



İSKENDERUN TEKNİK
ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**DEVLET TEŞVİKLERİNİN
FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GÖRE
RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ
DENETİMİ**

Tuğba KÜÇÜK

**EKONOMİ VE FİNANS
ANABİLİM DALI**

ARALIK 2022



**DEVLET TEŞVİKLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GÖRE RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİMİ**

Tuğba KÜÇÜK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
EKONOMİ VE FİNANS ANABİLİM DALI**

**İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

ARALIK 2022

Tuğba KÜÇÜK tarafından hazırlanan “DEVLET TEŞVİKLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİMİ” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile İskenderun Teknik Üniversitesi Ekonomi ve Finans Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Nazif ÇALIŞ

Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı, İskenderun Teknik Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Başkan: Prof. Dr. Nazif ÇALIŞ

Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı, İskenderun Teknik Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Doç. Dr. Fırat ALTINKAYNAK

Bankacılık ve Finans Anabilim Dalı, Atatürk Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Dr. Öğretim Üyesi İsa KILIÇ

Muhasebe ve Vergi Bölümü, İskenderun Teknik Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Tez Savunma Tarihi : 30/12/2022

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Doç. Dr. Ersin BAHÇECİ

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

İskenderun Teknik Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez üzerinde Yükseköğretim Kurulu tarafından hiçbir değişiklik yapılamayacağı için tezin bilgisayar ekranında görüntülediğinde asıl nüsha ile aynı olması sorumluluğunun tarafıma ait olduğunu,
 - Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Tuğba KÜÇÜK

30/12/2022

DEVLET TEŞVİKLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİMİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Tuğba KÜÇÜK

İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Aralık 2022

ÖZET

Devlet teşvikleri, toplumun refah düzeyini arttırmak ve ülke ekonomisini uzun vadede geliştirmek amacıyla belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmelere verilmektedir. Türkiye’de teşvik sistemi ekonomik hedefler ile birlikte bölgesel dengesizlikleri gidermek ve istihdamı arttırmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. İlgili teşviklerin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının kontrolü, teşviklerin tahsis edilmesi kadar önemli bir konudur. Yerinde kullanılmayan devlet teşvikleri kaynak israfına sebep olarak ülke ekonomisine de zarar vermektedir. Yerinde ve verilmiş amacına uygun kullanılan devlet teşviklerinin ise hem işletme hem de devlet açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkardığı görülmektedir. Bu bağlamda devlet teşviklerinin, işletmenin tabi olduğu finansal raporlama standardına uygun bir şekilde raporlanarak finansal durum tablosu ve kar zarar tablosuna aktarılması gerekmektedir. Yararlanılan devlet teşviklerinin takip edilmesi ve denetiminin yapılması ise oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim aracılığı ile ilgili takip ve denetimin devlet teşviklerindeki yerini tespit etmek amaçlanmıştır. Bu çalışmada, bir işletmenin yararlanmış olduğu devlet teşviklerinin finansal raporlama standartlarına göre raporlanması ve bağımsız denetim süreci örnek uygulama yapılarak ele alınmıştır. İlgili örnek uygulamada devlet teşvikleri, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması’’(TMS-20) standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) esas alınarak raporlanmıştır. Denetim sürecinde, devlet teşviklerinin bağımsız denetimi esnasında izlenen süreç ortaya konulmuş ve teşviklerin işletme kayıtlarına etkisi ele alınmıştır. Ayrıca devlet teşvikleri, kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Devlet teşviklerinin bağımsız denetimi sayesinde, hem işletme hem de devlet açısından teşviklerin verilmiş amacına uygun olarak kullanıldığı yargısına varılmıştır. Denetim sonucunda bağımsız denetçi makul güvence ortamında olumlu görüş bildirmiştir.

Anahtar Kelimeler : Devlet teşvikleri, raporlama standartları, bağımsız denetim

Sayfa Adedi : 122

Danışman : Prof. Dr. Nazif ÇALIŞ

Danışman : Dr. Öğretim Üyesi Özlem DOĞAN

REPORTING AND AUDITING OF GOVERNMENT INCENTIVES ACCORDING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS

(M. Sc. Thesis)

Tuğba KÜÇÜK

ISKENDERUN TECHNICAL UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

December 2022

ABSTRACT

Government incentives are given to businesses in return for fulfilling certain conditions in the past or in the future in order to increase the welfare of the society and develop the country's economy in the long run. Incentive system in Turkey is realized with the aim of eliminating regional imbalances and increasing employment together with economic targets. Controlling whether the relevant incentives are used in accordance with their purpose is as important as the allocation of incentives. Government incentives that are not used properly cause waste of resources and also harm the country's economy. On the other hand, it is seen that government incentives used appropriately and in accordance with the purpose of giving have positive results for both the enterprise and the government. In this context, government incentives should be reported in accordance with the financial reporting standard to which the enterprise is subject and transferred to the statement of financial position and profit loss statement. It is very important to follow up and control the government incentives used.

It is aimed to determine the place of follow-up and audit in government incentives through independent auditing. In this study, the reporting of government incentives benefited by a business according to financial reporting standards and the independent audit process are discussed by making a sample application. In the related sample application, government incentives are reported on the basis of Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Accounting for Government Incentives and Disclosure of Government Aids' (TMS-20), Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises (BOBI FRS). In the audit process, the process followed during the independent audit of government incentives was revealed and the effect of incentives on business records was discussed. In addition, government incentives have been identified as a key audit matter. Thanks to the independent audit of government incentives, it has been concluded that the incentives are used in accordance with the purpose for which they are given, both for the enterprise and the government. As a result of the audit, the independent auditor expressed an unqualified opinion in a reasonable assurance environment.

Key Words : Government incentives, reporting standards, independent audit
Page : 122
Supervisor : Prof. Dr. Nazif ÇALIŞ
Supervisor : Asst. Prof. Dr. Özlem DOĞAN

TEŞEKKÜR

Devlet teşviklerinin raporlanması ve denetim sürecini tespit etmek amacıyla hazırlanan bu çalışmada, elinden geleni fazlasıyla yaparak daima destek olan saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Nazif ÇALIŞ' a, tez konumun belirlenmesinden uygulama aŐamasına kadar bana hep yol gosteren, destek ve ilgisini esirgemeyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN' a ve tezin uygulama aşamasında değerli görüşlerini bizimle paylaŐtıęı için Doç. Dr. Fırat ALTINKAYNAK' a saygı ve teŐekkürlerimi sunarım.

Hayatım boyunca hep arkamda olan annem AyŐe KÜÇÜK ve babam Orhan KÜÇÜK' e maddi ve manevi tüm destekleri için sonsuz sevgi ve teŐekkürlerimi sunarım.

Son olarak hem mesleki hem de eğitim hayatımda başarılarımın kaynağı olan, hayatım boyunca beni hep destekleyen ve daima yükselmemi isteyen müstakbel eŐim Av. Tahir ÇATAL' a teŐekkürlerimi sunmayı borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....	xiv
HARİTALARIN LİSTESİ.....	iv
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	v
1. GİRİŞ.....	1
2. DEVLET TEŞVİKLERİ	4
2.1. Tanımlar.....	6
2.1.1. Devlet.....	6
2.1.2. Devlet yardımı	6
2.1.3. Varlıklara ilişkin teşvikler.....	7
2.1.4. Gelire ilişkin teşvikler.....	7
2.2. Devlet Teşviklerinin Özellikleri	7
2.3. Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması.....	8
2.3.1. Kapsamına göre teşvikler.....	8
2.3.2. Amaçlarına göre teşvikler	9
2.4. Yararlanma Çeşitlerine Göre Teşvikler	10
2.4.1. Kaynak transferi yoluyla yardım	10
2.4.2. Bir değer atfedilmeyen yardımlar	10

Sayfa

2.4.3. Devletle yapılan işlemler kapsamında yardımlar.....	10
2.5. Devlet Teşviklerinin Faydaları	11
2.5.1. Devlet açısından faydaları.....	11
2.5.2. İşletme açısından faydaları	11
2.6. Devlet Yardımı Uygulayan Kuruluşlar ve Destek Türleri.....	12
2.6.1. T.C. Ticaret Bakanlığı.....	12
2.6.2. Eximbank	15
2.6.3. Türkiye Teknoloji ve Geliştirme Derneği.....	15
2.6.4. KOSGEB.....	17
2.7. Teşvik Sisteminin Gelişimi ve Uygulamaları	22
2.8. Devlet Teşvikleri Çeşitleri	25
2.8.1. Parasal teşvikler	25
2.8.2. Parasal olmayan teşvikler	25
2.8.3. Vergi teşvikleri.....	25
2.8.4. Garanti kefaletler	28
2.8.5. Gümrük Vergisi muafiyeti	29
2.8.6. Katma Değer Vergisi istisnası	29
2.8.7. Katma Değer Vergisi iadesi	29
2.8.8. Sigorta primi işveren hissesi teşviki	30
2.8.9. Gelir Vergisi stopaj desteği.....	31
2.8.10. Faiz ve kar payı desteği.....	31
2.8.11. Yatırım yeri tahsisi.....	31
2.8.12. Diğer teşvikler.....	32

2.9. Devlet Teşviklerinin Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması Esasları.....	33
3. TMS/TFRS'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI	36
3.1. Muhasebe Standardı Kavramı	36
3.2. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu	37
3.2.1. Amerika Birleşik Devleti'nde gerçekleştirilen çalışmalar.....	38
3.2.2. Avrupa Birliği'nde gerçekleştirilen çalışmalar	39
3.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	40
3.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Devlet Teşvikleri.....	41
3.5. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	41
3.5.1. TMS-20 standardının amacı.....	42
3.5.2. TMS-20 standardının kapsamı.....	42
3.6. Devlet Teşviklerinin TMS-20'ye Göre Raporlanması.....	43
3.6.1. Sermaye yaklaşımına göre raporlanması	44
3.6.2. Gelir yaklaşımına göre raporlanması	46
3.6.3. Parasal olmayan devlet teşviklerinin raporlanması.....	47
3.6.4. Koşullu teşviklerin raporlanması	48
3.7. Devlet Teşviklerinin Geri Ödemesi	52
4. BOBİ FRS'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI	54
4.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.....	54
4.1.1. BOBİ FRS'nin amaçları.....	54
4.2. BOBİ FRS Bölüm 16 Kapsamında Devlet Teşviklerinin İncelenmesi.....	55
4.3. BOBİ FRS 'ye Göre Devlet Teşviklerinin Raporlanması.....	56

5. FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	58
5.1. TMS/TFRS ve BOBİ FRS' nin Bağımsız Denetim Açısından Karşılaştırılması	58
5.2. Devlet Teşviklerinin TMS-20 ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması.....	59
6. DEVLET TEŞVİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİMİ	60
6.1. Bağımsız Denetim Kavramı	61
6.2. Dünyada Bağımsız Denetimin Oluşumu	61
6.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Oluşumu	62
6.3.1. Bağımsız denetimin 3568 sayılı Kanun çerçevesindeki gelişimi	63
6.3.2. Bağımsız denetimin Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesindeki gelişimi.....	63
6.3.3. Bağımsız denetimin Türk Ticaret Kanunu çerçevesindeki gelişimi.....	64
6.4. Türkiye'de Bağımsız Denetimi Düzenleyici Kurumlar	66
6.4.1. Kamu Gözetim Kurumu (KGK).....	67
6.5. Devlet Teşviklerinde Bağımsız Denetim	67
6.6. Devlet Teşviklerinde Denetimin Amaçları	70
6.7. Teşviklerin Sektörel Denetimi	71
6.8. Teşviklerin Bölgesel Denetimi.....	72
6.9. Devlet Teşviklerinin Maddi Doğruluk Testi	73
6.10. Devlet Teşvikleri Muhasebe Kayıtlarının Doğruluk Testi.....	75
6.11. Devlet Teşviklerinde Kilit Denetim Konusu.....	77
6.12. Devlet Teşviklerinin Denetimi Esnasında Dikkat Edilecek Hükümler.....	78

7. DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE YÖNELİK UYGULAMA	81
7.1. Çalışmanın Amacı.....	81
7.2. Çalışmanın Yöntemi	81
7.3. Literatür Taraması.....	81
7.4. T İşletmesinin Faydalandığı Devlet Teşviklerinin TMS 20' ye Göre Raporlanması	83
7.5. T İşletmesinin Faydalandığı Devlet Teşviklerinin BOBİ FRS' ye Göre Raporlanması	95
7.6. T İşletmesinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Bağımsız Denetimi	100
8. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	112
KAYNAKLAR	114
DİZİN	122

ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 2.1. Devlet teşviklerinin özellikleri	8
Çizelge 2.2. T.C. Ticaret Bakanlığı yıllara göre destek üst limitleri	13
Çizelge 2.3. KOSGEB destekleri.....	17
Çizelge 2.4. Bölgesel teşvik uygulamaları.....	24
Çizelge 2.5. Kredi Garanti Fonu kredi limitleri	28
Çizelge 2.6. Sigorta primi işveren hissesi desteğinin uygulama süresi ve sabit yatırım tutarına oranı	30
Çizelge 2.7. İlk yıl için irtifak hakkı ve kullanma izin bedelinin emlak vergi değerine oranı	32
Çizelge 4.1. BOBİ FRS' ye tabi olma şartları	55
Çizelge 7.1. Muavin defter.....	84
Çizelge 7.2. 2021 yılı amortisman tablo icmalı	84
Çizelge 7.3. TMS/TFRS yararlanılan devlet teşviklerinin bilançoda gösterimi.....	92
Çizelge 7.4. TMS/TFRS gelir tablosuna aktarım kapanış kayıtları	93
Çizelge 7.5. T işletmesi 31.03.2021 gelir tablosu.....	94
Çizelge 7.6. T işletmesi 31.03.2021 tarihli TFRS finansal durum tablosu.....	95
Çizelge 7.7. T işletmesi 31.03.2021 tarihli TFRS kar zarar tablosu.....	95
Çizelge 7.8. BOBİ FRS yararlanılan devlet teşviklerinin bilançoda gösterimi	97
Çizelge 7.9. BOBİ FRS gelir tablosuna aktarım kapanış kayıtları	98
Çizelge 7.10. T işletmesi 31.03.2021 gelir tablosu.....	99
Çizelge 7.11. T işletmesi 31.03.2021 tarihli BOBİ FRS finansal durum tablosu.....	99
Çizelge 7.12. T işletmesi 31.03.2021 tarihli BOBİ FRS kar zarar tablosu.....	100
Çizelge 7.13. TMS/TFRS kilit denetim konusu.....	105
Çizelge 7.14. TMS/TFRS bağımsız denetim raporu.....	108

Çizelge	Sayfa
Çizelge 7.15. BOBİ FRS kilit denetim konusu.....	109
Çizelge 7.16. BOBİ FRS bağımsız denetim raporu.....	111



ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.3. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayacak olan işletmelerin kriterleri.....	32



HARİTALARIN LİSTESİ

Harita	Sayfa
Harita 2.1. 2012 yılı teşvik bölgeleri haritası.....	23



SİMGELER VE KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış simgeler ve kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
ETTK	Eski Türk Ticaret Kanunu
FASB	Financial Accounting Standards Board
FKK	Fon Kaynaklı Kredi
GAAP	Generally Accepted Accounting Principle
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountant
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KAYİK	Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar
KDV	Katma Değer Vergisi
KGF	Kredi Garanti Fonu
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KKDP	Kaynak Kullanımını Destekleme Primi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyük İşletmeler
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

Kısaltmalar**Açıklamalar**

KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
THP	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TGBD	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb.	Ve Benzeri
Vd.	Ve Diğerleri
Vs.	Vesaire
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu

1. GİRİŞ

Küreselleşen dünyada piyasaların daha hızlı ilerlemesi ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte ülkeler arasındaki rekabet giderek artmaktadır. Yeniliklere ayak uydurmak ve pazar kaybı yaşamamak, işletmeler ve devletler açısından oldukça önemli hale gelmiştir. Gelişen teknoloji ile birlikte insanların ihtiyaçları değişmekte, gelen taleplere ise hızlı ve doğru bir şekilde geri bildirim sağlanması gerekmektedir. Bu ihtiyaçları karşılarken işletmelerin aynı zamanda esas gayeleri; üretimin her alanında ihracat ve ithalatta; uluslararası pazarlardaki rekabet ortamında kendilerine yer bulabilmektir. Bu amaçlara ulaşılabilmesi için devletler, işletmeleri çeşitli teşvik ve tedbir politikaları ile desteklemektedir.

Teşvik, ekonomide ulaşılması gereken hedeflerin yerine getirilmesi için devlet tarafından işletmelere verilen koşullu veya koşulsuz, maddi veya maddi olmayan olan destek ve özendirme faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Toplumun refah düzeyini arttırmak ve kıt kaynaklar ile yatırım düzeylerini ülke yararına en uygun şekilde kullanmak, teşvik politikalarının temel amaçları arasında yer almaktadır. Teşvikler yapılacak olan yatırımların oluşturabileceği maliyetleri düşürmekle birlikte ihtiyaç duyulan finansmanı elde etme konusunda kolaylıklar sağlayarak hedeflere daha hızlı ulaşmayı da beraberinde getirmektedir. Gelişmiş ülkelerin teşvik politikaları daha çok kalkınma ile ortaya çıkan bölgesel dengesizlikler ve beraberinde gelen ekonomik ve sosyal sorunlara çözüm bulmak ile serbest piyasada rekabet gücünün daha da artırılmasına yönelik olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde teşvik politikaları daha çok sanayi sektörünün gelişmesi ve istihdamın artırılması, ülkeye döviz kazandırma, kıt kaynakları daha verimli kullanarak ekonominin gelişimini hızlandırmaya yönelik olduğu görülmektedir. Türkiye'nin geliştirmekte olan bir ülke olmasıyla birlikte ülkemizde daha çok yatırım ve istihdam, vergi muafiyeti, ihracat ve AR-GE faaliyetleri konularında devlet teşviklerinin olduğunu bilmekteyiz. Devletler ise teşvikler ile katlanılan maliyetin uzun vadede ülke ekonomisine katkı sağladığını görmektedir.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında muhasebeleştirme ve raporlamalarda uyum ve anlaşılabilirlik sağlamak adına, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturulmuştur. Ülkeler ise oluşturulan uluslararası standartları, kendi amaç ve ihtiyaçları doğrultusunda geliştirerek uygulamaktadır. Bu uygulamalar işletmelerin ölçeklerine göre farklılık göstermektedir. Ülkemizde BOBİ FRS ve TMS/TFRS gibi işletme büyüklüklerine göre muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

Muhasebe kayıtlarına alınırken nelerin esas alınacağı, amaçları ve uygulama kriterleri standartlar çerçevesinde düzenlenmiş olup, finansal tablolar arasındaki farklılıkların en aza indirgenmesi amaçlanmıştır. Devlet teşviklerinin ise işletmelerin ilgili muhasebe kayıtları doğrultusunda finansal durum tablosu ve kar zarar tablosuna olan katkısı sebebiyle tabi olunan standarda uygun muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada ise devlet teşvikleri TMS/IFRS, BOBİ FRS' ye göre muhasebe kayıtları örnekler ele alınarak açıklanmıştır.

Teşviklerden yararlanma süreçlerinin denetim ve takibi, teşviki veren kurum ya da devlet tarafından yapılmaktadır. TMS/IFRS uygulayan işletmelerin zorunlu bağımsız denetime tabi olması ile bağımsız denetçi finansal tabloları incelerken yararlanan devlet teşviki ve işletmedeki yeri hakkında görüş bildirir. Bu bağlamda devlet teşviklerinden yararlanan ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerde; teşviklerin raporlanırken finansal durum tablosu ya da kar zarar tablosuna aktarılması, işletmenin kar veya zarar oranlarına etkisi ya da vergi dışı bırakılması ile oluşabilecek sonuçlar ele alınmıştır. Teşviklerin elde edilmesi, kullanımı ve geri ödenmesi ile ilgili hususların işletmeye etkisi ile bağımsız denetim sürecindeki önemli yanlışlık riski oluşturabilecek hususlar belirlenmiştir. Devlet destekli ya da teşviklerden sürekli yararlanan sektörler veya bölgeler için incelemelerin daha fazla ve daha düzenli olduğu görülmektedir. Bu nedenle çalışmada finansal tabloların teşvik türleri bakımından değerlendirilmesi ile birlikte işletmelerin ve bağımsız denetçilerin dikkat etmesi gereken noktaların ele alınması amaçlanmıştır. Denetim açısından ise finansal tablolar ve uygunluk denetimi ya da işin niteliğine göre özel amaçlı denetimlerin de yapılabileceği örnekleri örnek uygulama ile somutlaştırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde devlet teşvikleri incelenmiştir. Devlet teşvikleri detaylı bir şekilde açıklanmış olup destek veren kuruluşlar ve mevcut teşvik sistemi ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde TMS/IFRS açıklanarak standartlara uygun raporlama işlemi örneklerine yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü BOBİ FRS açıklanarak raporlama esaslarına değinirken; beşinci bölümünde bağımsız denetime tabi olan TMS/IFRS ve BOBİ FRS raporlanması ve bağımsız denetimi açısından karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın altıncı bölümünde bağımsız denetim detaylı olarak açıklanmış olup, devlet teşviklerinin bağımsız denetimi ve kontrol testleri ele alınırken; yedinci bölümünde ise

önceki bölümleri destekleyici nitelikte devlet teşviklerinin bağımsız denetimini ele alan örnekler ile yapılan bağımsız denetim süreci, sonuç ve önerileri yer almaktadır.

Yapılan örnek uygulamada bir işletmenin farklı devlet teşviklerinden yararlanma süreçleri ve denetimi hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS' ye göre ele alınmış olup, standartların birbiri ile uyumlu olduğu tespitine ulaşılmıştır.



2. DEVLET TEŞVİKLERİ

Teşvik kavramı sözcük anlamı bakımından ‘‘isteklendirme’’ anlamını taşıması ile birlikte, belirli bir işin yapılmasına vesile olan dürtü olarak tanımlanmaktadır (Parkin, 1996). Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin gelişmelerini hızlandırma amacıyla kamu tarafından sağlanan hukuki, maddi veya kolaylıklardır (İncekara, 1995). İktisadi gayeli mali yardım, sübvansiyon, üreticilere yapılan transfer harcamaları, primler de devlet teşvikleri olarak adlandırılmaktadır.

Ekonomi biliminde teşvikler; ‘‘ülkenin kalkınması amacıyla hedeflemiş olduğu bölge, sektör, küçük işletmeler veya ihtiyaç sahibi diğer faaliyetlerin gelişmiş bölge, sektör ve büyük işletmelere oranla daha çabuk gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından koşulları sağlayan işletmelere verilen maddi veya maddi olmayan destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır.’’ Mali teşvikleri dar ve geniş anlamda açıklamak gerekirse, dar anlamda mali teşvikler; vergisel açıdan istisna ve muafiyetlere tabi olarak devlete ödenecek olan vergi ve yasal yükümlülüklerin indirimli olması şeklinde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade ederken; geniş anlamda mali teşvikler ise ilgili vergi teşvikleri ile nakdi ve aynı tüm teşvikleri kapsamaktadır (Serdengeçti, 2000: 1).

Örten, Kaval ve Karapınar (2018)’a göre devlet tarafından yapılan yardımların teşvik olarak nitelendirilebilmesi için işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi ve işletmeye kaynak transferi yapılması gerekmektedir. (Örten vd., 2018: 513).

Sönmez (2005)’e göre devlet teşvikleri, ihtiyaçları belirlenmiş olan sektör ve bölgelerin yatırım hedeflerine ulaşabilmesi için ekonomik kaynakların ilgili alanlara transferi olarak tanımlanmaktadır (Sönmez, 2005).

TMS-20’ye göre, devlet teşvikleri ‘‘İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında verilmiş olan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır’’ olarak tanımlanmıştır (TMS-20, 2022: 2).

BOBİ FRS’ de ise devlet teşvikleri ‘‘faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır’’ olarak tanımlanmıştır (KGK, 2020: 1).

Devlet teşvikleri, toplumun refah düzeyini arttırmak ve ekonomisini uzun vadede geliştirmek amacıyla işletmelere verilmektedir. Aynı zamanda ihracatı arttırmak, işsizliği azaltmak, teknolojik gelişmeyi sağlamak, bölgeler arası sosyo-ekonomik dengesizliklerin giderilmesine katkı sağlamak gibi amaçları bulunmaktadır (Onocak ve Çukacı, 2018). Ülke ekonomisine faydalı olması adına verilen Parasal ya da parasal olmayan bu teşvikler, bölgeleri ya da sektörleri geliştirirken aynı zamanda çok uluslu şirketlerle rekabet edebilme gücü de yaratmaktadır. İlgili teşvikler sayesinde işletmeler üretime ve ekonomiye katkı sağlamakta, uzun vadeli yatırımlar yapabilmekte ve piyasadaki rekabet ortamında daha kolay girişimde bulunabilmektedir.

Devlet teşvikleri ülke ekonomisini daha üst düzeye çıkarma amacı taşımasıyla birlikte refah düzeyinin artırılması gayesi ile de verilmektedir. Özellikle geri kalmış bölgelerdeki işletmeleri ve girişimcileri yatırım yapmaya teşvik ederek diğer bölgeler ile arasındaki gelişmişlik farklarını azaltırken aynı zamanda bölgedeki istihdam da arttırılmak istenmektedir. Doğal kaynaklardan istenilen düzeyde faydalanamayan girişimcilerin eğitim, denetim, tasarruf ve sermaye açısından yetersizliklerinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

İşletmeleri özendirme amacı taşıyan teşvikler, yeni yatırımlara ve üretimlere teşvik etmektedir (Durgun, 2003). Ülke için önemli bir yere sahip olan stratejik sektörlerin de teşvikler ile desteklenmesi ile devletin uzun vadeli ekonomi politika hedeflerine ulaşması hususunda etkili olmaktadır. Bu şekilde hem sektörel hem de ekonomik açıdan desteklenen işletmelerin girişim, yatırım ve ihracat bakımından daha istekli ve kararlı oldukları tespit edilmiştir. Devletin ise, serbest piyasada üretici değil de denetleyici konumunun daha da ön plana çıkması ile birlikte, ülke ekonomisine katkı sağlanmasını istediği sektörlerle yönelik teşvikler sunması ve serbest piyasayı en verimli şekilde kullanması amacıyla refah seviyesi arttırılmaya çalışılmaktadır. Ülkenin gelişmişliğini arttırmak isteyen devletin; rekabet ortamında ihracatı arttırıp, ülkeye döviz girdisinin sağlanması veya Ar-ge faaliyetleri ile hızla gelişen teknolojiye ayak uydurmaya çalışması ile serbest piyasada diğer ülkelere bağımlı hale gelmeden ekonomiyi korumayı hedefledikleri saptanmaktadır.

İşletmelerin ise üretim esnasında hem işçilik hem de ham madde, hizmet vs. gibi ticari konularda maliyetleri azaltmaya çalışıp, karlılığı en verimli şekilde arttırmaya çalıştığını bilmekteyiz. Tam da bu durumlarda Sosyal Güvenlik Kurumu(SGK) işçilik maliyeti ya da vergisel açıdan vergi istisnası, Katma Değer Vergisi (KDV) indirimi veya KDV iadesi gibi

devlet teşvikleri işletmelere oldukça cazip gelmektedir. Devlet teşviklerinin ise özendirici amacı işletmelerin de yönlendirilmesi ile hedeflerine ulaştığı görülmektedir.

Devlet teşvikleri; AR-GE ve inovasyon, girişimcilik, çevre koruma, tarım ve hayvancılık, kültür ve turizm, hayat boyu öğrenme ve gençlik programları, ihracat, hazine ve yatırım, işsizlik ödeneği ve istihdam teşviki, Küçük ve Orta Büyük İşletmeler (KOBİ) ve çeşitli mali destekleri kapsamaktadır.

2.1. Tanımlar

2.1.1 Devlet

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'na göre "Devlet", kavram olarak devlet kurumları ile ulusal veya uluslararası yerel kurumları kapsamaktadır (KGK, 2020: 3). Devletin organları ve benzer kuruluşlar da bu kapsama girmektedir.

2.1.2. Devlet yardımı

Yardım kavramı, kamu yararı ilkesi ışığında işletmelere veya şahıslara gelir sağlaması amacıyla verilmektedir. Yardımlar, kamu kurumları aracılığıyla verilen nakdi ya da aynı desteklerin tamamını kapsamaktadır. Ayrıca yerel yönetimlere merkezi bütçeden gelir transferi yapılması da bu kapsamda yer almaktadır (Paçacı, 2011:7-8).

Devlet yardımları, ihracat yapan ülkelerin dolaylı veya dolaysız olarak mamulün üretimi ve nakliye masrafları gibi konularda hazineden aldığı gelir ve fiyatlandırma destekleri ile ithalatı azaltıp ihracatı teşvik etmeye yönelik de yapılmaktadır.

Devlet yardımı, ekonomi açısından yarar sağlamak adına istenilen koşulları yerine getiren işletmelere devlet tarafından sağlanan faaliyetler olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2013: 427). Uygulanan standartta ise devlet teşviklerinin kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan bir devlet yardımı olarak açıklanmakta olup, devlet yardımlarının finansal tablolara devlet teşviki olarak alınacağı belirtilmiştir (KGK, 2020: 1-3) .

Ancak "ekonomik anlamda piyasada tutunamamış işletmelere, eski güçlerini kazanıp tekrardan piyasadan yer alabilmeleri için yapılan yardımlar" sadece devlet yardımları olarak nitelendirilmektedir (Paçacı, 2011: 7-8).

Devlet yardımları, nitelik ve istenilen koşullara bağlı olması bakımından birçok şekilde verilmektedir. Bir işletmenin devlet yardımı alabilmesi ve akabinde finansal tabloların

hazırlanması iki sebepten dolayı önemli olmaktadır. Birincisi, bir kaynak transferi gerçekleşmiş ise, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkincisi, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırmaktadır (Bozkurt, 2013: 428).

2.1.3. Varlıklara ilişkin teşvikler

Teşviki elde etmesi için koşulları sağlayarak hak kazanan işletmenin duran varlık satın alması ve inşa etmesinin ilk koşul olduğu devlet teşvikler varlığa ilişkin teşvikler olarak adlandırılmaktadır. İşletmenin satın aldığı duran varlığın türünü sınırlayan veya duran varlığın yerini elde tutma dönemlerini sınırlayan ek koşullar da bu teşvik türüne eklenebilmektedir.

2.1.4. Gelire ilişkin teşvikler

Varlıklara ilişkin teşviklerin dışında kalan devlet teşvikleri gelire ilişkin teşviklerdendir. Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği krediler feragat edilebilir krediler olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2013: 428).

2.2. Devlet Teşviklerinin Özellikleri

Küreselleşme ile birlikte gelişmiş ülkeler ve büyük ölçekli işletmeler daha da büyümekte, gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkeler ve orta ile küçük ölçekli işletmeler ise durgunluk, gerileme veya tamamen piyasadan yok olmaktadır. Soylu (2008)'e göre piyasanın bu şekilde gerisinde kalmış işletmeleri ve sektörleri rakipleri ile daha iyi şartlarda mücadele edebilmesi için ek kaynaklar sağlanması ve harcamalarında avantaj sağlanması gerekmektedir. Bu açıdan devlet teşvikleri piyasaları düzenleyici bir yapı olarak görülmektedir (Soylu, 2008: 1). Teşviklerin özellikleri ise (Yay Özer, 2015: 51)'e göre şunlardır:

Çizelge 2.1. Devlet teşviklerinin özellikleri

1. Teşvikler, işletmelere devlet tarafından verilmektedir.
2. Teşviklerin daha çok özel kesime sağlanmasının yanı sıra kamu tarafından yapılan girişimlere de verildiği görülmektedir.
3. Devlet için kısa vadede stok fonlarının azalması ve gelir kaybı oluşumu ile bir maliyet unsuru olan teşvikler, işletmeler için “gelir” veya “yarar” olarak nitelendirilmektedir.
4. Teşvikler, işletmelerin yatırımlarının yer, zaman, sektör ve büyüklüklerini belirleme açısından büyük öneme sahiptir.
5. Teşvikler, doğrudan verilebileceği gibi dolaylı olarak da verilebilmektedir.
6. Açık ya da gizli olarak verilebilmektedirler.
7. Bölgeler arasındaki eşitsizlikleri gidermek adına aynı sektörde faaliyet gösteren ama farklı bölgelerde yer alan işletmeler için bölgesel teşvikler uygulanmaktadır.
8. Parasal yardımlar olmasının yanı sıra aynı yardımlar olarak da verilebilen teşvikler, toplumu sosyal açıdan da düzenleyici bir etkiye sahiptir.
9. Vergileme açısından negatif nitelikte bir yol izleyen devlet teşvikleri, daha çok özel sektörün aktifinin azalmasını engellemek veya arttırmaktadır.

Kaynak: (Yay Özer, 2015: 51)

2.3. Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması

Devlet teşvikleri üç grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar; amaçlarına, kapsamına ve yararlanma çeşitlerine göre değişiklik göstermektedir.

2.3.1. Kapsamına göre teşvikler

Genel ve özel amaçlı olarak iki grupta incelenmektedir.

Genel amaçlı teşvikler

Herhangi bir ayırım gözetmeksizin her sektör ve her bölgede uygulanabilen teşvikler genel amaçlı teşvikler olarak nitelendirilmektedir. Her durumda aynı oranda uygulanması ve tüm ekonomiyi kapsamaması bakımından kriterleri sağlayan her grubun yararlanabileceği teşviklerdir. Örnek olarak; gümrük muafiyeti ve KDV istisnası verilebilir. (Duran, 2003).

Özel amaçlı teşvikler

Özellikle belirli bir gruba, sektöre veya bölgeye hitap eden teşviklerdir. Diğerlerine nazaran kriterlere uygun bölgelere daha fazla avantaj sağlayan ve nitelik açısından uygun koşulları yerine getiren işletmeler için önem arz eden teşvikler özel amaçlı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin KOBİ'lere sağlanan destekler işletme büyüklüğü kriteri getirdiği için özel amaçlı teşvikler grubuna girmektedir. Büyük işletmelere göre küçük işletmelerin serbest piyasada ortadan kaybolmadan varlıklarını kazançlı bir şekilde sürdürebilmeleri için teşviklere ihtiyaçları vardır. Ya da AR-GE çalışması yapan işletmelerin diğer sektörlerle kıyasla daha farklı harcamaları olduğu ve sermaye vs. yardımlara ihtiyacı olduğu için sadece onlara özel koşullanmış teşvikler bulunmaktadır. Bu doğrultuda verilen teşviklere de özel amaçlı teşvik denilmektedir.

2.3.2. Amaçlarına göre teşvikler

Devlet teşviklerinin amaçları ekonomik, sosyal, teknik ve idari olarak üçe ayrılmaktadır.

Ekonomik amaçlı teşvikler

Devlet teşviklerinin ülke ekonomisine katkı sağlaması oldukça önemlidir. Sosyal devlet ilkesinin devlet yardımlarını da beraberinde getirmesi ile birlikte teşviklerin karlılığı arttırıp piyasadaki konumu iyileştirmek amacıyla verildiği bilinmektedir. Ülkenin uyguladığı ekonomi politikalarına göre değişkenlik gösteren teşvikler, daha çok sosyal ve ekonomik istikrarı sağlamak ve maliyetleri düşürmek için verilmektedir. Örnek olarak, düşük faizli kredi ve düşük fiyat uygulamaları ekonomik amaçlı teşviklere girmektedir. (Durman ve Önder, 2006: 43).

