiştir. Bu kanunlar ile birlikte yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı da gözlenmektedir. Bu kuruluşlar günümüze kadar

muhasabe standartları ile ilgili olarak bir takım çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmaların bazıları uygulamadan kaldırılmış, bazıları uygulamada hiç etkin olamamış ve bazıları ise hala yürürlükte bulunmaktadır. Hâlihazırdaki Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No: 1 ve diğer Maliye Bakanlığı MSUGT'leri, SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve şuan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yerine faaliyet gösteren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun etkisi vardır. Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler finansal tablolarını isterlerse SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 yerine IAS / IFRS'a göre hazırlayabilmektedirler (Uluslan, 2008:418).

Hâlihazırda kullanılan Tekdüzen Hesap Planı Türkiye Muhasebe Standartlarında değinilen bazı uygulamalara cevap verememektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılabilmesi için Tek Düzen Hesap planında oldukça fazla bir şekilde yenileme çalışması yapılmalıdır. Çünkü şuan kullanılan hesap planında, standartlarda kullanılması istenilen bazı hesaplara benzer hesaplar dahi bulunmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu henüz bir yasal hesap planı yayınlanmamıştır. Fakat Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun üzerinde çalıştığı taslak hesap planı mevcuttur. Bazı internet sitelerinde bu taslak hesap planı tebliği yer almaktadır. Çalışmamızda muhasabe kayıtları oluşturulurken ekler kısmında da sunduğumuz Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği kullanılacaktır.

Kullanacağımız hesap planında teşviklerle ilgili üç adet hesap bulunmaktadır. bunlardan ikisi bilanço hesapları olan 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı iken diğeri gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabıdır. Örneklerimizde bilanço hesapları sermaye yaklaşımında kullanılırken gelir tablosu hesabı gelir yaklaşımında kullanılacaktır. Bununla birlikte hesap planımızda yer alan 232 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı tarım teşvikleri ile ilgili örnekte kullanılacaktır.

## 1. VERGİ MUAFİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 1.** X işletmesi sahip olduğu yatırım teşvik belgesine dayanarak Genel Teşvik Uygulamaları kapsamında 14.12.2012'de **100.000 TL** tutarında masura sıyrma makinesi ithal etmek için başvurmuş ve bedeli için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. İşletme 02.01.2013'de gerekli prosedürleri yerine getirerek makineyi ithal etmiştir. Yeni teşvik sistemi gereği Genel Teşvik Uygulamaları kapsamına giren bu makine ithalatı için işletme gümrük vergisinden muaf tutulacaktır. Makinenin faydalı ömrü **10** yıldır.

İşletmenin ithal ettiği masura sıyrma makinesi için ödenmesi gereken gümrük vergisi oranı 31 Aralık 2012 tarihinde yayınlanan 28514 sayılı resmi gazeteye göre %1.7'dir. Bu listede bu makinenin G.T.İ.P. numarası 8445.40.00.00.11 olarak belirtilmiştir<sup>4</sup> (Yıldız vd., 2012:304-305).

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

14.12.2012		
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b>	<b>101.700</b>	
Teşvikli Yatırımlar		
Makine Bedeli 100.000		
Gümrük Bedeli 1.700		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>100.000</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b>		<b>1.700</b>
Gümrük Vergisi 1.700		
14.12.2012		

*Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMS20, 24. Paragraf).*

<sup>4</sup> [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/3A37519D-954D-3911-0EBDB0457AAF6C33/II%20Sayılı%20Liste%20\(74-97.%20Fasıllar\)%202013.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/3A37519D-954D-3911-0EBDB0457AAF6C33/II%20Sayılı%20Liste%20(74-97.%20Fasıllar)%202013.pdf)

Makine teslim alındıktan sonra gümrük vergisini izlediğimiz 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı devlet teşviklerini temsil eden hesaplar ile kapatılmalıdır. Örneğimizde aşağıda gösterildiği gibi hesap planımızda yer alan 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri ile kapatılma işlemi yapılmıştır. Dönem sonlarında ithal ettiğimiz makineye sistematik olarak amortisman ayırmamız gerektiğinden hem uzun vadeli hem de kısa vadeli devlet teşvikleri hesabı kullanılmıştır.

02.01.2013		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b>	<b>101.700</b>	
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> Gümrük Vergisi	<b>1.700</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b>		<b>101.700</b>
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b> Kısa Vadeli Gümrük Vergisi Muafiyeti Teşviki		<b>170</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b> Uzun Vadeli Gümrük Vergisi Muafiyeti Teşviki		<b>1.530</b>
02.01.2013		

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>10.170</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>10.170</b>
31.12.2013		

*Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS20, 26. Paragraf).*

Dönem sonlarında kısa vadeli devlet teşvikleri hesabının ayrılan amortisman tutarı kadarki kısmı devlet teşviklerinin gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılmaktadır.

31.12.2013		
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>170</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>170</b>
31.12.2013		

Duran varlığın faydalı ömrü boyunca yıllık amortisman tutarı kadarki kısmı dönem sonlarında uzun vadeli devlet teşvikleri hesabından kısa vadeli devlet teşvikleri hesabına aktarılır.

31.12.2013		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>170</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>170</b>
31.12.2013		

#### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

14.12.2012		
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b>	<b>101.700</b>	
Teşvikli Yatırımlar		
Makine Bedeli   100.000		
Gümrük Bedeli   1.700		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>100.000</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b>		<b>1.700</b>
Gümrük Vergisi   1.700		
14.12.2012		



02.01.2013		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b>	<b>101.700</b>	
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> Gümrük Vergisi	<b>1.700</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b>		<b>101.700</b>
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>1.700</b>
02.01.2013		

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>10.170</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>10.170</b>
31.12.2013		

Görüldüğü gibi sermaye yaklaşımında elde edilen teşvikler bilanço hesaplarına aktarılırken gelir yaklaşımında ise hesap planımızda yer alan gelir tablosu hesaplarından 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabında izlenmektedir.

**Örnek 2.** X işletmesi yeni teşvik sistemine göre 6. teşvik bölgesinde yatırım yapan ve **10** personel çalıştıran bir işletmedir. İşletme sahip olduğu yatırım teşvik belgesi vasıtasıyla çalıştırdığı personeller için ödediği gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanmak istemektedir. İşletmede çalışan personellerin yedisi aylık brüt asgari ücretle (**978,60 TL**) diğer üçü aylık brüt **1.631 TL** ile çalışmaktadırlar. Personellerin tümü bekar ve 16 yaşın üzerindedirler.

İŞÇİ SAYISI	BRÜT ÜCRET	SGK İŞÇİ PAYI	SGK İŞZ. İŞÇİ PAYI	GELİR VERGİSİ	GV STOPAJ DESTEĞİ	DAM. VER.	ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ	NET ÜCRET	AGİ+ NET ÜCRET	SGK İŞVEREN PAYI	SGK İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI
7	6.850,20	959,00	68,53	873,39	<b>873,39</b>	52,01	513,80	4.896,27	5.410,07	1.335,81	136,99
3	4.893,00	685,00	48,95	623,85	<b>374,31</b>	37,15	220,20	3.497,05	3.717,25	954,15	97,85
Top: 10	11.743,20	1.644,00	117,48	1.497,24	<b>1.247,70</b>	89,16	734,00	8.393,32	9.127,32	2.289,96	234,84

Yeni teşvik sistemine göre 6. bölgede yatırım yapan işletmelere, personeller için ödenen gelir vergisi stopajı indirilerek destek sunulmaktadır. Fakat personel asgari ücretin üzerinde bir ücret dahi olsa işletmeye asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı desteği sunulmaktadır. Asgari ücret üzerinden bir kişi için ödenen gelir vergisi **124,77 TL**'dir. Yukarıdaki tabloda gösterilen **7** kişi için hesaplanan **873,39 TL** gelir vergisi asgari brüt ücret üzerinden hesaplandığı için doğrudan teşvike tabidir. Diğer **3** işçi asgari ücretin üzerinde maaş aldıkları için ödenen gelir vergisi **623,85 TL** olarak hesaplanmıştır. Fakat her birisi için sadece **124,77 TL** tutarında gelir vergisi stopaj desteği sunulmaktadır. Bu sebeple işletme diğer **3** personel için **124,77x3=374,31 TL**'lik gelir vergisi stopaj desteğinden faydalanmaktadır. Böylelikle işletme toplam **1.247,70 TL** tutarında gelir vergisi stopaj desteğinden faydalanacaktır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

<p>...../.....</p> <p><b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.</b>  Brüt Ücret: 11.743,20 TL  SGK İşveren Payı: 2.289,96 TL  SGK İşç İşveren Payı: 234,84 TL</p> <p><b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>  Asgari Geçim İndirimi</p> <p><b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b>  Net Ücret + AGİ</p>	<p><b>14.268</b></p> <p><b>734</b></p> <p><b>9.127,32</b></p>
---	---

<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> Gelir Vergisi: 1.497,24 TL Damga Vergisi: 89,16 TL		<b>1.586,40</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> SGK İşçi Payı: 1.644,00 TL SGK İş İşçi Payı: 117,48 TL SGK İşveren Payı: 2.289,96 TL SGK İş İşveren Payı: 234,84 TL		<b>4.288,28</b>

<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> Gelir Vergisi Stopaj Desteği: 1.247,70 TL Destek Kapsamı Dışındaki GV: 249,54 TL	<b>1.497,24</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b> Gelir Vergisi Stopaj Desteği		<b>1.247,70</b>
<b>100 KASA HS.</b> Destek Kapsamı Dışındaki GV		<b>249,54</b>

İşletme personel için ödediği gelir vergisi için asgari ücret üzerinden gelir vergisi stopaj desteğinden yararlandığından **249,54 TL** tutarındaki destek kapsamının üzerindeki gelir vergisini görüldüğü gibi kasasından ödemiştir. Tüm personel asgari ücret ile çalışmış olsa idi işletmenin kasasından gelir vergisi ile ilgili bir ödeme çıkmayacaktı.

Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopaj desteği tutarı olan **1.247,70 TL** hesap planımızda yer alan bilançoda izlenen 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabında izlenir. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardında amortismanına tabi olmayan bu tarz vergi muafiyetleri ile ilgili teşvikler için sermaye yaklaşımında çok detaylı bilgi bulunmamaktadır. Bu sebeple örneğimizde 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabında izlediğimiz vergi muafiyetini gelir tablosu hesabına aktarmıyoruz.

## Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

Ücret tahakkuk kaydı sermaye yaklaşımına göre yapmış olduğumuz yevmiye kaydının aynısıdır. Bu sebeple bu kaydı tekrar yapmıyoruz. Teşviklerin izlendiği kayıt ise aşağıdaki gibidir;

<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> Gelir Vergisi Stopaj Desteği: 1.247,70 TL Destek Kapsamı Dışındaki GV: 249,54 TL	<b>1.497,24</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> Gelir Vergisi Stopaj Desteği		<b>1.247,70</b>
<b>100 KASA HS.</b> Destek Kapsamı Dışındaki GV		<b>249,54</b>

Yukarıdaki kayıta da gördüğümüz gibi gelir vergisi muafiyetinden faydalandığımız kısmı hesap planımızın gelir tablosu hesapları bölümünde yer alan 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabında izliyoruz. Böylelikle bu tutar gelir tablosunda doğrudan gelir olarak görünecek ve işletme kârlılığında artış meydana getirecektir.