Sosyal amaçlı teşvikler

Vergi mükelleflerinin bazı özel durumlarının bulunduğu ve çeşitli önceliklere sahip olması gerektiği durumlarda sosyal teşvikler kullanılmaktadır. Sosyal amaçlı kullanılan araçlara

örnek olarak kültür sanat alanında düzenlemeler ve sakatlık indirimi verilebilmektedir (Paçacı, 2011: 7).

Teknik ve idari amaçlı teşvikler

Teknik ve idari teşvikler, yetişmiş insan gücü konusundaki yardımları kapsamaktadır. İşletmenin satışını yaptığı ürünlerin tanıtımı için açılan fuar ve sergi destekleri, patent ve lisans haklarının sağlanması, Ar-Ge harcamalarının karşılanması ile know-how alma sürecindeki işlemlerde kolaylık sağlanması, yabancı teknik personel çalıştırma imkanı gibi örnekler verilebilir (Durman ve Önder, 2006: 43).

2.4. Yararlanma Çeşitlerine Göre Teşvikler

TMS-20'ye göre Devlet Yardımları; Kaynak Transferi Yoluyla, Bir Değer Atfedilmeyen ve Devlete Yapılan İşlemler Kapsamında olmak üzere 3 başlık altında incelenmektedir (Akdoğan, 2011).

2.4.1. Kaynak transferi yoluyla yardım

Kaynak transferi yoluyla yapılan yardımlarda devlet teşviklerinin türleri olan parasal ve parasal olmayan teşviklerin işletmeye transferi gerçekleşmektedir. Devlet teşvikleri kapsamına alınan bu yardımlar nakden veya mahsup işlemleri ile borç azaltılarak işlem görmektedir. Aynı zamanda devlet teşvikleri kapsamında muhasebeleştirilmektedir (Akdoğan, 2011).

2.4.2. Bir değer atfedilmeyen yardımlar

Bir değer olarak atfedilmeyen yardımlar uygulanırken devlet tarafından işletmelere yapılan fon transferi olarak değil de sunulan hizmetler bağlamında yapıldığı görülmektedir. Destek ve ücretsiz teknik yardım gibi sunulan bu hizmetler ölçülmesi zor ve işletmelere dolaylı fayda sağlayan bir yapıya sahiptir. Ölçülmesinin zor olması sebebiyle de devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmez (Akdoğan, 2011).

2.4.3. Devlete yapılan işlemler kapsamında yardımlar

İşletmeler normal ticari faaliyetlerini yürütürken bu faaliyetlerden ayırt edilmeyen yardımlar olmakla birlikte taraflardan biri devlet olduğu için diğer işlemlerden farklılık göstermektedir. Örneğin işletmelerin satışlarını yaptığı malların devletin satın alma politikası kapsamında garanti edilmesi bu tür yardımlardandır. ÇAYKUR firmasının

çaylarını devlete satması ve bu bağlamda politika ile eş değer ilerlemesi somut örnek olarak gösterilebilirken bu tarz devletle yapılan işlemlerin de devlet teşviki kapsamında muhasebeleştirilmediğini belirtmek gerekir (Akdoğan, 2011).

2.5. Devlet Teşviklerinin Faydaları

Devlet teşviklerinin hem devlet hem de işletme açısından faydaları bulunmaktadır. Hem devletin hem de işletmenin fayda/maliyet analizlerinin ölçülü ve ihtiyaca uygun olması amaçlanmaktadır.

2.5.1. Devlet açısından faydaları

Kısa vadede ele alacak olduğumuzda devletin teşvik amaçlı yardımlar yapması devlet açısından bir gider olmaktadır. Devletin ilgili yardımı yapabilmesi için belirli bir bütçe ayırıp, akabinde sürekliliğini sağlayacak düzeyde geliştirilmiş dağıtım ve kullanım şekilleriyle yardımı gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yardımın süresi veya dönemi, sektörü veya işletmenin büyüklüğü doğru bir şekilde ele alınmalıdır. Zaten tüm bunlar yetkili kişi veya kurumlarca yapıldıktan sonra kısa vadede maliyet olan yardımlar, uzun vadede bir yatırım halini almaktadır. Ekonominin zamanla gelişen dünyaya uyumlu bir şekilde büyümesi için proaktif çalışılmalı ve riski öngörerek hareket edilmelidir. Bu anlamda devletin işletmelere sağladığı teşviklerin ülkenin istihdamını, ihracatını arttırıp, ekonomisini geliştirmesi ile birlikte aynı zamanda üretimin de artması ile dışa bağımlılığın azalmasını sağlamaktadır.

2.5.2. İşletme açısından faydaları

İşletmelerin kuruluşundan tasfiyesine kadar her şey mevzuat çerçevesinde ilerlemektedir. Faaliyeti esnasında yapacağı üretimin esasları veya istihdam ettiği personellerine ödeyeceği ücret ve SGK primi yine devlet tarafından belirlenmektedir. Bu durumda işletmeler yasalara uygun üretim yapmakta veya hizmet sunmaktadır. İşletmeler için ise ham madde temini veya işçilik üretim maliyetlerinin başında gelmektedir. Devlet teşvikleri sayesinde maliyetlerini azaltan işletmeler girişimlerini yaparken daha kolay ve uzun vadeli yapabilmektedirler. Özellikle ekonomi için kritik öneme sahip ürünlerin üretimini yapan veya hizmetini sunan işletmelerin devlet yardımları alması ile hazırlık aşamasındaki sermaye ve ürün desteği işletmeler için büyük öneme sahiptir. Özellikle ihracat gelirleri tüm ülkeyi ilgilendirdiği için rekabet gibi makro faydaların sağlanması yanında dış pazarlarda kendisini gösteren

işletmeler iç piyasadaki durgunluklar ve dalgalanmalardan da etkilenmeyerek kapasite kullarımlarını yükseltmiş bulunarak mikro faydalarını da yaratmaktadır (Metel, 2015: 37).

2.6. Devlet Yardımı Uygulayan Kuruluşlar ve Destek Türleri

2.6.1. T.C. Ticaret Bakanlığı

2018 yılında Ekonomi Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı birleştirilerek Ticaret Bakanlığı adı altında toplanmıştır. Ticaret bakanlığı, ülkenin serbest piyasada ticaret hacmini geliştirmek ve refah seviyesini arttırmak için çalışmalar yapmaktadır. Özellikle ihracata yönelik yaptığı çalışmalar ve politikalar ile büyük önem arz etmektedir. İnternet sitesinde kolay destek kapsamında bakanlık tarafından verilen 14 farklı desteğin detaylı açıklamaları bulunmakta ve işletmeler için anlaşılır düzeyde hizmet vermektedir (Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, 2022).

-Pazara girişte dijital faaliyetlerin desteklenmesi

Bu destek kapsamında Sanal Ticaret Heyeti elektronik ortamda bakanlık koordinasyonunda ve bir iş birliği kuruluşu ile organize edilmektedir. 2022 yılı için firmaların Bakanlıkça onaylanan e-ticaret sitelerine üyeliklerine ilişkin giderleri, e-ticaret sitesi başına %60 oranında, yıllık 15.102,00 TL'ye kadar desteklenmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, 2022).

-Fuar destekleri

Bakanlık İhracat Genel Müdürlüğü, mal ticaretine ilişkin uluslararası fuarlara işletmelerin katılımları ve organizatörlerin tanıtım harcamalarını, “Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin 2017/4 sayılı Karar” kapsamında desteklenmektedir. Bu çerçevede, Bakanlık tarafından belirlenip ilan edilen sektörel nitelikteki uluslararası fuarlara işletmelerin veya yetkililerinin bireysel olarak sektörün önde gelen fuarlarına katılım masraflarını belirli kalemlerde ve değişen tutarlarda desteklenmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, 2022).

Aşağıda yıllara göre destek limitleri görülmektedir:

Çizelge 2.2. T.C. Ticaret Bakanlığı yıllara göre destek üst limitleri

“YURT DIŞINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN FUAR KATILIMLARININ DESTEKLENMESİNE İLİŞKİN 2017/4 SAYILI KARAR” KAPSAMINDA YILLAR BAZINDA DESTEK ÜST LİMİTLERİ (Türk Lirası)						
FUAR YILI	ORGANİZATÖRLERİN TANITIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ			FİRMALARIN YURT DIŞI FUAR KATILIMLARININ DESTEKLENMESİ		
	Genel Nitelikli Fuarlar	Sektörel Nitelikli Fuarlar	Sektörel Nitelikli Fuarlarda İlave Tanıtım Projesi	Genel Nitelikli Fuarlar	Sektörel Nitelikli Fuarlar	Prestijli Fuarlar
2020	504.000	790.000	504.000	77.000	117.000	394.000
2021	604.000	947.000	604.000	92.000	140.000	472.000
2022	951.000	1.491.000	951.000	145.000	220.000	743.000
“SEKTÖREL NİTELİKLİ ULUSLARARASI YURT İÇİ FUARLARIN DESTEKLENMESİNE İLİŞKİN 2014/4 SAYILI KARAR” KAPSAMINDA YILLAR BAZINDA DESTEK ÜST LİMİTLERİ (Türk Lirası)						
FUAR YILI	Katılımcı Desteği	Tanıtım Desteği (Yurt Dışı Tanıtım İçin)		Tanıtım Desteği (Yurt İçi Tanıtım İçin)		
2020	41.000	729.000		243.000		
2021	49.000	873.000		291.000		
2022	77.000	1.375.000		458.000		

Kaynak: (Ticaret Bakanlığı Destekler, 2022)

-Pazara giriş belgelerinin desteklenmesi

Pazara giriş desteği kapsamında KTZ Yetkinlik Projesi ile işletmelerin Makine, Ekipman, Donanım, Yazılım Sertifikasyon, Test/Analiz, Ürün Doğrulama harcamaları, Eğitim, Danışmanlık ve Müşteri Ziyaretleri giderlerinin karşılanması gibi hizmetler verilmektedir. Örneğin müşteri ziyaretlerinde işletmenin harcırah, ulaşım ve konaklama masraflarının şartlarını sağladığı doğrultuda 100.000,00 Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Doları'na kadar desteklenmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, 2022).

-Uluslararası rekabetçiliğin geliştirilmesinin desteklenmesi

Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ(Tebliğ No:2010/8)'e göre desteğin amacı şu şekildedir: (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2016)

“MADDE 2- (1) Bu Tebliğin amacı, şirketlerin uluslararası rekabet güçlerinin geliştirilmesine yönelik şirketler, işbirliği kuruluşları ve Bakanlık tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin giderlerin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan (DFİF) karşılanmasıdır (Değişik: R.G. 19.12.2014 – 29210). ‘’ (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2016, s. 1)

İlgili destekte ihracat kapasitelerinin gelişmesi için işletmenin tedarik zincirinden sektör ve pazar analizine kadar yapılır ve bu doğrultuda ihtiyaç analizi, eğitim ve danışmanlık hizmeti, yurt dışına tanıtım gibi giderlerinin en fazla %75'i proje bazında 400.000,00 ABD Dolarına kadar desteklenmektedir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2016).

- Marka ve Turquality desteği

Bu destek kapsamında uluslararası markalaşma potansiyeline sahip olan firmaların pazarlama ve satış süreçlerinde ‘‘Türk Malı’’ imajının güçlenmesi amacıyla firmaların; (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022)

- Patent ve marka tescil ile endüstriyel tasarıma ilişkin harcamaları,
- Sertifikasyon giderleri,
- Moda/Endüstriyel ürün tasarımcısı/Şef/Aşçı istihdamına ilişkin giderleri,
- Tanıtım, reklam ve pazarlama faaliyetleri,
- Yurtdışı birimlere ilişkin giderleri,
- Danışmanlık (Yönetim, tasarım, hukuk, bilişim) giderleri karşılanmaktadır.

Tüm bunlar ile birlikte yine markalara tanıtım ve tasarım desteği, sigorta tazmin ve ihracatçıya alıcı kredisi, tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları gibi birçok ticaret alanında ihracata ve piyasada daha fazla aktif rol alınmasına teşvik açısından çeşitli destekler bulunmaktadır.

2.6.2. Eximbank

1980'li yıllarda dünyada liberal iktisat politikasına geçiş ve küreselleşme ile birlikte ihracatın da arttığı bilinmektedir. 1986 yılı sonlarında ise ihracatı geliştirmek, süreklilik kazandırmak ve dış ticaret piyasasında finansman desteği sağlamak amacıyla Devlet Yatırım Bankası ve akabinde düzenlemeler yapılarak 21.08.1987 tarihinde Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. / Türk Eximbank kurulmuştur. Eximbank, ihracat yapan şirketlere kredi desteği veren bir kuruluştur. Yurtiçi ve yurtdışı finansman katılımlarını artırırken aynı zaman piyasada aktif rol oynarken de garanti vermektedir. Bu süreçte mal ve hizmet ihracatından dolayı doğan ticari alacakları da sigorta etmektedir. Kısa, orta ve uzun vadeli kredi imkanlarının yanı sıra döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında turizm kredisi, uluslararası nakliyat pazarlama kredisi, yurtdışı fuar katılım kredisi, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri köprü kredisi ve teminat mektubu gibi destekler de sunmaktadır (Eximbank, 2022).

Güncel olarak ise İhracatı Geliştirme A.Ş. ile işbirliği içinde toplam 22 Milyar TL tutarında KOBİ'lere kredi imkanı sağlamaktadır (Eximbank, 2022).

2.6.3. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği (TGBD)

TGBD; 25 Ağustos 2010 tarihinde teknoloji geliştirme bölgeleri arasında güç birliği sağlayıp, iş birliğini oluşturmak amacıyla kurulmuştur. Teknoparklar arasında bilgi paylaşımı ve uyum sağlamak açısından işletmede standartları belirlemek, performansı arttırmak ve teknoloji politikalarını belirlemek amaçları arasındadır (TGBD, 2022).

-Mentör-menti eşleştirme programı

Mentör-Menti Eşleştirme Programı ile yeni veya gelişmekte olan teknoloji geliştirme bölgelerine olgun teknoloji geliştirme bölgelerinin bilgi ve tecrübe aktarımı yaparak gelişimlerine katkıda bulunmak amacıyla 6 ay boyunca mentörlük takibi yapılmaktadır (TGBD, 2022).

- Tecrübe transferi programı

Tecrübe Transferi Programı kapsamında ise T.C. Ticaret Bakanlığı - İç Ticaret Genel Müdürlüğü destekleri ile yeni ve özverili genç girişimcilere 1 ay boyunca İstanbul ve Ankara'daki üniversitelerin ev sahipliğinde deneyimler aktarılmakta ve kapasite geliştirme etkinlikleri ile yetkinlik kazandırılmaktadır (TGBD, 2022).

- Geleceğin mühendisleri Ankara'daki teknokentlerle buluşuyor

Ankara Kalkınma Ajansı, Ankara İl Milli Eğitim Müdürlüğü ve Sosyal Sorumluluk Platformu destekleriyle; Gbm Yazılım Anonim Şirketi sponsorluğunda gerçekleştirilen bu proje, 2 pilot okuldan seçilen 15 yaşından büyük maksimum 50 lise öğrencisine haftanın bir günü öğleden sonra olmak üzere toplam 6 haftalık staj imkanı sunmaktadır. (TGBD, 2022).

Yukarıda sayılan proje ve desteklerin dışında TGBD Akademi Eğitimi, Bölgesel TGB ve Tematik Sohbetleri, Teknokentler konuşuyor programı gibi birçok proje yürütülmektedir (TGBD, 2022).



2.6.4. KOSGEB

1990 yılında 3624 sayılı Kanun ile kurulmuş olan “Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), 2009 yılına kadar imalat sanayi KOBİ’lerine daha sonra ise tüm KOBİ’lere destek sunmuştur. Destekler Çizelge 2.3.’de sunulmuştur.

Çizelge 2.3. KOSGEB Destekleri

KATEGORİLERİNE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİ	DESTEK ÇEŞİTLERİ	DESTEK TANIMI	DESTEK LİMİTLERİ(TL)
Girişimcilik Destekleri	Geleneksel Girişimci Destek Programı	-Yeni girişimcilerin hayatta kalma oranının artırılması amacıyla verilmektedir. -Geri Ödemesiz -Kuruluş Desteği -Performans ve Sertifika Desteği	65.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda 5.000,00 TL ilave edilmektedir.)
	İleri Girişimci Destek Programı	-Ülkede stratejik olan sektörlerde yeni girişimi olan ve bu alanda ileri girişim eğitimini tamamlayanlara hayatta kalma oranının artırılması amacıyla verilmektedir. -Geri Ödemesiz - Kuruluş ve Performans Desteği -Makine, teçhizat ve yazılım, mentörlük desteği -Sertifika Desteği	375.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda 5.000,00 TL ilave edilmektedir.)
	İş Planı Ödülü Destek Yarışması	- Sektörde yer alan aktörler ile iş birliği sağlanarak girişimcilerin iş kurma ve yürütme konularında teşvik edilmesi için yapılan yarışmalar sonucu başarılı bulunan iş planlarının/iş modellerinin/iş fikirlerinin ödüllendirilerek hayata geçirilmesini sağlamaktır.	Yükseköğrenim Kurumları: 1. : 25.000,00 TL 2. : 20.0000,00 TL 3. : 15.000,00 TL

	Girişimcilik Eğitimi	-KOSGEB E-Akademi ile internet ortamında uzaktan eğitim yöntemiyle Geleneksel ve İleri Girişimci Eğitimi olmak üzere iki eğitimden oluşmaktadır. -İleri Girişimci eğitimine katılmak için geleneksel girişimci eğitimini tamamlamış olmak gerekmektedir. -Herkesin katılımına açıktır.	Eğitime Başvuru Ve Katılım Ücretsizdir.
AR-GE, Teknolojik Üretim ve Yerleştirme Destekleri	Ar-Ge, Ür-Ge ve İnovasyon Destek Programı	-Projeler aracılığıyla KOBİ girişimcilerin süreçteki ürünlerinin gelişimi ve iyileştirilmesi amacıyla verilen destektir. -Kuruluş, Eğitim, Fuar, Proje Tanıtım ve Proje Danışmanlık Desteği Makine, Teçhizat, Donanım, Yazılım, Ham madde, Hizmet Alımı desteği, Nitelikli Personel Giderleri Desteği, Sınai Mülkiyet Hakları Giderleri Desteği, Test, Analiz ve Belgelendirme Desteği -Kısmi geri ödemelidir.	750.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda % 15 ilave edilir.)
	KOBİ TEKNOYATIRIM - KOBİ Teknolojik Ürün Yatırım Destek Programı	Ar-ge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürünün veya işletmelerin cari hesaplarına katkı sağlayacak orta, yüksek ve yüksek teknoloji ürünlerin üretimi veya ticarileştirilmesi amacıyla verilen destektir. -Kısmi Geri Ödemelidir.	6.000.000,00 TL
	Stratejik Ürün Destek Programı	-Orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerdeki katma değeri yüksek ürünlerin üretimini arttırmak için yatırım projelerinin desteklenmesidir -Makine, Teçhizat, Yazılım, Personel, Referans ve Hizmet Alım Giderleri Desteği	6.000.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda % 15 (on beş) ilave edilir ve geri ödemeli

		-Kısmi Geri Ödemelidir.	destek oranı aynı oranda azaltılır.)
İşletme Geliştirme, Büyüme ve Uluslararasılaşma Destekleri	İşletme Geliştirme Destek Programı	-KOBİ'lerin piyasadaki öncelikli ihtiyaçlarının karşılanıp kapasitelerinin artırılması amacıyla verilen destektir. -Yurtiçi ve Yurtdışı Fuar desteği, Nitelikli eleman istihdam desteği, Tasarım, Sınai Mülkiyet Hakları desteği, Test- analiz ve belgelendirme desteği, Enerji Verimli Elektrik Motorları Değişimi Desteği, Bağımsız Değerlendirme Desteği, Model Fabrika Desteği, Teknik Danışmanlık Desteği	755.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda %20 (yirmi) ilave edilir. -Teknoparklarda faaliyet gösteren işletmeler ile Ar-Ge merkezleri ve tasarım merkezleri için Nitelikli eleman istihdamı desteğinin üst limiti +25.000,00 TL, Teknik Danışmanlık Hizmeti ise + 10.000,00 TL daha fazladır.)
	Yaşayan Kültür Mirası İşletmeler Destek Programı	-Zanaatkarlık gerektiren işlerde usta-kalfa-çırak ilişkisinin kültürel miras olarak devam etmesi amacıyla verilen destektir. -Makine, teçhizat desteği -Tanıtım ve Pazarlama Desteği	250.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda % 15 ilave edilir)
	Yeşil Dönüşüm Destek Programı	-KOBİ'lerin enerji verimliliği konusunda gerekli ihtiyaçlarının belirlenerek stratejik bağlamda desteklenmesi amaçlanmaktadır. -Enerji Motorları Etüt Hizmet Desteği, Elektrik Motorları Değişim Giderleri Desteği, Enerji Etüt Hizmeti Desteği, Verimlilik Artırıcı Giderler Desteği	-Elektrik Motorları Etüt Hizmeti Desteği: 1.500,00 TL ile 2.500,00 TL -Elektrik Motorları Değişim Giderleri Desteği: 60.000,00 TL ile 100.000,00 TL
	İş Birliği Destek Programı	-KOBİ'lerin rekabet avantajı sağlayacak nitelikli işlerdeki birlikteliklerinin artması amaçlanmaktadır.	10.000.000,00 TL'ye kadar

	KOBİGEL - KOBİ Gelişim Destek Programı	-Ulusal ve uluslararası piyasada katma değerın yükseltilmesi amaçlanmaktadır. -Personel ve hizmet giderleri desteği, makine, teçhizat, yazılım giderleri desteği uygulanmaktadır.	Geri Ödemesiz Destek: -En fazla 450.000 TL Geri Ödemeli Destek: -En fazla 1.050.000 TL
	Uluslararası Kuluçka Merkezi ve Hızlandırıcı Destek Programı	-Uluslararası Kuluçka Merkezi kurulması ile AR-GE ve İnovasyon faaliyetleri ile ihracatın artırılması amaçlanmaktadır. -Kuruluş ve donanım desteği, operasyonel giderler desteği, eğitim desteği uygulanmaktadır.	60.000,00 USD
	Yurt Dışı Pazar Destek Programı	-E-Ticaret ve ihracat yapan KOBİ sayısını arttırmak ve yurtdışındaki pazarlarda payını arttırması amaçlanmaktadır.	Destek Üst Limiti: 300.000 TL Proje Destek Oranı*: -% 70 Geri Ödemesiz -% 30 Geri Ödemeli
KOBİ Finansman Destekleri	KOBİ Finansman Destek Programı	KOBİ'lere uygun koşullarda finansal desteğin sağlanması ile piyasada standartların artırılması amaçlanmaktadır. -Geri ödemesizdir.	500.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda ilave +20.000,00 TL olarak uygulanır.)
İŞGEM/TEKMER Destekleri	İŞGEM/TEKMER Programı	-Girişimcilik sürecinde işletmelerin kuruluşu ve sürekliliği için aktörler arası iş birliği kurulması ve inkübasyon hizmetleri sağlayacak yapıların kurulması amaçlanmaktadır. -Mobilya ve donanım desteği, Ortak kullanıma yönelik makine-teçhizat ve yazılım desteği, Personel giderleri desteği, Eğitim, danışmanlık, organizasyon ve tanıtım giderleri desteği sağlanmaktadır. -Geri ödemesizdir.	3.800.000,00 TL (KOSGEB tarafından belirlenen kriterlere uygunluk durumunda %15 ilave edilir.)

Çizelge 2.3. (Devam) KOSGEB Destekleri

Rehberlik ve Danışmanlık Hizmetleri	Teknik Danışmanların Yetkilendirilmesi ve Teknik Danışmanlık Hizmetleri	KOBİ'lerin teknolojik büyüme bağlamında mevcut durumunu analiz ederek ihtiyaçları doğrultusunda çözüm arama ve geliştirme odaklı danışmanlık hizmeti sağlamayı amaçlamaktadır.	Bulunmamaktadır.
Mikro ve Küçük İşletmelere Hızlı Destek Programı	Mikro ve Küçük İşletmelere Hızlı Destek Programı	-İmalat ve tamamlayıcı sektörlerin Covid-19 döneminde diğer sektörlerle nazaran daha fazla etkilendiği göz önünde bulundurulmuş olup, yeni personel istihdam etmelerini sağlayarak istihdam seviyesini korumak amaçlanmıştır. -Geri ödemelidir.	100.000,00 TL (İşletme sahibi veya işe alınan personel kadın ise, destek personel başına ilave +10.000,00 TL olarak uygulanmaktadır.)

Kaynak: (www.kosgeb.gov.tr, 2022)

2.7. Teşvik Sisteminin Gelişimi ve Uygulamaları

Türkiye’de teşvik sistemi ekonominin geliştirilmesi ve bölgesel dengesizlikleri gidermek amacıyla yapılmaktadır. Yıllara göre çeşitli dalgalanmaların olduğu dönemlerde teşvikler ile gerek istihdamın artırılması, gerek işveren maliyetlerinin azaltılması gerekse piyasaya yeni girecek olan girişimcilere uygun şartlarda teşvik sağlanmaktadır. Türk teşvik sistemi esasen Islahat-ı Sanayi Komisyonununun 1863 yılında kurulmasına kadar dayanmaktadır. Daha sonra Cumhuriyetin ilk yılları itibariyle de gelişmiş ve genişletilmiştir. I. İktisat Kongresi ve Beş Yıllık Kalkınma Planları teşvik sisteminde atılan ilk adımlardandır. 1980’li yıllardan sonra da serbest piyasa ve küreselleşme ile birlikte ihracata dayalı büyüme politikaları esas alınmaya başlamıştır. 1990’lı yıllarda ise daha çok vergisel teşvikler verilirken; 2000’li yıllara geldiğimizde tüm ülkeyi kapsayacak şekilde teşvik yasasının düzenlenmesi ile birlikte sistem, ihtiyaca göre şekil almıştır. Özellikle Covid-19 pandemi döneminde işletmelerin kar oranlarının büyük ölçüde düşmesi, küçülmeye gitmesi veya kapanması durumlarıyla çok fazla karşılaşıldığı için hem üreticiyi hem de tüketiciyi destekleyici teşvikler ön plana çıkmaktadır. Bu süreçte işletmelere nakdi yatırım teşvikleri, düşük faizli krediler veya 2-3 yıl sonra geri ödemeli krediler verilmektedir. Tüketici açısından ise bazı tüketim mallarında KDV oranının indirimine gidilmiştir. Çeşitli gıda maddelerindeki KDV oranları %18’den %8’e veya %8’den %1’e düşürülmüştür. Ev elektriklierinden de alınan Katma Değer Vergisi oranı aynı şekilde %18’den %8’e düşürülmüştür. Alım gücü ve istihdamın azalması ile birlikte asgari ücretin de artması ve akabinde SGK işveren paylarının da artış göstermesi sebebiyle istihdamın azaldığı görülmektedir. Buna istinaden işletmelere eleman istihdamında sigorta teşvikleri ve maaş desteği verilmektedir. Hem kayıt dışı istihdamın önlenmesi hem de işveren açısından sigorta ve maaş maliyetlerinin azaltılması açısından bu tür teşvikler önem arz etmektedir. Güncel teşvik sisteminin işleyebilmesi açısından ülkenin, bölgenin ve sektörün güncel ihtiyaçlarına göre revizeler ile hayata geçirildiğini görmekteyiz.

Türkiye’de bölgelere göre teşvik haritası aşağıdaki gibidir (Ulusal Müşavirlik Danışmanlık ve Çözümleri, 2022):



Harita 2.1. 2012 Yılı teşvik bölgeleri haritası

2012 yılında yürürlüğe giren teşvik programından koşulları sağlamış olan gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, birlikler, kooperatifler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üniversiteler, dernekler ve vakıflar, yabancı sermayenin Türkiye’deki yatırımları yararlanabilmektedir. Yukarıda belirtilen bölgelere göre verilen teşvikler ve teşvik oranları da ihtiyaca göre değişiklik göstermektedir. Örneğin 6.bölge için verilen destek ve teşvikler için 3 yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; asgari sabit yatırım tutarının üzerindeki sektörleri baz alan “Genişleyen Sektörel Kapsam”, gelir vergisi stopajı ya da sigorta primi işveren desteği gibi destekleri kapsayan “İşgücü Maliyetlerinin Azalmasına Yönelik Destekler” ve faiz ve kar payı destekleri ile faaliyet kazancını artırıcı etkiye sahip “Finansman İmkanlarının Genişletilmesi” olarak ele alınmaktadır. Yani birinci bölgede faaliyet gösteren herhangi bir şirketin altıncı bölgede yatırım yapması durumunda, altıncı bölge teşvikleri kapsamında elde edeceği vergi muafiyetlerini birinci bölgede elde ettiği kazançlarına da uygulayabilmektedir (Ulusal Müşavirlik Danışmanlık ve Çözümleri, 2022).

Çizelge 2.4. Bölgesel teşvik uygulamaları

Bölgesel Teşvik Uygulamaları		
Bölgeler	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi/Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
1	15	50
2	20	55
3	25	60
4	30	70
5	40	80
6	50	90

Kaynak: (Merkez Müşavirlik, 2022).

Bölgelere göre teşvik uygulamaları dikkate alındığında ihtiyaca göre ve ilgili bölgenin diğer bölgelere nazaran üretim kapasitesinin artırılması amacıyla teşvik düzeyi de artış göstermektedir. İller arasındaki farklılıkların azaltılmayı amaçlayan yatırım teşvik sistemindeki bölgesel uygulamalar, gelişmiş illere gelişmemiş illere nazaran daha az yatırım oranı uygulanmaktadır.

Bölgeler arasındaki farklılıklara istinaden örneğin Hatay 4.bölgede, Kahramanmaraş ise 5. bölgede yer almaktadır. Bu durumda Kahramanmaraş 2012 ve 2016 yılları arasında 457 adet yatırım teşvik belgesi alabiliyorken; Hatay 267 adet yatırım teşvik belgesi alabilmektedir. Eğer Hatay, 5.bölgede yer alıyor olsaydı sabit sermaye yatırımlarında en az %15 artış sağlayabilecek duruma gelebilecek bir il olmaktadır (İskenderun Ticaret ve Sanayi Odası, 2017). Hatay'ın Ortadoğu ülkelerine yakınlığı ve liman kenti olması sebebiyle ithalat ve ihracat bakımından Kahramanmaraş'a kıyasla üretim ve ekonomi hususunda daha iyi durumda olması sebebiyle elde edeceği teşvik oranı da daha az olmaktadır.

Organize sanayi bölgeleri veya endüstri bölgeleri SGK ve vergi teşviklerinden alt bölge koşullarınca yararlanabilmektedir. Eğer ilgili yatırımlar zaten 6.bölgede işlem görüyorsa SGK prim muafiyeti 12 yıl, yatırım katkı oranı ise %55'e çıkmaktadır.

Mevcut teşvik sisteminde bölgeye ayrılmış olan iller; Gümrük Vergisi Muafiyeti, KDV İade Ve İstisnası, Sigorta Primi İşveren Hissesi Teşviki, Gelir Vergisi Stopaj, Yatırım ve Faiz desteği gibi oranları farklı olmakla birlikte faydalanabilmektedir.

2.8. Devlet Teşvikleri Çeşitleri

2.8.1. Parasal teşvikler

Devlet yönetiminde devletin bütçesi veya belirlediği fon ile verilen hibe ve destek alımlarına parasal ya da nakdi teşvik adı verilmektedir (Durman ve Önder, 2006: 12). İşletmelere karşılıksız veya karşılıklı olarak verilmesinin yanında finansman desteğini doğrudan sağlama amacı taşımaktadır. Faizsiz ya da düşük faizle verilen krediler karşılıklı; direkt hibe olarak verilenler ise karşılıksız teşvike örnek olarak verilebilir.

Nakit nitelikli teşvik araçları ise Kaynak Kullanımını Destekleme Primi (KKDP-Hibe) ve Fon kaynaklı kredi (FKK) olarak iki ayrı grupta incelenmektedir.

-KKDP-Hibe, 1985'ten 1991'e kadar olan dönemde en dikkat çeken yatırım teşvikleri arasındadır. Karşılıksız hibe niteliğinde olan KKDP, farklı oranlarda uygulanmıştır. Organize Sanayi Bölgeleri ve kalkınmaya elverişli öncelikli sektör ve bölgelerde uygulanmıştır.

-FKK, piyasada yatırım olanaklarının kıt ve maliyetli olması sebebiyle uygun koşullarda finansman sağlanırken vade, faiz veya teminat gibi olanaklar ile krediyi işletmeler açısından daha ilgi çekici hale getirmektedir. 1995 yılı itibariyle çeşitli daralmalar gösterse dahi Kredi Garanti Fonu (KGF) gibi kuruluşlar tarafından da çeşitli koşullar altında işletmelere verilmektedir.

2.8.2. Parasal olmayan teşvikler

Devlet tarafından hazineye gelebilecek olan birtakım paralardan vazgeçilmesi ile işletmelere sağlanan imtiyazlara parasal olmayan ya da aynı teşvik adı verilmektedir. İşletmeler için arazi, arsa, makine ve teçhizat almak üretim açısından önem arz etmekte iken devlet tarafından bu maliyetlerin sağlanmaktadır. Bu bağlamda doğrudan nakit destek sağlamadan gerekli ihtiyaçların giderilmesi için yapılan yardımlar bu grupta yer almaktadır (Paçacı, 2011: 18).

2.8.3. Vergi teşvikleri

Maliye politikalarının araçlarından biri olan vergiler, makroekonomik hedeflere ulaşabilmek amacıyla devletler tarafından sağlanan ayrıcalıklar eşliğinde teşvik olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Desteklenen sektörler düşük vergi uygulaması veya tam istisna kapsamına

alınması, serbest bölge uygulamaları, gelir vergisi yönünden sağlık ve yardımların indirim konusu yapılabilir olması ve yahut mahsup seçenekleri ile vergi teşvikleri uygulamada yer almaktadır (Duran, 2002). Vergi teşvikleri; ayrıcalıklı hükümlerin dışında kalan yatırımlara uygulamaya daha elverişli yasal vergiler ve herhangi bir yatırım durumunda bir vergisel teşvik olmadığına efektif olarak yük ve maliyetlerin azaltılması bağlamında da incelenmektedir (Tekin, 2016).

Tüm ülkeler tarafından gerçekleştirilen vergi teşvikleri yatırımları ve ihracata isteklendirme amacıyla müteşebbislere verilmektedir. Yatırım yapılacak olan sektöre ve bölgeye göre değişiklik göstermekle birlikte teşvik verilen alanda rekabet gücünü önemli ölçüde etkilemektedir. Devletler yatırımları ilgi çekici hale getirmek amacıyla kanunlar ile düzenlemeler yaparak istisna veya muafiyetleri daha kalıcı hale getirmektedir. Bu düzenlemeler sayesinde yabancı yatırımcıların ülkeye döviz getirme işlemini daha da arttırdığı görülmekte ve güven seviyesini arttırdığı tespit edilmektedir. Bunlar gibi genel amaçlar dışında işsizliğin azaltılması ve bölgeler arası eşitsizliğin giderilmesi gibi özel amaçlara hizmet eden teşvikler de vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Vergi teşvikleri dolaylı ve dolaysız yatırım olarak iki grupta incelenmektedir: (Yıldız, Topal ve Küçükkahraman, 2012).

-Dolaylı vergi teşvikleri, işletmelerin emtia veya hizmeti satın alırken kısmi veya tam olarak girdiler üzerinden alınan vergilerden muafiyet kapsamına giren teşvikleri kapsamaktadır (Tekin, 2006).

-Dolaysız vergiler gelir ve kar üzerinden alınan vergi türü oldukları için kurumlar vergisi teşvikleri üzerinden değerlendirmek mümkündür. Bütün kurumlar vergisi teşviklerinde esas amaç yatırım sürecinde efektif vergi yükünü ve gelir kaybını en aza indirmektir (Tekin, 2006). Bu bağlamda dolaysız vergi teşvikleri; kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılarak veya muaf tutularak yapılan düzenlemeler ile maliyetleri azaltıcı hükümler içeren düzenlemeler olarak iki bakımdan incelenebilmektedir. Gelişmekte olan bazı ülkeler kurumlar vergisi oranını tercihli olarak nitelikli yatırım projesi uygulayan şirketler için tamamen muaf tutmamakla birlikte elverişli kurumlar vergisi oranına tabi tutmaktadır. Kısmi vergi tatili gibi uygulamalar ile yolsuzluk ve bürokrasi handikaplarından kurtarılan firmaların elde ettiği karların vergilerinden kaçınmaya yardımcı olmaktadır. Ancak vergi tatillerinde maliyetlerin şeffaf olmaması bir dezavantaj olarak değerlendirilmekte ve eleştiri söz konusu olmaktadır.

Yatırım maliyetlerini azaltmaya yönelik teşvik uygulamaları ise sadece gelişmekte olan ülkelerde değil tüm ülkeler tarafından uygulanmaktadır. Bu tür teşvikler; endüstride sermaye yoğunluğunu arttırmaya yardımcı olabilecek araç, makine, yazılım ve donanım gibi yatırım hedefi niteliğinde olan ve ülke ekonomisi açısından olumlu katkıları olabilecek alanlardaki yatırım maliyetlerini azaltmak için verilmektedir (Tekin, 2006). Vergi tatillerine kıyasla maliyetlerin şeffaf olduğu ve yatırımlarının belirli bir kısmının yatırımcının gelirlerinden alınacak olan vergilerin bir kısmının vergi dışında tutulmasına dayalı olan bir diğer teşvik türü de ‘‘Yatırım İndirimleri’’ dir (Şenyüz, 2005: 11). Yatırım indirimleri hedeflenen birimlere kolaylıkla ulaşım sağlaması ve şeffaflığı sayesinde kontrolünün kolay olması açısından uygulamayı teşvik etse de yatırım indirimi daha kısa ömürlü iktisadi sermayelere yönelik olmasından dolayı ekonomik açıdan kırımlara yol açabilmektedir. Bir diğer açıdan ise büyük ölçekli firmaların ilgili malları kar marjı kısa vadede daha yüksek olduğu için piyasada alım satım yapması gibi durumlar olarak kötüye kullanımı ile karşılaşılması kaçınılmaz olacağı için dikkatli olmak gerekmektedir (Tekin, 2006).

İşletmelerde yararlı ömrü süresince amortisman tabi olan iktisadi kıymetler ise yıllara sari olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Hızlandırılmış amortisman uygulamaları ile yararlı ömrü boyunca gider olabilecek amortisman tutarını başlangıçta yüksek oranla daha sonra azalan oranla indirim konusu yapılabilen teşvik türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Tekin, 2006).

Vergi teşvikleri; Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gümrük Vergileri olmak üzere üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır.

-Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından; bazı işletmeler bölgesel veya sektörel bazda yatırım teşvik belgelerine sahip olmaktadır. İlgili yatırım teşvik belgeleri sayesinde yıllık elde ettikleri gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin yatırıma katkı payları seviyesinden sonraki kısımlar için istisna kapsamına alınmakta olup belirli oranlarla vazgeçilmektedir. Örneğin, yabancı sermayeli yatırımlar üzerinden elde edilen kârlar, yasal kurumlar vergisi oranının yarısına tabi tutulmakta olup bu vergi teşviki altında değerlendirilmektedir. Ancak çeşitli görüşlerce dolaysız sermaye yatırımlarını ülkeye getirmek amacıyla yine kurumlar vergisi oranının %50 azaltılması vergi teşviki düzeyinde değerlendirilmemektedir (Tekin, 2016).

- Gümrük Vergileri Açısından;

Gümrük Genel Tebliği (2017)'e göre;

‘‘Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçaları ile gemi ve 50 metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaftır ‘‘ olarak açıklanmaktadır (Gümrük Genel Tebliği, 2017).

-Katma Değer Vergisi Açısından;

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun md.13/1/(d) ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerce belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri K.D.V. istisna edilmiştir (Anadolu, 2021). Yatırım sürecinde firmaların maliyetlerinin azalması bakımından oldukça önem arz eden makine teçhizat K.D.V. istisnası işletmelerce çok fazla tercih edilmektedir.

2.8.4. Garanti kefaletler

Devletin bazı sektörlere girişim aşamasında veya üretim çeşitlendirmesi gibi durumlarda işletmelere borcun temini hususunda kefil olmasıdır. Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi bu teşvik türünü uygulayan devlet işletmelerinin başında gelmektedir (Paçacı, 2011: 19).

Çizelge 2.5. Kredi Garanti Fonu Kredi Limitleri

CİRO	Kefalet Üst Limiti (TL)	Kredi Üst Limiti (TL)
100 Bin TL- 3 Milyon TL	1.000.000	1.250.000
3-25 Milyon TL	2.000.000	2.500.000
25-50 Milyon TL	3.000.000	3.750.000

Kaynak: (KGF, 2022)

Kredi Garanti Fonu destek kredilerinden de görüldüğü üzere, yeterli ciroya sahip olan işletmeler ayrılan belirli bir bütçe içerisinde uygun kefalet ve geri ödeme şartlarını sağlayarak belirlenen üst limite kadar kredi alabilmektedir. İşletmeler için ise tek seferde kolay ödeme koşulları ile daha düşük faizle alınan bu kredi ticari hayatta kolay ham maddeye erişim ve daha büyük pazarlara açılma imkânları sunarken, devletler için ise ekonomiyi canlandırıcı, alışverişi yoğunlaştırıcı ve ihracatı güçlendirici bir etkiye sahip olmaktadır.

2.8.5. Gümrük Vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile sermaye mallarının ithali esnasında ödenmesi gereken vergilerden kısmi veya tam olarak muaf tutulmasıdır (Acinöroğlu, 2009). Gümrükteki maliyetlerin azaltılmasıyla ihraç edilecek mallara olan talepte artış görünmesi ile birlikte ülke ekonomisinin de geliştiği gözlemlenecektir. Gümrük vergisi muafiyeti ihracata yönelik uygulanan teşviklerin içinde yer almaktadır. Gümrük vergisi muafiyetinin uygulamada iki farklı versiyonu bulunmaktadır. Birincisi; ithal edilen mallarda tüm girdilerin vergiye tabi tutulması ve akabinde ise ihraç edilen malların ithal girdilerinin içindeki paya oranı kadar vergi iadesinin yapılmasıdır. İkincisi ise; brüt satışları içinde ihracat oranı yüksek olan işletmeler için ithal girdilerinin vergilerinin ödeme tarihleri ertelenmektedir (Tekin, 2006).

2.8.6. Katma Değer Vergisi istisnası

25/10/1984 Tarihli 3065 sayılı KDV Kanunu Madde 10/1'e göre, teşvik belgesine haiz yatırımcıların makine ve teçhizat ithal etmesi ve yerli teslimleri KDV'den muaf tutulmaktadır. Aynı hüküm teşvik belgesi kapsamında devir veya kısmi teslimlerinde de geçerli olmaktadır (2012/3305 sayılı Karar, 2012).

Bölge ayrımı yapılmadan uygulanan KDV İstisnası için ithal edilecek olan makine ve teçhizatların mal veya hizmet üretiminde kullanılması şartı bulunmaktadır. Teşvik için konu kapsamında kalan veya şartları sağlamayan işletmeler istisna dışında tutulacak olup, EK-3 listesinde belirtilen büyük ölçekli yatırımlardan asgari tutarı sağlayamayanlar yararlanamayacaktır. Teşvik belgeli makine ve teçhizatlar tam istisna kapsamında olup genel esaslar gerekçesiyle indirim konusu yapılabiliirken, indirim olmaması durumunda ise nakden veya mahsuben iade talebi ile ilgili vergi dairelerinde işlem yaparak iade alınabilmektedir.

2.8.7. Katma Değer Vergisi iadesi

Mevzuata göre; ihracat istisnası, liman ve hava alanı arama işletme, değerli maden arama işletme, petrol arama, boru hatlarıyla taşıma, teşvik belgeli yatırım malları, uluslararası taşımacılık, engellilere araç teslimi, serbest bölgede işlem gören mal ve teçhizat veya hizmet işleri için iade hakkı doğmaktadır. Yapılan değişikliklerle 3065 s. Kanun 10/2 kapsamında ise Stratejik yatırım bina ve inşaat harcamaları sabit yatırım tutarı 500.000.000,00 TL üzerinde ise KDV iadesinden yararlanabilmektedir (2012/3305 sayılı Karar, 2012). Ancak inşaat işlerinin uzun sürmesi ve işin tamamlanması süresince gecikme zammı işlenmesi

sebebiyle vergi ziyai cezası kadar gecikme zammı mahsup edildikten sonra kalan kısım kadar iade alınabilmektedir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012).

2.8.8. Sigorta primi işveren hissesi teşviki

İlave istihdamın teşvik belgelerine istinaden gerçekleştirilen yatırım ile SGK' ya ödenecek olan işveren payının asgari ücret kadarlık kısmı teşvik kapsamında karşılanmaktadır. Bu teşvik; bölgelere, yatırım sürecine ve oranlara göre değişiklik göstermekle birlikte yatırımın konusu veya sektör ile büyüklüğü de hazinenin karşılayacağı teşvik tutarını belirlemede etkili olmaktadır.

Çizelge 2.6. Sigorta primi işveren hissesi desteğinin uygulama süresi ve sabit yatırım tutarına oranı

Sigorta Primi İşveren Hissesi		
Bölgeler	Uygulama Süresi(Yıl)	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Sabit Yatırım Tutarına Oranı (%)
1	2	10
2	3	15
3	5	20
4	6	25
5	7	30
6	10	-

Kaynak: (Merkez Müşavirlik, 2022).

Yeni teşvik sistemi kapsamında ise 6.bölgede yapılacak olan büyük ölçekli yatırımlara teşvik şartlarını sağlaması koşulu ile 10 yıl süreyle sigorta primi desteği verilmektedir. Aylık prim ve hizmet belgelerinin ise süresinde tahakkuk edip ödenmesi hususları bu teşvik için en önemli şarttır (2012/3305 sayılı Karar, 13. Madde).

Yatırımcıların ise aynı anda farklı düzenlemeler için destek alması mümkün olmadığı gibi, ilave istihdam prim desteğinden yararlanabileceği belirtilmiştir.

2.8.9. Gelir Vergisi stopaj desteği

7103 sayılı Kanun ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen geçici 21'inci madde ile aynı Kanunun Geçici 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında asgari ücretin prim ödeme gün sayısı baz alındığında Asgari Geçim İndirimi düşüldükten sonra beyannamede tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesidir. Ancak gelir vergisi 2022 yılı itibariyle asgari ücret üzerinden sigortalılar için kaldırılmış olup, asgari ücretin üzerinde sigorta prim ödeme gün sayısına sahip olanlar için uygulanmaya başlanmıştır.

2.8.10. Faiz ve kar payı desteği

Bölgesel teşvik uygulamalarına göre talep edilmesi halinde her bölgeye uygun şartlarda faiz ve kar payı desteği sağlanmaktadır. Stratejik yatırımlarda bulunacak olan işletmelerin bankalardan kullanılacak kredinin en az 1 yıl vadeli olması şartıyla teşvik belgesinde kayıtlı olan sabit yatırım tutarının en fazla %70'lik kısmına tekabül eden faiz ve kar payı miktarının Hazine tarafından karşılanmasıdır.

Türk Lirası cinsinden alınan krediler için; 3.bölgede 3 puan, 4.bölgede 4 puan, 5.bölgede 5 puan ve 6.bölgede 7 puan bütçeden karşılanmaktadır.

Döviz ve Dövizle Endeksli krediler için; 3 ve 4.bölgede 1 puan, 5 ve 6.bölgede 2 puan bütçeden karşılanmaktadır.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında verilen faiz ve kar payı destekleri; 3.bölge için 1.000.000,00 TL, 4.bölge için 1.200.000,00 TL, 5.bölge için 1.400.000,00 TL, 6.bölge için ise 1.800.000,00 TL'den fazla olmamaktadır. İlgili üst sınırlar organize sanayi ve endüstri bölgeleri için ise Kredi Garanti Fonu ile 1 kat daha fazla uygulanmaktadır.

Bölge ayrımı yapılmaksızın Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, AR-GE Yatırımları ve Çevre Yatırımları da faiz desteğinden yararlanmaktadır.

2.8.11. Yatırım yeri tahsisi

Türkiye'de Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından yapılan, planlanan yatırımları teşvik etmek amacıyla uzun vadeli ve büyük ölçekli arazilere yatırım teşvik belgesine sahip olan yatırımcılara sunulan destek unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Yatırım yeri tahsisi yapılabilmesi için en önemli kriterlerden biri; toplam proje bedelinin tahsisi talep edilen arsanın rayiç bedeline olan oranının dikkate alınarak işlem yapılmasıdır.

Bu oranlar aşağıdaki gibidir:

-Tarım, hayvancılık ve eğitim yatırımları 1 katı

-Turizm yatırımları 2 katı

-Diğer yatırımlar 3 katıdır.

İlk yıl için ise yatırımcıların yatırım yerinin kullanım ve irtifak hakkı emlak değeri bölgelere göre teşvik unsurları dikkate alınarak verilmektedir. Takip eden yıllar ise Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim) oranına göre hesaplanmaktadır.

Çizelge 2.7. İlk yıl için irtifak hakkı ve kullanma izin bedelinin emlak vergi değerine oranı

Bölge	Oran(%)
1.Bölge	2,5
2.Bölge	2
3.Bölge	1,5
4.Bölge	1
5.Bölge	1
6.Bölge	0,5

Kaynak: (Merkez Müşavirlik, 2022).

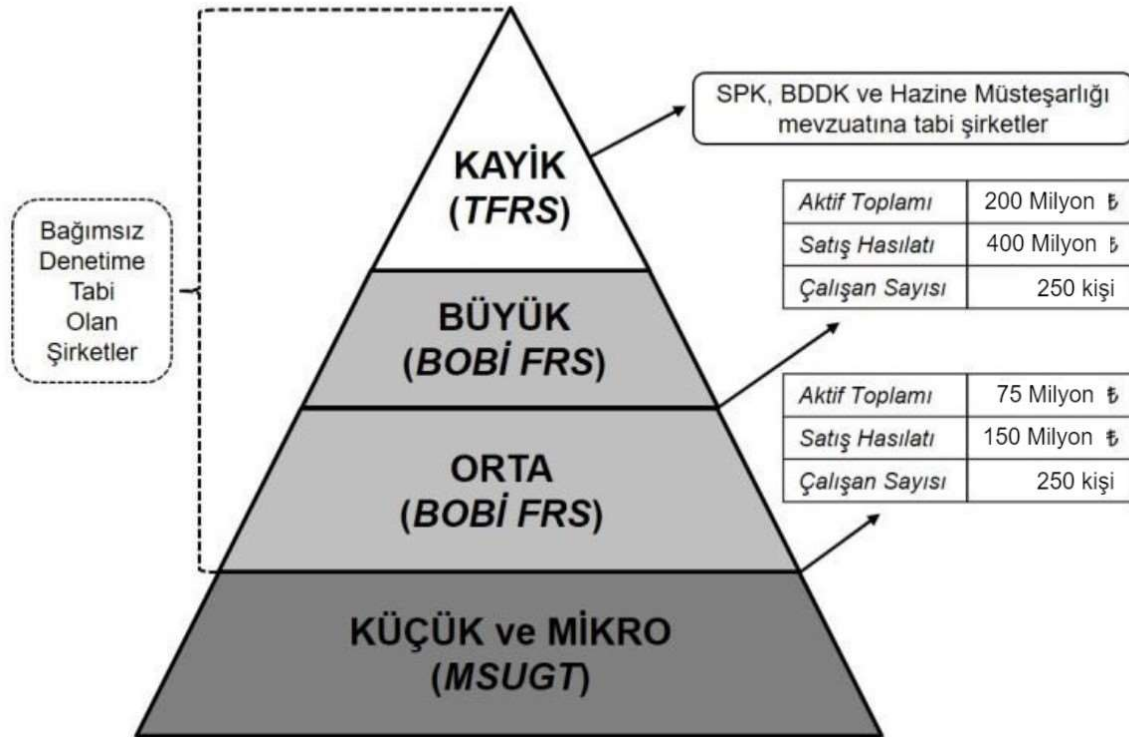
Aynı zamanda yatırım yeri tahsisi desteğinde 5 yıl boyunca taahhüt edilen istihdam koşullarına da proje kapsamında uyulması zorunluluğu bulunmaktadır.

2.8.12. Diğer teşvikler

Devletlerin işletmelerin yatırım yapmadan önceki finansman kaynak desteğinde veya proje hazırlığı ile pazarlama işlemlerinde altyapı hazırlamak geliştirmek gibi çeşitli yaptığı yardımlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. (Duran, 2003).

2.9. Devlet Teşviklerinin Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Raporlama Esasları

Finansal raporlama standartları işletmelerin büyüklüklerine göre farklı türlerde uygulanmaktadır. Küreselleşen dünyada farklı türlerde nitelendirilen işletmelerin farklı ihtiyaçlarının olması nedeniyle, KGK tarafından çeşitli standartlar geliştirilmiştir (KGK, 2019). Bu standartlara bağlı olarak işletme ölçekleri, raporlama süreçleri farklılık göstermektedir. İlgili standartlar aşağıdaki gibidir: (Haberal, 2021)



Şekil 2.3. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayacak olan işletmelerin kriterleri

Şekil 2.3.'de de görüldüğü üzere uygulanacak olan standart işletmenin aktif büyüklüğü, çalışan sayısı ve satış hasılatına göre belirlenmektedir. İsteğe bağlı geçişler de olabileceği gibi zorunlu uygulanacak olan raporlama standartları mevcuttur. Bağımsız denetime tabi olan Orta BOBİ FRS, Büyük BOBİ FRS ve Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) olan şirketler için finansal tablolarını standarda göre hazırlama zorunluluğu vardır (Haberal, 2021). Bakanlar Kurulu tarafından KAYİK olarak nitelendirilen kuruluşların 2014 yılı ve sonrası hesap dönemleri için münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS/TFRS kullanım rehberine göre hazırlamaları zorunlu bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYİK kapsamına girmeyen kuruluşlarda ise TMS/TFRS uygulamak ve bağımsız denetime tabi olmak zorunda olanların belirli kriterleri sağlaması gerekmektedir. 6434 Sayılı

Cumhurbaşkanlığı Kararına göre; aktif toplamı 75.000.000,00 TL ve üzeri, net satış hasılatı 150.000.000,00 TL üzeri ve çalışan sayısı 150 ve üzeri olan işletmeler bu kriterlerden en az ikisini sağlar ise bağımsız denetime tabi olduğu açıkça belirtilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016).

Küçük ve mikro ölçekli işletmeler için ekonomik kalkınma hedeflerinin gerçekleşmesi ve kapasitelerine göre büyüme veya gelişme gösterip devletin hazinesine vergisel açıdan buldukları katkı ve istihdamın sürekliliği hususunda tampon görevi gördüğü görüşü hakimdir (Haberal, 2021). Bu bağlamda işletmenin finansal tablolarındaki rakamların küçüklüğünden ziyade yaratıcılık ve yenilikçilik ilkeleri çerçevesindeki etkinliğine bakılmaktadır. İşletme sayısı bakımından ülkemizde yoğunluğu fazla olan küçük ve mikro işletmeler için, BOBİ FRS' nin uygulanabilirliği ve anlaşılabilirliğinin zor olması sebebiyle KGK tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı oluşturulmuştur. Taslak henüz yürürlüğe girmemiştir. KÜMİ FRS seti, yürürlüğe girdiğinde, bilanço esasına göre defter tutanların ile son iki yılda belirlenen yıllık satış hasılatı ve çalışan personel sayısı bakımından kriterleri sağlayan işletmelerin uygulayacağı bir standart olarak ele alınacaktır. KÜMİ FRS' de işletmelerin maliyetlerinin daha az olması sebebiyle diğer standartlardan farklı olarak maliyet esasını benimsemiştir. KÜMİ FRS ile birlikte vergi esasına dayanan muhasebe anlayışından bilgi esasına dayalı muhasebe anlayışına geçmek hedeflenmektedir. (Haberal, 2021).

Bu bağlamda devlet teşviklerinin verilme amaçlarının küçük ve kırsal alandaki işletmelerin büyük ve gelişmiş alanlar ile arasındaki eşitsizliği gidermek olduğu göz önünde bulundurulduğunda, Şekil 2.3 te yer alan piramidin alt basamağından üste doğru çıktıkça teşviklerin azaldığını söyleyebiliriz.

Devlet teşviklerinin raporlanması hususunda işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama standardı ile birlikte yararlanılan teşvikler de birbirinden farklılık gösterdiğinden, maliyet tespiti ve kar zarar tablolarına aktarım kayıtları da birbirinden farklılık göstermektedir. Bu çalışmada TMS/TFRS, MSUGT, BOBİ FRS ye göre devlet teşviklerinin raporlanması ele alınmıştır.

TMS-20' ye göre devlet teşvikleri; sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak iki farklı türde raporlanmaktadır. İlgili standartta yaklaşımlara yönelik kullanım tercihleri işletmeye bırakılmıştır. Sermaye yaklaşımına göre bilançoda, gelir yaklaşımına göre gelir tablosunda teşviklere yer verilmektedir (Onocak ve Çukacı, 2018). Bunun bir sonucu olarak, yararlanılan teşviklerin sermaye yaklaşımına göre finansal durum tablosunda gösterimi ile

işletmenin öz kaynaklarını etkilerken; gelir yaklaşımına göre kar zarar tablosunda gösterimi ise işletmenin kar veya zarar oranlarını etkilemektedir.

MSUGT' ye göre devlet teşvikleri; işletmenin esas faaliyeti dışında elde ettiği gelir olması sebebiyle gelir yaklaşımına göre 602-Diğer Gelirler hesabında takip edilerek kar zarar tablosuna, sermaye katkısı niteliğinde ise sermaye yaklaşımına göre 529-Diğer Sermaye Yedekleri hesabında takip edilerek direkt olarak bilançoya aktarımının sağlanması şeklinde muhasebeleştirilmektedir. (Dinç ve Yıldırım, 2020)

BOBİ FRS' ye göre devlet teşvikleri; parasal ve parasal olmayan olarak iki farklı türde incelenmektedir. İlgili standartta teşvik, tahsil edildiğinde kar zarar tablosuna aktarılmaktadır (Onocak ve Çukacı, 2018).

3. TMS/TFRS'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI

3.1. Muhasebe Standardı Kavramı

Muhasebe, “işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten bir bilim dalıdır” (Örten, 2000).

Yazıcı (2004)'e göre muhasebe standardı; “muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlerine uygun olarak belirlenmiş tek düzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve kayıp tablolarına dayalı finansal tabloları, belirli amaçlar içinde ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirimleri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği anlamına gelen bir terimdir” (Yazıcı, 2004).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yol gösteren kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) 2000 yılında muhasebe standardı kavramını, yetkili kurullar tarafından ortaya konan ve meslek mensuplarını yönlendiren kurallar şeklinde tanımlamıştır (Siegel ve Shim, 2000) Muhasebe standartları, muhasebenin ilkelerinin uygulanabilmesi için ölçütlerin oluşmasına ön ayak olan ve bunların finansal tablolara uygulanmasını sağlayan kurallardan oluşmaktadır. Bu bakımdan muhasebe standartları, işletmelerin finansal performanslarının ve karşılaştırılabilirlik düzeyleri açısından büyük önem taşımaktadır (Aslan, 2004)

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın bir diğer ayağı da standartlar sayesinde; mevzuatlara dayalı günlük muhasebe uygulamalarının bir düzen içerisinde, tarafsız, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir hale getirilmesidir. Standartlar baz alınmadan hazırlanan finansal tablolar ise gerek nicelik gerekse de nitelik açısından yetersiz kalmakta, işletme ile ilgili karar alıcıların yanlış değerlendirme yapmasına sebep olmaktadır (Kocamaz, 2012).

Muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin uzun vadeli planlar yaparken daha proaktif bir yol izleyebildikleri görülmektedir. Doğru ve güvenilir bilgi; standartlara uygun bir şekilde elde edildiğinde, işletme yönetimi bakımından dönemsel analizler yapma fırsatını da ortaya çıkarmaktadır. Aynı zamanda işletmenin finansal analizlerinin belirli dönemlerde

karşılaştırılabilirliği olanağının olması da işletme için karar ve değerlendirme ölçütleri açısından kolaylık sağladığı görülmektedir. Ayrıca işletmelerin muhasebe standartlarına uygun defter tutması denetim sürecinde mevzuata uygunluk ve doğruluk testlerinin uygulanması sürecinde daha net sonuçlar elde edilmesine katkı sağlamaktadır (BDS 200, 2019).

Bir başka bakış açısı olarak, işletmelerin piyasadaki konumunu görebilmek ve planlar yapabilmesi adına diğer rakip firmalar ile kendi firmasını karşılaştırabilme imkanı da sağlamaktadır. Aynı zamanda yanlış kararlar alınmasını da önlemektedir.

3.2. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Dünyada ülkeler arasındaki piyasaların sınırlarının kalkması ile birlikte işletmeler, uluslararası piyasalarda genişlemiş ve sermaye piyasaları bütünleşmiştir. Bütünleşme ile birlikte finansal raporların ortak, anlaşılabilir ve uyumlu olması gereği ortaya çıkmıştır. Bu durum da finansal raporlamaların bir standarda dönüştürülmesini beraberinde getirmiştir.

İlk yapılan çalışmalara bakıldığında, 1960'lı yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması için çalışmalara başlanılmış olsa da; bir komite olarak 1972 yılında Sydney'de yapılan 10.Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde dile getirilmiştir. 1973'te ise Meksika, Hollanda, İrlanda, Kanada, Fransa, Japonya ve Amerika'daki muhasebe kuruluşlarının bir araya gelerek Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurması bu alanda önemli gelişmeler arasında yer almaktadır. 1977 yılında 11.si gerçekleştirilen Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) kurulmuştur (Paçacı, 2011:4-6). 1982'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun birlikte çalışacağı kararı alınmıştır. IASC'nin amaçları arasında dünya genelinde kabul görülebilecek bir muhasebe standardı seti oluşturmak ve bunu kolaylıkla anlaşılabilir, şeffaf bir şekilde kamuya paylaşımını yapmak sayılabilir (Akça, 2019:6). Aynı yıllarda düzenlenen bir anlaşma ile IASC ve IFAC arasında uyumlaştırma çalışmalarının olmasına karar verilerek IASC ve IFAC tek çatı altında toplanmıştır.

2000 yılına gelindiğinde ise komite vakfa dönüştürülmesine kadar geçen sürede 41 tane IAS Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards – IAS) adı verilen muhasebe standardını yayınlamıştır. Yayımlanan standartlara uyulması ile ilgili üye ülkelere

belirli bir zorunluluk getirilmemiş olup bütünlük sağlayamaması da eleştiriler arasında yer almaktadır. IASC'nin yaptırım gücü noksanlığı gibi sebeplerden dolayı, 2001 yılında değişikliğe gidilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) olarak yeniden revize edilmiştir. (Erdem, 2022). IASB, tüm dünyada standartların hazırlanıp geliştirilmesi ve ardında uyumlaştırılmasından yetkili olmuştur. IASB, daha önce IASC'nin yayınladığı IAS kodunu anlaşılabilirlik açısından korumuş ancak belirli standartları olduğu gibi kabul etse de bazılarını güncellerken bazılarını da tamamen ortadan kaldırmıştır. IASB'nin oluşturduğu standartlara ise, IFRS adı verilmiş olup, 58 adet standarttan oluşmakta ve 120 den fazla ülkede kullanılmaktadır.

IASB, 2000 senesinde vakfa dönüştürülmüş ve ardından 2010 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) adını almıştır. IFRS Vakfı kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur. Vakfın amaçları ise dünya genelinde ulusal muhasebe standartlarının IFRS 'ye adaptasyonunun sağlanmasına yardımcı olmakla birlikte yüksek kalitede, uygulanabilir, anlaşılabilir ve kabul görecektir finansal raporlama standartları oluşturarak standartların uygulanması ile ilgili gerekli desteği sağlamaktır (Güdelci, 2019).

3.2.1. ABD'de gerçekleştirilen çalışmalar

Amerika Birleşik Devleti'nde sermaye piyasasının gelişmiş olması ile birlikte yetkiyi elinde bulunduran kurum ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) 'dur. Yasal yetki sahibi olan SEC, özel sektör ve kamunun karışımı bir sistemi esas almaktadır. ABD' de yaşanan Büyük Buhran'a tepki amacıyla "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" finansal raporlama standartları açısından ilk düzenlemelerdir. SEC'e mali raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisini 1934 yasası vermiştir. SEC ise genel olarak standartların belirlenmesi hususunda gözetim ve denetim görevinin yanında bağımsız denetim alanında da etkili olmaktadır (Sanlı, 2002).

Ardından 1973 senesinde Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)) yeni standartlar geliştirmek ve mevcut standartları iyileştirmek amacıyla faaliyete geçmiştir. FASB; denetçiler, finansal tablo kullanıcıları ve eğitimcilere muhasebe açısından için destek verirken, SEC tarafından da desteklenmektedir. SEC çalışanları ise FASB'in standartlar ile ilgili yapmış olduğu araştırma ve çalışmaları yakından takip ederek gerekli durumlarda müdahale etmektedir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006).

Aynı zamanda SEC, 2001 yılının Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraç ve halka arz işlemlerinde üyelerine UFRS'nin kullanılması doğrultusunda tavsiye kararı almıştır. (Aksoy, 2005). ABD'de esas kabul gören Generally Accepted Accounting Principle (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)) ise gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin örnek aldığı standartlardır. Ancak başta Enron skandalı olmak üzere Global Crossing , Xerox, Worldcom, Adelphia ve Tyco gibi muhasebe skandalları sonrasında US GAAP'ın güvenilirliği azalmıştır. Ülkeler başka arayışlara girmiş olsa da halen birçok ülkede US GAAP kullanılmaya devam etmektedir (Karacan, 2009).

3.2.2. Avrupa Birliğinde gerçekleştirilen çalışmalar

Avrupa Birliği üye ülkeleri arasındaki anlaşmazlıkları gidermek ve uyumlaştırmak adına yayınladığı yönergeler ile ekonomik birliği sağlamaya çalışmaktadır. Yayımlanan yönergelerin amacı, karşılaştırılabilir ve eşdeğer finansal bilgilerin sağlanmasıdır. Bu amaçla üye ülkeler ise yönergenin ilkeleri doğrultusunda muhasebe sistemlerini düzenlemekle yükümlüdürler (Parlakkaya, 2004).

Roma Antlaşmasının 1957 yılında imzalanması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu oluşturarak ekonomik birliği sağlamak adına ilk adımlar atılmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu oluşturan ülkeler ise İtalya, Belçika, Fransa, Hollanda, Almanya ve Lüksemburg olmak üzere 6 üyedir. Avrupa Birliği tarafından yayınlanan önemli yönergelerden ilki 1968 yılında yayınlanan ilk muhasebe temelli direktif olan 1.Yönerge'dir. Akabinde 1978'te yayınlanan 4.Yönerge ile belirli büyüklükteki işletmelerin bir standardizasyona tabi olması amaçlanmıştır. 1983 yılında konsolide olarak hazırlanan standardizasyon 7.Yönerge ile gerçekleşmiş olup, 1984 yılındaki 8. Yönergede ise, finansal tabloların denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim şirketlerinin, belirli bir kalite güvencesi vaad etmeleri gerektiği ve denetimde etik ilkeler ile denetim standartları gibi konular ele alınmıştır. Daha sonra çıkan skandallardan dolayı 2006 yılında 8.Yönergenin revize edilmesi ile denetçilerin bağımsız ve tarafsız olması, şeffaflık gibi konularda önemli adımlar atılmıştır.

2000 yılına gelindiğinde ise AB, 2005 yılından itibaren üye ülkelerin finansal tablolarının UFRS'ye uygun olması zorunluluğunu getirmiştir (Memiş ve Güner, 2011) .

3.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Kanunname-i Ticaret’in Fransa’daki Code Commerce’ den 1850 yılında tercüme edilmesi ile muhasebe uygulamalarının ilk yasak düzenlemesi yapılmıştır. Çift yanlı defter düzeninin ilk defa kayıt altına alınması, günlük ve envanter defterleri ile ilgili düzenlemeler ilk defa bu yasada ele alınmıştır (Yünlü, 2020). Daha sonra 1926 yılına gelindiğinde Kanunname-i Ticaret, cumhuriyet yılları koşullarına göre revize edilerek Ticaret Kanunu düzenlenmiştir. İlgili kanunda şirket kar zarar tabloları, envanter ve bilanço düzenlemelerini içermektedir. 1930 senesine gelindiğinde ise karma ekonomi düzeni ile birlikte vergiciliği esas alan muhasebe düzenlemeleri ve iktisadi devlet teşekkülleri oluşumu gerçekleşmiştir (Yünlü, 2020). 1580 Sayılı Belediye Kanunu ile muhasebe kayıtlarının ve hesapların teftişi düzenlenmiştir. 1940’lı yıllara kadar devletin beyan usulü defter kayıtlarının düzenlemesi ve denetlenmesi ihtiyacının oluşması sebebiyle 1936 yılında Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile gelir uzmanı ve vergi denetmenleri gibi kontrolörler ortaya çıkmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

1949 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) ’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte gelir ve kurumlar vergisi çerçevesinde defter ve kayıt düzeni oluşturulmuştur (Atağan ve Aldemir, 2018). 1977 yılında UMS’nin Türkçe çevirisi ile birlikte Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmış ve daha sonra kitap olarak basılmıştır (Utku ve Kurtcebe, 2019).

1980’li yıllarda Türk ekonomisinin küreselleşme ile birlikte dışa açılması sebebiyle Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) yayınlanmış ve 1989 yılına gelindiğinde SPK tarafından “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” yayınlanmış olup, mali tabloların hazırlanması hususunda ilkeler ve kurallar belirlenmiştir (Yünlü, 2020).