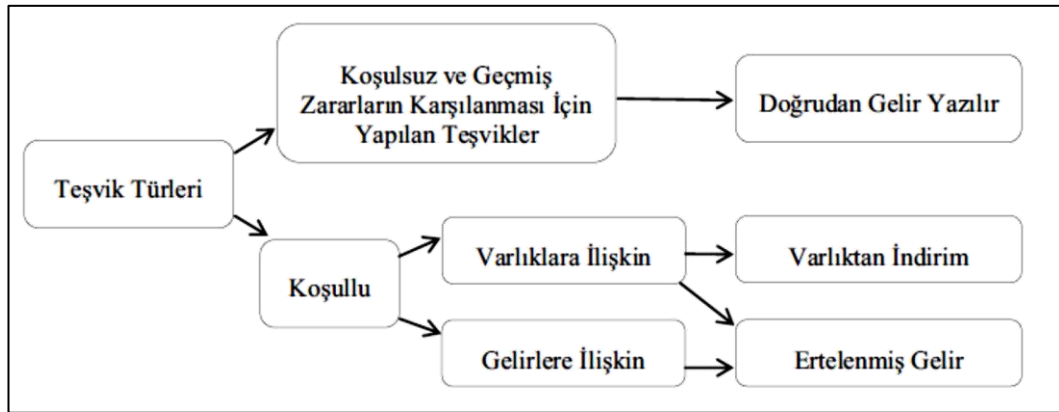
## 2. TEŞVİK KAPSAMINDA ELDE EDİLEN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 3.** X imalat işletmesi, üretim bölümünde kullanmak üzere bir bilgisayar yazılım programı satın almak ve bununla ilgili olarak KOSGEB Destekleri Yönetmeliği kapsamında yer alan bilgisayar yazılımı desteğinden yararlanmak istemektedir. Bu amaçla, 15.03.2013 tarihinde bilgisayar yazılımı desteği başvuru ve uygulama formunu doldurarak ilgili KOSGEB birimine başvuruda bulunmuştur. KOSGEB birimi başvuruyu inceleyip değerlendirmiş ve uygun bulmuştur. İşletme ve KOSGEB arasında bir sözleşme imzalandıktan sonra, işletme bu destek ile ilgili yerine yetirmesi gereken taahhütleri içeren bir taahhütname imzalamıştır. Daha

sonra, işletme yazılım programını KOSGEB tarafından bilgisayar yazılım tedarikçisi olarak uygun görülen bir işletmeden **%18** KDV hariç **21.000 TL**'ye 19.04.2013 tarihinde satın alıp işletmesine kurarak durumu KOSGEB birimine bildirmiştir. 22.04.2013 tarihinde, işletme destek ödemesine esas belgeleri KOSGEB birimine ibraz etmiştir. KOSGEB birimince yapılan değerlendirme sonucunda fatura bedelinin **%60**'ı oranında destek ödemesi uygun bulunmuştur. Yazılım programının işletmede yerinde kullanıldığı KOSGEB birimince 24.04.2013 tarihinde onaylanmış ve sonuç işletmeye yazılı olarak bildirilmiştir. İşletme 25.04.2013 tarihinde **21.000 TL**'lik fatura düzenleyerek KOSGEB birimine teslim etmiştir. KOSGEB birimi 30.04.2013 tarihinde ilgili bankaya işletmenin hesabına destek ödemesinin aktarılması talimatını vermiş ve banka **12.600 TL (21.000 TL. x 0,60)** destek tutarından **20 TL** komisyon ücreti kestikten sonra kalan **12.580 TL**'yi işletmenin hesabına aktarmıştır. Maddi olmayan duran varlık olan bilgisayar yazılım programları işletme tarafından **%33,33** oranında ve **3** yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmaktadır (Ulusan, 2008:418).

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

**Tablo 14.** Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirilme Yöntemleri



Kaynak: Elitaş ve Elitaş, 2010:130.

Bu şekilde bir teşvik varlıklara ilişkin koşullu teşvikler bölümünde incelendiği için sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilirken yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi iki yöntem uygulanabilir. Bunlardan birisi varlıktan indirim olabileceği gibi diğeri teşvik tahsil edildiğinde bilanço hesaplarından olan devlet

teşviklerini temsil eden bir hesapta takip etmek ve her yıl amortisman tutarı kadar olan kısmı gelir tablosu hesabına almaktır.

*Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur (TMS20, 25,26,27. Paragraf).*

### Sermaye Yaklaşımında Ertelenmiş Gelir Yöntemine Göre Çözüm:

19.04.2013	
<b>260 HAKLAR HS.</b> Bilgisayar Yazılımı	<b>21.000</b>
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>	<b>3.780</b>
<b>100 KASA HS.</b>	<b>24.780</b>
19.04.2013	

Bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlıklar kategorisinde olduğu için yukarıda görüldüğü gibi 260 Haklar Hesabında izlemekteyiz.

30.04.2013	
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>12.580</b>
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</b> Bankaya Ödenen Komisyonlar	<b>20</b>
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b> Kısa Vadeli Bilgisayar Yazılım Desteği	<b>2.800</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b> Uzun Vadeli Bilgisayar Yazılım Desteği	<b>9.800</b>
30.04.2013	

İşletmemizin yararlandığı **12.600 TL** tutarındaki teşvik tahsil edildiğinde bilanço hesapları olan 382 ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabında izlemektediriz. Maddi olmayan duran varlığımızın yararlı ömrü **3** yıl olduğu için her yıl sistematik olarak bu varlık için amortisman ayrılacaktır. Amortisman ayrılırken amortisman tutarı kadar olan 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabında izlediğimiz kısım gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılmalıdır.

Kıst amortisman yöntemine göre hesaplamalar şu şekilde yapılmıştır;

$$21.000 \text{ TL} / 3 \text{ yıl} = 7.000 \text{ TL}$$

$$7.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 583,33 \text{ TL}$$

$$583,33 \text{ TL} \times 8 \text{ ay} = \underline{\mathbf{4.666,66 \text{ TL}}}$$
 (yazılım için 2013 yılı amortisman tutarı)

$$12.600 \text{ TL} / 3 \text{ yıl} = 4.200 \text{ TL}$$

$$4.200 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 350 \text{ TL}$$

$350 \text{ TL} \times 8 \text{ ay} = \underline{\mathbf{2.800 \text{ TL}}}$  (alınan teşvikin 2013 yılı gelir hesabına aktarılacak tutarı)

31.12.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>4.666,66</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>4.666,66</b>
31.12.2013		

Haklar hesabında takip ettiğimiz bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olduğu için amortisman ayırırken yukarıda ki gibi 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı kullanılmalıdır.

31.12.2013		
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>2.800</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>2.800</b>
31.12.2013		

Amortisman ayırdığımız kısım yukarıda görüldüğü gibi gelir tablosu hesabına alınmalıdır.

31.12.2013		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>4.200</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>4.200</b>
31.12.2013		

Önümüzdeki yıl amortisman ayıracağımız kısım kadar olan tutar yukarıda görüldüğü gibi uzun vadeli teşvik hesabından kısa vadeli teşvik hesabına aktarılmıştır.

#### **Sermaye Yaklaşımında Varlıktan İndirim Yöntemine Göre Çözüm:**

19.04.2013 tarihindeki kayıt ertelemiş gelir yöntemine göre yapılan kayıtn aynısı olacaktır. KOSGEB tarafından işletmemizin hesabına yatırılan tutar bu yöntemde aşağıdaki gibi yapılacaktır;

30.04.2013		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>12.580</b>	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</b> Bankaya Ödenen Komisyonlar	<b>20</b>	
<b>260 HAKLAR HS.</b>		<b>12.600</b>
30.04.2013		

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>1.866,66</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>1.866,66</b>
31.12.2013		



Amortisman tutarını şu şekilde hesapladık;

Bilgisayar yazılımımızın değeri **21.000 TL**'dir. KOSGEB tarafından bu tutarın **%60**'ı olan **12.600 TL** tarafımıza ödendiği için bu tutarı maddi olmayan duran varlığın değerinden indirdik. Bu sebeple bilgisayar yazılımını takip ettiğimiz 260 Haklar Hesabının bakiyesi **21.000-12.600=8.400 TL** olmuştur. **8.400/3=2.800 TL** 12 aylık amortisman tutarıdır. Biz makinemizi 4. Ayda aldığımız için 8 aylık amortisman hesaplanmalıdır. **2.800/12=233,33 TL**. **233,33x8=1.866,66 TL**

### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Sermaye yaklaşımlarında yapılan 19.04.2013 tarihli kayıt bu yaklaşımda da aynı şekilde yapılacaktır. KOSGEB tarafından işletmemizin hesabına yatırılan tutar bu yöntemde aşağıdaki gibi yapılacaktır;

30.04.2013		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>12.580</b>	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</b> Bankaya Ödenen Komisyonlar	<b>20</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>12.600</b>
30.04.2013		

*Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir (TMS20, 29. Paragraf).*

Dönem sonu amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>4.666,66</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>4.666,66</b>
31.12.2013		

**Örnek 4.** Tarım Bakanlığı tarım işletmelerinin modernizasyonu için, 50 büyükbaş hayvandan fazlasına sahip olan işletmelere bir tane süt sağma makinesi vermektedir. X işletmesi bu teşvik kapsamında bir adet süt sağma makinesini 12.03.2013 tarihinde teslim almıştır. Makinenin gerçeğe uygun değeri **9.400 TL**'dir. Makinenin yararlı ömrü **10** yıldır (Ayalı ve Terim, 2012:34).

#### **Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Bu örnekte işletmemizin kasasından para çıkmadığı için aşağıda gördüğümüz gibi makineyi aktife aldığımız kayıt üzerinde devlet teşvikleri hesabını kullanıyoruz.

12.03.2013		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b> Süt sağma makinesi	<b>9.400</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>705</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>8.695</b>
12.03.2013		

Yukarıda makinenin karşılığı olan **9.400 TL** aşağıdaki kurala uygun olmalıdır;

*Bir duran varlığın bedelsiz olarak veya çok düşük bir değerle elde edilmesi durumunda, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunması ve bu değer üzerinden aktifleştirilmesi gerekir. Bu gibi durumlarda ortaya gösterilir ve izleyen dönemlerde ilgili varlığın ekonomik ömrü esas alınarak sistemli olarak cari dönem gelirlerine aktarılır (TMS8, 17. Paragraf).*

31.12.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>705</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>705</b>
31.12.2013		

Dönem sonunda amortisman kaydımız yukarıda gördüğümüz şekilde yapılmaktadır. Kıst amortisman yöntemine göre 9 aylık amortisman hesaplanmıştır.

31.12.2013		
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>705</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>705</b>
31.12.2013		

Amortisman tutarı kadar olan kısmı yukarıda gördüğümüz gibi gelir hesabına alıyoruz.

31.12.2013		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>705</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>705</b>
31.12.2013		

Önümüzdeki yıl amortisman ayıracağımız kısım kadar olan tutar yukarıda görüldüğü gibi uzun vadeli teşvik hesabından kısa vadeli teşvik hesabına aktarılmıştır.

#### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

12.03.2013		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b> Süt sağma makinesi	<b>9.400</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>9.400</b>
12.03.2013		

Gelir yaklaşımında yukarıda gördüğümüz gibi makine aktifimize girer girmez makine tutarını gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına alıyoruz.

**Örnek 5.** Zirai faaliyetle uğraşan X işletmesinde 4.000 adet meyve ağacı bulunmaktadır. İşletme hem su israfını önlemek hem de zamandan tasarruf yapabilmek için sulama sistemi satın almak istemektedir. Tarım Bakanlığı Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında sulama sistemi satın almak isteyen işletmelerin aldıkları makinenin KDV'siz kısmının **%60'**ını karşılamaktadır. İşletme gerekli prosedürleri 09.04.2013 tarihinde yerine getirmiş ve Tarım Bakanlığının uygun gördüğü firmadan **18.000 TL + %18** KDV tutarında sulama sistemini **%40'**ını KDV'sini nakit ödeyerek satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü **10** yıldır (Tekşen, 2010:436 ve Sönmez,138).

#### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

— 09.04.2013 —		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b>	<b>18.000</b>	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>	<b>3.240</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>720</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>10.080</b>
<b>100 KASA HS.</b>		<b>10.440</b>
— 09.04.2013 —		

Tarım bakanlığı **18.000 TL**'nin **%60'**ı olan **10.800 TL** yardımda bulunmuştur. İşletmemiz **18.000-10.800=7.200 TL** ve **18.000 TL**'nin **%18'i** olan **3.240 TL**'yi nakit olarak ödemiştir. Yukarıda görüldüğü gibi **10.800 TL**'nin ilk yıl 8 aylık amortisman tutarı olan **720 TL** kısa vadeli devlet teşvikleri hesabına alınmış geri kalanı uzun vadeli devlet teşvikleri hesabına alınmıştır. Amortisman ayrıldıkça yıllık amortisman tutarı kadar olan kısım gelir tablosu hesabına alınacaktır.

Amortisman kaydı ve devlet teşvikini izlediğimiz bilanço hesabının gelir tablosu hesabına aktarılması kaydı önceki yapmış olduğumuz örneklerdekine benzediğinden dolayı yapılmayacaktır.

### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

09.04.2013		
<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.</b>	<b>18.000</b>	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>	<b>3.240</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>10.800</b>
<b>100 KASA HS.</b>		<b>10.440</b>
09.04.2013		

Gelir yaklaşımında Tarım Bakanlığının yardımında bulunduğu **18.000 TL**'nin **%60**'ı olan **10.800 TL** hesap planımızda gelir tablosu hesapları arasında yer alan 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına alınmıştır.

### 3. GEÇMİŞTE YAPILAN GİDERLERİN TAHSİL EDİLMESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 6.** X üretim işletmesine 10.04.2013 tarihinde Mart ayına ait **%18** KDV dahil **4.484 TL** tutarında elektrik faturası gelmiştir. işletme son ödeme tarihi olan 22.04.2013 tarihinde elektrik faturasını nakit olarak ödemiştir. Bununla birlikte işletme enerji desteğinden yararlanmak için gerekli prosedürleri tamamlayarak Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü'ne başvurmuştur. Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü gerekli incelemeleri tamamlayarak X üretim işletmesinin **%25** oranında enerji desteğinden yararlanmasını uygun bulmuş ve 29.04.2013 tarihinde işletmeye bildirmiştir. Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü işletmenin banka hesabına 06.05.2013 tarihinde teşvik tutarını yatırmıştır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

10.04.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>3.800</b>	
Mayıs ayı elektrik faturası		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>	<b>684</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>4.484</b>
10.04.2013		

Fatura ödendiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

22.04.2013		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>4.484</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>4.484</b>
22.04.2013		

Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü işletmenin teşvike hak kazandığını bildirdiğinde aşağıdaki kayıt yapılır. Aşağıdaki kayıtlarda yer alan tutarlar **3.800 TL**'nin **%25**'i hesaplanarak bulunmuştur.

29.04.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>950</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>950</b>
29.04.2013		

Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü işletmenin hesabına teşvik tutarını yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

06.05.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>950</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>950</b>
06.05.2013		

Görüldüğü gibi sermaye yaklaşımında elde edilen teşvik 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlenmektedir. Çünkü TMS20 de bu tarz elde edilen teşviklerin sermaye yaklaşımına göre kayıt edildiklerinde gelir tablosu hesaplarına ne zaman aktarılacağı belirtilmemiştir. Fakat dönem sonunda 730 Genel Üretim Gideri hesabı dolaylı olarak gelir tablosu hesaplarında gider olarak gözükecektir. İşletmenin yapmadığı bir gider gelir tablosu hesabında yer alacak ve işletmenin kârını olduğundan daha az gösterecektir. Bu sebeple 730 Genel Üretim Giderleri hesabı gelir tablosu hesaplarına aktarıldığında Alınan Devlet Teşvikleri hesabı gelir tablosuna gelir olarak aktarılırsa işletmenin kârı daha doğru yansıtılacaktır.

### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Sermaye yaklaşımına göre yapılan ilk iki kayıt bu yaklaşıma göre yapılacak ilk iki kayıt ile aynıdır. Bu sebeple üçüncü kayıttan itibaren yapıyoruz.

Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü işletmenin teşvike hak kazandığını bildirdiğinde aşağıdaki kayıt yapılır;

29.04.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>950</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>950</b>
29.04.2013		

Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü işletmenin hesabına teşvik tutarını yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

06.05.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>950</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>950</b>
06.05.2013		

Bu örnek gelir yaklaşımına göre yapıldığında elde edilen teşvik geliri gelir tablosu hesabında gelir olarak izlendiği için dönem sonunda hesaplanan kâr veya

zarar doğru tutarı yansıtacaktır. Fakat TMS20 ye göre bu tür teşvikler ister sermaye yaklaşımına isterse gelir yaklaşımına göre yapılabilmektedir. Bunu aşağıdaki ifadeler desteklemektedir;

*Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir (TMS20, 9. Paragraf).*

**Örnek 7.** X işletmesi 18.04.2013 tarihinde **4.000 TL** stand kirası, **5.000 TL** stand yapım gideri, **2.000 TL** dekorasyon gideri, **2.500 TL** nakliye ve taşıma gideri ve **3.000 TL** personel gideri olmak üzere **16.500 TL** tutarında bir harcama yaparak yurtdışında bir fuara katılmıştır. Bu harcamalara ilişkin belgeler ile birlikte İhracatı Geliştirme Merkezi'ne başvurmuş ve 03.05.2013 tarihinde yurtdışı fuarlara katılım desteği almıştır. İşletmenin banka hesabına yapmış olduğu tüm harcamalar kesintisiz olarak yatmıştır (Duran, 2010:100).

#### **Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:**

İşletme ilgili ödemeleri yaptığında aşağıdaki kayıt yapılır;

18.04.2013		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ HS.</b>	<b>16.500</b>	
Stand kirası : 4.000 TL		
Stand Yapım Gideri : 5.000 TL		
Dekorasyon Gideri : 2.000 TL		
Nakliye ve Taşıma Gideri : 2.500 TL		
Personel Gideri : 3.000 TL		
<b>100 KASA HS.</b>		<b>16.500</b>
18.04.2013		

İşletmenin hesabına teşvik tutarı yatırıldığında aşağıdaki kayıt yapılır;

03.05.2013		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>16.500</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>16.500</b>
03.05.2013		



### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

İşletme ilgili ödemeleri yaptığında aşağıdaki kayıt yapılır;

18.04.2013		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ HS.</b>	<b>16.500</b>	
Stand kirası : 4.000 TL		
Stand Yapım Gideri : 5.000 TL		
Dekorasyon Gideri : 2.000 TL		
Nakliye ve Taşıma Gideri : 2.500 TL		
Personel Gideri : 3.000 TL		
<b>100 KASA HS.</b>		<b>16.500</b>
18.04.2013		

İşletmenin hesabına teşvik tutarı yatırıldığında aşağıdaki kayıt yapılır;

03.05.2013		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>16.500</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>16.500</b>
03.05.2013		

Bu örneğimizde de görüldüğü gibi dönem sonunda 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri hesabı gelir tablosu hesaplarından ilgili gider hesabına devredildiğinde sermaye yaklaşımına göre kayıt yapıldığında işletmenin kârı olduğundan daha az görünecektir. Fakat gelir yaklaşımında böyle bir durum söz konusu değildir.

#### 4. KREDİ FAİZİ VE DESTEKLEME PRİM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 8.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip ve yeni teşvik sistemine göre 3. teşvik bölgesi sayılan bir ilde yatırım yapmak için kredi kullanmış bir işletmedir. İşletme yeni teşvik sistemine göre Hazine Müsteşarlığının kredi faiz

desteğine hak kazanmıştır. 10.04.2013 tarihinde **8.000 TL** kredi taksiti ödemiştir. **8.000 TL**'nin **6.400 TL**'si anapara, **1.600 TL**'si ise faizdir. İşletme ödeme yaptıktan sonra 12.04.2013 tarihinde Hazine Müsteşarlığına yaptığı ödemeyi ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı 24.04.2013 tarihinde işletmenin hesabına **340 TL** faiz destek tutarını yatırmıştır. Örneğimizde KKDF göz ardı edilecektir (Yıldız ve diğ., 2012:307).

### **Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Nisan ayında ödenmesi gereken kredi faizinin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

01.04.2013		
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.</b>	<b>1.600</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>1.600</b>
01.04.2013		

Nisan ayı kredi taksit ödeme kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

10.04.2013		
<b>300 BANKA KREDİLERİ HS.</b>	<b>6.400</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>1.600</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>8.000</b>
10.04.2013		

Hazine Müsteşarlığına ilgili ibraz yapıldığında aşağıdaki kayıt yapılır;

12.04.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>340</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>340</b>
12.04.2013		

Hazine Müsteşarlığı faiz destek tutarını işletmenin hesabına yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

24.04.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>340</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>340</b>
24.04.2013		

### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Sermaye yaklaşımına göre yapılan ilk iki kayıt bu yaklaşıma göre yapılacak ilk iki kayıt ile aynıdır. Bu sebeple üçüncü kayıttan itibaren yapıyoruz.

Hazine Müsteşarlığına ilgili ibraz yapıldığında aşağıdaki kayıt yapılır;

12.04.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>340</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>340</b>
12.04.2013		

Hazine Müsteşarlığı faiz destek tutarını işletmenin hesabına yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

24.04.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>340</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>340</b>
24.04.2013		

Kayıtlarda görüldüğü gibi bankaya ödenen faizin bir kısmını devlet karşılamaktadır. Sermaye yaklaşımında faydalanılan bu teşvik bilanço hesaplarında izlenmektedir. Fakat dönem sonunda 780 Finansman Giderleri hesabı ilgili gelir tablosu hesabı ile gider olarak kapatılacaktır. Bu sebeple sermaye yaklaşımına göre

yapılan kayıt sonrası işletmenin dönem kârı olduğundan daha az görünecektir. Gelir yaklaşımında ise böyle bir durum söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 9.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip ve yeni teşvik sistemine göre stratejik yatırım teşvikinden yararlanabilecek bir yatırım yapmaktadır. Yatırım yaparken kredi kullanmıştır ve kredi için ödemesi gereken Kredi Kullanımı Destek Primi (KKDF) ödemekten muaftır. Mayıs ayı muaf olduğu KKDF tutarı **270 TL**'dir.

#### **Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Gerek kredi faizi gerekse Kredi Kullanımı Destek Primi 780 Finansman Giderleri Hesabında izlenmektedir. İşletmenin muaf olduğu KKDF tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

01.05.2013		
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.</b>	<b>270</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>270</b>
01.05.2013		

Muaf olunan tutarın teşvik ile ilgili hesaba alınması aşağıdaki gibi olacaktır;

01.05.2013		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>270</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>270</b>
01.05.2013		

#### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

İşletmenin muaf olduğu KKDF tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

01.04.2013		
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.</b>	<b>270</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>270</b>
01.04.2013		

Muaf olunan tutarın teşvik ile ilgili hesaba alınması aşağıdaki gibi olacaktır;

01.05.2013		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>270</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>270</b>
01.05.2013		

Bu örnekte de olduğu gibi sermaye yaklaşımına göre yapılan kayıta işletmenin dönem sonu kârı düşük gözükecek fakat gelir yaklaşımına göre yapılan kayıttı böyle bir durum yaşanmayacaktır.