1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) , Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur. Hem uluslararası uyumu sağlayabilecek hem de ulusal çapta anlaşılabilir ve uygulanabilir 19 adet muhasebe standardı TMUDESK tarafından yayınlanmıştır. 1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’na devretmiştir. 2002 yılına gelindiğinde ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından 19 adet yayınlanan tebliğ, 2006 yılında yürürlükten kaldırılarak bankaların da Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasına karar verilmiştir. Daha sonra 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 33 adet standart yayınlanmış ancak 2008

yılında tekrar yürürlükten kaldırılarak UFRS uygulanmaya başlanmıştır. Akabinde 2011 yılında TMSK yerini KKG' ya devretmiştir. Devir gerçekleşmeden önce ise 38 adet standart ile 26 adet standart yorumunu UFRS'den tercüme ederek Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

3.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Devlet Teşvikleri

Her ülkenin ihtiyaç ve amaçlarına uygun olarak işletmeleri girişime, personel istihdamına veya ihracata isteklendirmeye yönelik uyguladığı teşvik sistemleri bulunmaktadır. Ülkemizde ise uygulanmakta olan TMS kapsamında ülke içindeki üretime ve uluslararası piyasalarda yer alma konularında taleplerin arttırılması ve işsizliğin azaltılması gibi konularda çeşitli devlet teşvikleri işletmelere sağlanmaktadır. Sağlanan yardımlar doğrultusunda büyüme ve kalkınmanın da bu süreçte yükselişte olacağı görüşü hakimdir (Alata, 2014: 78). Teşviklerin kapsam ve amacına göre değerlendirilmesi ve elde edilen gelirin türüne göre muhasebeleştirilmesi söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde devlet yardımları; yatırımlara ve ihracata yönelik olarak yapılmakta olup, muhasebe standartları uygulamasında ise istisnalara tabi olan sektörlerin de işletmenin defter kayıtlarında farklı hesaplarda işlem gördüğü muhasebe standartları tarafından açıkça belirtilmektedir. Uygulamada ise bu hususlar TMS-20 esas alınarak raporlanmaktadır. İşletmeler yararlandıkları devlet teşviklerini tercihleri doğrultusunda gelir veya sermaye unsurlarına göre raporlanmaktadır.

3.5. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS seti içerisinde 20 nolu "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" başlıklı standart, işletmelerce tahsil edilen devlet teşviklerinin defter kayıtlarına işlenmesi hususunda finansal tablolarına yansıtılmasının uygulama esasına dayanmaktadır. Devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi söz konusu iken teşvikin nasıl elde edildiği hususu önem arz etmeyeceği gibi nakden veya devlete olan herhangi bir ödemenin azaltılması olsa bile aynı şekilde muhasebeleştirildiği belirtilmektedir (Akay, 2009:75). Muhasebeleştirilmede gelir ve sermaye olmak üzere iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Gelir yaklaşımında teşvik, ilgili dönemlerde kar veya zarar esas alınarak gelir tablosunda izlenirken; sermaye yaklaşımında bilançoda izlenerek kar veya zarar dışında işlem yapılmaktadır (Küçükkahraman, 2013: 66).

TMS-20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hem önceki yıllar hem de aynı sektördeki işletmeler ile karşılaştırma imkanı elde etmek açısından önem arz etmektedir. Ayrıca işletmeye bir kaynak transferi gerçekleştiği zaman uygun bir muhasebeleştirme yöntemi bulunması açısından da önemlidir. 11 adet konu başlığı ve altında 41 adet madde hükmü bulunan TMS-20 Standardının, ilk kısmında amaçlara ikinci kısmında ise tanımlara yer verilmektedir (Sönmez, 2005).

Standartta, devlet teşvikleri ister gerçeğe uygun değer olsun ister parasal olmayan teşvik olsun elde edilmesi için işletme tarafından koşulların yerine getirilmesiyle işletmenin teşvikten yararlanmasının kesinleşmesi gibi makul güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılamayacağı kesin olarak belirtilmiştir.

3.5.1. TMS-20 standardının amacı

İşletmelerin devlet teşviklerinden yararlanmadan yatırım ya da girişim yapamayacağı noktalarda, ihtiyaçların teşvikler aracılığı ile giderilmesi teşviklerin genel amaçlarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda yararlanan teşviklerin işletme kayıtlarına alınırken muhasebe alanında birlik ve uyumu sağlamak amacıyla TMS-20 standardı geliştirilmiştir.

TMS-20 Standardı; sağlanan teşvik ve yardımların raporlanarak finansal tablolarda gerçek performansının ortaya çıkarılması ve karşılaştırılabilirlik oranının artırılmasını amaçlamaktadır (Çırpan, 2010: 31).

3.5.2. TMS-20 standardının kapsamı

Standartta devlet teşviklerinin tanımlanmakta ve yararlanan teşvik türüne göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar yer almaktadır. Muhasebeleştirme aşamasında ele alınacak olan yaklaşım ve kullanılacak yöntemler de belirtilmiştir.

Ayrıca standardın kapsamı dışında kalan hususlar da 2.paragrafta ele alınmıştır. Şu şekilde sıralanmıştır: (TMS-20, 2018)

“-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, yatırıma 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.”

Standardın kavramsal çerçevesinin “Güvenilirlik” başlıklı bölümünde finansal tablolardaki bilgilerin önemlilik ve maliyet sınırları dahilinde eksiksiz ve güvenilir olması gerektiği özellikle belirtilmiş olup, doğruluk ve uygunluk niteliklerini yitirmeden muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

3.6. Devlet Teşviklerinin TMS-20'ye Göre Raporlanması

İşletmelere verilen devlet teşvikleri TMS-20 kapsamında raporlanırken tabi olunan koşullar ve elde edilme şekilleri açısından farklılık göstermektedir. Buna bağlı olarak devlet teşviklerinin hangi yollarla elde edildiğine bakmak gerekmektedir.

TMS-20'de devlet teşvikleri;

- Parasal ya da parasal olmayan varlıkların kaynak transferi yoluyla,
- İşletmelere doğrudan bir fon yardımı olmayıp bir değer atfedilmeyen yardımlar yoluyla
- Devlet ile birlikte yapılan ticari faaliyet sonucu elde edilen yardımlar olarak 3 farklı sınıflandırma ile ele alınmış olup sağlanan teşviklerin de türüne göre sürecin ilerlediği tespit edilmektedir.

Teşvikin geri ödemeli veya koşulsuz olarak hibe niteliği taşıması ile teşvikten daha önce yararlanmış olma durumları da değerlendirilmeye alınmaktadır. Yine ilgili teşviklerin sadece güncel süreci esas almayacağı gibi aynı zamanda geçmişte gerçekleşmiş olan gider ya da zararlar için de uygulanabildiği görülmektedir. Örnek olarak belirli dönemler için sigorta prim borçlarının silinmesi veya önceki dönem vergi borçlarının af yoluyla silinmesi verilebilir (Karasisahioğlu ve Kınalı, 2017).

Devlet teşviklerinin raporlanmasının usul ve esasları TMS-20 standardında açıkça belirtilmiş olup; işletmeler açısından yararlanan teşviklerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara aktarılmasının hem kaynak transferinin uygun yöntem kullanılarak kayıtlara alınması hem de alınan yardımların işletme açısından fayda oranının finansal tablolarda açıkça gösterilmesi sebepleriyle büyük önem taşımaktadır (Karasisahioğlu ve Kınalı, 2017).

Standardın 7, 8, 9, 10. Paragraflarında devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılması ile ilgili düzenlemeler yapılmış olup, tahakkuk esas ve zamanlılık ilkesinin önemi vurgulanmıştır.

7. Paragrafa göre devlet teşvikleri; elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmeden ve teşvik elde edilmeden finansal tablolara yansıtılmaz. Koşulların sağlanacağına dair makul bir güvence oluşturulmuş olması şartı aranmaktadır. Bunlara gerçeğe uygun değerler ile parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil edilmiştir.

8. Paragrafa göre ise devlet teşviklerinin fiilen gerçekleşmiş olması bile koşulların sağlandığı ya da sağlanacağı anlamına gelmemektedir.

9. Paragrafa göre devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesini teşvikin elde edilme şekli etkilememektedir.

10. Paragrafa göre ise devletten alınan feragat edilebilir kredi de uygun koşulların yerine getirilmesi veya getirileceğine dair makul bir güvence oluşması halinde devlet teşviki olarak kabul edilmektedir.

TMS-20'nin kavramsal çerçevesindeki "Tahakkuk Esası" bölümünde de belirtildiği üzere işlemler ve olaylar oluştuklarında o dönemin muhasebe kayıtlarında yer almalıdır. Bu durumda teşvikler ancak makul bir güvencenin oluşması ve tahakkuk esasının gerçekleşmiş olması şartlarını sağladığında finansal tablolara alınacaktır.

TMS-20'ye göre devlet teşvikleri raporlanırken sermaye ve gelir yaklaşımı olarak iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Sermaye yaklaşımında teşvikler kar veya zarar dışında raporlanarak finansal durum tablosunda izlenirken, gelir yaklaşımında kar veya zararda raporlanarak kar zarar tablosunda izlenmektedir.

3.6.1. Sermaye yaklaşımına göre raporlanması

Sermaye yaklaşımı, işletmelere devlet tarafından verilen teşvik ve yardımların kar zarar tablosunda izlenilmeden; doğrudan finansal durum tablosu ile ilişkilendirilerek öz kaynaklar grubu altında muhasebeleştirilmesini savunan bir yaklaşımdır (Karasisaloğlu ve Kınalı, 2017).

Bu yaklaşımın gerekçeleri standardın 14.paragrafında şu şekilde açıklanmıştır: (TMS 20, 2018)

“-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.

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

Sermaye yaklaşımına göre, işletmenin elde ettiği teşvik ya da yardımlar, doğrudan gelir olarak kazanılmadığı için gelir tablosu yerine bilançoda yer alması gerekmektedir. Raporlanırken ise finansal durum tablosuna aktarılmaktadır. İlgili yaklaşımın bir örneği ve muhasebe kaydının yapılışı aşağıda somutlaştırılmıştır.

Örnek: T işletmesi sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaktadır. İşletmenin ana faaliyet konusu imalat sektörüdür. Aylık prim ve hizmet bildirgesinin süresinde verildiği ve işletme tarafından süresinde ödendiği bilinmektedir. Bu durumda işletmenin ay sonunda yapacağı ücret tahakkuk muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır;

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
730 SGK İşçilik Giderleri	XXX	
730 Sigorta Primi İşveren Payı	XXX	
730 Sigorta Primi İşsizlik Payı	XXX	
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		XXX
365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		XXX
335 Personele Borçlar		XXX

Daha sonra işletmenin tahakkuk ettirmiş olduğu ücretin teşvik kapsamında ödendiğinde ve prim borcunun ortadan kaldırılması durumunda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır;

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	XXX	
102 Bankalar		XXX
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri		XXX

İşletmenin primleri ödenirken teşvikten yararlanarak elde ettiği işveren hissesinin teşvik kapsamındaki kısmı 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabında takip edilmektedir. Sermaye yaklaşımına göre alınan teşvikin kar yedeği olarak gösterilmesi ve dönem hasılatına dahil edilmemesi de vergilendirme dışı bırakılmasına sebep olmaktadır.

3.6.2. Gelir yaklaşımına göre raporlanması

Gelir yaklaşımı, işletmelere devlet tarafından verilen teşvik ve yardımların öz kaynaklar grubunda bilanço ile ilişkilendirmeden kar zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi esasına dayanan yaklaşımdır. Bir veya daha fazla dönemlerde maliyetler gider olarak muhasebeleştirilerek sistematik bir biçimde kar zarar tablosuna aktarılmaktadır. Gelir yaklaşımının gerekçeleri standardın 15.paragrafında şu şekilde açıklanmıştır (TMS-20, 2018);

“-Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir:

-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.

-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.”

Teşviklerin işletmelerin sermayedarları tarafından işletmeye verilen bir yardım veya yatırım olmadığı ve devlet tarafından doğrudan maddi/maddi olmayan şekillerde işletme yararına elde edilen bir gelir olduğu için gelir tablosunda takip edilmesi doğru bir uygulama olacaktır.

Örnek: T işletmesi 2022 yılında üretimde kullanmak üzere bir makine almak istemektedir. Makinenin tutarının tamamı geri ödemesiz bir şekilde KOSGEB tarafından gerekli koşullar sağlandıktan sonra temin edilip işletmeye destek kapsamında verilmiştir. KOSGEB desteği kapsamında olduğu için teşvik belgesi ibraz edilmiş olup, alınan makine faturada istisna kapsamında KDV'siz düzenlenmiştir. İlgili teşvikin muhasebe kayıtlarına tahakkuku şu şekilde olacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	XXX	
320 Satıcılar		XXX

Daha sonra KOSGEB tarafından işletme hesabına makinenin tutarı kadar para aktarılmaktadır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	XXX	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		XXX

Banka hesabına gelen para ile de satıcılara olan makine borcu kapatılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
320 Satıcılar	XXX	
102 Bankalar		XXX

Kamu kurumlarından alınan hibe veya destekler, desteğin türüne göre ya vergiye tabi tutulmakta ya da Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir. Gelir yaklaşımına örnek olması açısından diğer gelirler hesabında izlenmiştir.

3.6.3. Parasal olmayan devlet teşviklerinin raporlanması

Parasal olmayan devlet teşvikleri standardın 23.paragrafında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır: (TMS-20, 2018)

“Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.”

Örnek: T işletmesine ziraat alanlarının kullanımı ve tarımda üretimi desteklemek adına devlet arazisinin 5 yıllığına kullanım hakkı verilmiştir.

İlgili teşvik için muhasebe kaydı sermaye yaklaşımına göre şu şekilde olacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
261 Haklar	XXX	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri		XXX

İlgili teşvik için muhasebe kaydı gelir yaklaşımına göre şu şekilde olacaktır;

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
261 Haklar	XXX	
482 Alınan Devlet Teşvikleri		XXX

3.6.4. Koşullu teşviklerin raporlanması

İlgili teşviktan yararlanmadan önce devlet tarafından belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilmesi şartı aranmaktadır. Teşvik öncesi yapılması gereken şartlar ve teşvik esnasında uyulması gereken kısıtlamalar ile teşvik süresi tamamlanıncaya kadar tüm kurallara uymak zorunludur (Karasisaloğlu ve Kınalı, 2017).

Örneğin KOSGEB tarafından 2022 yılında güncel olarak verilmeye başlanan ‘‘Mikro ve Küçük İşletmelere Hızlı Destek Programı’’ ndan yararlanan işletmelerin personel istihdamı koşuluyla personel başına 100.000 TL destek vermesi ve destek süresince personel ortalamasının düşürülmeyeceğine dair taahhüt edilmesi şartı bulunmaktadır.

Koşullu teşvikler; varlıklara ve gelire ilişkin olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Varlıklara ilişkin teşviklerin raporlanması

Varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosu olan bilançoda 382-Alınan Devlet Teşvikleri hesabında veya varlığın faydalı ömrü boyunca defter değerinden sistematik ve amortisman oranı kadar indirilerek gösterilmektedir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2007:657).

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde TMS-20’ye göre 2 yöntem ile muhasebeleştirme ve raporlama işlemi yapılmaktadır. Bunlardan ilki; devlet teşvikinin 382-Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlenerek finansal durum tablosunda gösterildiği birinci yöntemdir. Birinci yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde amortisman gideri kaydedilmektedir. Doğrusal amortisman yöntemi ile faydalı ömrü

süresince hesaplanan tutarda düzenli olarak gider yazılmakta ve kar zarar tablosuna aktarılmaktadır. İkinci yöntem ise; işletmelerin devletten almış oldukları teşvikin parasal tutar olarak tamamı faydalanılan varlığın defter değerinden düşürülmekte, böylelikle amortisman tabi olan varlığın kullanım süresi boyunca amortisman gideri azaltılarak hesaplanmaktadır (Uluslan, 2008).

İkinci yönteme göre varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin raporlanmasında finansal durum tablosu ve kar zarar tablosunda ilgili teşvik ayrı bir kalemde gösterilmemektedir (Uluslan, 2008).

Örnek: T işletmesi bir ayakkabı tamiri yapan zanaatkardır. KOSGEB tarafından ‘‘Yaşayan Kültür Mirası İşletmeler Destek Programı’’ kapsamında alınan 50.000,00 TL tutarındaki makine ve teçhizatın %75i olan 37.500,00 TL lik kısmının geri ödemesiz sağlanacağı teşvikten yararlanacaktır. Ayakkabı tamiri yapacağı makineyi X satıcıdan %18 KDV hariç 50.000,00 TL ye alan T işletmesi, desteğin tamamını KOSGEB’ten almış ve üretimde makineyi kullanmaya başlamıştır.(Makinenin yararlı ömrü 8 yıldır ve amortisman oranı %12,50 olarak uygulanmaktadır.)

Birinci yönteme göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Varlıklara ilişkin teşviklerin raporlanırken kullanıldığı yöntemlerden ikincisi de teşvikli alınan varlığın yararlı ömrü boyunca amortisman ayrılarak gelir olarak gösterilmesidir. Varlığın defter değeri hesaplanırken indirilmesi ve giderinin azaltılması ile teşvik kar veya zarar hesaplarında yerini almaktadır.

Makinenin satıcıdan alım kaydı aşağıdaki gösterilmiştir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	XXX	
191 İndirilecek KDV		
102 Bankalar		XXX

İşletmenin elde etmiş olduğu teşvik, tahakkuk edileceği zaman aynı yıl içerisinde gelir elde edilecekse kısa vadede elde edileceği için ‘‘382-Alınan Devlet Teşvikleri’’, yıl devreden gelirler için ise uzun vadede elde edileceği için ‘‘482 Alınan Devlet Teşvikleri’’ hesabı kullanılmaktadır. Gelecek dönemler için kullanılan bu hesaplarda peşin tahsilat esas dikkate alınmaktadır.

Varlığa ilişkin teşvikin 8 yıl boyunca hesaplanan amortisman tutarı gelir olarak muhasebeleştirilecektir. $(37.500,00 \times 12,50) = 4.687,50$ Alınan makineye 8 yıl boyunca %12,50 oranında amortisman ayrılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	37.500,00	
382 Alınan Devlet Teşvikleri		4.687,50
482 Alınan Devlet Teşvikleri		32.812,50

Birinci yönteme göre dönem sonu muhasebe kaydı şu şekildedir:

$$(50.000,00/8) = 6.250,00$$

İşletme makinenin faydalı ömrü olan 8 yıl boyunca 6.250,00 TL gider yazacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
770 Genel Yönetim Giderleri	6.250,00	
770 Amortisman Giderleri		
257 Birikmiş Amortismanlar		6.250,00

8 yıl boyunca yararlı ömründen dönem sonu kapanış kayıtlarında 6.250,00 TL gider yazılarak oransal bir şekilde bilançodan finansal durum tablosuna aktarılırken, varlığa ilişkin teşvikin amortisman oranı kadar olan 4.687,50 TL ise gelir hesaplarına aktarılmaktadır.

İlgili örneğin ikinci yönteme göre hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Bu yöntemde teşvike konu olan makinenin tutarı kadar daha az maliyetle kayıtlara alınmaktadır. İkinci yöntemin birinci yönteme göre farkı amortisman giderinin daha az maliyetle elde edilen tutar üzerinden yararlı ömrü boyunca gider yazılmasıdır. Makine alınması ve banka kayıtları aynı şekildedir. Amortisman hesaplaması şu şekildedir:

$$(50.000,00 - 37.500) = 12.500$$

$$(12.500/8) = 1.562,50$$

Böylece 8 yıl boyunca her yıl 1.562,50 TL tutarında amortisman gideri yazılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
770 Genel Yönetim Giderleri 770 Amortisman Giderleri	1.562,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		1.562,00

Gelire ilişkin teşviklerin raporlanması

Gelire ilişkin teşvikler, parasal nitelikteki teşvikleri kapsamaktadır. Kar zarar tablosunda ‘‘644-Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar’’ başlığı altında ya da ayrı kalemlerde işletmenin giderlerinden düşüldükten sonra raporlanmaktadır (Çırpan, 2010: 51).

TMS-20 Standardının 29-30-31.paragraflarında yapılan açıklamalara göre gelire ilişkin teşviklerin raporlanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. İlk yöntemde teşvik giderlerinin diğer işletme giderlerinden ayrıştırılması ile karşılaştırma işleminin daha kolay olduğu savunulurken; ikinci yöntemde teşvikten yararlanılmadığında giderlerin de olmayacağı ve akabinde teşvik ile elde edilen gelirin de netleştirilmemesinin uygun bir raporlama veya sunum olmayacağı görüşü hakimdir (TMS-20, 2018, s. 30.Paragraf). Standarda göre, her iki görüşün de uygun ve kullanılabilir olduğu, ayrıca finansal tabloların anlaşılabilirliğini arttırmak açısından teşviklerin ayrı kalemlerle kamuya açık hale getirilmesinin defter kayıtları açısından uygun olduğu belirtilmiştir (Çırpan, 2010: 52).

Örnek: T imalat işletmesi stok kayıtlarına girecek olan ilk madde malzemeleri Tarım ve Orman Bakanlığının düzenlemiş olduğu destek kapsamında ilk üreticiden alacak olup, ödemesi bakanlıkça karşılanacaktır. Alınan ürün tohum olduğu için üretim zamanı alınacaktır. Alınan malzeme ve gelir hesaplarına aktarılmasını konu alan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
150 İlk Madde ve Malzeme	XXX	
382 Alınan Devlet Teşvikleri		XXX

İlk madde malzeme alımı yapıldıktan sonra, ilk yönteme göre muhasebeleştirilmesi, işletmenin esas faaliyeti dışında ancak olması muhtemel gelirlerin takip edildiği 644-Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar Hesabı kullanılarak kar zarar tablosuna aktarılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	XXX	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar		XXX

Eğer ilgili örnek ikinci yöntemine göre muhasebeleştirilseydi, teşvikten doğan gelirin netleştirilmesi adına alınan ilk madde ve malzemenin yarı mamüle dönüştürülüp daha sonra maliyete eklendiğini aşağıda muhasebe kaydı ile somutlaştırabiliriz.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
150 İlk Madde ve Malzeme	XXX	
382 Alınan Devlet Teşvikleri		XXX
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	XXX	
151 Yarı Mamüller		XXX

Kullanılan her iki yöntem de standartta belirtildiği üzere kullanıma uygun olup, teşvike ilişkin açıklamaların olması gereklidir.

3.7. Devlet Teşviklerinin Geri Ödemesi

Teşviklerin işletmelere belirli koşulları sağladığında verildiğini bilmekteyiz. Bu duruma istinaden geri ödenmesinin de bu şartlardan biri olduğu teşvik çeşitleri bulunmaktadır. Üstelik işletme faaliyetleri için verilen teşviklerin süresinde gerekli koşullara uyulmaması durumunda da devlet teşvikinin geri ödenmesini isteyeceği gibi zaten geri ödemeli olan teşviki de şartlar doğrultusunda faizi ile geri alabilmektedir. Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri geri ödenirken ertelenmiş gelir hesabına kaydedilen tutar azaltılırken, varlığın defter değeri de geri ödenecek tutar kadar arttırılmaktadır (Ulus, 2008).

Gelire ilişkin devlet teşvikleri ise geri ödenirken ertelenmiş 302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri hesabının borçlandırılması şeklinde ödenmektedir.

Örnek: A işletmesi KOSGEB tarafından 1 yıl sonra iki eşit taksitte faizsiz geri ödeme koşuluyla istihdam teşvikinden yararlanmıştır. İşletme 1 kadın personel istihdamına karşılık 2021 yılında 100.000,00 TL destek ödemesi almıştır. İlgili gelire ilişkin teşvik için muhasebe kaydı şu şekildedir:

İşletmenin yararlanmış olduğu faizsiz ve uzun vadede geri ödemesi olan teşvikin ilk olarak işletme hesabına kaydı aşağıdaki gibidir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	100.000,00	
400 Banka Kredileri		100.000,00

Daha sonra işletmenin 1 yıl sonra krediyi ödemesi için cari yıla ilişkin kaydı aşağıdaki gibidir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
400 Banka Kredileri	100.000,00	
302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		100.000,00

İşletmenin iki eşit taksitte ödemesi sonucu kredi aşağıdaki gibi kapanacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	50.000,00	
102 Bankalar		50.000,00
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	50.000,00	
102 Bankalar		50.000,00

4. BOBİ FRS'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI

4.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete' de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" yayımlanmıştır. 27 bölüm ve 9 ek' ten oluşan BOBİ FRS, uluslararası ve AB finansal raporlama uygulamaları ile uyumludur. AB Muhasebe Direktifinde yer alan bir yaklaşımda "Önce Küçükleri Düşün" öngörüldüğü düşünülerek orta ölçekli işletmelere de ilave yükümlülükler getirilerek maliyet esaslı finansal raporlama uygulamaları esas alınmaktadır.

4.1.1. BOBİ FRS' nin Amaçları

Borsada işlem görmeyen işletmeler için uygulanması daha makul ve anlaşılması daha kolay bir raporlama yapabilmeyi amaçlayan ve UFRS ile uyumlu olup geçerliliğini sağlamakla birlikte raporlama kalitesini de arttıracak şeffaf bir finansal tablo hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunabilmesi için işletmenin ortakları ile yatırımcılarının ya da devletin ve borç verenlerin işletme hakkında bilgi ihtiyaçlarını da karşılamaktadır (Yelgen ve Uyar, 2018:99-100). Kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşlar ile TMS7TFRS uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının uygunluğunu ve bilgi ihtiyacını karşılaması amaçlanmıştır.

BOBİ FRS' nin ilk bölümünde kavramsal çerçeve ve finansal tablolardan bahsedilmekte olup, 01.01.2018 tarihinden itibaren hesap dönemleri için uygulanmaya başlanmıştır. Münferit ve Konsolide finansal tabloları kapsamakta olup, bağımsız denetim kriterlerini sağlayarak denetime tabi olan ancak TFRS uygulamayan işletmelerin gerçek ve karşılaştırılabilir finansal tablolarının oluşumunu sağlamayı amaçlamaktadır. 2021 Yılına gelindiğinde 2017 sürümüne Kurul Kararı ile güncelleme yapılmıştır. TFRS uygulayan işletmeler haricinde önceki eşik değerlerin %67 oranında büyük işletme olduğu tespit edilmiş ve bu oranın %34'e düşürülmesi hedeflenmiştir. Bu bağlamda iki farklı sürümle ilişkin bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hadlerinde değişiklik yapılmıştır.

Çizelge 4.1’de belirtilen üç ölçütten ikisini, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler BOBİ FRS’ ye tabi olmaktadır.

Çizelge 4.1. BOBİ FRS’ ye tabi olma şartları

BOBİ FRS’ YE TABİ OLMA ŞARTLARI		
Kriterler	2017	2021
Aktif Toplam	75 Milyon TL ve Üstü	200 Milyon TL ve Üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	150 Milyon TL ve Üstü	400 Milyon TL ve Üstü
Ortalama Çalışan Sayısı	250 ve Üstü	250 ve Üstü

Kaynak: (KGK, 2021)

Çizelge 4.1.’deki kriterlere sahip olarak BOBİ FRS uygulayan işletmeler 2 yıl boyunca uyguladıktan sonra isteğe bağlı TFRS uygulayabilmektedir. İşletmelerin isteğe bağlı olarak BOBİ FRS uygulayabilmek için ise 2 yıl boyunca TFRS uygulamış olmaları şartı aranmaktadır.

4.2. BOBİ FRS Bölüm 16 Kapsamında Devlet Teşviklerinin İncelenmesi

Devlet teşvikleri standardın 16.bölümünde incelenmiştir. Standarda göre devlet teşvikleri, sübvansiyon veya primler olarak da isimlendirilmektedir. İlgili koşulları sağlayan veya koşulların dışında kalarak transfer edilen kaynaklar bağlamında farklı türde teşviklerin elde edildiği de görülmektedir. Devletin işletmeye doğrudan kredi sağlaması bir devlet teşviki olarak nitelendirilmezken, düşük faizli veya faizsiz kredi sağlaması devlet teşviki olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

İşletme bazında devlet tarafından gerçekleştirilen kaynak transferleri teşvik kapsamında yer alırken, tüm kamu yararına yapılan yardımlar teşvik olarak nitelendirilmemektedir. Örneğin yapılan yol ve alt yapı çalışması sadece bir işletmeyi veya grubu doğrudan ilgilendirmediği ve halka açık bir hizmet olduğu için devlet teşviki olarak adlandırılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017, s. 3). Vergiye yönelik sağlanan devlet yardımlarıyla ilgili vergi borcu ile sınırlandırılarak sağlanan faydalar, indirimler veya hızlandırılmış amortismanlar ile istisnalar devlet teşviki kapsamına alınmamakta olup; örnek olarak kurumlar vergisi istisnaları verilebilmektedir. Ancak devlet tarafından daha önceden koşulları belirlenmiş ve işletme tarafından bu koşulların sağlandığı feragat edilebilir krediler var ise bunlar da devlet teşviki olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

4.3. BOBİ FRS ‘ye Göre Devlet Teşviklerinin Raporlanması

BOBİ FRS Standardında devlet teşvikleri muhasebeleştirilirken aşağıdaki kurallar esas alınmaktadır: (BOBİ FRS, 2017)

“-İşletmenin gelecekte herhangi bir şartı yerine getirmesini gerektirmeyen ya da şartları daha önceden yerine getirdiği teşvikler alındıkları anda kar veya zarara yansıtılmaktadır.

-İşletmenin gelecekte herhangi bir şartı yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları yerine getirildiği anda kar veya zarara yansıtılmaktadır. Bu teşvikler şartlar yerine getirilene kadar ya da şartların getirilmemesi durumunda iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda “Devlet Teşviki Gelirleri” kaleminde gösterilmektedir.”

Akabinde devlet teşviki gelirleri teşvikin tamamlanarak gerçekleştiği muhasebe kayıtlarında kar zarar tablosuna aktarılırken ‘644. Esas faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar’ hesabı ile kapanış kaydı yapılmaktadır. Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ise BOBİ FRS standardına göre muhasebeleştirileceğinde varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmesinin mümkün olmadığı kesin bir şekilde belirtilmiştir. Aynı zamanda devletten piyasaya nazaran daha düşük faizle alınan kredilerin ise muhasebeleştirilirken bugünkü değeri ele alınarak “Diğer Finansal Yükümlülükler” kaleminde işlem yapılmaktadır.

BOBİ FRS ‘ye göre teşvikler, varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilmelidir. Sermaye yaklaşımına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise ‘546. Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri’ hesabında raporlanmaktadır. Alınan devlet teşviki tahsil edildiğinde yapılacak olan muhasebe kaydı gelir yaklaşımı açısından teşvikin türüne göre ‘644. Esas faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar’ hesap grubunda ‘Devlet Teşvikleri Gelirleri’ olarak takip edilmektedir. Bu anlamda parasal ve parasal olmayan teşviklerin türlerine göre gelir veya sermaye yaklaşımı açısından raporlanması TMS-20 ile uyumlu olduğunu göstermektedir (Onocak ve Çukacı, 2018:122).

Örnek: T işletmesi yeni kurulacak olan ve üniversiteden yeni mezun genç girişimci desteği alan bir bilişim sektörü alım satım ticareti yapacak olan işletmedir. Kuruluş desteği içeriğine göre ödeme 220.000,00 TL’dir. Bu ödeme kadın genç girişimci olduğu için 250.000,00 TL olarak yapılacaktır. İşletmenin hesabına yapılan ödeme koşulsuz olmasından dolayı BOBİ FRS’ye göre doğrudan kar zarar tablosuna aktarılabilirdiği için, muhasebe kaydı şu şekli şu şekildedir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	250.000,00	
644 Esas faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		250.000,00

Örnek: T işletmesi sosyal sorumluluk projeleri kapsamında faaliyet yürütmektedir. İşletme üniversite öğrencileri ile iş birliği sağlayarak geliştirdiği proje kapsamında ülkeyi temsilen Avrupa'ya gittiği için 50.000,00 TL destek almış, eğer dünya birinciliği elde ederse desteği kalan kısmı olan 50.000,00 TL'yi de devlet tarafından hibe edilecektir. Koşullu hibenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	50.000,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	50.000,00	
644 Esas faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		50.000,00
382 Alınan Devlet Teşvikleri		50.000,00

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	50.000,00	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri		50.000,00

5. FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ AÇISINDAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

2018 yılı öncesinde 16.02.2016 tarih ve 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TFRS ve MSUGT' yi uygulayan işletmeler finansal raporlarının hazırlanması ve bağımsız denetimini yaptırabilecekti. Ancak BOBİ FRS'nin yayınlanması ile birlikte MSUGT kapsamında raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve denetiminde BOBİ FRS uygulaması zorunluluğu getirilmiştir (İstanbul Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği, 2017).

Bir başka deyişle; TMS/TFRS ve yorumlarını zorunlu olarak uygulayan KAYİK' ler ile isteğe bağlı uygulayan işletmeler dışında halka açık olmayan ve kamuya hesap verme sorumluluğuna sahip olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan diğer tüm işletmelerin 2018 ve sonraki hesap dönemlerinde BOBİ FRS uygulaması zorunluluğu getirilmiştir (Doğan, 2017).

Buna bağlı olarak farklı standartlara tabi olan işletmelerin finansal tablolarını raporlamaları ve denetimi de farklılık göstermektedir.

5.1. TMS/TFRS ve BOBİ FRS' nin Bağımsız Denetim Açısından Karşılaştırılması

Bağımsız denetime tabi olma şartları; işletmenin büyüklüğü, satış hasılatı ve personel sayısına göre belirlenmektedir. TMS/TFRS kapsamında 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bağımsız denetime tabi olmak için KAYİK dışındaki işletmeler TTK' ya göre 75 Milyon TL aktif büyüklük, 150 Milyon TL net satış tutarı ve 150 çalışan sayısına sahip olmak gerekirken, BOBİ FRS kapsamında 2021 Sürümüne göre bağımsız denetime tabi olmak için 200 Milyon TL aktif büyüklü, 400 Milyon TL net satış hasılatı ve 250 çalışan sayısı şartları bulunmaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2021), (6434 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2022).

BOBİ FRS 27 bölümden oluşurken, işletmelerin finansal konsolide tablo hazırlarken yararlanmaları adına örnekleri ve bütün halinde tebliğ ile ekleri içinde barındırmaktadır. TMS/TFRS' nin ise 41 adet TMS ve 7 adet yorumu; 15 adet TFRS ve 22 adet yorumu içinde barındırmasından dolayı karmaşık bir yapıya sahiptir. BOBİ FRS'de kavramsal çerçeve ilk standart olarak ele alınırken; TMS/TFRS' de kavramsal çerçeve açıklama hükmündedir (Günce, 2018). BOBİ FRS ve TMS/TFRS' nin finansal bilgilerinin oluşumu sürecinde

benimsenmiş olan ilkeler arasından her ikisinin de karşılaştırmalı ve tahakkuk esasına dayalı olması uyum içindeyken, ihtiyatlılık ilkesi bakımından ayrılmaktadır.

Finansal durum tablosunda BOBİ FRS' de "yükümlülükler" başlığı ticari faaliyetlerden kaynaklı ödemelere ilişkin tutarları kapsamaktadır. Ancak TMS/TFRS' de yükümlülüklerin mevcut olması en temel özelliğidir. Yükümlülüklerin her iki set için de hareket etmeyi gerektiren sorumluluklar olarak tanımlanması ve öz kaynakları varlıklardan yükümlülüklerin düşülmesi sonucu elde edilen tutar olarak tanımlanması benzer özellikleri arasındadır (Günce, 2018).

Bu bağlamda BOBİ FRS ve TMS/TFRS esas alınarak oluşturulan finansal tabloların bağımsız denetimi yürütülürken aynı denetim sürecinde farklı muhasebe kodlarının kullanımı söz konusu olmakta ve işletmelerin ölçeklerine göre tutarlarda farklılık görülmektedir.

5.2. Devlet Teşviklerinin TMS-20 ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması

TMS/TFRS 'nin finansal tablolarının oluşturulması daha karmaşık ve uzmanlık gerektirirken; sadeleştirilmiş olan BOBİ FRS' nin uygulaması daha basit olmaktadır. BOBİ FRS' nin dili daha sadece ve anlaşılır olduğu için işletmelerin ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerine daha iyi cevap vermekte ve başka bir standart setine gerek duyulmamasını sağlamaktadır (Doğan, 2017).