## **5. SİGORTA PRİMİ DESTEĞİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Örnek 10.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip, yeni teşvik sistemine göre 2. yatırım bölgesinde bulunan bir şehirde bulunan organize sanayi bölgesinde yatırım yapmaktadır. Yeni teşvik sistemine göre tüm bölgelerde yatırım yapan işletmeler işveren prim desteğinden faydalanabilmekte fakat işçi prim desteğinden sadece 6. bölgelerde yatırım yapan işletmeler faydalanabilmektedirler. İşletmede aylık asgari ücret olan **978,60 TL** ile çalışan 4 işçi, **1.631 TL** ücretle çalışan 3 işçi bulunmaktadır. Personelleri tümü bekar ve 16 yaşın üzerindedirler.

İŞÇİ SAYISI	BRÜT ÜCRET	SGK İŞÇİ PAYI	SGK İŞZ. İŞÇİ PAYI	GELİR VERGİSİ	DAM. VER.	ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ	NET ÜCRET	AGİ+ NET ÜCRET	SGK İŞVEREN PAYI	İŞVEREN PAYI DESTEĞİ	SGK İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI
4	3.914,40	548,00	39,16	499,08	29,72	293,60	2.798,44	3.092,04	763,32	<b>763,32</b>	78,28
3	4.893,00	685,00	48,95	623,85	37,15	220,20	3.498,05	3.718,25	954,15	<b>572,49</b>	97,85
Top: 7	8.807,40	1.233,00	88,11	1.122,93	66,87	513,80	6.296,49	6.810,29	1.717,47	<b>1.335,81</b>	176,13

Personeller asgari ücretin üzerinde bir ücret alsalar dahi asgari ücret üzerinden hesaplanan işveren payı kadar olan kısmı teşvik dahilindedir. Yukarıdaki tabloda sağdan ikinci sütun işveren payı desteğini göstermektedir. Görüldüğü gibi birinci satırda yer alan **4** personel için ödenmesi gereken tüm işveren payı teşvik dahilindedir. Çünkü birinci satırdaki personeller asgari ücret almaktadırlar. Asgari ücretle çalışan bir kişi için **190,83 TL** işveren payı hesaplanmaktadır. Toplam **4x190,83=763,32 TL** işveren payı desteği hesaplanmıştır. İkinci satırda yer alan personeller ise asgari ücretin üzerinde ücret aldıkları için **3x190,83=572,49 TL** şeklinde yapılan bir hesaplama ile sadece **572,49 TL**'lik işveren payı desteğinden yararlanabilmektedir. Böylelikle işletme toplam **1.335,81 TL** işveren payı desteğinden yararlanacaktır (Özbek, 2012:92 ve Yıldız ve diğ, 2012:309).

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

...../.....		
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.</b>	<b>10.701,00</b>	
Brüt Ücret: 8.807,40 TL		
SGK İşveren Payı: 1.717,47 TL		
SGK İş İşveren Payı: 176,13 TL		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>513,80</b>	
Asgari Geçim İndirimi		
<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b>		<b>6.810,29</b>
Net Ücret + AGİ		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b>		<b>1.189,80</b>
Gelir Vergisi: 1.122,93 TL		
Damga Vergisi: 66,87 TL		

<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>		<b>3.214,71</b>
SGK İşçi Payı: 1.233,00 TL		
SGK İşz İşçi Payı: 88,11 TL		
SGK İşveren Payı: 1.717,47 TL		
SGK İşz İşveren Payı: 176,13 TL		
...../.....		

Sgk işveren payının ödenmesi ve teşvik tutarının ilgili hesaba alınması aşağıdaki şekilde olacaktır;

<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>	<b>1.717,47</b>	
Sgk İşveren Payı Desteği: 1.335,81 TL		
Destek Kapsamı Dışındaki Tutar: 381,66 TL		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>1.335,81</b>
SGK İşveren Payı Desteği		
<b>100 KASA HS.</b>		<b>381,66</b>
Destek Kapsamı Dışındaki Sgk işveren payı		
...../.....		

#### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Tahakkuk kaydı sermaye yaklaşımına göre yapılan kayıt ile aynıdır. Sgk işveren payı ödeme ve teşvik tutarının ilgili hesaba kayıt edilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır;

<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>	<b>1.717,47</b>	
Sgk İşveren Payı Desteği: 1.335,81 TL		
Destek Kapsamı Dışındaki Tutar: 381,66 TL		
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>1.335,81</b>
SGK İşveren Payı Desteği		
<b>100 KASA HS.</b>		<b>381,66</b>
Destek Kapsamı Dışındaki Sgk işveren payı		
...../.....		

**Örnek 11.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip ve yeni teşvik sistemine göre 6. Yatırım bölgesinde faaliyet gösteren bir işletmedir. Yeni teşvik sistemi kapsamında Sgk İşçi payı desteğinden yararlanmaktadır. İşletmede **2** personel aylık asgari ücret olan **978,60 TL** ücret almakta diğer **3** personel ise aylık **1.631 TL** almaktadır. Personellerin tümü bekar ve 16 yaşından büyüktürler.

İŞÇİ SAYISI	BRÜT ÜCRET	SGK İŞÇİ PAYI	İŞÇİ PAYI DESTEĞİ	SGK İŞZ. İŞÇİ PAYI	GELİR VERGİSİ	DAM. VER.	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	NET ÜCRET	AGİ+ NET ÜCRET	SGK İŞVEREN PAYI	SGK İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI
2	1.957,20	274,00	<b>274,00</b>	19,58	249,54	14,86	146,80	1.399,22	1.546,02	381,66	39,14
3	4.893,00	685,00	<b>411,00</b>	48,95	623,85	37,15	220,20	3.498,05	3.718,25	954,15	97,85
Top: 5	6.850,20	959,00	<b>685,00</b>	68,53	873,39	52,01	367,00	4.897,27	5.264,27	1.335,81	136,99

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi ilk sırada yer alan 2 personel asgari ücret aldıklarından dolayı ödenmesi gereken Sgk işçi payı tutarının tümü olan **274 TL** teşvik kapsamındadır. Bir personel için en fazla **137 TL** teşvik kapsamına dahil edilebilmektedir. **137x2=274 TL** ilk sıradaki personeller için yararlanılan teşvik tutarıdır. Diğer 3 personel asgari ücretin üzerinde ücret aldıklarından dolayı **137x3=411 TL** tutarında destekten faydalanılabilmektedir. Toplam olarak işletme **685 TL** Sgk İşçi payı desteğinden yararlanmaktadır.

#### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

...../.....	
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.</b>	<b>8.323,00</b>
Brüt Ücret: 6.850,20 TL	
SGK İşveren Payı: 1.335,81 TL	
SGK İşz İşveren Payı: 136,99 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>367,00</b>
Asgari Geçim İndirimi	



<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b>	<b>5.264,27</b>
Net Ücret + AGİ	
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b>	<b>925,40</b>
Gelir Vergisi: 873,39 TL	
Damga Vergisi: 52,01 TL	
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>	<b>2.500,33</b>
SGK İşçi Payı: 959,00 TL	
SGK İşz İşçi Payı: 68,53 TL	
SGK İşveren Payı: 1.335,81 TL	
SGK İşz İşveren Payı: 136,99 TL	
...../.....	

Sgk işçi payı ödemesi ve yararlanılan teşvik tutarının ilgili hesaba kaydedilmesi aşağıdaki gibi olacaktır;

<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>	<b>959,00</b>
Sgk İşçi Payı Desteği: 685 TL	
Destek Kapsamı Dışındaki Tutar: 274 TL	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>685,00</b>
SGK İşçi Payı Desteği	
<b>100 KASA HS.</b>	<b>274,00</b>
Destek Kapsamı Dışındaki Sgk işçi payı	
...../.....	

### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

Tahakkuk kaydı sermaye yaklaşımına göre yapılan kayıt ile aynıdır. Gelir yaklaşımına göre Sgk işçi payı ödemesi ve teşvikten yararlanılan tutarın ilgili hesaba

kaydedilmesi aşağıdaki gibi olacaktır;

<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> Sgk İşçi Payı Desteği: 685 TL Destek Kapsamı Dışındaki Tutar: 274 TL	<b>959,00</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> SGK İşçi Payı Desteği		<b>685,00</b>
<b>100 KASA HS.</b> Destek Kapsamı Dışındaki Sgk işçi payı		<b>274,00</b>

## 6. YATIRIM YERİ TAHSİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 12.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip bir işletmedir. Yeni teşvik sistemine göre stratejik yatırım sayılan bir sektörde üretim faaliyeti göstermektedir. Bu sebeple yatırım yeri tahsisi teşvikinden faydalanabilmektedir. İşletme kendisine organize sanayi bölgesinde bir arsa tahsis edilmesi için başvuruda bulunmuştur. İlgili prosedürleri yerine getirdikten sonra işletmeye 13.03.2013 tarihinde **10** yıllığına bir arsa tahsis edilmiştir. Arsanın tespit edilen gerçeğe uygun değerı **45.000 TL**'dir (Ulusarı, 2008:418 ve Yıldız ve diğ, 2012:306).

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

İşletmeye arsa tahsis edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılır. Tahsis edilen arsa ister 250 Arazi ve arsalar hesabında isterse 260 Haklar hesabında izlenir.

13.03.2013		
<b>250 ARAZİ VE ARSALAR VEYA 260 HAKLAR HS.</b> Arsa ve Arazi kullanım hakkı	<b>45.000</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>3.375</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>41.625</b>
13.03.2013		

Haklar hesabında izlenen arazi ve arsalar için aşağıdaki gibi amortisman ayrılır. Eğer tahsis edilen arsa 250 Arazi ve arsalar hesabında izlense idi amortisman kaydı yapılmayacaktı.

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>3.375</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>3.375</b>
31.12.2013		

Yukarıda görüldüğü gibi ilk yıl 9 aylı amortisman tutarı hesaplanmıştır. Amortisman ayırdıktan sonra amortisman tutarı kadar olan kısım aşağıda görüldüğü gibi gelir tablosu hesabı ile ilişkilendirilir.

31.12.2013		
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>3.375</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>3.375</b>
31.12.2013		

Bir sonraki yıl amortisman ayrılacak tutar kadar ki kısım uzun vadeli teşvikler hesabından kısa vadeli teşvikler hesabına aşağıda görüldüğü gibi aktarılır.

31.12.2013		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>4.500</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>4.500</b>
31.12.2013		

### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

İşletmeye arsa tahsis edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılır. Tahsis edilen arsa sermaye yaklaşımında olduğu gibi ister 250 Arazi ve arsalar hesabında isterse 260 Haklar hesabında izlenir.

13.03.2013		
<b>250 ARAZİ VE ARSALAR VEYA 260 HAKLAR HS.</b> Arsa ve Arazi kullanım hakkı	<b>45.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>45.000</b>
13.03.2013		

İşletme tahsis edilen arsayı 260 Haklar hesabında izliyor ise aşağıdaki gibi amortisman kaydını yapmak zorundadır.