Her iki standarda göre de devlet teşviklerinin raporlanması ile ilgili yapılacak olan işlemler benzer olup birbiri ile uyumludur. BOBİ FRS, TMS-20'ye nazaran daha sade ve anlaşılabilir olması yönünden uygulanabilirliği daha fazladır (Doğan, 2017).

TMS-20 parasal veya parasal olmayan teşvikleri ayrı olarak incelemekte ve gelir ile sermaye yaklaşımına göre farklı raporlama yöntemlerini kullanmaktadır. BOBİ FRS' de parasal yönden herhangi bir ayırım gözetilmemiş olup tahsil edildikleri anda kar zarar tablosuna aktarımı ile sunumu yapılmaktadır. (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018).

Ayrıca TMS-20'ye göre kar zarar tablosuna aktarmak dışında bilanço kalemleri ile finansal durum tablosuna da yansıtılabilmektedir. Bunun en önemli sebebi BOBİ FRS ele alınarak hazırlanan finansal tablolarda kapsamlı gelir unsurlarının olmamasıdır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018). BOBİ FRS' de devlet teşvikleri gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

6. DEVLET TEŞVİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİMİ

6.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Denetim farklı dillerde anlam karşılığı olarak ele alındığında şu anlamlara gelmektedir: İngilizce’ de ‘Audit’, Arapça’ da ‘murakabe’ ve Fransızca karşılığı olarak da ‘kontrol’ olarak tanımlanmakta olup kullanılan yere ve amaca göre farklılık göstermektedir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (The AAA Committee on Basic Auditing Concepts, 1971).

Denetim; bir durumun, işlemin veya işletmenin istenilen bilgiyi elde etmek veya gerçekleşen işlemin doğruluğunun kontrolünü sağlamak amacıyla yapılan teftiş işlemi olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, 2008: 15).

Bağımsız denetim kavramı ise, bir işletmenin genel kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri ve uygun finansal raporlama standartları uygulanarak hazırlanmış olan finansal tabloların yasal hükümlere ve belirtilen standartlara uygunluğunun incelenmesi ile muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun, doğru ve eksiksiz yapılıp yapılmadığının bir bağımsız denetçi tarafından saptanması olarak tanımlanmaktadır (Oktay, 2003: 5).

İşletmenin finansal tablolarında açıklanmış olan bilgilerin, alanında uzman, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olan bağımsız denetçi unvanına sahip kişilerce tarafsız bir şekilde makul güvence oluşturarak kanıt toplanması ve ilgili kanıtların yorumlarını içeren hazırlanmış olduğu raporu işletmeye sunma süreci bağımsız denetimi kapsamaktadır (Oktay, 2003: 6).

Bağımsız denetimin özelliklerini ele alacak olursak; tamamen bağımsız kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir ve önceden belirlenmiş olan ölçütleri esas almaktadır. Kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanmakta olup önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasını sağlayarak finansal tablolara olan güvenilirliği arttırmayı amaçlamaktadır. Hiçbir zaman amaç %100 doğru ve güvenilir sonuca varmak değildir, makul güvence oluşturma temeline dayanmaktadır (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015).

Bağımsız denetim hem kamu hem de tüm bilgi kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetim, kamuya doğru bilgi akışının sağlanması ile vergi ziyasını önlemeye yardımcı olurken, işletmelerin de finansal tablolar ile ilgili doğru tahminler

yaparak ileriye dönük sağlıklı kararlar almasını sağlamaktadır. Aynı işletme çalışanlarının işletmenin aleyhine finansal tablolara bilgi girerek hile yapmasını önlemeye destek olmaktadır.

Bağımsız denetimden geçen işletmenin sürekliliğini arttırdığı ve ortaklarının mali haklarını koruduğu görülmektedir (Çelen, 1997: 3). Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenirken yasal düzenlemelere aykırı bir durumu var ise düzeltilmektedir. İşletmenin finansal tablolarının tam ve güvenilir olması serbest piyasada kredibilitesini de arttırmaktadır. Bankalar tarafından ticari kredi alabilmesi daha kolay olmakta ve elde ettiği gelir haricinde kalitesini de yükselttiği görülmektedir. Dışarıdan bir bağımsız denetim etkisi içerideki işleyişin sürmesini sağlayan iç kontrol mekanizmasının da etkin çalışmasını sağlayarak hata ve hileleri en aza indirmektedir (Çelen, 1997: 3).

Denetlenmiş firmaların başka bir kişi veya kuruma satılması ya da başka bir işletme ile birleşmesi gibi durumlarda yeni işverene tam ve doğru bilgilerin sunulması açısından da bağımsız denetim önemlidir. Bağımsız denetimden geçen işletmelerin finansal tabloları işçi sendikalarına da pazarlık aşamasında nesnel bilgiler sunarak doğru kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır. Kamuya açıklanmış bağımsız denetim raporları ile ilgili işletmenin finansal tablolarına analiz ederek yatırım yapacak olan hissedarlar ve ticari ilişkiye girecek olan müşterilere doğru yol göstermesi bakımından da önemli bir yere sahiptir. Belediye, dernek ve vakıf gibi kamu iktisadi teşebbüslerinin de bağımsız denetime tabi tutulması ile yolsuzlukların önlendiği görülmektedir (Çelen, 1997: 3).

6.2. Dünyada Bağımsız Denetimin Oluşumu

Yıllar içinde bağımsız denetime olan bakış ekonomik, bölgesel ve siyasal değişiklikler sebebiyle amacı ve kapsamı bakımından gelişim göstermiştir. Denetçi (auditor) kavramı ilk olarak İngiltere’de 1289 senesinde kullanılmaya başlanmıştır. İngiltere kökenli toprak sahiplerinin gelir gider hesaplarını tutanların kontrolünü dışarıdan bağımsız bir kişiye yaptırıldığı söylenmektedir (Aktuğlu, 1986). Endüstri devriminden sonra ise işletme sayısının artması ve daha çok hata ile hilelerin ortaya çıkması sebebiyle bağımsız denetime daha çok ihtiyaç duyulmuştur. 1845 senesine gelindiğinde İngiliz Şirketler Kanununda şirketlerin tescil edilebilmesi için sözleşmede bir denetçi bulunması şartı hükümde yer almaktadır. 1920’li yıllara gelindiğinde ABD’ nin ekonomisinin büyümesi ile denetim İngiltere’den ABD’ye kayma eğilimi göstermiştir. 1934 yılında ABD’de Sermaye Piyasası Kanunu’ nun yürürlüğe girmesi ile halka arz edilen şirketlerin düzenli olarak geçmiş finansal

tablolarını yayınlama şartı getirilmiştir. 1936 yılında ise AICPA' nın "Finansal tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi kurulmuştur. Denetim Standartları ise ilk olarak 1947 yılında AICPA tarafından "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" başlığı ile yayınlanmış olup, 1972 yılında komite tarafından tekrar kontrolü sağlanarak Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Açıklamaları) başlığı ile tekrar yayınlanmıştır. Ülkeler tarafından benimsenerek uygulamaya konulan denetim standartları çok fazla değişikliğe uğramadan günümüzde de kullanılmaktadır (Güredin, 2014).

Uluslararası Denetim Standartlarının birincisi 1991 yılında, IFAC 'e bağlı olarak çalışan IAASB olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından yayınlanmıştır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005). 2002 yılında ise dünyada yaşanan Tyco, Enron, Xerox ve Worldcom gibi büyük finansal skandallardan sonra yatırımcıları korumak ve kamuya sunulan finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak amacıyla denetçinin bağımsızlığının altını çizen "Sarbanes Oxley Yasası" çıkarılmıştır. Sarbanes Oxley Yasası yatırımların hileli finansal tablolardan koruyan federal bir yasadır. Aynı zamanda ilgili yasa, işletme iç kontrol sisteminin uzmanlar tarafından değerlendirilip raporlanması ile mali yolsuzlukların da önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Akküçük, 2009).

6.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Oluşumu

Türkiye' de muhasebecilik mesleğinin yasal olarak ortaya çıkması ve denetim faaliyetlerinin başlaması 1947' de Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları" olarak yer verilmeye çalışılmış ancak sonuç alınamamıştır. Mesleğin isminin geçtiği "Serbest Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Kanun" tasarıları da aynı şekilde 1958 den 1984'e kadar olan yıllarda birden fazla kez kanunlaştırılıp bir yasal zemine oturtulmaya çalışılmış ancak sonuçlandırılmamıştır. Muhasebe mesleğinin denetim sınıfı mahkemelerde bilirkişi olarak görev yapılması ile başladığı söylenmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011)

1989 yılında kanunlaşan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bağımsız denetim mesleği ve yürüteceği faaliyetleri ile ilgili önemli bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye Piyasası Kanununda yayınlanan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ise ülkemizdeki gelişim sürecinde etkili bir konuma sahip

olmaktadır. Günümüzde ise KGK bağımsız denetim uygulamalarını daha iyi bir noktaya taşımıştır.

6.3.1. Bağımsız denetimin 3568 sayılı Kanun çerçevesindeki gelişimi

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1989 yılında 20194 s. Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı 1.maddesinde de belirtildiği üzere; işletmelerdeki faaliyetleri ve işlemleri ilgili mevzuat uyarınca değerlendirerek ve denetlemeye tabi tutarak tarafsız bir şekilde yüksek mercilere sunmaktadır. Kanunun diğer maddelerinde ise mesleki işleyiş, odalar ve odaların teşkilatlanması ve disiplini üzerine düzenlenmiştir. 26 Temmuz 2008 tarihinde ise 5786 s. Kanun ile mesleki ayırım Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanları ile ikiye ayrılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir; işletmelerin defter tutma ve beyanname verme yükümlülüğü ile mali işlerde danışmanlık yapmak akabinde ise tüm bu konularda tahkim ve bilirkişilik işleri yapması ilgili kanunun 2.maddesinde düzenlenmiştir. Yeminli Mali Müşavirler için ise defter tutma ve muhasebe bürosu açma ya da ortaklık etmesi yasaklanmıştır. İlgili kanunun 12. Maddesine göre çıkartılmış olan yönetmeliği esas alarak tasdik görevi bulunmaktadır (3568 Sayılı Kanun, 1989).

3568 Sayılı kanununda özel olarak Bağımsız Dış Denetim kavramını düzenlememiş olduğu görülmektedir. Ancak Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler ‘‘Bağımsız Dış Denetçi’’ olabildikleri için konu ile bağlantısı bulunmaktadır (Dönmez vd., 2005).

6.3.2. Bağımsız denetimin Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesindeki gelişimi

1981 yılında 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) yayınlanmış ve bu durum Türkiye için bağımsız dış denetim kavramı için bir dönüm noktası olmuştur. Kanunun 16.maddesine göre; ilgili kanuna tabi belirlenmiş işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyarak finansal tablo ve raporlarını kamuya açıklayarak düzenlemekle yükümlüdürler (SPK, 1981:m.16).

İşletmenin tabi olduğu finansal raporlama standardına göre hazırlanmış olan finansal tabloların bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olması ve yayınladıkları finansal tabloların yanlışlıklarından oluşabilecek zararlardan doğacak hukuki sorumluluğun işletmelere ait olduğu kanun tarafından açıkça belirtilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011). 13 Aralık 1987

yılında ise 19663 Sayılı Resmi Gazetede “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. SPK 22.maddesinde de belirtildiği üzere işletmelerin finansal tablolarını yayınlama süreleri ve uygulama usul ve esasları ile bağımsız denetim hakkında tebliğ yayınlama hususunda SPK yetkilidir. İlgili yetkiler doğrultusunda 29 Ocak 1989 tarihine gelindiğinde Seri: XI, No:1 Tebliğini yayınlamakta olup, tebliğ içeriğinde muhasebenin temel kavramları, finansal tabloların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile şekil şartları, son olarak ise denetim raporlarına ilişkin usul ve şekil şartları bulunmaktadır (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Uluslararası denetim standartları ile SPK karşılaştırıldığında açıklamalar bakımından paralel ve uyumlu olduğu hatta SPK'nın daha açıklayıcı ve ayrıntılı olduğu söylenmektedir (Dönmez vd., 2005).

6 Aralık 2012 tarihli 6362 s. SPK'nın 62.m. uyarınca KGK tarafından yetkili kılınmış olan bağımsız denetim kuruluşları aracılığıyla bağımsız denetime tabi işletmelerin listeleri ve ilave şartları kurum tarafından kamuoyuna sunulması hükmü bulunmaktadır.

SPK uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım, kolektif yatırım, ipotek finansmanı, merkezi takas, merkezi saklama, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları ile portföy yönetim şirketleri; borsada işlem gören veya işlem görebilmesi için SPK tarafından onaylı geçerli süreli izah nameye ve ihraç belgesine sahip anonim şirketler, borsada işlem görmeyen ve halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası ihraç eden SPK onaylı ihraç belgesine sahip anonim şirketler bağımsız denetime tabidir (2018/11597 Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 2018).

BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan bankalar ve derecelendirme kuruluşları, finansal kiralama, faktöring, finansman, varlık yönetimi, finansal holding şirketleri ve finansal holding şirketlerinde 5411 s. Kanun ile tanımlanan nitelikli pay sahibi şirketler bağımsız denetime tabidir (2018/11597 Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 2018).

6.3.3. Bağımsız denetimin Türk Ticaret Kanunu çerçevesindeki gelişimi

1 Temmuz 2012 de yürürlüğe giren kanun 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) ile birlikte işletmelere uygulanmakta olan bağımsız denetim işleyişinin konusu, işleyişi ve kapsamı bakımından esaslı bir değişikliğe gidilerek yenilendiği görülmektedir. ETTK' ya göre YTTK' da bağımsız denetime tabi olan şirketler

ile kimlerin denetçi olabileceği açıklanmıştır. YTKK' ya göre tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi iken; 6335 s. YTTK Değişiklik Kanunu 397.maddesine ek olarak bağımsız denetime tabi olan şirketlerin Bakanlar Kurulu ile belirleneceği hususu yürürlüğe girmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016). 2018 yılından itibaren T.C. Cumhurbaşkanlığı tarafından güncellenmektedir. Denetime tabi olan şirketlerin listesi son olarak 30 Kasım 2022 tarihinde 2023 yılı kriterlerini belirlemek amacıyla yayımlanmıştır.

YTTK' ya göre sermaye şirketlerinin tamamının bir internet sitesi açmış olması ve geçmiş yıl faaliyet raporları ile finansal tablolarını yayımlama şartı düzenlenmiştir ancak 6335 s. YTTK Değişik Kanuna göre sadece denetime tabi olan sermaye şirketlerinin rapor yayımlama zorunluluğu getirilmiştir. YTTK ışığında denetim tanımlanırken standartlara, esas sözleşmelere ve kanuna uyulup uyulmadığı ve finansal tablolar hazırlanırken bağımsız denetçinin mesleğin etik kurallara uyup uymadığı, işletmenin finansal tablolarının toplum dürüstlük ilkesine uyum sağlayıp sağlamadığına bakılmaktadır. Denetimden geçmiş olan işletmeler finansal tablolarını yayımlarken denetçi görüşünü tablonun başlığında açık bir şekilde belirtmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Kamu gözetimi alanında ise YTTK uyarınca düzenlenen bağımsız denetim koşullarının uluslararası gelişmeler ile ulusal denetim alanının uygunluğunu sağlamak ve yatırımcıların çıkarları ile kamu yararını korumak amacıyla 02.11.2011 tarihinde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. İlgili kurum; güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal tabloların sunumunu sağlarken büyük ölçekli işletmelerin denetimlerini gözetmek ve takip etmek amacıyla kurulmuştur. İlgili büyük ölçekli işletmeler; borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri gibi bağımsız denetime tabi olan işletmelerdir (Kavut ve Adiloğlu, 2016). AB Müktesebatı' na uyum sağlamak amacıyla KGK tarafından gelişen bağımsız denetim sürecinde kademeli olarak genişletilmiş standartlar yayımlanmıştır.

30.11.2022 tarih ve 32029 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6434 sayılı ile "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararı" ile 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bağımsız denetime tabi olma şartları değiştirilmiştir (6434 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2022).

SPK ve BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketler ile bazı lisanslara sahip medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar ve yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler gibi özellikli kurumlar hariç olmak üzere ilgili Kararda sayılanlar dışında kalan işletmeler

için geçerli olacak bağımsız denetime tabi olma eşik değerleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (6434 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2022).

- Aktif Toplamı: 75 Milyon TL (Değişiklik Öncesi 35 Milyon TL idi)
- Net Satış Tutarı: 150 Milyon TL (Değişiklik Öncesi 70 Milyon TL idi)
- Çalışan Sayısı: 150 kişi (Değişiklik Öncesi 175 kişi idi)

Belirtilen şartlardan 2 tanesini son 2 yılda sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabidir. İlgili koşulları yerine getiren işletmelerin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu bulunmaktadır. Yukarıda belirtilmiş olan kriterler yıllar geçtikçe daraltılmış olup denetime tabi işletme sayısı ise artış göstermiştir.

Denetlenecek olan işletmenin %20'den fazla pay sahibi, kanuni temsilcisi, üçüncü dereceye kadar akrabası ya da işletmede son üç yıl içinde yöneticilik yapmış olan kişi/kişiler ilgili işletmede bağımsız denetçilik yapamamaktadır. İşletmenin defterlerinin tutulmasına katkıda bulunan meslek mensupları ilgili işletmede bağımsız denetçilik yapamamaktadır. Veyahut da bağımsız denetçi mesleğini icra ederken son 5 yıl içinde elde ettiği gelirin %30' undan fazlasını ilgili işletmeden sağlamış ya da denetleme ve danışmanlık hizmeti ile işletmeden %20' den fazla pay iştirak etmiş ve cari dönemde de aynı şekilde gelir elde etmesi bekleniyor ise yine bağımsız denetçi olarak görev yapması mümkün olmamaktadır. YTTK uyarınca bir işletme için 10 yıl içinde toplam 7 yıl denetçi olarak seçilmiş olan denetçinin ancak 3 yıl geçtikten sonra denetçi olarak seçilebileceği belirtilmektedir (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

6.4. Türkiye'de Bağımsız Denetimi Düzenleyici Kurumlar

Ülkemizde bağımsız denetimin sunumu ve daha disiplinli yönetilebilmesi için çeşitli düzenleyici kuruluşlar oluşturulmuş ve standartların geliştirilmesi ile uygulanabilirliğinin arttırılmasına katkı sağlamak amaçlanmıştır. Kurumlar tarafından mevzuat çerçevesinde kamu yararına, Türk ekonomisine ve işletmelerin ticari hayatına uygun olarak bağımsız denetim alanında iyileştirmeler yapılması istenmektedir.

Denetim alanında faaliyet gösteren tüm kurumlar, 2011 yılında KGK' nın kurulması ile tek çatı altında toplanmış olup, Kamu Gözetimi ve Bağımsız Denetim Sisteminin yürütülmesi ile ilgili yetki ve görevler KGK' ya verilmiştir.

6.4.1. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde YTTK uyarınca Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmeler ile öngörülen bağımsız denetimi düzenlemek amacıyla kurulmuştur. KGK' nın kurulması ile birlikte 1994 yılından beri faaliyetini sürdüren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu TİMÜDESK ve 2003 yılından beri faaliyetini sürdüren Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) gibi bağımsız denetimi düzenleyici kurumlar KGK' ya bağlanmıştır. KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkili bir şekilde işleyişini sürdürürken idari özerkliği de sahip bir kuruluştur. KGK' nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Yürüttüğü Kamu Gözetim Sistemi AB ile eş değerdir. Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçileri yetkilendirebilme ve KGK uzmanı ile teftiş ve incelemelerini yapabilmektedir. KGK, TMS/TFRS ve Türkiye Denetim Standartlarına ilişkin mevzuat çalışmaları yapmak, standart oluşturmak ve yayımlayabilme görevlerine sahiptir.

6.5. Devlet Teşviklerinde Bağımsız Denetim

Yatırımlar ve girişimler için verilen teşviklerin işletme açısından kullanımı ve işletmeye olan katkısını görebilmek devlet açısından önem arz etmektedir. Teknolojik açıdan gelişme ve bölgesel eşitsizliklerin giderilmesine yönelik sunulan devlet teşviklerinde istenilen düzeyde fayda sağlanıp sağlanmadığını analizler ışığında görmek isteyen kamu, denetleme ile takibi bir arada yürütmek istemektedir. Denetimler ve takipler sayesinde teşviklerin amacına uygun şekilde hizmet edip etmediğinin de tespiti yapılmaktadır. Örneğin istihdam amaçlı verilen prim desteklerinde, işletmelerin personeli gerçekten istihdam edip etmediğine bakılmaktadır. Ya da KOSGEB tarafından personel istihdamını belirlenen yıllar sürecinde taahhüt ederek alınan teşviklerde düzenli olarak prim hizmet bildirgelerinin kontrolü ve muhasebe kayıtlarında prim ödemelerinin gelir kalemlerinde takip edilip edilmediği incelenmektedir.

Esasen bağımsız denetim işletmelerin serbest piyasada karşılaşılabileceği riskleri en aza indirmek için yapılmakta iken; devlet teşviklerinin bağımsız denetiminde ülke ekonomisinin ve kamu yararının karşılaşılabileceği riskleri azaltması ya da öngörmesi için yapılmaktadır. Elbette yasalara uygun ve belirlenen koşulları sağlayarak teşvikten yararlanan işletmelerin hata ve hile oranlarının düşük bir şekilde piyasada varlığını sürdürmesi de devamlılığı ve

karlılığı açısından önemlidir. Bu bağlamda alınan devlet teşviklerinin kullanımının, hem işletme hem de kamu açısından işleyişinin piyasa koşullarına uygun olarak ilerlemesi gerekmektedir.

AR-GE faaliyeti yürütmek amacıyla verilen devlet teşviklerinde ise 2016 yılının Ağustos ayında T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından 29797 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre denetimler; Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından yapılmaktadır. Destek ve teşviklerden yararlanmak isteyen işletmelerin elektronik ortamda Bakanlığa başvuru yapması ve 30 iş günü içinde değerlendirilip, 5 iş günü içinde de karar tutanağı işletme sahibine, Gelir İdaresi Başkanlığı' na ve SGK' ya bildirimi yapılmaktadır. İşletmenin her yıl en geç mayıs ayında faaliyet raporunu sunması istenmektedir. Teşvikten yararlanıldığı süre zarfında ise en geç 2 yılda bir denetlenmektedir. Eğer teşvik koşullarına aykırı bir durum tespit edilirse 3 ay düzeltme süresi verilmekte, aksi durumda ise teşvik iptal edilmektedir. Üstelik ilgili düzeltme süresinde işletme teşvikten yararlanamamakta olup, eğer ihlaller giderilerek eksikler tamamlanırsa işletmenin teşvikten yararlanmaya devam edeceği yönetmelikte belirtilmiştir (Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği, 2016).

KOSGEB desteklerinde de güncel desteklerden biri olan Mikro ve Küçük İşletmelere Hızlı Destek Programı kapsamında istihdam edilen personel karşılığı 2 yıl sonra geri ödemeli nakdi destek alan işletme için, hizmet listesinin takibi yapılarak her ay düzenli olarak personelin istihdam edilip edilmediği kontrol edilmektedir. Ya da aynı desteğe başvuru sırasında meslek lisesi veya önlisans/lisans mezuniyeti şartı bulunmakta olup, bazı liselerin bu kapsama alınmadığı bilgisi açıkça belirtilmiştir. Başvuru esnasında istihdam edilen personelin kapsam dışı bırakılan liselerden birinden mezun olduğu tespit edildiğinde ise red verilmektedir. Akabinde ise işletme sahibinin 1 yıl boyunca KOSGEB' in hiçbir desteğinden yararlanamayacağı açıkça belirtilmektedir. İlgili takip ve denetimler ise SGK ve Bakanlık ile entegrasyon sağlanarak yapılmaktadır. İlgili teşvikin muhasebe kayıtlarının ise bağımsız denetçi tarafından denetlenirken 400-Banka Kredileri kaleminde KOSGEB Kredilerinin takip edilip edilmediğine bakılmaktadır. Kredinin 2 yıl sonra 400-Banka Kredileri kaleminden 302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri kalemine çekilerek belirtilen geri ödeme planına uygun olarak eşit taksitli ödemelerinin muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı ve doğruluğu incelenmektedir. Başka bir örnek olarak da covid-19 pandemi döneminde kapanan ya da ekonomik anlamda zarar gören işletmeler için

yayınlanan teşvik politikaları da aynı şekilde işletmenin gerçekten zarara uğrayıp uğramadığının tespiti ve teşvik sayesinde zararın karşılanıp karşılanmadığına bakılmaktadır. Özellikle işsizlik oranlarının çok fazla artması ile kısa çalışma ödenekleri ve istihdama yönelik primlerde ödeme kolaylıklarına gidilerek gelir vergisi kaldırılmış olup işletmelerin ilgili teşviklerden yararlanırken TMS-20' de belirlenen şekilde muhasebe kayıtlarını yansıttıkları finansal tabloları bağımsız denetim aracılığıyla incelenmektedir.

Kamu tarafından teşviklerin denetlenmesinin yanı sıra dış bağımsız denetim aracılığıyla da işletmelerin hata ve hile oranlarını en az seviyede tutmak için iç kontrol mekanizmaları incelenmektedir. Bağımsız denetçi işletmenin özellikle yüksek risk faktörü bulunan alanları ve kapsamlarını denetlemektedir. İşletme personelinin hata ve hilelerinin yanında işletme sahibi ve yöneticilerin de yolsuzluklarının tespiti, denetim sürecini kapsamaktadır. Personelin yanlışlıklarını bulmak daha kolayken yöneticilerin yanlışlıklarını bulmak daha zordur ve bağımsız denetçi bu hususta dikkatli bir çalışma göstermektedir (Yükçü ve Okur, 2021). Bu yüzden işletmenin bulunduğu bölge ve sektör ile faaliyeti mutlaka detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

Devlet teşvikleri açısından ise finansal raporlara olan aktarımı ve fiziki olarak işletmeye katkısına bakılmaktadır. Örneğin imalat sektöründe üretim yapan bir işletmenin teşvik kapsamında makine ya da teçhizat alırken işletmenin kapasitesine bakılmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde de teşvikli alınan makinenin işletmenin kapasite raporu ile olan oranına da bakılmaktadır. Denetlenmiş olan finansal tabloların ise yıllık baz da işletmenin faaliyet raporları ile de uyumlu olması gerekmektedir.

Bir diğer husus ise; devlet teşviklerinin işletmelere verilirken çok farklı kurum ve kuruluşlar tarafından verilmesi sebebiyle dağınık bir yapısı bulunmaktadır. Bu bağlamda denetleme işlemine geçilmeden önce ilgili kurumdan alınan teşvik türü ve koşulları ile işletmenin fiziki olarak bu koşullara ne kadar uyum sağladığına bakılmalıdır. Teşvikin verilmesi için ilgili bakanlık belli olsa dahi bakanlık ile birlikte birçok kuruluş görevlendirilmektedir. Tek yetkili olmadığı için teşvik sürecinin yürütülmesinde zorluklar yaşanmakta ve işletmeler hangi kuruluşa danışacakları hususunda problemler yaşamaktadır. Örneğin yatırım teşvikleri T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bünyesindedir ancak KGF, Eximbank, KOSGEB gibi kuruluşlar da koordinasyonu sağladığı için karmaşıklık oluşmaktadır. Bu durumda bağımsız denetim sürecinde öncelikle teşvik sağlayan kurum ve bakanlık ile ilgili araştırma yapılması; işletmenin ise teşvik alındıktan sonra finansal tablolarında hangi hesap kodunda takip

edilerek muhasebeleştirilmesi gerektiği netleştirilerek karar verilmelidir. Bir başka sorun ise sürekli değişen teşvik mevzuatları sebebiyle de finansal raporlara aktarımı ile ilgili sağlıklı ve net bilgi oluşmamasından dolayı fayda ve maliyet analizi çıkarılırken şüpheli yaklaşımları beraberinde getirmektedir. Çoğu teşvikin vergi borçlarından mahsup şeklinde ilerlemesi ile hem devletin bütçe gelirlerinde dengesizlikler yaşanmakta hem de işletme için borç uzun süre tahakkuk edilmiş beklemektedir. Borç daha sonra devletin vergi alacağına mahsup edildiği için muhasebe kayıtlarında 136- Diğer Ticari Alacaklar kalemi kullanılarak bakiye bırakılmakta ancak borç mahsup edildiğinde hesap kapatılmaktadır.

6.6. Devlet Teşviklerinde Denetimin Amaçları

BDS' ye bağlı olarak gerçekleştirilen denetimler; devlet teşviklerinin işleyişinin, sürecinin ve devamlılığının kontrolünü sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Teşviklerin işletmeye verilmesi ile birlikte yapılan harcamaların doğruluğu ve sürekliliği, devletin ekonomi politikalarının işleyişi ile doğru orantılı bir seyir göstermektedir. Teşvikler sonucunda politikaların amaçlarına ulaşabilmesi ve kalkınmanın sağlanması istenmektedir. Bu bağlamda istenilen sonucun elde edilip edilmediği de devlet açısından takip edilerek denetlenmektedir. Aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği ve yayımlandığında diğer kurum ve kuruluşları yanıltmaması adına doğruluğu büyük önem arz ettiği için bağımsız denetime tabi olmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde tabloların incelenmesi sonucu bir bağımsız denetçi tarafından rapor hazırlanmaktadır. Bağımsız denetim sayesinde işletmenin hata ve hileleri ortaya çıkarılırken, yapılmasının da önlenmesi görülmektedir (Oktay, 2003: 6).

Devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin teşvikin verilmiş amacı dışında kullanılması ve finansal tablolara yansıtılırken tutarlarda değişiklik yapılması gibi hususlar bağımsız denetçinin uygun nitelikte inceleme yapmasını gerektirmektedir. Finansal tablolardan yararlanan kesimlerin artması ve sektörlerin hacimlerinin büyümesi sebebiyle de işletmeye dışarıdan bakan yatırımcılara doğru ve güvenilir bir tablo sunulması amacıyla bağımsız denetim gerekmektedir.

İhracat teşvikleri ile yurtdışına açılan işletmelerin yurtdışı satışlarının 601-Yurtdışı Satışlar hesabında takip edilip edilmediğinin kontrolünün yapılması gerekmektedir. Yurtdışı satışlarında kur farkları göz önünde bulundurulmalıdır. İhracat sayesinde ülkeye döviz girdisinin artması ve uluslararası piyasada yer almak için verilen teşviklerin ülkeye sağlayacağı faydalar göz önünde bulundurularak yasalara uygun bir şekilde takibinin

sağlanması gerekmektedir. İhraç kayıtlı satışlarda ilgili firmanın 3 ay içinde yurtdışına mali ihraç etmemesi durumunda gümrük ve vergisel açıdan gerekli işlemlerin yapılması, satıştan sonra işletmenin banka hesabına alıcı tarafından gönderilen paranın takibinin iyi yapılması gerekmektedir. Aksi durumda kara para aklama suçları bile ortaya çıkabilmektedir (Gümrük Yönetmeliği, 2009).

6.7. Teşviklerin Sektörel Denetimi

Teşvikler, yapılan işin niteliğine göre farklılık göstermektedir. Her sektörün ihtiyaçları farklı olduğu için teşvikler de ilgili ihtiyaçlar doğrultusunda belirlenmektedir. Bu bağlamda kuruluş veya yatırım süreçlerinde projeler sadece belirli faaliyet kodlarına sahip işletmelere verilmektedir. Sanayi, hizmet, inşaat, tarım gibi büyük sektörlerde yer alan her teşvik birbirinden ayrılmaktadır. Sanayi sektöründe daha çok istihdam, vergi ve yatırım destekleri bulunurken, hizmet sektöründe girişim ve AR-GE teşvikleri ağırlıklı olarak yer almaktadır. Tarımda enerji destekleri sağlanırken inşaat sektöründe KDV iadesi gibi teşvikler verilmektedir. İlgili teşvikler sektör bazında verildiği için diğer sektörlerin istisnai haller dışında faaliyet alanı dışındaki sektörlerin teşviklerinden yararlanması mümkün olmamaktadır.

Belirli sektörlerle yönelik verilen bu teşviklerin denetim süreci ise yeminli mali müşavirler tarafından yürütülmektedir. Teşvikten yararlanan yatırımcılar yatırım ile ilgili taahhütler ile gerçekleştirme bilgilerini her yılın ocak ve temmuz ayında yeminli mali müşavir raporu ile ibraz etmekle yükümlü olmaktadır. Yatırım için belirli bir süre belirlenmiş ise istenilen süre zarfında yatırımın gerçekleşmesinden yatırımcı sorumlu olmaktadır. İstisnai ve kamu kaynaklı sebepler nedeniyle ertelenen ya da iptal olan yatırımlar hariç şartlara aykırı davranılması durumunda vergi istisnaları, gelir vergisi stopaj desteği ya da kurumlar vergisi istisnası gibi teşvik kapsamında olup zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmadan gecikme faizi birlikte 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilmektedir (Veli, Ecer, Cirit, Kırmalı ve Bolat, 2022: 38).

Bağımsız denetçinin ise sektörel bilgi ve tecrübesi ne kadar fazla ise denetim kalitesi de o kadar iyi olmaktadır. Araştırmalara göre bağımsız denetçinin ilgili sektördeki tecrübesinin fazla olmasından dolayı sektörün karşılaşılabileceği risk ve sorunları daha iyi öngördüğü ve yapılabilecek hata ve hileleri daha iyi ortaya çıkardığı görülmüştür (Titman ve Trueman, 2002). Günümüzde denetçinin sadece muhasebe ve denetim bilgisine sahip olması yetmezken, işletmeyi, sektörü ve bölgesini de yakından tanınması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi denetim esnasında sektördeki teşvik çeşitlerine ve ne kadar oranda işletmenin bu teşviklerden yararlandığına bakmaktadır. Sadece denetlenen işletmenin faaliyette bulunduğu sektörlerin yararlandığı teşvikleri kullanım amacına göre sınıflandırmakta ve işletmeye olan katkısını ele almaktadır. İşletmenin yararlandığı teşviki sektörde bilgi karmaşası yaratmaması adına finansal tablolara aktarılma sürecinde rakip işletmelerin halka açık olan bağımsız denetim raporlarını inceleyerek gerekli karşılaştırmaları yapmaktadır. Sadece işletme odaklı değil piyasa odaklı düşünmekte ve bağımsız denetim raporunun yayınlandığında aynı şekilde hem piyasadaki rakip işletmelerin hem de yatırımcıların yanılmamasına, doğru ve güvenilir bir rapor sunulmasına özen gösterilmektedir.

7.9. Teşviklerin Bölgesel Denetimi

Bölgesel teşvikler ülkelerin gelişmişlik durumlarına göre geri kalmış bölgelerin kalkındırılması ve bölgesel eşitsizliğin giderilmesi amacını taşımaktadır. Ulusal düzeyde ekonomik birliği sağlamak ve doğru büyümeyi gerçekleştirmek adına, kamu tarafından geri kalmış bölgelere ihtiyaçları doğrultusunda destek verilmektedir. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Türkiye’de Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerine daha fazla teşvik unsurlarının sunulmaktadır (Tatar Candan ve Yurdadoğ, 2017)

Hem kırsal kesimlerde istihdamı arttırmak hem de yatırımı teşvik etmek amacıyla teşvik tutarları ve süreleri gelişmiş bölgelere nazaran daha fazla olmaktadır (Bkz. Çizelge 2.2.)

Bölgesel teşviklerin denetim süreci yürütülürken denetlenen işletmenin bakanlık tarafından belirlenen bölgeler sıralamasında kaçınıcı bölgede yer aldığı tespit yapılarak başlanmaktadır. Her bölge için o bölgenin şartlarına ve yaşam kalitesine hakim denetçilerin görevlendirilmesi daha uygun olmaktadır. Fiziki deneyime sahip olan denetçilerin kanıt toplama esnasında daha iyi deliller elde ettiği ve bildirdiği görüşün bölgedeki işletmenin piyasadaki durumuna daha uygun olduğu saptanmıştır (Titman ve Trueman, 2002).

Az gelişmiş bölgelere uygulanan teşviklerin gelişmiş bölgelere nazaran daha fazla olduğunu daha önce belirtmiştik. İlgili teşviklerin bölgesel bazda denetlenmesi için yerinde denetim uygulaması kullanılmaktadır. Yerinde denetim anlayışının, hesap verilebilirliğin artırıldığı bir denetim fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır. Yerinde denetim; teşviklerin uygulanması sürecindeki hesap verilebilirlik kalitesinin ölçülmesi ve doğrulaması açısından kontrolü arttırmaktadır. Aynı zamanda yerinde denetim, beklenmedik olumsuzluklara daha hızlı müdahale etmeyi sağlamaktadır (Demir, 2019: 80-81).

6.9. Devlet Teşviklerinin Maddi Doğruluk Testi

Kontrol testleri bağımsız denetçi tarafından denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini ve işleyiş prosedürlerinin etkinliğini ölçmek için kullanılmaktadır. Kontrol riski, toplanan kanıtların son değerlemesinin yapılması amacını taşımaktadır. Yönetimin önemli yanlışlık risklerini belirleme ve önleme açısından uygulanan bir denetim prosedürüdür (Bağımsız Denetim Standardı-330, 2013).

Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürü olan maddi doğrulama prosedürleri; detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır (KGK, BDS 330, 2017). Maddi doğruluk testinin, kontrol testleri ile birlikte yapıldığı denetimler, çift amaçlı testler olarak adlandırılmakta ve birlikte yürütülmektedir. Çift amaçlı testlerin uygulama prosedürleri, risk düzeyi yüksek olan alanlarda uygulanmaktadır (KGK, BDS 330, 2017). Maddi doğrulama testlerinde finansal tablolardaki hesap bakiyelerini test ederek tutarların doğruluğunu ve gerçekliğini kontrol etmek, bağımsız denetçinin temel amacıdır. Bu testlerde; işletmenin muhasebe kayıtlarındaki 102-Banka bakiyelerinin direkt olarak banka ile iletişime geçilip doğruluğundan emin olunmaktadır. İşletmedeki stok için fiziksel olarak envanter sayımı yapılması ve işletmenin alacaklılarından cari hesap bakiye mutabakatı alınarak karşılıklı bakiyelerde teyitleşme gibi prosedürler uygulanmaktadır. Muhasebe kayıtlarındaki 100-Kasa hesabındaki paranın fiziksel kontrolü, alacak hesaplarının doğruluğunun kanıtı için satış faturalarının tek tek gözden geçirilmesi ve borçlulardan bakiyeler için yazılı teyit alınması, kur farkından doğan cari bakiyelerde kur farkı faturalarının düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü, çek-senet ödemelerinde vadesinde tahsil edilip edilmediği gibi gerçekliğini kanıtlayıcı bir şekilde işletmeye ve koşullara uygun olarak doğrulama testleri yapılmaktadır. İlgili ayrıntılar test edildikten sonra geçmiş yıl bakiyeleri ile cari dönem bakiyelerinin karşılaştırılması ve kar veya zarar oranlarının hesaplanması gibi analitik prosedürler uygulanmaktadır. Hesaplamalar yapılırken ise satın alınan ticari malların maliyetleri, sevk irsaliyeleri, satış departmanının siparişleri ve alış faturaları ile satışı yapılan malın stoktan düşülmesi ardından faturası ve irsaliyesinin düzenlenmesine bakılmaktadır. Fatura ve irsaliyesi düzenlenen ticari malların muhasebe kayıtlarına doğru işlenmesine ve mevcut emtia ile satılan malın maliyetinin hem kayıtlarda hem de gerçekte aynı olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır. Geçmiş yıllardaki emtia ile cari dönem emtia kar veya zararında büyük bir fark var ise nedenleri araştırılmaktadır. İşletmenin denetim tarihindeki

varlıklarının ve borçlarının gerçekteki varlığı test edilmektedir. Mal alınan satıcılara ve bankalara olan kısa ya da uzun vadeli borçların finansal tablolarındaki tutarlarının doğruluğu kontrol edilmektedir. Sonuç olarak maddi doğruluk testleri, işletme için yapılan tüm işlemlerin gerçekliğini ve tutarlarının doğruluğunu tespit etmek için yapılan testleri barındırmaktadır.

Devlet teşviklerinin denetiminde ise maddi doğrulama testleri yapılırken ilk olarak yararlanılan teşvikin varlığı ve işletmeye teşvikten yararlandığı dönemdeki katkısına bakılmaktadır. İşletmeye teşvikin aynı mi yoksa nakdi mi girdiğine bakılarak sağladığı koşullar değerlendirilmektedir. Bölgesel veya sektörel yararlanılan teşviklerde piyasada bulunduğu konum, avantajları ve dezavantajlarına bakılarak teşvik kapsamındaki son durumu ele alınmaktadır.

Maddi doğrulama teknikleri sayesinde güvenilir sonuçlara ulaşmak ve ihtiyaca uygun kanıtlar bulmak bağımsız denetçi açısından daha sağlıklı olmaktadır. Maddi doğrulama teknikleri gibi analitik inceleme prosedürlerini bağımsız denetçi istediği her aşamada kullanabilmekte olup, dilerse kanıt toplama değil yürütme veya tamamlama sürecinde de değerlendirmeye tabi tutabilmektedir. Ancak sürecin en başından kanıt toplamak ve devlet teşviklerinin kullanım amacından işletmeye olan katkısı ile finansal tablolarına aktarımına kadar incelenmesine kadar adım adım ilerlendiğinde daha net sonuçlara erişilebileceğinden genelde planlama kısmında uygulanmaktadır. Planlama sürecinde ilgili analitik testlerin yapılması ile bağımsız denetçi işletmeyi, sektörü, çalışanlarını ve yöneticilerini daha yakından tanıma fırsatına sahip olmaktadır. Sahip olduğu bilgiler ışığında ise hata ve hile oranının yüksek olabileceği alanlar ile önemli yanlışlık risklerini daha kolay belirleyebilmektedir (Acar, Öztürk ve Usul, 2016).

Devlet teşviklerinin denetiminde, maddi doğrulama testleri yapılırken ilk olarak yararlanılan teşvikin varlığı ve işletmeye teşvikten yararlandığı dönemdeki katkısı incelenmektedir. İşletmeye teşvikin aynı mi yoksa nakdi mi verildiğine bakılarak sağladığı imkanlar değerlendirilmektedir. Bölgesel veya sektörel yararlanılan teşviklerde piyasada bulunduğu konum, avantajları ve dezavantajlarına dikkat edilerek teşvik kapsamındaki son durumu ele alınmaktadır. Yararlanılan teşvik nakdi ise, muhasebe kayıtlarına doğru aktarılması ve kar veya zarara etkisi tespit edilmektedir. Yararlanılan teşvik aynı ise, işletmenin hangi alanında etkili olduğu ve bu sebeple elde edilen gelirin seviyesinin ne kadar olduğu gibi sorulara cevap aranmaktadır. Teşvikten faydalanılan süre içerisinde, teşvik şartlarına uygunluk ve ilgili ihtiyaçların giderilip giderilmediği tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Bu bağlamda işletmenin devlet teşviklerinden yararlanması hususunda bağımsız denetçi kilit denetim konusu olarak teşvikleri ele alacak olursa belirtilen kanıtları toplayarak makul bir güvence oluşturmakta akabinde ise finansal tablolara aktarımını değerlendirmektedir.

6.10. Devlet Teşvikleri Muhasebe Kayıtlarının Doğruluk Testi

Denetim kanıtları elde edilirken muhasebe kayıtlarını test etmek için; analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde takip edilen prosedürlerin yeniden uygulanması ve aynı bilginin bağlantılı tiplerinin ve uygulamalarının mutabakatı yoluyla elde edilmektedir. Denetçi, bu tür denetim prosedürlerinin uygulanması ile muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar vermektedir (KGK, BDS 500, 2018).

Bağımsız denetim sürecinde işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin gerçekliği dışında aktarılma şekli de önemli olmaktadır. Her ne kadar işletmenin gerçekteki varlığı bilinse de ilgili varlığın muhasebe kayıtları ile finansal tabloda standartlar tarafından belirlenen hesap planına uygun olarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu sebeple muhasebe kayıtlarının ve ara dönemler ile yılsonunda ortaya çıkan kar veya zarar tutarlarının doğruluğuna bağımsız denetçi tarafından dikkatle bakılmaktadır. Varsa ilk olarak önceki dönemlerde hazırlanmış olan bağımsız denetçi raporu incelenmektedir. Daha önceki yıllarda hangi noktaların üzerinde durulduğuna ve hangi konularda önemli yanlışlık riski elde edildiğine bakılmaktadır. Tüm bu süreçlerde elde edilen kanıtlara ve kanıtlar ışığında bağımsız denetçinin makul güvence oluşturarak yaptığı görüş dikkate alınmaktadır. Önceki yılların bilanço ve gelir tablosu ile cari dönemdeki tutarların karşılaştırılması ve akabinde hangi hesaplarda artış ya da azalış eğilimi gösterdiği belirlenmektedir. Bu bağlamda işletmenin varlıklarında ya da kaynaklarındaki dikkat çekebilecek düzeyde artış ya da azalış tespit edildiğinde nedenleri yönünde kanıtlar toplanmaktadır. Söz konusu varlıklarındaki artış devlet teşviklerinden yararlanarak işletmenin makine ya da teçhizat alması ile olmuş ise ilgili muhasebe kayıtlarına alınırken maddi duran varlık olarak işlenmesi ve geçici vergi dönemlerinde ilgili varlık için mevzuat tarafından belirlenen oranda amortisman ayrılması gerekmektedir. İşletmenin teşvik kapsamında alınan duran varlık sayesinde üretimi ve satış hasılatı artacağı için duran varlık kapsamında mal alış, mamul üretimi ve yurtiçi ya da yurtdışı satış hesaplarının uygun muhasebe kodlarında takip edilmesi gerekmektedir. Örneğin işletme imalat sektöründe yer alıyor ve teşvik kapsamında alınan maddi duran varlık sayesinde bir mamul üretiyor ise mamulün üretimi ile ilgili yaptığı mal alışlarını 150-İlk madde ve malzeme hesap kodunda takip etmesi gerekmektedir. Daha sonra yılsonu kapanış kayıtlarında 150-İlk madde malzeme hesap kodlarındaki bakiyeyi 710-Direkt İlk madde ve

malzeme giderleri hesabı kullanılarak maliyet hesaplarına aktarılması gerekmektedir. 730-Direkt İşçilik giderleri ile katlanılan ek maliyet hesapları yansıtma hesaplarına yansıtılırken 151-Yarı Mamuller hesabına gönderilerek üretim maliyetlerinin yüklemesi yapılmaktadır. Son olarak ise 151-Yarı Mamuller hesabı 152-Mamüller hesabı ile kapatılarak üretim gerçekleştirilmektedir. İlgili kayıtların ise 620-Satılan Mamul Maliyeti hesabına gönderilmesi ile gelir tablosuna aktarımı sağlanmaktadır. İlgili örnek kapsamında işletmenin makine teçhizat alımının bilanço kayıtlarında 253-Tesis, Makine ve Cihazlar kodunda takip edilip varlıkları arttırması ile üretim maliyeti ve satışların gelir tablosunda yerini alması durumunda işletmenin cari dönemde finansal tablolarında değişiklik olduğu açıkça ortaya çıkacaktır. İlgili artışın ise ana nedeninin işletmenin devlet teşviklerinden yararlanması ve çıkış noktalarının kaynakları hakkında kanıt toplarken bu hususun kilit denetim konusu olarak belirlenmesi, denetimin temel noktalarından biri olmaktadır. Söz konusu varlıklardaki artış devlet teşviklerinden yararlanarak işletmenin makine ya da teçhizat alması ile oluşmuş ise ilgili işlemin muhasebe kayıtlarına alınırken maddi duran varlık olarak işlenmesi ve geçici vergi dönemlerinde ilgili varlık için mevzuatta belirtilen oranda amortisman ayrılması gerekmektedir.

SGK teşviklerinden yararlanan işletmelerin elde ettikleri indirimlerin 644-Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabının alacağa kaydedilmesi ve karşı ayağı olarak 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabının borçlandırılması ile elde edilen gelirin muhasebe kaydı yapılmaktadır. Bağımsız denetim esnasında ise bağımsız denetçi işletmenin yararlanmış olduğu SGK teşvik kayıtlarının muhtasar beyannamesi ve prim hizmet bildirgesinde beyan edilmiş olan tahakkuktaki ödeme tutarı ile indirimler sonrası işletmenin SGK' ya ödediği prim tutarının doğruluğunu ve gerçekliğini tespit etmektedir. Teşvikli personeli çok fazla olan işletmenin çalıştırdığı işçi sayısının ortalamasında bir azalma meydana gelmediği sonucu çıkartılarak işgücü devir hızının az olduğu da belirlenebilmektedir. Bağımsız denetçi işletme içindeki sürekliliğin kanıtları arasına bu hususu da eklemektedir. İhracat teşviklerinden yararlanan işletmelerin ise gelir kalemlerinin 601-Yurtdışı Satışlar hesap kodunda takip edilmesi gerekmektedir. İthalat yapan işletmelerde yurtdışından ithal edilen ürün için mal alış kaydında 191-İthalde Ödenen Katma Değer Vergisi hesap kodu ile muhasebeleştirilip, beyannamede ilgili satırda bildirilmesi gerekmektedir. İşletmenin geri ödemeli olarak yararlandığı teşviklerde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda takip edilmesi, ödeme planlarına göre düzenli gider yazılması gerekmektedir. Bağımsız denetçi tüm bu hususları incelerken standartları ele alarak muhasebe kayıtlarında doğru hesaplarda finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığına

bakmaktadır. Elde ettiği kanıtlar ile mali kayıtların uygunluğunu denetledikten sonra teşvikler hususunda yararlanmaya başladığı tarihten itibaren işletmeye yönelik yapılan harcamaları da ele almaktadır.

6.11. Devlet Teşviklerinde Kilit Denetim Konusu

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 701'e göre kilit denetim konuları; "cari dönemin finansal tablolarının denetiminde, denetçinin mesleki kararında en önemli olan hususlar" olarak tanımlanmaktadır (IAASB, 2015). Bağımsız denetçi raporlarının finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi vermek, şeffaf bilgi sağlamak ve yatırımcıların taleplerini karşılayabilmek adına BDS 701, önemli bir noktada yer almaktadır (Doğan, 2018).

Önemli yanlışlık riski içeren alanlar ile denetçinin uygun kanıt elde etmekte zorlandığı alanlar ve iç denetim eksikliği gibi hususlarda kilit denetim konusuna yoğunlaşmaktadır (Uzay ve Köylü, 2018). Denetçi bu durumda ilgili cari dönemde hangi hususun finansal tablolarda daha fazla etkisinin olduğunu tespit etmekle birlikte yöneticilerden sorumlu olanlar ile iletişim kurarak işletme büyüklüğü ve sektörel karşılaştırmasını yaptıktan sonra önemli yanlışlıkların niteliği ve niceliğini muhasebe standartları doğrultusunda belirlemektedir. Bunun sonucunda kilit denetim konusu belirlenmekte ve denetçi raporunun ayrı bir bölümünde kilit denetim konusuna yer vermektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesi ile birlikte daha fazla şeffaflık sağlanmakta olup denetçi raporunun anlaşılabilirliği artmaktadır. Kilit denetim konusunun açıklanması ise, işletme hedef kullanıcıları için yol gösterici olmakta ve karar almalara yönelik ilave bilgiler sağlamaktadır (Celayir ve Türedi, 2021).

Kilit denetim konusunda devlet teşviklerinin belirlenmesini bir örnek ile açıklayacak olursak; teşviklerin alınan devlet teşvikleri kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Örneğin, işletmenin yararlandığı teşvik kapsamında Kurumlar Vergisi yönünden sağladığı avantajlar bulunuyor ise işletmenin yıllık harcamalarının gerçekliği ve muhasebe kayıtlarına doğru işlenip işlenmediği analitik testler ile kontrol edilmektedir. İşletmenin yıllık harcamaları devreden KDV yi arttırdığı için karlılığı düşürerek ödeyeceği vergi tutarını da azaltmaktadır. Bu bağlamda teşvik kapsamında katlanılan giderler ertelenmiş vergi varlığını da oluşturmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği ve hesaplamalarının matematiksel doğruluğuna kilit denetim konusu olarak odaklanılmaktadır. Teşvik belgelerine fiziki kontrol testleri ile bakılırken; işletmenin varlıkları ile kaynaklarına etkisine ise analitik testler yapılarak bakılmaktadır. Döviz kuru tahminleri, ulusal ve uluslararası

piyasadaki fiyatlandırmalar ile bütçe tahminleri hususunda, işletme için uzun vade planlarına katkı sağlayacak karşılaştırmalar yapılmaktadır.

Eğer kilit denetim konusu belirlenirken elde edilen kanıtlar doğrultusunda sonuç hesaplarındaki hususlar devlet teşvikleri sebeplerinden dolayı gerçekleşmiş ise kilit denetim konusu olarak belirlenmekte ve derinlemesine incelenmektedir.

6.12. Devlet Teşviklerinin Denetimi Esnasında Dikkat Edilecek Hükümler

Bağımsız denetçinin genel amaçları ve standartlara uygun olarak yürütülmesi BDS 200’de düzenlenmiştir (BDS 200, 2019, s. 18-24). Denetçinin denetim sırasında uygulamış olduğu denetim prosedürleri ile elde etmiş olduğu denetim kanıtları denetçinin görüşünün desteklenmesi için önem arz etmektedir. Bu bağlamda denetçinin belirlemiş olduğu önemli yanlışlık riskinin düzeyine göre yeterli miktarda denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Denetim kanıtlarının yeterliliği miktarının ölçütünü gösterirken; denetim kanıtlarının uygunluğu kalitesinin ölçütünü göstermektedir (BDS 200, 2019).

Devlet teşviklerinin denetimini yürütürken ise kanıtların toplanması aşamasında teşvik belgelerinin fiziki varlığına bakılmaktadır. Teşvikten yararlanan işletmenin teşvik prosedürleri kapsamında almış olduğu belge ve raporlar incelenmektedir. Teşvikin işletmenin hangi bölümünde ne amaçla kullanıldığı ve işletmeye ne kadar fayda sağladığı hususunda çalışanlar, alıcılar ve yöneticiler ile görüşmeler doğrultusunda kanıt toplanmaktadır. Bağımsız denetçi önemli yanlışlık riski oluşturabilecek hususları belirlerken planlama ve yürütme aşamasında mesleki şüpheciliğini sürdürmektedir (BDS 200, 2019). Daha sonra denetimin kapsamını oluştururken işletmenin finansal tablolarının tüm yönleriyle işletmenin tabi olduğu finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı incelenmektedir (BDS 200, 2019).

Devlet teşviklerinin denetiminde bağımsız denetçinin dikkat etmesi gereken en önemli husus teşvikin amaçlarına uygun kullanılıp kullanılmadığıdır. Özellikle işletmenin personel istihdamına yönelik almış olduğu teşviklerde çok dikkat edilmelidir. Sigorta suistimalleri olarak adlandırılan, iş yerinde fiilen çalışmayan işçilerin sigorta edimlerinden faydalanmak için çalışıyormuş gibi SGK’ ya sahte sigortalıların bildirilmesi gibi hileler ile karşılaşılmaktadır. Prim teşviklerinden yararlanmak amacıyla iş yerinin ya da sigortalıların gerçek çalıştığı yer dışında sigortalı gösterilmesi gibi teşviki kötüye kullanma durumları olabilmektedir. (SGK Teşvik, Erişim Tarihi: 29.11.2022). Denetçinin işyeri sahibinden

ücret hesap pusuları, bordrolar ve aylık prim hizmet listelerinin 15 gün içinde ibraz etmesini istemesi gerekmektedir. Kayıtların ibraz edilmemesi halinde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde 12 asgari ücret, diğer defterleri tutan mükellefler için 6 asgari ücret, defter tutmak zorunda olmayan işverenler için ise 3 asgari ücret cezası bulunmaktadır (5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 2006).

İhracat teşviklerinden yararlanan işletmelerde ise, 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan İhracat Yönetmeliğinin 11 ve 12'nci maddelerinde ele alınan ihracat şekillerinin her birinin KDV Kanunu ile ilgili mevzuatta, mal teslimi ve hizmetin ifasının verginin konusuna girdiği ancak ihracata konu mal teslimi ile hizmet ifasının vergiden istisna olduğu belirtilmiştir (KDV Kanunu, 1984). Bu bağlamda işletmenin KDV istisnasına tabi olduğu durumların bağımsız denetçi tarafından kanunda belirtilen esaslara uygunluğu denetlenmelidir. İlgili mal teslim veya hizmet ifalarının fiziki kontrolleri ile gümrük işlemlerine istinaden düzenlenen belge ve dökümanlar incelenmelidir. İlgili mal teslimi veya hizmet ifasının istisna kapsamında KDV uygulanmaksızın düzenlenen faturasının ve gümrük çıkış beyannamelerinin ve eklerinin denetçiye ibraz edilmesi gerekmektedir.

Doğrudan ihracat yapmayıp yurtiçinde ihracat yapan başka bir firmaya ihraç kayıtlı fatura düzenlenilerek satış yapan işletmelerin ise KDV iadesi hakkına sahip olmaktadır (KDV Kanunu, 1984, m.11/c). Bu bağlamda bağımsız denetçi söz konusu malların ihraç kayıtlı faturalarına, irsaliye ve tedarikçi firma bilgilerine bakmaktadır. Söz konusu malların ise ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olduğu kanunda açıkça belirtilmiştir (KDV Kanunu, 1984, m.11/c). Bağımsız denetçi ise iade tutarı ile mahsup edilmesi talep edilen tutarlarını karşılaştırmalıdır. Eğer iade alacağı vergi borcundan mahsup edilmiş ise mahsup muhasebe kayıtlarının, nakden alınmış ise gelir hesaplarına aktarımın kontrollerinin yapılması gerekmektedir. Bu sayede makul güvence oluşturacak denetçi görüşü belirlenmektedir.

7. DEVLET TEŞVİKLERİNİN RAPORLANMASI VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE YÖNELİK UYGULAMA

7.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, devlet teşviklerinden faydalanan işletmelerde bağımsız denetim sürecinin işleyişini ortaya koymaktır. Finansal tablolardan yararlanan kesimlerin artması ve sektörlerin hacimlerinin büyümesi sebebiyle de işletmeyle ilgili çıkar gruplarına doğru ve güvenilir bir tablo sunulması amacıyla bağımsız denetim gerekmektedir. Literatürde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili çok sayıda çalışma yer almasına rağmen, bağımsız denetim süreci ile ilgili çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu bağlamda örnek uygulama yöntemi uygulanarak araştırma sürecinde bağımsız denetime tabi bir işletmenin TMS/TFRS ve BOBİ FRS esas alınarak farklı devlet teşvikinden yararlanmaları durumunda yapılacak muhasebe kayıtları ve bağımsız denetim aşamaları ele alınmıştır.

7.2. Çalışmanın Yöntemi

TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin devlet teşviklerinden yararlanmaları durumunda ilgili teşviklerin muhasebe kayıtlarına alınışı, maddi doğruluğunun kontrolü ve finansal tablolara aktarımlarını incelemek amacıyla bağımsız denetçinin hangi hususlar üzerinde durduğunu somutlaştırmak için örnek uygulama tekniği kullanılmıştır. Örnek uygulama bir veriler bütünüdür ve problem çözme odaklı nicel kayıtlar içermektedir. Araştırma süresince elde edilen bilgilerin ölçülerek daha anlaşılabilir hale getirildiği araştırma metodudur. Birden fazla durumu açıklayabilmek için tek bir durum üzerinden detaylı bir çalışma içermektedir (Subaşı ve Okumuş, 2017). Çalışmadaki muhasebe kayıtları yapılırken 2022 yılında KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı esas alınmıştır.

7.3. Literatür Taraması

Bu çalışmada küreselleşmenin etkisine bağlı olarak piyasaların daha hızlı ilerlemesi ve teknolojinin gelişmesi ile yeniliklere ayak uydurmak ve pazar kaybı yaşamamak, işletmeler ve devletler açısından oldukça önemli hale geldiğinden “bağımsız denetim”, “teşvik”, “devlet teşvikleri”, “kilit denetim” anahtar kelimeleri ile literatür taraması yapılmıştır. Literatürde bağımsız denetim ve teşvikler ile ilgili çalışmalar bulunsa da teşviklerin bağımsız denetimi ile ilgili bir yayına rastlanmamıştır.

Bayar ve Varıcı (2021) çalışmasında, işletmelerin en yüksek maliyetlerinden biri olan çalışanların sigorta prim maliyetlerinin teşvikler ile azaltılmasından ve SGK denetmenleri tarafından prim teşvik sistemlerinin işleyişinin denetiminden bahsetmiştir. 110 SGK denetmeni üzerinde anket yöntemi ile yürütülen çalışmada teşvik sisteminin geliştirilmesi ve hile oranlarının azaltılması ile kayıt dışı istihdamın önlenmesine yönelik çalışmalar yapılması hususunda önerilerde bulunulmuştur.

Altınkaynak ve Doğan (2020) çalışmalarında, turizm sektöründe maliyetlerin çok fazla olmasından dolayı devlet tarafından verilen teşviklerin MSUGT(Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) ve TMS 20(Türkiye Muhasebe Standardı 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) ve BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) uyarınca yapılan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması yapılmıştır. Ülkemizde işletmelerin kullandıkları devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında uygulama farklılıklarının bulunması bu uygulama sonuçlarına göre hazırlanacak finansal tabloların da farklılaşmasına sebep olacaktır. Bu sebeple uygulama birliğine varılması hususunda tespitlerde bulunulmuştur.

Utkucu ve Çağlayan (2020) çalışmalarında 35 adet işletme üzerinde kontrol edilen Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) ile kazanç kayıplarını önlemede yardımcı olduğu sonucuna ulaşmıştır. İstihdam teşviklerinden yararlanma ve iç kontrolü denetim tekniklerini de uygulayarak veri toplama ve analiz işlemlerini saptamıştır.

Selçuk (2004), yüksek lisans tezinde Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye'deki teşvik sistemleri ile denetim uygulamalarının karşılaştırılması üzerinde çalışma yapmıştır. Ülkemiz için teklif ve kanun tasarısında olan denetim organı oluşturma çalışmaları ele alınmıştır.

7.4. T İşletmesinin Faydalandığı Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS' ye Göre Raporlanması

T işletmesi yazılım ve bilgisayar programlama alanında faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletme Hatay ili sınırları içerisinde AR-GE alanında 2002 yılından beri faaliyet göstermektedir. İşletmenin 31.12.2020 tarihi itibarıyla 88 milyon aktif büyüklük, 152 milyon satış hasılatı ve 164 çalışan sayısına sahip olduğu bilinmektedir. T işletmesi, TMS/TFRS kapsamında iki yıl üst üste aktif büyüklük ve satış hasılatı şartlarını sağladığı için 2021 yılı itibarıyla bağımsız denetime tabi olmuştur. İşletme finansal tablolarını oluştururken gelir yaklaşımını benimsemektedir.

İşletmenin kendisine ait yazılım ve programlama tesisi ve idari binası bulunmaktadır. İşletme KOSGEB tarafından verilen ‘‘Ar-Ge, Ür-Ge ve İnovasyon Destek Programı’’ndan faydalanmaktadır. 01.01.2021 tarihinde ilgili program kapsamında 10 yıl yararlı ömre sahip 250.000,00 TL tutarında geri ödemesiz yazılım ve programlama cihazı almıştır. Daha sonra teşvikli alınan cihaz ile geliştirdiği yazılım ve programlamayı tanıtmak ve uluslararası alanda görünürlüğünü artırmak amacıyla 01.02.2021 tarihinde uluslararası fuar desteğinden yararlanmıştır. T işletmesi fuarda göstermiş olduğu başarılarından dolayı geliştirmiş olduğu yazılım ve programlama için 25.02.2021 tarihinde marka ve patent belgesi almıştır. Bunun için ise Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından KOSGEB aracılığıyla verilen ‘‘Sınai ve Fikri Mülkiyet Hakları Desteği’’ne başvurmuştur. İlgili başvuru sonrasında Türk Patent ve Marka Kurumu’ndan alınacak olan belgelerin giderlerinin %75’i KOSGEB tarafından sağlanmaktadır. Aynı zamanda işletmenin bilişim sektöründe olması ve SGK primlerini süresinde ödemesinden dolayı 28 tane çalışanı 17103 sayılı SGK teşvikinden yararlanmaktadır. İşletmenin yararlanmış olduğu teşvikler doğrultusunda hem finansal durum tablosunda hem de kar zarar tablosunda meydana gelen artışlardan dolayı bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçiler tarafından devlet teşvikleri, kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Öncelikle işletmenin almış olduğu cihaz 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine eklenen (m) bendine göre AR-GE merkezlerinde kullanılmak üzere alınan yeni makine ve teçhizat olduğu için KDV’den istisnadır (Atabey Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim, 2018, s. 1-3).

Teşvik kapsamında alınan makinenin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

01.01.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
253 Tesis Makine ve Cihazlar 253 Yazılım ve Programlama Cihazı 320 Satıcılar	250.000,00	250.000,00

Yevmiye kaydı yapılan cihazın muavin dökümü aşağıdaki gibidir:

Çizelge 7.1. Muavin defter

MUAVİN DEFTER			
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			
Fiş No	Fiş Tarih	Açıklama	Tutar
01	01.01.2021	Teşvik Kapsamında Yazılım ve Programlama Cihazı Alımı	250.000,00

Yılbaşında alınan cihazın yılda dört dönem olarak uygulanan geçici vergi beyannamelerinde ayrılması gereken amortisman için aşağıdaki amortisman tablo icmali kullanılmaktadır. 2021 yılı Amortisman Tablo İcmali aşağıdaki gibidir:

Çizelge 7.2. 2021 yılı amortisman tablo icmali

2021 YILI AMORTİSMAN TABLO İCMALİ						
İktisap Tarihi	Değeri	İktisadi Kıymet	Yararlı Ömrü	Amortisman Oranı	Cari Dönem Amortisman	Her Geçici Vergi Dönemi
01.01.2021	250.000,00	Cihaz	10	%10	25.000,00	6.250,00

İşletme cihaz için 10 yıl boyunca her geçici vergi döneminde 6.250,00 TL tutarında amortisman ayıracaktır. Yıllık toplam ilgili cihaz için amortisman gideri 25.000,00 TL'dir. İncelenen yıl boyunca fazla ayrılmış amortisman bulunmamaktadır. 2021 yılı ilk çeyrekte ayrılmış toplam amortisman yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
750 AR-GE Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar	6.250,00	6.250,00

Daha sonra teşvik kurumu tarafından işletme hesabına cihazın tutarı kadar para aktarılmaktadır. Birinci yönetime göre varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ise ilk yıl amortisman ayrıldıktan sonra her dönemde 382- Alınan Devlet Teşvikleri hesabında ve kalan bakiyelerin tamamen gelir yazılana kadar 482- Alınan Devlet Teşvikleri hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

01.01.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	250.000,00	
382 Alınan Devlet Teşvikleri		25.000,00
482 Alınan Devlet Teşvikleri		225.000,00

Banka hesabına gelen para ile de satıcılara olan cihaz borcu kapatılacaktır.

01.01.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
320 Satıcılar	250.000,00	
102 Bankalar		250.000,00

Teşvik kapsamında işletmenin banka hesabına gelen cihaz tutarının gelir yaklaşımına göre raporlanması “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabında takip edilerek kar zarar tablosuna aktarımı sağlanmaktadır. Cari yıla ilişkin teşvikin gelir kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

01.01.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	25.000,00	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		25.000,00

Desteğin sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

01.01.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	25.000,00	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri		25.000,00

Devreden yılda cari dönemde 382-Alınan Devlet Teşvikleri hesabının 382-Alınan Devlet Teşvikleri hesabına aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

01.01.2022		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
482 Alınan Devlet Teşvikleri	225.000,00	
382 Alınan Devlet Teşvikleri		225.000,00

T işletmesi, 01.02.2021 tarihinde uluslararası fuar desteğinden yararlanarak X firması aracılığıyla düzenlenen fuara katılmıştır. İşletmeden 2 müdür, 3 yetkili fuara katılmıştır. Fuar katılım bedeli kişi başı 1.000,00 USD'dir. (İlgili dönem TCMB Kur: 8.6803)'dir. Katılımcı sayısının 5 olması sebebiyle fuar katılım bedeli toplam 5.000,00 USD'dir.

Toplam fuara katılım bedeli Türk Lirası Cinsinden: $(5.000,00 \times 8.6803) = 43.401,50$ TL

İşletme, fuar giderlerinin yanı sıra uçak bileti, konaklama ve diğer harcırahlarını da kapsamakta olup, destek üst limiti 200.000,00 TL olan desteğe başvuru yapılmıştır. Destek ödemesi yapılmadan önce fuara katılacak olan kişiler taahhüt edilerek bilgileri kuruma sunulmuştur. Yapılan hesaplamalar doğrultusunda; ulaşım giderleri; 35.000,00 TL, konaklama giderleri 20.000,00 TL, kişi başı 10.000,00 TL harcırah ile toplam 50.000,00 TL $(10.000,00 \times 5 = 50.000,00)$ olarak belirlenmiştir. Bu durumda toplam harcama tutarı 105.000,00 TL olarak sunulmuştur. Yurtdışı seyahat ve konaklama giderleri ise 3065 sayılı Kanununun (14/1) inci maddesi uyarınca KDV istisnasına tabidir.

Fuar katılım bedeli ile birlikte toplam gider: 148.401,50 TL'dir.

Toplam tutar destek üst limitinin %75'ini aşmadığı içi desteğin tamamı geri ödemesiz olarak verilmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

01.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	43.401,50	
760 Fuar Katılım Bedeli		
329 X Satıcısı		43.401,50
01.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	105.000,00	
760 Fuar Seyahat ve Konaklama Giderleri		
100 Kasa		105.000,00

Destek kapsamında alınan ödemenin gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı şu şekildedir:

01.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	148.401,50	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		148.401,50

Destek kapsamında alınan ödemenin sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı şu şekildedir:

01.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	148.401,50	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri		148.401,50

Teşvik tutarının banka hesabına gelmesi ile fuar katılım bedelinin X Satıcısına olan borç ödenmiştir. Kalan tutar ile fuar esnasında giderler karşılanmıştır.

01.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
329 X Satıcısı	43.401,50	
100 Kasa	105.000,00	
102 Bankalar		148.401,50

Daha sonra işletme 25.02.2021 tarihinde Türk Patent ve Marka Kurumu'dan KOSGEB'in "Sınai ve Fikri Mülkiyet Hakları Desteği" kapsamında marka ve patent belgesi almıştır. Marka ve patent belgesi alımı sürecinde marka vekilliği sicil kaydı, belge düzenleme ücreti ve yeterlilik sınavları hizmetleri karşılığında 5.000,00 TL ödeme yapılması gerekmektedir. Destek ise ödemenin %75'ini karşılamaktadır. Kalan tutar işletmenin kasasından ödenmiştir.