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>3.375</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>3.375</b>
31.12.2013		

**Örnek 13.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip olup yeni teşvik sistemine göre büyük ölçekli yatırımlar kapsamında faaliyet yapan bir işletmedir. Yeni teşvik sistemine göre büyük ölçekli yatırım yapan işletmeler yatırım yeri tahsisi teşvikinden faydalanabilmektedirler. Bu kapsamda işletme Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvurmuş, değerlendirme sonucunda işletmeye 11.01.2013 tarihinde **300.000 TL** değerinde bir arsa bedelsiz olarak tahsis edilmiştir. İşletme arsa tahsisi esnasında gerçekleşen her türlü masraflar için **1.750 TL** 12.01.2013 tarihinde nakit ödemiştir. Arsa üzerine 28.06.2013 tarihinde inşa edilen binanın işletmeye maliyeti arsa bedeli dahil **10.000.000 TL** dir. İşletme fabrika binasının ömrü **50** yıldır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

İşletmeye arsa tahsis edildiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

11.01.2013		
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b> Teşvikli Arsa ve Araziler	<b>300.000</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>6.000</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>294.000</b>
11.01.2013		

Yukarıda görüldüğü gibi **300.000 TL** tutarındaki arsanın %2'si kısa dönemli devlet teşviklerinde geri kalanı uzun dönemli devlet teşviklerinde izlenmektedir. Bunun sebebi bina yapımı bittiğinde arsa bedeli bina bedeline dahil edilip **50** yıl boyunca sistematik olarak dolaylı yoldan arsadan da amortisman ayrılacağıdır. Arsadan ayrılan amortisman tutarı kadar olan kısım gelir tablosu hesabına aktarılacaktır.

İşletme tarafından ödenen masraflar için aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

12.01.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</b>	<b>1.750</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>1.750</b>
12.01.2013		

Bina yapımı tamamlandıktan sonra aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

28.06.2013		
<b>252 BİNALAR HS.</b>	<b>10.000.000</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</b>		<b>10.000.000</b>
28.06.2013		

Yukarıda görüldüğü gibi arsa bedeli bina maliyetine eklenmiştir. Böylelikle binaya amortisman ayrılırken dolaylı yoldan arsaya da amortisman ayrılmış olunacaktır.

Amortisman kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>200.000</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>200.000</b>
31.12.2013		

Arsa için dolaylı yoldan amortisman ayrılan kısım aşağıdaki gibi kısa dönemli teşvikler hesabından gelir tablosu hesabına aktarılır;

31.12.2013		
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>6.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>6.000</b>
31.12.2013		

Yukarıdaki kayıt aşağıda yer alan TMS20 de geçen ifade doğrultusunda yapılmıştır.

*Amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır (TMS20, 18. Paragraf).*

Bir sonraki yıl için ayrılacak amortisman tutarı kadar olan kısım aşağıdaki gibi uzun vadeli devlet teşviklerinden kısa vadeli devlet teşvikleri hesabına aktarılır;

31.12.2013		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>6.000</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>6.000</b>
31.12.2013		

**Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

11.01.2013		
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.</b> Teşvikli Arsa ve Araziler	<b>300.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>300.000</b>
11.01.2013		

12.01.2013		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</b>	<b>1.750</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>1.750</b>
12.01.2013		

28.06.2013		
<b>252 BİNALAR HS.</b>	<b>10.000.000</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</b>		<b>10.000.000</b>
28.06.2013		

31.12.2013		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>200.000</b>	
<b>257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.</b>		<b>200.000</b>
31.12.2013		

Yukarıdaki kayıtlarda görüldüğü gibi gelir yaklaşımında ilk kayıttan elde edilen bedelsiz arsanın tutarı gelir tablosu hesabına aktarılmıştır. Daha sonraki kayıtlar sermaye yaklaşımındakilere benzemektedir. Sadece uzun vadeli teşvikin kısa

vadeli teşvike aktarılması ve kısa vadeli teşvikin gelir tablosuna aktarılması kaydı yoktur. Bu teşviki işletme aldığı anda hepsini gelir tablosu hesabında izlediğinde 2013 yılı gelirleri olduğundan fazla görünecektir. İşletme devletin kendisine sunduğu bedelsiz arsa için yüklü miktar vergi ödeyecektir.

## 7. MALZEME VE ARAŞTIRMA GELİŞTİRME YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 14.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip, ihracat yapan bir mobilya üretim işletmesidir. Mobilya sektöründe ihracatın geliştirilmesi amacıyla işletme ilk madde ve malzeme yardımı teşvikinden faydalanmak için gerekli prosedürleri yerine getirerek başvuruda bulunmuştur. İşletmenin başvurusu değerlendirilmiş ve **8.000 TL** tutarında tomruk yardımı yapılmıştır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b> Bedelsiz tomruk alımı	<b>8.000</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>8.000</b>
.../.../....		

Sermaye yaklaşımında bedelsiz alınan ürünler yukarıda görüldüğü gibi bilanço hesabında izlenmektedir. Dönem sonunda ürün satılmış ise 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabına aktarılacak ve gelir tablosunda gider olarak yerini alacaktır. Bu durumda işletmenin dönem sonunda kârı olduğundan daha az görünecektir.



### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b> Bedelsiz tomruk alımı	<b>8.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>8.000</b>
.../.../....		

Gelir yaklaşımında görüldüğü gibi ilk madde ve malzeme teslim alınır alınmaz gelir tablosu hesabında izlenmektedir. Fakat ürün satış aşamasına gelmeden gelir tablosu ile ilişkilendirildiğinde işletmenin gelirleri olduğundan daha fazla görünecektir. Hatta ürünün satılmama ihtimalide vardır. Ürün satılmadığında işletmeye bir vergi yükü doğacaktır.

Bu tarz ilk madde ve malzeme teşviklerinde sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılarak ürünün satış aşamasına geldiğinde, izlenen teşvikin bilanço hesabından gelir tablosu hesabına aktarılması daha uygun olacaktır.

**Örnek 15.** X işletmesi ürettiği kalorifer kazanlarına teknolojik yenilikler getirmek suretiyle ürününü geliştirmeyi amaçlamaktadır. Konuyla ilgili TÜBİTAK'a başvuruda bulunmuş ve proje onaylanmıştır. Onaylanan proje kapsamında yapılan harcamaların %80'i TÜBİTAK tarafından karşılanmaktadır. Proje kapsamında 20.02.2013 tarihinde toplam **70.000 TL** nakit harcama yapılmıştır. Sözleşme gereği yapılan harcamalar üç gün içinde ibraz edilecek ve harcama tutarının %80'i işletmenin banka hesabına yatacaktır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

İşletme harcama yaptığında aşağıdaki kaydı yapacaktır;

20.02.2013		
<b>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.</b>	<b>70.000</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>70.000</b>
20.02.2013		

İşletme yaptığı harcamaları ibraz ettiğinde aşağıdaki kayıt yapılır;

21.02.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>56.000</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>56.000</b>
21.02.2013		

TÜBİTAK işletmenin hesabına teşvik tutarını yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

22.02.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>56.000</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>56.000</b>
22.02.2013		

#### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

İşletme harcama yaptığında aşağıdaki kaydı yapacaktır;

20.02.2013		
<b>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.</b>	<b>70.000</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>70.000</b>
20.02.2013		

İşletme yaptığı harcamaları ibraz ettiğinde aşağıdaki kayıt yapılır;

21.02.2013		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>56.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>56.000</b>
21.02.2013		

TÜBİTAK işletmenin hesabına teşvik tutarını yatırdığında aşağıdaki kayıt yapılır;

22.02.2013		
<b>102 BANKALAR HS</b>	<b>56.000</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>56.000</b>
22.02.2013		

## 8. TARIMSAL TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Örnek 16.** X işletmesi tarımsal alanda yatırım yapan ve yatırım teşvik belgesine sahip bir işletmedir. Tarım Bakanlığı'nın büyükbaş hayvan desteğinden yararlanmak için gerekli prosedürleri yerine getirmiştir. Tarım Bakanlığı gerekli incelemeleri yaptıktan sonra X tarım işletmesine 15.03.2013 tarihinde bedelsiz olarak 25 adet inek vermiştir. İneklerin toplam gerçeğe uygun değeri **75.000 TL**'dir.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Büyükbaş hayvanlar teslim alındığında aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

15.03.2013		
<b>232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS</b>	<b>75.000</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>75.000</b>
15.03.2013		

Alınan inekler hesap planımızda bulunan 23 Canlı Varlıklar bölümünde yer alan 232 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında izlenmektedir. Sermaye yaklaşımı olduğu için bilanço hesabı olan 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabına kaydedilmiştir.

### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Büyükbaş hayvanlar teslim alındığında aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

15.03.2013		
<b>232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS</b>	<b>75.000</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>75.000</b>
15.03.2013		

Gelir yaklaşımında tüm teşvik tutarı gelir tablosu hesabı olan 643 Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonunda işletmenin karı olduğundan 75.000 TL daha fazla görünecektir. Bu durum işletmenin ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemesi sonucunu doğuracaktır.

**Örnek 17.** Tarımın geliştirilebilmesi ve ithalatın azaltılması amacı ile Tarım Bakanlığı tarım işletmelerine bedelsiz soya fasulyesi tohumu vermektedir. X tarım işletmesi bu teşvikten yararlanabilmek için gerekli prosedürleri yerine getirmiş ve başvuruda bulunmuştur. Gerekli incelemeler yapıldıktan sonra X işletmesinin bu destekten faydalanması uygun görülmüş ve 16.04.2013 tarihinde 700 kg soya fasulyesi tohumu verilmiştir. Tohumların toplam gerçeğe uygun değeri **1.400 TL**'dir (Paçacı, 2011:127).

### **Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Tohumlar alındığında aşağıdaki kayıt yapılır;

16.04.2013		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>	<b>1.400</b>	
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>		<b>1.400</b>
16.04.2013		

## Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

Tohumlar alındığında aşağıdaki kayıt yapılır;

16.04.2013		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>	<b>1.400</b>	
<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>1.400</b>
16.04.2013		

Örnek 14 te ifade edilen durum bu örnek için de geçerlidir.

## 9. GERİ ÖDENMESİ GEREKEN TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

*Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir (bakınız: “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı). Gelire ilişkin bir teşviğin 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, teşviğin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS20 32. Paragraf).*

**Örnek 18.** X işletmesi **83.000 TL** tutarında bedelsiz yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanan 3. yatırım bölgesinde faaliyet gösteren bir imalat işletmesidir. İşletme teşvik kullanım şartnamesine uygun davranmadığından işletmeye tahsis edilen arsa üzerinde herhangi bir inşaat yapılmadan geri alınmıştır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>83.000</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</b>		<b>83.000</b>
.../.../....		

İşletmeye tahsis edilen arsa inşaat yapılmadan önce geri alındığından dolayı işletme Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabını Binalar hesabına devretmemiştir. Bu sebeple yukarıda görüldüğü gibi Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı alacaklı tarafa kaydedilerek toplam tutarı **83.000 TL** azaltılmıştır. Alınan Devlet Teşvikleri hesabı da borçlu tarafa kaydedilerek ilgili teşvik tutarı kapatılmıştır.

### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.</b>	<b>83.000</b>	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</b>		<b>83.000</b>
.../.../....		

Gelir yaklaşımında görüldüğü gibi Olağandışı gider ve zararlar hesabı kullanılarak gelir tablosunda gider gelir dengesi sağlanmış olur.

**Örnek 19.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip ve Nisan ayında **390 TL** enerji desteğinden yararlanmış bir işletmedir. Enerji desteğinden yararlanmak için sunduğu evraklarda yanıltıcı bir belgeye rastlandığından dolayı teşvik iptal edilmiştir. İşletme yararlandığı teşvik tutarını ilgili banka hesabına yatırarak ödemiştir.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>390</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>390</b>
.../.../....		

### Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:

.../.../....		
<b>689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.</b>	<b>390</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>390</b>
.../.../....		

**Örnek 20.** X işletmesi yatırım teşvik belgesine sahip ve yeni teşvik sistemine göre stratejik yatırım sayılan bir ürünü üreten imalat işletmesidir. İşletme 2012 yılında **180.000 TL** tutarında bedelsiz yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanmış ve bu arsaya fabrika kurmuştur. Söz konusu fabrikanın yararlı ömrü **50** yıldır. İşletme 2013 yılında stratejik yatırım unsuru malları üretmeyi durdurduğu için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı arsa bedeli olan **180.000 TL**'yi işletmeden nakit olarak tahsil edilmiştir. İşletme 2012 yılında 12 aylık amortisman kaydı yapmıştır.