25.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
261 Haklar	5.000,00	
329 Türk Patent ve Marka Kurumu		5.000,00

Alınan marka ve patent hakkının gayrimaddi hak olması sebebiyle amortisman süresi 15 yıl, %6,66 amortisman oranı olarak birinci yönteme göre muhasebeleştirilecektir.

$5.000,00 \times 6,66 = 333,00$

$333,00 / 4 = 83,25$ (Çeyrek raporlama dönemi için)

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
770 Genel Yönetim Giderleri	83,25	
770 Amortisman Giderleri		
268 Birikmiş Amortismanlar		83,25

KOSGEB tarafından sağlanan destek aşağıdaki gibidir:

$(5.000,00 \times 75) = 3.750,00$

25.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102 Bankalar	3.750,00	
100 Kasa	1.250,00	
382 Devlet Teşviki Gelirleri		333,00
482 Devlet Teşviki Gelirleri		4.667,00

Desteğin gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

25.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Devlet Teşviki Gelirleri	333,00	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		333,00

Desteğin sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

25.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Devlet Teşviki Gelirleri	333,00	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri		333,00

Devreden yılda desteğin cari dönemde yapılacak olan kaydı aşağıdaki gibidir:

01.01.2022		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
482 Devlet Teşviki Gelirleri	4.667,00	
382 Devlet Teşviki Gelirleri		4.667,00

Kuruma olan borcun kapatılması ise şu şekildedir:

25.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
329 Türk Patent ve Marka Kurumu	5.000,00	
102 Bankalar		3.750,00
100 Kasa		1.250,00

Yararlanılan son teşvik ise SGK teşvikidir. İşletmenin 17103 sayılı kanun kapsamında 28 tane personelinin işveren priminin %100'ü teşvik kapsamında devlet tarafından karşılanmaktadır. Bu teşvik aynı zamanda "4447 sayılı Kanun Geçici 19. Madde" teşviki ya da "ilave istihdam teşviki" olarak da işveren sisteminde yer almaktadır. Ancak ilave istihdam teşviki imalat ve bilişim sektörleri için uygulandığında 17103 kanun numaralı bildirgeler ile SGK 'ya bildirilmektedir. İlgili teşvik kapsamında brüt asgari ücreti geçmemek şartı ile prime esas kazanç tutarı üzerinden, sigortalı ve işveren hisselerinin tamamı işsizlik fonundan ödenmektedir.(Mevzuapp, 2022).

İlgili teşvik dışındaki personellerin tamamı asgari ücretli sigortalı olup yalnızca Hazinesinin işletmelere verdiği 5 puanlık indirimden faydalanmaktadır. 2021 yılı Mart ayı bir personel için asgari ücret tahakkukunun muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4.203,56	
740 Personel Brüt Ücret		
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler		1.162,69
361 İşveren Payı		536,63
361 İşçi Payı		626,06
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		214,97
360 Gelir Vergisi		187,82
360 Damga Vergisi		27,15
335 Personele Borçlar		2.825,90

Tahakkuk edilen ücretin SGK'ya bildirim sonrası ayın son iş günü ödenmiş olan bir personelin prim borcunun muhasebe tahakkuku aşağıdaki gibidir:

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	1.162,69	
361 İşveren Payı	536,63	
361 İşçi Payı	626,06	
102 Bankalar		983,82
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		178,87
(Hazine 5 Puanlık İndirimi)		

Yukarıda yer alan 178,87 TL tutarındaki indirim 5510 Sayılı Kanun'un 81. maddesinin 1. fıkrasının (1) bendi 2008/93 – 2009/139 – 2011/45 Sayılı Genelge uyarınca İşveren hissesinin 5 puanlık kısmının Hazine tarafından karşılanmaktadır.

164 tane çalışanın 28 tanesi 17103 Sayılı teşvik kanunundan yararlandığı için kalan 136 çalışan için $(178,87 \times 136) = 24.326,32$ TL tutarında teşvikten faydalanmaktadır.

28 tane personel için ise 17103 Sayılı kanunundan dolayı tam teşvik geliri elde eden işletmenin bir çalışana için gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	1.162,69	
361 İşveren Payı	536,63	
361 İşçi Payı	626,06	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar (17103 S.Kanun)		1.162,69

Sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	1.162,69	
361 İşveren Payı	536,63	
361 İşçi Payı	626,06	
102 Bankalar		983,82
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri (Hazine 5 Puanlık İndirimi)		178,87
31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	1.162,69	
361 İşveren Payı	536,63	
361 İşçi Payı	626,06	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri (17103 S.Kanun)		1.162,69

28 çalışan olması sebebiyle $(1.162,69 \times 28) = 32.555,32$ TL tutarında teşvikten faydalanmaktadır.

Bu durumda işletmenin;

$(24.326,32 + 32.555,32) = 56.881,64$ TL tutarında SGK teşviki elde ettiği görülmektedir.

İşletmenin toplamda elde etmiş olduğu devlet teşvikleri;

- Makine Teçhizat Desteği: 250.000,00 TL
- Fuar Desteği:148.401,50 TL
- Marka Patent Desteği: 3.750,00 TL
- SGK Desteği: 56.881,64 TL

TOPLAM: 459.033,14 TL

İlk olarak teşvikli alınan programlama cihazının ve marka patent hakkının bilançodaki etkisine karşılaştırmalı olarak bakılacaktır. Bağımsız denetim sürecinin sadece ele alınacak kısmı bilançoda gösterilmiş olup tablonun diğer kalemleri gösterime sunulmamıştır.

Çizelge 7.3. TMS/TFRS yararlanılan devlet teşviklerinin bilançoda gösterimi

Duran Varlıklar	31.12.2020	31.03.2021
Maddi Duran Varlıklar	936.000,00	1.197.583,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	450.000,00	700.000,00
Demirbaşlar	350.000,00	350.000,00
Haklar	58.000,00	63.000,00
Birikmiş Amortismanlar(-)	78.000,00	84.333,25
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	31.12.2020	31.03.2021
Alınan Devlet Teşvikleri	00,00	25.333,00
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	31.12.2020	31.03.2021
Alınan Devlet Teşvikleri	00,00	229.667,00
Öz Kaynaklar	31.12.2020	31.03.2021
Kar Yedekleri ve Fonlar	00,00	459.033,14
Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri	00,00	459.033,14

İşletmenin teşvikli aldığı 250.000,00 TL değerindeki cihaz ile 5.000,00 TL maliyetli marka patent hakkı sayesinde duran varlıkları arttırması ile toplam aktifinde artış gerçekleşmiştir.

İşletmenin gelir tablosunda ise 6.333,25 TL tutarında amortisman gideri ve fuardaki harcamalardan dolayı pazarlama, satış, dağıtım gideri elde edilmesinden dolayı karlılıkta azalma görülmektedir.

Çizelge 7.4. TMS/TFRS gelir tablosuna aktarım kapanış kayıtları

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
771 Genel Yön.Gid.Yansıtma Hesabı	83,25	
761 Paz.Sat.Dağ.Gid. Yansıtma Hesabı	148.401,50	
751 AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı	6.250,00	
770 Amortisman Giderleri		83,25
760 Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri		148.401,50
750 AR-GE Giderleri		6.250,00
630 AR-GE Giderleri	6.250,00	
631 Pazarlama Satış, Dağıtım Giderleri	148.401,50	
632 Genel Yönetim Giderleri	83,25	
761 Paz.Sat.Dağ.Gid. Yansıtma Hesabı		148.401,50
771 Genel Yön.Gid.Yansıtma Hesabı		83,25
751 AR-GE Giderleri Yansıtma Hesabı		6.250,00
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	154.734,75	
632 Genel Yönetim Giderleri		83,25
631 Pazarlama Satış, Dağıtım Giderleri		148.401,50
630 AR-GE Giderleri		6.250,00
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar	459.033,15	
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		459.033,14
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	114.758,28	
370. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas.Yükümlülükler Karşılıkları		114.758,28
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	304.298,39	
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri		114.758,28
699 Dönem Net Karı veya Zararı		189.540,11
699 Dönem Net Karı veya Zararı	189.540,11	
590 Dönem Net Karı		189.540,11

İşletmenin diğer faaliyetlerden kar veya zararları da olabileceğinden sadece devlet teşviklerinden doğan kar veya zararların aktarımı gösterilmiştir. Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri kurumlar vergisi oranı %25 üzerinden hesaplanmıştır. Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri, dönem kârı üzerinden, mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve giderlerin izlendiği hesaptır. Kurumlar vergisi yükümlüsü işletmeler dönem karı üzerinden hesapladıkları vergi ve giderler için karşılık ayırarak dönem karını netleştirirler.

Hesaplanması ise şu şekildedir:

$$459.033,14/100*25=114.758,28$$

$$304.298,39-114.758,28=189.540,11$$

Çizelge 7.5. T işletmesi 31.03.2021 gelir tablosu

T işletmesi 31.03.2021 Gelir Tablosu		
	31.12.2020	31.03.2021
Net Satışlar	116.000.000,00	152.000.000,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	102.031,00	148.401,50
Genel Yönetim Giderleri(-)	78.000,00	84.333,25
Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar(+)	-	459.033,14
Dönem Net Karı veya Zararı	115.819.969,00	152.226.298,39

İşletmenin finansal tabloları ve satış hacminden elde edilen kanıtlar dahilinde teşvik ile alınan makinenin işletmenin üretiminde ve satış hacminde artış sağladığı tespit edilmiştir.

T işletmesinin 2021 1.Dönem Geçici Vergide ise;

$$152.226.298,39/100*25=38.056.574,59 \text{ TL ödeyeceği belirlenmiştir}$$

T işletmesinin devlet teşviklerinden yararlanma sürecindeki muhasebe kayıtlarına istinaden elde edilmiş olan bilanço ve gelir tablolarının TFRS' ye göre düzenleme ve sınıflama çalışmaları sonrası finansal durum ve kar zarar tablosu aşağıdaki gibidir:

Çizelge 7.6. T İşletmesi 31.03.2021 tarihli TFRS finansal durum tablosu

VARLIKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Duran Varlıklar	1.113.000,00
Maddi Duran Varlıklar	1.150.000,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	63.000,00
KAYNAKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Kısa Vadeli Yükümlülükler	25.333,00
Alınan Devlet Teşvikleri	25.333,00
Uzun Vadeli Yükümlülükler	229.667,00
Alınan Devlet Teşvikleri	229.667,00
ÖZ KAYNAKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Kar Yedekleri ve Fonlar	459.033,14
Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri	459.033,14

Çizelge 7.7. T İşletmesi 31.03.2021 tarihli TFRS kar zarar tablosu

KAR VEYA ZARAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Hasılat	152.000.000,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	148.401,50
Genel Yönetim Giderleri(-)	84.333,25
Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar(+)	459.033,14
Dönem Karı veya Zararı	152.226.298,39

7.5. T İşletmesinin Faydalandığı Devlet Teşviklerinin BOBİ FRS'ye Göre Raporlanması

T işletmesi geri dönüşüm tesisi olan bir işletmedir. Atık ürünlerin geri kazanımını sağlamaktadır. İşletmenin 202.000.000,00 TL aktif büyüklüğü, 402.000.000,00 TL satış hasılatı ve 258 Çalışana sahip olması sebebiyle 2021 yılı itibariyle BOBİ FRS kapsamındadır.

Devlet tarafından işletmeye başka bir üretim tesisi daha kurabilmesi adına gerçeğe uygun değeri 2.000.000,00 TL olan bir arsayı 08.02.2021 tarihinde bedelsiz olarak tahsis etmiştir. T işletmesi arsa üzerine yapmış olduğu tesis için 1.000.000,00 TL harcamıştır. Tesisin yapımı 30.03.2021 tarihinde sona ermiştir. Tesisin yararlı ömrünün 50 yıl olduğu ve

doğrusal amortisman yöntemi kullanıldığı işletme tarafından belirtilmiştir. Kalıntı değeri bulunmamaktadır. Tesisin yapımı bir yıl içinde sona ermiştir.

Teşvik kapsamında işletmeye bedelsiz tahsis edilen arsanın muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

08.02.2021	
AÇIKLAMA	BORÇ ALACAK
250 Arazi ve Arsalar	2.000.000,00
382 Alınan Devlet Teşvikleri	2.000.000,00

30.03.2021 tarihinde işletmenin arazi üzerine yapmış olduğu tesisin varlıklara ilişkin elde edilmiş olan teşvikli arsanın üzerine tesis inşa edilmesi için yapılacak olan kayıt şu şekildedir:

30.03.2021	
AÇIKLAMA	BORÇ ALACAK
256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.000.000,00
102 Bankalar	1.000.000,00
30.03.2021	
AÇIKLAMA	BORÇ ALACAK
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	1.000.000,00
256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.000.000,00

Elde edilen teşvikin kar veya zarar hesaplarına aktarımı şu şekildedir:

08.02.2021	
AÇIKLAMA	BORÇ ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	2.000.000,00
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar	2.000.000,00

Elde edilen teşvikin sermaye hesaplarına aktarımı şu şekildedir:

08.02.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
382 Alınan Devlet Teşvikleri	2.000.000,00	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri		2.000.000,00

Arsa üzerine kurulan tesis için 50 yıl boyunca ayrılacak olan amortisman aşağıdaki gibidir:

$$1.000.000,00/50= 20.000,00$$

$$20.000,00/4=5.000,00 \text{ (Çeyrek raporlama dönemi için)}$$

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
770 Genel Üretim Giderleri	5.000,00	
770 Amortisman Giderleri		
257 Birikmiş Amortismanlar		5.000,00

Bağımsız denetim sürecinde ele alınacak bölüm bilançoda gösterilmiş olup tablonun diğer kalemleri gösterime sunulmamıştır.

Çizelge 7.8. BOBİ FRS yararlanılan devlet teşviklerinin bilançoda gösterimi

Duran Varlıklar	31.12.2020	31.03.2021
Maddi Duran Varlıklar	936.000,00	4.638.000,00
Arazi ve Arsalar	0,00	2.000.000,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	450.000,00	1.450.000,00
Demirbaşlar	350.000,00	350.000,00
Birikmiş Amortismanlar(-)	78.000,00	83.000,00
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	31.12.2020	31.03.2021
Alınan Devlet Teşvikleri	0,00	2.000.000,00
Öz Kaynaklar	31.12.2020	31.03.2021
Kar Yedekleri ve Fonlar	00,00	2.000.000,00
Yedeklerde İzlenen Devlet Teşviki Gelirleri	00,00	2.000.000,00

İşletmenin teşvikli aldığı 2.000.000,00 TL değerindeki arsanın duran varlıkları arttırması ile toplam aktifinde artış gerçekleşmiştir.

İşletmenin gelir tablosunda ise 20.000,00 TL tutarında amortisman giderinden dolayı karlılıkta azalma görülmektedir.

Çizelge 7.9. BOBİ FRS gelir tablosuna aktarım kapanış kayıtları

31.03.2021		
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
771 Genel Yönetim Gid.Yansıtma Hes.	5.000,00	
770 Amortisman Giderleri		5.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri	5.000,00	
771 Genel Üretim Gid.Yansıtma Hesabı		5.000,00
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	5.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri		5.000,00
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar	2.000.000,00	
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		2.000.000,00
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	500.000,00	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas.Yükümlülükler Karşılıkları		500.000,00
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	1.995.000,00	
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri		500.000,00
699 Dönem Net Karı veya Zararı		1.495.000,00
699 Dönem Net Karı veya Zararı	1.495.000,00	
590 Dönem Net Karı		1.495.000,00

Gelir tablosu açısından işletmenin diğer faaliyetlerden kar ve zararları da olabileceğinden sadece devlet teşviklerinden doğan kar/zararların aktarımı gösterilmiştir. Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri Kurumlar Vergisi oranı %25 üzerinden hesaplanmıştır. Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri hesabı, dönem kârı

üzerinden, mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve giderlerin izlendiği hesaptır. Kurumlar vergisi yükümlüsü işletmeler dönem karı üzerinden hesapladıkları vergi giderler için karşılık ayırarak dönem karını netleştirirler.

$$2.000.000,00/100*25=500.000,00$$

$$1.995.000,00-500.000,00=1.495.000,00 \text{ TL dönem net karı hesaplanmıştır.}$$

Çizelge 7.10. T işletmesi 31.03.2021 gelir tablosu

İŞLETME GELİR TABLOSU		
	31.12.2020	31.03.2021
Net Satışlar	400.000.000,00	402.000.000,00
Genel Yönetim Giderleri(-)	78.000,00	83.000,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar (+)	-	2.000.000,00
Dönem Net Karı veya Zararı	399.922.000,00	403.917.000,00

İşletmenin finansal tabloları ve satış hacminden elde edilen kanıtlar dahilinde teşvik ile alınan arsanın işletmenin gelirlerinde artış sağladığı tespit edilmiştir.

T işletmesinin 2021 1.Dönem Geçici Vergide ise;

$$403.917.000,00/100*25=100.979.250,00 \text{ TL ödeyeceği belirlenmiştir}$$

T işletmesinin devlet teşviklerinden yararlanma sürecindeki muhasebe kayıtlarına istinaden elde edilmiş olan bilanço ve gelir tablolarının BOBİ FRS' ye göre düzenleme ve sınıflama çalışmaları sonrası finansal durum ve kar zarar tablosu aşağıdaki gibidir:

Çizelge 7.11. T işletmesi 31.03.2021 tarihli BOBİ FRS finansal durum tablosu

VARLIKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Duran Varlıklar	4.638.000,00
Maddi Duran Varlıklar	3.800.000,00
KAYNAKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.000.000,00
Alınan Devlet Teşvikleri	2.000.000,00
ÖZ KAYNAKLAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Kar Yedekleri ve Fonlar	2.000.000,00
Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri	2.000.000,00

Çizelge 7.12. T işletmesi 31.03.2021 tarihli BOBİ FRS kar zarar tablosu

KAR VEYA ZARAR	31.03.2021 (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
Hasılat	402.000.000,00
Genel Yönetim Giderleri(-)	83.000,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler(+)	2.000.000,00
Dönem Karı veya Zararı	403.917.000,00

7.6. T İşletmesinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Bağımsız Denetimi

Ön Çalışma Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi

T işletmesinin bağımsız denetiminin yapılması için öncelikle bağımsız denetçi UDS çerçevesinde gerekli alt yapıyı oluşturarak, denetim ekibinin aynı anlayış ve etik ilkeler doğrultusunda denetim uygulamasını yapması yönünde gerekli beyanlarda bulunulmuştur. Ayrıca defterleri tutan serbest muhasebeci mali müşavir tarafından da denetim kurallarına uygun etik beyanları alınmıştır. Bağımsız denetçi ise denetim sürecinde genel ilkeleri belirleme, yönetimin sorumlulukları ve denetim faaliyetinin yürütülmesi gibi hususlarda IFAC tarafından yayınlanmış olan UKKS 1 "Finansal Tabloların Denetimi Sınırlı İnceleme Çalışmaları İle Diğer Güvence Ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol" ü esas alacağını belirtmiştir. Ayrıca kanıtların toplanması ile bazı ilave kalite kontrol çalışmalarının da yapılabileceği belirtilmiştir.

Bağımsız denetçi denetim çalışmasında işletmenin bulunduğu sektör ve işletmenin iç kontrol yapısı, işçi sayısı ve departmanlarını ele alarak denetim çalışmasındaki riski belirlemiştir. Burada belirtilen risk işletmenin önemli yanlışlık riskinden ziyade, bağımsız denetimin üstleneceği işletmenin bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşuna getireceği risklerdir. İşletme yönetimi ile gerekli görüşmeler yapılarak UDS 210 "Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi" ne uygun bir şekilde sözleşme düzenlenmiş olup, baş denetçi tarafından alanında uzman kişiler seçilerek bağımsız denetim ekibi oluşturulmuştur. Ön çalışmaların gerçekleştirildiği aşamadaki ele alınan esaslar bakımından TMS/TFRS ve BOBİ FRS' nin uyumlu olduğu görülmüştür. Sözleşmede her iki standart uyarınca iki farklı rapor hazırlanacağı belirtilmiş olup, finansal tabloların ilgili standartlara göre hazırlandığı ve işletmeden istenilecek olan her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız erişim sağlanabileceği taraflarca belirtilmiştir. Bağımsız denetim ekibinin unvanları

açıkça belirtilmiş ve işletmede geçireceği denetim süreleri 4 ay boyunca günlük 5 saat olarak belirlenmiştir.

Ön Planlamanın Yapılması

Sözleşme aracılığıyla işletmeyi tanımak için çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bağımsız denetçi tarafından işletmenin faaliyetleri, pazar payı ve piyasadaki konumu araştırılmıştır. Denetlenecek olan alanın büyüklüğü, kapsamı ve amacı ile tabi olduğu mevzuat ve prosedürler tespit edilmiştir. Ön planlama sürecinde de TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından işleyişin uyumlu olduğu görülmüştür. Organizasyon ve iş akış şemaları araştırılmıştır. İç kontrol yapıları ve işleyişi ile ilgili çalışanlara ve üst düzey yöneticilere sorulan sorular doğrultusunda oluşabilecek önemli hatalar ve bu hatalardan kaynaklanabilecek risk faktörleri belirlenmiştir. Yönetim için önem teşkil eden ve yapıcı tavsiyeler oluşturulabilecek hususlar belirlenmiştir. Finansal raporlama için muhasebe döngüsünün anlaşılması adına düzenli olarak işlenen veya işlenmeyen muhasebe kodları ile bunlardan etkilenebilecek hesaplar ve tablolar belirlenmiştir. İşletmenin geçmiş yıllardaki kar veya zarar durumuna ve bakiyelere bakabilmek adına karşılaştırmalı finansal tablo analizi yapılmış olup 2020 ve 2021 yılı gelir tablosu ve bilançoları karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma ile yapılan ön analitik inceleme doğrultusunda 2021 yılında işletmenin duran varlıkları ve karlılığındaki artışının araştırılmasına yönelik karar alınmıştır. İşletmenin insan kaynakları departmanı ve ücret bordrolama birimlerinin incelenmesi kararı alınmıştır.

Denetim Planının Oluşturulması

Ön planlama sürecinde elde edilen bilgiler doğrultusunda potansiyel hata ve hilelerin oluşturabileceği risklerin detay testlerinin planlanması söz konusu olmaktadır. Finansal tablolardaki tutarların önemli ölçüde yanlış sunumuna sebebiyet verebilecek büyük risklerin olup olmadığı dikkate alınmaktadır (Bayram, 2011: 46). Risk; hesap, açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda 6 potansiyel hata göz önünde bulundurulmaktadır (Bayram, 2011: 48);

- İşlemlerin kayıt edilmemiş olmasının; tamlık,
- Kayıt edilen işlemlerin geçerli olmaması; geçerlilik,
- İşlemlerin doğru şekilde kayıt edilmemiş olması; kayıt,
- İşlemlerin yanlış muhasebe dönemlerinde kayıt edilmiş olması; dönemsellik,
- Varlıkların ve yükümlülüklerin yanlış değerlendirilmiş olması; değerlendirme,

-Hesapların standartlara uygun sunulmaması; sunum

İlgili potansiyel hatalar bağımsız denetim ekibi tarafından işletmenin defter ve belgelerinin incelenmesi doğrultusunda; duran varlıklar ve gelir hesaplarında tespit edilen artışın teşvik kapsamında makine ve patent alımı ile nakdi ve SGK prim destekleri olduğu tespit edilmiştir. Denetim planlaması teşvik hususundaki potansiyel hata ve hilelere yönelik yapılmaktadır. Teşvikin elde edilmesi süreci, makinenin faturası, marka patent süreci ve banka hesapları ile kar zarar tablolarına aktarılması TFRS/TMS' ye göre incelenmiştir. Teşvik kapsamında işletmeye bedelsiz tahsis edilen arsanın tapusu, arsa üzerine yapılan tesisin maliyetlerinin faturası ve banka hesaplarının kontrol edilmesi ile kar zarar tablolarına aktarılması BOBİ FRS' ye göre incelenmiştir. İlgili incelemenin sonucunda maddi doğrulama ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun kontrol testlerinin yapılmasına karar verilmiştir. Dış kaynaktan doğrulama tekniği ile ilgili işletmeler ile mutabakat yapılarak kontrol testlerinin geçerliliğinin test edilmesi istenmiştir.

Denetim Planının Uygulanması

Sözleşmeye bağlı kararlara istinaden 4 ay boyunca günde 5 saat incelenen işletmenin fiziki kontrolleri ve teşvik ile alınan makinenin fiziki varlığı hususunda yeterli düzeyde kanıtlar toplanmıştır. Makinenin gerçek üretimde kullanıldığı tespiti yapılmıştır. Yararlanılan teşvikin muhasebe kayıtlarının doğruluk testi yapılmıştır ve TMS/TFRS'ye uygun olduğu görülmüştür. İşletmenin almış olduğu marka patentin Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından verilmiş belgelendirme süreçleri ile tescil belgeleri incelenmiştir. Belgenin aslı bağımsız denetçiye ibraz edilmiştir.

İşletmenin teşvikten sonra satış yapılan, bakiyesi en fazla olan 5 büyük alıcı hesapları incelenmiştir ve mutabakatlar sonucunda 2 alıcı işletmenin daha önce avans olarak gönderilen tutarın alıcılar hesabına çekilmediği ve işletme ile bakiye farkının 340-Alınan Sipariş Avansları hesabından kaynaklı olduğu tespit edilmiştir. T işletmesi 340-Alınan Sipariş Avansları hesabını borçlu, 120-Alıcılar hesabını alacaklı olarak işleme alınmış ve düzeltme işlemini gerçekleştirmiştir. Alıcı hesap ile yeniden mutabakat işlemi sonucu mutabık kalınmıştır.

İşletmenin satış hacminde bir önceki yıla göre %131 artış olduğu tespit edilmiş ve kar zarar tablosuna yansıtılmasında TMS/TFRS uyarınca herhangi bir hataya rastlanılmamıştır. İşletmenin kanunen kabul edilmeyen gideri bulunmamaktadır.

İşletmenin yıllık net satış hasılatında artış görülürken dönem net karı da bir önceki yıla göre artmıştır. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda işletmenin geçmiş dönemde sadece ilgili birimde yılda 10 işçi ile 2.340 saat çalışarak üretimini gerçekleştirdiği ticari malın, yeni makine ile yılda 7 işçi ve 1.976 saat çalışarak ürettiği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca işletmenin marka ve patentini aldığı yazılım programlama ile rakip firmalarla olan rekabet seviyesinin arttığı tespit edilmiştir. Piyasada patent sahibi başka bir işletme bulunmamasından dolayı tekel yapı olduğu, dolayısıyla buna bağlı olarak da karlılığının da arttığı tespit edilmiştir. Üretimin hızlanması ve piyasadaki talebi daha çabuk arz etmesi teşvikin amacına uygun kullanıldığı, akabinde ise işletmenin karlılığını arttırdığı tespit edilmiştir.

İşletmenin uluslararası fuara katılıp ülkeyi temsil etmesi hem işletmenin yabancı piyasada kendisini göstermesine hem de ülke ekonomisine şuan için dolaylı yoldan katkıda bulunduğu görülmüştür. İşletmenin yurtdışı seyahat ve konaklama ile fuar masraflarında KDV istisnasına tabi olduğu mevzuat hükümleri detaylıca ele alınmış olup, uygunluğu denetçi tarafından kesinleştirilmiştir. İlgili muhasebe kayıtlarının doğruluk testleri yapılmış, herhangi hata ve hileye rastlanılmamıştır. Seyahat, konaklama ve fuar giderlerine ait fiş ve faturalar bağımsız denetçiye ibraz edilmiştir.

SGK teşviklerinde ilk olarak sigortalı personellerin işletmede fiziki olarak çalışıp çalışmadığının kontrolleri yapılmıştır. İşletmede kayıt dışı çalışan personel bulunmamakta olup, özellikle teşvikli personellerin fiziki olarak işletme içerisinde çalıştığı tespit edilmiştir. Aylık prim ve hizmet bildireleri ile tahakkuklar, aylık bordro ve ücret hesap pusulaları ile karşılaştırılmış ve uyumsuzluk görülmemiştir. Personellerin bildirilen SGK primi kadar ücret yansıtılması yapılmıştır. Tüm işçilerin her ayın 5'inde düzenli olarak işletmenin ticari banka hesabından maaş ödemelerinin yapıldığı görülmüştür. Teşvikli personellerin ise maaş ödeme dekontları detaylıca incelenmiş olup, işletme sahibinin 3.dereceye kadar yakın akrabası olmadığı, herhangi bir hata veya hileye rastlanılmadığı görülmüştür. Bu durumda işletmenin elde etmiş olduğu işveren prim desteklerinin mevzuata ve teşvik esaslarına uygunluğu tespit edilmiştir. Muhasebe kayıtlarında herhangi bir hataya rastlanılmamış, Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında takiplerinin doğru yapıldığı ve tüm SGK ödemelerinin zamanında ödendiği tespit edilmiştir. Bu durumda hem personelin uzun dönemli primi yatırılmakta hem de işverenin maliyeti azaltılmaktadır. Devlet açısından ise istihdamda olan vatandaş sayısı arttığı için işsizlik oranı düşmekte hem de bölgesel dengesizlikler giderilmektedir.

Geri dönüşüm tesisi kurulması için bedelsiz verilen arsanın, tapu işlemlerinin uygulanması sürecindeki ada parsel bilgilerinin yazdığı belgeler eksiksiz ibraz edilmiş olup, tapunun orijinali de işletme yönetimi tarafından bağımsız denetçiye sunulmuştur. İşletmenin geri dönüşüm işi için tesisin konumunun şehirden uzak olması ve tesis büyüklüğünün ilgili bölgedeki ihtiyacı devlet tarafından hedeflenen seviyede karşılayabileceği tespiti yapılmıştır. İşletmenin arsa üzerine yapmış olduğu tesis için yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edildiği süreçte hem işçilik maliyetlerinin hem de bina maliyetlerinin doğru şekilde ve doğru tutarlarda aktarıldığı tespit edilmiştir. Tesisin maddi duran varlıklardaki değerinin belirlenmesi, arsanın gerçeğe uygun değerinin esas alınması ve elde edilen devlet teşvikinin BOBİ FRS' ye uygun muhasebeleştirildiği görülmüştür. Finansal tablolara aktarım sürecinde ise TMS/TFRS ile BOBİ FRS' nin uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç ve Raporlama

İşletmenin geçmiş yıllarda benzer karlılık oranlarında seyreden finansal tabloları bulunurken, cari dönemde teşvikle alınan cihazın üretimde kullanılması hem maddi duran varlığın KDV istisnasına tabi edinimi hem de üretimin hızlanması ile karlılığı geçmiş yıllara göre artırdığının, marka ve patentinin duran varlıklarındaki artışı ile birlikte bulunduğu bölgede tekel yapısının olması, uluslararası fuarlarda gösterim ve SGK işveren prim destekli personel sayısının fazlalığının tespit edilmesi sonucu, bağımsız denetçi devlet teşviklerini TMS/TFRS kapsamında kilit denetim konusu olarak belirlemiştir.

İşletmenin karlılık oranlarında arsanın bedelsiz tahsisi ile maliyetsiz artış olduğu ve bununla birlikte tesis kurulması ile maddi duran varlıklarında yüksek artış olması sebebiyle bağımsız denetçi, BOBİ FRS kapsamında devlet teşviklerini kilit denetim konusu olarak belirlemiştir.

Bu kapsamda devlet teşviklerinin bağımsız denetim süreci ile ilgili T İşletmesi üzerinden, işletmenin yararlandığı teşvikler ile yatırımlarında karlılığı arttıran ilgili kilit denetim konusu incelenmiş, sektörel ve bölgesel analizleri ile maddi doğruluk testleri yapılmış bağımsız denetçinin teşviklerin denetimi esnasında dikkat etmesi gereken noktalar tespit edilmiştir.

Çalışmada ele aldığımız TMS/TFRS esas alınan örnek uygulamanın kilit denetim konusu aşağıda gösterilmiştir;

Çizelge 7.13. TMS/TFRS kilit denetim konusu

Kilit Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
Devlet Teşvikleri	
<p>-T işletmesi, AR-GE sektöründe yer alan bir işletmedir. Teşvik belgesi kapsamında yazılım ve programlama yapabilmek adına cihaz almıştır.</p> <p>-Alınan maddi duran varlığın fiziki kontrolü yapılmıştır. İşletmenin bilanço hesaplarına alınması ve teşvik süresince yapılan harcamaların amortisman ve bakım onarım giderleri ile net satışların artması gibi sebeplerle kar zarar tablosuna katkısı olduğu tespit edilmiştir.</p> <p>-Alınan cihazın KDV istisnasına tabi olması ve demirbaşın matrah ve KDV tutarının birlikte ele alınarak doğrudan maliyete dahil edilmesi hususu ön plana çıkmaktadır.</p> <p>-Cihaz alınmadan önceki fiili çalışma saatleri ile cihaz alındıktan sonraki çalışma saatlerinin karşılaştırılması ve akabinde yıllık planlanan makine çalışma saatlerine oranlanması ile kapasitesinden yararlanma oranı elde edilerek gerekli karşılaştırmalar yapılmıştır. İşletmenin teşvik kapsamında almış olduğu cihaz ile geliştirmiş olduğu yazılım ve</p>	<p>Devlet teşviklerinin denetimine ilişkin aşağıdaki prosedürler uygulanmıştır;</p> <p>-Denetim esnasında teşvikli alınan cihazın işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin tüm harcamalarının doğruluğu ve geçerliliği toplanılan kanıtlar doğrultusunda matematiksel doğruluğuna odaklanılmıştır.</p> <p>-Cihazın alınması sürecinde teşvik belgelerinin fiziki olarak kontrolü sağlanmış olup, ilgili vergi dairesinden alınmış KDV İstisnası muafiyet yazısının işletme tarafına e-tebligat yoluyla gönderilmiş olmasına ve cihazın faturalandırılması hususlarına dikkat çekilmiştir.</p> <p>-Maddi duran varlığın işletmenin finansal tablolarına aktarılmasında kullanılan hesap kalemlerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğuna, kalan bakiyeler ile açıklamaların ise doğruluğu kontrol edilmiştir. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda yevmiye defteri ve defter-i kebir kayıtları ile muavin defterler kontrol edilmiş olup, bilanço, gelir tablosu, kar zarar tablosu ile finansal durum tablosuna doğru aktarılıp aktarılmadığı teyit edilmiştir. Teşvikten önceki yıl ile teşvikten yararlanan cari yılın bilanço ve gelir tabloları karşılaştırılmış olup ilgili yıllardan en yüksek</p>

Çizelge 7.13. (Devam) TMS/TFRS kilit denetim konusu

<p>programlamanın uluslararası fuarda tanıtılması sürecinde fuar ücretlerinin ve harcamaların devlet teşvikleri olarak karşılandığı tespit edilmiştir. İlgili harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım giderleri kapsamında gelir tablosuna katkısı olduğu tespit edilmiştir.</p> <p>-İşletmenin marka ve patent başvurusu yaptığı ve başvuru sürecindeki giderlerin yine devlet teşvikleri kapsamında karşılandığı tespit edilmiştir. Marka ve patent hakkı maliyetlerinin, işletmenin bilanço kayıtlarına alınması ve amortisman giderlerinin gelir tablosuna etkisi olduğu tespit edilmiştir.</p> <p>-İşletmenin çalışan sayısının fazlalığı ve tam teşvikli 28 personel olduğu tespit edilmiştir. İlgili personellerin SGK teşviki kapsamında işveren ve işçi prim paylarının tamamının ilave istihdam teşvikinden yararlandığı ve kar zarar tablosuna katkı sağladığı tespit edilmiştir.</p>	<p>satış yapılan 5 büyük alıcı tespit edilmiş ve alıcılar ile olan muavin kayıtları ile mal teslimleri, sevkiyatları, faturaları vs. karşılaştırılmıştır. BA-BS bildirim formları karşılaştırılmış ve mutabık olduğu tespit edilmiştir.</p> <p>-Yazılım ve programlama cihazının yararlı ömrünün 10 yıl ve amortisman oranının %10, marka ve patent haklarının yararlı ömrünün 15 yıl ve amortisman oranının %6,66 olduğu tespit edilmiş olup finansal tablolarda amortisman giderlerinin ve birikmiş amortisman tutarının doğruluğu kontrol edilmiştir. Gereğinden fazla amortisman ayrılmış olabilme ihtimali göz önünde bulundurulmuştur.</p> <p>-İşletmenin marka ve patent belgesinin teşvik kapsamında alınırken başvuru evrakları, ödeme dekontları ve hakkın saklı kalması hususunda Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından geçerliliği belirtilmiş olan tescilli belge tarafımıza sunulmuştur. Bulduğu bölgede yazılım ve programlama sektöründe marka ve patent hakkına sahip olan rakip işletme olmadığı ilgili kurum tarafından araştırmalar sonucu kesinleştirilmiştir.</p> <p>-İşletmenin uluslararası fuar desteği sürecinde aracı kurum faturaları ve biletler, konaklama ve harcırahlar detaylıca incelenmiş olup; belgeler üzerindeki tutarlar ile muhasebe kayıtları arasında herhangi bir uyumsuzluk, hata veya hileye rastlanılmamıştır.</p>
---	---

Çizelge 7.13. (Devam) TMS/TFRS kilit denetim konusu

	<p>-SGK prim desteği kapsamında ilave istihdam teşvikinden yararlanan personellerin 17103 Sayılı Kanun kapsamındaki uygunluğu denetlenmiş ve şartları sağladığı tespit edilmiştir. Tüm personellerin Aylık Prim ve Hizmet bildirgeleri ile tahakkuklar ile ödeme dekontları tarafımıza ibraz edilmiş olup, maaş ve prim ödemelerinde eksikliğe ve uyumsuzluğu rastlanılmamıştır. İşletmede kayıt dışı istihdam edilen personel olmadığı tespit edilmiştir. İşletmenin yararlanmış olduğu SGK prim desteklerinin teşvik kapsamında finansal raporlama standartlarına uygun olarak muhasebeleştirildiği ve kar zarar tablosuna aktarıldığı saptanmıştır.</p>
--	--

Çizelge 7.14. TMS/TFRS bağımsız denetim raporu

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

T işletmesinin 31.03.2021 tarihi itibarıyla hazırlanmış olan kar zarar tablosu ile finansal durum tablosu, devlet teşviklerinin kilit denetim konusu olarak belirlenmesi sonucu denetlenmiştir.

Finansal Tablolar İle İlgili İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi, finansal tabloların TFRS/TMS' ye uygun olarak hazırlanmasından ve hata, hile, usulsüzlük gibi önemli yanlışlıkları içermeyecek şekilde hazırlanması ve önlem alınması hususunda iç kontrol sisteminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilgili yılın finansal tabloları hakkında yapılan bağımsız denetime dayanarak görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, UDS' ye uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetim sonucunda finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmadığı hususunda makul bir güvence sağlamak adına denetimin planlanarak yürütülmesini içermektedir. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve denetim tekniklerinin seçilmesi mesleki yargıya dayanır. Bağımsız denetim ayrıca, işletme yönetiminin kullandığı muhasebe politikaları, uygulaması ve finansal tablolara aktarımı ile bir bütün olarak sunulmasını değerlendirir. Bağımsız denetim esnasında elde ettiğimiz kanıtlar görüşümüzün oluşması için yeterli ve uygundur.

Görüş

Görüşümüze göre, T işletmesinin 31.03.2021 tarihi itibarıyla finansal tabloları, TFRS/TMS' ye uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Diğer Husus

31.03.2021 tarihi itibarıyla T işletmesinin devlet teşvikleri kapsamında elde edilen gelirlerin kar zarar tablosu ile finansal durum tablosunu olumlu yönde arttırmıştır. İşletmenin teşvikleri doğru kullanımı ve nakdi girişleri gerçek ve doğru şekilde finansal tablolara yansıtması işletmenin güvenilirliğini göstermiştir. Devlet teşviklerinin ve sağladığı yararların artması ile birlikte işletmenin durumunun iyileşeceği öngörülmektedir.

Çalışmada ele aldığımız BOBİ FRS esas alınan örnek uygulamanın kilit denetim konusu aşağıda gösterilmiştir;

Çizelge 7.15. BOBİ FRS kilit denetim konusu

Kilit Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
Devlet Teşvikleri	
<p>T işletmesi geri dönüşüm sektöründe yer alan bir işletmedir.</p> <p>-Geri dönüşüm tesisi kurulması amacıyla devlet tarafından belirlenmiş olan arsa T işletmesine bedelsiz tahsis edilmiştir.</p> <p>-Bedelsiz tahsisi ile ilgili noter sözleşmeleri ve tapu kayıtları kontrol edilmiştir.</p> <p>-İşletmenin arsa üzerine tesis kurması ve bölgedeki geri dönüşüm ihtiyacını karşılaması hedeflenmiştir. Maddi duran varlıklarında hem arsa hem de tesis sebebiyle yüksek bir artış görülmüştür.</p> <p>-Arsa ve tesisin fiziki kontrolleri yapılmış olup, işletmenin bilanço kayıtlarına alınması ve teşvik süresince yapılan harcamalar ile tesisin maliyetinin belirlenmesi ve amortisman giderlerinin muhasebe kayıtlarının doğruluğu incelenmiştir. Maddi duran varlıkların artması ile finansal durum tablosuna katkısı olduğu tespit edilmiştir.</p> <p>-Arsanın gerçeğe uygun değeri araştırılmış ve herhangi bir sapma görülmemiştir.</p>	<p>Devlet teşviklerinin denetimine ilişkin aşağıdaki prosedürler uygulanmıştır;</p> <p>-Arsanın tapu ve harç işlemlerine ilişkin belgeler tarafımıza ibraz edilmiştir.</p> <p>-Denetim esnasında teşvikli alınan arsanın ve üzerine inşa edilen tesisin işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin tüm harcamalarının doğruluğu ve geçerliliği toplanılan kanıtlar doğrultusunda matematiksel doğruluğuna odaklanılmıştır.</p> <p>-BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer esas alınması hususu ön plana çıktığı için işletmenin arsa değerinin standarda uygun işleme aldığı tespit edilmiştir.</p> <p>--Maddi duran varlığın işletmenin finansal tablolarına aktarılmasında kullanılan hesap kalemlerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğuna, kalan bakiyeler ile açıklamaların ise doğruluğuna bakılmıştır. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda yevmiye defteri ve defter-i kebir kayıtları ile muavin defterleri kontrol edilmiş olup, bilanço, gelir tablosu, kar zarar tablosu ile finansal durum tablosuna doğru aktarılıp aktarılmadığına bakılmıştır</p> <p>-Geri dönüşüm tesisinin ilgili bölgede ve civarında başka tesis olmaması sebebiyle tek</p>

Çizelge 7.15. (Devam) BOBİ FRS kilit denetim konusu

<p>-Arsanın bulunduğu bölge, geri dönüşüm tesisinin şehre uzaklığı ve bölgenin geri dönüşüm ihtiyacı araştırılmıştır.</p> <p>-İşletmenin tesisin kurulum maliyetlerini üstlenmesi sebebiyle 5 yıl süre ile geri dönüşüm tesisinin işletiminin tamamının T işletmesine ait olacağı taraflarca noter huzurunda sözleşme aracılığı ile belirlenmiş olup, sözleşmelerde herhangi hata ve hileye rastlanılmamıştır.</p>	<p>olduğu ve geri dönüşüm ihtiyacını karşıladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda devlet açısından da teşvikin amacına uygun verildiği görülmektedir.</p> <p>-Geri dönüşüm tesisinin kurulması amacıyla verilen teşvikin neden T işletmesine verildiği araştırılmıştır. İşletmenin ekap üyesi olduğu ve ihaleli işler yaptığı, ek faaliyet olarak ülkenin başka bölgesinde geri dönüşüm tesisi olduğu ve vergilerini düzenli ödediği tespit edilmiştir. İhale usulü T işletmesine verilen teşvikin sözleşmeye istinaden bir yılı aşmadan tesisin kurulduğu vergi dairesi mükellefiyet süreci ve ticaret odası kayıtlarından da anlaşılabilir olup üyelik belgeleri tarafımıza ibraz edilmiştir.</p>
--	---

İlgili kilit denetim konusunda bağımsız denetçinin denetim esnasında hangi hususlar üzerinde durduğu gösterilmektedir. Elde edilen gelirin işletme içinde gerçekten varlığı, defter kayıtlarına alınışı ve doğrulama testleri ile fiziki kontrolleri yapılmış olan denetim sürecinde elde edilen kanıtlar doğrultusunda işletmenin hata ve hilesine rastlanılmamış olup, önemli yanlışlık riski olabilecek ve işletmeyi olumsuz etkileyebilecek olan devlet teşvikleri hususu detaylıca ele alınmıştır. Bağımsız denetçi, işletmenin sadece teşvik sonrası karlılığının artmasını değil teşvikten yararlanma süreçlerini ve bununla ilgili belgeleri de incelemektedir. İşletmenin daha önce bağımsız denetime tabi olmaması sebebiyle geçmiş yıl denetim raporları ile ilgili karşılaştırma yapamamıştır.

Çizelge 7.16. Bağımsız denetim raporu

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

T işletmesinin 31.03.2021 tarihi itibarıyla hazırlanmış olan kar zarar tablosu ile finansal durum tablosu, devlet teşviklerinin kilit denetim konusu olarak belirlenmesi sonucu denetlenmiştir.

Finansal Tablolar İle İlgili İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi, finansal tabloların BOBİ FRS' ye uygun olarak hazırlanmasından ve hata, hile, usulsüzlük gibi önemli yanlışlıkları içermeyecek şekilde hazırlanması ve önlem alınması hususunda iç kontrol sisteminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilgili yılın finansal tabloları hakkında yapılan bağımsız denetime dayanarak görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, UDS' ye uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetim sonucunda finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmadığı hususunda makul bir güvence sağlamak adına denetimin planlanarak yürütülmesini içermektedir. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve denetim tekniklerinin seçilmesi mesleki yargıya dayanır. Bağımsız denetim ayrıca, işletme yönetiminin kullandığı muhasebe politikaları, uygulaması ve finansal tablolara aktarımı ile bir bütün olarak sunulmasını değerlendirir. Bağımsız denetim esnasında elde ettiğimiz kanıtlar görüşümüzün oluşması için yeterli ve uygundur.

Görüş

Görüşümüze göre, T işletmesinin 31.03.2021 tarihi itibarıyla finansal tabloları, BOBİ FRS' ye uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Diğer Husus

31.03.2021 tarihi itibarıyla T işletmesinin devlet teşvikleri kapsamında elde edilen gelirlerin kar zarar tablosu ile finansal durum tablosunu olumlu yönde arttırmıştır. İşletmenin teşvikleri doğru kullanımı ve duran varlık girişlerinin doğru şekilde finansal tablolara yansıtılması işletmenin güvenilirliğini göstermiştir. Devlet teşviklerinin ve sağladığı yararların artması ile birlikte işletmenin durumunun iyileşeceği öngörülmektedir.

9. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülke ekonomisi için kritik öneme sahip ürünlerin üretimini yapan veya hizmet sunan işletmelerin hazırlık aşamasında sermaye ve ürün desteklerinden yararlanması işletmeler için büyük öneme sahiptir. Piyasanın gerisinde kalmış işletmelere, sektörde yer alan rakipleri ile daha iyi şartlarda mücadele edebilmek için ek kaynaklar sağlanarak maliyetlerinin düşürülmesi veya vergisel açıdan avantaj sağlanması gerekmektedir. Devlet teşvikleri sayesinde maliyetlerini azaltan işletmeler girişimlerini yaparken daha kolay ve uzun vadeli yapabilmektedirler. Bu açıdan devlet teşvikleri, piyasaları düzenleyici bir yapı olarak görülmektedir. Yatırımlar ve girişimler için verilen teşviklerinin kullanımı ve işletmeye olan katkısını görebilmek devlet açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda devlet teşviklerinin işletmelerde yerinde kullanımının kontrolü için denetim ve takibinin yapılması gerekmektedir.

Çalışmada, devlet teşviklerinin detaylıca ele alınmasının yanı sıra raporlama standartlarına göre farklı muhasebeleştirme yöntemleri örnekler ile açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde ele alınan örnek uygulamada yararlanan devlet teşviklerinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında raporlanması ve bağımsız denetim süreci incelenmiştir. İşletmelerin devlet teşviklerinden yararlanmaları için sağlaması gereken şartlar, bölgelere ve sektörlere göre çeşitlenen destekler ve uygulama süreleri ile destek miktarları açıklanmıştır. Bu doğrultuda devlet teşviklerinin işletmelere ve devlete olan yararlarına dikkat çekilmiştir. İlgili devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin teşviki elde etmesi ile sürecin bitmediği ve devamında da teşvik amaçlarına uygunluğunun denetiminin bağımsız denetim raporları üzerinden ele alınmıştır. Çalışmada yapılan örnek uygulama ışığında, piyasada daha iyi bir konuma sahip olması için işletmenin ihtiyacı olan cihaz, fuar ve marka patent destekleri, arsa tahsisi sonucu tesis kurulumu ve SGK teşviklerinin devlet tarafından temin edilmesi, finansal tablolarda da görüldüğü üzere karlılığı arttırmıştır. Aynı zamanda işletmenin kar elde etmesi ile birlikte devlete ödenecek olan vergi arttığı için teşviklerin uzun dönemli amaçlarına ulaştığının da söyleyebilmek mümkündür.

Devlet teşviklerinin, işletmelerin mali raporlarında şeffaf ve gerçeğe uygun raporlanıp raporlanmadığını denetlemek için yapılan önemli aşamalardan biri mali tablolarda raporlanan teşviklerin bağımsız denetimidir. Bağımsız denetim faaliyetleri ile teşviklerden sağlanan faydaların işletmelerin muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlarında izlemek mümkün olmaktadır. İşletmeler büyüklüklerine göre farklı raporlama standartlarına tabi

olup, bu farklılık alınan teşviklerin, kar zarar tablosu ile finansal durum tablosuna aktarılırken farklı muhasebe kayıtlarının oluşmasına neden olmaktadır.

MSUGT finansal raporlama çerçevesine göre alınan devlet teşvikleri, bilançoda varlık hesaplarında “Diğer Alacaklar” grubunda raporlanmaktadır. Cari dönem içinde alınan bu teşvik, gerek nakdi gerekse aynı olarak da alınmış olsa; gelir tablosunda ancak dönem sonunda gelir olarak raporlanmaktadır. Bu durum dönem içinde alınan nakdi ve aynı teşvikin dönem içinde şirketin mali raporlarında gözükmemesine neden olmaktadır. Ayrıca MSUGT finansal raporlama çerçevesine göre alınan devlet teşvikleri, “Brüt Satışlar” hesap grubunda yer alan “Diğer Gelirler” hesabında raporlanmakta olup, bu durum bir satış geliri olmayan teşvik gelirinin amacından sapmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda oluşan muhasebe kayıtları sonucunda, dönem içi itibariyle satışa, konsolidasyona veya değerlemeye tabii olan şirketin gerçek durumu mali raporlara yansıtılamamaktadır.

TMS/TFRS çerçevesinde finansal raporlama, MSUGT’ tan farklı olarak bir yılda 4 çeyrek olacak şekilde yapılmaktadır. Bu bağlamda TMS/TFRS çerçevesine göre alınan devlet teşviklerinin bir ayağı finansal durum tablosunun varlık hesap gruplarında; diğer ayağı ise finansal durum tablosunun borç hesap gruplarında raporlanmaktadır. Bu kayıt tekniğinin felsefesi, Devlet tarafından sağlanan teşvikin gereklilikleri yerine getirildikçe, şirketin emanet (borç) hesaplarında tuttuğu teşvikin gelir hesaplarına aktarılmasıdır. Aksi takdirde şirket tarafından teşvikin gereklilikleri yerine getirilmediğinde ise alınan teşvik, devlete geri ödenmek için borç olarak raporlanmaktadır. TFRS çerçevesinde; alınan ve şartları sağlanan devlet teşvikleri MSUGT finansal raporlama çerçevesinden farklı olarak ilgili gün itibariyle gelir olarak raporlanmakta ve üçer aylık dilimlerle de bağımsız denetimden geçirilerek mali tablolara yansıtılmaktadır. Bu kayıt felsefesi, şirketin anlık olarak gerçeğe uygun sunum yapmasını sağlamakla birlikte; dönem içinde oluşabilecek şirket değerlendirme durumunda da anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir raporların ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

BOBİ FRS çerçevesi, Türkiye’ de faaliyet gösteren şirketleri zaman içerisinde MSUGT finansal raporlama çerçevesinden TFRS çerçevesine geçiş sürecine adaptasyon için oluşturulmuş bir finansal raporlama çerçevesidir. Bu noktadan hareketle BOBİ FRS çerçevesi kapsamında raporlanan devlet teşvikleri de TFRS’ den çok farklılık arz etmemektedir. Ayrıca alınan devlet teşvikleri muhasebe kayıtlarına alınırken MSUGT çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planı (THP) kapsamında raporlanırken; TMS/TFRS ve

BOBİ FRS çerçevelerinde Kamu Gözetim Kurumu’(KGK) nun yayınlamış olduğu örnek hesap planı kapsamında raporlanmaktadır. Bu iki hesap planı raporlama açısından birbirinden büyük farklılık arz etmektedir.

Teknolojik açıdan gelişme ve bölgesel eşitsizliklerin giderilmesine yönelik sunulan devlet teşviklerinde istenilen düzeyde fayda sağlanıp sağlanmadığını analizler ışığında görmek isteyen devlet kurumları, denetleme ile takibi bir arada yürütmek istemektedir. Denetimler ve takipler sayesinde teşviklerin amacına uygun şekilde hizmet edip etmediğinin de tespiti yapılmaktadır. Devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin belirtilen denetleme ve takip işlemleri bağımsız denetim ile yürütülmektedir. Bu kapsamda çalışmada ele alınan örnek uygulamada, devlet teşviklerinin finansal raporlama standartlarına uygun olarak raporlanması ve finansal tablolara aktarımı bağımsız denetime tabi tutulmuştur. İşletmenin üretimini hızlandırması ve devletin karlılık üzerinden daha fazla vergi alması, hem işletme hem de devlet açısından teşviklerin verilmesindeki temel amacı gerçekleştirdiğini göstermiştir. Bağımsız denetim sürecinde devlet teşviklerinden yararlanma öncesi ve sonrasının incelenmesi sonucunda; finansal raporlama standartlarına uygun olması sonucunda bağımsız denetçinin de makul güvence ortamında olumlu görüş bildirdiğini somutlaştırmış bulunmaktayız. Finansal raporlama standartlarına göre teşviklerin raporlanması sonucu denetimin ve teşviklerin amaçlarına ulaştığı tümcesel olarak kanıtlanmıştır.

Bu tez çalışması kapsamında, karşılaştırmalı olarak üç farklı finansal raporlama çerçevesine göre raporlanan devlet teşvikleri, alanında bağımsız denetim süreci ile ilk defa kaleme alınmıştır. Çalışmanın kısıtlılığı olarak, tez kapsamını aşacağından dolayı, Türkiye’ de kullanılan diğer finansal raporlama çerçeveleri (Devlet Muhasebesi, Banka, Sigorta FRS vb.) işlenememiştir. Bu tez çalışması sonucunda yapılacak öneri ise alınan devlet teşviklerinin alındığı gün itibariyle mali tablolara yansıtılması, şirketlerin ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir rapor sunabilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., Öztürk, M. S., ve Usul, H. (2016). Dijital Ortamda Denetim:Sürekli Denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*(21), 1561-1571.
- Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2), 147-169.
- Akay, H. (2009). *Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve TMS 20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akça, A. (2019). Bağımsız Denetim Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları İle Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Karşılaştırılması Ve Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, U. (2011, Nisan). Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Tanımlanması. 13.
- Akküçük, U. (2009, Mayıs). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi*, 2(3), 7-17.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*(71), 185.
- Aktuğlu, M. E. (1986). *Denetleme ve Revizyon*. İzmir: Bilgehan Basımevi.
- Alata, G. (2014, Haziran). Devlet Yardımlarının Ekonomik Büyümeye Etkisi. *Yüksek Lisans Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi.
- Altinkaynak, F., ve Doğan, Ö. (2020). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevelerine Göre Devlet Teşviklerinin Karşılaştırmalı Analizi: Turizm Sektörü Örneği. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*(86), 79-96.
- Aslan, S. (2004, Temmuz). Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(23), 94.
- Atabey Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim. (2018). Ar-Ge Faaliyetlerinde Kullanılan Makine ve Teçhizatlarda KDV İstisnası. 1-3. Bursa. Erişim:<https://www.atabeydenetim.com>. Son Erişim Tarihi:05.12.2022
- Atağan, G., ve Aldemir, C. (2018). Bir Entellektüel Göçün Anatomisi:Fritz Neumark Türk Kamu Mali Yönetiminin ve Devlet Muhasebe Sisteminin İnşası. *Muhasebe ve Bilim Dünyası*, 20, 92-106.
- Bağımsız Denetim Standardı-200, (2019). Türkiye Denetim Standartları. *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*.
- Bağımsız Denetim Standardı-330. (2013). *Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler*. 28861 sayılı Resmi Gazete.

- Bayar, B. C., ve Varıcı, İ. (2021). SGK Prim Teşviklerinin SGK Denetmenlerinin Bakış Açılırları ile Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 24(2), 352-367.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O., ve Üstündağ, S. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- Bayram, G. (2011). Bağımsız Denetim ve Süreçleri. 1-118. *Deloitte*. Erişim:<http://www.dtaudit.com>. Son Erişim Tarihi:08.02.2022.
- Bezirci, M., ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Bilim, S. v. (2016, Ağustos 10). Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği. 29797 Sayılı . Resmi Gazete.
- Bozkurt, İ. (2013). *TMS İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Anlatımı*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Bulut, M. (2017). Kamu Kurumlarından Sağlanan Hibe Desteklerin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. 1-5. *Diplomat Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi*. Erişim:<http://diplomatyymm.com.tr>. Son Erişim Tarihi:16.08.2022.
- Celayir, D., ve Türedi, H. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 203-208.
- Coşkun, S. (2008). Yerel Muhasebe Uygulamaları İle TMS/TFRS Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müşavirler Ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama. *Doktora Tezi*. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çağlan, E., ve Utkucu, T. (2020). Özel Sektör İşletmelerinde Bir İç Denetim Faaliyeti Olarak İstihdam Teşviklerinin Değerlendirilmesi: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) ile Bir Uygulama. *Vergi Dünyası Dergisi*(467), 34-49.
- Çelen, E. (1997). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. 1-5. İstanbul: İSMMMO.
- Çırpan, E. (2010). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, C. (2019, Eylül). Yatırım Teşviklerinin Bağımsız Denetime Tabi Tutulması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinç, E., ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye' deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 267-283.

- Dinç, E., ve Yıldırım, F. (2020, Haziran). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(2), 355-383.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 770-786.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20(1)), 65-89.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İİ BF Dergisi*(9), 52-78.
- Duran, M. (2002). Türkiye’ de Yatırımlarda Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği. *T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını*.
- Duran, M. (2003). Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları. *Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını*.
- Durgun, E. (2003). Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de İhracat Teşvikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 107.
- Durman ve Önder, M. v. (2006). *Sanayileşme Sürecinde Teşvikler*. Bursa: Alfa Aktüel Yayıncılık.
- Erdem, Ş. (2022). *Muhasebe Standardının Dünya’daki Gelişim*. Erişim:Yenimakale: <http://www.yenimakale.com>. Son Erişim Tarihi:07.02.2022.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), 51-63.
- Gökmen, S., ve Kartaloğlu, E. (2012). Yeni Teşvik Sistemi 2012. *İSMMM Yayınları*(151), 20-398.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası Ve Ulusal Kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*(2(3)), 199-214.
- Gümrük Genel Tebliği. (2017). Gümrük Genel Tebliği (Yatırım Teşvik). Erişim:<https://www.mevzuat.gov.tr>. Son Erişim Tarihi:07.10.2022
- Gümrük Yönetmeliği. (2009). 27369 Sayılı Resmî Gazete. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr>. Son Erişim Tarihi:07.10.2022.
- Günce, N. (2018). BOBİ FRS Ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Bilanço Ve Gelir Tablosu Düzenlenmesi Açısından Karşılaştırılması. *Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*(3), 23-32.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14. b.). Türkmen Kitabevi.
- Haberal, Z. (2021). Büyük Ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ

- FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe Ve Denetim Bakış*(62), 329-344.
- IAASB. (2015). *The new auditor's report: greater transparency into the financial statement audit*. International Auditing and Assurance Standards Board: Erişim:<https://www.ifac.org>. Son Erişim Tarihi:08.04.2022.
- İncekara, A. (1995). Türkiye'de Teşvik Sistemi. *İstanbul Ticaret Odası Yayını*, 9.
- İnternet: Yatırım Teşvik Belgesi. Ulusal Müşavirlik ve Danışmanlık Çözümleri. Erişim: <https://ulusalmusavirlik.com>. Son Erişim Tarihi:12.07.2022.
- İnternet: Eximbank. Erişim: <https://www.eximbank.gov.tr>. Son Erişim Tarihi:26.06.2022.
- İnternet: Mevzuapp. (2022). 17103/27103 Teşvik Şartları. Erişim:<https://mevzuapp.com/27103>. Son Erişim Tarihi:27.07.2022.
- İnternet: Erişim:Alomaliye.com. Son Erişim Tarihi: 12.04.2022
- İnternet: SGK Teşvik, İşyerinin ve İşyeri Kayıtlarının Denetimi. Erişim: <https://www.sgk-tesvik.com/denetim-nedenleri>. Son Erişim Tarihi: 29.11.2022.
- İnternet: KOSGEB. Erişim:<https://www.kosgeb.gov.tr>. Son Erişim Tarihi:30.06.2022.
- İnternet: Merkez Müşavirlik. (2022). Erişim: <https://www.merkezmusavirlik.com>. Son Erişim Tarihi:18.08.2022.
- İskenderun Ticaret ve Sanayi Odası. (2017). *Yatırım Teşvik Bölgesi Raporu*. Hatay.
- İstanbul Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği. (2017). *2018 Yılı İçin Bağımsız Denetim Kriterleri Değişti*. Erişim: <http://www.ismmmd.org.tr/>. Son Erişim Tarihi:25.12.2022.
- Karacan, S. (2009). KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama. *Umuttepe Yayınları*, 3-5.
- Karasisalıoğlu, F., ve Kınalı, F. (2017). TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 140-150.
- Kavut, L., ve Adiloğlu, B. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi Dünden Bugüne. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü/Seçmeler*, 35-62.
- Kredi Garanti Fonu. (2022). Erişim: <https://www.kgf.com.tr>. Son Erişim Tarihi: 20.06.2022.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2017). Türkiye Denetim Standardı Bağımsız Denetim Standardı 330. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2018). Türkiye Denetim Standardı Bağımsız Denetim Standardı 500. *Denetim Kanıtının Kaynakları*. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.

- Kamu Gözetim Kurumu. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Erişim: www.kgk.gov.tr. Son Erişim Tarihi:01.12.2022.
- Kılınç, K. (2010). *Türkiye’de Vergi Teşvikleri*. Erişim: <http://www.kanberkilinc.com>. Son Erişim Tarihi:27.05.2022.
- Kıymetli Şen, İ., ve Özbirecikli, M. (2018, Nisan). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(Özel Sayı), 462-484.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 105-120.
- Küçükkahraman, B. (2013). Tms 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*. Afyonkarahisar.
- Memiş, M. Ü., ve Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe Ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Mete, E. (2015). Avrupa Birliği Ve Türkiye’de İhracata Yönelik Devlet Yardımlarının İhracat Performansına Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz. *Doktora Tezi*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mete, E. A. (tarih yok). Avrupa Birliği ve Türkiye’de İhracata Yönelik Devlet Yardımları. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 85-109.
- Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında , Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'de Denetim Firmalarına Yönelik Bie Araştırma. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Omotoso, K. (2012). The application of artificial intelligence in auditing: Looking back to the future. *Expert Systems with Applications*(39), 8490-8495.
- Onocak, D., ve Çukacı, Y. C. (2018). Devlet Teşviklerinin Tms 20, Bobi Frs Ve Msugt Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 115-130.
- Onocak, D., ve Çukacı, Y. C. (2018, Ekim). Devlet Teşviklerinin TMS 20, BOBİ FRS, MSUGT Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi(The Journal of Social Science)*, 5(28), 115-130.

- Örten, R. (2000). *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (Cilt Genişletilmiş 11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Paçacı, S. (2011). Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*). Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- Parkin, M. (1996). *Addison- Wesley Publishing Company*. U.S.A.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139.
- Sanlı, N. (2002). Global Muhasebe Standartları. *Mali Çözüm Dergisi*(60), 30.
- Selçuk, U. (2004). Avrupa Birliği Rekabet Hukuku Açısından Teşviklerin Tanımı Ve Denetimi. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Serdengeçti, T. (2000). Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları. *T.C. Başbakanlık*.
- Siegel, J. G., ve Shim, J. K. (2000). Dictionary of Accounting Terms. *Third Edition*.
- Soylu, H. (2008). Devlet Yardımları ve Ekonomik Etkinlik: Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Sistemi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Ekonomi Maliye Bölümü.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman* , 125-140.
- Subaşı, M., ve Okumuş, K. (2017). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Durum Çalışması. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 419-426.
- Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022). Erişim: ticaret.gov.tr. Son Erişim Tarihi:23.12.2022.
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2016). Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Tebliğ no:2010/8). Son Erişim Tarihi:02.12.2022
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022). *T.C. Ticaret Bakanlığı Destekler*. T.C. Ticaret Bakanlığı: <https://ticaret.gov.tr/destekler/>. Son Erişim Tarihi:10.05.2022.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2018). 2018/11597 Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. Son Erişim Tarihi:10.05.2022.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (1992). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Son Erişim Tarihi:10.05.2022.
- Tatar Candan, G., ve Yurdadoğ, V. (2017). Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 155-177.

- Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 301-316.
- Tekin, A. (2016). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 301-316.
- TGBD. (2022). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği*. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği. Erişim: www.tgbd.org.tr. Son Erişim Tarihi:26.06.2022.
- The American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts, (1971)
- Titman, S., ve Trueman, B. (2002). Information Quality and Valuation of New Shares. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- TMS-20. (2022). TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. *Kamu Gözetim Kurumu*. Son Erişim Tarihi:30.11.2022.
- Türedi, H., Zor, Ü., ve Gürbüz, F. (2015, Nisan). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-20.
- Türker, M. (2006, Temmuz). Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama Ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 87-97.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları-(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/ IAS ile Uyumlu). Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları.
- Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Utku, M., ve Kurtcebe, E. (2019). Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve. (M. E. No:80, Dü.) *TÜRMOB'un Mesleki Eğitimdeki Yeri*, 7-25.
- Üstünel, B. v. (2010). *TMS / TFRS*. Ankara: Fersa Matbası.
- Veli, T., Ecer, D., Cirit, B., Kırmalı, D., ve Bolat, B. (2022). *Millî Emlak Genel Müdürlüğü Yatırım Teşvik Kitabı* (2022/14 b.). Ankara: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü.
- Yay Özer, E. (2015). Turizm Sektöründeki Teşviklerin Tms-20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Mardin İline Yönelik Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 51. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı.
- Yazıcı, M. (2004). Muhasebe Standardının Tanımı. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*(18), 33-37.
- Yelgen, E., ve Uyar, S. (2018). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 98-109.
- Yıldız, F., Topal, Y., ve Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet

Yardımlarının Açıklanması Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *İİBF Dergisi*, 14(1), 297-299.

Yükçü, S., ve Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 36-47.

Yünlü, M. (2020, Ocak). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi Ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(18), 180-192.

2012/330 Sayılı Karar. (2012). Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar. *2012/3305 sayılı Karar*. 28328 Sayılı Resmi Gazete.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). *Katma Değer Vergisi Kanunu*. Son Erişim Tarihi:04.12.2022.

3568 Sayılı Kanun. (1989). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. Son Erişim Tarihi: 04.12.2022.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. (2006). Son Erişim Tarihi:04.12.2022.

6434 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı. (2022, Kasım 30). *Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı*. 32029 sayılı Resmî Gazete.Son Erişim Tarihi:04.12.2022.

DİZİN

B

Bağımsız Denetim, 2, 37,
62, 63, 65, 66, 68, 71,
73, 82, 92

Bilanço, 2, 33, 35, 43, 44,
52, 60, 78, 81, 83, 97,
100

Bölge, 29, 31, 32

D

denetim, iv, vi, xiii, 2, 3, 6,
36, 37, 38, 55, 61, 62,
63, 64, 65, 66, 67, 68,
69, 70, 71, 72, 73, 74,
75, 77, 79, 80, 82, 83,
90, 92, 94, 96, 97, 99,
100, 101, 102, 110

Devlet Teşvikleri, iv, 2, 4,
5, 6, 8, 14, 34, 39, 40,
41, 42, 43, 44, 46, 51,
53, 56, 57, 59, 80, 83,
90, 97, 99, 100, 101

E

Eximbank, ix, 17, 70, 106

G

Gelir Tablosu, iv, xiii, 43,
48, 52, 60, 78, 93, 100,
101

İ

İstisna, 5, 12, 13, 27, 29,
45, 52, 81, 104

K

KOSGEB, ix, xiii, vi, 19,
20, 21, 22, 45, 46, 48,
53, 54, 68, 69, 70, 82,
86, 87, 111

M

Muafiyet, 10
Muhasebe, xi, 1, 2, 33, 35,
36, 37, 38, 39, 42, 43,
45, 46, 47, 48, 49, 50,
52, 54, 57, 58, 59, 61,
62, 64, 67, 68, 69, 71,
73, 75, 76, 77, 78, 79,
81, 85, 86, 88, 89, 93,
94, 95, 98, 100, 101, 106

P

Parasal Olmayan Teşvikler,
9, 46
Parasal Teşvikler, 9

S

Standart, 33, 35, 39, 40, 67

T

Teşvik, ix, 1, 4, 12, 24, 25,
26, 27, 28, 29, 46, 54,
77, 80, 83, 85, 86, 97,
103, 105, 106, 107, 109,
110, 111

U

Uluslararası, v, vi, 1, 16,
22, 36, 37, 63, 65, 68,
79, 103, 105, 106, 108,
109, 110, 111

V

Vergi, 3, viii, ix, 10, 12, 27,
28, 33, 43, 44, 53, 63,
84, 88, 91, 103, 105, 107,
108, 110, 111



TEKNOVERSİTE



teknoversite **AYRICALIĞINDASINIZ**

İSTE