### Sermaye Yaklaşımına Göre Çözüm:

Sermaye yaklaşımına göre teşvik ile elde edilen duran varlıklara ayrılan yıllık amortisman tutarı kadar olan kısmı sistematik olarak gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilir. Bu sebeple işletme 2012 yılında arsaya bina yapmış ve arsanın maliyetini binanın maliyetine ekleyerek amortisman ayırmıştır. Binanın ömrü **50** yıl olduğu için 2012 yılında **180.000%2=3.600 TL**'lik kısım 643 Devlet Teşvik

Gelirleri hesabına alınmış ve geri kalanı 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında bulunmaktadır. Bu sebeple arsa bedelinin ödenmesi kaydı sermaye yaklaşımına göre aşağıdaki gibi yapılacaktır;

...../...../.....		
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.</b>	<b>176.400</b>	
<b>689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.</b>	<b>3.600</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>180.000</b>
...../...../.....		

Yukarıda görüldüğü gibi bilanço hesabında izlenen **176.400 TL**'lik kısım borçlu tarafa kayıt yaparak kapatılmıştır. Gelir tablosu hesabına aktarılan **3.600 TL**'lik kısım ise Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı ile kapatılmıştır.

#### **Gelir Yaklaşımına Göre Çözüm:**

Gelir yaklaşımında arsa bedeli olan **180.000 TL**'nin hepsi 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabına kaydedilmiş ve dönem sonu işlemlerinde bu hesap kapatılmıştır. Bu sebeple teşvik tutarının tümü aşağıda görüldüğü gibi Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına kaydedilir;

...../...../.....		
<b>689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.</b>	<b>180.000</b>	
<b>100 KASA HS.</b>		<b>180.000</b>
...../...../.....		



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkeler ekonomik amaçlarını gerçekleştirebilmek için bir takım politikalar uygulamaktadırlar. Devlet teşvikleri de ülkelerin uyguladıkları politikalardan birisidir. Devlet teşvikleri kavramı, kamudaki bazı sektörlerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini hızlandırabilmek için devletin verdiği maddi ve manevi destekler ile birlikte o sektörlere karşı bir özenti oluşturabilmek için yaptığı yardımlar olarak tanımlanabilmektedir.

Ülkelerin girdikleri ekonomik krizler, küresel krizler ve sektörel krizler işletmeleri finansal darboğaza sokmaktadır. Böyle durumlarda ülkeler işletmeleri girdikleri bu finansal darboğazdan kurtarabilmek için bazen devlet teşvikleri yoluna gitmektedirler. Çünkü teşvikler diğer ekonomik politikalar nazaran daha hızlı sonuç verebilmektedir.

Hem gelişmekte olan ülkeler hem de gelişmiş ülkeler teşvik politikalarına başvurumaktadırlar. Gelişmekte olan ülkeler ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgeleri kalkındırma, uluslararası rekabet gücünü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkanlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşmek ve yabancı sermayeyi çekmek için teşvik politikasına başvurumaktadır.

Gelişmiş ülkeler ise rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı, sorunlu sektörleri desteklemek ve işsizliği azaltmak gibi sebeplerden dolayı teşvik politikalarına başvurumaktadırlar.

Görüldüğü gibi hem gelişmekte olan ülkeler hem de gelişmiş ülkeler bizim ülkemizde de olduğu gibi bölgesel gelişmişlik farklarını azaltabilmek için teşvik politikasına başvurumaktadırlar. Böylece yatırımları gelişmişlik açısından düşük seviyede olan bölgelere kaydırabilmektedirler.

Teşviklerin devlete doğrudan bir katkısı yoktur. Aksine bazen yüksek maliyetlere tekabül edebilmektedirler. Fakat devletler sosyal devlet yönlerini düşünerek kendi çıkarlarını ikinci plana koyarak ekonominin yapı taşı diye nitelendirdiğimiz işletmelerin kalkınabilmeleri için onlara maddi destek sunmakta

veya onlardan tahsil etmeleri gereken vergilerde indirim yapmaktadırlar. Böylelikle ülkenin menfaati açısından dolaylı olarak bir girişimde bulunmaktadır. Çünkü işletmelerin ekonomik olarak kalkınmaları ülkenin ekonomik anlamda kalkınması anlamına gelmektedir. Belki içinde bulunulan zaman açısından ülkeler bir maliyete katlanmaktadırlar fakat amaçlarına ulaştıklarında katlanılan maliyet ülkenin kalkınmasını sağlayacaktır.

Teşvikler ülkelerin ekonomik anlamda kalkınmasının yanında toplumun refah seviyesini artırıcı bir etkiye sahip olmaları açısından da çok önemlidir. Örneğin işsizlik oranının yüksek olduğu bölgelerde istihdam teşvikleri uygulanması bu bölgelerde ekonomik kalkınmadan ziyade refah seviyesinin artırılmasına yönelik teşviklerdendir.

Ülkeler küresel ekonomideki yerlerini alabilmek için ise ihracat teşviklerini ve yabancı yatırımcılara yönelik teşvikleri uygulamaktadırlar. Böylece diğer ülkeler ile rekabet edebilmekte ve yerli işletmelerin girmedikleri sektörleri ülke içerisinde canlandırabilmektedirler.

Devlet teşvikleri genelde kamu kurumlarından ziyade KOBİ'lere yönelik uygulanmaktadır. Ülkemizde de olduğu gibi tüm dünyada KOBİ'lerin sayısı büyük ölçekli işletmelerin sayısından bir hayli fazladır.

Devletler teşvik verirken işletmeleri hantal, doğru dürüst çalışmayan, rekabet gücü oluşturmayan bir yapıya dönüştürmemelidir. Çünkü bu tür işletmeler ekonomiye çok büyük bir yük olurlar. Zaman içinde kendi kendine gelişmesi beklenen sektörlere teşvik verilmesi devletlerin gereksiz bir maliyete katlanmalarına sebep olmaktadır. Bu sebeple teşvik verilecek sektörlerin geleceği iyi analiz edilmelidir. Ayrıca teşvik düzenlemeleri belli bir zaman ile sınırlı tutulmalı ve süreklilik arz etmemelidir. Sürekli olarak uygulanan türde teşvikler zaman içinde amacını yitirmektedirler. Bununla birlikte verilen teşvikler rekabet ortamını bozmamalı ve haksız rekabet yoluyla bazı işletmelerin kayırılmasına sebep olmamalıdır.

Ülkeler içinde buldukları zamanın şartlarına göre sık sık teşvik politikalarını revize ederler. Bazen bölgesel gelişmişlik farkları değişiklik gösterebilir. Örneğin gelişmiş bölgeler içerisinde yer alan bir yerde yaşanan bir doğal

afet o bölgedeki yatırımları teşviklere muhtaç hale getirebilir. Bu sebeple teşvik politikasında değişiklikler yapılabilir. Teşvik politikalarındaki değişiklikler bazı sektörlerin durgunluk yaşadığı durumlarda ve yaşanan krizlerde de görülmektedir.

Bu sebeple ülkemizde de 1913 yılından bu yana teşvik sistemi sık sık günün ihtiyaçlarına göre değiştirilmiştir. En son ülkemizde şuan uygulanmakta olan 19 Haziran 2012 Salı günü 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yasallaşmış bulunan yeni teşvik sistemi yürürlüğe girmiştir.

Yeni teşvik sistemimiz yatırımları; stratejik yatırımlar, bölgesel yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar ve genel yatırımlar olarak dört bölüme ayırmış ve bu bölümlerdeki yatırımlara uygulanacak destek unsurlarını belirlemiştir. Genel yatırımlar içerisinde herhangi bir farklı özelliği bulunmayan sıradan yatırımları alarak bu yatırımlara da teşvik destek unsuru sunmuştur. Büyük ölçekli yatırımlar ile uluslararası rekabetin artırılması hedeflenerek bu sektörler için ayrıca destek unsurları sunulmaktadır. Stratejik yatırımlar ile cari açığın azaltılmasına katkı sağlayacak katma değeri yüksek yatırımlar desteklenmektedir. Bölgesel yatırımlarda ise ülkemiz bir önceki teşvik sistemine benzer bir şekilde altı teşvik bölgesine ayrılmış ve her teşvik bölgesindeki yatırımlara farklı teşvik destek unsurları sunulmaktadır. Bölgesel yatırımlara sunulan teşvik destek unsurları birinci bölgeden altıncı bölgeye gidildikçe artış göstermektedir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 09.04.2008 tarihinden itibaren SPK'ya tabi işletmelerin UFRS'ye paralel muhasebe uygulamasını zorunlu kılmıştır. Fakat diğer işletmelerin henüz muhasebe standartlarına göre kayıt yapmaları zorunlu değildir. Yeni teşvik sisteminde bulunan teşvik destek unsurlarından yararlanan işletmeler bu ticari işlemleri gelecekte Türkiye Muhasebe Standartlarından olan TMS20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre muhasebeleştireceklerdir.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında Sermaye Yaklaşımı ve Gelir Yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım bulunmaktadır.

Sermaye yaklaşımına göre; 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. Yani hem devlet teşviklerinin geri ödenmediğinden dolayı hem de harcama kalemlerini ayrıntılı olarak gösterebilmek amacıyla faydalanılan teşviklerin bilanço hesaplarında izlenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

Ayrıca aynı maddenin ikinci bölümüne göre; kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir. Yani devlet teşviklerinin işletmenin faaliyetlerinden dolayı kazandıkları bir gelir olmamaları sebebiyle gelir tablosu yerine bilanço hesaplarında izlenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

Gelir yaklaşımına göre ise; devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Tebliğde gelir yaklaşımına göre kayıt yapılırken teşvikin elde edildiği zamanda değil kullanıldığı dönemlerde gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Örneğim makine almak için teşvikten yararlanan bir firma tahsil ettiği teşvik tutarını makineyi aldıktan sonra gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirmesi gerekmektedir. Önceden ödenmiş giderler ile ilgili teşviklerden yararlanıldığında ise teşvikler tahsil edildiğinde gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmelidir.

Her iki yaklaşımda da haklı gerekçeler mevcuttur ve tebliğde teşvik destek unsurlarının açıkça hangi yaklaşıma göre kaydedileceği konusunda net bir ifade bulunmamaktadır. Tebliğin 9. maddesine göre “devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez” ifadesi yer almaktadır. Kayıt yöntemi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde yapılan uygulamalarda sermaye ve gelir yaklaşımlarının işletmeler ve ülkemiz açısından üstünlük ve zayıflıkları ortaya konulmuştur. Tüm teşvik destek unsurlarının iki yaklaşıma göre de kayıt edilebilir olması işletmelerin gelirlerini olduğundan daha düşük veya olduğundan daha yüksek

hesaplamalarına yol açmaktadır. Sırasıyla teşvik destek unsurları her iki yaklaşıma göre kayıt edildiğinde aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır;

Vergi indirimi destekleri, geçmişte yapılan giderler ile ilgili destekler, kredi faizi desteği ve sigorta primleri destekleri sermaye yaklaşımına göre kaydedildiğinde hesap planımızda yer alan 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI veya 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI'nda izlenecektir. Bu sebeple gelir tablosunda bu faydalanılan destekler görünmeyecektir. İşletmeler tahakkuk esasına göre kayıt yaparak bu işlemleri önce gider hesabına kaydedecekler fakat desteklerden yararlandıklarında sermaye yaklaşımına göre kayıt yaptıklarından dolayı gelir hesaplarını kullanmayacaklardır. Böyle bir durumda gelir tablosunda işletmelerin yapmadıkları giderler yer alacaktır. Bunun sonucunda işletmelerin dönem kârları düşük hesaplanacak ve ödeyecekleri vergiler ödenmesi gereken vergiden düşük olacaktır. Bu sebeple bu tür destekler sermaye yaklaşımına göre kaydedildiğinde devletimizin tahsil etmesi gereken vergilerde bir azalma görülecektir.

Aynı işlemler gelir yaklaşımına göre kaydedildiğinde hesap planımızda yer alan 643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HESABI'nda izlenecektir. Daha önce tahakkuk esasına göre gider olarak kaydedilen bu destek unsurları gelir yaklaşımına göre tahsil edildiğinde gelir olarak kaydedilecek ve işletmelerin gelir tablosunda yer alacaktır. Bu sebeple bu tür destek unsurlarının gelir yaklaşımına göre kaydedilmesi devletimizin menfaati açısından ve finansal tablolarda doğru bilgilerin yer alması açısından isabetli olacaktır.

Yatırım yeri tahsisi ve duran varlık edinimi destekleri sermaye yaklaşımına göre kaydedildiklerinde bilançoda izlenmektedirler. Bu varlıklara amortisman ayrıldığına gider hesapları ile ilişkilendirildiğinden dolayı amortisman miktarı kadar olan kısmı bilanço hesaplarından gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Böylelikle gelir tablosunda işletmenin elde ettiği kâr doğru olarak hesaplanmaktadır. Bu tür teşvik destek unsurlarının sermaye yaklaşımına göre kaydedilmesi uygun olacaktır.

Bu destek unsurları gelir yaklaşımına göre kaydedildiklerinde bilanço hesapları yerine gelir tablosu hesabında izlenecektir. Elde edildiği zamanda gelir tablosu hesabıyla ilişkilendirildiğinde işletmenin dönem kârı, olması gereken dönem kârına göre yüksek olacaktır. Bu sebeple işletmelere bir vergi yükü doğacaktır. Kısım

kısım gelir tablosu ile ilişkilendirildiklerinde kısmen işletmelere birinci durumdaki kadar büyük bir vergi yükü doğmasa bile yine de bir vergi yükü doğacaktır. Yani işletmeler devletten aldıkları teşviki gelir olarak kaydedecek ve bu gelirin vergisini ödeyecektir. Teşviklerin verilme sebeplerine zıt düşen bir durum ortaya çıkacaktır. Çünkü teşvikler işletmelerin ekonomik olarak kalkınmalarını sağlamak için verilen destek unsurlarından oluşmaktadır. Devletin işletmelere sağladığı teşvik üzerinden tekrardan vergi alması teşvikin verilmiş mantığı ile uyumsuzdur.

İlk madde ve malzeme destekleri ise gerek gelir yaklaşımına göre gerekse sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilseler de bir eksiklik ortaya çıkmaktadır. Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirildiklerinde işletmenin kârı olduğundan daha düşük gösterilecek ve bu sebeple işletme ödemesi gerekenden daha az vergi ödeyecektir. Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde ise ilk madde ve malzemenin alındığı anda gelir tablosu hesabına aktarılması işletmenin aleyhine olacaktır. Çünkü alınan ilk madde ve malzemenin üretilmemesi, üretildiğinde geç satılma hatta satılamama durumları meydana gelebilir. Bu sebeple bu tür teşviklerin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi, üretilen ürünler satıldıktan sonra ise gelir tablosu hesaplarına aktarılmasını önermekteyiz.

Tarım teşviklerinde işletmelere sağlanan destek unsurlarından tohum yardımı gibi ilk madde ve malzeme destekleri yukarıda ifade ettiğimiz şekilde muhasebeleştirilmelidir. Büyükbaş hayvan edinim teşvikleri de sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmelidir. Çünkü tarım işletmeleri sahip oldukları büyükbaş hayvanlardan uzun süreli yararlanmaktadır. Büyükbaş hayvanlar, kullandığımız hesap planına göre 232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI'nda izlenmektedir. Yani duran varlık olarak nitelenmektedir. Bu sebeple bu teşviklerin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

Sonuç olarak TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında, teşvik destek unsurlarının hangi yaklaşıma göre muhasebeleştirilmesi gerektiği bir liste şeklinde açık olarak ifade edilmelidir. Bu tebliğde geçen devlet teşvikleri ile ilgili bilanço ve gelir tablosu hesapları yürürlüğe konulacak muhasebe standartlarına uyumlu hesap planında yer almalıdır.

## KAYNAKÇA

- Acinoroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. Sayı (1) 2, 147-169.
- Akan, Y. ve Arslan, İ. (2008). Türkiye’de Sektörel Yatırım Teşvik Belgeleri İle İstihdam Analizi: Doğu Anadolu Bölgesi Üzerine Bir Uygulama. *Çalışma ve Toplum Dergisi*. Sayı 16, 107-119.
- Argun, D. (2003). Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatırım İndirimine konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 63, 1-13.
- Arı, A. (2006). Türkiye’de Tarımın Ekonomideki Yeri ve Güncel Sorunları. *Çalışma ve Toplum Dergisi*. Sayı 9, 61-81.
- Arslan, K. (2005). Bölgesel Kalkınma Farklılıklarının Giderilmesinde Etkin Bir Araç: Bölgesel Planlama ve Bölgesel Kalkınma Ajansları. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 7, 275-294.
- Atayeter, C. ve Erol, A. (2011). Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri. *KSÜ İİBF Dergisi*. Sayı 1 (1), 1-26.
- Ay, H.M. (2005). Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Üzerindeki Etkisi. *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi*. Sayı 5 (2), 176-184.
- Aydoğuş, İ., Soybalı, H.H. ve Baytok, A. (2006). Yunanistan İle Türkiye’de Uygulanan Turizm Yatırım Teşviklerinin Karşılaştırılması. *AKÜ İİBF Dergisi*. Sayı (8) 1, 1-22.
- Aysan, M. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum*. 8-9 Mart 2007 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı. Sayfa 51-56.
- Aysan, M. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği*. 20-24 Temmuz 2008 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi. Sayfa 44-53.

- Bahar, O. (2007). Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı (9) 1, 61-78.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 98, 89-116.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 59, 1-8.
- Cihan, O. *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler*. 21 Şubat 2013, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc>.
- Çatal, M.F. (2010). Devlet Teşvikleri ve Erzurum’da Tarihsel Bir Uygulama Örneği. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (24) 4, 289-296.
- Çelebi, A.K. ve Kahrıman, H. (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi. *Maliye Dergisi*, Sayı 161, 33-63.
- Çiloğlu, İ. (1997). Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi. *Hazine Dergisi*. Sayı 8, 1-15.
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. *Hazine Dergisi*. Sayı 13, 29-48.
- Deloitte (2007). *Ufrs Cep Kitapçığı*. [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr\\_audit\\_UFRScepkitapcigi2007\\_260907.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRScepkitapcigi2007_260907.pdf).
- Destek ve Teşvik Veren Kurumlar*. 22.05.2013, <http://www.tokatteknopark.com/destek-ve-te-vik-veren-kurumlar.html>.
- Duran, B. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Korumaya Yönelik Teşvikler, Yardımlar ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi Örnekleri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi: Afyon.



- Elitaş, C. ve Elitaş, B.L. (2010). *TMS TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ersungur, Ş.M. ve Yalman, İ.N. (2009). Bölgesel Kalkınmada İhracat Teşviklerinin Etkinliği: Sivas İlinde Bir Uygulama. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 10 (1), 81-98.
- Esen, B. (2012). Örneklerle 6322 Sayılı Kanun Sonrası Yeni Sigorta Prim Teşvik Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 112, 329-342.
- Gençler, A. (2011). Avrupa Birliği'nde Krizin İşsizliğe Etkisi ve İstihdam Teşvikleri. *Çalışma İlişkileri Dergisi*, 2 (2), 1-25.
- Gök, R. (2011). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 357, 161-174.
- Gülmez, M. ve Yalman, İ.N. (2010). Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Kalkınmaya Etkileri: Sivas İli Örneği. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (24) 2, 235-257.
- Gümrük Vergisi oranları, 12.04.2013, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/3A37519D-954D-3911-0EBDB0457AAF6C33/II%20Sayılı%20Liste%20\(74-97.%20Fasıllar\)%202013.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/3A37519D-954D-3911-0EBDB0457AAF6C33/II%20Sayılı%20Liste%20(74-97.%20Fasıllar)%202013.pdf).
- Güven, A. (2007). Türkiye'de İller Arası Gelir Eşitsizliğinde Teşvik Politikasının Rolü: Bir Ayırıştırma Analizi. *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı 14, 20-38.
- Güzel, S. (2009). Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı 4 (2), 29-48.
- Hazman, G.G. (2010). Türkiye'de Mali Nitelikteki Teşviklerin Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkisi: Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi Çerçevesinde Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, Sayı 158, 262-277.
- İhracata Yönelik Dış Ticaret Politikası ve Teşvik Politikası Kapsamı*, 10 Nisan 2013, <http://www.belgeler.com/blg/59s/hracata-ynelik-di-ticaret-politikasi-ve-hracat-i-tevik-politikasi-kapsami>.

- İlhan, B. (2010). Avrupa Birliği Rekabet Politikasında Devlet Yardımı ve Türkiye'nin Durumu. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 76, 101-132.
- İşkur Teşvikleri*. Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı. 20.05.2013, <http://www.baka.org.tr/uploads/5013iskurtesvikleri-temmuz2011-mc.pdf>
- Kabataş, Y. (2009). Sosyal Güvenlik Kanunu ile Getirilen Bazı Teşviklerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS20) Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (27) 2, 413-427.
- Kamu Taşınmazların Yatırımlara Tahsisi, 21.01.2013, [http://www.millielak.gov.tr/c/document\\_library/get\\_file?uuid=2e3bc939-ba4b-4c9d-8562-0380ac9d000&groupId=23550](http://www.millielak.gov.tr/c/document_library/get_file?uuid=2e3bc939-ba4b-4c9d-8562-0380ac9d000&groupId=23550).
- Karakurt, A. (2010). Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri. Ankara Üniversitesi *SBF Dergisi*, Sayı 65 (2), 143-164.
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ Taslağı, 01.02.2013, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdvtetbaslak01022013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdvtetbaslak01022013.pdf).
- Kayalı, N. ve Terim, B. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Dayanışma Dergisi*. Sayı 115, 34-43.
- Kaymak, H. (2005). Yabancı Doğrudan Yatırımları Arttırmak İçin Teşvikler Gerekli ve/veya Yeterli mi?. *Maliye Dergisi*, Sayı 149, 74-104.
- Kutlu, E. ve Hacıköylü, C. (2007). Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Devlet Yardımı. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 1, 367-390.
- Küçükaltan, K.D. ve Eskin, İ. (2008). Türkiye'deki Otel İşletmelerine Bir Finansman Olarak Teşvikler. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı (10) 2, 158-172.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. 24.05.2013, <http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr/TR,11615/bakanligimiz-kultur-ve-turizm-yatirimlarina-mali-maddi-.html>.

- Leblebici, F. (2012). *Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları. Yayın no 2663.
- Nudralı, Ö. (2012). *Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları*. Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü Uluslararası İlişkiler Dairesi. 25 Şubat 2013, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/FBA4A979-FF0E-32F0-FD96FFD20B32FB19/16\\_Dogrudan\\_Yabanci\\_Sermaye\\_Yatirimlari.ppt](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/FBA4A979-FF0E-32F0-FD96FFD20B32FB19/16_Dogrudan_Yabanci_Sermaye_Yatirimlari.ppt).
- Öner, E. (2002). Niçin Vergi Teşvikleri?. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı 16 (3-4), 97-119.
- Ören, K. (2003). Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması Nevşehir İlinde Bir Uygulama. *CÜ İİBF Dergisi*. Sayı (4) 2, 105-119.
- Özbek, Y. (2012). Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Uygulamalar ve Bir Öneri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı (14) 53, 87-102.
- Özçam, M. (2003). *Ekonomide Teşvikler ve Türkiye'deki Durum*. Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu. 16 Nisan 2013, <http://www.spk.gov.tr/yayin/goster.aspx?yid=947&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>.
- Özgün, M. (2009). *Vergilemede Teşvik Uygulamaları Erozyon Mu, Ekonomik Kalkınma Mı?*. 05 Ocak 2013, <http://www.kamugeliri.com/wp-content/uploads/Vergide-Teşvik-Uygulamaları-Erozyon-mu-Ekonomik-Kalkınma-1.pdf>.
- Özker, A.N. ve Biniş, M. (2010). Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 13 (19), 491-508.
- Öztürk, İ. ve Tuzcu, B. (2012). *Küresel Kriz ve İstihdam*. İstanbul: MÜSİAD Araştırma Raporları:80. <http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalariyayin/pdf/%C4%B0ST%C4%B0HDAM%20RAPORU.pdf>.

- Paçacı, S. (2011). *Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi: Sakarya.
- Polat, Ç. (2004). Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 140, 505-524.
- Resmi Gazete, (02.11.2011) 28103 Sayılı Gazete.
- Resmi Gazete, (15.06.1985) 18785 Sayılı Gazete, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.
- Resmi Gazete, (16.07.2009) 27290 Sayılı.
- Resmi Gazete, (18.04.2006) 5488 Sayılı Tarım Kanunu.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar, Ek 1.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar, Ek 2.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar, Ek 3.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar, Ek 4.
- Resmi Gazete, (19.06.2012) 28328 Sayılı Gazete, 3305 Sayılı karar, Ek 5.
- Sektör Bazlı Ar-Ge Harcamaları, 11.04.2013, [http://www.tubitak.gov.tr/tubitak\\_content\\_files/BTYPD/istatistikler/BTY\\_Stat.pdf](http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/istatistikler/BTY_Stat.pdf).
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 28, 125-140.
- Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 16, 301-316.
- Tekin, C. 5084 Sayılı Kanunda Hüküm Altına Alınan Teşvik ve Destek Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi. 10 Nisan 2013, [www.corumsmmmo.org.tr/haber-resim/1568-haberdosya.doc](http://www.corumsmmmo.org.tr/haber-resim/1568-haberdosya.doc).

- Tekşen, Ö. (2010). TMS20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (29) 2, 431-453.
- Teşvik Veren Kurumlar, 19.03.2013, <http://www.sutso.org.tr/dosyalar/haberler.php?id=2533&t=f&goster=%C5%9E%C4%B0RKETLERE%20H%C4%B0BE%20VE%20DESTEK%20VEREN%20KURUM%20VE%20KURULU%C5%9ELAR>.
- Tiryaki, H. (2009). İstihdamla İlgili Teşviklere Toplu Bakış ve Hangisinin Tercih Edilmesi Konusunda Öneri. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 95, 261-268.
- Toker, B. (2007). Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Sayı (14) 2, 81-92.
- Türk Eximbank*. 23.05.2013, <http://www.eximbank.gov.tr/TR/belge/1-31/hakkimizda.html>.
- Türkay, H. ve Ünsal, H. (2008). Türkiye’de İhracatta Uygulanan KDV iadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz. *Sosyoekonomi Dergisi*. Sayı 2, 90-98.
- Türkiye Muhasebe Standartları 20 Nolu Tebliğ. *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. 22 Aralık 2012, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS20.pdf>.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2 Nolu Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği, 08.10.2012, [http://www.evergi.net/sites/default/files/tmsk\\_hesap\\_plani\\_taslagi.pdf](http://www.evergi.net/sites/default/files/tmsk_hesap_plani_taslagi.pdf).
- Türkiye’de İşsizlik Oranları, 25.04.2013, <http://ekonomi.haber7.com/gundem-veriler/haber/998265-dunyada-rekor-kiriyor-turkiyede-dusuyor>.
- Türkiye’de Turizm Teşvik Tedbirleri*, 14 Nisan 2013, <http://www.belgeler.com/blg/bif/trkiyede-turizm-tevik-tedbirleri>.
- Türkiye’de Verilen Teşvik Belge Sayıları, 27,04,2013, [http://www.ekonomi.gov.tr/upl\\_oad/AA1CB77E-C64B-34B5-D60BDD6C954C9BC5/201302.xls](http://www.ekonomi.gov.tr/upl_oad/AA1CB77E-C64B-34B5-D60BDD6C954C9BC5/201302.xls).

- Türkiye'deki Serbest Bölgeler, 02.04.2013, <http://www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorsguide/Pages/SpecialInvestmentZones.aspx>.
- Ulusal Bilim, Teknoloji ve Yenilik İstatistikleri, 06.03.2013, <http://www.belgeler.com/blg/59s/hracata-ynelik-di-ticaret-politikasi-ve-hracati-tevik-politikasi-kapsami>.
- Ulusan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (22) 2, 415-433.
- Ünsaldı, M. (2006). Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri. *Fırat Üniversitesi Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Dergisi*. Sayı (4) 2, 122-125.
- Üzümcü, A. ve Doğan, A. (2001). Türkiye ve Sivas'ta Yatırım-KOBİ Teşviklerinin Gelişimi. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 2 (1), 299-318.
- Yalkın, Y.K., Demir, V. ve Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*. 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, 291-307.
- Yavuz, A. (2010). Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı (15) 1, 83-101.
- Yeni Teşvik Sistemi Yatırımlarda Devlet Yardımı Sunumu*. TC Ekonomi Bakanlığı. 14 Kasım 2012, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6\\_Nisan\\_Sunum\\_son.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/459D1E1B-AD17-FF9A-A40AC03569331A85/6_Nisan_Sunum_son.pdf).
- Yıldız, F., Topal, Y. ve Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin "TMS20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *AKÜ İİBF Dergisi*. Sayı (14) 1, 295-312.
- Yıldız, R. ve Atik, H. (2007). *Üniversitelerdeki Araştırma ve Uygulama Merkezlerinin İşlevselliği: Üniversite-Sanayi İşbirliğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereklikleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. Sayı (7) 13, 139-153.
- 2006/10921 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, 07 Ocak 2013, [http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/karar\\_2006\\_10921.pdf](http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/karar_2006_10921.pdf).
- 2006/4 Sayılı Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ.
- 2008/2 Sayılı Tasarım Desteği Hakkında Tebliğ.
- 2009/5 Sayılı Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ.
- 2010/6 Sayılı Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ.
- 2010/8 Sayılı Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği Hakkında Tebliğ.
- 2011 - 2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 19 Nisan 2013, [http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB\\_Katalog.pdf](http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf).
- 2011/1 Sayılı Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ.
- 2011/4 Sayılı Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ.
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1).
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No:2).
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No:3).
- 95/7 Sayılı Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişin Tebliğ.

## **EKLER**



## **EK-1. TMS UYUMLU HESAP PLANINDAKİ TEŞVİKLER İLE İLGİLİ HESAPLAR LİSTESİ**

- 362 Ödenecek KDV
- 363
- 364 Ödenecek Diğer Vergiler
- 365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- 366 Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
- 367 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 368 Hesaplanan KDV
- 369 Tecil ve Terkin Edilmiş KDV
- 37 Borç ve Gider Karşılıkları**
- 370–371 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları**
- 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 372 – 379 Borç ve Gider Karşılıkları**
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları (Kısa Vadeli Olanlar)
- 373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
- 374 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları
- 375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları
- 376 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları
- 377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
- 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
- 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**
- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler
- 381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri
- 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları
- 383
- 384 Ertelenmiş Gelirler
- 385 Gider Tahakkukları

- 477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 478 Çevre Düzenleme Karşılıkları
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
- 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**
- 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler
- 481
- 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları
- 483
- 484 Ertelenmiş Gelirler
- 485 Gider Tahakkukları
- 486
- 487
- 488
- 489 Ertelenmiş Vergi Borcu**
- 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**
- 490 Tesise Katılma Payları
- 491
- 492
- 493
- 494
- 495
- 496 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 497
- 498
- 499

**Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)**

628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-)

629 Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)

**63 Faaliyet Giderleri (-)**

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

633

634

635

636

637

638

639

**64 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar**

640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri

641

642 Kira Gelirleri

643 Devlet Teşvik Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Finansal Varlıklar Satış Kârları

646 Duran Varlık Satış Kârları

647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları

648 Türev Finansal Araç Kârları

649 Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar

## EK-2. MASURA SIYIRMA MAKİNESİ GÜMRÜK VERGİSİ ORANI

G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)				
		AB,EFTA,İSR,MAK, HIR, B-HER, FAS, B.Ş. VE GAZ.ŞR. TUN, SUR, MIS, GÜR, ARN, SIR, KAR, KOS.	G.T.S ÜLKELERİ			D.Ü.
			E.A.G.Ü.	Ö.T.D.Ü.	G.Y.Ü.	
8445.19.00.90.19	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8445.20.00.00.11	Open-end eğirme makinaları	0	0	0	0	1,7
8445.20.00.00.12	Ring eğirme makinaları	0	0	0	0	1,7
8445.20.00.00.19	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8445.30.10.00.00	Dokumaya elverişli lifleri katlamaya mahsus olanlar	0	0	0	0	1,7
8445.30.90.00.00	Dokumaya elverişli lifleri bükmeye mahsus olanlar	0	0	0	0	1,7
8445.40.00.00.11	Masura siyirma makinaları	0	0	0	0	1,7
8445.40.00.00.12	Masura sarıcılar (atki aktarma makinaları)	0	0	0	0	1,7
8445.40.00.00.19	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8445.90.00.00.11	Çözü makinaları	0	0	0	0	1,7
8445.90.00.00.12	Çözgü ipliklerine mahsus haşıl makinaları	0	0	0	0	1,7
8445.90.00.00.13	Çözgü ipliklerini, dokuma tezgahlarının gücü tellerine ve taraclarına geçirmeye mahsus cihazlar (tahar makinaları)	0	0	0	0	1,7
8445.90.00.00.14	Dokuma tezgahlarındaki çözgü ipliklerinin nihayetlerini tezgaha yeni verilecek olan çözgü ipliklerinin uçlarına bağlamayı	0	0	0	0	1,7
8445.90.00.00.19	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8446.10.00.00.00	Genişliği 30 cm.yi geçmeyen kumaşların dokunmasına mahsus olanlar	0	0	0	0	1,7
8446.21.00.00.00	Motorlu olanlar	0	0	0	0	1,7
8446.29.00.00.00	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8446.30.00.00.00	Genişliği 30 cm.yi geçen kumaşların dokunmasına mahsus olanlar (mekiksiz)	0	0	0	0	1,7
8447.11.00.00.11	Ev tipi yuvarlak (dairevi) örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.11.00.00.12	Sanayi tipi yuvarlak (dairevi) örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.12.00.00.11	Ev tipi yuvarlak (dairevi) örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.12.00.00.12	Sanayi tipi yuvarlak (dairevi) örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.20.20.00.11	Ev tipi düz örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.20.20.00.12	Sanayi tipi düz örgü makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.20.20.00.13	Ev tipi dikiş-trikotaj makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.20.20.00.14	Sanayi tipi dikiş-trikotaj makinaları	0	0	0	0	1,7
8447.20.80.00.00	Diğerleri	0	0	0	0	1,7
8447.90.00.00.11	İşleme makinaları	0	0	0	0	1,7